



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **BYWAR Invest s. r. o.**, sídlem Svitákova 2902/15, Praha 5, zastoupené Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem, sídlem Zahradnická 223/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 12. 2020, č. j. 45224/20/ 5300-21444-709739, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 2. 2023, č. j. 14 Af 9/2021-44,

t a k t o :

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

Odůvodnění:**I. Vymezení případu**

[1] V daňovém přiznání za 4. čtvrtletí roku 2017 uplatnila žalobkyně mimo jiné nárok na odpočet daně z doplatku ceny za pořízení bytové jednotky č. 603 na adrese Svitákova 2902/18, Praha 5 – Stodůlky, v rezidenčním komplexu Britská čtvrť IX, a dále odpočet ze zálohy na pořízení bytové jednotky č. 204 na stejné adrese. Nárok na odpočet daně z pořízení uvedených bytových jednotek žalobkyně odůvodnila tím, že je pronajala dalším společnostem. Jednotku č. 603 společnosti tech4u.cz, s. r. o. a jednotku č. 204 společnosti iPARAPETY s. r. o. s tím, že z nájmu za tyto jednotky bude odvedena daň na výstupu. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala vznik nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Zejména zpochybnil, že bytové jednotky byly jejich nájemci využívány k jejich ekonomické činnosti. Finanční úřad

pro hlavní město Prahu platebním výměrem ze dne 15. 1. 2020 žalobkyni odpočet DPH za období 4. čtvrtletí roku 2017 zkrátit o 1 393 486 Kč a odpočet vyměřil ve výši 290 Kč.

[2] Rozhodnutí správce daně napadla žalobkyně odvoláním, o němž žalovaný rozhodl tak, že odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou.

[4] Městský soud nepřisvědčil námitce, že žalobkyni netížilo důkazní břemeno. Žalobkyně byla k odstranění pochybností vyzvána výzvou ze dne 21. 2. 2018 s ohledem na podezřele nízký poměr přijatých zdanitelných plnění a uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně ve srovnání s předchozím obdobím. Vymezení pochybností v této výzvě je poměrně kusé, nikoli však samoúčelné. Výzvou ze dne ze dne 26. 11. 2018 byla žalobkyně vyzvána k prokázání, že nárok na odpočet daně z pořízení jednotek č. 603 a č. 204 uplatnila v souladu s § 72 a 73 zákona o DPH. Svoje pochybnosti správce daně ve výzvě ze dne 26. 11. 2018 podrobně odůvodnil. Pochybnosti vyvolalo mj. znění nájemních smluv, neboť účel nájmu byl vymezen jako *uskutečňování ekonomické činnosti nájemce*. Správce daně dle městského soudu zcela důvodně dospěl k pochybnostem ohledně toho, zda jsou bytové jednotky využívány tak, jak žalobkyně v daňovém přiznání a v průběhu daňového řízení deklarovala.

[5] Důvodnou městský soud neshledal ani námitku dobré víry žalobkyně. K tomu odkázal na rozsudek ze dne 31. 5. 2022, č. j. 17 Af 33/2020-51, jímž Městský soud v Praze rozhodl na základě totožné argumentace o obdobných nárocích téže žalobkyně za období 3. čtvrtletí roku 2017, a doplnil, že během místních šetření proběhla kontrola užívání bytové jednotky č. 204, při nichž nebylo prokázáno faktické užívání nájemcem.

[6] K námitkám týkajícím se svědeckých výpovědí jednatele nájemců městský soud zdůraznil, že žalovaný nerozporoval tvrzení, která svědci uvedli, zjištěné skutečnosti však vyhodnotil tak, že nejsou naplněny znaky ekonomické činnosti.

