



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců Mgr. Ladislava Vaško a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse ve věci

žalobce: **R. G.**, narozený „X“,
bytem „X“,
zastoupený Mgr. Lukášem Taschnerem, daňovým poradcem,
sídlem Konečná 899/13, 360 05 Karlovy Vary,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 1. 2015, č. j. 877/15/5200-20441-711676, č. j. 878/15/5200-20441-711676, č. j. 882/15/5200-20441-711676 a č. j. 885/15/5200-20441-711676,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobce prostřednictvím svého zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 1. 2015, č. j. 877/15/5200-20441-711676, jímž žalovaný na základě jeho odvolání změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Ústí nad Labem, (dále jen „správce daně“) ze dne 3. 1. 2014, č. j. 156799/14/2501-24802-506531, kterým byla žalobci podle § 98 odst. 1 ve spojení s § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), podle pomůcek doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2009 ve výši 287 068 Kč a současně mu bylo sděleno penále Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

ve výši 57 413 Kč. Změna provedená žalovaným spočívala v tom, že změnil výši doměřené daně na částku 193 434 Kč, výši penále na částku 38 686 Kč, v části I. Zdanitelná plnění změnil výši základu daně na 385 362 Kč a výši daně na výstupu na 73 223 Kč, v části VI. Výpočet daňové povinnosti změnil daň na výstupu na 76 018 Kč a rozdíl oproti poslední známé daňové povinnosti po doměření daně na částku 193 434 Kč a ve větě první na straně 3 dodatečného platebního výměru změnil součet doměřené daně a penále na částku 232 120 Kč.

2. Žalobce se rovněž domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 1. 2015, č. j. 878/15/5200-20441-711676, jímž žalovaný na základě jeho odvolání změnil dodatečný platební výměr správce daně ze dne 3. 1. 2014, č. j. 157284/14/2501-24802-506531, kterým byla žalobci podle § 98 odst. 1 ve spojení s § 147 a § 143 daňového řádu podle pomůcek doměřena DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2009 ve výši 214 309 Kč a současně mu bylo sděleno penále ve výši 42 861 Kč. Změna provedená žalovaným spočívala v tom, že změnil výši doměřené daně na částku 120 674 Kč, výši penále na částku 24 134 Kč, v části I. Zdanitelná plnění změnil výši základu daně na 167 374 Kč a výši daně na výstupu na 31 805 Kč, v části VI. Výpočet daňové povinnosti změnil daň na výstupu na 34 482 Kč a rozdíl oproti poslední známé daňové povinnosti po doměření daně na částku 120 674 Kč a ve větě první na straně 3 dodatečného platebního výměru změnil součet doměřené daně a penále na částku 144 808 Kč.
3. Dále se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 1. 2015, č. j. 882/15/5200-20441-711676, jímž žalovaný na základě jeho odvolání změnil dodatečný platební výměr správce daně ze dne 3. 1. 2014, č. j. 158168/14/2501-24802-506531, kterým byla žalobci podle § 98 odst. 1 ve spojení s § 147 a § 143 daňového řádu podle pomůcek doměřena DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2009 ve výši 243 221 Kč a současně mu bylo sděleno penále ve výši 48 644 Kč. Změna provedená žalovaným spočívala v tom, že změnil výši doměřené daně na částku 149 586 Kč, výši penále na částku 29 917 Kč, v části I. Zdanitelná plnění změnil výši základu daně na 100 432 Kč a výši daně na výstupu na 19 077 Kč, v části VI. Výpočet daňové povinnosti změnil daň na výstupu na 22 926 Kč a rozdíl oproti poslední známé daňové povinnosti po doměření daně na částku 149 586 Kč a ve větě první na straně 3 dodatečného platebního výměru změnil součet doměřené daně a penále na částku 179 503 Kč.
4. Žalobce se domáhal také zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 1. 2015, č. j. 885/15/5200-20441-711676, jímž žalovaný na základě jeho odvolání změnil dodatečný platební výměr správce daně ze dne 3. 1. 2014, č. j. 158422/14/2501-24802-506531, kterým byla žalobci podle § 98 odst. 1 ve spojení s § 147 a § 143 daňového řádu podle pomůcek doměřena DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2009 ve výši 208 840 Kč a současně mu bylo sděleno penále ve výši 41 768 Kč. Změna provedená žalovaným spočívala v tom, že změnil výši doměřené daně na částku 115 205 Kč, výši penále na částku 23 041 Kč, v části I. Zdanitelná plnění změnil výši základu daně na 144 175 Kč a výši daně na výstupu na 27 285 Kč, v části VI. Výpočet daňové povinnosti změnil daň na výstupu na 30 142 Kč a rozdíl oproti poslední známé daňové povinnosti po doměření daně na částku 115 205 Kč a ve větě první na straně 3 dodatečného platebního výměru změnil součet doměřené daně a penále na částku 138 246 Kč.
5. Zároveň se žalobce v žalobě domáhal toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

6. V žalobě žalobce předeslal, že napadená rozhodnutí jsou nicotná podle § 105 odst. 2 písm. c) daňového řádu, neboť vycházejí z dodatečných platebních výměrů, které jsou nicotné podle § 105 odst. 2 písm. b) téhož zákona z důvodu jejich zjevné vnitřní rozpornosti. Uvedl, že ačkoli žalovaný částky doměřené daně a souvisejících sankcí významně zkorigoval v souladu se zásadou proporcionality, žalobce je i nadále vystaven nespravedlivým daňovým doměrkům a souvisejícím sankcím v likvidační výši cca 1,1 miliónu Kč. Podle žalobce zůstala spornou zejména právní otázka hodnocení přijatých zdanitelných plnění a souvisejících nároků na odpočet DPH, kdy správce daně při konstrukci pomůcek uznal pouze částku 4 019 Kč, ačkoli žalobce doložil oprávněnost uplatněných nároků na odpočet ve výši 507 946,33 Kč. Nesouhlasil s názorem žalovaného, že by se měl aplikovat právní rámec vymezený v odstavcích 24 a 25 napadených rozhodnutí (tj. nemožnost přenášet nalézací řízení do řízení odvolacího), a zdůraznil, že k neobjasnění skutečného stavu věci nedošlo z důvodu nedostatku součinnosti žalobce, nýbrž v důsledku podstatného porušení ustanovení o řízení ze strany správce daně. Žalobce odmítl tvrzení žalovaného, že v průběhu daňové kontroly nebyl aktivní a že vyčkával s předkládáním důkazních prostředků do odvolacího řízení. Uvedl, že kdyby jej správce daně řádně a včas seznámil s výsledky kontrolního zjištění, nikoli jen s jejich částí, a kdyby následně prováděl navrhované důkazní prostředky a poskytoval žalobci potřebnou součinnost, věc vůbec nemusela dospět do stádia odvolacího řízení. Žalobce byl navíc po celé odvolací řízení vystaven likvidačním nepravomocným platebním výměrům, tudíž neměl žádný důvod vyčkávat s předkládáním důkazních prostředků až do odvolacího řízení.
7. Dodatečné platební výměry jsou podle žalobce ve zjevném vnitřním rozporu se zjištěným skutkovým stavem uvedeným v jejich odůvodněních. V důsledku toho jsou dodatečné platební výměry nicotné a nesrozumitelné. Žalobce namítal, že tvrzení žalovaného, že přijatá zdanitelná plnění jsou ve vyšším objemu než přijatá zdanitelná plnění tvrzená žalobcem, a proto správce daně upravil přijatá zdanitelná plnění ve prospěch žalobce (odstavec 61 bod 21 napadených rozhodnutí), nemá oporu ve spisu, neboť žalobce v každém zdaňovacím období uplatnil větší rozsah přijatých zdanitelných plnění, než jaký uznal správce daně. Žalobce podotkl, že přijatá zdanitelná plnění stanovená správcem daně ve výši základu daně 1 020 948 Kč za zboží a služby a související nárok na odpočet 180 341 Kč, ke kterým správce daně zároveň stanovil uskutečněná zdanitelná plnění ve stejné výši, žalobce vůbec ve svých daňových přiznáních netvrdil, protože se jednalo o přijatá plnění jiného daňového subjektu – společnosti RAKA – ÚSTÍ NAD LABEM, s. r. o., (dále jen „RAKA“), ve které byl žalobce společníkem a jednatelem. Z úředního záznamu ze dne 19. 12. 2013, č. j. 2151149/13/2501-05401-507279, přitom podle žalobce vyplývá, že správce daně nezjistil, že by žalobce vykonával hostinskou činnost, a proto osvědčil skutečnost, že se nejednalo o plnění přijatá či uskutečněná v rámci žalobcovy ekonomické činnosti, ale přesto správce daně nesmyslně s odkazem na § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) uznal nárok na odpočet DPH z těchto přijatých zdanitelných plnění s tím, že je žalobce přijal pro jiný subjekt. Navíc, i kdyby žalobce tato přijatá zdanitelná plnění ve svých daňových přiznáních uvedl, správce daně je měl vyloučit (neuznat nárok na odpočet), nikoli je „přefakturovat“, neboť předmětem DPH je poskytování zboží a služeb v rámci ekonomické činnosti daňového subjektu, nikoli jejich přefakturace. Proto podle žalobce

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

nebylo namístě ani užití § 14 odst. 3 písm. a) a § 21 odst. 6 zákona o DPH, když tato plnění vůbec nebyla předmětem daně. V popsanych skutečnostech spatřoval žalobce rozpor dodatečných platebních výměrů se zjištěními v jejich odůvodněních a dodal, že žalovaný tuto vadu neodstranil.

8. Podle žalobce správce daně nijak nezpochybnil daňové doklady k přijatým zdanitelným plněním za stavební práce a nákupy materiálu. Žalobce se ohradil proti tvrzení žalovaného, že správce daně požádal o vytištění tří konkrétních faktur ze systému a jejich porovnáním s fakturami založenými ve spisovém materiálu zjistil, že se liší v osobě odběratele, zatímco všechny ostatní údaje jsou naprosto shodné. Žalobce vyjádřil přesvědčení, že neexistují dvě shodné faktury, které by se lišily jen v osobě odběratele, a takové faktury nejsou ani ve spisovém materiálu. Vysvětlil, že v roce 2008 byl u společnosti MAKRO Cash & Carry ČR, s. r. o., (dále jen „MAKRO“) registrován pod zákaznickým číslem 193565, do 26. 1. 2009 byly faktury vystavovány na žalobce, poté byla nahlášena změna a daňové doklady pak byly vystavovány na společnost RAKA. Jakoukoli manipulaci s databází společnosti MAKRO žalobce odmítl a poznamenal, že mu není zřejmé, jak by mohl s touto databází manipulovat, resp. jaké důvody by k takovému jednání měla samotná společnost MAKRO. Podle žalobce uvedl správce daně zkreslené a nepravdivé informace, čemuž odpovídá i skutečnost, že neodkázal na konkrétní číslo jednací, pod kterým má údajné duplicitní faktury založeny. Žalobce doplnil, že tato otázka není ve věci zásadní, rozhodné je naopak to, zda žalobce tato plnění přijímal a uskutečňoval v souvislosti se svou ekonomickou činností, o čemž není mezi účastníky sporu. Žalobce neshledal žádný důvod pro stanovení přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění tak, jak to učinil správce daně. Podotkl, že ačkoli toto chybné stanovení plnění nemělo vliv na výši doměřené daně, způsobilo hrubé zkreslení a značnou nesrozumitelnost výroků rozhodnutí, pokud jde o celkové částky uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění. Došlo ke zkreslení skutečnosti, že z přijatých zdanitelných plnění uvedených v daňových přiznáních správce daně uznal jen 21 154 Kč + DPH 4 019 Kč, i ke zkreslení odpovědi na otázku, zda vůbec musela být daň stanovena podle pomůcek.
9. Žalobce dále namítal podstatné porušení ustanovení o řízení v průběhu daňové kontroly i v průběhu odvolacího řízení a konstatoval, že napadená rozhodnutí trpí vadami, které mohly mít za následek nezákonná rozhodnutí ve věci samé. Významné nedostatky výsledku kontrolního zjištění ze dne 3. 10. 2013 a zprávy o daňové kontrole ze dne 19. 12. 2013 podle žalobce způsobily nedostatečné objasnění skutkových otázek, kterými se žalovaný následně odmítl zabývat, a daň stanovená podle pomůcek nebyla stanovena dostatečně spolehlivě ani po provedeném odvolacím řízení. Žalobce popsal průběh daňové kontroly a podotkl, že správce daně porušil § 6 odst. 2 až 4, § 7 odst. 1 a 2, § 8 odst. 1, § 86 odst. 2 písm. c), § 88 odst. 1 a 2, § 92 odst. 2 až 4, 7 a § 98 odst. 1 daňového řádu. Vysvětlil, že počáteční fáze daňové kontroly, na kterou daňové orgány opakovaně odkazovaly, byla charakteristická důkazní nouzí na straně žalobce, který bez vlastního zavinění neměl důkazní prostředky požadované správcem daně, neboť žalobcovu účetnímu byly odcizeny doklady a notebook s účetním programem. Žalobce navíc v této fázi řízení (od 26. 1. 2011 do 18. 4. 2012) nebyl zastoupen daňovým poradcem, jak chybně uvedl žalovaný. I přes uvedené skutečnosti správce daně opakovaně žalobce vyzýval k předložení stále stejných dokladů, ačkoli věděl, že je žalobce nemá k dispozici. Požadavky správce daně tudíž byly podle žalobce bez přiměřeného poučení fakticky neuskutečnitelné. Žalobce dodal, že jej správce daně o jiných možnostech prokázání požadovaných skutečností (opisy,

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

18/2015

rekonstrukce, náhradní důkazní prostředky) nepoučil, a žalobce tak nevěděl, co by mohl správci daně předložit. Podle žalobce měl správce daně v rámci zásady spolupráce (§ 6 odst. 2 daňového řádu) poskytnout poučení přiměřené situaci (§ 6 odst. 3 daňového řádu) a vyjít daňovému subjektu v důkazní nouzi vstříc (§ 6 odst. 4 daňového řádu), resp. minimálně mu měl doporučit, aby si zvolil daňového poradce. Žalobce poukázal na to, že není daňový expert, aby se v této oblasti mohl sám orientovat, a že jeho jedinou vstupní informací bylo, že doklady byly odcizeny a nemohou být předloženy. Ani žalobcův účetní, jímž se žalobce od 25. 10. 2011 nechal zastoupit, není daňovým poradcem. Žalobce proto v dané fázi daňové kontroly nedokázal dohlédnout na důsledky nepředložení požadovaných dokladů a teprve dne 11. 4. 2012 při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění (že neunesl důkazní břemeno a bude mu snížen nárok na odpočet) si uvědomil vážnost situace a vyhledal pomoc daňového poradce.

