



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Lenky Krupičkové a soudců Davida Hipšra a Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **PORRUM, s. r. o.**, se sídlem Zelené náměstí 1291, Uherské Hradiště, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 3. 2022, č. j. 30 Af 19/2020-51,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:**I.**

[1] Žalobce uplatnil v přiznání k dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2016 nárok na odpočet daně v celkové výši 1 458 240 Kč. Odpočet si nárokoval z plnění přijatých od dodavatelů MEDICAL PLUS, s. r. o. (založení žalobce) a DOMOV CZ s. r. o. (pozemek se souborem movitých věcí). Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále též „správce daně“) uplatňovaný odpočet po proběhlém postupu k odstranění pochybností neuznal. Žalobce podle něj neprokázal využití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečňování ekonomické činnosti. Správce daně tak vyměřil platebním výměrem ze dne 23. 5. 2017 DPH ve výši 0 Kč.

[2] Žalobce podal proti platebnímu výměru odvolání, kterému žalovaný částečně vyhověl. Rozhodnutím ze dne 14. 1. 2020 změnil prvostupňové rozhodnutí tak, že žalobci vyměřil nadměrný odpočet ve výši 2 520 Kč (odpočet daně z plnění přijatého od MEDICAL PLUS, s. r. o.). Žalovaný po doplnění dokazování konstatoval, že žalobce prokázal použití přijatých plnění k uskutečňování své ekonomické činnosti, tato však spočívá v nájmu nemovitostí, který obecně nezakládá nárok na odpočet daně. Žalobce přitom neprokázal, že

by mělo dojít k pronájmu subjektům, u kterých se uplatní výjimka z tohoto obecného pravidla podle § 56a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „ZDPH“).

II.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu. Označil za nesprávný jeho názor, že pro přiznání nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění je plátce povinen prokázat užití dotčeného plnění výhradně k uskutečňování zdanitelných plnění s nárokem na odpočet daně. Žalovaný ničím nevyvrátil pravdivost žalobcem uvedeného podnikatelského záměru. Nelze přitom odhlédnout od toho, že prokazovat lze toliko skutečnosti nastalé a nikoli budoucí. 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, nemusí tuto volbu učinit již v okamžiku uplatnění nároku na odpočet daně. Takový předpoklad je v rozporu s rozsudky Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 30. 3. 2016, C-184/04, *Korkein hallinto-oikeus – Finsko*, či ze dne 28. 2. 2018, C-672/16, *mofloresmira – Investimentos Imobiliários SA v. Autoridade Tributária e Aduaneira*. Správci daně neprokázali, že by si snad žalobce počínal při uplatnění nároku na odpočet daně podvodným nebo zneužívajícím způsobem. Navržené řešení situace podle § 78 ZDPH žalobce považuje za narušující neutralitu DPH.

[4] Krajský soud argumentaci žalobce nepřisvědčil. Zdůraznil, že žalobce uplatnil nárok na odpočet v plné výši. V takovém případě musí dané plnění použít v souladu s § 72 odst. 1 a 5 ZDPH výhradně k uskutečňování zdanitelných plnění. Žalobce sice deklaroval výstavbu polyfunkčního domu a budoucí pronájem nebytových prostor v režimu § 56a odst. 3 ZDPH, avšak neprokázal, že prostory bude pronajímat jiným plátcům DPH k uskutečňování jejich ekonomické činnosti. Netvrdil a neprokázal ani to, že by plnění použil v rámci svých případných jiných ekonomických činností. Správci daně po žalobci v této souvislosti oprávněně požadovali věrohodný a objektivní důkaz stran jeho obchodního záměru a použití přijatých zdanitelných plnění, z nichž si nárokoval odpočet daně, k tomuto účelu. Žalobce přitom sdělil, že o budoucím nájmu jednal povětšinou s neplátcí DPH a ani k těmto jednáním nedoložil jakékoliv výstupy. Jeho tvrzení o využití předmětného plnění bylo značně neurčité a nejisté. Krajský soud nepřisvědčil ani výkladu žalobce, že odpočet měl být přiznán a eventuálně v budoucnu upravován dle § 78 ZDPH, neboť žalobce neprokázal splnění podmínek pro odpočet daně (neodstranil pochybnosti žalovaného). Jím uvedená judikatura SDEU je proto nepřiléhavá.

III.