[7] Z listin, jež byly správci daně předloženy, nebylo možné uzavřít, že způsob užívání jednotek nájemci naplnil kritérium soustavnosti ekonomické činnosti, a to ani ve spojení s provedenými výslechy svědků. Ze svědeckých výpovědí totiž vyplynulo jenom to, že jednatele nájemců či jejich zaměstnanci v bytech příležitostně přespávali. Městský soud doplnil, že v případě nájemce iPARAPETY správce daně zpochybnil samotnou potřebu užívání bytu umístěného v Praze, neboť těžiště podnikatelské činnosti společnosti iPARAPETY spočívá v internetovém prodeji parapetů a jejich komponentů bez poskytování služeb zaměření a montáže, přičemž skladové prostory a provozovna této společnosti se nachází v Jihomoravském kraji.

[8] Městský soud nepřisvědčil ani námitce nesprávnosti vedení výslechu svědků správcem daně, zejména z důvodu pokládání nekonkrétních otázek. Zdůraznil, že povinnost důkazní nese daňový subjekt, daňové řízení není postaveno na zásadě vyšetřovací. Městský soud vyhodnotil, že správce daně svědkovi položil otázky, které souvisely s jeho pochybnostmi. Doplnil též, že z protokolu o výslechu svědka H. vyplývá, že u výpovědi byl přítomen zástupce žalobkyně, který mohl rozsah otázek korigovat a sám výslech vlastními dotazy doplňovat, čehož využil. Výslech svědka byl veden dostatečně konkrétně a byl zaměřen na

pokračování

různé detaily týkající se uzavření nájemní smlouvy i způsobu užívání bytu. Některé otázky byly položeny opakovaně, aby měl svědek možnost vzniklé nejasnosti vysvětlit. Informace poskytnuté jednatelkou společnosti iPARAPETY, svědkyní S., byly rozporné. Neuvedla žádné konkrétní okolnosti, ze kterých by vyplývala potřeba společnosti při její ekonomické činnosti využívat byt v Praze

[9] Z výše uvedených důvodů městský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[10] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost dle § 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.).

[11] Stěžovatelka namítala, že závěry žalovaného neměly oporu ve spisovém materiálu a městský soud tyto závěry nesprávně aproboval. Ze spisového materiálu plyne, že stěžovatelka byty pořídila a následně pronajala dalším plátcům (společnostem iPARAPETY a tech4u.cz), kteří je užívali ke své ekonomické činnosti. K tomu stěžovatelka předložila nájemní smlouvy. Ve vztahu k bytové jednotce č. 603 byly v rámci dokazování správci dani předloženy faktury společnosti tech4u.cz za IT služby zákazníkům v Praze a okolí. Společnost tech4u.cz též předložila soupis prací, které v této lokalitě prováděla. Stěžovatelka dále zdůraznila pasáže z výpovědí svědků pana H. a paní S.

[12] Optikou žalovaného a městského soudu doklady, které předložil svědek H., neobsahovaly potřebné indicie k závěru, že jednotku č. 603 využíval nájemce v rámci své ekonomické činnosti, byť jednatel společnosti ve svědecké výpovědi tuto skutečnost výslovně potvrdil. Městský soud pouze odkázal na jiný rozsudek v jiné věci stěžovatelky, v němž bylo konstatováno, že společnost tech4u.cz v bytě nevykonávala ekonomickou činnost.

[13] Stěžovatelka namítla, že důkazní břemeno unesla. Předložila dostatek důkazních prostředků, které vytvořily ucelený obraz o tom, že stěžovatelka skutečně pronajala byt za účelem uskutečňování ekonomické činnosti nájemce. Spis dle stěžovatelky obsahoval ucelený řetězec prokazující využití jednotek č. 603 a 204 k ekonomickým účelům nájemců. Výpovědi svědků nebyly žalovaným ani správcem daně vyvráceny, žalovaný nepřeložil nic, co by svědecké výpovědi pana H. a paní S. znevěrohodnilo. Ze spisu neplyne žádná relevantní skutečnost, ze které by bylo možno učinit závěr o zpochybnění plnění uskutečněných nájemcem stěžovatelky.