10. Dne 23. 5. 2012 byly správci daně předloženy opisy přijatých daňových dokladů, jež žalobce získal od dodavatelů, a dodatečně zpracovaná záznamní povinnost za 1. až 4. čtvrtletí 2009. K vykázaným přijatým zdanitelným plněním ve výši 3 179 034 Kč (nárok na odpočet 599 691 Kč) žalobce předložil opisy dokladů v hodnotě 2 673 396,32 Kč (nárok na odpočet 507 946,33 Kč) – zejména v souvislosti s opravami nemovitostí v Děčínské a v Kojetické ulici v Ústí nad Labem. Žalobce konstatoval, že mu správce daně po celý následující rok nepoložil žádné dotazy ohledně jeho ekonomické činnosti nebo ohledně účelu, pro který byly nemovitosti opravovány, a nepožadoval ani žádná doplnění předložené daňové evidence. Ani při jednání dne 25. 4. 2013 nevznsl správce daně žádný dotaz ohledně účelu a podnikatelského záměru žalobce a jeho obchodního partnera K. J., se kterým založili sdružení, v jehož rámci nakoupili a opravovali nemovitosti. Žalobce shrnul, že od 18. 4. 2012, kdy započalo jeho zastoupení kompetentní osobou, poskytoval správci daně veškerou součinnost, odpovídal na položené dotazy, umožnil prohlídku nemovitostí a aktivně navrhoval důkazy, které měl k dispozici. Správce daně však nevyužil možnosti od tohoto data předkládat žalobci své požadavky a jediná výzva k prokázání skutečností vydaná v období od 18. 4. 2012 do konce daňové kontroly ve skutečnosti byla jen jakýmsi seznámením s výsledky kontrolního zjištění. Žalobce nechápal, proč se správce daně, který již v roce 2011 získal veškeré výpisy z účtů, mnohem dříve nedotázal na zdroj finančních prostředků, a nepožadoval ani žádné doplňující informace ohledně činnosti sdružení. Tvzení správce daně, že žalobce po celou daňovou kontrolu nesdělil informace o ekonomické činnosti sdružení v roce 2009 a jeho zástupce odpovídal vyhýbavě, jsou podle žalobce zcela nepodložená. Zdůraznil, že správce daně od žalobce ani od jeho zástupce nezjišťoval ani neověřoval rozhodné skutečnosti týkající se účelu oprav nemovitostí a jejich využívání po provedených opravách; správce daně ani nezpochybnil příslušné daňové doklady a uskutečnění prací, pouze vyjádřil pochybnost, zda se nejednalo o přijatá plnění v souvislosti s plněními osvobozenými od daně bez nároku na odpočet. Dne 25. 4. 2013 žalobce vypovídal o své ekonomické činnosti v roce 2009, správce daně vznesl pouze jediný obecný dotaz, na který dostal odpověď; nevyjádřil však žádné pochybnosti ohledně přijatých zdanitelných plnění a nepožadoval v tomto směru žádná vysvětlení či důkazní prostředky.
11. Podle žalobce vykazuje výzva k prokázání skutečností ze dne 12. 8. 2013 zásadní vady výroku, neboť v ní správce daně v rozporu s § 92 odst. 4 daňového řádu žalobce vyzval pouze k prokázání, že údaje deklarované v daňových přiznáních jsou správné, úplné a pravdivé. Správce daně tedy nepožadoval prokázat žádné konkrétní, určité a srozumitelné

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

skutečnosti a při vědomí žalobcovy důkazní situace formuloval své požadavky zcela šikanózním způsobem. K tomu žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 29/2009. Podle žalobce jej správce daně nevyzval k prokázání konkrétních skutečností ani v odůvodnění předmětné výzvy, kde toliko popsal svá zjištění vztahující se k jím vymezeným kategoriím zdanitelných plnění a uzavřel, že žalobce uskutečňoval zdanitelná plnění, z nichž v rozporu s § 21 zákona o DPH nepřiznal daň na výstupu. Žalobce tak byl donucen číst mezi řádky a dovozovat skutečnosti, které měl prokázat. Podotkl, že v podstatě byl nucen prokázat negativní skutečnost, že neměl jiná zdanitelná plnění než ta, která uvedl v daňových přiznáních. Podle žalobce byla předmětná výzva neurčitá a fakticky nesplnitelná a správce daně si tím pouze připravil záminku pro přechod na stanovení daně podle pomůcek. Na uvedenou výzvu žalobce reagoval vyjádřením ze dne 13. 9. 2013, v němž vysvětlil, že rekonstruované nemovitosti byly následně pronajaty společnosti RAKA v režimu § 56 odst. 4 zákona o DPH a nejednalo se o nájem osvobozený od daně bez nároku na odpočet; dále uvedl, že restauraci Pod Vyhlídkou, kde měl provozovat hostinskou činnost, provozovala po celý rok 2009 společnost RAKA, pro kterou on činil nákupy zboží jako její jednatel. Žalobce současně oznámil správci daně, že své vyjádření doplní poté, kdy se jeho zástupce seznámí se spisovým materiálem. Správce daně však následně dne 23. 9. 2013 žalobce vyzval, aby se dostavil k projednání výsledků kontrolního zjištění. Žalobce zdůraznil, že správce daně měl v souladu se zásadou spolupráce a vstřícnosti konkretizovat, které skutečnosti požaduje prokázat, a vyzvat jej k předložení tvrzených nájemních smluv, aby mohl být objasněn skutečný stav věci. To však správce daně neučinil, čímž porušil § 92 odst. 2 daňového řádu.

12. Výsledky kontrolního zjištění, s nimiž byl seznámen dne 3. 10. 2013, se podle žalobce shodovaly s výzvou k prokázání skutečností, správce daně pouze vypustil veškeré okolnosti týkající se přijatých zdanitelných plnění. Žalobce namítal, že správce daně ignoroval jeho vyjádření ze dne 13. 9. 2013. Absence celé oblasti přijatých zdanitelných plnění, k nim předložených důkazních prostředků a jejich hodnocení správcem daně představuje podle žalobce porušení § 92 odst. 2 a 7 daňového řádu. Dodal, že rozhodnutí správce daně přejít na stanovení daně podle pomůcek jej nezavazuje povinnosti dodržovat všechna ustanovení daňového řádu ohledně dokazování až do okamžiku ukončení daňové kontroly, neboť teprve poté bude postaveno najisto, že daň bude stanovena na základě pomůcek. Pokud by správce daně uvedl, že nepovažoval za prokázané užití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečnění zdanitelných plnění podle § 56 odst. 4 zákona o DPH z důvodu nepředložení důkazních prostředků, poskytl by tím žalobci prostor k předložení nájemních smluv a dalších souvisejících důkazních prostředků, jimiž by se následně musel zabývat. V reakci na výsledky kontrolního zjištění podal žalobce dne 28. 10. 2013 stížnost na postup správce daně podle § 261 daňového řádu. Vyřízení této stížnosti následně přezkoumával přímo žalovaný, který tak byl již v průběhu daňové kontroly upozorněn na to, že v řízení dochází k významným vadám při dokazování. Správce daně podle žalobce namísto náležitého objasnění skutečného stavu věci vytvářel na žalobce nátlak k rychlému ukončení daňové kontroly. Žalobce zdůraznil, že jeho počáteční nezaviněná pasivita nelegitimovala správce daně k porušování a obcházení daňového řádu, ani k arogantnímu a šikanóznímu jednání.
13. Žalobce dále nesouhlasil s postupem správce daně, který na předložení smlouvy o půjčce ze dne 7. 2. 2008 uzavřené mezi žalobcem a J. G. Ch. reagoval předvoláním k projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole. Obdobně správce daně ignoroval žalobcovo podání

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

ze dne 15. 11. 2013 navrhuje provedení důkazu zmíněnou smlouvou o půjčce, výsledkem svědkyně G. a doklady týkajícími se nákupů od společnosti MAKRO. Jednání žalobce vyhodnotil správce daně jako obstrukční a dne 6. 12. 2013 zaslal zprávu o daňové kontrole žalobci i jeho zástupci poštou. Žalobce proto namítal, že zpráva o daňové kontrole nebyla řádně projednána. Správce daně navíc k ověření skutečností předložených žalobcem dne 6. 12. 2013 prováděl ve dnech 10. a 17. 12. 2013 místní šetření u společnosti MAKRO, a to bez účasti zástupce žalobce. Zpráva o daňové kontrole podle žalobce neobsahuje hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly k přijatým zdanitelným plněním (daňové doklady, místní šetření, výslech svědka S.) a v tom žalobce spatřoval porušení § 88 odst. 1 daňového řádu. Správce daně se v uvedené zprávě ani nevypořádal s vyjádřením žalobce ze dne 13. 9. 2013. Žalobce poznamenal, že výslech svědkyně G., který správce daně ve zprávě o daňové kontrole označil za nadbytečný, týž správce daně po podání odvolání považoval za nezbytný úkon k doplnění řízení a při jeho provádění kladl i otázky směřující mimo předmět výsledku a námitky uvedené v odvolání, k čemuž podle žalobce nebyl bez zmocnění žalovaného oprávněn.

14. Při nahlížení do spisu dne 30. 12. 2013 se žalobce seznámil s úředním záznamem o stanovení daně podle pomůcek a již dne 6. 1. 2014 doručil na podatelnu správce daně nájemní smlouvy ze dne 28. 12. 2011 a související doklady. Dodal, že ačkoli bylo toto podání procesně neúčinné, demonstrovalo žalobcovu ochotu aktivně spolupracovat. Pokud by správce daně seznámil žalobce s výsledky kontrolních zjištění ohledně přijatých zdanitelných plnění již dne 3. 10. 2013 a poukázal na nedoložené důkazní prostředky, žalobce by tyto důkazní prostředky předložil již v reakci na výsledky kontrolních zjištění. Žalobce shrnul, že správce daně hrubým porušením daňového řádu v oblasti dokazování a početní chybou, která byla odstraněna až v odvolacím řízení, vystavil žalobce hrozbě nespravedlivého daňového doměrku, který by velmi tvrdě zasáhl jeho osobní a rodinné poměry. Uskutečněná zdanitelná plnění po korekci ze strany žalovaného podle žalobce přibližně odpovídají výši uvedené v daňových přiznáních, a proto je otázkou, zda musela být daň stanovena na základě pomůcek, když cca 85 % přijatých zdanitelných plnění bylo doloženo opisy daňových dokladů. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 55/2005 žalobce dodal, že nelze bez dalšího provádět selekci důkazů, a pokud daňový subjekt důkaz navrhne, správce daně se s ním musí vypořádat.
15. Na základě seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvy k vyjádření se v rámci odvolacího řízení dospěl žalobce k závěru, že žalovaný neporozuměl předloženým důkazním prostředkům. Žalobce připustil, že předložené nájemní smlouvy účinné od 1. 1. 2012 se sice netýkají předmětných zdaňovacích období, nicméně podle žalobce prokazují, že zdanitelná plnění přijatá v těchto zdaňovacích obdobích byla vynaložena za účelem uskutečňování zdanitelných plnění po dokončení stavebních prací. Dodal, že samotné uskutečnění prací ani související doklady nebyly předmětem sporu. Na následné vyjádření žalobce ze dne 15. 12. 2014 reagoval žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí, přičemž argumentací žalobce se v podstatě odmítl zabývat. Žalobce zdůraznil, že jeho záměrem nebylo vznášet v předmětném vyjádření nové námitky ani předkládat nové důkazní prostředky, pouze se snažil žalovanému vysvětlit a upřesnit námitky uplatněné v odvolání. Žalobce nesouhlasil s tím, že nebyl schopen řádně specifikovat ekonomickou činnost, již se v předmětných zdaňovacích obdobích zabýval, neboť touto činností byly úpravy zakoupených nemovitostí za účelem uskutečnění zdanitelných plnění v budoucnu, což několikrát v průběhu daňové kontroly sdělil správci daně. Žalobce zároveň odmítl, že

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

by neposkytoval správci daně potřebnou součinnost, byl to naopak správce daně, kdo náležitě neobjasnil skutečný stav věci ohledně oprávněnosti uplatněných nároků na odpočet. Podle žalobce za situace, kdy nebylo najisto postaveno, zda měl nárok na odpočet DPH v částce 503 927 Kč, ke kterému doložil daňové doklady a další důkazní prostředky, nelze hovořit o tom, že daň byla stanovena spolehlivě. Pokud měl žalovaný za to, že skutečný stav věci ohledně přijatých zdanitelných plnění nebyl na základě předložených důkazních prostředků objasněn, měl podle žalobce postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť k neobjasnění skutečného stavu věci došlo v důsledku pochybení správce daně. Žalobce doplnil, že postup upravený v § 78 zákona o DPH nelze na přijatá zdanitelná plnění použít, neboť se uplatní pouze tehdy, pokud plátce při pořízení dlouhodobého majetku nárok na odpočet daně neměl. Žalobce však vyjádřil přesvědčení, že měl nárok na odpočet podle § 72 zákona o DPH, neboť prokázal použití předmětných nemovitostí pro uskutečňování zdanitelných plnění s tím, že tyto nemovitosti nikdy po dokončení prací nebyly pronajímány jako osvobozená plnění bez nároku na odpočet DPH.

16. Žalobce konstatoval, že správce daně zneužil svého subjektivního veřejného práva upraveného v § 143 a § 147 daňového řádu a svého subjektivního veřejného práva na provedení nezbytných úkonů v rámci odvolacího řízení podle § 113 odst. 2 daňového řádu, aby mohl ve skutečnosti pokračovat v provádění daňové kontroly. Tím došlo k významnému porušení základních práv žalobce zaručených Listinou základních práv a svobod (čl. 36), včetně principu dvojstupňovosti řízení. Dodatečným platebním výměřům proto podle žalobce nelze přiznat právní účinky podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, tudíž napadená rozhodnutí byla vydána po uplynutí lhůty pro stanovení daně ke dni 27. 1. 2014. K zákazu zneužití práva žalobce citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 107/2004 a dodal, že tento princip dopadá jak na daňové subjekty, tak na orgány státní moci, včetně správce daně, který je vázán čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a musí dodržovat povinnosti vyplývající z § 5 odst. 1 až 3 daňového řádu. Žalobce podotkl, že s výjimkou výzvy ze dne 12. 8. 2013 s ním správce daně svá zjištění nijak nekonzultoval a ani v této výzvě neuvedl žádné konkrétní požadavky. Když se žalobce následně snažil pochybnosti správce daně vyvrátit, správce daně navrhované důkazní prostředky odmítal provádět a tlačil žalobce do rychlého ukončení daňové kontroly.
17. Podle žalobce má správce daně v odvolacím řízení toliko práva upravená v § 113 odst. 1 a 2 téhož zákona, která jsou limitována na situace, kdy hodlá odvolání plně či částečně vyhovět; jinak musí postupovat v souladu s § 113 odst. 3 daňového řádu a odvolání spolu se svým stanoviskem a spisem postoupit odvolacímu orgánu, který mu případně může věc vrátit již jen podle § 115 odst. 1 nebo § 116 odst. 3 daňového řádu, kdy je ovšem správce daně povinen řídit se pokyny odvolacího orgánu. Žalobce poukázal na závěry komentáře k § 113 odst. 2 daňového řádu – Baxa, J., a kol. *Daňový řád. Komentář*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2011 – a zdůraznil, že správce daně ani na okamžik nezvažoval použití § 113 odst. 1 písm. a) nebo b) daňového řádu, nýbrž pouze zneužil svého práva upraveného v § 113 odst. 2 téhož zákona k tomu, aby v průběhu odvolacího řízení v období od 19. 2. 2014 do 19. 9. 2014 nezákonně pokračoval v již ukončené daňové kontrole, přičemž odstraňoval nejmarkantnější vady svých rozhodnutí a zcela mimo rámec odvolacích námitek zjišťoval další skutečnosti a obstarával nové důkazní prostředky.
18. Žalobce uvedl, že zásadní váhu v konstrukci doměřené daně měly tzv. ostatní příjmy/ostatní uskutečněná zdanitelná plnění. Podle žalobce byla důvodem pro stanovení této kategorie blíže nespecifikovaných příjmů plynoucích z nijak nekonkretizované Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

18/2015

činnosti, které správce daně vyčíslil na částku 2 132 747,20 Kč + DPH 405 331,12 Kč, domněnka správce daně, že žalobce musel mít nějaké další příjmy, aby dostal svým závazkům hrazeným v roce 2009. To žalobce popřel a vysvětlil, že disponoval dostatečnými zdroji pro financování své činnosti (svědkyně G. ve své výpovědi potvrdila půjčku žalobci 1 450 000 Kč). Bezprostředně po výsledku svědkyně dne 8. 7. 2014 požádal zástupce žalobce o nahlédnutí do spisu, načež byl upozorněn, že správce daně již nemá spis k dispozici a bezodkladně po provedení výsledku bude odvolání postoupeno žalovanému; to se však nestalo. Namísto toho správce daně dne 22. 7. 2014, tj. více než pět měsíců po podání odvolání, vydal výzvu k prokázání skutečností, ve které požadoval doložení důkazní prostředků, jež nebyly v dispozici žalobce, nýbrž v držení svědkyně, a dále informace a důkazní prostředky týkající se vracení půjčky, ačkoli to vůbec nebylo předmětem dokazování. Dne 15. 8. 2014 následovala další výzva k prokázání skutečností – předložení dokladů o vracení půjčky, k němuž docházelo až v letech, která nebyla předmětem daňové kontroly. Žalobce poznamenal, že v té době již neměl k úředním osobám správce daně provádějícím daňovou kontrolu sebemenší důvěru a očekával předložení spisu žalovanému, proto dne 1. 9. 2014 podal podnět k ochraně před nečinností.