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Namítá, že ZDPH nevyžaduje, aby dotčené plnění bylo využíváno výhradně pro účely uskutečňování zdanitelných plnění s nárokem na odpočet daně. Takový požadavek je nad rámec zákona, a koliduje tak s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Krajský soud dále hodnotil záměr stěžovatele nesprávně. U počátečního odpočtu je podstatný stav v době přijetí zdanitelného plnění, tedy zamýšlený účel použití. To potvrzuje rozsudek SDEU ze dne 15. 12. 2005, C-63/04, *Centralan Property*. V rozsudku ze

pokračování

dne 29. 11. 2012, C-257/11, *SC Gran Via Moinești SRL*, pak SDEU dovedl, že pořízení pozemku a odstraňování stavby představuje přípravné úkony, které zakládají nárok na odpočet DPH, pokud nejde o zneužívající či podvodné jednání. Dojde-li ke zmaření podnikatelského záměru, nárok zůstává zachován. Stěžovatel přitom konstantně tvrdil, že na koupených pozemcích hodlá postavit polyfunkční budovu s nebytovými prostory, které pronajme plátcům DPH a pronájem bude zdaňovat v souladu s § 56a odst. 3 ZDPH. Doložil jednání s architekty, kteří zpracovali stavební studii, čestné prohlášení a smlouvu o zprostředkování pronájmu prostor. Nezamýšlel bytovou výstavbu. Správci daně na něj kladli důkazní břemeno, které nemohl unést. Nelze totiž dokazovat budoucí, nejisté a dosud nenastalé skutečnosti. To je v rozporu i s koncepcí vyplývající z judikatury SDEU založené na existenci prvotního nároku a jeho případných korekcích při odchýlení se od původního záměru. V rozsudku ze dne 14. 2. 1985, C-268/83, *Rompelman*, SDEU uzavřel, že daňový subjekt prokazuje splnění podmínek pro odpočet DPH a zejména, že je osobou povinnou k dani. Dále smí finanční orgány požadovat, aby byl deklarovaný záměr podepřen objektivními důkazy, jako je důkaz o tom, že prostory jsou zvláště vhodné pro komerční účel. Stěžovatel prokázal, že je osobou povinnou k dani a že prostory v polyfunkční budově jsou vhodné pro podnikatelské využití. Prokázal tedy dostatečně prvotní nárok na odpočet daně. Skutečnost, že s někým jednal (neplátcí DPH), nezpochybnuje jeho záměr. Ten je nejistý, a nelze proto trvat na doložení závazků k budoucím plněním. Určuje toliko rozsah počátečního odpočtu. Testování majetku se provádí každoročně. Pokud by nárok nebyl uznán, byl by stěžovatel bez možnosti změny zbaven desetiny nároku na odpočet DPH ročně. Stěžovatel setrvává na závěru, že pro jeho věc jsou přílehlavé rovněž rozsudky SDEU uvedené v žalobě. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že nájem nemovitosti je osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně. Záměrem stěžovatele tak bylo poskytovat plnění, která obecně nezakládají nárok na odpočet daně dle § 72 ZDPH. Proto bylo na něm, aby prokázal, že polyfunkční dům bude zcela využívat k plněním zakládajícím nárok na odpočet DPH. Stěžovatel pomíjí § 72 odst. 1 písm. b) ZDPH a setrvale odkazuje na písm. a) tohoto ustanovení, které se však netýká plnění osvobozených od daně na výstupu (nájem nemovité věci). K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2020, č. j. 10 Afs 221/2018-57. K prokázání nároku tak nepostačuje pouhý tvrzený záměr. Nejsou-li nájemci vůbec známí, nebylo možné s jistotou tvrdit, že jim dosud neexistující nemovitost bude pronajata v rámci jejich ekonomické činnosti. Rozsudky SDEU akcentované stěžovatelem nejsou pro nynější věc přílehlavé. Naopak z rozsudku *Rompelman* vyplývá, že správci daně mohou požadovat objektivní důkaz stran prokázání obchodního záměru a použití zdanitelných plnění k tomuto účelu. Stěžovatel sice (v rozporu se svou námitkou) předložil důkazy k prokázání skutečností teprve vzniklých v budoucnu, z těch však vyplynulo, že potenciální nájemci nejsou plátcí DPH a u sociálního bydlení nepřipadá výjimka v § 56a odst. 3 ZDPH zpravidla v úvahu. Stěžovatel pomíjí, že korekční mechanismus dle § 78 ZDPH je navázán na prokázání nároku na odpočet daně. Užije se k úpravě odpočtu u majetku, který byl původně určený k použití v rámci ekonomické činnosti plátce pro účely, které nezakládají nárok na odpočet DPH. Předmětem sporu je otázka volby zdanění, nikoliv již situace vzniklá po této volbě. Rozsudky SDEU