[14] Žalovaný i městský soud pominuli reálné možnosti stěžovatelky při dokazování. Stěžovatelka jako pronajímatel neměla reálnou možnost vyšetřovat, jak konkrétně nájemce svým jednáním v souvislosti s pronajatým bytem svoji ekonomickou činnost vykonává, zda řádně vede své doklady či knihy jízd. Takové lustrování nájemce nemá oporu v zákoně a bylo by i v rozporu s dobrými mravy. Žalovaný a městský soud nezákonně rozšířili důkazní břemeno, když konstatovali, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, jelikož nepředložila další důkazy o uskutečňování ekonomické činnosti svých nájemců. Tyto skutečnosti leží mimo sféru vlivu stěžovatelky. Žalovaný nezákonně učinil z důkazního břemene stěžovatelky důkazní břemeno neunesitelné. Na podporu své argumentace

nepřípustným rozšiřováním důkazního břemene stěžovatelka odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu.

[15] Stěžovatelka dále namítala, že k prokazování může být vyzván pouze daňový subjekt, u kterého je vedeno daňové řízení, nikoliv svědek. Svědecká výpověď je důkazem sama o sobě, nelze požadovat, aby důkazní prostředek přinášel důkaz o sobě samém. Pokud žalovaný konstatoval, že doložené dokumenty jsou neúplné, jsou tyto skutečnosti přičitatelné výhradně nájemci, nikoli stěžovateli, jelikož stěžovatelka neměla jakoukoli možnost danou věc ovlivnit. Městský soud pochybil, když se s takovým závěrem žalovaného spokojil. Pokud měl žalovaný pochybnosti o faktickém uskutečnění sporných plnění nájemce, měl je relevantně zpochybnit v rámci daňové kontroly u nájemce, což neučinil, a o uskutečnění plnění nájemcem tak není pochyb, neboť lze vycházet z premisy, že plnění uskutečněná nájemcem byla finanční správou konkludentně akceptována.

[16] Stěžovatelka namítla, že z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá minimální rámec, jak má daňový subjekt v daňovém řízení postupovat. Judikatura požaduje, aby daňový subjekt jako pronajímatel či nájemce uvedl skutečnosti a další relevantní okolnosti ve vztahu k ekonomické činnosti nájemce, případně tyto okolnosti naznačil, nikoli, aby tyto okolnosti daňový subjekt prokázal. Stěžovatelka ke svému důkaznímu břemenu přistupovala aktivně, relevantní okolnosti uvedla a svou součinnost poskytli i nájemci, kteří argumentační linku stěžovatelky potvrdili.

[17] Stěžovatelka dále zdůraznila, že podmínka užívání nemovité věci pro účely uskutečňování nájemcovy ekonomické činnosti, stanovená v § 56a odst. 3 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2020, není explicitně uvedena pro pacht nebo nájem nemovitosti v čl. 135 odst. 1 písm. l ve spojení s čl. 137 odst. 2 směrnice Rady 2006/112 ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Pravidla pro možnost volby zdanění musí být dle stěžovatelky splnitelná osobou povinnou k dani rozhodující se pro zdanění pachtu nebo nájmu nemovité věci. Podle stěžovatelky je podmínka užívání nemovité věci nájemcem pro účely uskutečňování jeho ekonomických činností nad rámec pravidel vyžadovaných čl. 137 odst. 2 směrnice. Taková podmínka se neuplatní z důvodu nemožnosti jejího splnění osobou povinnou k dani, neboť osoba povinná k dani nemůže ovlivnit, aby nájemce užíval nemovitou věc pro účely uskutečňování jeho ekonomických činností. Stěžovatelka navrhla, aby se Nejvyšší správní soud obrátil na Soudní dvůr Evropské unie s předběžnou otázkou, zda je s čl. 137 odst. 2 směrnice slučitelná úprava, podle níž osoba povinná k dani pro účely zdaňování nájmu nemovité věci musí prokázat užívání nemovité věci nájemcem pro účely uskutečňování jeho ekonomických činností.