19. Správce daně má podle žalobce zákonem pevně vymezenou lhůtu pro provedení daňové kontroly a po jejím uplynutí již může řízení doplnit jen o nezbytné úkony potřebné pro posouzení údajů uvedených v odvolání, a to v omezeném rozsahu pro rozhodnutí, zda odvolání vyhoví plně nebo částečně sám, anebo zda je postoupí odvolacímu orgánu. Navzdory tomu správce daně ještě v září 2014 (sedm měsíců po podání odvolání) pokračoval v daňové kontrole – na 12. 9. 2014 předvolal žalobce k ústnímu jednání, jehož předmětem mělo být, jak žalobce dodatečně zjistil, získání informací o veškeré podnikatelské činnosti sdružení. K tomuto jednání se žalobce odmítl dostavit a správci daně sdělil, že jeho postup je nezákonný. Správce daně dále v odvolacím řízení provedl rozsáhlé šetření ohledně majetkových poměrů svědkyně a jejích rodičů, což bylo podle žalobce v rozporu s § 5 odst. 2 a 3 daňového řádu, neboť tím zasáhl do základních práv svědkyně. Žalobce zdůraznil, že správce daně svým postupem významně prodlužoval odvolací řízení. Žalobce odmítl argument správce daně uvedený v předkládacím stanovisku, že jednal podle § 113 odst. 2 daňového řádu, neboť zvažoval autoremedurní rozhodnutí. Podotkl, že skutečné jednání správce daně takovéto motivaci nenasvědčuje. Dodal, že pokud by měl správce daně úmysl napravit svá původní rozhodnutí v částečné autoremeduře, jistě by tak učinil alespoň korekcí tzv. ostatních příjmů o částku nadměrných odpočtů DPH ve výši 568 542 Kč, které měl žalobce prokazatelně v roce 2009 k dispozici jako své zdroje pro krytí svých závazků. Tuto korekci ovšem provedl až žalovaný, zatímco správce daně v předkládacím stanovisku k tomu uvedl, že námitce nelze vyhovět, neboť ji žalobce uplatnil více než půl roku poté, kdy se seznámil s konstrukcí pomůcky. Žalobce zopakoval, že skutečným důvodem postupu správce daně podle § 113 odst. 2 daňového řádu bylo odstranění některých nejmarkantnějších vad řízení, ačkoli žalobce byl mezitím vystaven likvidačním doměrkům a krátil se čas pro vyřízení odvolání odvolacím orgánem. Správce daně tak podle žalobce nejednal v rámci svých zákonných pravomocí, postupoval v rozporu s principem dvojinstančnosti řízení a dopustil se zneužití práva. Žalobce dodal, že v důsledku narušení dvojinstančnosti nemohl být řádně objasněn skutečný stav věci ohledně přijatých zdanitelných plnění a uplatněných nároků na odpočet, neboť žalovanému k tomu nezbýval dostatečný časový prostor.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

20. Podle žalobce vyšla v průběhu odvolacího řízení najevo další zjevná vnitřní rozpornost dodatečných platebních výměrů, neboť správce daně původně označil za nadbytečné provedení úkonů, které následně – po doměření daně – považoval za nezbytné. Jednalo se přitom o stěžejní důkazní prostředky, jejichž nezbytnost musela být správci daně zjevná již při vydání rozhodnutí o stanovení daně. Podle žalobce nemůže být skutečnost, že úřední osoby správce daně, nadřízené úředním osobám provádějícím daňovou kontrolu, kontrolují jejich činnost až v návaznosti na podané odvolání před jeho postoupením odvolacímu orgánu, dávana k tíži daňovým subjektům.

Vyjádření žalovaného k žalobě

21. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh řízení a připomněl, že daň byla stanovena podle pomůcek, a proto byl v odvolacím řízení limitován § 114 odst. 4 daňového řádu. Konstatoval, že za vnitřně rozporné se dá považovat takové rozhodnutí, které je nesrozumitelné a neurčité, kdy vůbec nelze dovodit, jakým způsobem je zasahováno do právních poměrů adresáta takového aktu, a tudíž jde o akt nerealizovatelný. Žalobce podle žalovaného pomíjí, na základě jakých skutečností došlo ke stanovení daně, kdy žalobce byl opakovaně vyzýván k předložení důkazních prostředků prokazujících údaje tvrzené v daňových přiznáních a několikrát poučen, že nesplní-li některé ze svých povinností při dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek. Žalovaný připomněl, že žalobce předložil neúplnou a neprůkaznou evidenci pro účely DPH za 1. až 4. čtvrtletí 2009, znalecký posudek ze dne 25. 11. 2007 a smlouvu o půjčce ze dne 7. 2. 2008, kterou uzavřel jako dlužník s J. G. Ch. Ke svým odpovědím na otázky správce daně týkající se ekonomické činnosti sdružení, jehož byl žalobce členem spolu s K. J. a za které byl povinen vést účetnictví, žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly jeho tvrzení. Zástupce žalobce pan M. dne 11. 3. 2011 uvedl, že nedisponuje žádnými podklady, na jejichž základě by mohl sestavit evidenci pro účely DPH. Dne 23. 5. 2012 předložená evidence pak obsahovala pouze výdaje a přijatá zdanitelná plnění. K tvrzením v daňových přiznáních žalobce nepředložil ani žádné daňové doklady. Správce daně proto podle žalovaného dospěl k závěru, že daň nelze stanovit dokazováním a přešel ke stanovení daně podle pomůcek.
22. K námitkám týkajícím se odvolacího řízení, žalovaný odkázal na napadená rozhodnutí, kde je popsán procesní postup ve věci. Žalovaný v rozhodnutích jasně nastínil skutkový stav případu a vymezil právní rámec posuzované věci, který aplikoval na daný případ. Následně sám žalovaný provedl korekci pomůcek, jak vyplývá z napadených rozhodnutí. Žalovaný podotkl, že žalobce byl také v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámen se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují.
23. Podle žalovaného postupovaly daňové orgány v celém daňovém řízení v souladu s § 8 daňového řádu. Popsal, že odvoláním napadená rozhodnutí přezkoumal a v rámci šetření práv žalobce provedl doplnění odvolacího řízení o dokazování, podle jehož výsledku korigoval pomůcky. Zdůraznil, že výzva k prokázání skutečností byla vydána v souladu se zákonem, byla dostatečně určitá a bylo z ní seznatelné, jaká tvrzení má žalobce prokázat. Žalovaný dále s poukazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 111/2005 a 8 Afs 15/2007 dodal, že daňové řízení je dvojinstanční, přičemž z principu subsidiarity a ze zásady ekonomie řízení plyne, že těžiště zjišťování skutkového stavu leží na správci daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

24. Námitku žalobce o zneužití veřejného práva podle § 113 odst. 2 daňového řádu k doplnění řízení žalovaný odmítl a zopakoval, že daňové orgány postupovaly v souladu se zákonem. Konstatoval, že nedošlo k nezákonnému prodlužování daňové kontroly a žalobcova tvrzení nemají oporu ve spisu. Doplnil, že žalobce pomíjí skutečnost, že to byl on, kdo nedoložil důkazní prostředky prokazující správnost a úplnost jeho tvrzení v daňových přiznáních. Podle žalovaného žalobce prováděl své vlastní hodnocení, při němž přisuzoval důkazním prostředkům jinou důkazní hodnotu a opomíjel či odmítal skutečnosti, jež žalovaný považoval za zásadní. Žalovaný trval na tom, že daňové orgány hodnotily důkazy v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Podle žalovaného nemůže být žalobcův nesouhlas se způsobem hodnocení důkazů chápán jako porušení postupu ze strany žalovaného či porušení obecných zásad řízení. Žalovaný neshledal ani důvody nicotnosti rozhodnutí ve smyslu § 105 odst. 2 daňového řádu a ostatní skutečnosti uvedené v žalobě označil za irelevantní.

Replika žalobce

25. V reakci na vyjádření žalovaného žalobce především odmítl jeho tvrzení o irelevantnosti některých namítaných skutečností a oponoval, že se žalovaný nevyjádřil k řadě zásadních žalobních námitek (nedostatky výsledku kontrolního zjištění a zprávy o daňové kontrole – opomenutí celé oblasti přijatých zdanitelných plnění; nesrozumitelnost a neurčitost rozhodnutí správce daně pro zjevné vnitřní rozpory, které žalobce spatřoval i v napadených rozhodnutích). Žalovaný navíc podle žalobce nijak neobhájil postup správce daně v závěru daňové kontroly a v průběhu odvolacího řízení, který nasvědčuje zjevnému zneužití veřejného práva ze strany správce daně. Žalobce nadále trval na své žalobní argumentaci a poznamenal, že i sám žalovaný v napadených rozhodnutích uvedl, že v průběhu daňové kontroly nedošlo k náležitému objasnění skutečného stavu věci.
26. Žalobce namítal, že i při stanovení daně podle pomůcek, pokud pro to byly naplněny zákonné důvody, se má stanovená daň co nejvíce blížit dani stanovené správně. Jednou z pomůcek, ke kterým je správce daně podle žalobce povinen přihlédnout, jsou důkazní prostředky, jež správce daně nepochybnil. Žalobce v průběhu daňové kontroly předložil daňové doklady k naprosté většině zdanitelných plnění, která přijal za účelem budoucího uskutečňování zdanitelných plnění. Správce daně se tím odmítl zabývat a naopak stanovil uskutečněná i přijatá zdanitelná plnění, která zásadně odporují skutkovým i právním zjištěním správce daně. Žalobce proto trval na nicotnosti napadených rozhodnutí pro vnitřní rozpory. Podotkl, že uskutečněná plnění stanovená správcem daně jsou dokonce nižší než uskutečněná plnění tvrzená v daňových přiznáních. Žalobce upřesnil, že mu žalovaný stanovil přijatá zdanitelná plnění ve výši 1 020 948 Kč + DPH 180 341 Kč, která žalobce vůbec netvrdil, protože se nejednalo o zdanitelný plnění přijatá v rámci jeho ekonomické činnosti; zároveň byla žalobci stanovena uskutečněná zdanitelná plnění z důvodu tzv. přefakturace těchto domnělých přijatých zdanitelných plnění. Žalobce poukázal na rozpor mezi tvrzením správce daně, že šlo o přijatá plnění mimo rámec žalobcovy ekonomické činnosti, a jejich stanovením jako přijatých zdanitelných plnění ve výroku dodatečných platebních výměrů. Podle žalobce je výsledkem uvedených operací naprostá nesrozumitelnost, zkreslenost a neurčitost hodnoty stanovených uskutečněných i přijatých zdanitelných plnění. Žalobce označil za nepřipustné, aby mu správce daně stanovil taková plnění, která on vůbec netvrdil, a aby je zároveň vyhodnotil jako plnění, která nejsou předmětem DPH. Žalobce dodal, že daňové orgány uvedly ve svých rozhodnutích hrubě nepravdivé skutečnosti a nařčení na adresu žalobce, která nemají žádné Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

podklady ve spisu. To podle žalobce zakládá nicotnost rozhodnutí pro zjevné vnitřní rozpory. Žalobce připomněl, že předložená daňová evidence byla neúplná pouze cca z 20 %, předložil daňové doklady k přijatým zdanitelným plněním ve výši 2 673 396 Kč + DPH 507 946 Kč z celkově deklarovaných 3 179 034 Kč + DPH 599 691 Kč.

27. S vyjádřením žalovaného, že daňové orgány postupovaly po celé řízení v souladu s § 8 daňového řádu, žalobce zásadně nesouhlasil. Správce daně podle něj nepřihlížel ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, a porušil také § 6 odst. 2 až 4, § 7 odst. 1 a 2, § 86 odst. 2 písm. c), § 88 odst. 1 a 2, § 92 odst. 2 až 4 a 7 daňového řádu. Žalobce nesdílel ani názor žalovaného o dostatečnosti a zákonnosti výzvy k prokázání skutečností ze dne 12. 8. 2013. Podle žalobce obsahuje tato výzva mnoho nepravdivých tvrzení a žalobce byl nucen pouze mezi řádky zjišťovat, jaké důkazní prostředky má předložit, přičemž v určitých případech byl dokonce vyzván k prokázání negativní skutečnosti. I přes žalobcovo upozornění ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, správce daně vytýkané vady nenapravil, a proto žalobce označil za nemístný odkaz žalovaného na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které se těžiště zjišťování skutkového stavu nachází u správce daně. Žalobce dále poukázal na zneužití veřejného práva správcem daně, který po významnou část odvolacího řízení pokračoval v daňové kontrole, navíc se dopustil vleklých průtahů a ani po provedení důkazního prostředku, jež původně označil za nadbytečný, nepostoupil spis odvolacímu orgánu.

Posouzení věci soudem

28. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalobce i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.
29. Napadená rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
30. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
31. Před vypořádáním jednotlivých žalobních námitek považuje soud za nezbytné upozornit na to, že žalobce ve zdaňovacích obdobích 1. až 4. čtvrtletí 2009 vykonával svou ekonomickou činnost společně s K. J. na základě smlouvy o sdružení ze dne 15. 6. 2008, evidenci pro daňové účely podle § 100 odst. 3 zákona o DPH vedl žalobce, který byl proto povinen za sdružení plnit všechny povinnosti a uplatňovat práva vyplývající z tohoto zákona pro ostatní účastníky sdružení. Z tohoto důvodu také žalobce uvedl do svých daňových přiznání k DPH za příslušná zdaňovací období veškerá zdanitelná plnění za toto sdružení. Vycházejí z těchto zjištění soud konstatuje, že v dalším textu tohoto rozsudku Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

nebude rozlišovat, které daňové doklady byly vystaveny na žalobce a které na K. J., resp. kdo z účastníků předmětného sdružení prováděl kterou platbu, neboť z hlediska daňové povinnosti k DPH i nároku na odpočet daně se na všechna přijatá zdanitelná plnění a přijaté platby za uskutečněná zdanitelná plnění pohlíží tak, jako by je přijal sám žalobce, a na všechna uskutečněná zdanitelná plnění a provedené platby za přijatá zdanitelná plnění se pohlíží tak, jako by je realizoval sám žalobce. Pokud tedy bude soud v dalším textu hovořit o zdanitelných plněních uskutečněných nebo přijatých žalobcem a o s nimi souvisejících finančních transakcích, bude se současně jednat i o zdanitelná plnění uskutečněná nebo přijatá K. J. v rámci jejich sdružení a finanční transakce provedené K. J. v rámci jejich sdružení.

32. Nejprve se soud zabýval námitkou nicotnosti napadených rozhodnutí podle § 105 odst. 2 písm. c) daňového řádu, kterou žalobce spatřoval v tom, že tato rozhodnutí vycházejí z dodatečných platebních výměrů, které jsou nicotné podle § 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu z důvodu jejich zjevné vnitřní rozpornosti. Zdejší soud připomíná, že konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu vymezila nicotnost jako „... *specifickou kategorii vad správních rozhodnutí. Tyto vady jsou však vzhledem ke své povaze vadami nejzávažnějšími, nejtěžšími a rovněž i nezhojitelnými. Rozhodnutí, které jimi trpí, je rozhodnutím nicotným. Nicotné rozhodnutí však není ‚běžným‘ rozhodnutím nezákonným, nýbrž ‚rozhodnutím‘, které pro jeho vady vůbec nelze za veřejněmocenské rozhodnutí správního orgánu považovat, a které není s to vyvolat veřejnoprávní účinky*“ (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006-74, publ. pod č. 1629/2008 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz). Rozšířený senát dále v tomto rozsudku vyjmenoval podstatné vady, které nicotnost rozhodnutí způsobují. Jedná se například o těžké vady působnosti (pravomoci) a příslušnosti, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost nebo nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním slova smyslu vůbec neexistuje, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí. Komentářová literatura pak za vady, které činí rozhodnutí zjevně vnitřně rozporným, označuje takový obsah rozhodnutí, který je zmatečný, nesmyslný, neurčitý, případně pokud je ve zjevném protikladu výrok a jeho odůvodnění, apod. (srov. Baxa, J., a kol. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011 – komentář k § 105 odst. 2). Žádné takto zásadní nedostatky však zdejší soud v případě žalobcem napadených rozhodnutí žalovaného ani v případě jednotlivých dodatečných platebních výměrů neshledal. Jak správce daně, tak i žalovaný ve svých rozhodnutích podrobně a srozumitelně popsali své úvahy a z nich dovozené závěry, každé jednotlivé rozhodnutí je vnitřně konzistentní a netrpí žalobcem tvrzenými vnitřními rozpory, natožpak rozpory zjevnými. Samotná skutečnost, že žalobce nesouhlasí se závěry daňových orgánů, navíc podle názoru soudu ještě neznamená, že by jejich rozhodnutí byla nicotná.
33. Soud v této souvislosti doplňuje, že nepřehlédl, že správce daně v příloze č. 1 k dodatečnému platebnímu výměru ze dne 3. 1. 2014, č. j. 156799/14/2501-24802-506531, na DPH za 1. čtvrtletí 2009, kterou označil za součást odůvodnění předmětného dodatečného platebního výměru, v oddílech b), c) a d) na stranách 14 až 16 a poté od posledního řádku na straně 26 do konce přílohy č. 1 hovořil o 4. čtvrtletí 2009 a uváděl údaje týkající se tohoto zdaňovacího období. Ve výroku dodatečného platebního výměru jsou ovšem uvedeny hodnoty vztahující se k 1. čtvrtletí 2009, které odpovídají zprávě o daňové kontrole č. j. 204308/13/2501-05401-507279, jež podle § 147 odst. 4 daňového řádu představuje odůvodnění předmětného dodatečného platebního výměru. V tomto ohledu lze

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

tedy konstatovat, že výrok uvedeného dodatečného platebního výměru nemá oporu v jeho příloze č. 1, kterou správce daně označil za součást jeho odůvodnění. To však podle názoru soudu nezpůsobuje nicotnost předmětného dodatečného platebního výměru, neboť nejde o zjevný vnitřní rozpor ve smyslu § 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu, jelikož není pochyb o tom, že údaje uvedené ve zmíněných částech přílohy č. 1 se vztahují k jinému zdaňovacímu období než samotný dodatečný platební výměr, který tak trpí toliko vadou spočívající v nedostatečném odůvodnění některých částí výroku. Tuto vadu ovšem napravil žalovaný, který v napadeném rozhodnutí č. j. 877/15/5200-20441-711676 týkajícím se DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2009 již argumentoval odpovídajícími údaji vztahujícími se k tomuto zdaňovacímu období.