uváděné stěžovatelem tak na věc nedopadají. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[7] K vyjádření žalovaného stěžovatel adresoval soudu repliku. V ní uvedl, že uplatnění daně na výstupu je zcela rovnocennou variantou k nájmu osvobozenému od daně. Zopakoval své námitky k dokazování budoucích událostí a dodal, že rozsudek č. j. 10 Afs 221/2018-57 se netýkal prokazování počátečního odpočtu ani předpokládaného budoucího využití nemovitosti. Podle SDEU je stěžejní zamýšlený způsob využití přijatého plnění, u něhož nelze z povahy věci s jistotou dokázat, že skutečně povede k uskutečnění plnění s nárokem na odpočet DPH. Požadovat důkazní standard v podobě absolutní jistoty je nadto zcela nepřípustné. Stěžovatel opakovaně odkázal na rozsudky *Centralan Property* a *SC Gran Via Moinești SRL*. Podle něj je irelevantní, že se týkaly již realizované výstavby, respektive, že se netýkaly nájmu. Žalovaný pak účelově zaměňuje důkaz o obchodním záměru s důkazem o jistotě budoucího využití plnění výlučně s nárokem na odpočet. Aplikace korekčního mechanismu navržená žalovaným by vedla k odepření desetiny odpočtu ročně, což znamená narušení neutrality daně. Stěžovatel by byl postaven do horší pozice oproti ostatním plátcům DPH. Dále zopakoval, že na věc dopadají rozsudky SDEU *Korkein hallinto-oikeus – Finsko a mofloresmira – Investimentos Imobiliários SA v. Autoridade Tributária e Aduaneira*.

[8] Žalovaný k replice uvedl, že varianty zdanění nájmu z hlediska DPH nejsou rovnocenné. Pro nárok na odpočet musí být prokázáno splnění podmínek nejen v § 72 a 73 ZDPH, ale rovněž § 56a odst. 3 ZDPH. Přistoupením na argumentaci stěžovatele ohledně povinnosti prokazovat budoucí skutečnosti by fakticky došlo k částečnému věcnému vyprázdnění důkazní povinnosti stěžovatele dle § 72 ZDPH. Stěžovatel je povinen prokázat, že plnění použil (použije) v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování vyjmenovaných plnění. Prokazuje, co sám tvrdí. V situaci, kdy nebyli nájemci známí, nebylo možné s dostatečnou mírou pravděpodobnosti tvrdit, že jim nemovitost bude pronajata v rámci jejich ekonomické činnosti. Předložené důkazní prostředky neměly důkazní potenci k prokázání tohoto tvrzení. Důkazní břemeno nadto bylo možné unést, neboť za rok 2018 byl stěžovateli nárok uznán. Ztráta desetiny odpočtu daně souvisí s neprokázáním nároku na něj, nikoliv s porušením neutrality DPH.

V.

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Podle § 5 odst. 2 ZDPH *ekonomickou činností uvedenou v odstavci 1 se pro účely tohoto zákona rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, výchovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání*

pokračování

příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovníprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu.

[12] Podle § 56a odst. 1 ZDPH *nájem nemovité věci je osvobozen od daně s výjimkou*

- a) krátkodobého nájmu nemovité věci,*
- b) nájmu prostor a míst k parkování vozidel,*
- c) nájmu bezpečnostních schránek,*
- d) nájmu strojů nebo jiných upevněných zařízení.*

[13] Podle § 56a odst. 3 ZDPH *plátce se může rozhodnout, že se u nájmu nemovité věci jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností uplatňuje daň.*

[14] Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH *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.*

[15] Podle § 72 odst. 5 ZDPH *plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1.*

[16] Podle § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH *pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky: při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.*

[17] 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.*

[18] Podle § 92 odst. 4 daňového řádu *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.*

[19] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

[20] Podstatou sporu mezi účastníky je otázka, zda stěžovatel v daňovém řízení prokázal nárok na odpočet daně z plnění přijatých od DOMOV CZ s. r. o. Stěžovatel deklaroval, že je jeho záměrem na zakoupeném pozemku vystavit polyfunkční dům a pronajímat vzniklé prostory. V této souvislosti se účastníci prou zejména o to, co vlastně je nutné v tomto případě prokázat.

[21] Daň z přidané hodnoty vychází ze Šesté směrnice Rady č. 77/388/EHS, o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obratu - společný systém daně z přidané hodnoty, nahrazené později Směrnicí Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též „směrnice o DPH“). Z ustálené judikatury SDEU, který dbá na sladění

výkladu unijního práva, vyplývá, že nárok osob povinných k dani odečíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná či byla odvedena za zboží a služby, které obdržely na vstupu, představuje základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy (viz především rozsudky ze dne 25. 10. 2001, C-78/00, *Komise v. Itálie*, bod 28, ze dne 10. 7. 2008, C-25/07, *Sosnowska*, bod 14, ze dne 28. 7. 2011, C-274/10, *Komise v. Maďarsko*, bod 42). Pokud jde o hmotněprávní podmínky vyžadované pro vznik nároku na odpočet daně, z čl. 168 písm. a) směrnice o DPH vyplývá, že aby dotyčná osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby byla osobou povinnou k dani ve smyslu této směrnice a zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění uvedeného nároku na výstupu použila pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani, respektive osobou, která postavení plátce DPH nutně měla (v tomto smyslu viz rozsudky *Centralan Property*, bod 52, ze dne 6. 9. 2012, C-324/11, *Tóth*, bod 26, ze dne 6. 12. 2012, C-285/11, *Borik*, bod 29, ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater ProChemie*, body 24 až 34, a usnesení ze dne 6. 2. 2014, C-33/13, *Jagietto*, bod 27).