[18] Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[19] **Žalovaný** se ve svém vyjádření ztotožnil s rozsudkem městského soudu. Upozornil na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2023, č. j. 2 Afs 170/2022-42, týkající se stěžovatelkou uplatněného nároku na odpočet daně za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2017 z pořízení bytové jednotky č. 603.

[20] S námitkou rozšiřování důkazního břemene žalovaný nesouhlasil. V rozhodnutí pouze konstatoval, že nebylo doloženo, že zaměstnanci společnosti tech4u.cz v bytě č. 603

pokračování

přespávali z důvodu uskutečňování ekonomické činnosti v Praze a okolí a že společnost tech4u.cz nevedla evidenci o využití bytové jednotky, nevyhotovovala ani cestovní příkazy, z nichž by byly seznatelné pracovní cesty zaměstnanců nebo pana H. do Prahy a okolí. Skutečnosti týkající se společnosti tech4u.cz byly v rozhodnutí zmíněny v reakci na tvrzení pana H. uvedené ve svědecké výpovědi týkající se využívání bytu. Žalovaný však předložení uvedených důkazních prostředků po stěžovatelce nepožadoval. Hodnocení, že nebylo prokázáno, že přespávání zaměstnanců a pana H. bytě souviselo s ekonomickou činností nájemce, není rozšiřováním důkazního břemene. Obdobně přespávání paní S. v bytě č. 204 nelze dle žalovaného považovat za ekonomickou činnost, neboť nebylo doloženo, že by paní S. či zaměstnanci společnosti v bytě přespávali z důvodu uskutečňování ekonomické činnosti v Praze či jejím okolí. V rozhodnutí žalovaný konstatoval, že z výpovědi paní S. nebylo možné zjistit nic bližšího k případu, natož něco konkrétního ověřit.

[21] Žalovaný dále zdůraznil, že neurčoval, jaké důkazní prostředky měla stěžovatelka k prokázání svých tvrzení předložit, pouze hodnotil svědecké výpovědi. Skutečnost, že si stěžovatelka v průběhu zdaňovacího období nezajistila důkazní prostředky, kterými by prokázala nárok na odpočet daně, nelze přičítat k tíži žalovanému. Žalovaný doplnil, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu musí být předmět nájmu k soustavné ekonomické činnosti nájemce prokazatelně využíván. Řada smluvních ujednání nebyla dodržena, stěžovatelka tak nemohla být v dobré víře, že byty budou skutečně využívány způsobem uvedeným ve smlouvách.

[22] Žalovaný nesouhlasil ani s námitkami, že stěžovatelka své důkazní břemeno unesla a důkazní břemeno naopak neunesly daňové orgány. Výzvami k prokázání skutečností bylo na stěžovatelku řádně přeneseno důkazní břemeno. V nájemních smlouvách předložených stěžovatelkou je účel nájmu uveden zcela obecně, využívání bytů nájemci k ekonomické činnosti nebylo zjištěno ani při místních šetřeních a společnosti tech4u.cz a iPARAPETY nepředložily dokumenty, z nichž by bylo zřejmé, že v bytech uskutečňují ekonomickou činnost. Využívání bytů nájemci k ekonomické činnosti nebylo prokázáno ani svědeckými výpověďmi jednatelů nájemců.

[23] K námitce stěžovatelky, že žalovaný nepředložil nic, co by výpovědi jednatelů nájemců znevěrohodnilo, žalovaný uvedl, že stěžovatelka měla prokázat své tvrzení, že nájemci využívali byty ke své ekonomické činnosti. K tomu však stěžovatelka nepředložila žádné důkazní prostředky. Činnosti uvedené jednateli nájemců nelze považovat za ekonomickou činnost ve smyslu zákona o DPH. V případě společnosti iPARAPETY byla zpochybněna samotná nutnost využívání bytu k ekonomické činnosti. Na důkaz svědeckou výpovědí nelze pohlížet izolovaně, ale ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy.