34. Žalobce se mylí, pokud se domnívá, že dodatečné platební výměry jsou ve zjevném vnitřním rozporu se zjištěným skutkovým stavem uvedeným v jejich odůvodněních a že jsou z tohoto důvodu nesrozumitelné. Tyto nedostatky spatřoval žalobce konkrétně v tom, že správce daně stanovil přijatá zdanitelná plnění ve výši základu daně 1 020 948 Kč, související nárok na odpočet 180 341 Kč a zároveň k nim stanovil uskutečněná zdanitelná plnění ve stejné výši, ačkoli žalobce tato plnění ve svých daňových přiznáních netvrdil, protože se jednalo o plnění jiného daňového subjektu – společnosti RAKA, a dále v tom, že správce daně osvědčil, že se nejednalo o plnění přijatá či uskutečněná v rámci žalobcovy ekonomické činnosti, ale přesto z nich uznal nárok na odpočet DPH s tím, že je žalobce přijal pro jiný subjekt. Soud především zdůrazňuje, že celá popsaná transakce je z hlediska DPH daňově neutrální, neboť daň vypočtená z těchto uskutečněných zdanitelných plnění (prodej zboží a služeb společnosti RAKA za nákupní cenu) dosahuje stejné výše jako žalobcův nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění (nákup téhož zboží a služeb žalobcem). Zahrnutí předmětných uskutečněných zdanitelných plnění do základu daně a tomu odpovídajících přijatých zdanitelných plnění do nároku na odpočet DPH tudíž nemá žádný vliv na výši žalobcovy daňové povinnosti k DPH. Soud dále podotýká, že žalobce sám připustil, že i kdyby předmětná přijatá zdanitelná plnění ve svých daňových přiznáních uvedl (což neučinil), měl je správce daně vyloučit, resp. neuznat nárok na odpočet. To znamená, že žalobce zjevně neměl v úmyslu uplatňovat nárok na odpočet DPH z těchto přijatých zdanitelných plnění, a proto postup správce daně (a žalovaného) nebyl způsobit jej jakkoli poškodit.
35. Popsaný postup správce daně považuje soud za naprosto logické vyústění toho, že žalobce v průběhu daňového řízení předložil daňové doklady vystavené dodavatelem MAKRO pro žalobce jakožto odběratele, přičemž správce daně v rámci zjišťování skutečností rozhodných pro stanovení daně získal od společnosti MAKRO daňové doklady označené stejným číslem, vystavené ve stejné dny a na stejné částky, ve kterých byla ovšem jako odběratel uvedena společnost RAKA. Tyto daňové doklady (v obou zněních) jsou součástí správního spisu, když faktury vystavené na své jméno předložil sám žalobce a faktury vystavené na společnost RAKA jsou připojeny k úřednímu záznamu ze dne 19. 12. 2013, č. j. 2151149/13/2501-05401-507279, což jednoznačně vyvrací žalobcovu tvrzení, že neexistují dvě shodné faktury, které by se lišily jen v osobě odběratele. Podle názoru soudu přitom není podstatné, jak tato situace vznikla (zda došlo k nějaké manipulaci s databází společnosti MAKRO, nebo zda při změně údajů odběratele ze žalobce na společnost RAKA došlo v databázi společnosti MAKRO ke zpětnému nahrazení původního odběratele novým i u všech dříve vystavených dokladů – ani jedna z těchto možností nebyla prokázána ani vyvrácena), nicméně podstatné je to, že duplicita faktur (existence totožných faktur s odlišným odběratelem) vyvolává důvodné pochybnosti o tom, zda zboží

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

od společnosti MAKRO nakoupil žalobce, nebo společnost RAKA. Daňové orgány proto tato přijatá zdanitelná plnění zcela správně započítaly žalobci a vzhledem k tomu, že podle vlastního tvrzení žalobce se nejednalo o jím přijatá zdanitelná plnění, daňové orgány zároveň logicky tato přijatá zdanitelná plnění neutralizovaly tím, že ve stejné výši žalobci započítaly uskutečněná zdanitelná plnění, tj. prodej zboží nakoupeného od společnosti MAKRO za nákupní ceny společnosti RAKA.

36. Podle názoru soudu vyplývá oprávnění daňových orgánů stanovit v daném případě uskutečněná zdanitelná plnění ve výši přijatých zdanitelných plnění (jako „přefakturaci“) z § 13 odst. 4 písm. a) zákona o DPH, podle kterého se za dodání zboží za úplatu [což je podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH předmětem daně] považuje také použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce, a dále z § 14 odst. 3 písm. a) zákona o DPH, podle kterého se za poskytnutí služby za úplatu [což je podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH předmětem daně] považuje také poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomické činnosti plátce. Není proto podstatné, že žalobce upozorňoval na skutečnost, že předmětná zdanitelná plnění nebyla přijata ani poskytnuta v rámci jeho ekonomické činnosti. Naopak naprosto zásadní je to, že zahrnutí předmětných uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění v navzájem stejné výši nemělo absolutně žádný vliv na žalobcovu daňovou povinnost a nemohlo jej nijak poškodit. Absenci vlivu tohoto postupu na výši doměřené daně ostatně v žalobě přiznal i sám žalobce. Vzhledem k tomu, že celý postup byl nejen v napadených rozhodnutích velmi podrobně vysvětlen, rozhodně jím nebyla způsobena žalobcem tvrzená značná nesrozumitelnost výroků rozhodnutí ani jejich hrubé zkreslení.
37. V replice k vyjádření žalovaného žalobce dále tvrdil, že nicotnost napadených rozhodnutí pro zjevné vnitřní rozpory zakládá to, že daňové orgány ve svých rozhodnutích uváděly hrubě nepravdivé skutečnosti a nařčení na adresu žalobce, která nemají žádné podklady ve spisu. Soud podotýká, že žalobce toto své tvrzení nijak blíže nekonkretizoval, a proto je soud mohl posoudit jen v obecné rovině. Nic takového ovšem soud nezjistil a konstatuje, že v napadených rozhodnutích nenalezl žádné nepravdivé skutečnosti ani údajná nařčení. Soudu navíc není zřejmé, jak by tyto domnělé nesprávnosti v napadených rozhodnutích mohly způsobit jejich zjevné vnitřní rozpory a vyvolat nicotnost. Lze tedy uzavřít, že předmětná námitka není důvodná.
38. Ve vztahu k dalším žalobním námitkám považuje soud za nezbytné připomenout podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, které jsou upraveny v § 98 odst. 1 věta první daňového řádu, jež stanoví, že *„[n]esplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.“* Z citovaného ustanovení jednoznačně vyplývá, že **prioritu má stanovení daně na základě dokazování, a teprve není-li možné daň tímto způsobem stanovit, a to z důvodu nesplnění povinností daňovým subjektem, může správce daně přejít na stanovení daně podle pomůcek.** Základním předpokladem pro stanovení daně podle pomůcek je tedy porušení nejméně jedné zákonem stanovené povinnosti ze strany daňového subjektu, které znemožní stanovení daně dokazováním (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005-71, nebo ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54, dostupné na www.nssoud.cz). Podle názoru zdejšího soudu žalobce porušil hned několik svých povinností, neboť správci daně nepředložil úplnou a průkaznou zákonem stanovenou evidenci pro daňové účely ve smyslu § 100 zákona o DPH za zdaňovací období 1. až 4. Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

čtvrtletí 2009 a v průběhu daňového řízení řádně neprokázal svá daňová tvrzení uvedená v daňových přiznáních k DPH za zmíněná zdaňovací období.

39. Soud zdůrazňuje, že evidence pro daňové účely, kterou žalobce jakožto účastník sdružení byl povinen vést, měla podle § 100 odst. 1 zákona o DPH obsahovat veškeré údaje vztahující se k jeho daňové povinnosti, zejména údaje potřebné pro správné stanovení daňové povinnosti. Podle názoru soudu není pochyb o tom, že předmětná evidence musí zahrnovat všechna uskutečněná i přijatá zdanitelná plnění, neboť jedině na základě kompletních informací o uskutečněných a přijatých zdanitelných plněních lze správně stanovit daňovou povinnost k DPH. Žalobcem předložená evidence však zjevně nebyla úplná, neboť obsahovala jen výdaje a přijatá zdanitelná plnění, nikoli zdanitelná plnění uskutečněná, a navíc neodpovídala žalobcovým daňovým tvrzením uvedeným v daňových přiznáních k DPH za jednotlivá zdaňovací období.
40. Pokud jde o závěr, že žalobce řádně neprokázal svá daňová tvrzení, pokládá soud za vhodné nejprve upozornit na základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.
41. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS, všechny tyto rozsudky jsou dostupné Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

na www.nssoud.cz). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.

42. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vázících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, dostupný na www.usoud.cz).
43. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, dostupný na www.nssoud.cz). Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro stanovení DPH či uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, dostupném na www.nssoud.cz, ve kterém uvedl: *„Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.“*
44. Daň či nárok na odpočet DPH totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srov. § 2 zákona o DPH). Zákonný nárok na daň či její odpočet je podmíněn formálním vykázáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Zákon tedy nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Shodný názor vyslovil také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72, dostupném na www.nssoud.cz.
45. Výše uvedené závěry mají svůj odraz rovněž v judikatuře Ústavního soudu, který v nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, dostupném na www.usoud.cz, vyslovil, že *„... důkaz daňovým dokladem ... je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu*

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

existence zdanitelného plnění.“ Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v prvé řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním.

46. V projednávané věci měl správce daně pochybnosti o správnosti, pravdivosti a úplnosti údajů evidovaných ve zdaňovacích obdobích 1. až 4. čtvrtletí 2009 v evidencích pro daňové účely podle § 100 zákona o DPH, dále o správnosti, pravdivosti a úplnosti údajů deklarovaných v přiznáních k DPH za uvedená zdaňovací období, dále o tom, zda žalobce přiznal daň na výstupu ze všech zdanitelných plnění uskutečněných v těchto zdaňovacích obdobích a že tuto daň uvedl ve svých daňových přiznáních, a konečně o tom, zda byl žalobce oprávněn k nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a souvisejících ustanovení zákona o DPH. Tyto pochybnosti sdělil správce daně žalobci opakovaně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 4. 11. 2011, ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 29. 2. 2012, v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 11. 4. 2012 a zejména pak ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 12. 8. 2013 a ve zprávě o daňové kontrole č. j. 204308/13/2501-05401-507279.
47. Své pochybnosti správce daně odůvodnil jednak tím, že žalobce k uskutečněným zdanitelným plněním nedoložil žádné daňové doklady, dále tím, že tehdejší zástupkyně žalobce tvrdila, že od září 2009 vykonával žalobce hostinskou činnost, ačkoli ten naopak ke dni 3. 3. 2009 oznámil živnostenskému úřadu ukončení této činnosti, rovněž pak tím, že žalobce v daňovém přiznání k DPH za 1. čtvrtletí 2009 neuvedl žádná uskutečněná zdanitelná plnění, ačkoli podle zjištění správce daně v tomto zdaňovacím období na základě smlouvy uzavřené dne 12. 12. 2008 se společností WINCOM s. r. o. uskutečnil zdanitelná plnění z provozování výherních hracích přístrojů, a zejména pak z toho, že žalobce v evidencích pro daňové účely za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2009 doložených dne 23. 5. 2012 neuvedl žádná uskutečněná zdanitelná plnění, což odporuje údajům vyplývajícím z jeho daňových přiznání. Správce daně dále poukázal na to, že v dodatečně vyhotovené daňové evidenci, doložené dne 10. 5. 2013 žalobce neuvedl jednotlivé platby ze svých účtů vedených u Raiffeisenbank a. s. a u Komerční banky, a. s., ani z účtů K. J. vedených u Raiffeisenbank a. s., ačkoli podle zjištění správce daně byly z těchto účtů placeny splátky úvěrů na rekonstrukci domů, zálohy a vyúčtování elektřiny, zálohy na vodu a plyn, na jeden z těchto účtů byly připisovány vratky DPH (nadměrné odpočty), z dalšího byly placeny zálohy na úhradu pojistného apod., z čehož je zjevné, že tyto bankovní účty byly užívány v souvislosti s ekonomickou činností sdružení žalobce a K. J. Správce daně rovněž zmínil výši žalobcem deklarovaných příjmů, na základě kterých mu nebylo zřejmé, z jakých zdrojů hradil žalobce (resp. zmíněné sdružení) deklarované hotovostní platby. Podle zjištění správce daně žalobce také v předložených evidencích neuvedl plnění plynoucí z pronájmu plochy v Děčínské ulici v Ústí nad Labem k umístění stavebních strojů a mechanizace, o kterém se zmínila jeho tehdejší zástupkyně při jednání dne 25. 4. 2013, ani uskutečněná zdanitelná plnění spočívající v pronájmu reklamních ploch společnosti ROXY II. a. s.
48. V souvislosti s přijatými zdanitelnými plněními v podobě stavebních prací na domech v Kojetické a v Děčínské ulici v Ústí nad Labem správce daně upozornil na to, že žalobce a K. J. měli záměr tyto budovy rekonstruovat a následně pronajímat, přičemž podle § 51 odst. 1 písm. e) ve spojení s § 23 odst. 3 větou první zákona o DPH je nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor osvobozen od daně a plátce se podle § 56 odst. 4 zákona o DPH může rozhodnout, že se v těchto případech daň uplatňuje. Správce daně zdůraznil, že podle § 75 odst. 1 zákona o DPH nemá plátce nárok na odpočet DPH u přijatých Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

zdanitelných plnění, která použije k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně uvedených v § 51 zákona o DPH, a proto správci daně vznikly pochybnosti o tom, že nárok na odpočet DPH uplatněný na základě daňových dokladů za zmíněné stavební práce na budovách v budoucnu určených k pronájmu byl uplatněn v souladu s § 72 a souvisejícími ustanoveními zákona o DPH.

49. Na základě všech těchto zjištění a z nich plynoucích pochybností správce daně dovedl, že žalobce nepřiznal daň na výstupu ze všech zdanitelných plnění, která v jednotlivých zdaňovacích obdobích roku 2009 uskutečnil, a že údaje jím uvedené v předložených evidencích pro daňové účely podle § 100 zákona o DPH jsou neúplné a nesprávné, stejně jako údaje v daňových přiznáních k DPH za předmětná zdaňovací období. Správce daně současně žalobce poučil o tom, že nebude-li při dokazování splněna některá ze zákonných povinností a v důsledku toho nebude možné stanovit daň na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek (srov. např. výzvu k prokázání skutečností ze dne 12. 8. 2013).
50. Shora popsané pochybnosti správce daně shledal soud naprosto oprávněnými, neboť žalobce zjevně při formulaci daňových přiznání k DPH za jednotlivá zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2009 zamlčel některá jím uskutečněná zdanitelná plnění, stejně jako to učinil při sestavování evidencí pro daňové účely ve smyslu § 100 zákona o DPH za tato zdaňovací období. Podle názoru soudu tak skutečně byly dány pochybnosti o tom, zda žalobce přiznal daň na výstupu ze všech jím uskutečněných plnění (když správce daně poukázal na konkrétní plnění, která zjevně nebyla zahrnuta do žalobcových daňových přiznání) a zda byly splněny podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění podle § 72 a násl. zákona o DPH, když některá přijatá zdanitelná plnění (stavební práce) byla použita pro uskutečnění zdanitelných plnění, která mohla být osvobozena od daně bez nároku na odpočet DPH.
51. Soud proto vyhodnotil pochybnosti správce daně jako důvodné, jednoznačně a srozumitelně formulované a rovněž řádně prokazané. Správce daně tak unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když prokázal existenci důvodných pochybností o správnosti, věrohodnosti a průkaznosti evidence vedené žalobcem i o vlastních daňových tvrzeních žalobce. Prokázáním těchto pochybností přešlo důkazní břemeno na žalobce, který tak byl povinen prokázat svá tvrzení uvedená v daňových přiznáních, resp. v dalších podáních. To ovšem žalobce neprokázal, tedy své důkazní břemeno neunesl, a správce daně byl proto oprávněn rozhodnout v jeho neprospěch.
52. Názoru žalobce o zásadních vadách výroku výzvy k prokázání skutečností ze dne 12. 8. 2013 soud nepřisvědčil, neboť předmětná výzva byla formulována zcela jednoznačně, když ve výroku správce daně označil skutečnosti, které měl žalobce prokázat, a v odůvodnění pak popsal svá zjištění týkající se jednotlivých kategorií uskutečněných i přijatých zdanitelných plnění a závěry, které z těchto zjištění učinil. Navíc se rozhodně nejednalo o výzvu jedinou; tato výzva ovšem byla komplexní a zachytila všechny pochybnosti správce daně, které v ní také byly podrobně odůvodněny. Správce daně výslovně poukázal na nedostatky žalobcem předložených podkladů i na chybějící důkazní prostředky k prokázání jednotlivých tvrzení rozhodných pro stanovení daně. Uvedenou výzvou tedy správce daně podle názoru soudu neporušil § 92 odst. 4 daňového řádu, který jej naopak k vydání výzvy k prokázání skutečností opravňoval.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