[22] K tomu, aby byl nárok na odpočet DPH na vstupu osobě povinné k dani přiznán, a aby mohl být zjištěn rozsah takového nároku, je v zásadě nezbytné, aby existovala přímá a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet (např. rozsudky SDEU ze dne 22. 2. 2001, C-408/98, *Abbey National*, body 26 až 28, nebo ze dne 21. 2. 2013, C-104/12, *Wolfram Becker*, bod 19 a judikatura tam citovaná). SDEU však opakovaně připustil, že nárok na odpočet je přiznán osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí obecných výdajů této osoby a jako takové jsou prvkem spoluurčujícím cenu jejího zboží nebo služeb. Takové náklady pak mají přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani (např. rozsudky ze dne 26. 5. 2005, C-465/03, *Kretztechnik*, bod 36, *Wolfram Becker*, bod 20, *Abbey National*, bod 35, nebo rozsudek ze dne 27. 9. 2001, C-16/00, *Cibo*, body 32 a 33). Základem je otázka, zda osoba povinná k dani pořídila zdanitelné plnění s cílem použít je pro svou ekonomickou činnost, tzv. princip akcentovaného předpokladu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2023, č. j. 10 Afs 195/2021-149, a v něm citovaná judikatura).

[23] V této souvislosti je vhodné dodat, že pouhý úmysl plátce v tomto směru nestačí (rozsudky SDEU ze dne 6. 4. 1995, C-4/94, *BLP Group*, či ze dne 8. 6. 2000, C-98/98, *Midland Bank*). Z judikatury sice vyplývá, že zboží a služby mohou být pořízeny jednotlivcem jednajícím jako osoba povinná k dani pro účely ekonomické činnosti, i když nejsou okamžitě užity pro tuto ekonomickou činnost (například rozsudky SDEU ze dne 11. 7. 1991, C-97/90, *Lennartz*, či ze dne 22. 10. 2015, C-126/14, *Sveda*). Podle ustálené judikatury SDEU pojem „ekonomická činnost může sestávat z řady po sobě následujících jednání, a mezi těmito jednáními přípravné úkony, jako nabytí prostředků pro provozování, musí být považovány za ekonomické činnosti“ (viz rozsudek *Rompelman*, bod 22; či rozsudky ze dne 29. 2. 1996, C-110/94, *Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO)*, ze dne 3. 3. 2005, C-32/03, *I/S Fini H*, body 21 a 22).

pokračování

[24] Nárok na odpočet daně je tedy oprávněný i v případě „přípravných prací“. Konstrukce odpočtu DPH počítá s tím, že nárok na odpočet vznikne (a bude uplatněn) ještě předtím, než budou splněny všechny podmínky vymezené v § 72 odst. 1 ZDPH (tj. před použitím přijatého plnění pro ekonomickou činnost), neboť dle § 72 odst. 3 ZDPH vzniká příjemci plnění nárok na odpočet v okamžiku, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost poskytovatele plnění tuto daň přiznat. Skutečné nebo zamýšlené použití zboží nebo služeb pak určuje pouze rozsah počátečního odpočtu, na který má osoba povinná k dani nárok, a rozsah případných oprav v průběhu následujících období, ale neovlivňuje vznik nároku na odpočet daně (srov. rozsudek SDEU ze dne 12. 11. 2020, C-734/19, *ITH Comercial Timișoara*, bod 33 a tam citovaná judikatura).

[25] SDEU opakovaně konstatoval, že jednou vzniklý nárok na odpočet zůstane v zásadě zachován i tehdy, pokud zamýšlená hospodářská činnost následně nevedla ke zdanitelným plněním (rozsudek *INZO*, bod 20, či rozsudek ze dne 17. 10. 2018, C-249/17, *Ryanair*, bod 25), nebo i tehdy, když osoba povinná k dani z důvodu okolností nezávislých na své vůli nepoužije uvedené zboží a služby, které vedly k odpočtu, v rámci zdanitelných plnění (rozsudky ze dne 15. 1. 1998, C-37/95, *Ghent Coal Terminal*, bod 20; *Ryanair*, bod 25, jakož i ze dne 12. 11. 2020, C-734/19, *ITH Comercial Timișoara*, bod 34 a tam citovaná judikatura).