[24] Skutečnost, že nájemci byty využívali k jejich ekonomické činnosti, zůstala spornou, přestože stěžovatelka v daňovém řízení nebyla pasivní.

[25] Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou, že v případě, že měl správce daně pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění tvrzených nájemci, měl provést daňovou kontrolu u nájemců, což neučinil, a je tedy třeba vycházet z premisy, že plnění nájemců byla daňovými orgány konkludentně akceptována. Tato námitka nadto nebyla uplatněna v žalobě.

[26] Důvodná dle žalovaného není ani námitka rozporu § 56a zákona o DPH se směrnicí o společném systému DPH.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[27] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[28] Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná**.

[29] V projednávaném případě je spornou otázkou, zda stěžovatelka prokázala nárok na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o DPH v souvislosti s pořízením bytové jednotky č. 603 na adrese Svitáková 2902, Praha 5, který stěžovatelka pronajala společnosti tech4u.cz, a bytové jednotky č. 204 na téže adrese, který stěžovatelka pronajala společnosti iPARAPETY, konkrétně zda prokázala, že nájemci využívají pronajaté byty ke své ekonomické činnosti, jak vyžaduje § 56a odst. 3 zákona o DPH v rozhodném znění.

[30] Podle § 56a odst. 3 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2020, *plátce se může rozhodnout, že se u nájmu nemovité věci jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností uplatňuje daň.*

[31] Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH 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.*

[32] 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]. Zákon nicméně stanovil výjimku a umožnil pronajímatelům, kteří jsou plátci, uplatnit u nájmu nemovité věci jiným plátcům DPH za podmínky, že je nemovitá věc využívána pro uskutečňování ekonomické činnosti. 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 věci tak, jako to v nyní posuzované věci učinila stěžovatelka. Stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet daně v návaznosti na § 56a odst. 3 zákona o DPH, na základě něhož se nájem stává zdanitelným plněním podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.

[33] Nejvyšší správní soud v první řadě připomíná, že v souladu s § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, daňový subjekt nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i prvotní důkazní břemeno ve vztahu k veškerým skutečnostem, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu potvrzuje, že součástí důkazní povinnosti daňového subjektu je též prokázání skutečné existence zdanitelného plnění. Pokud je správcem daně relevantně zpochybněna

pokračování

či dokonce vyvrácena věrohodnost daňových dokladů, které daňový subjekt k prokázání jím tvrzených skutečností správci daně předložil, důkazní břemeno nese stále daňový subjekt. Dokazování v daňovém řízení tak není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, resp. co tvrdit měl (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Zároveň platí, že není povinností orgánů daňové správy předestřít vlastní verzi skutkového děje (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52).

[34] Výzvou k odstranění pochybností ze dne 21. 2. 2018 správce daně vyzval stěžovatelku k prokázání důvodnosti nízkého poměru uskutečněných plnění k plněním přijatým. Výzvou ze dne 26. 11. 2018 byla stěžovatelka dle § 92 odst. 4 daňového řádu ve vztahu k oběma bytovým jednotkám vyzvána k prokázání, že nárok na odpočet uplatnila v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH, pochybnosti správce daně byly v této výzvě vyjádřeny konkrétně a podrobně. Námitce, že stěžovatelka své důkazní břemeno ohledně nároku na odpočet daně unesla, Nejvyšší správní soud nepřisvědčil.

[35] Jak uvedli žalovaný a městský soud, obě nájemní smlouvy, jež stěžovatelka v daňovém řízení předložila (nájemní smlouva ze dne 20. 2. 2018 uzavřená se společností tech4u.cz a nájemní smlouva ze dne 9. 3. 2018 uzavřená se společností iPARAPETY), vymezují účel nájmu obecně („uskutečňování ekonomické činnosti nájemce“) a nijak jej nekonkretizují. Stěžovatelka tuto skutečnost nerozporuje. Judikatura Nejvyššího správního soudu přitom potvrzuje, že takové obecné vymezení je pro daňové účely nedostatečné (srov. např. městským soudem citovaný rozsudek ze dne 5. 5. 2020, č. j. 10 Afs 221/2018-57). Nejvyšší správní soud souhlasí s posouzením žalovaného a městského soudu, že předložené nájemní smlouvy samy o sobě dostatečně neprokazují využití bytu jejich nájemci k ekonomické činnosti, jak předpokládá § 56a odst. 3 zákona o DPH.