53. Soud nesouhlasí s tvrzením žalobce, že správce daně nepožadoval prokázat žádné konkrétní, určité a srozumitelné skutečnosti a při vědomí žalobcovy důkazní situace formuloval své požadavky zcela šikanózním způsobem. Žalobce by si měl uvědomit, že v důsledku toho, že žalobce nepředložil účetnictví ani úplné evidence pro daňové účely ve smyslu § 100 zákona o DPH, neměl správce daně dostatek podkladů k tomu, aby předmětnou výzvu formuloval nějak konkrétněji, když sám žalobce nejen nepředložil relevantní důkazní prostředky, ale dokonce ani nepřednesl dostatečně konkrétní tvrzení, z nichž by správce daně mohl při formulaci výzvy vycházet. Soud odmítá tvrzení žalobce, že byl nucen prokázat negativní skutečnost, že neměl jiná zdanitelná plnění, než která uvedl v daňových přiznáních. Správce daně naopak po žalobci požadoval prokázání pozitivní skutečnosti, a to všech jím uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění, když tyto informace nemohl při nedostupnosti účetnictví a neúplnosti daňové evidence získat jiným způsobem, když mu sám žalobce ani nesdělil, které subjekty byly jeho obchodními partnery.
54. Za klíčové pokládá soud to, že správce daně v předmětné výzvě jednoznačně vymezil své pochybnosti, a tím žalobci poskytl prostor k tomu, aby prokázal všechna svá uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění, což je nepochybně smyslem výzvy k prokázání skutečností. Soud proto shledal, že výzva byla dostatečně určitá a nejednalo se jen o záminku pro přechod na stanovení daně podle pomůcek, což ostatně dokládají výše vyjmenované zásadní pochybnosti, které správce daně v průběhu daňové kontroly řádně prokázal. K poukazu žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 7 Afs 29/2009-92, dostupný na www.nssoud.cz, zdejší soud podotýká, že z něj nevyplývají žádné požadavky na obsah výzvy k prokázání skutečností, a proto je z daného pohledu odkaz na tento rozsudek zcela nepřiléhavý.
55. Na výše vysvětleném mechanismu přenosu důkazního břemene včetně závěru, že v důsledku prokázání pochybností správcem daně důkazní břemeno tížilo žalobce, nemůže nic změnit ani žalobcem opakovaně zmiňované odcizení jeho účetnictví, ani to, kým byl v jaké fázi daňového řízení žalobce zastoupen. Bez ohledu na odbornost (či neodbornost) případného zástupce či žalobce samotného a bez ohledu na odcizení účetnictví bylo totiž povinností žalobce řádně reagovat na jednotlivé výzvy správce daně k prokázání skutečností a předkládat požadované podklady pro stanovení daně. Skutečnost, zda si účastník řízení zvolí nějakého zástupce, případně zda se obrátí na profesionála (např. daňového poradce či advokáta), je závislá výhradně na vůli samotného účastníka řízení, který si musí vyhodnotit, zda je schopen sám řádně uplatňovat v řízení svá práva a plnit povinnosti, nebo zda k tomu potřebuje pomoc, nebo dokonce odbornou pomoc. Soud v této souvislosti podotýká, že výzvy vydávané správcem daně byly srozumitelné a obsahovaly i řádná poučení odpovídající požadavkům daňového řádu.
56. Tvrdí-li žalobce, že požadavky správce daně byly fakticky neuskutečnitelné, neboť žalobce nutily předkládat doklady, o nichž správce daně věděl, že je žalobce nemá k dispozici, soud považuje za nezbytné upozornit žalobce na to, že povinností každého plátce DPH bylo řádně vést evidenci pro daňové účely ve smyslu § 100 zákona o DPH, což znamená, že takovou evidenci si měl vést nejen žalobce, ale také každý jeho dodavatel i odběratel. Kromě toho by každý plátce DPH měl shromažďovat veškeré daňové doklady na uskutečněná i přijatá zdanitelná plnění. Žalobce tedy mohl oslovit své dodavatele a odběratele, a to případně i v součinnosti se správcem daně, jemuž mohl seznam těchto subjektů poskytnout, a opatřit si od nich daňové doklady na zdanitelná plnění, která od nich přijal, resp. která jim poskytl. Jak totiž vyplývá z judikatury soudů rozhodujících ve Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

správním soudnictvím, z povahy věci není vyloučeno, aby daň byla stanovena dokazováním (a nikoli podle pomůcek) i v situaci, kdy účetnictví daňového subjektu je neúplné a neprůkazné, bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak, např. právě díky spolupráci s obchodními partnery daňového subjektu (srov. např. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 18. 3. 2015, č. j. 15 Af 33/2012-29, a na něj navazující usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, publ. pod č. 3418/2016 Sb. NSS, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-35, vše dostupné na www.nssoud.cz). Zdejší soud má za to, že vlastní závěr, zda bude daň stanovena dokazováním, nebo podle pomůcek, do značné míry závisí právě na aktivitě samotného daňového subjektu. V projednávané věci však žalobce zůstal spíše pasivním a omezil se především na opakování argumentu o odcizení účetnictví, aniž by se jakkoli snažil ztracené původní daňové doklady a evidence nahradit tím, že by si jejich kopie vyžádal od svých obchodních partnerů. Tuto aktivitu přitom za žalobce nemohl suplovat správce daně, neboť žalobce mu neposkytl dostatek relevantních informací o tom, kdo byli jeho odběratelé, když v evidencích podle § 100 zákona o DPH uskutečněná zdanitelná plnění úplně vynechal. Za dané situace lze jen stěží přijmout žalobcovo tvrzení, že předložené evidence byly neúplné jen cca z 20 %.

57. Soud zároveň podotýká, že nebylo povinností správce daně poučovat žalobce o tom, jaké měl možnosti prokázání požadovaných skutečností, resp. jaké důkazní prostředky měl správci daně předložit. Správce daně také rozhodně neměl ani povinnost doporučovat žalobci, aby si zvolil daňového poradce. Takovýto rozsah poučovací povinnosti podle názoru soudu nevyplývá ani ze žalobcem zmiňovaných zásad upravených v § 6 odst. 2 až 4 daňového řádu. Správce daně navíc ve vztahu k žalobci vznesl i požadavek na konkrétní důkazní prostředek, který mohl – pokud by byl vyhotoven řádně – významně přispět ke zjištění skutečností podstatných pro správné stanovení daně, tj. evidence podle § 100 zákona o DPH za jednotlivá zdaňovací období. Žalobce však tyto evidence předložil zjevně neúplné, tudíž i v tomto ohledu vyšla snaha správce daně naprázdno.
58. Za dané procesní situace nebylo podle názoru soudu možné stanovit daň dokazováním, a to výhradně z důvodů na straně žalobce, který se správcem daně dostatečně nespolupracoval, neposkytl mu úplný přehled o svých obchodních partnerech, vůči nimž uskutečňoval svá zdanitelná plnění a od nichž zdanitelná plnění přijímal. Při úplné absenci účetnictví a prokázané neúplnosti údajů uvedených v daňových přiznáních i v evidencích pro daňové účely ve smyslu § 100 zákona o DPH za jednotlivá zdaňovací období neměl správce daně jinou možnost než přejít na stanovení daně podle pomůcek, neboť bez adekvátní součinnosti žalobce bylo prakticky nemožné, aby si správce daně opatřil dostatek podkladů pro správné stanovení daně dokazováním. Tuto součinnost žalobce neposkytl, a proto soud konstatuje, že absence původních daňových dokladů i žalobcova pasivita v průběhu daňového řízení, pokud jde o prokazování uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění, jdou výhradně k jeho tíži.
59. Lze tedy shrnout, že **podmínky uvedené v § 98 odst. 1 větě první daňového řádu, jejichž naplnění je předpokladem pro stanovení daně podle pomůcek, byly v projednávané věci splněny**, neboť žalobce prokazatelně nesplnil své povinnosti při dokazování jím uváděných skutečností (nepředložil úplné a průkazné evidence pro daňové účely ve smyslu § 100 zákona o DPH za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2009 a v průběhu daňového řízení řádně neprokázal svá daňová tvrzení uvedená v daňových přiznáních k DPH za tato zdaňovací období), což mělo za následek, že daň nebylo možné stanovit na základě Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

dokazování, neboť daňové orgány neměly ani dostatek informací o tom, jaká zdanitelná plnění a vůči komu žalobce uskutečnil, a nezanedbatelné pochybnosti vyvstaly také v souvislosti s přijatými zdanitelnými plněními. Správce daně proto podle názoru soudu postupoval správně a v souladu se zákonem, pokud stanovil daň podle pomůcek.

60. Soud dále považuje za nezbytné žalobci připomenout, že s ohledem na prokázané pochybnosti správce daně leželo důkazní břemeno na žalobci, tudíž iniciativa při dokazování skutečností podstatných pro správné stanovení daně měla vycházet spíše z jeho strany. Správce daně nebyl povinen opakovat výzvy k prokázání skutečností a své pochybnosti jen proto, že žalobce postupně měnil zástupce, až se nakonec nechal zastupovat daňovým poradcem, ani se žalobce ve větším rozsahu, než jak to učinil (např. při jednání dne 25. 4. 2013), konkrétně ptát na to, v čem spočívala ekonomická činnost sdružení apod. Stejně tak nebylo povinností správce daně požadovat doplnění předložených daňových evidencí. Všechny relevantní skutečnosti měl tvrdit a prokazovat samotný žalobce. V tomto ohledu soud plně souhlasí se závěry daňových orgánů, že žalobce po celou daňovou kontrolu nesdělil dostatečné informace o ekonomické činnosti sdružení v roce 2009 a že odpovědi na dotazy správce daně byly spíše obecného rázu, vyhýbavé. Žalobce se tedy mylí, pokud se domnívá, že k neobjasnění skutečného stavu věci nedošlo z důvodu nedostatku jeho součinnosti, nýbrž v důsledku podstatného porušení ustanovení o řízení ze strany správce daně, když nedostatek žalobcovy součinnosti je ze shora uvedených skutečností naprosto zjevný, a z ničeho naopak nevyplývá, že by správce daně porušil jakékoli ustanovení daňového řádu.
61. Ve vztahu k námitkám zpochybňujícím vymezení právního rámce odvolacího řízení (tj. nemožnost přenášet nalézací řízení do řízení odvolacího) soud upozorňuje na specifickou úpravu týkající se odvolacího řízení v případě stanovení daně podle pomůcek. V § 114 odst. 4 daňového řádu je stanoveno, že *„[s]měřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek.“* Citované ustanovení tedy významně omezuje rozsah přezkumu dodatečných platebních výměrů, jimiž byla v projednávané věci žalobci stanovena daň podle pomůcek. **Žalovaný byl v odvolacím řízení povinen zkoumat pouze to, zda byly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek a zda byly použité pomůcky přiměřené, což podle názoru soudu splnil, přičemž soud se s jeho závěry plně ztotožňuje.**
62. Nejvyšší správní soud při výkladu předmětného ustanovení dospěl k jednoznačnému závěru, že *„... je nezbytné, aby pomůcky zohlednily všechny relevantní a správci daně dostupné informace využitelné ke kvalifikovanému odhadu. Zkoumal-li tedy žalovaný, zda se kvalifikovaný odhad správce daně co možná nejvíce blíží realitě (čili zda byly použité pomůcky přiměřené), nemohl zohlednit doklady předložené stěžovatelem až v odvolacím řízení“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2017, č. j. 6 Afs 224/2016-40, dostupný na www.nssoud.cz). S tímto názorem se zdejší soud plně ztotožňuje, a proto konstatuje, že žalovaný v projednávané věci nemohl zohlednit doklady předložené žalobcem až po ukončení daňové kontroly a po vydání dodatečných platebních výměrů (tj. mimo jiné nájemní smlouvy uzavřené se společností RAKA). Žalovaný mohl vzít v potaz toliko ty doklady a námitky, jimiž žalobce zpochybňoval naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek a jejich přiměřenost, což ovšem doklady předložené v odvolacím řízení nebyly. Tvrdí-li žalobce, že neměl žádný důvod vyčkávat s předkládáním důkazních prostředků až do odvolacího řízení, soud k tomu poznamenává, že přesto tak činil, neboť některé důkazní prostředky skutečně předložil až v odvolacím řízení, ač je mohl a měl na Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

základě několika výzev správce daně uplatnit již v průběhu daňové kontroly. Soud dále upozorňuje na obecně platnou právní zásadu, že neznalost zákona neomlouvá, ze které vyplývá, že žalobce si měl být vědom limitů odvolacího řízení vyplývajících z § 114 odst. 4 daňového řádu, neboť jej správce daně opakovaně informoval o tom, že daň bude stanovena podle pomůcek.

63. Popsané limity odvolacího řízení se projevily i ve vztahu k žalobcovu podání ze dne 15. 12. 2014 uplatněnému v průběhu odvolacího řízení, v němž žalobce poukazoval na přijatá zdanitelná plnění a smlouvy o pronájmu uzavřené se společností RAKA s účinností od 1. 1. 2012. Žalobce se mylí, pokud má za to, že se žalovaný jeho argumentací uvedenou v předmětném podání odmítl zabývat. Žalovaný totiž na tuto argumentaci reagoval, a to jednak v odstavci 41, jednak výslovně v odstavcích 57 až 60 a jednak v odstavci 61 bodu 22 napadených rozhodnutí. Soud se přitom ztotožňuje s názorem žalovaného, že v případě stanovení daně podle pomůcek leží těžiště dokazování v řízení v prvním stupni (tj. v daňové kontrole prováděné správcem daně), v němž byl žalobce převážně pasivní, a tím způsobil, že mu byla daň stanovena podle pomůcek, což s ohledem na pravidlo stanovené v § 114 odst. 4 daňového řádu nemůže kompenzovat zvýšenou aktivitou v odvolacím řízení. Tuto reakci žalovaného na žalobcovu podání ze dne 15. 12. 2014 považuje soud za zcela dostačující.
64. K namítaným podstatným porušením ustanovení o řízení ze strany správce daně soud nejprve stručně zrekapituluje průběh daňové kontroly, kterou správce daně (tehdy ještě Finanční úřad v Ústí nad Labem) zahájil u žalobce dne 26. 1. 2011. Při zahájení daňové kontroly předal správce daně žalobci výzvu k předložení důkazních prostředků, které by prokázaly jeho tvrzení uvedená v daňových přiznáních. Na tuto výzvu žalobce nereagoval, proto správce daně vydal dne 21. 2. 2011 další výzvu téhož obsahu (žalobci byla doručena dne 25. 2. 2011) a dále si od Komerční banky, a. s., a od Raiffeisenbank a. s. vyžádal informace o pohybech na bankovních účtech žalobce. Dne 4. 11. 2011 vydal správce daně první výzvu k prokázání skutečností (žalobci byla doručena dne 18. 11. 2011). Poté, co si žalobce zvolil pro dané řízení zástupce J. M., byla druhá výzva stejného znění ze dne 2. 2. 2012 zaslána tomuto zástupci a jemu doručena dne 3. 2. 2012. Následovala třetí výzva k prokázání skutečností ze dne 29. 2. 2012, která byla zástupci žalobce J. M. doručena dne 6. 3. 2012. Tento zástupce žalobce dne 28. 3. 2012 správci daně sdělil, že již všechno předložili a žádné další důkazní prostředky nemají k dispozici. Dne 11. 4. 2012 byl žalobce prostřednictvím svého tehdejšího zástupce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění. Následně si žalobce zvolil pro dané řízení zástupkyni Ing. J. B., která v květnu 2012 předložila správci daně část dokladů prokazujících nárok na odpočet DPH, záznamní povinnost za 1. až 4. čtvrtletí 2009, výdajové pokladní doklady č. 1 až 73 a přijatou fakturu VS 293034. Ve dnech 17. 8. 2012 a 28. 8. 2012 se uskutečnilo místní šetření v nemovitostech v majetku žalobce, K. J. a M. E. na adresách „X“ a „X“ v „X“. Následně si správce daně obstaral rozhodnutí stavebního úřadu vztahující se k uvedeným nemovitostem a dále k budově na adrese „X“ v „X“ a také další dokumentaci od výše zmíněných bank. Dne 15. 1. 2013 vyslechl správce daně svědka M. S. Poté si v březnu 2013 správce daně opatřil seznam daňových dokladů vystavených společností DRINKS UNION a. s. v roce 2009 pro žalobce jako odběratele a v dubnu 2013 získal od České správy sociálního zabezpečení informace o zaměstnancích žalobce a K. J. a také od společnosti ČEZ Zákaznické služby, s. r. o., vyžádal údaje o odběrných místech na adresách výše uvedených nemovitostí.
65. Při jednání konaném dne 25. 4. 2013 se správce daně pokusil od zástupkyně žalobce Ing. J. B. zjistit další informace o činnosti sdružení. Dne 7. 5. 2013 provedl správce daně místní Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

šetření na adresách „X“ a „X“ a „X“ v „X“. Dne 10. 5. 2013 předložila zástupkyně žalobce daňovou evidenci výdajů za rok 2009 a dne 14. 6. 2013 znalecký posudek č. 230/2007 – odhad hodnoty zajišťovacího prostředku (současného a budoucího stavu) pro Českou spořitelnu, a. s., ze dne 25. 11. 2007 a tři fotografie nemovitostí na adrese „X“ č. p. „X“ a č. p. „X“ v Ústí nad Labem. Souběžně si správce daně ze spisových materiálů týkajících se daní z převodu nemovitostí opatřil kupní smlouvy a znalecké posudky týkající se nákupu předmětných nemovitostí. Dále správce daně od společnosti WINCOM s. r. o. získal smlouvu o spolupráci při provozování výherních hracích přístrojů v provozovně Pod Vyhlídkou, kterou uzavřela se žalobcem na rok 2009, provozní knihy výherních hracích přístrojů a výdajové pokladní doklady. Poté správce daně od společnosti ROXY II. a. s. zjistil, že uzavřela s K. J. jako pronajímatelem nájemní smlouvu o pronájmu nemovitosti za účelem umístění reklamních zařízení, na základě které mu vyplatila dne 3. 4. 2009 částku 8 000 Kč a dne 31. 8. 2009 částku 12 000 Kč.

66. Dne 12. 8. 2013 vydal správce daně čtvrtou výzvu k prokázání skutečností (velmi podrobnou), která byla tehdejší zástupkyni žalobce doručena dne 14. 8. 2013; na žádost žalobce byla v souvislosti se změnou zastoupení (nová zástupkyně společnost KODAP Jihlava, s. r. o.) lhůta k prokázání skutečností následně prodloužena do 13. 9. 2013. Správce daně souběžně od společnosti OTHERM Ústí nad Labem s. r. o. získal smlouvy a faktury týkající se zakázek pro K. J. v roce 2009 a od Heineken Česká republika, a. s., smlouvu o podpoře prodeje vztahující se k roku 2009. Dne 9. 9. 2013 obdržel správce daně žalobcovu reakci na výzvu k prokázání skutečností a dne 3. 10. 2013 seznámil žalobcovu zástupkyni KODAP Jihlava, s. r. o., s výsledkem kontrolního zjištění včetně závěru, že daň bude stanovena podle pomůcek. V reakci na to žalobce dne 30. 10. 2013 předložil smlouvu o půjčce uzavřenou dne 7. 2. 2008 s J. G. Ch. a v podání ze dne 15. 11. 2013 žalobce navrhl, aby byl proveden důkaz touto smlouvou, výsledkem J. G. Ch. a doklady týkajícími se nákupů od společnosti MAKRO. Dne 5. 11. 2013 byl žalobce prostřednictvím své tehdejší zástupkyně (doručeno dne 12. 11. 2013) vyzván, aby se dostavil k projednání zprávy o daňové kontrole. V reakci na to žalobce navrhl jiný termín. Dne 19. 11. 2013 byl žalobce prostřednictvím své tehdejší zástupkyně (doručeno dne 26. 11. 2013) opětovně vyzván, aby se dostavil k projednání zprávy o daňové kontrole. Dne 2. 12. 2013 oznámil nově zmocněný zástupce žalobce S. M., že téhož dne převzal zastoupení, a požádal o stanovení náhradního termínu projednání zprávy, aniž na sebe uvedl jakýkoli kontakt vyjma údaje o trvalém pobytu. Dne 4. 12. 2013 uskutečnil správce daně místní šetření na adrese trvalého pobytu žalobcova zástupce s negativním výsledkem (nemá zvonek, nemá schránku). Dne 6. 12. 2013 správce daně odeslal zprávu o daňové kontrole žalobci do vlastních rukou na jeho adresu (doručeno dne 19. 12. 2013) a žalobcovu zástupci rovněž do vlastních rukou na jím uvedenou adresu, odkud se zásilka vrátila zpět. Dne 18. 12. 2013 správce daně žalobcova zástupce na jím dne 16. 12. 2013 nově udanou adresu vyrozuměl o tom, že daňová kontrola byla ukončena doručením zprávy o daňové kontrole, kterou si může vyzvednout ve spisovém materiálu správce daně. V mezidobí správce daně ještě obdržel sdělení M. P. („X“) o výši tržní ceny pronájmu pozemku v katastrálním území Střekov v roce 2009 a dne 17. 12. 2013 provedl místní šetření u společnosti MAKRO. Dne 3. 1. 2014 vydal správce daně dodatečné platební výměry, které po intenzivním a komplikovaném zjišťování doručovací adresy tehdejšího žalobcova zástupce dne 22. 1. 2014 tomuto zástupci doručil.
67. Z popsaného průběhu daňové kontroly je podle názoru soudu zcela zjevné, že správce daně byl v průběhu celé daňové kontroly aktivní a snažil se získat podklady pro řádné stanovení daně, obrátil se na řadu subjektů a institucí, ovšem byl značně limitován velice kusými

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

informacemi, které mu o činnosti sdružení poskytl sám žalobce, a to poprvé až po více než patnácti měsících od zahájení daňové kontroly. Soud zdůrazňuje, že žalobce byl až do prvního seznámení s výsledkem kontrolního zjištění dne 11. 4. 2012 zcela pasivní, teprve v květnu 2012 předložil správci daně část daňových dokladů a zjevně neúplné evidence pro daňové účely podle § 100 zákona o DPH za jednotlivá zdaňovací období, které neobsahovaly žádná uskutečněná zdanitelná plnění. Další informace o činnosti sdružení poskytla správci daně tehdejší zástupkyně žalobce až dne 25. 4. 2013 a poté v květnu 2013 předložila několik dalších dokumentů. Teprve následné seznámení s výsledkem kontrolního zjištění dne 3. 10. 2013 vyburcovalo žalobce k předložení smlouvy o půjčce a k návrhu dalších důkazních prostředků (výslech svědkyně J. G. Ch. a daňové doklady vystavené společností MAKRO), ačkoli podle názoru soudu žalobci nic nebránilo v tom, aby tyto důkazní prostředky uplatnil dříve, když např. z výzvy k prokázání skutečností ze dne 12. 8. 2013 jednoznačně vyplývá, že správce daně měl pochybnosti v souvislosti s nákupem zboží od společnosti MAKRO (srov. předposlední odstavec na straně 25 předmětné výzvy) a rovněž pochybnosti ohledně zdrojů pro úhradu splátek úvěrů a vkladů hotovosti na účty (srov. druhý a třetí odstavec na straně 32 předmětné výzvy). Vzhledem k tomu, že navržený důkaz daňovými doklady vystavenými společností MAKRO se zjevně vztahuje k první z citovaných pochybností a navržené důkazy smlouvou o půjčce a výslechem svědkyně J. G. Ch. se zjevně vztahují ke druhé z citovaných pochybností, soud má za to, že to byl výlučně a jen žalobce, kdo zdržoval průběh daňové kontroly.

68. S ohledem na uvedené skutečnosti soud dále konstatuje, že nezjistil žádné pochybení správce daně týkající se seznámení žalobce s výsledky kontrolního zjištění (dne 11. 4. 2012 a dne 3. 10. 2013) a se zprávou o daňové kontrole. Všechny tyto dokumenty vyhodnotil soud jako dostatečné a adekvátně zachycující jednotlivá zjištění správce daně, kterých z hlediska konkrétních zdanitelných plnění nebylo mnoho, a to v důsledku převážně pasivního přístupu žalobce. Vzhledem k tomu, že žalobce v reakci na výzvu k prokázání skutečností ze dne 12. 8. 2013 nenavrhl žádné důkazní prostředky a omezil se pouze na tvrzení, neshledává soud žádné pochybení v tom, že se obsah seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 3. 10. 2013 v podstatných rysech shoduje s předmětnou výzvou, neboť žalobce žádnou pochybnost správce daně nevyvrátil. Rozhodně však nelze hovořit o tom, že by správce daně žalobcovu reakci na předmětnou výzvu ignoroval. Na tomto místě soud poznamenává, že tato reakce byla zachycena v žalobcově podání ze dne 9. 9. 2013, jež bylo správci daně doručeno dne 13. 9. 2013, a žádné podání ze dne 13. 9. 2013, o němž hovoří žalobce v žalobě, se ve správním spisu nenachází.
69. Zpochybňuje-li žalobce obsah seznámení s výsledky kontrolního zjištění ze dne 3. 10. 2013 soud zdůrazňuje, že správce daně se naprosto logicky zaměřil především na oblast uskutečněných zdanitelných plnění, která žalobce vůbec neuvedl v evidencích pro daňové účely podle § 100 zákona o DPH za jednotlivá zdaňovací období. Pokud jde o přijatá zdanitelná plnění, správce daně již ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 12. 8. 2013 jednoznačně upozornil žalobce na to, že podle § 75 odst. 1 zákona o DPH nemá plátce nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, která použije k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet DPH. Žalobce však navzdory podrobnému rozboru problematiky uplatňování DPH u nájmu nemovitých věcí, který správce daně v předmětné výzvě uvedl, nepředložil žádný důkazní prostředek k vyvrácení oprávněných pochybností správce daně o tom, zda žalobce a K. J. pronajímali budovy „X“ a „X“ a „X“ v „X“ jako plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet této daně. Za dané situace pak přirozeně nebylo třeba v seznámení s výsledky kontrolního zjištění přijatá zdanitelná

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

plnění (stavební práce a materiál na rekonstrukci uvedených budov) a k nim předložené důkazní prostředky rozebírat, neboť žalobce nijak nevyvrátil, že pronájem předmětných budov byl plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet a že mu z tohoto důvodu podle zmíněného § 75 odst. 1 zákona o DPH nevznikl nárok na odpočet DPH z těchto přijatých zdanitelných plnění. Soud proto dospěl k závěru, že nezahrnutí těchto přijatých zdanitelných plnění do seznámení s výsledky kontrolního zjištění nepředstavuje porušení § 92 odst. 2 a 7 daňového řádu, jak neopodstatněně namítal žalobce.

70. Pokud žalobce poukazuje na stížnost na postup správce daně, kterou podal v reakci na seznámení s výsledky kontrolního zjištění ze dne 3. 10. 2013, soud připomíná, že tato stížnost nebyla shledána důvodnou. Z pohledu vlastního daňového řízení je přitom nepodstatné, že byl žalovaný při přezkumu vyřízení této stížnosti seznámen s údajnými vadami dokazování, které jsou toliko subjektivním náhledem žalobce na jinak zcela zákonný postup správce daně v průběhu daňové kontroly.
71. Podle názoru soudu nelze správci daně přičítat k tíži to, že žalobce v průběhu daňového řízení několikrát změnil svého zástupce pro řízení. Zvolit si zástupce pro řízení i tohoto zástupce změnit je pochopitelně právem každého účastníka řízení, nicméně v případě řízení, které je omezováno zákonnými lhůtami (lhůta pro stanovení daně), nemůže účastník řízení počítat s tím, že každému nově zvolenému zástupci bude poskytnut čas pro seznámení se spisovým materiálem. Soud nepřehlédl, že žalobce změnil zástupce jednak po obdržení výzvy k prokázání skutečností ze dne 12. 8. 2013, přičemž požádal o prodloužení lhůty stanovené touto výzvou, a jednak i bezprostředně po výzvě ze dne 19. 11. 2013, doručené dne 26. 11. 2013, aby se dostavil k projednání zprávy o daňové kontrole. Tehdy nově zvolený zástupce žalobce Stanislav Matouš v reakci na předmětnou výzvu požádal o stanovení náhradního termínu projednání zprávy o daňové kontrole, aby se mohl s věcí seznámit, nicméně v této žádosti na sebe neuvedl žádný aktuální kontakt; uvedl jen adresu trvalého pobytu, kterou správce daně prověřil s negativním výsledkem (nemá zvonek ani schránku) a ze které se zásilka adresovaná žalobcovu zástupci vrátila správci daně zpět jako nedoručitelná. Tuto procesní situaci (změnu zástupce po předvolání k projednání zprávy o daňové kontrole, neuvedení kontaktu na nově zvoleného zástupce vyjma formální adresy jeho trvalého pobytu, žádost o stanovení náhradního termínu) ve spojení s předchozí žádostí o prodloužení lhůty k vyjádření a opakovanými změnami zástupce správce daně podle názoru soudu oprávněně vyhodnotil jako vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole, a proto plně v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu přistoupil k doručení zprávy o daňové kontrole do vlastních rukou prostřednictvím České pošty. Z citovaného ustanovení přitom plyne, že den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly. Žalobce se tudíž mýlí, pokud se domnívá, že zpráva o daňové kontrole nebyla řádně projednána. Účinky projednání zprávy o daňové kontrole totiž nastaly okamžikem jejího doručení.
72. V této souvislosti soud dále poukazuje na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které platí, že „[i] pokud dojde k porušení procesních pravidel při projednání zprávy o daňové kontrole, nemá to zpravidla vliv na zákonnost rozhodnutí“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, publ. pod č. 3720/2018 Sb. NSS, nebo ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016-39, oba dostupné na www.nssoud.cz). Zdejší soud dodává, že vzniklou situaci v projednávané věci zavinil sám žalobce svým obstrukčním jednáním, na které se právě pak vztahuje § 88 odst. 5 daňového řádu upravující fikci projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobcovo obstrukční jednání bylo podle názoru soudu zjevně motivováno snahou docílit toho, aby marně uplynula Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

lhůta pro stanovení daně a došlo k prekluzi žalobcovy daňové povinnosti. Soud dodává, že žalobce navíc nebyl popsáním postupem správce daně nijak omezen v možnosti bránit se proti závěrům zprávy o daňové kontrole v odvolání, což také učinil.

73. Soud zdůrazňuje, že časová tíseň a tlak na ukončení daňové kontroly a vydání dodatečných platebních výměrů vyvolané blížícím se koncem lhůty pro stanovení daně, která by v souladu s § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu uplynula dne 26. 1. 2014 (tři roky od zahájení daňové kontroly), nezapříčinil správce daně, nýbrž samotný žalobce, který byl v prvních patnácti měsících trvání daňové kontroly zcela nečinný (což sám v žalobě připustil), a teprve poté začal správci daně po malých dávkách poskytovat informace, na základě kterých mohl správce daně zjišťovat a ověřovat žalobcem uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění. Pokud žalobce přednesl významné důkazní návrhy (smlouva o půjčce, výsledch svědkyně J. G. Ch., daňové doklady od společnosti MAKRO) až po druhém seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a v době, kdy do prekluze daňové povinnosti zbývaly méně než tři měsíce, ačkoli žalobci zjevně nic nebránilo v tom, aby tyto důkazní návrhy uplatnil dříve, nelze podle názoru soudu správci daně vytýkat, že daňovou kontrolu ukončil, aniž by tyto důkazy provedl. Soud zdůrazňuje, že tímto postupem nebylo porušeno žádné žalobcovo právo, neboť jím navržené důkazy byly následně řádně provedeny, svědkyně J. G. Ch. byla vyslechnuta v přítomnosti žalobcova zástupce a se zjištěnými skutečnostmi vyplývajícími ze všech důkazů provedených po vydání zprávy o daňové kontrole byl žalobce prostřednictvím svého zástupce řádně seznámen přípisem žalovaného ze dne 20. 11. 2014, ve kterém byl zároveň v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu vyzván k uplatnění práva vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem, čehož následně využil.
74. Žalobce podle názoru soudu překrucuje realitu, pokud naznačuje, že kdyby jej správce daně řádně a včas seznámil s výsledky kontrolního zjištění, nikoli jen s jejich částí, a kdyby následně prováděl navrhované důkazní prostředky a poskytoval žalobci potřebnou součinnost, věc vůbec nemusela dospět do stádia odvolacího řízení. Soud opakuje, že správce daně řádně žalobce seznamoval se všemi svými aktuálními zjištěními, jejichž rozsah byl přímo závislý na množství informací, jež poskytl správci daně samotný žalobce. Důvodem neprovedení důkazních prostředků navržených v podání ze dne 15. 11. 2013 pak bylo pozdní uplatnění tohoto návrhu vzhledem k blížící se prekluzi daňové povinnosti (dne 26. 1. 2014) zaviněné výhradně žalobcovou počáteční pasivitou a následným postupným dávkováním informací, což správci daně podstatně ztěžovalo zjišťování skutečností podstatných pro správné stanovení daně. Popsanou pasivitu žalobce přitom podle názoru soudu rozhodně nelze hodnotit jako nezaviněnou, neboť žalobce navzdory jasně formulovaným výzvám správce daně v období od 26. 1. 2011 (zahájení daňové kontroly) až do května 2012 nepředložil správcem daně opakovaně vyžádanou evidenci podle § 100 zákona o DPH ani žádné další podklady pro stanovení daně. Soud nesdílí ani žalobcovo přesvědčení, že jeho pasivita vedla k porušování a obcházení daňového řádu ze strany správce daně, resp. k arogantnímu a šikanóznímu jednání správce daně. Nic takového soud nezjistil.
75. Soud zásadně nesouhlasí s argumentací žalobce, že správce daně ignoroval jeho podání ze dne 15. 11. 2013 a v něm uvedené důkazní návrhy, neboť na tyto důkazní návrhy správce daně reagoval ve zprávě o daňové kontrole (srov. strany 34 a 35 této zprávy), kde je označil za nadbytečné a tento svůj názor následně zdůvodnil. Žalobci lze přisvědčit v tom, že správce daně nepostupoval správně, pokud ještě po odeslání zprávy o daňové kontrole žalobci a jeho zástupci provedl místní šetření u společnosti MAKRO, a to bez účasti žalobce nebo jeho zástupce. Toto dílčí pochybení však bylo následně napraveno tím, že Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

žalovaný v rámci seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvy k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 20. 11. 2014 žalobci sdělil, co bylo při místním šetření u společnosti MAKRO zjištěno a jaké z toho učinil závěry, přičemž následně žalobci umožnil, aby na tato zjištění reagoval. Soud dodává, že podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu neexistuje obecná povinnost správce daně vyrozumět daňový subjekt o konání místního šetření, které pak není nezákonné jen proto, že se ho daňový subjekt neúčastnil, protože o něm nevěděl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 100/2017-91, dostupný na www.nssoud.cz, a další v něm uvedenou judikaturu).

76. Se žalobcem lze souhlasit v tom, že zpráva o daňové kontrole neobsahuje hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly k přijatým zdanitelným plněním (daňové doklady, místní šetření, výslech svědka S.) a správce daně se v ní nevypořádal s vyjádřením žalobce ze dne 9. 9. 2013 (žalobce se zmiňuje o svém vyjádření ze dne 13. 9. 2013, nic takového se ovšem ve správním spisu nenachází). Soud nicméně konstatuje, že tyto dílčí nedostatky zprávy o daňové kontrole neznamenají natolik závažné porušení § 88 odst. 1 daňového řádu, které by bylo důvodem pro zrušení napadených rozhodnutí. Oba tyto nedostatky totiž napravil již samotný správce daně tím, že v příloze č. 1 k jednotlivým dodatečným platebním výměřům, kterou vedle zprávy o daňové kontrole (srov. § 147 odst. 4 daňového řádu) vždy označil za součást jejich odůvodnění, poukázal na § 75 odst. 1, § 51 odst. 1 písm. e), § 56 odst. 3 větu první a odst. 4 zákona o DPH a vysvětlil, že nepřihlíží k doloženým dokladům k nároku na odpočet DPH, neboť žalobce neprokázal, že byty bude po rekonstrukci pronajímat plátcům DPH a uplatňovat z nájmu daň, a tuto skutečnost správce daně nezjistil ani v rámci vyhledávací činnosti. Žalobce tedy již v okamžiku doručení dodatečných platebních výměřů nepochybně věděl, jak správce daně vyhodnotil důkazní prostředky vztahující se k přijatým zdanitelným plněním a jak reagoval na jeho vyjádření ze dne 9. 9. 2013, a mohl se tak proti těmto závěrům bránit v odvolání, což také učinil. Soud proto neshledal, že by v souvislosti s popsány dílčími nedostatky zprávy o daňové kontrole došlo k porušení žalobcových práv. Soud dodává, že správnost zmíněných závěrů správce daně pak v napadených rozhodnutích potvrdil i žalovaný (srov. odstavec 61 bod 22 napadených rozhodnutí).
77. Soud se dále zaměřil na námitku, že správce daně zneužil svého práva na provedení nezbytných úkonů v rámci odvolacího řízení, aby mohl pokračovat v daňové kontrole. Této námitce soud nepřisvědčil. Podle § 113 odst. 2 daňového řádu platí, že „[n]emůže-li správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, posoudit všechny údaje uvedené v odvolání z výsledků již provedeného řízení, řízení doplní o nezbytné úkony.“ Toto ustanovení tedy správci daně umožňuje, aby v reakci na odvolací námitky sám doplnil dokazování, aby následně mohl posoudit, zda v rámci autoremedury odvolání plně či zčásti vyhoví, nebo zda odvolání s příslušnou částí spisu předloží odvolacímu orgánu. Z logiky i systematiky § 113 daňového řádu přitom jednoznačně plyne, že možnost postupovat podle odstavce 2 není podmíněna tím, že správce daně využije svého oprávnění rozhodnout o odvolání v rámci autoremedury, neboť právě při doplňování řízení může zjistit, že odvolání nelze vyhovět ani částečně. Podle názoru soudu tedy správci daně svědčí oprávnění doplnit řízení podle § 113 odst. 2 daňového řádu i v případě, kdy nakonec o odvolání sám nerozhodne. Soud tedy neshledal žalobcem namítané zneužití práva ze strany správce daně, ani s tím související porušení žalobcova práva na spravedlivý proces vyplývajícího z čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Žalobcův odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48, publ. pod č.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

869/2006 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz, týkající se zneužití práva, proto zdejší soud vyhodnotil jako nepřiléhavý. Vzhledem k tomu, že se správce daně nedopustil zneužití práva, není důvodná ani žalobcová námitka, že dodatečným platebním výměrům nelze přiznat právní účinky podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. K namítané prekluzi práva vyměřit daň tudíž před právní mocí napadených rozhodnutí nedošlo.

78. V projednávané věci navíc nenastala ani žalobcem tvrzená změna názoru správce daně ohledně důkazních prostředků navržených žalobcem v podání ze dne 15. 11. 2013. Jak vyplývá ze správního spisu i z odůvodnění napadených rozhodnutí, správce daně (tj. Finanční úřad pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Ústí nad Labem) vyhotovil zprávu o daňové kontrole, vydal dodatečné platební výměry a po podání odvolání zpracoval stanovisko k odvolání, se kterým věc předal Finančnímu úřadu pro Ústecký kraj k dalšímu postoupení žalovanému. Finanční úřad pro Ústecký kraj však vyhodnotil navrženou svědeckou výpověď J. G. Ch. jako nezbytnou, a proto věc vrátil správci daně k její realizaci. Soud neshledal, že by byl tento postup v jakémkoli směru dáván k tíži žalobci, a neztotožnil se ani s jeho názorem o vnitřní rozpornosti dodatečných platebních výměrů plynoucí z údajné nekonzistentnosti přístupu správce daně k otázce potřebnosti realizace tohoto důkazu, když provedení tohoto důkazu uložil správci daně Finanční úřad pro Ústecký kraj. Soud rovněž nesouhlasí s tvrzením žalobce, že správce daně v průběhu odvolacího řízení v období od 19. 2. 2014 do 19. 9. 2014 nezákonně pokračoval v již ukončené daňové kontrole, neboť dne 3. 4. 2014 správce daně – aniž by po podání odvolání jakkoli doplňoval dokazování – hodlal předložit odvolání žalovanému, nicméně Finanční úřad pro Ústecký kraj s tím nesouhlasil a přiměl správce daně k doplnění řízení především o výslech J. G. Ch. Pokud žalobce v souvislosti s tímto výsledkem namítal, že správce daně kladl svědkyni i otázky mimo předmět výsledku a námitky uvedené v odvolání, soud konstatuje, že správce daně postupoval plně v souladu s daňovým řádem a při výslechu svědkyně se snažil zjistit maximum informací využitelných pro správné stanovení daně. Žalobci pak podle názoru soudu nepřísluší chránit práva třetí osoby (svědkyně) před údajným zásahem v podobě šetření ohledně jejích majetkových poměrů, které navíc vyhodnotil soud jako nezbytné pro ověření věrohodnosti její svědecké výpovědi, a nikoli jako porušení § 5 odst. 2 a 3 daňového řádu.
79. Soud dále zdůrazňuje, že postup správce daně podle § 113 odst. 2 daňového řádu nelze považovat za pokračování daňové kontroly, byť v jeho rámci může správce daně doplňovat dokazování a zjišťovat přitom skutečnosti podstatné pro správné stanovení daně. Především je třeba si uvědomit, že daňová kontrola byla řádně ukončena doručením zprávy o daňové kontrole v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu a v odvolacím řízení již byly zjišťovány pouze skutečnosti podstatné pro správné rozhodnutí o podaném odvolání. Žalobce by měl mít na paměti, že odvolací řízení slouží k tomu, aby se napravily případné nezákonnosti, nesprávnosti či vady řízení v prvním stupni, aniž by mělo nějaký zásadnější význam, zda se na nápravě případných nedostatků (včetně eventuálního doplnění dokazování) více podílí žalovaný, správce daně na jeho pokyn nebo správce daně samotný. Žalobce by dále neměl zapomínat na to, že doplněné dokazování jednoznačně vyznělo v jeho prospěch, zejména pokud jde o výslech svědkyně J. G. Ch., jejíž výpověď žalovaný (v důsledku jejího ověření prostřednictvím žalobcem zpochybňovaných úkonů správce daně) vyhodnotil jako důvěryhodnou. Soud připomíná, že základní ochrana daňových subjektů spočívá v tom, že i v odvolacím řízení jsou daňové orgány limitovány lhůtou pro stanovení daně upravenou v § 148 daňového řádu a zbývající část této lhůty si mezi sebe musí rozdělit. To znamená, že čím více času věnuje správce daně postupu podle § 113 odst. 2

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

daňového řádu, tím méně času pak zbývá žalovanému k tomu, aby nakonec o odvolání rozhodl a své rozhodnutí doručil daňovému subjektu. Jak si tuto lhůtu mezi sebe daňové orgány rozdělí, záleží jen na nich. Právě lhůta pro stanovení daně přitom podle názoru soudu chrání daňové subjekty před tím, aby správce daně svévolně odkládal dokazování na odvolací řízení, neboť by tím vznikalo riziko, že rozhodnutí o odvolání nenabude právní moci před uplynutím lhůty pro stanovení daně.

80. Jak již soud uvedl výše, lhůta pro stanovení daně by v projednávané věci uplynula dne 26. 1. 2014 (tři roky od zahájení daňové kontroly), ovšem doručením dodatečných platebních výměrů tehdejšímu zástupci žalobce dne 22. 1. 2014 se tato lhůta podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodloužila o jeden rok, tudíž její konec připadl na 26. 1. 2015. Správce daně i žalovaný tak byli omezeni tím, že veškeré své úkony včetně vydání a doručení rozhodnutí o odvolání museli stihnout do 26. 1. 2015. Soud nesdílí žalobcův názor, že správce daně svým postupem významně prodloužoval odvolací řízení, a zdůrazňuje, že se snažil pro žalovaného shromáždit co nejvíce podkladů pro rozhodnutí o odvolání, přičemž zjistil i řadu okolností svědčících v žalobcův prospěch. Soud nepovažuje za podstatné, že správce daně nepřistoupil k vydání autoremedurních rozhodnutí (ani pokud jde o žalobcův příjem plynoucí z nadměrných odpočtů DPH inkasovaných v roce 2009) a věcné posouzení odvolání ponechal na žalovaném. V této souvislosti soud na okraj podotýká, že vydáním autoremedurních rozhodnutí by správce daně prodloužil lhůtu pro stanovení daně o další rok, který by daňové orgány mohly využít ke zjišťování dalších podstatných okolností, což by žalobce opakovaně zdůrazňující likvidační charakter doměřené daně a vyčísleného penále patrně neocenil.
81. V této souvislosti soud podotýká, že doměřená daň včetně penále byla podle jednotlivých platebních výměrů splatná do patnácti dnů ode dne, kdy nabudou právní moci. Žalobcova námitka, že jej správce daně vystavil hrozbě nespravedlivého daňového doměrku, který by velmi tvrdě zasáhl jeho osobní a rodinné poměry, proto není důvodná. Soud připomíná, že žalobcem namítané prodlení správce daně při předložení odvolání žalovanému jde výhradně k tíži žalovaného, jemuž krátí čas pro vydání a doručení rozhodnutí, aniž by tím žalobci mohla vzniknout jakákoli újma na jeho právech, když doměřená daň ani předepsané penále dosud nebyly splatné. Žalobce si musel být vědom toho, že konečná výše daně a penále bude stanovena až v odvolacím řízení, a že má tudíž i po vydání dodatečných platebních výměrů možnost se bránit. Soud dále poznamenává, že výše doměřené daně uvedené v jednotlivých dodatečných platebních výměrech byla především důsledkem již opakovaně zmíněného pasivního přístupu žalobce v průběhu daňové kontroly, přičemž vedle této pasivity, která významně prodloužila daňovou kontrolu a ztížila i samotné stanovení daně, považuje soud za úsměvné, že žalobce z jednoho svého podání uskutečněného dokonce až po vydání dodatečných platebních výměrů v době, kdy se správce daně snažil sehnat žalobcova zástupce, aby mu je doručil, dovozuje, že demonstroval ochotu aktivně spolupracovat (sic! po ukončení daňové kontroly, která představuje jádro dokazování v daňovém řízení).
82. Soud se neztotožnil ani s žalobcovou úvahou o porušení principu dvojinstančnosti řízení ze strany správce daně. Tento princip je založen na tom, že proti rozhodnutí správního orgánu existuje opravný prostředek, o kterém rozhoduje jiný správní orgán. Tento požadavek byl v projednávané věci bezesbytku dodržen, neboť o odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům vydaným správcem daně rozhodl žalovaný. Skutečnost, že správce daně v intencích výslovného zákonného zmocnění činil v rámci odvolacího řízení některé dílčí úkony, a připravoval tak žalovanému podklady pro rozhodnutí, v Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

žádném případně nezakládá porušení principu dvojinstančnosti řízení, neboť žalobci neodnímá možnost podání odvolání ani právo na to, aby o odvolání rozhodl odvolací orgán – žalovaný. Pokud správce daně ukrátil žalovanému čas pro vlastní zpracování rozhodnutí, stalo se tak výhradně k tíži žalovaného, aniž by to jakkoli zasáhlo do žalobcových práv. Žalobce se mylí, pokud se domnívá, že v důsledku toho nemohl být řádně objasněn skutečný stav věci ohledně přijatých zdanitelných plnění a uplatněných nároků na odpočet, když v tomto ohledu odvolací řízení nepřineslo žádné nové relevantní skutečnosti, které by musel žalovaný posuzovat. Soud připomíná, že výše vysvětlené rozvržení důkazního břemene platí i v odvolacím řízení, a proto ani žalovaný neměl povinnost jakkoli více objasňovat skutečný stav věci týkající se přijatých zdanitelných plnění, když tuto povinnost žalovanému neukládá ani žalobcem zmíněný § 115 odst. 2 daňového řádu.

83. K žalobcově námitce poukazující na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2006, č. j. 1 Afs 55/2005-92, publ. pod č. 939/2006 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz, a zdůrazňující, že se správce daně musí vypořádat s každým navrženým důkazem, a nikoli provádět jejich selekci, zdejší soud uvádí, že podle jeho názoru žalovaný požadavkům vyplývajícím z citovaného judikátu dostál, neboť na všechny žalobcem předložené a navržené důkazní prostředky reagoval. Fakt, že žalobce se závěry žalovaného ohledně některých důkazních prostředků patrně nesouhlasil, nicméně neznamená, že by se žalovaný v tomto směru dopustil nějakého procesního pochybení. Namítanou selekci navržených důkazních prostředků navíc žalobce zjevně dával do souvislosti s důkazními prostředky vztahujícími se k přijatým zdanitelným plněním, a proto soud odkazuje na výše uvedené zdůvodnění o jejich irelevantnosti pro stanovení daně a dodává, že podobnou argumentaci vtělil žalovaný i do odůvodnění napadených rozhodnutí.
84. Žalobce má pravdu v tom, že rozhodnutí správce daně stanovit daň podle pomůcek jej nezavazuje povinnosti dodržovat všechna ustanovení daňového řádu ohledně dokazování a že i daň stanovená podle pomůcek by měla být stanovena dostatečně spolehlivě. Soud nicméně nezjistil, že by správce daně v tomto ohledu jakkoli pochybil (s výjimkou nezohlednění některých žalobcových finančních zdrojů, což ovšem žalovaný napravil). Soud dále připomíná, že podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu „*[p]oužití pomůcek ... musí vést ke kvalifikovanému odhadu správné výše daně, tedy usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě. Za pomůcku tudíž nemůže být považován postup, který zcela zřejmě nemůže vést k takovému kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby nebo vychází kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, publ. pod č. 1356/2007 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku dále vyslovil, že odvolací orgán a následně ani soudy rozhodující ve správním soudnictví nejsou oprávněny přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označovat. S těmito závěry se zdejší soud plně ztotožňuje a podotýká, že v projednávané věci daňové orgány citovaným požadavkům bezezbytku dostály, neboť **správce daně nepřekročil meze jemu svěřené správní úvahy, při stanovení daně použil správný a logický postup a zvolené pomůcky po dílčí korekci provedené žalovaným (zohlednění zdrojů finančních prostředků, které správce daně nevzal v potaz) vycházejí ze správných údajů.** Správce daně současně v souladu s § 98 odst. 2

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

daňového řádu přihlédl ke všem okolnostem, z nichž pro žalobce vyplývají výhody. Z důvodů uvedených v odstavci 62 tohoto rozsudku, které budou ještě rozvedeny níže, přitom správce daně nemohl brát v potaz žalobcem tvrzená přijatá zdanitelná plnění, která se týkala stavebních prací a materiálu na rekonstrukci budov „X“ a „X“ a „X“ v „X“.

85. Žalobce má pravdu v tom, že významnou roli v konstrukci doměřené daně hrály tzv. ostatní příjmy/ostatní uskutečněná zdanitelná plnění. Užití této pomůcky, kdy správce daně předpokládal existenci uskutečněných zdanitelných plnění v takovém rozsahu, aby byly plně pokryty žalobcovy závazky hrazené v roce 2009, považuje soud za naprosto správné, logické a přiměřené. Pokud totiž žalobce v průběhu daňové kontroly zcela zamlčel veškerá jím uskutečněná zdanitelná plnění a správci daně se podařilo jeho vlastní vyhledávací činností zjistit pouze jejich část, neměl správce daně žádnou jinou možnost než ostatní uskutečněná zdanitelná plnění dopočítat, přičemž pokrytí veškerých plateb žalobce (resp. sdružení) v roce 2009 se jeví jako vhodné kritérium pro určení výše ostatních uskutečněných zdanitelných plnění, neboť na každou realizovanou platbu musel žalobce (resp. sdružení) někde získat finanční prostředky. Žalobcův argument, že disponoval dostatečnými zdroji pro financování své činnosti, podle názoru soudu nemůže obstát, neboť ani poté, kdy žalovaný zohlednil půjčku poskytnutou žalobci J. G. Ch. ve výši 1 450 000 Kč, půjčku 250 000 Kč, kterou si vzal K. J., prostředky zbývající z půjčky z roku 2008 ve výši 76 727,20 Kč a nadměrné odpočty DPH, jež byly žalobci vyplaceny v roce 2009 ve výši 568 542 Kč, nedostačovala správcem daně zjištěná uskutečněná zdanitelná plnění na pokrytí všech závazků sdružení za rok 2009; chybělo ještě 192 809,08 Kč. Tuto částku proto žalovaný zcela oprávněně stanovil jako ostatní uskutečněná zdanitelná plnění včetně DPH a čtvrtinu z ní započítal žalobci do každého zdaňovacího období 1. až 4. čtvrtletí 2009. V tomto postupu žalovaného neshledal soud žádné pochybení.
86. K námitce žalobce, že uskutečněná zdanitelná plnění stanovená správcem daně jsou dokonce nižší, než žalobce tvrdil v daňových přiznáních, soud poznamenává, že tato skutečnost je žalobci jediné ku prospěchu, neboť vyšší objem uskutečněných zdanitelných plnění automaticky znamená vyšší daň na výstupu, kterou by žalobce musel odvést. Žalobce by si měl uvědomit, že správce daně mohl zvolit i jiné pomůcky, které by pro žalobce byly podstatně méně příznivé, a kromě uskutečněných zdanitelných plnění pokrývajících provedené úhrady žalobcových závazků v roce 2009 mohl dopočítat například i uskutečněná zdanitelná plnění v takové výši, aby žalobce dosáhl průměrného zisku v odvětví, ve kterém působil, což by pochopitelně žalobcovu daňovou povinnost zvýšilo. To ovšem správce daně neučinil a z pohledu soudu poměrně velkoryse dopočítal uskutečněná zdanitelná plnění jen do té výše, aby byl žalobce schopen dostát svým závazkům, resp. těm závazkům, které správce daně během daňové kontroly zjistil.
87. Soud se shoduje se žalobcem potud, že jednou z možných pomůcek jsou důkazní prostředky, které správce daně nezpochybnil [srov. § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu], nicméně soud konstatuje, že správce daně ani žalovaný v tomto směru nijak nepochybili. Žalobce totiž mezi takové důkazní prostředky nesprávně zahrnul i daňové doklady týkající se přijatých zdanitelných plnění a svědeckou výpověď M. S. Tyto důkazní prostředky ovšem podle názoru soudu byly zpochybněny, resp. staly se pro tuto věc nepodstatnými, neboť – jak již soud vysvětlil výše – tato přijatá zdanitelná plnění byla použita k uskutečnění plnění osvobozených od DPH bez nároku na odpočet daně (to žalobce nevyvrátil), tudíž ve vztahu k nim žalobci podle § 75 odst. 1 zákona o DPH nevznikl nárok na odpočet daně a ze stejného důvodu nemohly být s nimi související důkazní prostředky použity jako pomůcky pro stanovení daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

88. Dále se soud – již nad rámec potřebného odůvodnění – zabýval námitkami vztahujícími se k přijatým zdanitelným plněním za stavební práce a nákupy materiálu. Podle názoru soudu je zcela irrelevantní, zda správce daně zpochybnil jednotlivé daňové doklady za stavební práce a nákup materiálu a zda ověřoval skutečnosti týkající se účelu oprav, či nikoli, neboť důvod neuznání nároku na odpočet DPH spočíval v něčem jiném. Podle § 51 odst. 1 písm. e) ve spojení s § 56 odst. 3 větou první zákona o DPH je nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně bez nároku na odpočet, přičemž podle odstavce 4 téhož ustanovení se plátce může rozhodnout, že u nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností se uplatňuje daň. Zákon o DPH tedy prioritně počítá s tím, že nájem nemovitých věcí (s výjimkou krátkodobého nájmu v délce maximálně 48 hodin) je plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet DPH, a současně poskytuje daňovému subjektu za určitých podmínek právo se rozhodnout, že u nájmu nemovitých věcí bude DPH uplatňovat. Základní podmínkou uplatňování DPH u nájmu nemovitých věcí je tedy jednak vlastní rozhodnutí plátce o uplatňování DPH a jednak pronajímání nemovité věci jinému plátcovi, a to pro uskutečňování jeho ekonomických činností. Soud zdůrazňuje, že v případě nájmu nemovitých věcí se podle zákona primárně jedná o plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet DPH, a pokud se daňový subjekt rozhodne DPH uplatňovat, jedná se o výjimku z daného pravidla, a proto je podle názoru soudu daňový subjekt v takovém případě povinen prokázat naplnění podmínek § 56 odst. 4 zákona o DPH.
89. Na tomto místě soud připomíná, že žalobce byl výzvou k prokázání skutečností ze dne 12. 8. 2013 naprosto jednoznačně a zcela srozumitelně upozorněn na výše citovanou právní úpravu týkající se uplatňování DPH v případě pronájmu nemovitých věcí, přičemž správce daně zároveň zdůraznil, že záměrem sdružení (žalobce a K. J.) bylo vybudovat v 2. nadzemním podlaží budovy „X“ bytové jednotky za účelem jejich pronájmu (sedm malometrážních bytů), obdobný záměr byl zjištěn i u budov „X“ a „X“, přičemž pronájem je obecně vzato plněním osvobozeným od DPH bez nároku na odpočet daně. Z těchto zjištění pak správce daně oprávněně vyvodil pochybnosti o tom, zda byl nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění, pokud jde o stavební práce a materiál, uplatněn v souladu s § 72 a násl. zákona o DPH, neboť podle § 75 odst. 1 tohoto zákona platí, že nárok na uplatnění odpočtu daně nemá plátce u přijatých zdanitelných plnění, která použije k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Správce daně tedy plně v souladu se zákonem poskytl žalobci příležitost k tomu, aby vyvrátil jeho pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH v souvislosti s přijatými zdanitelnými plněními za stavební práce a nákupy materiálu, avšak žalobce na tuto část výzvy k prokázání skutečností reagoval pouze tvrzeními, aniž by k nim navrhl či předložil jakýkoli důkazní prostředek.
90. Soud je přesvědčen o tom, že s ohledem na výše vysvětlené rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení nebylo povinností správce daně zjišťovat od žalobce využívání předmětných nemovitostí po provedených opravách. Plně stačilo, že si správce daně od Raiffeisenbank a. s. opatřil dokumenty vztahující se k předmětným nemovitostem, z nichž zjistil výše uvedené záměry a dále to, že v roce 2011 byly byty v budově „X“ obsazeny nájemníky a užívány k trvalému bydlení [srov. protokol o stavu stavby (rekonstrukce) č. 1 ze dne 19. 1. 2011 získaný od Raiffeisenbank a. s.] a že rekonstrukcí budovy „X“ mělo vzniknout šest bytů a rekonstrukcí budovy „X“ osm bytů, přičemž se mělo jednat o bytové domy bez nebytových (provozních) prostor (srov. odhad tržní hodnoty č. 002/RB/2007 ze dne 11. 1. 2008 získaný rovněž od Raiffeisenbank a. s.). Na základě těchto zjištění správce

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

daně zformuloval své oprávněné pochybnosti, čímž důkazní břemeno přešlo na žalobce, který tak byl povinen prokázat naplnění podmínek § 56 odst. 4 zákona o DPH a oprávněnost svého nároku na odpočet DPH.

91. Pouhé žalobcovo tvrzení, že rekonstruované nemovitosti byly následně pronajaty společnosti RAKA v režimu § 56 odst. 4 zákona o DPH a nejednalo se o nájem osvobozený od daně bez nároku na odpočet, podle názoru soudu rozhodně nepostačuje k tomu, aby vyvrátilo zmíněné pochybnosti správce daně, a to tím spíše, že nebylo podloženo žádnými důkazními prostředky. Soud nesdílí žalobcův názor, že bylo povinností správce daně vyzvat jej k předložení tvrzených nájemních smluv, aby mohl být objasněn skutečný stav věci. Jak již soud uvedl výše, správce daně rozhodně nemá povinnost vyzývat daňový subjekt k předložení konkrétních důkazních prostředků, tudíž tím, že žalobce nevyzval k předložení nájemních smluv, nemohl porušit žalobcem namítaný § 92 odst. 2 daňového řádu.
92. Pokud jde o nájemní smlouvy ze dne 28. 12. 2011 uzavřené se společností RAKA jako nájemcem s počátkem nájemního vztahu od 1. 1. 2012, které žalobce předložil až po ukončení daňové kontroly a po vydání dodatečných platebních výměrů, soud nad rámec výše uvedené argumentace o nemožnosti jejich zohlednění z důvodu limitů vyplývajících z § 114 odst. 4 zákona o DPH předně konstatuje, že tyto smlouvy se vůbec nevztahují k budově „X“, tudíž u ní nemohou nijak vyvrátit pochybnosti správce daně, že pronájem této budovy představoval plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet DPH. Zbývající dvě budovy („X“ a „X“) sice byly uvedenými smlouvami pronajaty a podle těchto smluv přitom žalobce uplatnil DPH, nicméně předmětné smlouvy nemají z hlediska zdaňovacích období 1. až 4. čtvrtletí 2009 žádnou vypovídací hodnotu, neboť byly účinné až od 1. 1. 2012. Žalobce tedy ani těmito smlouvami nevyvrátil pochybnosti správce daně, že pronájem uvedených budov představoval v roce 2009 (a dále až do konce roku 2011) plnění osvobozené od DPH bez nároku na odpočet daně. Soud dále nepřehlédl, že již v roce 2011 byly byty v budově „X“ obsazeny nájemníky a užívány k trvalému bydlení, tudíž byly pronajímány jiným subjektům (nikoli společnosti RAKA), u nichž žalobce netvrdil ani neprokázal naplnění podmínek § 56 odst. 4 zákona o DPH. V budově „X“ pak bylo po celý rok 2009 sídlo společnosti RAKA, která ještě v té době nebyla plátcem DPH. Soud proto uzavírá, že žalobce předloženými nájemními smlouvami nevyvrátil pochybnosti správce daně, že tyto tři budovy (nebo jejich části) byly pronajímány v režimu osvobození od DPH bez nároku na odpočet daně [§ 51 odst. 1 písm. e) ve spojení s § 56 odst. 3 větou první zákona o DPH], a tudíž neprokázal, že mu v souvislosti s přijetím zdanitelných plnění v podobě stavebních prací a materiálu na rekonstrukci těchto budov vznikl nárok na odpočet DPH (srov. § 75 odst. 1 zákona o DPH). Žalobce se mylí, pokud se domnívá, že prokázal, že uvedené nemovitosti nikdy po dokončení prací nebyly pronajímány jako osvobozená plnění bez nároku na odpočet DPH.
93. Podle názoru soudu žalovaný v souvislosti s předloženými nájemními smlouvami uzavřenými se společností RAKA s účinností od 1. 1. 2012 trefně poukázal na § 78 zákona o DPH, který řeší úpravu odpočtu daně v případě změny účelu použití majetku. Vzhledem k tomu, že žalobce až do konce roku 2011 pronajímal předmětné nemovitosti jako plnění osvobozené od DPH bez nároku na odpočet daně, a tudíž podle § 75 odst. 1 zákona o DPH neměl nárok na odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění za stavební práce a materiál na rekonstrukci předmětných nemovitostí (resp. neprokázal opak), vztahoval se na něj § 78 odst. 4 písm. a) zákona o DPH. Žalobce, který z uvedeného důvodu dosud neměl nárok na odpočet DPH, byl podle tohoto ustanovení oprávněn provést úpravu odpočtu daně, pokud Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

změnil použití majetku, tj. pokud počínaje dnem 1. 1. 2012 tento majetek (tj. budovy „X“ a „X“ v „X“) použil pro účely, pro které nárok na odpočet DPH měl. Úprava odpočtu DPH se přitom podle § 78 odst. 12 zákona o DPH provádí v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém došlo ke změně účelu použití majetku, což znamená, že žalobce mohl v roce 2012 provést úpravu odpočtu DPH, neboť začal při pronajímání předmětných nemovitostí uplatňovat DPH, což předtím nečinil (resp. neprokázal).

94. Za situace, kdy zákon o DPH přímo počítá s možností upravit odpočet daně v případě změny využití majetku, a to v období pěti po sobě jdoucích kalendářních let od pořízení majetku (včetně technického zhodnocení – srov. § 78 odst. 2 větu druhou zákona o DPH), je třeba důsledně rozlišovat, v jakém období daňový subjekt podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH splňoval, a v jakém nikoli. Soud je proto přesvědčen, že skutečnost, že žalobce při pronajímání nemovitostí začal od roku 2012 uplatňovat DPH, nemůže prokázat vznik nároku na odpočet daně ve zdaňovacích obdobích 1. až 4. čtvrtletí 2009 ze zdanitelných plnění přijatých v souvislosti s rekonstrukcí těchto nemovitostí. Nárok na odpočet DPH totiž žalobci vznikl (resp. mohl vzniknout) až v okamžiku, kdy při pronajímání nemovitostí začal uplatňovat DPH, což jej následně opravňovalo k úpravě odpočtu daně podle § 78 zákona o DPH. Soud se proto ztotožňuje se závěry žalovaného, který v tomto smyslu na uvedené ustanovení poukázal v odstavci 41 napadených rozhodnutí.
95. Na základě výše uvedených skutečností soud doplňuje, že veškerá žalobcová argumentace týkající se přijatých zdanitelných plnění, jejich rozsahu a doložení opisů daňových dokladů není relevantní, neboť stále jde o přijatá zdanitelná plnění za stavební práce a materiál na rekonstrukci výše uvedených budov, která žalobce použil k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, a u nichž tudíž podle § 75 odst. 1 zákona o DPH nemá nárok na odpočet DPH (opak žalobce neprokázal). Žalobcová otázka, zda musela být daň stanovena na základě pomůcek, když cca 85 % přijatých zdanitelných plnění bylo doloženo opisy daňových dokladů, z tohoto pohledu nemá žádný význam, neboť tato přijatá zdanitelná plnění nezakládala nárok na odpočet DPH, a byla tak pro stanovení výše daňové povinnosti bezpředmětná.
96. S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že daň byla žalobci doměřena i penále vyčísleno, aniž by došlo k namítaným porušením daňového řádu. Soud tedy vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
97. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 27. června 2019

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)