[26] K tomu dodal, že jiný výklad směrnice by byl v rozporu se zásadou neutrality DPH, pokud jde o daňové zatížení podniku. Mohl by při daňovém zacházení se stejnými investičními činnostmi vést k neodůvodněným rozdílům mezi podniky, které již uskutečňují zdanitelná plnění, a ostatními podniky, které se prostřednictvím investic snaží zahájit činnosti, které ke zdanitelným plněním povedou. Stejně tak by v případě posledně jmenovaných podniků došlo k zavedení svévolného rozlišování, jelikož by konečné schválení odpočtů daně záviselo na tom, zda takové investice povedou ke vzniku zdanitelných plnění (rozsudky *INZO*, bod 22, jakož i *Ryanair*, bod 25).

[27] SDEU přitom v tomto směru opakovaně zdůraznil, že daňová správa může po daňovém subjektu požadovat objektivní důkaz stran jeho obchodního záměru a použití přijatých zdanitelných plnění, z nichž je uplatňován nárok na odpočet, k tomuto účelu s tím, že pokud nebude takový důkaz předložen, může nárok daňového subjektu na odpočet daně odmítnout (rozsudky *I/S Fini H*, ze dne 21. 3. 2000, C-110/98 až C-147/98, *Gabalfrisa a další*, bod 46, *Rompelman*, bod 24).

[28] Unijní právo, ze kterého vychází i český ZDPH, tak jednoznačně stanoví, že nárok na odpočet daně má být zachován i ve vztahu k případné zamýšlené ekonomické činnosti. Po daňových subjektech je však možné požadovat objektivní důkaz o jejich obchodním záměru a budoucím použití plnění (přijatého zboží a služeb i investiční povahy), který určuje rozsah počátečního odpočtu. Je proto nutné najít průsečík mezi právem na široce formulovaný nárok na odpočet daně daňového subjektu a právem státu na zachování úzké a bezprostřední vazby uplatňovaného odpočtu (přijatého zboží a služeb) s ekonomickou činností. V opačném případě dojde k porušení zásady neutrality. Státy tedy střeží neutralitu ve směru k ostatním subjektům v tom smyslu, že přiznávají pouze oprávněné nároky na odpočet (po splnění zákonných podmínek). Daňový subjekt pak má možnost uplatnit i počáteční investice, jsou-li spojené s budoucí ekonomickou činností, pokud jejich záměr dostatečně doloží. Kasační soud k tomu připomíná, že požadavky na prokázání nároku na

odpočet nemohou prakticky znemožňovat nebo nadměrně ztížit výkon práva na odpočet DPH, a to včetně důkazního standardu k prokázání tvrzení daňových subjektů (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 11. 2018, C-648/16, *Fontana*).

[29] S ohledem na výše uvedené považuje soud za potřebné alespoň stručně zrekapitulovat skutkový stav věci ze správního spisu.

[30] Stěžovatel v listopadu roku 2016 koupil od dodavatele DOMOV CZ s. r. o. pozemek se souborem movitých věcí. V daňovém přiznání za listopad 2016 zahrnul uhrazenou DPH do nároku na odpočet. Správce daně jej v únoru 2017 v rámci postupu k odstranění pochybností vyzval k doložení, že přijaté plnění bude použito pro uskutečňování ekonomické činnosti. Od svého založení v únoru 2016 totiž stěžovatel žádnou ekonomickou činnost neuskutečnil. Stěžovatel v březnu 2017 správci daně sdělil, že pozemek koupil za účelem vybudování nemovitosti, ve které bude mít sídlo a provozovat podnikatelskou činnost. V květnu téhož roku dodal, že pozemek je ve stavu zbořeníště a je zapotřebí odklidit na něm umístěné stánky. Teprve poté bude žádat o stavební povolení „*k vybudování nové nemovitosti pro podnikatelské účely společnosti.*“ Dle správce daně neprokázal použití přijatých plnění k uskutečňování zdanitelných plnění s nárokem na odpočet, a proto mu nárokovaný odpočet neuznal.

[31] V odvolacím řízení žalovaný uložil správci daně doplnit dokazování za účelem objasnění skutečného záměru využití nakoupeného pozemku. Na základě výzvy správce daně k doložení objektivních důkazů o jeho podnikatelském záměru stěžovatel v září 2017 předložil objednávku k vypracování architektonické studie „*pro stavbu víceúčelového domu, který by měl rozšířit možnosti poskytování odborné zdravotní péče v Uherském Hradišti*“ z dubna 2017. Při následném místním šetření správce daně obdržel od projekční kanceláře 3 varianty projektových studií zamýšlené nemovitosti vyhotovených s přesahem na sousední pozemek. Dále mu bylo stavebním úřadem sděleno, že dle územního plánu by měly být v této lokalitě stavěny domy s převažující funkcí bydlení. V říjnu 2017 stěžovatel správci daně sdělil, že se na projektu stále pracuje, aby byl pozemek co nejlépe využit a že by výstavba měla započít do tří let. Dodal, že jednání ohledně stavby probíhala 1,5 roku, včetně diskusí ohledně vybudování společného parkování s vlastníky sousedního pozemku (K.). Dále uvedl, že vizí je výstavba nájemního domu (čtyřpatrového či pětipatrového) s tím, že prostory se budou pronajímat podnikatelům, u nichž stěžovatel předpokládá, že budou plátcí DPH. V červenci 2018 paní K. správci daně sdělila, že se stěžovatelem v průběhu roku 2017 jednala o provádění výkopových prací spojených se stavebními pracemi na jejím (sousedním) pozemku. Jednali dále o propojení obou budov – průchodu, a to toliko ústně. O společné výstavbě se stěžovatelem se nebavila ani ona ani její manžel. V témže měsíci stěžovatel správci daně sdělil, že jednal s vlastníky sousedního pozemku, kteří však již se stavbou započali a nechtěli na něj čekat. V současné době uvažuje o koupi pozemků a bytu v Praze. U pozemku v Uherském Hradišti se pracuje na alternativách (architekti K., R., B. a G G Archico a. s.). Písemný projekt není. Započala jednání o možném pronájmu s řetězci zabývajícími se laboratorními vyšetřeními – SYNLAB, IMALAB, IFCOR. Rozsah pronájmu není znám, protože projekt se stále vyvíjí. Prvotní záměr předpokládal i koupi sousedního pozemku, z čehož sešlo. Stavební studie proto již budou počítat pouze s výstavbou na jeho pozemku. V současné chvíli jedná již jen s G G Archico a. s. Investice má dosahovat 50 mil. Kč a předpokládá se její financování úvěrem, o němž se jednalo jen

pokračování

velmi obecně a ústně. Závěrem stěžovatel konstatoval, že prozatím nedošlo k bouracím pracím, neboť nechce, aby vznikla proluka. Část pozemku byla dočasně pronajata k provozování letní restaurace (než se začne stavět). O den později provedl správce daně výslech Ing. arch. K., který zprostředkoval informace o studii nájemního domu. Vypověděl, že se stěžovatelem proběhlo cca 10 schůzek. Jednání započalo v době, kdy byl ke koupi i sousední pozemek, který posléze koupili K. Studie byla vyhotovena s přesahem na vedlejší pozemek, k jejímu přepracování výhradně na pozemek stěžovatele nedošlo. Úmyslem bylo stavět polyfunkční dům k poskytování zdravotní péče, parkování, obchodních prostor k pronájmu, eventuálně i bydlení. Objednávka ze dne 21. 4. 2017 prozatím nebyla vyfakturovaná. Šlo o práci menšího objemu. Cílem zpracovatele studie je získání zakázky na vypracování projektu na výstavbu záměru. Studií, jako tu pro stěžovatele, G G ARCHICO a. s. měsíčně vypracuje desítky. V červenci 2018 zaslal stěžovatel správci daně smlouvu o nájmu pozemku na dobu určitou (červen 2018 až říjen 2018) za 4 000 Kč měsíčně. V srpnu 2018 stěžovatel doložil zápis z porady ze dne 21. 2. 2017 ve věci výměny pozemků s paní K. jakožto investorem výstavby na hranici s pozemkem stěžovatele. V tomtéž měsíci správce daně při místním šetření ověřil, že na pozemku stěžovatele je provozována letní restaurace (bar). V září 2018 správce daně seznámil stěžovatele s doplněním dokazování. Uzavřel, že nebyla zpracována studie na výstavbu nemovitosti právě na daném pozemku. Není jasné, kdy k výstavbě dojde a jaké vlastně bude využití pozemku. Nebyly předloženy jakékoliv důkazní prostředky k financování. Vše zůstalo v rovině tvrzení.

[32] V dubnu 2019 žalovaný adresoval stěžovateli výzvu k prokázání skutečností, v níž mezi jiným zdůraznil, že plátcem DPH je z oslovených potenciálních nájemců pouze společnost SYNLAB, nadto avizovaný pronájem nebytových prostor zůstal toliko v rovině tvrzení. Nárok na odpočet v plné výši proto nebyl prokázán, a tak stěžovatele vyzval, aby do 15 dnů od doručení výzvy prokázal, že plnění bude použito výhradně k uskutečňování zdanitelných plnění s nárokem na odpočet daně.

[33] K této výzvě stěžovatel doložil čestné prohlášení jednatelky, podle něhož bude pronajímat nemovitý majetek pouze plátcům DPH pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností. Žalovaný stěžovatele posléze seznámil se zjištěnými skutečnostmi a závěrem, že stěžovatel své důkazní břemeno stále neunesl. Nic na tom ani nezměnilo čestné prohlášení jednatelky, které toliko osvědčuje, nikoliv prokazuje, určité skutečnosti. Stěžovatel doplnil důkazní prostředky o smlouvu o zajištění pronájmu ze dne 20. 9. 2017. Tu žalovaný vyhodnotil jako účelově vytvořený důkaz, přičemž poukázal i na to, že z ní ani neplyne zprostředkování nájmu výhradně plátcům DPH.

[34] Před samotným posouzením věci soud připomíná, že stěžovatel žádal odpočet v plné výši. Ani v odvolání a žalobě se nezmiňuje o tom, že by snad žádal o krácený nárok na odpočet.

[35] Krajský soud výše nastíněný skutkový stav věci vyhodnotil správně, pokud uzavřel, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno, jež mu ukládá povinnost svá tvrzení prokázat. Správci daně po stěžovateli mohli požadovat předložení objektivního důkazu stran jeho obchodního záměru a použití přijatých zdanitelných plnění (srov. bod [27]). Takový důkaz však nedoložil.

[36] Stěžovatel své tvrzení o zamýšleném obchodním záměru doložil důkazy, které ve správcích daně vyvolaly oprávněné pochybnosti o jejich vypovídací schopnosti ve vztahu k prokázání vážnosti a reálnosti deklarovaného záměru. Nešlo přitom o uložení nepřiměřeného důkazního břemene, resp. standardu.

[37] Stěžovatel sice v průběhu řízení doložil, že vedl jednání s architekty a předložil rovněž několik stavebních studií, žádná se však netýkala výhradně jeho pozemku. Bylo v nich počítáno se stavbou na sousedních pozemcích, tedy s variantou, kterou majitelka sousedního pozemku (paní K.) popřela. Z jejího výsledku vyplynulo, že se stěžovatelem projednávali toliko společné výkopové práce, případně průchod mezi oběma pozemky. Z výsledků dále vyplynulo, že studie nebyla „vyfakturována“ a že podobných studií vypracuje G G Archico a. s. měsíčně desítky. Dle obsahu spisu vůbec nedošlo k vyhotovení příslušného projektu k deklarovanému záměru. Vše tak zůstalo toliko v rovině tvrzení. Stěžovatel nedoložil ani žádné případné jednání se stavebním úřadem. Ze sdělení stavebního úřadu se nadto podává, že podle územního plánu je v dané lokalitě předepsaným způsobem využití pozemku převážně bytová výstavba. Stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, že o bytové výstavbě neuvažoval s ohledem na vývoj na sousedním pozemku, avšak Ing. arch. K. vypověděl, že při jednáních panovala shoda o tom, že by se měl v horním patře nacházet nájemní byt. Stěžovatel ani nedoložil jakékoliv listiny (nenavrhl provést důkazní prostředky) týkající se financování záměru. Sám přitom tvrdil, že záměr bude financovat úvěrem ve výši cca 50 mil. Kč. Jak tuto částku reálně získá, neuvedl. Smlouva o zprostředkování pronájmu prostor vykazuje také řadu nejasností, které správně zdůrazňuje žalovaný. Její existenci stěžovatel fakticky opakovaně popřel, a to i měsíc po (údajném) podpisu (nájem měla poptávat toliko jednatelka a její manžel). Nelze dále odhlédnout od toho, že někteří avizovaní zájemci o nájem prostor nebyli plátcí DPH, byť je odpočet uplatňován v plné výši. Nadto ani k jednání s nimi neexistují žádné listinné podklady.

[38] Stěžovatel tak vlastně deklaruje záměr výstavby polyfunkčního domu v hodnotě desítek milionů korun, k němuž nemá žádnou dokumentaci o financování, nezadal vyhotovení projektu či alespoň studie na stavbu záměru na vlastněném pozemku. Nedoložil žádné podklady k jednání s budoucími nájemci a nadto k tomuto doložil nevěrohodný důkaz (smlouva o zprostředkování nájmu prostor). Za nastalých skutkových okolností stěžovatel zjevně nedoložil objektivní důkaz o tvrzeném záměru (jeho skutečnosti) a soud je tak nucen zcela přisvědčit závěru krajského soudu o neunesení důkazního břemene. Stěžovatel do řízení namísto představení jasného racionálního podnikatelského záměru s postupem času (daňové řízení trvalo téměř 3 roky) vnáší silné nejasnosti ohledně reálnosti svého záměru. Není jasné, proč nerealizuje konkrétní kroky vedoucí k výstavbě, ať už jde zejména alespoň o základní analýzu toho, zda bude schopen záměr postavit, v jaké podobě, a jak bude jeho realizaci financovat, nemá-li vlastní zdroje a jde o záměr vysoké hodnoty. V této souvislosti je pak zcela hypotetické tvrzení, že daný záměr bude pronajat plátcům, není-li zatím zjevné ani to, že vůbec může vzniknout. S tím souvisí i skutečnost, že stěžovatel nenechal vyhotovit projekt, se kterým by mohl započít jednání se stavebním úřadem a dalšími správními orgány za účelem vydání územního rozhodnutí a stavebního povolení. Ani v této souvislosti není zjevné, zda záměr může reálně vzniknout. Stěžovatel to neprokázal a ani se k tomu blíže v průběhu řízení před soudy nevyjádřil. Okolnosti věci nasvědčují spíše tomu, že ani sám stěžovatel nemá ještě zcela ujasněn způsob využití zakoupeného pozemku, natož konkrétně doložitelný reálný záměr. Nelze než přisvědčit

pokračování

krajskému soudu, že tvrzení stěžovatele o využití předmětného plnění bylo značně neurčité a nejisté.

[39] Stěžovatel v této souvislosti namítal, že po něm správci daně vyžadovali důkazní břemeno, které nemohl unést.

[40] V obecné rovině je možno přisvědčit stěžovateli, že vyžadováním nadměrného důkazního standardu pro prokázání určité skutečnosti mohou být porušena základní práva účastníka řízení. Podle Ústavního soudu „*žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, ex post, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti*“ [nález sp. zn. I. ÚS 173/13 ze dne 20. 8. 2014 (N 156/74 SbNU 333), bod 30]. Správce daně tedy nemůže po daňovém subjektu požadovat takový důkazní standard, který bude nemožné splnit. Správce daně musí rozumně nastavit míru pravděpodobnosti nutnou k tomu, aby daňový subjekt své důkazní břemeno unesl. Správce daně se tedy musí ptát, zda z předložených důkazů lze daný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty. Je třeba, aby byly předložené důkazy natolik přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit bez vážných (rozumných) pochybností (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2020, č. j. 7 Afs 434/2018-37, a ze dne 13. 9. 2023, č. j. 7 Afs 53/2023-67).

[41] V posuzované věci však nelze námitce stěžovatele o neúměrném důkazním standardu přisvědčit. Stěžovatel neprokázal započetí ani nejnutnějších činností vedoucích k možné realizaci tvrzeného podnikatelského záměru, přestože daňové řízení trvalo téměř 3 roky. Nárok na odpočet daně přitom nelze přiznat toliko na základě úmyslu, neboť by tím došlo k narušení rovnosti v podnikatelském prostředí; odpočet by fakticky sloužil jako státní půjčka či podpora obecně. Problematickou by se jevila i možnost požadovat po daňovém subjektu vrácení jednou přiznaného odpočtu, bez toho, aniž by se prokázalo jeho podvodné či zneužívající jednání.

[42] Samotná otázka porušení zásady neutrality daně spočívající v tom, že stěžovatel přichází o desetinu odpočtu daně ročně, je pak v souzené věci toliko hypotetická (bez vlivu na výsledek). Stěžovatel totiž pomíjí, že nárok na odpočet nevzniká automaticky na základě prosté deklarace investičního úmyslu, tedy i bez jeho prokázání. Nárok na odpočet nelze přiznat s poukazem na zásadu neutrality daně, pokud stěžovatel neprokázal reálnost tvrzeného záměru (investičního úmyslu), resp. předloženými důkazními prostředky vzbudil ve správcích daně důvodné pochybnosti o něm. Soud se proto dále nezabýval otázkou porušení zásady neutrality daně ani ve spojitosti s případným mechanismem oprav či úprav odpočtu daně, který v obecnosti zakládá úzký a přímý vztah mezi nárokem na odpočet daně zaplacené na vstupu a využíváním předmětného zboží nebo služeb pro zdanitelná plnění na výstupu, tedy je projevem právě zásady neutrality daně. Oprava či úprava základu daně, tedy zpětný zásah do výše daně v souzeném zdaňovacím období, není předmětem nyní vedeného soudního řízení.

[43] Nelze pak nezmínit, že správce daně stěžovateli poskytl možnost ke svému záměru doložit objektivní důkaz stran prokázání obchodního záměru a použití zdanitelných plnění téměř 3 roky po vznesení požadavku na nárok na odpočet daně. Logicky by pak stěžovatel právě s plynutím času měl disponovat více a více důkazními prostředky, kterými by právě svůj záměr dokázal. Tak tomu však v řízení s podivem nebylo.

[44] V neposlední řadě krajský soud příhodně poukázal na skutečnost, že stěžovatel „v průběhu daňového řízení netvrdil a neprokazoval, že předmětné plnění použije v rámci svých případných dalších ekonomických činností podle § 72 odst. 1 ZDPH“. Jde přitom o jednu ze základních premis k uplatnění nároku na odpočet daně.

[45] Pro výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že kasační stížnost neshledal důvodnou.

[46] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. února 2024

Lenka Krupičková
předsedkyně senátu