[36] Nedostatečné vymezení účelu nájmu ještě není bez dalšího důvodem pro odepření nároku na odpočet DPH, faktické využívání bytu k soustavné ekonomické činnosti nájemce však musí být prokázáno. Nekonkrétnost smlouvy by tak mohla být překonána prokázáním skutečného využívání bytu jejich nájemci k potřebnému účelu jinými důkazními prostředky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2020, č. j. 10 Afs 221/2018-57, či rozsudek ze dne 8. 3. 2023, č. j. 2 Afs 170/2022-42, v obdobné věci téže stěžovatelky).

[37] Daňové orgány v daňovém řízení popsaly různé nestandardní okolnosti nájemních vztahů, důvodem odepření nároku na odpočet však byla skutečnost, že stěžovatelka neprokázala, že nájemci pronajaté bytové jednotky č. 603 a č. 204 využívali k uskutečňování své ekonomické činnosti, jak bylo uvedeno v nájemních smlouvách. Tato skutečnost nebyla prokázána ani výpověďmi svědků, jejichž provedení stěžovatelka navrhla, ani dalšími důkazy.

[38] S námitkou, že ze spisu neplynou žádné skutečnosti, které by zpochybnilly použití bytů nájemci k jejich ekonomické činnosti, a stěžovatelka své důkazní břemeno unesla, Nejvyšší správní soud nesouhlasí. O tom, k jakým konkrétním účelům stěžovatelka poskytla bytové jednotky č. 603 a č. 204 nájemcům, panovaly důvodné pochybnosti správce daně a Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem, že stěžovatelce se tyto pochybnosti

nepodařilo rozptýlit. Stěžovatelka tedy neprokázala nárok na odpočet daně uhrazené na vstupu.

[39] Stěžovatelka v souvislosti s námitkou, že své důkazní břemeno ohledně nároku na odpočet DPH unesla, vznesla též námitku, že z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá minimální rámec pro prokazování skutečností daňovým subjektem, který stěžovatelka naplnila. Ani s touto námitkou Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Stěžovatelka cituje pasáž z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2021, č. j. 6 Afs 197/2020-85, ve věci, v níž stěžovateli daňové orgány a soudy vytykaly procesní pasivitu, jejímž následkem bylo neunesení důkazního břemene. Je však třeba přihlídnout k tomu, že rozhodnutí je vždy aplikováno na konkrétní skutkové okolnosti případu a pro judikaturní účely lze zobecňovat pouze právní východiska. V projednávaném případě stěžovatelce žalovaný ani městský soud nevytykali nedostatek procesní aktivity. Východiska aplikovaná ve stěžovatelkou citovaném rozsudku č. j. 6 Afs 197/2020-85, která se propisují dokonce i do stěžovatelkou citované pasáže, přitom pro ni příznivě nevyznívají. I v rozsudku č. j. 6 Afs 197/2020-85 Nejvyšší správní soud jasně zdůrazňuje, že důkazní břemeno v daňovém řízení spočívá na daňovém subjektu: *„To, že důkazní břemeno prvotně stihá 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.“* V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud též akcentoval, že § 56a odst. 3 zákona o DPH je výjimkou z pravidla, že nájem nemovité věci je osvobozeným plněním. Tím spíše je plátce – pronajímatel bytu povinen prokázat, k jakému účelu, resp. jaké ekonomické činnosti byt poskytl jinému plátcí – nájemci. Námitka, že stěžovatelka splnila požadovaný minimální rámec, jak má daňový subjekt v daňovém řízení postupovat, aby unesl své důkazní břemeno, není důvodná. Jak již bylo uvedeno, daňový řád výslovně stanovuje, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu), a konstantní judikatura správních soudů toto zákonné pravidlo potvrzuje. Na tom nemůžou nic změnit fragmenty judikatury stěžovatelkou vytržené ze skutkového kontextu.

[40] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že žalovaný učinil z důkazního břemene důkazní břemeno neunesitelné. Jak již bylo uvedeno, daňový subjekt má nejlepší povědomí o svých daňově relevantních tvrzeních. Je tedy na daňovém subjektu, aby si ve vlastním zájmu zajistil důkazy, kterými bude schopen uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady prokázat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61). V projednávaném případě mohla stěžovatelka v první řadě například specifikovat v nájemní smlouvě účel, k němuž bude nájemce pronajímaný byt využívat, a zajímat se o to, zda nájemce byt skutečně využívá k sjednanému účelu, resp. za účelem uskutečňování ekonomické činnosti, jak předpokládá § 56a odst. 3 zákona o DPH. Ani argumentace rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2018, č. j. 5 Afs 175/2017-38, stěžovatelce nespovídá. I v tomto rozsudku (jak vyplývá i ze stěžovatelkou citovaných pasáží) Nejvyšší správní soud zdůraznil, že naplnění zákonných podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH je povinen správci daně prokázat ten, kdo tento nárok uplatňuje. Je věcí daňového subjektu, jaká smluvní ujednání učiní a jaká rizika v souvislosti s nimi podstoupí. Pokud však nárokuje odpočet DPH vztahující se k takové transakci, je na něm, aby si k tomu zajistil dostatečné podklady jeho nárok prokazující.

pokračování

[41] Důvodná není ani námitka, že k prokazování může být vyzván pouze daňový subjekt a svědecká výpověď nemůže přinášet důkazy o sobě samé. Jak uvedl Nejvyšší správní soud již v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2023, č. j. 2 Afs 170/2022-42, na základě totožné námitky v obdobné věci stěžovatelky, jde o nepochopení principů dokazování v daňovém řízení. Stěžovatelka uplatněním nároku na odpočet v souvislosti s pořízením bytových jednotek č. 603 a č. 204 deklarovala, že nájemci využívají byty k uskutečňování jejich ekonomických činností. Svědek J. H. sice vypověděl, že v bytě č. 603 přespával, případně tam přespávali zaměstnanci společnosti tech4u.cz, doklady prokazující konkrétní účel využívání bytu, podřaditelný pod soustavné uskutečňování ekonomických činností, jak vyžaduje zákon o DPH a judikatura, však doloženy nebyly. Jednatelka společnosti iPARAPETY poskytla správci daně k účelu využívání bytu č. 204 nesourodé informace a účel, k němuž společnost byt využívala, uvedla jen obecně. Daňové orgány tak oprávněně požadovaly k prokázání stěžovatelkou tvrzených skutečností další podklady, jimiž by byly existující pochybnosti rozptýleny. Jak již bylo zdůrazněno, důkazní břemeno ohledně svých daňových tvrzení nesla stěžovatelka. Pro ověření, zda tvrzení stěžovatelky má reálný základ, může správce daně vyzvat k poskytnutí informací (§ 57 odst. 1 a § 58 daňového řádu), což v projednávané věci učinil.

[42] Kasační námitka rozporu § 56a zákona o DPH v rozhodném znění s čl. 137 odst. 2 směrnice o společném systému DPH a námitka, že plnění uskutečněná nájemcem (či nájemci) byla daňovými orgány konkludentně akceptována, neboť je daňové orgány nezpochybnily daňovou kontrolou u nájemců, jsou dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelné, neboť je žalobkyně neuplatnila v žalobě.

IV. Závěr a náklady řízení

[43] Z výše uvedených důvodů shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost žalobkyně nedůvodnou, pročež ji zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. Rozhodl tak bez jednání v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s.

[44] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti, pročež se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 20. března 2024

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu