



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci žalobce J.S., bytem ..., proti žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 10. 2016, čj. 43453/16/5300-22443-607102 a čj. 43446/16/5300-22443-607102,

t a k t o :

- I. Žaloba se z a m í t á .
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

[I] Předmět řízení

Rozhodnutím Finančního úřadu v Plzni (dále též „správce daně“ nebo „finanční úřad“) ze dne 28. 5. 2015, čj. 1236540/15/2301-52522-402911 (dále též „platební výměr I“) byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2010 ve výši 26 785 Kč a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 5 357 Kč.

Rozhodnutím finančního úřadu ze dne 28. 5. 2015, čj. 1237037/15/2301-52522-402911 (dále též „*platební výměr II*“) byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2010 ve výši 33 978 Kč a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 6 795 Kč.

Rozhodnutím finančního úřadu ze dne 28. 5. 2015, čj. 1237089/15/2301-52522-402911 (dále též „*platební výměr III*“) byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2011 ve výši 6 967 Kč a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 1 393 Kč.

Rozhodnutím finančního úřadu ze dne 28. 5. 2015, čj. 1237182/15/2301-52522-402911 (dále též „*platební výměr IV*“) byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2011 ve výši 11 174 Kč a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 2 234 Kč.

Rozhodnutím finančního úřadu ze dne 28. 5. 2015, čj. 1237554/15/2301-52522-402911 (dále též „*platební výměr V*“) byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2011 ve výši 16 911 Kč a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 3 382 Kč.

Rozhodnutím finančního úřadu ze dne 28. 5. 2015, čj. 1237616/15/2301-52522-402911 (dále též „*platební výměr VI*“) byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2011 ve výši 46 801 Kč a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 9 360 Kč.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 10. 2016, čj. 43446/16/5300-22443-607102 (dále jen „*napadené rozhodnutí I*“) bylo dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „*daňový řád*“), zamítnuto odvolání žalobce a platební výměry I - VI byly potvrzeny.

Rozhodnutím finančního úřadu ze dne 28. 5. 2015, čj. 1236974/15/2301-52522-402911 (dále též „*platební výměr VII*“) byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2010 ve výši 22 514 Kč a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 4 502 Kč.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 10. 2016, čj. 43453/16/5300-22443-607102 (dále jen „*napadené rozhodnutí II*“) byl dle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu platební výměr VII částečně změn tak, že vyměřená částka byla snížena na 22 507 Kč a vyměřené penále na 4 501 Kč; ve zbytku zůstal platební výměr VII beze změny.

Žalobou doručenou Krajskému soudu v Plzni (dále též „*soud*“) dne 15. 12. 2016, ve znění jejího doplnění ze dne 21. 5. 2017, se žalobce domáhal zrušení napadených rozhodnutí žalovaného i jim předcházejících platebních výměrů.

Daň z přidané hodnoty byla upravena zákonem č. 235/2004 Sb., ve znění platném a účinném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“ nebo „ZDPH“).

Postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, upravuje daňový řád.

[III] Žaloba

Žalobce podal soudu obsáhlou žalobu, v níž podrobně vymezil důvody, které ho vedly k jejímu podání. Vzhledem k tomu, že obsah žaloby je znám oběma účastníkům řízení, soud vymezil pouze hlavní žalobní důvody.

V kapitole III. žaloby žalobce obecně namítal, že žalovaný v průběhu kontrolní činnosti vedené proti žalobci překračoval věcnou a časovou pravomoc, kterou si sám vymezil na základě zákona. Kontrolní pravomoc byla žalovaným vymezena jako kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2010 a 1. až 4. čtvrtletí 2011. Dále žalovaný ve správním řízení nerespektoval základní procesní práva žalobce, jednoznačně překročil své kompetence a jednal a rozhodoval ve věcech, které mu nepřísluší. V průběhu daňové kontroly prováděl žalovaný úkony, jimiž sledoval jiný účel, než ten, pro který byla jeho kontrolní a rozhodovací pravomoc stanovena.

Žalobou napadená rozhodnutí i dodatečné platební výměry a penále jsou svojí konstrukcí a obsahem nesrozumitelná, zmatečná a v důsledku těchto nedostatků nepřezkoumatelná. Rozhodnutí se v odůvodněních opírají o nesprávně zjištěný a chybně vyhodnocený skutkový stav, o důkazy shromažďované mimo věcný a časový rámec daňové kontroly a důkazy opatřené správcem daně nezákonným způsobem. Rozhodnutí o dodatečných platebních výměrech a penále za těchto okolností nemohou být podle názoru žalobce platná, právně závazná a vymahatelná, resp. vykonatelná.

Časové vymezení daňové kontroly DPH (kapitola IV. žaloby)

Žalobce popsal, že správce daně telefonicky vymezil rozsah kontrolovaného období nejprve na roky 2011 až 2012. V den předávání dokumentů, 29. března 2013, toto časové vymezení bez vysvětlení změnil na roky 2010 až 2011. Z tohoto důvodu nebyly dne 29. března 2013 předloženy doklady za rok 2010 a plná moc zástupkyně žalobce vztahující se k roku 2010, jelikož do tohoto okamžiku, tedy do dne 29. března 2013, žalobce o této změně časového vymezení daňové kontroly, nevěděl.

Správce daně krátce po zahájení kontroly přistoupil bez součinnosti s žalobcem k vlastní vyhledávací činnosti, což odůvodnil nepředložením dokladů vztahujících se k činnosti daňového subjektu za rok 2010. Dle požadavku správce daně ze dne 3. dubna 2013 a ve lhůtě jím stanovené byly dne 30. května 2013 v 9:00 hod. správci daně předloženy i

doklady za rok 2010. Do protokolu sepsaného správcem daně dne 30. května 2013 byly zaneseny mimo jiné v žalobě specifikované odpovědi na připravené dotazy správce daně, čímž měl žalobce za to, že splnil veškeré požadavky správce daně, a to ve lhůtě, kterou mu správce daně sám stanovil.

Žalobce doplnil, že důvod nepředložení dokladů za rok 2010 byl v chybném telefonickém sdělení správce daně o časovém vymezení daňové kontroly, který od samého počátku nesprávně definoval svoje požadavky. Žalobce v souladu se zásadou zákonnosti předpokládal, že správcem daně navržený termín k předání dokladů za rok 2010, tedy 30. května 2013 v 9:00 hod., bude respektován a zachován. Správce daně ještě 3. dubna 2013 žalobce ujišťoval, že má zatím dost práce na podkladech, které se váží k období roku 2011, a pokud by potřeboval jakékoli doklady k doplnění dříve než 30. května 2013, zavolá. V praxi se tak ale nestalo a následně žalovaný sám zahájil proces dokazování daňových povinností a jejich splnění, ale pouze v intencích § 92 odst. 2 daňového řádu, což v žádném případě neopravňovalo správce daně k zahájení „vyšetřování“ bez jakéhokoli omezení a ve všech oblastech činnosti a života žalobce a k zasahování do práv jiných na daňovém řízení nezúčastněných osob.

Dle žalobce je jednou ze zásad kontrolního řízení vzájemná součinnost mezi správcem daně a kontrolovaným subjektem. Postup správce daně však od samého počátku nebyl v souladu s touto zásadou. Zároveň žalobce vytýká žalovanému svévoli, účelovost, vyhýbavost, neefektivnost a řadu dalších negativních a zejména neprávních příznaků jeho postupů.

Porušování časového období daňové kontroly (kapitola V. žaloby)

Žalobce v rámci této kapitoly brojí proti kontrolním zjištěním týkajících se nemovitostí na adrese P. 6, K. 246/4c (bytová jednotka č. x) a S., č. p. 22.

K objektu v Praze mimo jiné uvedl, že ve Zprávě o daňové kontrole žalovaný doslova uvádí, že *„dle zjištění správce daně daňový subjekt nemá na předmětné adrese ani místo podnikání ani provozovnu. Daňový subjekt zřízení této provozovny neohlásil správci daně, a tím porušil zákon. „*

Žalobce vznesl vůči konstatování žalovaného námitku, jelikož provozovnu řádně nahlásil úředním formulářem „Změna v evidenci provozoven“, a to ke dni zahájení činnosti v této provozovně, 20. 6. 2007. Provozovně bylo v roce 2012 dle zákona přiděleno číslo jako provozovně zřízené před 1. 7. 2010. Žalobce předložil správci daně několik důkazů, včetně veřejných listin, správce daně i odvolací orgán tyto důkazy ignorovali a nevyjádřili se, proč ve Zprávě publikují zavádějící a důkazně nepodložené informace. Provozovna byla způsobilá pro provozování živností a byla celou dobu řádně a trvale označena dle příslušného zákona. Žalobce v ní v souladu s vydanými živnostenskými oprávněními podnikal od 20. 6. 2007 do 31. 7. 2013, kdy tuto provozovnu řádně odhlásil.

Správce daně v součinnosti se správcem daně v Praze provedl dne 17. 10. 2013 důkladné a velmi podrobné místní šetření na adrese P. 6, K. 246/4. Kontrolní pracovnice k údivu žalobce zjišťovaly a zadokumentovaly např. i jaké osobní a další údaje jsou ke dni místního šetření uvedené na poštovní schránce majitele bytové jednotky. Důkazy opatřené při místním šetření provedeném 17. 10. 2013 použil správce daně jako podklady pro rozhodnutí o dodatečném platebním výměru.

Žalobce namítá, že správce daně i v tomto případě porušil zásadu součinnosti a současně hodnotil důkazy tak, aby byly v neprospěch žalobce. Také jeho tvrzení, že žalobce žádným způsobem neprokázal, že by drobnou poradenskou činnost pro obchodní partnery se sídlem v Plzni poskytoval z provozovny v Praze, je zcela nepřesvědčivé, neboť na straně jedné tvrdí, že tato provozovna neexistovala, jelikož nebyla řádně nahlášena, což je nepravdivé tvrzení, a na druhé straně se žádnými předloženými důkazy nezabývá, což dokazuje tendenčnost, nepřehlednost a neprofesionalitu jednání správce daně. Dále žalobce namítá, že správce daně nikde neuvádí, jaké závažné důvody související se zjištěním pravdivých, vykázaných údajů v roce 2010 a 2011, jej vedly k místnímu šetření v roce 2013, tedy v době, kdy byla nemovitost užívána nájemníkem, tzn. při nahlášené změně využívání daných prostor. Dle žalobce je třeba klást důraz na dodržování zásady přiměřenosti při uplatňování pravomoci správce daně, jakož i na plnění nezbytnosti takového zásahu, s přihlédnutím k tomu, že žádaného výsledku nelze dosáhnout jiným způsobem. Z pohledu žalobce se zde jedná nejen o porušení zásady součinnosti, ale i o nezákonnou daňovou kontrolu, jelikož správce daně vědomě jednal v rozporu s právem na respektování ochrany obydlí.

Stran nájemní smlouvy k nemovitosti žalobce uvedl, že předloženou nájemní smlouvu včetně jejích dodatků si žalovaný vyložil podle svého uvážení, tedy na základě jeho libovůle, což je v právním státě nepřijatelné. Cena byla sjednána jako cena obvyklá, doba pronájmu posunutá na základě uzavřeného dodatku od 1. 1. 2013. Žalobce nevykazoval žádné příjmy z nájmu, jelikož v té době nájemné nevzniklo, druhá strana nevykazovala žádné náklady s tímto nájmem související. Smlouva nebyla účinná, nebyl podle ní vykonáván reálný pronájem uvedených bytových prostor, nedošlo k přijetí v rámci této neúčinné smlouvy žádných finančních prostředků, obě smluvní strany tato neposkytnutá plnění žádným způsobem mezi sebou nezpochybnilly. Dle dodatků byla účinnost smlouvy posunuta, a to z objektivních důvodů.

Správce daně ani odvolávací orgán se po dlouhých 15 měsících nevypořádali s námitkou, proč správce daně shromažďoval v nesutečném množství údaje, vyhledával důkazní prostředky, prováděl v roce 2013 místní šetření zpětně k rokům 2010 a 2011, které nepotřeboval pro správu daní, vybočoval z kontrolní pravomoci, zasahoval nevidaným způsobem do práv a svobod osob na správě daně nezúčastněných i zúčastněných. I v tomto bodě se jedná o nezákonný přístup správce daně.

Též stran nemovitosti na adrese ... si správce daně i žalovaný dle názoru žalobce opatřovali citlivé dokumenty, např. Oznámení o záměru v území, vydání územního souhlasu a ohlášení stavby podaných žalobcem stavebnímu úřadu v Horšovském Týně dne 19. 3. 2012, kopii stavebním úřadem vydaného Územního souhlasu a souhlasu s provedením ohlášené stavby ze dne 18. 4. 2012, textovou část projektové dokumentace k výkresové části projektu přestavby objektu ..., smlouvu o uzavření hypotečního úvěru ze dne 15. 5. 2012).

Tyto dokumenty zpracovávali, hodnotili jejich obsah a publikovali. Správce daně provedené úkony realizoval bez součinnosti s žalobcem, přičemž důkazy, které takto získal, hodnotil a použil, zjevně nespádaly do časového ani věcného rámce prováděné daňové kontroly. Přesto byly jako důkazní prostředky žalovaným, resp. správcem daně použity.

Překračování věcného rámce daňové kontroly (kapitola VI. žaloby)

Tuto část žaloby žalobce dále rozdělil do 5 podkapitol, které byly též dále vnitřně členěny. Ve stručnosti soud tyto kapitoly zrekapituloval a vytyčil hlavní žalobní námitky.

– Žalobce nesouhlasí s postupem správce daně a žalovaným při provádění kontrolních úkonů vůči soukromým nemovitostem žalobce (S. - garáž, H. č.p. 55), které byly podrobeny velmi podrobné a důkladné vyhledávací činnosti správních orgánů, ač jsou v soukromém majetku žalobce (soukromé osoby nepodnikající).

V průběhu daňové kontroly žalovaný vyšetřoval a nutil žalobce vysvětlovat i soukromé, již jednou zdaněné příjmy, které nepodléhaly ekonomické činnosti a o kterých měl k dispozici podrobnou evidenci. Žalobcem popsané úkony správce daně činil v rámci kontroly daně z přidané hodnoty. Žalobce trvá na tom, že šlo o bezprecedentní porušování soukromé sféry Jiřího (soukromé osoby nepodnikající) a poukazuje na skutečnost, že pokud daňový subjekt nemá zákonné povinnosti, nemá správce daně zákonné oprávnění jejich splnění vyžadovat.

– porušení zákona č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů

Správce daně v Protokolu o ústním jednání čj. 1613697/14/2301-05603-400406, ohledně bytové jednotky č. 4 na adrese ..., konstatoval, že žalobce má na uvedené adrese trvalé bydliště i sídlo podnikatele. V době zahájení daňové kontroly byl daňový subjekt vlastníkem předmětné nemovitosti, v průběhu daňové kontroly byla nemovitost převedena na zástupkyni daňového subjektu Ing. D.S.

Žalobce toto tvrzení rozporuje, neboť zákonným způsobem nikdy nemohl správce daně zjistit výše uvedené nepravdivé skutečnosti a publikovat je jako své zjištění. Dle žalobce nelze přijmout vysvětlení správce daně, že došlo pouze k chybnému posouzení údajů z katastru nemovitostí. Výše popsané údaje katastr nemovitostí nikdy neobsahoval a neobsahuje, tudíž nelze dojít k chybnému posouzení. Žalobce nikdy nebyl majitelem žádné

nemovitosti nacházející se na adrese ..., takže nemohl žádnou nemovitost na této adrese na nikoho v průběhu kontroly a ani nikdy jindy převést.

Žalobce se ohrazuje proti takovému nezákonnému jednání a vyjadřuje zásadní nesouhlas s postupem správce daně i odvolacího orgánu, jelikož v demokratickém státě není přijatelné zasahovat do práv a svobod občanů bez zákonné pravomoci a postupovat v rozporu s Ústavou, LZPS, judikaturou a platnými zákony. Z pohledu žalobce je velice podstatné dodržování zákonných požadavků, neboť důkazy získané mimo stanovený právní rámec nemohou být v řízení legálně použity. Správce daně v žádném případě neměl pravomoc k šetření v oblasti práv a svobod osob na správě daní nezúčastněných a k pozměňování veřejných listin, a odvolací orgán neměl taková konání a zjištění ignorovat.

Správce daně vyhledával, hodnotil a přezkoumával vlastnické poměry a katastrální záznamy k bytu ..., zasahoval bez právního důvodu do práv a svobod osob nezúčastněných na předmětné daňové kontrole a v důsledku této nezákonné činnosti následně publikoval nepravdivé údaje ve svých oficiálních dokumentech. Vše se dalo řádně a korektně zjistit a ověřit výzvou nebo dotazem adresovaným žalobci. Nikdy se tak ale nestalo a žalovaný se poté, co jeho zjištění žalobce odvoláním a námitkami rozporoval, uchýlil k nedůstojným pokusům celou situaci zlehčit, což svědčí o bezradnosti úředníků, kteří jsou si vědomi, že nezákonnost relevantně a právně vysvětlit nelze.

V rámci stavby ... pověřil žalobce na základě smlouvy určitou osobu ke všem úkonům při činnosti, ke kterým dochází obvykle při provozování tohoto cíle. Tuto smlouvu, správcem daně ve Zprávě o daňové kontrole neúplně citovanou, označily správní orgány jako účelovou.

Důvody, které definoval jak správce daně, tak odvolací orgán, jsou z pohledu žalobce zmatečné a zároveň nepravdivé. Informace ke svému zdůvodnění nemohl správce daně získat zákonným způsobem. Jako důvod označil společné bydliště (pravdivé je pouze shodné trvalé bydliště), společný účet (pravdivé pouze dodatková karta k účtu), jehož majitelem je žalobce za účelem řádného vykonávání výše předložené smlouvy.

Správce daně ani odvolací orgán nedefinují, podle jaké právní normy, zákona, vyhlášky či judikatury postupovali a jak dospěli k závěru, že takto uzavřená smlouva je účelová. Tato smlouva byla správně uzavřená 1. dubna 2010, její počátek je založen na skutkově ověřitelném stavu, správci daně bylo řádně vysvětleno, bohužel, tímto vysvětlením se vůbec nezaobíral.

- Kontrolní zjištění týkající se nemovitosti S., objekt č. p. 22

Žalobce vytýká správci daně, že prováděl šetření mimo rámec věcného zaměření daňové kontroly, uváděl o svých nelegálně získaných zjištěních záznamy do protokolů a svých rozhodnutí a nikdy nevysvětlil, jak tyto jeho aktivity souvisely s daňovou kontrolou

DPH. V rámci kontroly DPH prováděl správce daně šetření majetkových a finančních poměrů J.S.- soukromé osoby nepodnikající, když svými výzvami UniCredit Bank Czech Republic a.s., prolomil bankovní tajemství týkající se soukromého hypotečního úvěru INDIVIDUAL poskytnutého tímto finančním ústavem J.S. jakožto soukromé osobě nepodnikající, a následně zjištění použil jako důkaz při daňové kontrole DPH J.S. - podnikatele.

Rozhodnutí týkající se objektu ... byla podle žalobce v mnoha směrech vydána v důsledku libovůle žalovaného a způsobem porušujícím právo žalobce na spravedlivý proces. Dle žalobce došlo i k porušení zásady součinnosti, přiměřenosti, došlo k překvapivému rozhodnutí, byla porušena zásada zákazu zneužití pravomoci a správního uvážení. K nezákonnému zásahu došlo mimo rámec vymezené kontrolní pravomoci, mj. i formou shromažďování a hodnocení osobních údajů osob na správě daní nezúčastněných, pro správu daně nepotřebných. Správce daně ani žalovaný přes uplatnění řádných opravných prostředků ze strany žalobce nepřezkoumali svá rozhodnutí. Správce daně navíc bez relevantních a legálně získaných důkazů předjímal věci budoucí.

Správce daně se nevypořádal s námitkou, že nemovitost S. č. p. 22, byla dle platných zákonů i citovaných v dokumentu vypracovaném odvolacím orgánem, vložena jako zboží do obchodního majetku v rámci ekonomické činnosti. Dle žalovaného se nejedná o náhodnou, ojedinělou činnost, ale o systematickou, již po několikáté se opakující činnost prováděnou samostatně žalobcem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku, a to dle platného znění zákona. Jedná se o typ zboží, jehož hodnota narůstá postupně a v případě prodeje vytváří zisk v dlouhodobějším časovém horizontu.

Správci daně však nepříslušelo hodnotit děj budoucí, ale měl provádět daňovou kontrolu DPH v přesně vymezených časových a věcných parametrech. Úvaha o tom, jak žalobce naloží s nemovitostí po dokončení stavby, neměla žádnou příčinnou souvislost s daňovou kontrolou DPH, a přesto se stala jedním ze základních důvodů pro vydání rozhodnutí o doměření DPH a penále.

- Neodůvodněné odmítání správce daně sdělovat žalobci informace důležité pro uplatňování jeho zákonných práv

Dne 16. srpna 2015 požádal žalobce správce daně o sdělení jmen úředníků, kteří byli určeni k řešení jeho odvolání, neboť zastával názor, že na takovou informaci má jako účastník řízení názor. Odpověď správce daně s datem vypracování 4. září 2015 obsahovala sdělení, že dne 2. září 2015 byl spis postoupen k dalšímu posouzení metodikům daňového procesu Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, Hálkova 14, 305 72 Plzeň, s tím, že konkrétní osoba spravující odvolání na Finančním úřadu pro Plzeňský kraj, Hálkova 14, 305 72 Plzeň, není známa.

Žalobce je toho názoru, že správce daně je povinen žadateli takové informace poskytnout. Možnost identifikovat úřední osobu/y, která/é se na odvolávacím řízení podílí, je mj.

důležitá pro uplatnění práva kontrolovaného daňového subjektu namítnout její podjatost postupem podle § 77 daňového řádu. V tomto případě se však v důsledku úmyslného postupu správce daně stalo právo žalobce právem ryze formálním a nedosažitelným.

– Nerespektování zásad řízení, neodůvodněná vyhledávací činnost správce daně

Žalobce namítá, že správce daně prováděl daňovou kontrolu bez součinnosti s žalobcem, v rozporu se zásadou zákonnosti. Jako příklad uvádí kontrolní zjištění u nemovitosti H. č. p. 55. U nemovitosti H. č. p. 55 uskutečnil správce daně vyhledávací činnost velice podrobnou a nepřiměřenou a opakující se, s daty nikoliv po zahájení daňové kontroly dne 3. dubna 2013, ale až dne 25. června 2013, 11. července 2013, 12. srpna 2013 a 20. března 2014, nebo dotaz ohledně získání finančního obnosu na daňový subjekt dne 15. srpna 2013. Z toho plyne, že veškerá vyhledávací činnost ohledně nemovitosti H. č. p. 55 byla prováděna v době, kdy bylo bez pochyb, že se jedná o soukromou záležitost pana J.S. nezahrnutou do ekonomické činnosti.

Ustanovení § 78 daňového řádu sice umožňuje správci daně pomocí vyhledávací činnosti unést své důkazní břemeno, ale nemohlo a nemělo být postupováno bez součinnosti s daňovým subjektem, jelikož správce daně nemohl rozumně předpokládat, že by se tato součinnost míjela účinkem. Zároveň probíhala vyhledávací činnost v rozporu se zásadou zákonnosti, jelikož daňový subjekt nebyl seznámen s důkazními prostředky opatřenými bez jeho vědomí a nemohl se k nim vyjádřit.

Správce daně v rozporu se zákonem vyhledával a shromažďoval důkazy, které nebyly relevantní pro stanovení příslušné daně, tedy daně z přidané hodnoty za období 2010-2011. Vyhledával a shromažďoval informace o majetkových poměrech a shromažďoval zcela soukromé údaje z let 2007 a 2008 nepotřebné pro časové a správné stanovení daně z přidané hodnoty. Žalobce zpochybňuje oprávnění správce daně zjišťovat v rámci kontroly daně z přidané hodnoty majetkové poměry, což za podmínek stanovených zákonem je umožněno formálně pouze zákonu o dani z příjmu. V rámci vyhledávací činnosti správce daně vyhledává důkazy tam, kde je nepředloží daňový subjekt, kterému jsou primárně k dispozici, neboť se jedná o jeho činnost. Žalobce nikdy v tvrzeních učiněných v přiznání k dani z přidané hodnoty a ani v průběhu daňové kontroly netvrdil, že nemovitost H. č. p. 55 byla součástí jeho ekonomické činnosti. Správce daně v uvedených souvislostech a přesto, že mu byly všechny „finanční“ okolnosti týkající se nemovitosti H. č. p. 55 známé, vědomě shromažďoval data nepotřebná pro danou kontrolní činnost (např. prostřednictvím Městského úřadu Přeštice, Katastrálního úřadu pro Plzeňský kraj).

Žalobce zopakoval, že správce daně zjišťoval informace pro věc nepodstatné, a proto se dopustil zneužití práva a zároveň shromažďoval osobní údaje v rozporu s § 9 odst. 3 daňového řádu. Současně porušil zásadu proporcionality.

Dle žalobce v žádném případě není objasněno, ke kterým povinnostem byly některé úkony správních orgánů činěny. Postup mimo vymezený věcný rámec daňové kontroly je nepřipustným vybočením a zásahem do ústavně chráněné autonomní sféry občana. Dochází zde jednoznačně k porušení Hlavy první, čl. 2/2 a čl. 4/1 Listiny základních práv a svobod. Správce daně si obstarával důkazní prostředky pomocí vyhledávací činnosti k čemukoliv, tedy i k tomu, co žalobce ve svých přiznáních netvrdil, a dokonce ani v průběhu daňové kontroly správce daně nezjistil, že by tvrdit nebo dokazovat měl.

Žalobce rovněž brojil proti žádosti správce daně o předložení výpisů ze všech bankovních účtů, které žalobce vede nebo jimiž disponuje. Tento postup je dle jeho mínění nezákonným. Navíc i zde byla porušena zásada součinnosti a došlo k prolomení bankovního tajemství. Výpis z osobního bankovního účtu (u České spořitelny za období 1. 1. 2010 – 31. 12. 2011) byl získán v rozporu s ustanovením § 38 odst. 3 písm. c) zákona o bankách. Správce daně neměl dle žalobce zákonnou pravomoc žádat o poskytnutí údajů vztahujících se k soukromému účtu, který se nepoužívá v rámci ekonomické činnosti. Správce daně nikdy neobjasnil, za jakým účelem, s jakými výsledky došlo opět k porušení zákona ve věci žádosti o údaje týkající se čistě soukromého účtu.

Žalobce dále argumentuje, že v případě nemovitosti č. p. 24 v obci Z. správce daně porušil princip součinnosti, proporcionality, hospodárnosti a zároveň zde došlo pro daňový subjekt k překvapivému rozhodnutí. Při daňové kontrole DPH za roky 2010-2011 došlo ze strany správce daně k porušení ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu a zároveň čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR. Správce daně v roce 2007 postupoval jinak ve skutkově identickém případě u stejné nemovitosti a u stejného daňového subjektu, než když činil úkony při daňové kontrole DPH za roky 2010-2011, v letech v roce 2013 až 2016. Byla zde porušena zásada legitimního očekávání.

Žalovaný se v neposlední řadě nevypořádal s žalobcovými námitkami týkajícími se osobního automobilu Nissan X-trail. Správce daně i přesto, že disponoval všemi nezbytnými žalobcem předloženými dokumenty, včetně kopie technického průkazu k vozidlu Nissan X - trail, reg. zn. x, nabyt pochybnosti a dne 18. září 2013, tedy po 1 měsíci, co obdržel veškeré doklady a vysvětlení od žalobce, vydal výzvu k poskytnutí důkazních prostředků společnosti AAA AUTO a.s. souvisejících s nákupem tohoto vozidla. Dle správce daně ve Zprávě o daňové kontrole čj. 1071274/15/2301-62563-400406, strana 2, přiložené knihy jízd nekontroloval.

Dle zprávy o daňové kontrole se knihy jízd nestaly součástí kontroly ani v jednom kontrolovaném období a z procesu kontroly a dokumentů správce daně je evidentní, že se knihami jízd vůbec nezabýval. V žádném případě však správce daně neměl pravomoc šetřit pracovně právní vztah žalobce a jeho zaměstnavatele bez součinnosti s ním, a zejména bez důkladného prověření důkazních prostředků, které v celém rozsahu žalobce správci daně předložil. I zde byla porušena nejenom zásada součinnosti, ale i zásada přiměřenosti.

Správce daně zasahuje do práv a oprávněných zájmů osob jenom tam, kde je to nutné k dosažení účelu řízení a pouze v nezbytné míře. Taková situace v popisovaném případě nenastala.

V souvislosti s vozidlem X-trail žalobce namítá porušení zásady dvojinstančnosti. Názor odvolacího orgánu, že v červnu 2010 bylo předmětné vozidlo Nissan Xtrail prodáno jako plnění osvobozené od daně, neboť se jednalo o osobní automobil, u něhož do dne 31. 3. 2009 nebylo možno uplatnit nárok na odpočet daně, a že tato zjištění vedla správce daně k neuznání nároku na odpočet daně u přijatých plnění za opravu tohoto vozidla ve 2. čtvrtletí 2010, neboť žádná souvislost s ekonomickou činností, u níž lze uplatnit nárok na odpočet daně, nebyla zjištěna, je nepodložený a mylný. I v tomto případě se jednalo o nové hodnocení správcem daně zjištěných skutečností a odvolací orgán ani v tomto případě neumožnil daňovému subjektu vyjádřit se k nově formulovanému právnímu závěru. Opět zde došlo k zásahu do práv na spravedlivý proces ve smyslu čl. 38 odst. 23 Listiny základních práv a svobod.

S porušením zásady součinnosti a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod správce daně se dle žalobce nevyrovnal ani žalovaný. Žalobce v souvislosti s touto námitkou zmiňuje výzvu k poskytnutí důkazních prostředků adresovanou společnosti IZIP, a.s. za specifikované období. Dle žalobce došlo k výzvě na předložení všech listin v konkretizovaném období, a tím správce daně překročil svoje oprávnění. Správce daně může vyzvat třetí osobu k předložení listinných či věcných důkazů jen takovým způsobem, aby se nedostal do rozporu se zákonem. Tyto pochybnosti správci daně vznikly až 9. prosince 2014, tedy více než 2 měsíce po sepsání protokolu o ústním jednání k výsledkům kontrolního zjištění čj. 1613697/14/2301 -05603-400406. I v tomto případě správce daně nepostupoval v úzké součinnosti s daňovým subjektem, v rámci vyhledávací činnosti opět požadoval doklad předložený již dříve žalobcem, prováděl ho jako důkaz a vyhodnocoval. Porušil tak nejenom zásadu součinnosti podle § 6 odst. 2 daňového řádu, ale i čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Dle žalobce zde dále nebyla opět respektována zásada přiměřenosti a zdrženlivosti při výkonu státní moci správcem daně. Správní uvážení je limitováno principy vyplývajícími z ústavního pořádku.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný se k žalobcově žalobě vyjádřil v podání ze dne 3. 7. 2017, v němž odkazuje především na podrobnou Zprávu o daňové kontrole a na odůvodnění napadených rozhodnutí, kde se správní orgány zabývaly všemi skutečnostmi.

Co se týká kontrolního zjištění u nemovitosti v katastrálním území S., objekt č. p. 22, žalovaný uvedl, že tuto nemovitost žalobce nabyt na základě kupní smlouvy ze dne 6. 10. 2010. Žalobce tvrdil, že je tato nemovitost zbožím a používá ji pro ekonomickou činnost. Žalovaný proto zkoumal, zda žalobce tato svá tvrzení prokázal. Z údajů z katastru nemovitostí je zřejmé, že se jedná o objekt k bydlení. Tato skutečnost byla potvrzena i

Městským úřadem Horšovský Týn. Žalobce sice na výzvu správce daně k prokázání splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění v souvislosti s touto nemovitostí předložil skladové karty, kde pro rekonstrukci objektu S. označil většinu přijatých zdanitelných plnění přesně specifikovaných dle jednotlivých zdanitelných období. Avšak použití těchto přijatých plnění v rámci své ekonomické činnosti a oprávněnost odpočtu daně ve smyslu § 72 zákona o dani z přidané hodnoty neprokázal. Správcem daně bylo zjištěno, že žalobce v souvislosti s nemovitostí ... uzavřel dne 15. 10. 2012 smlouvu o poskytnutí hypotečního úvěru INDIVIDUAL, který je určen na výstavbu a rekonstrukci pro občany, nikoliv pro podnikatele. Žalobce v průběhu daňové kontroly tvrdil, že tuto nemovitost v obci S. pořídil a rekonstruoval v rámci své ekonomické činnosti a tuto nemovitost vložil do obchodního majetku a začal o ní účtovat. Tvzení žalobce, že tuto nemovitost pořídil jako zboží za účelem dalšího prodeje, je tak v rozporu s údaji jím uvedenými v daňových přiznáních k dani z příjmů fyzických osob a v rozporu s výše uvedenými zjištěními správce daně, kdy jak ve vztahu k orgánům územní samosprávy, tak při vyřizování úvěru v souvislosti s touto nemovitostí vystupoval jako fyzická osoba.

K námitkám žalobce týkajícím se nemovitosti v katastrálním území S., P., K. 246/4c žalovaný uvedl, že žalobce si při pořízení této nemovitosti v roce 2007 v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2007 uplatnil plný nárok na odpočet daně ve výši 153 407 Kč a v čestném prohlášení ze dne 25. 5. 2007 uvedl, že tuto bytovou jednotku bude užívat jako nebytové prostory, tj. jako kancelář pro účely podnikání v oboru sociologie. Žalovaný proto zkoumal, zda došlo ke změně účelu použití této nemovitosti v souvislosti s uzavřenou smlouvou o pronájmu. V reakci na výzvu správce daně k prokázání skutečností žalobce uvedl, že předmětnou nemovitost používal soustavně, výhradně a v plném rozsahu pro svoji podnikatelskou činnost, tj. zdanitelných plnění, u kterých vznikla povinnost přiznat daň na výstupu, avšak toto tvrzení žalobce je v rozporu s údaji uvedenými v předložené Smlouvě o nájmu se společností JS Keynote ze dne 1. 9. 2011, kde je uvedeno, že prostory nejsou způsobilé k užívání.

Sám žalobce jako jednatel společnosti JS Keynote uvedl, že společnost na této adrese podniká od 1. 9. 2011 do 1. 8. 2013, provozovnu či jiné nebytové prostory k podnikání nemá a předložil nájemní smlouvu mezi ním jako pronajímatelem a společností JS Keynote (taktéž jím zastoupenou) jako nájemcem ze dne 1. 9. 2011 na dobu od 1. 9. 2011 do 31. 12. 2016 za nájemné ve výši 10 500 Kč měsíčně. V nájemní smlouvě je v článku 2 uvedeno, že byt je předáván ve stavu, který není způsobilý k řádnému užívání, avšak toto ujednání je v rozporu s tvrzením žalobce, že on jako fyzická osoba v tomto bytě vykonával svoji ekonomickou činnost, tj. zdanitelná plnění, u kterých vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Na adrese K. 246/4c, P. 6 bylo od 15. 2. 2010 zapsáno sídlo společnosti JS Keynote, jejímž jediným společníkem je paní S. a jediným jednatelem žalobce. Z uvedeného je zřejmé, že se jedná o osoby jinak spojené, neboť žalobce (fyzická osoba) je jediným jednatelem společnosti JS Keynote.

Z nájemní smlouvy článku 2 bodu 2.1 vyplývá, že žalobce přenechal nájemci (JS Keynote) byt ve stavu, který nebyl způsobilý k užívání, a proto se nájemce v článku 2 bodu 2.2 smlouvy zavázal, že v období nejpozději do dvou let následujících od převzetí předmětu nájmu odstraní veškeré závady a poškození, dovybaví kuchyňskou linku včetně všech zabudovaných spotřebičů a napojení na elektrickou síť, přívod teplé a studené vody a odpad, nechá zabudovat meziokenní žaluzie a dle vzájemné dohody odkoupí od pronajímatele (žalobce) objednané zařízení bytové jednotky.

V dodatku č. 1 ze dne 1. 9. 2011 k nájemní smlouvě je uvedeno, že nájem prostor uvedených ve smlouvě o nájmu bytu je osvobozený od daně a účinnost nájemní smlouvy se posouvá až do doby skončení prací a možnosti řádného využívání pronajatých prostor. Avšak jak vyplynulo z přeložených dokladů, dodávka 9 ks žaluzií včetně montáže v celkové ceně 48 537 Kč se uskutečnila již 16. 8. 2011, tedy před podpisem smlouvy, což je v rozporu s ujednáním v nájemní smlouvě. Stejně tak dodávka kuchyňského zařízení včetně elektrospotřebičů a montáže v celkové ceně 159 435 Kč se uskutečnila již dne 22. 9. 2011, z čehož je zřejmé, že společnost JS Keynote byt již od podpisu smlouvy tj. od 1. 9. 2011 mohla užívat. Přesná specifikace prostor (33,4 m²), které mohla společnost JS Keynote užívat, byla uvedena až v dodatku č. 2 ze dne 1. 1. 2013.

Z výše uvedeného je zřejmé, že snížení nájmu z 10 500 Kč na 4 362 Kč bylo účelové. Žalovaný tak dospěl k závěru, že žalobce přenechal nájemci předmět nájmu (byt na adrese P. 6, K. 246/4c) od 1. 9. 2011 za úplaty a jednalo se tak o úplatné plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně. Společnost JS Keynote s předmětem pronájmu od 1. 9. 2011 nakládala jako vlastník a byt fakticky s účinností od 1. 9. 2011 ke své ekonomické činnosti využívala a dle dodatku č. 1 k nájemní smlouvě se jednalo o osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně dle § 56 odst. 3 ZDPH. Dodatky k nájemní smlouvě a tvrzení žalobce, že tam vykonával ekonomickou činnost, jsou vzájemně v rozporu a lze je tak považovat za účelové.

Skutečnost, že žalobce svá tvrzení, že nemovitost S. č. p. 22 pořídil za účelem rekonstrukce a následného prodeje a byla zahrnuta v obchodním majetku a přijatá zdanitelná plnění v souvislosti s touto nemovitostí tak použil v rámci své ekonomické činnosti a že nemovitost na adrese P. 6, K. 246/4c použil výhradně pro uskutečnění zdanitelných plnění, u kterých vznikla povinnost přiznat daň na výstupu ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, neprokázal, a tudíž neprokázal ani oprávněnost odpočtu daně a splnění podmínek pro jeho uplatnění dle § 72 ZDPH.

K námitce porušení zásady součinnosti a shromažďování údajů správcem daně, které nepotřeboval pro správu daní, žalovaný uvedl, že vzhledem ke skutečnosti, že zástupce žalobce při zahájení daňové kontroly uvedl, že v kontrolovaných obdobích prováděl realitní činnost, avšak v daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období uvedl jako ekonomickou činnost poradenství, a nad to doklady za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2010 správci daně z důvodu vykradení skladu nepředložil, vznikly správci daně

pochybnosti, a proto si potřebné podklady vyžádal v rámci součinnosti u příslušných institucí sám. Žalobce navíc správci daně předložil neúplné důkazní prostředky. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, ale může provádět dokazování iniciované vlastní úvahou.

Co se týká námitky na porušení či prolomení bankovního tajemství, správce daně při vyžádání důkazních prostředků od bankovních ústavů postupoval v souladu s § 57 a následujících daňového řádu, proto je tato námitka ohledně nezákonnosti jeho postupu nedůvodná.

Dle § 1 odst. 2 daňového řádu správa daní je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady a správce daně je oprávněn v souladu s tímto ustanovením a s § 92 odst. 2 daňového řádu činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění daňové povinnosti, a proto nelze přisvědčit námitce žalobce, že správce daně řešil situaci, která se váže k roku 2013. Správce daně při místním šetření zjišťoval, zda došlo ke změně použití majetku a zda byly naplněny podmínky pro úpravu odpočtu daně dle § 78 odst. 3 ZDPH, neboť pětiletá lhůta pro úpravu odpočtu daně majetku pořízeného v roce 2007 skončila v roce 2012. Správce daně byl tedy v roce 2013 oprávněn prověřovat, zda byly či nebyly naplněny podmínky pro úpravu odpočtu daně dle § 78 ZDPH, neboť lhůta pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu za předmětná zdaňovací období dosud neuplynula.

K námitce žalobce, že osobním automobilem Nissan X-trail reg. zn. ... byla uskutečněna řada zdanitelných plnění podléhajících na výstupu DPH a toto vozidlo používal výhradně v rámci ekonomické činnosti, se žalovaný vyjádřil již v napadeném rozhodnutí v tom smyslu, že správce daně si vyžádal od zaměstnavatele žalobce výpisy docházkového systému v návaznosti na předložené knihy jízd tří vozidel žalobce a jejich využití pro ekonomickou činnost.

Z kontrolních zjištění správce daně a informací zaměstnavatele vyplývá, že předmětné vozidlo Nissan X Trail bylo ve 2. čtvrtletí 2010 používáno pro cesty do Ostravy Mošnova, kde žalobce absolvoval školení k získání certifikace auditor security, tedy pro účely nesouvisející s jeho ekonomickou činností. Poté v červnu 2010 bylo předmětné vozidlo prodáno jako plnění osvobozené od daně, neboť se jednalo o osobní automobil, u něhož do dne 31. 3. 2009 nebylo možno uplatit nárok na odpočet daně. Tato zjištění vedla správce daně k neuznání nároku na odpočet daně u přijatých plnění za opravu tohoto vozidla ve 2. čtvrtletí 2010, neboť žádná souvislost s ekonomickou činností, u níž lze uplatnit nárok na odpočet daně, zjištěna nebyla.

K námitce žalobce, že neměl možnost se k hodnocení zjištěných skutečností v odvolacím řízení vyjádřit, příp. předložit další důkazní prostředky, žalovaný sdělil, že odvolací orgán neprováděl žádné nové dokazování ani nenavrhl provedení dalších důkazních prostředků, navíc v daném případě odvolací orgán nedospěl k odlišnému

právnímu názoru, který by ovlivnil rozhodnutí v neprospěch odvolatele, ale postupoval v souladu s ust. § 115 daňového řádu.

Žalovaný má za to, že správní rozhodnutí byla vydána v souladu se zákonem, a navrhl, aby soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

[IV] Posouzení věci krajským soudem

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „*soudní řád správní*“ nebo „s. ř. s.“).

Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Soud rozhodl o věci samé bez jednání, a to v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce i žalovaný vyslovili s takovým postupem souhlas.

Soud dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**, když o žalobních námitkách uvážil následovně.

Pro přehlednost soud primárně uvádí základní principy, jimiž se při rozhodování řídil. Významnou otázkou řešenou v souzené věci byla otázka dokazování, resp. rozložení břemene tvrzení a důkazního břemene v daňovém řízení. Institut dokazování byl do 31. 12. 2010 upraven zejména v § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, od 1. 1. 2011 je upraven zejména v § 92 daňového řádu. Jelikož nová právní úprava vychází ze staré, lze se v řadě ohledů obdobně dovolávat závěrů předchozí soudní praxe.

Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (srov. § 31 odst. 2 věta první zákona č. 337/1992 Sb.).

K tomu se v důvodové zprávě uvádí: „*Odstavec 2 přikazuje správci daně, aby v rámci zjišťování daňově významných skutečností postupoval co nejúplněji. Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků. Pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt.*“

(Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona – daňový řád. Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 5. volební období, 2006 – 2010, sněmovní tisk 685/0, část č. 2/4).

Rozložení břemene tvrzení a důkazního břemene v daňovém řízení je upraveno především v 92 odst. 3, 4 a 5 daňového řádu.

Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (srov. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb.).

Podle § 92 odst. 4 daňového řádu, pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (srov. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb.).

Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [srov. § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb.].

K otázce distribuce břemen se odborná literatura vyjádřila např. takto: „*Důkazní břemeno ohledně této skutečnosti se bude přímo vztahovat k důkaznímu břemenu daňového subjektu. Vyrůstane-li důkazní břemeno daňovému subjektu ve vztahu k jeho daňovému tvrzení, ustojí jej nejčastěji předložením účetních dokladů. V takovémto případě vzniká důkazní břemeno správci daně. To však neznamená, že by správce daně byl povinen prokazovat opak tvrzení daňového subjektu. Jak vyplývá z komentovaného ustanovení, správce daně prokazuje pouze skutečnosti vyvracející věrohodnost (§ 7 odst. 2 ÚčZ), průkaznost (§ 8 odst. 4 ÚčZ), správnost (§ 8 odst. 2 ÚčZ) či úplnost (§ 8 odst. 3 ÚčZ) účetnictví daňového subjektu, a to ať už účetnictví jako celku či pouze jeho jednotlivých účetních dokladů. Dostojí-li správce daně této povinnosti, bude povinností daňového subjektu předložit další důkazní prostředky mimo rovinu účetnictví. V opačném případě bude správce daně nucen konstatovat, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno. Předloží-li daňový subjekt nové důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení, celá situace se opakuje s tím, že správce daně bude nově prokazovat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost těchto důkazních prostředků. Celý tento proces pak můžeme nazvat jako přenos důkazního břemene, byť se fakticky nejedná o přenos jako spíše o opětovný vznik ať už na té či na oné straně.*“ (Ondřej Lichnovský – Roman Ondříšek a kol.: Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha 2010, str. 179-180).

K tomu, které skutečnosti je kdo povinen prokazovat, se soudní praxe ustálila hlavně na těchto názorech: „*Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom*

v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005-72; toto i další zde zmíněná rozhodnutí kasačního soudu jsou k dispozici na www.nssoud.cz), „Daňový subjekt plní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119) a „K prokázání existence skutečností, které vyvracejí věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví vedeného daňovým subjektem, nedochází nesplněním určité procesní povinnosti daňového subjektu či třetí osoby ani pouhým zpochybněním jejich tvrzení, nýbrž toliko vlastní procesní aktivitou správce daně v podobě provedení takového důkazního prostředku, který je způsobilý vyvolat stav objektivní nejistoty o rozhodné skutečnosti.“ (rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 5. 2008, čj. 15Ca 259/2006-44).

K průběhu dokazování v daňovém řízení se pak Nejvyšší správní soud sumárně vyslovil takto: „Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. ... Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky. Ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Uvedená zákonná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v případě stěžovatele pak také z předpisů účetních. Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá ze shora citovaných ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví [§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o účetnictví“)], či jiné povinné záznamy nebo evidence (viz také § 39 zákona o správě daní a poplatků, jakož i příslušná ustanovení Opatření 281, 283/77 411/2000, kterým se stanoví postupy účtování pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví, vyhlášeného ve Sbírce zákonů pod č. 51/2000). Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně), věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu (viz § 7 zákona o účetnictví), kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o

standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, které činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající ze zákona. ... 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.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86).

Stran námitek vyjevených v bodu IV. žaloby (Časové vymezení daňové kontroly DPH) soud předznamenává, že podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. musí být z žalobního bodu patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Každá taková námitka (bod) musí být dostatečně konkrétní. Z povahy soudního řízení správního vyplývá, že je to žalobce, který obsahem podání – žaloby – vymezuje rozsah přezkumu jím napadeného rozhodnutí. Je tedy na žalobci, jak prostřednictvím žalobních bodů vymezí přezkumnou činnost soudu. Nejvyšší správní soud došel ohledně náležitostí žaloby proti rozhodnutí správního orgánu k tomuto závěru: I. Líčení skutkových okolností v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých „obvyklých“ nezákonností, k nimž při vyřizování věcí určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. II. Žalobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. III. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Pokud žalobce odkazuje na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise,

nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz na spis či jeho část, nýbrž o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje žalobce za základ jím tvrzené nezákonnosti. [viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005-58, publikovaný pod č. 835/2006 Sb. NSS; toto i další zde zmíněná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou k dispozici na www.nssoud.cz]. Účastníci řízení by tedy měli svá podání náležitě konkretizovat. Námitka, má-li být kvalifikovaná, by měla být konkrétní, protože na obecnou námitku těžko žádat jinou odpověď, než opět relativně obecnou. A to se netýká jen žalobních bodů, toto kritérium jistě dopadá i na námitky odvolací, jakož i na nejruznější vyjádření účastníků řízení či obsah podkladů pro vydání rozhodnutí.

Žalobce v bodu IV. žaloby ustal víceméně v rovině obecných tvrzení a námitek. Ano, žalobce brojí proti tomu, že se v řízení stal „*nikoli subjektem, ale objektem bezprecedentního a bezlimitního uplatňování práva ze strany správce daně, který v podstatě zaměnil význam pojmu dokazování za pojem vyšetřování*“, přičemž správci daně lze dle žalobce „*vytknout svévoli, účelovost, vyhybavost, neefektivnost a řadu dalších negativních a zejména neprávních příznaků jeho postupů*“, stejně tak, že „*sám zahájil proces dokazování daňových povinností a jejich splnění, ale pouze v intencích § 92 odst. 2 daňového řádu*“, což ho „*v žádném případě neopravňovalo správce daně k zahájení „vyšetřování“ bez jakéhokoli omezení a ve všech oblastech činnosti a života daňového subjektu a k zasahování do práv jiných, na daňovém řízení nezúčastněných osob.*“ To vše jsou ale obecná tvrzení, přičemž k relevantnímu vypořádání námitek je nezbytné vyjavit pochybení konkrétní. K tomu však došlo až v následujících bodech žaloby (bod V. a násl.).

Stran veškerých žalobních námitek týkajících se nemovitosti žalobce na adrese P. 6, K. 246/4c, soud konstatuje, že žalovaný v napadeném rozhodnutí I nejprve detailně popsal kontrolní zjištění týkající se této nemovitosti (k tomu srov. bod [38] napadeného rozhodnutí I). K vlastnímu hodnocení skutkového stavu pak žalovaný vyjevil toto: „*[40] Správce daně tedy na základě všech výše uvedených zjištění dospěl k závěru, že odvolatel oprávněnost odpočtu daně a splnění podmínek pro uplatnění odpočtu daně na vstupu u přijatých plnění uvedených ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 16. 9. 2013 za předmětná zdaňovací období ve smyslu ust. § 72 a ZDPH neprokázal. Kontrolní zjištění pod písmenem D se týkají bytové jednotky na adrese K. 246/4c v P., u které si odvolatel při jejím pořízení uplatnil plný nárok na odpočet, avšak dle zjištění správce daně byl tento majetek použit od 1. 9. 2011 pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně tj. nájemné bytu společnosti JS Keynote. Vzhledem ke skutečnosti, že u tohoto majetku došlo ke změně účelu použití, vznikla odvolateli povinnost úpravy odpočtu daně dle ust. § 78 odst. 3 ZDPH. Odvolatel však jak bylo zjištěno, úpravu odpočtu daně dle § 78 odst. 3 ZDPH v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2011 neprovedl, a nad to osvobozené nájemné v daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období nevykazoval. (...)*“.

[45] (...) Ze spisového materiálu je zřejmé, že odvolatel si při pořízení této nemovitosti v roce 2007 v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2007 uplatnil plný nárok na odpočet daně ve výši 153 407 Kč a v čestném prohlášení ze dne 25. 5. 2007 uvedl, že tuto bytovou jednotku bude užívat jako nebytové prostory, tj. jako kancelář pro účely podnikání v oboru sociologie. Odvolací orgán proto zkoumal, zda došlo ke změně účelu použití této nemovitosti v souvislosti s uzavřenou smlouvou o pronájmu.

V reakci na výzvu správce daně k prokázání skutečností doručené dne 7.3.2014 zaevidované pod č.j. 485563/14 odvolatel uvedl, že předmětnou nemovitost včetně prostor k ní náležejících v kontrolovaných obdobích používal soustavně, výhradně a v plném rozsahu pro svoji podnikatelskou činnost, tj. zdanitelných plnění, u kterých vznikla povinnost přiznat daň na výstupu, avšak toto tvrzení odvolatele je v rozporu s údaji uvedenými v odvolatelem předložené Smlouvě o nájmu se společností JS Keynote ze dne 1. 9. 2011, kde je uvedeno, že prostory nejsou způsobilé k užívání.

Odvolatel ve vyjádření k výsledkům kontrolních zjištění uvedl jako své smluvní partnery v roce 2010 s výkonem podnikatelské činnosti na této adrese společnost Pilslog s.r.o. se sídlem Staroveská 27/105 v Plzni, společnost Litera Plzeň s.r.o. se sídlem Školní 68 v Plzni a IZIP a.s., Hvězdová 33. Praha 4 a v roce 2011 už jen společnost Pilslog s.r.o. a Litera Plzeň s.r.o. Dále odvolatel uvedl, že zde kromě poradenské činnosti prováděl pro tyto smluvní obchodní partnery se sídlem v Plzni i archivační činnost, tj. archivoval dokumenty vzniklé v předcházejících letech podnikatelské činnosti. Na podporu svých tvrzení předložil správci daně jako důkaz doklady o spotřebě elektrické energie od dodavatele Pražská energetika a.s., vyúčtování záloh vlastníků bytových jednotek za spotřebu vody tepla a dalších služeb za roky 2008 až 2011, předpis zálohových plateb společenství vlastníků bytových jednotek od roku 2009 a soupis vystavených daňových dokladů za rok 2009. Avšak tyto důkazy dle odvolacího orgánu nejsou sto prokázat, že odvolatel tuto nemovitost (provozovnu) používal v rámci své ekonomické činnosti, tj. k uskutečnění svých zdanitelných plnění, u nichž mu vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Tyto odvolatelem předložené doklady za roky 2008 až 2011 neprokazují, že odvolatel v těchto prostorách od 1. 9. 2011, poté co tento byt pronajal společnosti JS Keynote vykonával ekonomickou činnost. Stejně tak soupis vystavených daňových dokladů za rok 2009 nelze osvědčit jako důkaz prokazující použití této nemovitosti v rámci ekonomických činností odvolatele od 1. 9. 2011. Tento soupis prokazuje, že odvolatel v roce 2009 uskutečňoval zdanitelná plnění. Odvolatel k prokázání svých tvrzení navrhl jako důkaz znalecký posudek týkající se spotřeby el. energie a vody, avšak ten dle odvolacího orgánu není sto prokázat skutečnost, že odvolatel na této adrese vykonával ekonomickou činnost, v rámci které uskutečňoval plnění podléhající dani na výstupu.

Dle odvolacího orgánu odvolatel své tvrzení, že na adrese P. 6, K. 246/4c, vykonával od 1. 9. 2011 ekonomickou činnost a uskutečňoval zde plnění podléhající dani na výstupu, žádnými relevantními důkazními prostředky neprokázal. Na jím vystavených daňových dokladech není uvedeno, že předmětem fakturace jsou náklady na budoucí archivaci. Stejně tak nelze dle odvolacího orgánu osvědčit jako důkaz odvolatelem předložené čestné prohlášení jednatele společnosti Litera plzeň s.r.o. ..., že v měsíční fakturaci byla zahrnuta cena na budoucí archivaci, neboť jak se již vyjádřil NSS v rozsudku č.j. 2 Afs 116/2007 „Čestným prohlášením nemůže být nikdy proveden důkaz, skutečnost jím nemůže být prokázána, nýbrž pouze osvědčena. Pojmově

je však vyloučeno užít čestné prohlášení tam, kde nelze určité skutečnosti stanovit jinak, než dokazováním. Mlčí-li daňový řád o čestném prohlášení, je to mlčení záměrné, podložené zvláštním významem dokazování v daňovém řízení“.

Nad to sám odvolatel jako jednatel JS Keynote uvedl, že společnost na této adrese podniká od 1. 9. 2011 do 1. 8. 2013 a provozovnu či jiné nebytové prostory k podnikání nemá (viz bod [38]) a předložil nájemní smlouvu mezi ním jako pronajímatelem a společností JS Keynote (taktéž jím zastoupenou) jako nájemcem ze dne 1. 9. 2011 nádobu od 1. 9. 2011 do 31. 12. 2016 za nájemné ve výši 10 500 Kč měsíčně. V nájemní smlouvě je v článku 2 uvedeno, že byt je předáván ve stavu, který není způsobilý k řádnému užívání, avšak toto ujednání je v rozporu s tvrzením odvolatele, že on jako fyzická osoba v tomto bytě vykonával svoji ekonomickou činnost, tj. zdanitelná plnění, u kterých vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

Nad to bylo správcem daně zjištěno, že na adrese K. 246/4c, P. 6 bylo od 15. 2. 2010 zapsáno sídlo společnosti JS Keynote, jejímž jediným společníkem je paní S. a jediným jednatelem odvolatel. Z uvedeného je dle odvolacího orgánu zřejmé, že se jedná o osoby jinak spojené, neboť odvolatel (fyzická osoba) je jediným jednatelem JS Keynote. Odvolatel sice při stanovení ceny nájmu v článku 4 bodu 4.1 nájemní smlouvy vycházel z ceny obvyklé v dostupném okolí a stanovil měsíční nájemné ve výši 10 500 Kč a touto nájemní smlouvou přenechal nájemci (JS Keynote) za úplatu předmět nájmu, aby z něj dočasně bral užitky. Avšak jak vyplývá z nájemní smlouvy, článku 2 bodu 2.1 odvolatel přenechal nájemci (JS Keynote) byt ve stavu, který nebyl údajně způsobilý k řádnému užívání, což je v rozporu s jeho tvrzením, že tuto nemovitost sám využíval soustavně, výhradně a v plném rozsahu pro svoji podnikatelskou činnost, tj. pro uskutečňování zdanitelných plnění, u kterých vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

Z předložených dokladů v průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, odvolatel ve všech kontrolovaných zdaňovacích obdobích tj. od 1. čtvrtletí 2010 do 4. čtvrtletí 2011 vystavoval na tuto společnost se sídlem na adrese P. 6, K. 246/4c daňové doklady, kdy předmětem fakturace bylo vybavení bytu, nábytek, žaluzie, elektrické instalace, osvětlení, kuchyňské elektrospotřebiče, okrasné stromky a telekomunikační služby, z čehož lze dovodit, že společnost JS Keynote tento byt ke své činnosti používala. V daném případě se jednalo výhradně o přefakturaci plnění, které odvolatel přijal a uplatnil odpočet daně na vstupu, které správce daně nezpochybnil.

Z nájemní smlouvy článku 2 bodu 2.1 vyplývá, že odvolatel přenechal nájemci (JS Keynote) byt ve stavu, který nebyl způsobilý k užívání, a proto se nájemce v článku 2 bodu 2.2 smlouvy zavázal, že v období nejpozději do dvou let následujících od převzetí předmětu nájmu odstraní veškeré závady a poškození, dovybaví kuchyňskou linku včetně všech zabudovaných spotřebičů a napojení na elektrickou síť, přívod teplé a studené vody a odpad, nechá zabudovat meziokenní žaluzie a dle vzájemné dohody odkoupí od pronajímatele (odvolatele) objednané zařízení bytové jednotky.

Z článku 2 bodu 2.3 nájemní smlouvy vyplývá, že do doby než dojde k provedení shora uvedených oprav, bude pronajímatel používat druhý pokoj jako kancelářské prostory, včetně sociálního zařízení a sklepní zařízení bude užívat pro účely archivace s tím, že do té doby poskytuje pronajímatel do pronájmu prostory 33,4 m² z celkové plochy (bez bližší specifikace) a nájemné se tak dočasně snižuje. Avšak přesná specifikace pronajatých prostor tj. 33,4 m² byla uvedena až v dodatečně předloženém dodatku č. 2 ze dne 1. 1. 2013 a k tomu bylo stanoveno

odpovídající nájemné ve výši 4 362 Kč měsíčně. Avšak odvolatel nájemné v daňových priznáních za předmětná zdaňovací období nevykazoval.

V dodatku č. 1 ze dne 1. 9. 2011 odvolatelem dodatečně předloženého k nájemní smlouvě ze dne 1. 9. 2011 je uvedeno, že nájem prostor uvedených ve smlouvě o nájmu bytu je osvobozený od daně a účinnost nájemní smlouvy se posouvá až do doby skončení prací a možnosti řádného využívání pronajatých prostor. Avšak jak vyplynulo z přeložených dokladů, dodávka 9 ks žaluzií včetně montáže v celkové ceně 48 537 Kč se uskutečnila již 16. 8. 2011, tedy před podpisem smlouvy, což je v rozporu s ujednáním v nájemní smlouvě. Stejně tak dodávka kuchyňského zařízení včetně elektrospotřebičů a montáže v celkové ceně 159 435 Kč se uskutečnila již dne 22. 9. 2011, z čehož je dle odvolacího orgánu zřejmé, že společnost JS Keynote byt již od podpisu smlouvy tj. od 1. 9. 2011 mohla užívat. Nad to, jak bylo zjištěno v nájemní smlouvě ze dne 1. 9. 2011 přesná specifikace prostor (33,4 m²) z neznámých důvodů nebyla. Ta byla uvedena až v dodatku č. 2 ze dne 1. 1. 2013. Zvýše uvedeného je tedy dle odvolacího orgánu zřejmé, že snížení nájmu z 10 500 Kč na 4 362 Kč bylo účelové.

Stejně tak se jeví jako účelové ujednání uvedené v nájemní smlouvě v článku 2 bodu 2.1, tj. že odvolatel přenechal nájemci (JS Keynote) byt ve stavu, který nebyl způsobilý k řádnému užívání, neboť je zcela v rozporu s vyjádřením odvolatele ze dne 1. 11. 2013 (viz protokol č.j. 5466306/13/2006-05402-109523), kde na otázku správce daně, že dle OR má společnost JS Keynote na adrese K. 246/4c, P. 6 sídlo a zda tedy může správci daně sdělit jaké nebytové prostory zde společnost má a zda zde skutečně vyvíjí podnikatelskou činnost, či zda se jedná pouze o doručovací adresu? odvolatel sdělil „Naše společnost na této adrese podniká od data 1. 9. 2011 do 1. 8. 2013“. V dodatku č. 2 ze dne 1. 1. 2013 v bodu 4 je uvedeno, že smluvní strany se dohodly, že k odkupu kuchyňské linky včetně všech spotřebičů a zabudovaných žaluzií dojde až po skončení nájemní smlouvy (tj. po 31. 12. 2016), a to na základě odhadu znalce. Toto ujednání, je však v rozporu s tvrzením odvolatele a doklady jím předloženými. Neboť k přefakturaci, odkupu kuchyňských elektrospotřebičů a skříněk došlo již na základě daňového dokladu č. 110100049 odvolatelem vystaveným dne 22. 9. 2011 se stejným datem uskutečnění zdanitelného plnění v částce 159 436 Kč včetně DPH, který byl vystaven na základě daňového dokladu č. 6231173645 od dodavatele Kika Nábytek s.r.o., DIČ: CZ27127133 pro odvolatele ve stejné výši 159 436 a stejného data uskutečnění plnění. Stejně tak došlo k přefakturaci (odkupu) žaluzií včetně montáže a to na základě odvolatelem vystaveného daňového dokladu č. 110100084 dne 28. 12. 2011. stejného data uskutečnění zdanitelného plnění ve výši 48 537 Kč včetně DPH, ačkoliv k dodávce žaluzií došlo dle dokladu č. 3911 od dodavatele L. O., obchodní a stavební činnost, DIČ: CZ7109141787 již 16. 8. 2011 ve stejné výši tj. 48 537 Kč.

Dle odvolacího orgánu je zvýše uvedených zjištění zřejmé, že odvolatel přenechal nájemci předmět nájmu (byt na adrese P. 6, K. 246/4c) od 1. 9. 2011 za úplatu a jednalo se tak o úplatné plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně. Dle odvolacího orgánu byl předmět pronájmu od 1. 9. 2011 způsobilý k užívání, neboť odvolatel sám do protokolu č. j. 5466306/13/2006-05402-109523 uvedl, že tato společnost zde od 1. 9. 2011 do 1. 8. 2013 podniká. Nad to zde měl nájemce již od 15. 2. 2010 zapsáno své sídlo, ačkoliv nájemní smlouva byla sepsána až od data 1. 9. 2011 a k přefakturaci od odvolatele dle výpisů přijatých faktur nájemci docházelo již od dubna 2010. Navíc jak bylo zjištěno, odvolatel již v roce 2010 a 2011

přefakturoval nájemci kromě vybavení i telekomunikační služby, z čehož lze dovodit, že nájemce byt k osvobozenému nájmu fakticky od 1. 9. 2011 využíval.

Dle odvolacího orgánu lze vzhledem k výše uvedenému konstatovat, že společnost JS Keynote s předmětem pronájmu od 1. 9. 2011 nakládala jako vlastník a byt fakticky s účinností od 1. 9. 2011 ke své ekonomické činnosti využívala a dle dodatku č. 1 k nájemní smlouvě se jednalo o osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně dle ust. § 56 odst. 3 ZDPH. Odvolatelem předložené dodatky k nájemní smlouvě a jeho tvrzení, že tam vykonával ekonomickou činnost, jsou vzájemně v rozporu a lze je tak považovat za účelové. Odvolací orgán se s hodnocením a závěrem správce daně, když v souvislosti s touto nemovitostí odvolateli zvýšil na řádku č. 50 (uskutečněná plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně) daňového přiznání za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2011 o částku 10 500 Kč (nájemné zazáří) a za 4. čtvrtletí 2011 o částku 31 500 Kč (nájemné za říjen listopad a prosinec 2011) plně ztotožňuje.

Stejně tak lze vzhledem k výše uvedeným zjištěním dle odvolacího orgánu konstatovat, že u bytu v katastrálním území S., P., K. 246/4c, při jehož pořízení si odvolatel v roce 2007 uplatnil plný nárok na odpočet daně, došlo od 1. 9. 2011 ke změně účelu použití. Odvolatel od tohoto data dle zjištění správce daně byt použil pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně dle ust. § 56 odst. 3 ZDPH, tj. pronájmu společnosti JS Keynote za nájemné bez uplatnění daně z přidané hodnoty, a proto mu vznikla povinnost úpravy odpočtu daně dle ust. § 78 odst. 3 ZDPH. Odvolatel však v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2011 úpravu odpočtu daně tak jak mu ukládá ust. § 78 odst. 3 ZDPH neprovedl. Proto mu byla dle výpočtu uvedeného na straně 36 zprávy o daňové kontrole v souvislosti s touto nemovitostí doměřena na řádku 60 přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2011 úprava odpočtu daně ve výši 30 682 Kč. Odvolací orgán se s tímto závěrem správce daně a jeho hodnocením uvedeným ve zprávě o daňové kontrole plně ztotožňuje, neboť ze spisového materiálu je zřejmé, že ke změně použití posuzovaného obchodního majetku od 1. 9. 2011 došlo, a proto postup správce ve smyslu ust. § 78 odst. 3 ZDPH odvolateli přísluší.“

(...)

[52] K námitce odvolatele uvedené v bodu [7] odvolací orgán konstatuje následující. Správce daně měl oprávnění k provedení kontroly za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2010 až 4. čtvrtletí 2011, kterou zahájil dne 3. 4. 2013. Vzhledem ke skutečnosti, že odvolatel si pořídil v roce 2007 nemovitost na adrese P. 6, K. 246/4c, při jejímž pořízení si uplatnil za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2007 plný nárok na odpočet daně ve výši 153 407 Kč, lhůta 5 let pro úpravu odpočtu daně dle § 78 ZDPH uplynula v roce 2012. Proto byl správce daně oprávněn provést v tomto bytě místní šetření a zjišťoval potřebné informace důležité k posouzení skutkového stavu, zda nastaly skutečnosti zakládající povinnost provést úpravu odpočtu daně dle ust. § 78 ZDPH. Dle ust. § 78 odst. 11 ve znění platném do 31. 3. 2011 se úprava odpočtu daně podle odstavců 1 až 11 provede za kalendářní rok v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém ke změně účelu použití došlo. K námitce odvolatele jak správce daně se zjištěnými skutečnostmi naložil, či jak je vyhodnotil, se odvolací orgán plně odkazuje na kontrolní zjištění a hodnocení správce daně uvedené ve zprávě o daňové kontrole na straně 36 a hodnocení odvolacího orgánu uvedené v bodu [45] z čehož je zřejmé, jak tyto informace byly využity. Dle odvolacího orgánu tak provedeným místním šetřením k porušení zásady zákonnosti ani k zásahu do práv a svobod nájemníka nedošlo, a proto nelze této námitce

odvolatele přisvědčit. Odvolací orgán tedy vzhledem k výše uvedenému vyhodnotil i tuto námitku odvolatele jako nedůvodnou.

[53] K námitce odvolatele uvedené v bodu [8] týkající se výpočtu částky úpravy odpočtu daně dle ust. § 78 ZDPH odvolací orgán konstatuje následující. Tak jak vyplývá ze spisového materiálu odvolatel si v roce 2007 při pořízení bytové jednotky na adrese P. 6, K. 246/4c uplatnil plný nárok na odpočet daně ve výši 153 407 Kč. Z provedeného důkazního řízení je zřejmé, že v roce 2011 došlo ke změně v účelu použití tohoto dlouhodobého majetku, bytová jednotka byla použita pro uskutečnění osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně. Odvolatel tuto bytovou jednotu pronajímal na základě nájemní smlouvy ze dne 1. 9. 2011 společnosti JS Keynote a z nájemní smlouvy není zřejmé, že by se jako pronajímatel rozhodl u nájmu uplatňovat daň z přidané hodnoty. Odvolatel sice v průběhu daňové kontroly uvedl, že tuto bytovou jednotku používal výhradně v rámci své ekonomické činnosti pro plnění, u nichž mu vznikla povinnost přiznat daň na výstupu, avšak jak je z provedeného důkazního řízení a ze skutečností zjištěných v průběhu daňové kontroly zřejmé, toto své tvrzení žádnými relevantními důkazními prostředky neprokázal. Doklady o spotřebě vody a elektrické energie nejsou samy o sobě sto prokázat, že odvolatel v této nemovitosti vykonával ekonomickou činnost, z níž mu vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

Úpravu odpočtu daně upravuje § 78 ZDPH a dle odst. 1 tohoto ustanovení odpočet daně u pořízeného majetku vymezeného v odstavci 2 podléhá úpravě, pokud v období 5 po sobě jdoucích kalendářních rocích, počínaje rokem, ve kterém byl majetek pořízen, dojde ke změně v nároku na odpočet daně v důsledku změny účelu použití tohoto majetku podle odstavce 3 nebo 4. Na základě zákona č. 47/2011 Sb., ze dne 9. února 2011, kterým došlo ke změně ZDPH s účinností od 1. 4. 2011 se tato lhůta prodloužila na deset let. Avšak dle čl. II přechodných ustanovení tohoto zákona a bodu 5 se v případě odpočtu daně uplatněného u majetku pořízeného přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona při úpravě odpočtu daně nebo vyrovnaní odpočtu daně postupuje podle § 78 nebo 79 ZDPH ve znění účinném do dne nabytí účinnosti tohoto zákona tj. do 31. 3. 2011, a tato situace vdaném případě nastala. Správce daně tedy při výpočtu úpravy odpočtu daně postupoval správně ve znění zákona platného a účinného do 31. 3. 2011 a dle odvolacího orgánu je výpočet správný. Dle odvolacího orgánu tak nelze vzhledem k výše uvedenému námitku odvolatele vyhodnotit jinak, než jako nedůvodnou.“.

Stran veškerých žalobních námitek týkajících se nemovitosti žalobce na adrese ..., soud konstatuje, že žalovaný v napadeném rozhodnutí I a napadeném rozhodnutí II nejprve detailně popsal kontrolní zjištění týkající se této nemovitosti (k tomu srov. bod [39] napadeného rozhodnutí I, resp. bod [25] napadeného rozhodnutí II). K vlastnímu hodnocení skutkových zjištění pak žalovaný vyjevil v napadeném rozhodnutí I toto: „[46] Jak vyplývá ze spisového materiálu, odvolatel nemovitost v obci ... nabyl na základě Kupní smlouvy ze dne 6. 10. 2010. Odvolatel tvrdil, že je tato nemovitost zbožím a používá ji pro ekonomickou činnost. Odvolací orgán tedy zkoumal, zda odvolatel tato svá tvrzení prokázal. Z údajů z katastru je zřejmé, že se jedná o objekt k bydlení. Tato skutečnost byla potvrzena i Měli Horšovský Týn, když správci daně poskytl kopii Oznámení o záměru v území k vydání územního souhlasu a Ohlášením stavby, podanými odvolatelem dne 19. 3. 2012. Odvolatel sám

sebe v uvedených tiskopisech podaných na MěÚ Horšovský Týn označil za stavebníka - fyzickou osobu, nikoliv fyzickou osobu - podnikatele, jejíž podání souvisí s podnikatelskou činností. V daném případě se konkrétně jednalo o přestavbu rodinného domu na adrese ... Stejně skutečnosti jsou zřejmé i z kopie Územního souhlasu a souhlasu s provedením ohlášené stavby vydané dne 18. 4. 2012 kde je uvedeno, že se jednalo o přestavbu rodinného domu pro bydlení s rozšířením obytného prostoru.

Stejná zjištění vyplývají i z textové části projektové dokumentace, kterou však odvolatel správci daně neposkytl, ale kterou si zajistil na základě výzvy č. j. 478603/14/2301-05603-400406 ze dne 6. 3. 2014, kde je v souhrnné technické zprávě oddílu B textové části projektové dokumentace uvedeno, že cílem přestavby je rozšíření obytného prostoru pro rodinu investora. Stejně tak v dokumentaci stavby oddílu F je v textové části projektové dokumentace uvedeno, že se jedná o přestavbu rodinného domu investora - p. J. S. a cílem přestavby objektu je rozšíření obytného prostoru pro rodinu investora.

Odvolatel, jak vyplývá z podání vůči orgánům územních samospráv, vystupoval výhradně jako fyzická osoba nikoliv jako fyzická osoba podnikající. Cílem přestavby, jak je zřejmé z textové části projektové dokumentace je rozšíření obytného prostoru pro rodinu investora a jedná se o přestavbu rodinného domu investora p. Jiřího S. Nad to bylo v průběhu daňové kontroly zjištěno, že odvolatel nepodnikal v realitách, neměl žádné nabídky zveřejněné v médiích ani žádnou klientelu a nepředložil žádné relevantní důkazní prostředky na podporu svých tvrzení, že nemovitost je zbožím určeným k prodeji či informace o případných zájemcích o koupi této nemovitosti. Inzeráty zveřejněné odvolatelem na internetu se týkaly výhradně oblasti mediálního poradenství, zprostředkování reklamy marketingového poradenství a propagačních aktivit.

Odvolatel sice na výzvu správce daně k prokázání splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění v souvislosti s touto nemovitostí předložil skladové karty, kde pro rekonstrukci objektu S. označil většinu přijatých zdanitelných plnění přesně specifikovaných dle jednotlivých zdanitelných období. Avšak použití těchto přijatých plnění v rámci své ekonomické činnosti a oprávněnost odpočtu daně ve smyslu ust. § 72 ZDPH neprokázal. Správce daně shledal tvrzení odvolatele o pořízení nemovitosti v obci S. č. p. 22 za účelem rekonstrukce a následného prodeje jako účelové, s čímž se odvolací orgán ztotožňuje, neboť odvolatel v průběhu daňové kontroly k prokázání svých tvrzení předložil Smlouvu o dílo, kde bylo ujednáno vykonání a zařízení veškerých koordinačních a jiných prací souvisejících s rekonstrukcí domu ...ze dne 1. 4. 2010 uzavřenou mezi odvolatelem a Ing. D.S. (společné bydliště, společný účet), ačkoli nemovitost v ... odvolatel pořídil až 6. 10. 2010. Dle odvolacího orgánu však tato smlouva neprokazuje, že tento objekt je zbožím určeným k dalšímu prodeji. Tato skutečnost z ní nevyplývá.

Nad to odvolatel v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty za kontrolovaná období uváděl jako hlavní ekonomickou činnost poradenství a v přiznáních k dani z příjmů fyzických osob za rok 2010 a rok 2011 na konci období v tabulce D na straně 2 přílohy č. 1 daňového přiznání, žádný majetek ani zásoby nevykázal. Navíc bylo správcem daně zjištěno, že odvolatel v souvislosti s nemovitostí ... uzavřel dne 15. 10. 2012 smlouvu o poskytnutí hypotéčního úvěru INDIVIDUAL, který je určen na výstavbu a rekonstrukci pro občany, nikoliv pro podnikatele. Odvolatel v průběhu daňové kontroly tvrdil, že tuto nemovitost v obci S. pořídil a

rekonstruoval v rámci své ekonomické činnosti a tuto nemovitost vložil do obchodního majetku a začal o ní účtovat, avšak kartu majetku správci daně nepředložil (tato byla předložena až jako příloha k odvolání). Tvzení odvolatele, že tuto nemovitost pořídil jako zboží za účelem dalšího prodeje, je tak v rozporu s údaji jím uvedenými v daňových přiznáních k dani z příjmů fyzických osob a v rozporu s výše uvedenými zjištěními správce daně, kdy jak ve vztahu k orgánům územní samosprávy, tak při vyřizování úvěru v souvislosti s touto nemovitostí vystupoval jako fyzická osoba.

Odvolatel sice do protokolu č. j. 1094293/13/2301-05603-404727 dne 30. 5. 2013 uvedl, že tento objekt byl pořízen za účelem rekonstrukce a následného prodeje, avšak ze všech výše uvedených skutečností nevyplývá, že by odvolatelem deklarovaná činnost - rekonstrukce staveb - byla v kontrolovaných obdobích skutečnou ekonomickou činností odvolatele. Správce daně v průběhu daňové kontroly vyzval odvolatele výzvou č. j. 478603/14/2301-05603-400406 ze dne 6.3.2014 k prokázání splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění souvisejících s touto nemovitostí, avšak odvolatel jak je již výše uvedeno karty hmotného investičního majetku v průběhu celé daňové kontroly nepředložil. Skladovou kartu tohoto objektu předložil až v rámci odvolacího řízení a tvrdí, že došlo k zániku této stavby. Avšak jak ze skladové karty odvolatelem předložené karty vyplývá, odpisy tohoto majetku od roku 2010 odvolatel neuplatňoval. Jediná zmínka, kde je uvedeno, že došlo k zániku stavby je zřejmá z Ocenění pro potřeby úvěrového řízení pro banku UniCredit Group, avšak v rozporu s tím ze všech písemností ze stavebního řízení ve vztahu k této nemovitosti vyplývá, že se jednalo o přestavbu rodinného domu a odvolatel ve vztahu k této nemovitosti sám sebe označil jako fyzickou osobu, ne jako fyzickou osobu podnikající. Stejně tak je zřejmé ze Smlouvy o poskytnutí hypotečního úvěru, že se jedná o úvěr za účelem financování výstavby rodinného domu na adrese ... Nad to jak bylo z vlastní evidence správce daně zjištěno, odvolatel předmětnou nemovitost - objekt ... zahrnutou v obchodním majetku neměl a v daňovém přiznání k dani z nemovitostí sám označil písm. H - jako BUDOVU OBYTNÉHO DOMU a od roku 2011 až dosud tento objekt daní sazbou daně z obytného domu, nikoliv sazbou daně objektu užívaného k podnikání.

Dle odvolacího orgánu žádná z výše uvedených skutečností nenasvědčuje tomu, že odvolatel v kontrolovaných zdaňovacích obdobích vykonával zástupkyní odvolatele deklarovanou činnost tj. rekonstrukci staveb. Dle odvolacího orgánu lze tedy uzavřít, že odvolatel své důkazní břemeno ve smyslu ust. § 92 odst. 3 daňového řádu neunesl, neboť u konkrétních jím označených přijatých zdanitelných plnění vztahujících se k nemovitosti v obci S. č. p. 22 neprokázal, že tato plnění přijal a použil v rámci svých ekonomických činností.

Zjištění správce daně týkající se nemovitosti v ... nevycházejí dle odvolacího orgánu ze skutečnosti, zda tato stavba zanikla či nezanikla. Jak vyplývá ze spisového materiálu, odvolatel správci daně v rámci daňové kontroly předložil vyjádření MěÚ Horšovský Týn, odboru výstavby a územního plánování, z něhož je zřejmé, že ad. 1) na části pozemku parc. č. 316/1 v katastrálním území S., se nenachází stavba hospodářské budovy (která byla odstraněna již v minulosti a doklady se k ní v archívu nedochovaly) a ad. 2) na další části uvedeného pozemku se nachází dům č. p. 22, na jehož přestavbu byl vydán MěÚ Horšovský Týn územní souhlas s provedením ohlášené stavby ze dne 18. 4. 2012. Avšak tato skutečnost zda stavba zanikla či ne, není dle odvolacího orgánu předmětem kontrolních zjištění a potažmo tak ani doměřením

daně. K neuznání nároku na odpočet daně došlo z důvodu, že odvolatel neprokázal, že jím přijatá zdanitelná plnění, která přiřadil ke stavbě v ..., byla použita v rámci ekonomické činnosti odvolatele. Odvolací orgán se se závěry správce daně a jeho hodnocením uvedeným ve zprávě o daňové kontrole na straně 11 až 13, že odvolatel oprávněnost nároku na odpočet daně a splnění podmínek pro jeho uplatnění ve smyslu ust. § 72 ZDPH neprokázal, plně ztotožňuje.

[47] Dle odvolacího orgánu lze tedy uzavřít, že s ohledem na skutečnost, že odvolatel svá tvrzení, že nemovitost S. č. p. 22 pořídil za účelem rekonstrukce a následného prodeje a byla zahrnuta v obchodním majetku a přijatá zdanitelná plnění v souvislosti s touto nemovitostí tak použil v rámci své ekonomické činnosti a že nemovitost na adrese P. 6, K. 246/4c použil výhradně pro uskutečnění zdanitelných plnění, u kterých vznikla povinnost přiznat daň na výstupu ve smyslu ust. § 92 odst. 3 daňového řádu neprokázal, a tudíž neprokázal ani oprávněnost odpočtu daně a splnění podmínek pro jeho uplatnění dle ust. § 72 ZDPH, a proto rozhodl odvolací orgán tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.“.

(...)

[55] K námitce odvolatele uvedené v bodu [10] odvolací orgán konstatuje následující. Odvolatel tvrdí, že nemovitost ... pořídil za účelem rekonstrukce a následného prodeje v rámci uskutečňování své ekonomické činnosti. Avšak jak vyplývá ze spisového materiálu, odvolatel tato své tvrzení včetně výkonu realitní činnosti v průběhu celé daňové kontroly relevantními důkazními prostředky neprokázal. Odvolatelem předloženou Smlouvou o dílo spaní S. ze dne 1. 4. 2010 na vykonání a zařízení veškerých koordinačních a jiných prací souvisejících s rekonstrukcí předmětné nemovitosti, podepsanou téměř 6 měsíců před pořízením předmětné nemovitosti nelze dle odvolacího orgánu osvědčit jako důkaz prokazující skutečnost, že tato nemovitost je zbožím pořízeným v rámci ekonomických činností odvolatele určeným k dalšímu prodeji. Stejně tak další odvolatelem předložené důkazní prostředky jako projektovou dokumentaci, či skladové karty, na kterých jsou evidována přijatá zdanitelná plnění související s touto nemovitostí či další důkazní prostředky zjištěné správcem daně u příslušných dotčených institucí nelze osvědčit jako důkaz k prokázání skutečnosti, že odvolatel tuto nemovitost pořídil za účelem rekonstrukce a dalšího prodeje a přijatá zdanitelná plnění v souvislosti s touto nemovitostí použil v rámci svých ekonomických činností, neboť tato skutečnost z těchto důkazních prostředků nevyplývá, viz bod [46].

Ze spisového materiálu je rovněž zřejmé, že odvolatel tuto nemovitost pořídil dne 6. 10. 2010 jako fyzická osoba nepodnikající a ve vztahu k této nemovitosti vůči orgánům veřejné správy vystupoval jako fyzická osoba nepodnikající. Z projektové dokumentace je zřejmé, že se jedná o přestavbu rodinného domu investora. Stejně tak ze spisového materiálu vyplývá, že odvolatel požádal o poskytnutí hypotéky u bankovního ústavu jako fyzická osoba - občan. Ačkoliv byl odvolatel v průběhu daňové kontroly vyzván k předložení inventárních karet majetku, tyto nepředložil a skutečnost, že je předmětná nemovitost součástí obchodního majetku neprokázal a tato skutečnost není zřejmá ani ze spisového materiálu. Odvolatel teprve až v rámci odvolání uvádí, že nemovitost ... je zahrnuta jako zboží evidované prostřednictvím skladové karty a jedná se o novou stavbu. Jako důkaz k prokázání svého tvrzení přiložil kopii skladové karty ... avšak dle zjištění správce daně odvolatel není vlastníkem nemovitosti uvedené na skladové kartě tj. ...

Dle odvolacího orgánu je na místě konstatovat, že dle ZDPH a judikatury Soudního dvora evropské unie (dále jen „SDEU“) má plátce u majetku, který používá pro ekonomické či neekonomické účely možnost postupovat tak, že za a) vloží dané zboží do obchodního majetku, za b) zcela je ponechá ve svém soukromém majetku, a za c) nebo jej může vložit do obchodního majetku v rozsahu, v jakém jej používá pro svoji ekonomickou činnost. Z uvedeného lze tedy dovodit (viz rozsudek SDEU C-97/90 Lennartz či C-515/07 Verenging Noordelijke Land), že u zboží a služeb, které nebyly vloženy do obchodního majetku, nárok na odpočet daně uplatnit nelze, není-li zjištěna souvislost s ekonomickou činností a tato situace v daném případě nastala. Odvolatel souvislost této nemovitosti se svojí ekonomickou činností a potažmo tak oprávněnost odpočtu daně ve smyslu ust. § 72 ZDPH v průběhu celé daňové kontroly žádnými relevantními důkazními prostředky neprokázal. Odvolací orgán tedy konstatuje, že tuto námitku odvolatele vyhodnotil vzhledem k výše uvedenému jako nedůvodnou.

[56] K námitce odvolatele uvedené v bodu [11] odvolací orgán konstatuje následující. Jak vyplývá z provedeného dokazování a předložených důkazních prostředků, odvolatel své důkazní břemeno ohledně tvrzení, že nemovitost S. č. p. 22 pořídil za účelem rekonstrukce a následného prodeje v rámci uskutečňování své ekonomické činnosti, kterou zařadil jako obchodní majetek dle ZDPH a potažmo tak splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně a jeho oprávněnost u přijatých zdanitelných plnění, které označil, že byla přijata a v souvislosti s touto nemovitostí, neprokázal. Tak jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, důvodem neuznání odpočtu daně z přijatých zdanitelných plnění přiřazených odvolatelem k nemovitosti S. nebyla okolnost, zda došlo či nedošlo k zániku stavby, jak namítá odvolatel, ale neprokázání skutečnosti, že tato přijatá zdanitelná plnění byla odvolatelem použita v rámci jeho ekonomické činnosti ve smyslu ust. § 72 ZDPH. Dle zjištění vyplývajících z předložených listin odborem výstavby nemovitost v ... nikdy nezanikla. Tato nemovitost je nepřetržitě evidována v katastru nemovitostí a odvolatel nikdy nežádal o její odstranění. Nad to jak vyplývá z vyžádaného Územním souhlasu a souhlasu s provedením ohlášené stavby vystaveného Městským úřadem Horšovský Týn, odborem výstavby a územního plánování dne 18. 4. 2012 č. j. OVÚP/3781/2012/Ko byl vydán souhlas s demolicí části stavby, nikoliv s jejím odstraněním, z čehož je zřejmé, že k zániku stavby S. č. p. 22 nikdy nedošlo. Dle odvolacího orgánu tak návrh odvolatele na vypracování znaleckého posudku ohledně zániku stavby není nutné akceptovat, neboť důvodem doměření daně nebyla skutečnost, zda došlo či nedošlo k zániku stavby, a proto by takový důkazní prostředek nemohl přispět k unesení důkazního břemene. Odvolací orgán tedy vzhledem k výše uvedenému i tuto námitku odvolatele vyhodnotil jako nedůvodnou.

[57] K námitce odvolatele uvedené v bodu [12] odvolací orgán konstatuje následující. Dle odvolacího orgánu je v projektové dokumentaci jednoznačně uvedeno, že investorem je odvolatel, a proto nelze akceptovat tvrzení odvolatele, že by ponechal na projektantovi či dalších osobách, aby určili účel využití stavby. Nad to jak vyplývá z oznámení o záměru v území k vydání územního souhlasu, odvolatel sám deklaroval, že jde o přestavbu rodinného domu pro něho jako fyzickou osobu (viz bod [46] tohoto rozhodnutí). Stejně tak je ze spisového materiálu zřejmé, že odvolatel jako fyzická osoba (občan) požádal o poskytnutí hypotéky u Unicredit Bank Czech a.s. z čehož nevyplývá, že by danou nemovitostí jako obchodním majetkem ručil za splacení úvěru, a proto nelze námitce odvolatele, že neměl povědomost o tom, že v projektové dokumentaci je uvedeno, že cílem přestavby je rozšíření obytného prostoru pro rodinu investora

prísvedčiť. Odvolací orgán tedy i tuto námitku vzhledem k výše uvedenému vyhodnotil jako nedůvodnou.“.

Hodnocení skutkových zjištění stran objektu na adrese S. č. p. 22 pak žalovaný vyjevil v napadeném rozhodnutí II takto: „[32] Jak vyplývá ze spisového materiálu, odvolatel nemovitost v obci ... nabyt na základě kupní smlouvy ze dne 6. 10. 2010. Odvolatel tvrdil, že je jeho nemovitost zbožím a používá ji pro ekonomickou činnost. Odvolací orgán tedy zkoumal, zda odvolatel tato svá tvrzení prokázal. Z údajů z katastru je zřejmé, že se jedná o objekt k bydlení. Tato skutečnost byla potvrzena i MěÚ Horšovský Týn, když správci daně poskytl kopii Oznámení o záměru v území k vydání územního souhlasu a Ohlášením stavby, podanými odvolatelem dne 19. 3. 2012. Odvolatel sám sebe v uvedených tiskopisech podaných na MěÚ Horšovský Týn označil za stavebníka - fyzickou osobu, nikoliv fyzickou osobu - podnikatele, jejíž podání souvisí s podnikatelskou činností. V daném případě se konkrétně jednalo o přestavbu rodinného domu na adrese ... Stejně skutečnosti jsou zřejmé i z kopie Územního souhlasu a souhlasu s provedením ohlášené stavby vydané dne 18. 4. 2012 kde je uvedeno, že se jednalo o přestavbu rodinného domu pro bydlení s rozšířením obytného prostoru. Stejná zjištění vyplývají i z textové části projektové dokumentace, kterou však odvolatel správci daně neposkytl, ale kterou si zajistil na základě výzvy č. j. 478603/14/2301-05603-400406 ze dne 6. 3. 2014, kde je v souhrnné technické zprávě oddílu B textové části projektové dokumentace uvedeno, že cílem přestavby je rozšíření obytného prostoru pro rodinu investora. Stejně tak v dokumentaci stavby oddílu F je v textové části projektové dokumentace uvedeno, že se jedná o přestavbu rodinného domu investora - p. J. S. a cílem přestavby objektu je rozšíření obytného prostoru pro rodinu investora.

Odvolatel, jak vyplývá z podání vůči orgánům územních samospráv, vystupoval výhradně jako fyzická osoba nikoliv jako fyzická osoba podnikající. Cílem přestavby, jak je zřejmé z textové části projektové dokumentace je rozšíření obytného prostoru pro rodinu investora a jedná se o přestavbu rodinného domu investora p. J.S. Nad to bylo v průběhu daňové kontroly zjištěno, že odvolatel nepodnikal v realitách, neměl žádné nabídky zveřejněné v médiích ani žádnou klientelu a nepředložil žádné relevantní důkazní prostředky na podporu svých tvrzení, že nemovitost je zbožím určeným k prodeji či informace o případných zájemcích o koupi této nemovitosti. Inzeráty zveřejněné odvolatelem na internetu se týkaly výhradně oblasti mediálního poradenství, zprostředkování reklamy marketingového poradenství a propagačních aktivit. Odvolatel sice na výzvu správce daně k prokázání splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění v souvislosti s touto nemovitostí předložil skladové karty, kde pro rekonstrukci objektu S. označil většinu přijatých zdanitelných plnění přesně specifikovaných dle jednotlivých zdanitelných období. Avšak použití těchto přijatých plnění v rámci své ekonomické činnosti a oprávněnost odpočtu daně ve smyslu ust. § 72 ZDPH neprokázal. Správce daně shledal tvrzení odvolatele o pořízení nemovitosti v obci S. č. p. 22 za účelem rekonstrukce a následného prodeje jako účelové, s čímž se odvolací orgán ztotožňuje, neboť odvolatel v průběhu daňové kontroly k prokázání svých tvrzení předložil Smlouvu o dílo, kde bylo ujednáno vykonání a zařízení veškerých koordináčních a jiných prací souvisejících s rekonstrukcí domu S. č. p. 22 ze dne 1. 4. 2010 uzavřenou mezi odvolatelem a Ing. D.S. (společné bydliště, společný účet), ačkoliv nemovitost v ... odvolatel pořídil až 6.

10.2010. Dle odvolacího orgánu však tato smlouva neprokazuje, že tento objekt je zbožím určeným k dalšímu prodeji. Tato skutečnost z ní nevyplývá. Nad to odvolatel v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty za kontrolovaná období uváděl jako hlavní ekonomickou činnost poradenství a v přiznáních k dani z příjmů fyzických osob za rok 2010 a rok 2011 na konci období v tabulce D na straně 2 přílohy č. 1 daňového přiznání, žádný majetek ani zásoby nevykázal. Navíc bylo správcem daně zjištěno, že odvolatel v souvislosti s nemovitostí ... uzavřel dne 15. 10. 2012 smlouvu o poskytnutí hypotečního úvěru INDIVIDUAL, který je určen na výstavbu a rekonstrukci pro občany, nikoliv pro podnikatele. Odvolatel v průběhu daňové kontroly tvrdil, že tuto nemovitost v obci S. pořídil a rekonstruoval v rámci své ekonomické činnosti a tuto nemovitost vložil do obchodního majetku a začal o ní účtovat, avšak kartu majetku správci daně nepředložil (tato byla předložena až jako příloha k odvolání). Tvzení odvolatele, že tuto nemovitost pořídil jako zboží za účelem dalšího prodeje, je tak v rozporu s údaji jím uvedenými v daňových přiznáních k dani z příjmů fyzických osob a v rozporu s výše uvedenými zjištěními správce daně, kdy jak ve vztahu k orgánům územní samosprávy, tak při vyřizování úvěru v souvislosti s touto nemovitostí vystupoval jako fyzická osoba. Odvolatel sice do protokolu č. j. 1094293/13/2301-05603-404727 dne 30. 5. 2013 uvedl, že tento objekt byl pořízen za účelem rekonstrukce a následného prodeje, avšak ze všech výše uvedených skutečností nevyplývá, že by odvolatelem deklarovaná činnost - rekonstrukce staveb - byla v kontrolovaných obdobích skutečnou ekonomickou činností odvolatele. Správce daně v průběhu daňové kontroly vyzval odvolatele výzvou č.j. 478603/14/2301-05603-400406 ze dne 6. 3. 2014 k prokázání splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění souvisejících s touto nemovitostí, avšak odvolatel jak je již výše uvedeno karty hmotného investičního majetku v průběhu celé daňové kontroly nepředložil. Skladovou kartu tohoto objektu předložil až v rámci odvolacího řízení a tvrdí, že došlo k zániku této stavby. Avšak jak ze skladové karty odvolatelem předložené karty vyplývá, odpisy tohoto majetku od roku 2010 odvolatel neuplatňoval. Jediná zmínka, kde je uvedeno, že došlo k zániku stavby je zřejmá z Ocenění pro potřeby úvěrového řízení pro banku UniCredit Group, avšak v rozporu s tím ze všech písemností ze stavebního řízení ve vztahu k této nemovitosti vyplývá, že se jednalo o přestavbu rodinného domu a odvolatel a odvolatel ve vztahu k této nemovitosti sám sebe označil jako fyzickou osobu, ne jako fyzická osoba podnikající. Stejně tak je zřejmé ze Smlouvy o poskytnutí hypotečního úvěru, že se jedná o úvěr za účelem financování výstavby rodinné rodinného domu na adrese .. Nad to jak bylo z vlastní evidence správce daně zjištěno, odvolatel předmětnou nemovitost - objekt ... zahrnutou v obchodním majetku neměl a v daňovém přiznání k dani z nemovitostí sám označil písm. H - jako BUDOVA OBYTNÉHO DOMU a od roku 2011 až dosud tento objekt daní sazbou daně z obytného domu, nikoliv sazbou daně objektu užívaného k podnikání.

Dle odvolacího orgánu žádná z výše uvedených skutečností nenasvědčuje tomu, že odvolatel v kontrolovaných zdaňovacích obdobích vykonával zástupkyní odvolatele deklarovanou činnost tj. rekonstrukci staveb. Dle odvolacího orgánu lze tedy uzavřít, že odvolatel své důkazní břemeno ve smyslu ust. § 92 odst. 3 daňového řádu neunesl, neboť u konkrétních jím označených přijatých zdanitelných plnění vztahujících se k nemovitosti v obci ... neprokázal, že tato plnění přijal a použil v rámci svých ekonomických činností.

Zjištění správce daně týkající se nemovitosti v ... nevycházejí dle odvolacího orgánu ze skutečnosti, zda tato stavba zanikla či nezanikla. Jak vyplývá ze spisového materiálu, odvolatel správcu daně v rámci daňové kontroly předložil vyjádření MěÚ Horšovský Týn, odboru výstavby a územního plánování, z něhož je zřejmé, že ad. 1) na části pozemku parc. č. xv katastrálním území S., se nenachází stavba hospodářské budovy (která byla odstraněna již v minulosti a doklady se k ní v archívu nedochovaly) a ad. 2) na další části uvedeného pozemku se nachází dům č. p. 22, na jehož přestavbu byl vydán MěÚ Horšovský Týn územní souhlas a souhlas s provedením ohlášené stavby ze dne 18. 4. 2012. Avšak tato skutečnost zda stavba zanikla či ne, není dle odvolacího orgánu předmětem kontrolních zjištění a potažmo tak ani doměřením daně. K neuznání nároku na odpočet daně došlo z důvodu, že odvolatel neprokázal, že jím přijatá zdanitelná plnění, která přiřadil ke stavbě v ..., byla použita v rámci ekonomické činnosti odvolatele. Odvolací orgán se se závěry správce daně a jeho hodnocením uvedeným ve zprávě o daňové kontrole na straně 11 až 13, že odvolatel oprávněnost nároku na odpočet daně a splnění podmínek pro jeho uplatnění ve smyslu ust. § 72 ZDPH neprokázal, plně ztotožňuje.

[33] Dle odvolacího orgánu lze tedy uzavřít, že s ohledem na skutečnost, že odvolatel svá tvrzení, že nemovitost ... pořídil za účelem rekonstrukce a následného prodeje a byla zahrnuta v obchodním majetku a přijatá zdanitelná plnění v souvislosti s touto nemovitostí tak použil v rámci své ekonomické činnosti, u níž vznikla povinnost přiznat daň na výstupu ve smyslu ust. § 92 odst. 3 daňového řádu neprokázal, neprokázal tudíž ani oprávněnost odpočtu daně a splnění podmínek pro jeho uplatnění ve smyslu ust. § 72 ZDPH. Naopak co se týče nemovitosti č. p. 24 v obci Z. lze dle odvolacího orgánu konstatovat, že v tomto případě odvolatel oprávněnost odpočtu daně ve smyslu ust. § 72 ZDPH prokázal, a proto odvolací orgán rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

(...)

[37] K námitce odvolatele uvedené v bodu [6] odvolací orgán konstatuje následující. Odvolatel tvrdí, že nemovitost ... pořídil za účelem rekonstrukce a následného prodeje v rámci uskutečňování své ekonomické činnosti. Avšak jak vyplývá ze spisového materiálu, odvolatel toto své tvrzení včetně výkonu realitní činnosti v průběhu celé daňové kontroly relevantními důkazními prostředky neprokázal. Ze spisového materiálu je zřejmé, že odvolatel ve vztahu k této nemovitosti vůči orgánům územních samospráv vystupoval jako fyzická osoba nepodnikající. Výkon realitní činnosti v rámci svých ekonomických činností v kontrolovaných obdobích neprokázal. Smlouvu o dílo s paní S. ze dne 1. 4. 2010 na vykonání a zařízení veškerých koordinačních a jiných prací souvisejících s rekonstrukcí předmětné nemovitosti, podepsanou téměř 6 měsíců před pořízením předmětné nemovitosti nelze dle odvolacího orgánu osvědčit jako důkaz prokazující skutečnost, že tato nemovitost je zbožím pořízeným v rámci ekonomických činností odvolatele určeným k dalšímu prodeji. Stejně tak další odvolatelem předložené důkazní prostředky jako projektovou dokumentaci, či skladové karty, na kterých jsou evidována přijatá zdanitelná plnění související s touto nemovitostí či další důkazní prostředky zjištěné správcem daně u příslušných dotčených institucí nelze osvědčit jako důkaz k prokázání skutečnosti, že odvolatel tuto nemovitost pořídil za účelem rekonstrukce a dalšího prodeje a přijatá zdanitelná plnění v souvislosti s touto nemovitostí použil v rámci svých ekonomických činností, neboť tato skutečnost z těchto důkazních prostředků nevyplývá, viz bod [32] tohoto rozhodnutí.

Ze spisového materiálu je zřejmé, že odvolatel tuto nemovitost pořídil dne 6. 10. 2010 jako fyzická osoba nepodnikající a ve vztahu k této nemovitosti vůči orgánům veřejné správy vystupoval jako fyzická osoba nepodnikající. Z projektové dokumentace je zřejmé, že se jedná o přestavbu rodinného domu investora. Stejně tak ze spisového materiálu vyplývá, že odvolatel požádal o poskytnutí hypotéky u bankovního ústavu jako fyzická osoba - občan. Ačkoliv byl odvolatel v průběhu daňové kontroly vyzván k předložení inventárních karet majetku, tyto nepředložil a skutečnost, že je předmětná nemovitost součástí obchodního majetku neprokázal a tato skutečnost není zřejmá ani ze spisového materiálu. Odvolatel teprve až v rámci odvolání uvádí, že nemovitost S... je zahrnuta jako zboží evidované prostřednictvím skladové karty a jedná se o novou stavbu. Jako důkaz k prokázání svého tvrzení přiložil kopii skladové karty ... avšak dle zjištění správce daně odvolatel není vlastníkem nemovitosti uvedené na skladové kartě ... Dle odvolacího orgánu je na místě konstatovat, že dle ZDPH a judikatury Soudního dvora evropské unie (dále jen „SDEU“) má plátce u majetku, který používá pro ekonomické či neekonomické účely možnost postupovat tak, že za a) vloží dané zboží do obchodního majetku, za b) zcela je ponechá ve svém soukromém majetku, a za c) nebo jej může vložit do obchodního majetku v rozsahu, v jakém jej používá pro svoji ekonomickou činnost. Z uvedeného lze tedy dovodit (viz rozsudek SDEU C-97/90 Lennartz či C-515/07 Verenging Noordelijke Land), že u zboží a služeb, které nebyly vloženy do obchodního majetku, nárok na odpočet daně uplatnit nelze, není-li zjištěna souvislost s ekonomickou činností a tato situace v daném případě nastala. Odvolatel souvislost této nemovitosti se svojí ekonomickou činností a potažmo tak oprávněnost odpočtu daně ve smyslu ust. § 72 ZDPH v průběhu celé daňové kontroly žádnými relevantními důkazními prostředky neprokázal. Odvolací orgán tedy konstatuje, že tuto námitku odvolatele vyhodnotil vzhledem k výše uvedenému jako nedůvodnou.

[38] K námitce odvolatele uvedené v bodu [7] odvolací orgán konstatuje následující. Jak vyplývá z provedeného dokazování a předložených důkazních prostředků, odvolatel své důkazní břemeno ohledně tvrzení, že nemovitost S. č. p. 22 pořídil za účelem rekonstrukce a následného prodeje v rámci uskutečňování své ekonomické činnosti, kterou zařadil jako obchodní majetek dle ZDPH a potažmo tak splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně a jeho oprávněnost u přijatých zdanitelných plnění, které označil, že byla přijata a v souvislosti s touto nemovitostí, neprokázal. Tak jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, důvodem neuznání odpočtu daně z přijatých zdanitelných plnění přiřazených odvolatelem k nemovitosti S. nebyla okolnost, zda došlo či nedošlo k zániku stavby, jak namítá odvolatel, ale neprokázání skutečnosti, že tato přijatá zdanitelná plnění byla odvolatelem použita v rámci jeho ekonomické činnosti odvolatele ve smyslu ust. § 72 ZDPH. Dle zjištění vyplývajících z předložených listin odborem výstavby nemovitost v S. č. p. 22 nikdy nezanikla. Tato nemovitost je nepřetržitě evidována v katastru nemovitostí a odvolatel nikdy nežádal o její odstranění. Nad to jak vyplývá z vyžádaného Územním souhlasu a souhlasu s provedením ohlášené stavby vystaveného Městským úřadem Horšovský Týn, odborem výstavby a územního plánování ze dne 18. 4. 2012 č. j. OVÚP/3781/2012/Kó byl vydán souhlas s demolicí části stavby, nikoliv s jejím odstraněním, z čehož je zřejmé, že k zániku stavby ... nikdy nedošlo. Dle odvolacího orgánu tak návrh odvolatele na vypracování znaleckého posudku ohledně zániku stavby není nutné akceptovat, neboť důvodem doměření daně nebyla skutečnost, zda došlo či nedošlo k zániku stavby, a proto by takový důkazní prostředek nemohl přispět unesení důkazní břemene.

Odvolací orgán tedy vzhledem k výše uvedenému i tuto námitku odvolatele vyhodnotil jako nedůvodnou.

[39] K námitce odvolatele uvedené v bodu [8] odvolací orgán konstatuje následující. Dle odvolacího orgánu je v projektové dokumentaci jednoznačně uvedeno, že investorem je odvolatel, a proto nelze akceptovat tvrzení odvolatele, že by ponechal na projektantovi či dalších osobách, aby určili účel využití stavby. Nad to jak vyplývá z oznámení o záměru v území k vydání územního souhlasu, odvolatel sám deklaroval, že jde o přestavbu rodinného domu pro něho jako fyzickou osobu (ne podnikatele). Stejně tak je ze spisového materiálu zřejmé, že odvolatel jako fyzická osoby (občan) požádal o poskytnutí hypotéky u Unicredit Bank Czech a.s. z čehož nevyplývá, že by danou nemovitostí jako obchodním majetkem ručil za splacení úvěru, a proto nelze námitce odvolatele, že neměl povědomost o tom, že v projektové dokumentaci je uvedeno, že cílem přestavby je rozšíření obytného prostoru pro rodinu investora přisvědčit. Odvolací orgán tedy i tuto námitku vzhledem k výše uvedenému vyhodnotil jako nedůvodnou.

Soud je toho názoru, že žalovaný v tomto případě snesl v napadeném rozhodnutí logickou, na sebe navazující a detailní argumentaci, s níž se lze ztotožnit. Dostatečně jasně ozřejmil, co v dané věci spatřuje jako problematické, stejně tak uvedl, na základě čeho dospěl ke svým úvahám a závěrům.

Další část žalobních námitek (bod VI odst. 1 a 5 žaloby) se týkala postupu správce daně ve vztahu k žalobcovým nemovitostem v P.-S. (garáž) a H. č.p. 55. Ani jedna z těchto nemovitostí však nebyla předmětem doměření daně v předmětných věcech, což je výslovně uvedeno jak v napadeném rozhodnutí I (str. 11, bod [37]), tak v napadeném rozhodnutí II (str. 8, bod [23]). Soud se proto těmito námitkami nemohl zabývat.

Stran tvrzeného porušení zásady součinnosti, shromažďování údajů správcem daně, které nepotřeboval pro správu daní, vybočení z věcného i časového rámce kontroly, prolomení bankovního tajemství, či porušení zákona č. 101/2000 Sb., soud konstatuje, že pochybení takového rázu, jak je popsal žalobce, neshledal. Ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu je správou daně postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Správce daně v procesu dokazování dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Tedy, správce daně je oprávněn provádět dokazování dle vlastní úvahy, musí však veškeré své postupy řádně odůvodnit. Žalovaný stran dokazování v napadeném rozhodnutí I konstatoval: „[31] Pro posouzení nároku na odpočet daně je nezbytné vést dokazování. Obecně je dokazování upraveno v ustanovení § 92 a následujících daňového řádu. Podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu „daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“ Je to tedy daňový subjekt, který nese důkazní břemeno ohledně skutečností, které je povinen uvádět ve svých tvrzeních a je tedy na daňovém subjektu, aby prokázal to, co sám tvrdí. Nárok na odpočet daně se nejčastěji prokazuje daňovým dokladem. Daňový doklad je tak jedním z důkazů, které správce daně musí hodnotit v rámci

procesu dokazování. Nelze však tvrdit, že samotným předložením formálního dokladu dochází k automatickému prokázání nároku na odpočet daně bez dalšího. Takový výklad předmětného ustanovení by vedl k nepřijatelnému gramatickému formalismu a byl by v rozporu se samotným účelem ustanovení a nerespektoval by zejména procesní návaznost daňového řádu danou § 92 odst. 5 daňového řádu k § 72 ZDPH. Ačkoliv je tedy § 72 ZDPH bezpochyby speciálním procesním ustanovením vůči daňovému řádu a to zejména v otázce volby důkazních prostředků, je samotný § 92 odst. 5 daňového řádu i nadále ustanovením obecným, vůči kterému ZDPH speciální úpravu neobsahuje.

[32] Pokud tedy správci daně vznikly důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných evidencí či jiných záznamů, kterými daňový subjekt svá tvrzení ve smyslu ust. § 92 odst. 3 daňového řádu prokazoval, může podle § 92 odst. 4 daňového řádu vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Důkazní břemeno se vztahuje pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vázících se výlučně k daňové povinnosti subjektu. Důkazní břemeno ve smyslu ust. § 92 odst. 5, písm. c) daňového řádu ohledně skutečností vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem pak tíží správce daně.

[33] Úkolem správce daně je zajistit, aby byly skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně zjištěny co nejúplněji, neboť cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Z výše uvedené judikatury NSS ale vyplývá, že neunesení důkazního břemene plátcem neznamena, že správce daně má povinnost sám vyhledávat důkazy. Postačí, když správce daně vyjádří důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně totiž nemá povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil.

[34] Jako důkazních prostředků lze dle § 93 odst. 1 daňového řádu využít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.

[35] Závěrečnou fází dokazování je hodnocení důkazů, při kterém správce daně řídí zásadou volného hodnocení důkazů, tj. hodnotí důkazy podle své úvahy a posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 daňového řádu). Je pak na správci daně, které důkazy osvědčí za důkaz ve prospěch, popřípadě v neprospěch daňového subjektu. Zmíněná zásada však neznamena libovůli správce daně, ale „mj. znamená, že jednotlivým důkazům je přisuzována určitá hodnota závažnosti (důležitosti), hodnota zákonnosti a hodnota pravdivosti (věrohodnosti)“ (viz rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2007, č. j. 5 Afs 104/2006-73).

Správce daně při hodnocení důkazů vychází ze znalosti zákonů, z všestranného a logického zhodnocení jednotlivých důkazů v jejich vzájemných souvislostech, s přihlédnutím ke všem okolnostem případu. Po provedeném dokazování správce daně v souladu s ust. § 92 odst. 7

daňového řádu určí, tzn. odůvodní, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv, a na základě kterých důkazních prostředků. O hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení nevádí v jiné písemnosti založené ve spise.

[36] Dne 3. 4. 2013 byla se zástupcem daňového subjektu protokolem č. j. 605496/13/2301-05603-404727 zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2010 až 4. čtvrtletí 2011. Při zahájení daňové kontroly zástupce odvolatele uvedl, že předmětem hlavní činnosti v kontrolovaných zdaňovacích obdobích byla rekonstrukce staveb. Doklady za 1. až 4. čtvrtletí 2010 nebyly z důvodu vykradení skladu předloženy. Správce daně si tedy s ohledem na odvolatelem deklarovanou činnost u příslušných institucí vyžádal související dokumenty a učinil si tak přehled o všech nemovitostech ve vlastnictví odvolatele. Doklady za 1. až 4. čtvrtletí 2011 byly kromě výpisů z účtů a karet HIM předloženy. Správce daně si tedy na základě výzev k vydání listin a poskytnutí důkazních prostředků dle § 92 odst. 4 a § 57 odst. 3 daňového řádu důkazní prostředky u bankovních institucí, obchodních partnerů odvolatele a dalších institucí vyžádal.

Dne 30. 5. 2013 pak byly správci daně v rámci protokolu č. j. 1094293/13/2301-05603-404727 dodatečně předloženy některé z požadovaných podkladů za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2010 až 4. čtvrtletí 2010. Současně byla správci daně poskytnuta další vysvětlení, že v roce 2010 bylo hlavní činností odvolatele poradenství (které v roce 2011 dobíhalo) a částečně rekonstrukce staveb Z. u Kl. a ... (které byly zakoupeny za účelem rekonstrukce a následného prodeje), že rekonstrukce domu S. dosud nebyla ukončena, že přijatá zdanitelná plnění v roce 2011 související se stavbou byla určena pro stavbu ... a přijatá plnění která byla určena pro Prahu, byla předmětem přefakturace, že zaměstnanec odvolatel měl pouze na dohodu o provedení práce v rámci smluv o dílo. Dne 3. 6. 2013 pak bylo správci daně doručeno osobní vyjádření odvolatele zaevidované pod č. j. 1118379/13 k přefakturaci služeb společnosti JS Keynote s.r.o., DIČ: CZ29037247 (dále jen „JS Keynote“) ve snížené sazbě.

[37] Správce daně po přezkoumání předložených dokladů vyzval odvolatele výzvou č.j. 1246537/13/2301-05603-404727 ze dne 8. 7. 2013 dle § 92 odst. 3 a 4 a 86 odst. 3 písm. c) a e) daňového řádu k prokázání jím tvrzených skutečností a předložení dalších důkazů. Avšak dne 15. 7. 2013 byl správci daně doručen email, že odvolatel výzvu obdržel, ale z důvodu dlouhodobě plánované dovolené žádá o termín k doložení náležitostí na dobu do 15. 8. 2013. Správce daně tento termín akceptoval. Dne 15. 8. 2013 byla správci daně doručena odpověď odvolatele na výzvu zaevidovaná pod č.j. 1397558/13, avšak správci daně vznikly další pochybnosti, a proto vyzval odvolatele výzvou k prokázání skutečností č. j. 1432188/13/2301-05603-404727 ze dne 16.9.2013, aby u konkrétně ve výzvě vypsáných přijatých zdanitelných plnění (dle dokladů) uvedených v evidencích pro daňové účely rozdělených dle konkrétních zdaňovacích období (viz bod 1 výzvy) prokázal splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH. V bodu 2 výzvy, správce daně vyzval odvolatele k předložení daňových dokladů a k prokázání, že přijatá plnění dle bodu 1 a 2 byla použita v rámci jeho ekonomických činností, čímž došlo k přenesení důkazního břemene.

Dne 21. 10. 2013 bylo správci daně pod č. j. 1520202/13 doručeno velmi podrobné a rozsáhlé vyjádření odvolatele, včetně skladových karet přijatých zdanitelných plnění s uvedením k jaké nemovitosti se konkrétní přijaté plnění váže, včetně daňových dokladů, projektové dokumentace, smlouvy o dílo ze dne 1. 4. 2010, smlouvy o uzavření budoucí smlouvy o

připojení odběrného zařízení a další související korespondence, rozsáhlá fotodokumentace a vyjádření odvolatele. Ve vyjádření pak odvolatel uvedl, že je majitelem pozemku a stavby v obci S. a velmi podrobně zde v části 1 - úvodní a stavebně technické informace popsal pořízení nemovitosti, práci s tím spojených s tím, že doložené doklady se vážou k nemovitosti v S. V části 2 - provozní a další informace v bodu 1 až 34 odvolatel podrobně popsal, čeho se přijatá zdanitelná plnění dle konkrétních dokladů týkala, k čemu slouží s tím, že se vztahují k podnikání a uskutečňování jeho ekonomické činnosti. Část 3 - doložení dokladů se týkala vyjádření k dokladům č. 1 až 14. Následně pak byly dne 29.10.2013 pod č.j. 1590353/13 a dne 31.10.2013 pod č.j. 1592904/13 doručeny správci daně další dva chybějící doklady.

Vzhledem ke skutečnosti, že při zahájení daňové kontroly zástupce odvolatele uvedl, že předmětem hlavní činnosti je rekonstrukce staveb a za rok 2010 nepředložil žádné doklady, správce daně po zahájení daňové kontroly u příslušných institucí ověřoval, jaké nemovitosti v kontrolovaných zdaňovacích obdobích odvolatel vlastnil. Výsledkem bylo zjištění, že odvolatel v kontrolovaných zdaňovacích obdobích vlastnil nemovitosti v katastrálním území: A. S. - garáž (není předmětem doměření daně), B. Z. u K., objekt č. p. 24 (bude vyřízeno samostatným rozhodnutím), C. H. č. p. 55, (není předmětem doměření daně), D. P. S. K. 246/4c. E. (...)

[41] Poté správce daně seznámil odvolatele dne 30. 9.2014 protokolem č.j. 1613697/14/3201-05603-400406 s výsledky kontrolních zjištění a současně ho vyzval, aby se k nim vyjádřil. Zástupce odvolatele požádal o 30 denní lhůtu, která mu byla stanovena rozhodnutím č. j. 1641135/14/2301-05603-400406 ze dne 30. 9. 2014. Dne 27. 10. 2014 bylo správci doručeno velmi obsáhlé vyjádření odvolatele k výsledkům kontrolních zjištění včetně příloh (cca 140 stran), kde se odvolatel velmi podrobně vyjádřil ke všem kontrolním zjištěním. Přílohou vyjádření byly např. vystavené daňové doklady v roce 2008 a v roce 2009, výpisy z UniCredit bank a.s. týkající se úhrad vystavených daňových dokladů v roce 2008 a 2009, výpisy z živnostenského rejstříku, stanovisko ČEZ Distribuce, a. s k demolici stavby Z., darovací smlouva, čestné prohlášení a další. Správce daně vyjádření odvolatele vyhodnotil, avšak ke změně výsledku kontrolních zjištění nedošlo.

[42] Zde je dle odvolacího orgánu na místě uvést, že odvolatel v průběhu daňové kontroly podal dne 8.4. 2014 pod č.j. 990899/14 první stížnost proti chování úředních osob. Tato stížnost byla vyřízena jako nedůvodná, viz vyrozumění o vyřízení stížnosti č. j. 1236719/14-2301-00600-401256 ze dne 9. 6. 2014. Dne 1. 7. 2014 odvolatel podal pod č.j. 1343995/14 žádost o prošetření vyřízení stížnosti. Tuto žádost Odvolací finanční ředitelství vyhodnotilo jako nedůvodnou, viz sdělení o výsledku prošetření č.j. 22667/14/5000-14505-711218 ze dne 28. 8. 2014.

Poté co na základě vyjádření odvolatele doručného dne 27. 10. 2014 ke změně kontrolních zjištění nedošlo, zaslal správce daně odvolateli sdělení ve věci projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole na den 6. 2. 2015. Jako reakce na toto sdělení bylo dne 2. 2. 2015 pod č.j. 311806/15 správci daně doručeno oznámení odvolatele, že podal stížnost (jednalo se již o druhou stížnost) proti nevhodnému chování úředních osob. Toto podání bylo správcem daně vyhodnoceno jako stížnost na ochranu osobních údajů č. j. 298200/15, podnět na ochranu před nečinností správce daně č. j. 354411/15 a stížnost na nevhodné chování úředních osob č.j. 354421/15. Všechna tato podání nebyla shledána důvodná, viz vyrozumění o odložení podnětu dle § 38 daňového řádu č.j. 6549/15/5200-20446-702189, č.j. 582768/15/2300-00061-402732 o

vyřízení podání týkajícího se ochrany osobních údajů ze dne 23. 3. 2015 a vyrozumění o vyřízení stížnosti č.j. 493545/15/2300-11450-402143 ze dne 20. 3. 2015.

Projednání zprávy dne 6. 2. 2015 bylo správcem daně vzhledem k výše uvedeným podáním odvolatele dne 5. 2. 2014 zrušeno (viz úřední záznam č. j. 330680/15/2301-62563-400406).

Dne 17. 3. 2015 však byla správci daně doručena stížnost zaevidovaná pod č.j. 541118/15 proti chybnému postupu správce daně, týkající se vrácení skladových karet. Tato stížnost byla shledána jako důvodná, avšak ke dni podání stížnosti již byly karty odvolateli vráceny, viz vyrozumění č. j. 102805/15/2301-80543-404711 ze dne 28. 4. 2015.

Dne 17. 3. 2015 byla na Generální finanční ředitelství podána stížnost proti nevhodnému chování úředních osob Odvolacího finančního ředitelství, která byla zaevidována pod č. j. 16236/15. Po posouzení byla tato stížnost postoupena Odvolacímu finančnímu ředitelství, které ji prošetřilo a shledalo ji jako nedůvodnou, viz vyrozumění č.j. 15490/15/5100-41455-711218 ze dne 20. 5. 2015.

Dne 8. 4. 2015 bylo odvolatelem pod č. j. 785587/15 podána další stížnost proti nevhodnému chování úředních osob. Tato stížnost byla vyřízena vyrozuměním č. j. 15573/15/5100-41455-711218 ze dne 25. 5. 2015 jako nedůvodná.

Dne 13. 4. 2015 podal odvolatel pod č. j. 900087/15 žádost o důkladné prošetření vyřízení stížnosti č. j. 493545/15/2300-11450-402143 a pod č.j. 933848/15 žádost o prošetření a přezkum postupu kontrolního orgánu týkající se ochrany osobních údajů č. j. 582768/15/2300-00061-402732 a pod č. j. 933816/15 stížnost proti postupu správce daně (doplnění žádosti o prošetření týkající se vyrozumění o vyřízení stížnosti č. j. 493545/15/2300-11450-402143).

Ke změně kontrolních zjištění však nedošlo a správce daně tedy zaslal dne 24.4.2015 odvolateli druhé oznámení ve věci projednání zprávy o daňové kontrole č. j. 979602/15/2301-62563-400406 na 12.5.2015. V textu oznámení upozornil odvolatele, že při ústním projednání a podepsání zprávy o daňové kontrole bude podrobně seznámen se stanoviskem správce daně k vyjádření odvolatele k výsledku kontrolního zjištění podaného dne 27. 10. 2014 a doplněného dne 13. 4. 2015.

Dne 4.5.2015 podal odvolatel pod č.j. 1092854/15 stížnost proti postupu správce daně ve smyslu ust. § 261 odst. 1 daňového řádu (stížnost vyřízená jako nedůvodná viz č. j. 1146464/15/2301-80543-404711 ze dne 11.5.2015), pod č.j. 1093926/15 žádost o prošetření stížnosti vyřízené vyrozuměním č. j. 102805/15/2301-80543-404711 ze dne 28.4.2015 (vyřízena jako nedůvodná viz č.j. 19734/15/5100-41455-711218 ze dne 29.6.2015), pod č.j. 1093968/15 podání ve věci nicotnosti kontrolního procesu (vyřízeno vyrozuměním o odložení podnětu na prohlášení nicotnosti č. j. 16531/15/5100-41452-706445 ze dne 26. 5. 2015) a pod č.j. 1111498/15 podání ve věci nečinnosti správce daně, vyřízeno vyrozuměním o odložení podnětu č. j. 17375/15/5300-22443-702189 ze dne 2. 6. 2015.

[43] Zvýše uvedeného postupu je zřejmé, že správce daně měl snahu dostát své povinnosti a zprávu o daňové kontrole s odvolatelem projednat a seznámit ho se svým hodnocením k vyjádření odvolatele k výsledku kontrolních zjištění, avšak odvolatel v průběhu daňové kontroly činil další kroky, a proto k projednání zprávy o daňové kontrole nedošlo. Správce daně tedy dospěl k závěru, že byly naplněny podmínky pro postup správce daně dle ust. § 88 odst. 5 daňového řádu a zaslal odvolateli sdělení č. j. 1151605/15/2301-62563-400406 ze dne 13.5.2015, kde tuto skutečnost uvedl, včetně zprávy o daňové kontrole, kde je uvedeno

stanovisko správce daně k vyjádření odvolatele k výsledku kontrolních zjištění ze dne 27.10.2014 a ze dne 13.4.2015 (doručeno dne 23. 5.2015).

Dne 25. 5. 2015 byla Odvolacímu finančnímu ředitelství doručena pod č. j. 1220092/15 žádost odvolatele dle § 261 odst. 6 daňového řádu o prošetření vyřízení stížnosti vyrozuměním 1146464/15/2301-80543-404711 ze dne 11.5.2015, stížnost byla vyřízena jako nedůvodná, viz vyrozumění č. j. 23491/15/5100-41455-711218 ze dne 22. 7. 2015.

[44] Odvolatel jak je již z výše uvedeného patrné, podal v průběhu daňové kontroly několik stížností, žádostí o prošetření vyřízení stížnosti, podnět na ochranu před nečinností správce daně, podání ve věci nicotnosti kontrolního procesu a jeho závěrů a bránil tak řádnému projednání zprávy o daňové kontrole. Proto mu byla v souladu s ust. § 88 odst. 5 daňového řádu zpráva o daňové kontrole včetně sdělení zaslána poštou a dne 28. 5. 2015 vystavil správce daně předmětná odvoláním napadená rozhodnutí - dodatečné platební výměry uvedené ve výroku tohoto rozhodnutí, kterými byla odvolateli doměřena daň z přidané hodnoty z důvodu porušení ust. § 51 odst. 2, § 72 a § 78 ZDPH.“.

(...)

[48] K námitce odvolatele uvedené v bodu [3] odvolací orgán konstatuje následující. Dne 3.4.2013 byla u odvolatele se zástupcem daňového subjektu p. S. protokolem č. j. 605496/13/2301-05603-404727 zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí 2010 až 4. čtvrtletí 2011. Na podaných daňových přiznáních za tato kontrolovaná období odvolatel uváděl jako hlavní ekonomickou činnost poradenství, avšak zástupce odvolatele při zahájení daňové kontrol uvedl, že v kontrolovaných obdobích odvolatel vykonával jako hlavní činnost rekonstrukce staveb. S ohledem na deklarovanou činnost odvolatele (odvolatel při zahájení daňové kontroly za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2010 daňové doklady z důvodu vykradení skladu nepředložil) a k objektivnímu posouzení jejího obsahu a hlavně za účelem zjištění veškerých okolností potřebných pro správné zjištění a stanovení daně si správce daně sám učinil ucelený přehled o všech nemovitostech ve vlastnictví odvolatele, viz zpráva o daňové kontrole strana 4 až 8, kde jsou skutková zjištění týkající se konkrétních nemovitostí uvedena pod písmeny A až E. Tak jak vyplývá z ust. § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byla zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňového subjektu. Tato povinnost na jedné straně přikazuje správci daně,

aby v rámci zjišťování daňově významných skutečností postupoval co nejdůsledněji, na straně druhé je limitem pro toto pravidlo důkazní povinnost daňového subjektu spočívající v povinnosti prokázat všechny skutečnosti, k jejichž tvrzení je povinen. Neznamená to tedy, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil.

K doměření daně došlo na základě kontrolních zjištění uvedených ve zprávě o daňové kontrole pouze pod písm. B (odvolání bude vyřízeno samostatných rozhodnutím) a písm. D a E, která se týkala nemovitosti v Praze 6 na adrese K. 246/4c a nemovitosti v ..., které jsou předmětem tohoto rozhodnutí. Dle odvolacího orgánu je ze spisového materiálu zřejmé, že skutková zjištění týkající se obou nemovitostí byla shromážděna v rámci daňové kontroly v potřebném rozsahu, viz body [38] a [39] a závěry správce daně, včetně jeho hodnocení tak vycházejí jak z důkazů předložených odvolatelem na základě výzev správce daně k prokázání skutečností, tak z

vlastních zjištění správce daně v rámci daňové kontroly (viz zpráva o daňové kontrole strana 5 až 9) s čímž se odvolací orgán ztotožňuje (viz hodnocení odvolacího orgánu body [45] a [46]). (...) Odvolací orgán tedy vzhledem k výše uvedenému vyhodnotil tuto námitku odvolatele jako nedůvodnou.

[49] K námitce odvolatele uvedené v bodu [4] odvolací orgán konstatuje následující. Dle ust. § 1 odst. 2 daňového řádu je správa daně postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady a správce daně je oprávněn v souladu s tímto ustanovením činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění daňové povinnosti. Stejně tak dle ust. § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Vzhledem ke skutečnosti, že zástupce odvolatele při zahájení daňové kontroly uvedl, že v kontrolovaných obdobích prováděl realitní činnost, avšak v daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období uvedl jako ekonomickou činnost poradenství a nad to doklady za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2010 správci daně z důvodu vykradení skladu nepředložil, správci daně vznikly pochybnosti, a proto si potřebné podklady vyžádal v rámci součinnosti u příslušných institucí sám. Navíc jak ze spisového materiálu vyplývá, odvolatel správci daně předložil neúplné důkazní prostředky, např. projektovou dokumentaci. Správce daně si proto u dotčených institucí, např. MěÚ Horšovský Týn, UniCredit Bank Czech republik, a. s. a dalších vyžádal potřebné důkazní prostředky tj. textovou část projektové dokumentace včetně všech souvisejících dokumentů a Smlouvy o poskytnutí hypotéčního úvěru. Dle odvolacího orgánu tak nelze námitce odvolatele na nezákonnost postupu správce a zneužití pravomoci veřejného činitele přisvědčit. Ust. § 92 odst. 2 daňového řádu totiž správci daně přikazuje, aby v rámci zjišťování daňově významných skutečností postupoval co nejúplněji. To však neznamená, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil, viz rozsudek NSS č. j. 1 AfS 54/2004 ze dne 9. 2. 2005 podle kterého daňové řízení „není založeno na zásadě vyšetřovací ale na prioritní povinnosti daňového subjektu prokazovat vše co sám tvrdí“. Správce daně tak není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, ale může provádět dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt a primární iniciativa tak přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Avšak jak je ze spisového materiálu zřejmé, odvolatel své důkazní břemeno ve smyslu ust. § 92 odst. 3 daňového řádu neunesl a oprávněnost odpočtu daně včetně splnění podmínek pro jeho uplatnění ve smyslu ust. § 72 ZDPH neprokázal. Stejně tak nelze přisvědčit námitce odvolatele, že správce daně šetřil soukromá práva odvolatele nesouvisející s jeho ekonomickou činností, neboť zástupce odvolatele při zahájení daňové kontroly důkazní prostředky za rok 2010 z důvodu vykradení skladu nepředložil (tyto předložil až později), a proto si správce daně zajišťoval u dotčených institucí informace a potřebné důkazy bez součinnosti s odvolatelem. Odvolací orgán tedy vzhledem k výše uvedenému konstatuje, že námitku odvolatele na nezákonný postup správce daně nelze vyhodnotit jinak, než jako nedůvodnou.

[50] K námitce uvedené v bodu [5] odvolací orgán konstatuje následující. Jak je ze spisového materiálu zřejmé, odvolatel svá tvrzení, že nemovitost na adrese K. 246/4c, P. 6 používal v

kontrolovaných obdobích v rámci svých ekonomických činností pro zdanitelná plnění, u kterých mu vznikla povinnost přiznat daň na výstupu, neprokázal. Toto tvrzení odvolatele je v rozporu s předloženými důkazními prostředky, neboť jak ze spisového materiálu vyplývá (viz bod [45]) odvolatel tuto nemovitost s účinností od 1. 9. 2011 pronajal společnosti JS Keynote, která zde měla sídlo a od 1. 9. 2011 do 1. 8. 2013 (jak sám odvolatel uvedl) zde podnikala, v důsledku čehož došlo ke z účelu použití (osvobozený pronájem viz smlouva o pronájmu). Dle odvolacího orgánu je ze spisového materiálu zřejmé, že společnost JS Keynote s předmětem pronájmu od 1. 9. 2011 nakládala jako vlastník a byt fakticky s účinností od tohoto data ke své ekonomické činnosti využívala, a proto správce daně odvolateli na řádku 50 daňového přiznání doměřil osvobozená plnění ve výši 10 500 Kč za měsíce září až prosinec 2011. Odvolací orgán se v tomto plně odkazuje na své hodnocení uvedené v bodu [45] z něhož vyplývá, že odvolatel žádnými relevantními důkazními prostředky neprokázal, že byt na adrese K. 246/4c, P. 6 používal, jak tvrdil výhradně pro svoji ekonomickou činnost, tj. pro zdanitelná plnění, u nichž mu vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Odvolací orgán tedy vzhledem k výše uvedenému konstatuje, že tuto námitku nelze vyhodnotit jinak, než jako nedůvodnou.

[51] Co se týká námitky uvedené v bodu [6] odvolací orgán se v tomto plně odkazuje na hodnocení důkazů uvedené ve zprávě o daňové kontrole na straně 10 a 11 a straně 36 týkající se oddílu D a na své hodnocení uvedené v tomto rozhodnutí v bodu [45]. Dle ust. § 1 odst. 2 daňového řádu správa daní je postup, jehož cílem je správné zjištění, stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady a správce daně je oprávněn v souladu s tímto ustanovením a s ust. § 92 odst. 2 daňového řádu činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění daňové povinnosti, a proto nelze námitce odvolatele, že správce daně řešil situaci, která váže kroku 2013 přisvědčit. Správce daně při místním šetření zjišťoval, zda došlo ke změně použití majetku a zda byly naplněny podmínky pro úpravu odpočtu daně dle ust. § 78 odst. 3 ZDPH, neboť pětiletá lhůta pro úpravu odpočtu daně majetku pořízené v roce 2007 skončila v roce 2012. Správce daně byl tedy v roce 2013 oprávněn prověřovat, zda byly či nebyly naplněny podmínky pro úpravu odpočtu daně dle ust. § 78 ZDPH, neboť lhůta pro stanovení daně dle ust. § 148 daňového řádu za předmětná zdaňovací období dosud neuplynula. Dle odvolacího orgánu tedy nelze námitce odvolatele, že správce daně řešil situaci, která se váže k roku 2013, tedy k období, na které nemá oprávnění přisvědčit, a proto vyhodnotil tuto námitku jako nedůvodnou.“. Obdobné je uvedeno i v napadeném rozhodnutí II, konkrétně v jeho bodech [18] - [23], [25] - [30] a [34] - [40].

Soud je přesvědčen, že žalovaný plně dostal povinnostem, které mu z daňového řádu vyplývají pro proces dokazování. Vše precizně popsal a soud v jeho postupu neshledal nic, co by mu bylo třeba vytknout.

Nekonkrétností trpí žalobcova námitka týkající se žádosti o sdělení jmen úředníků, kteří byli určeni k řešení jeho odvolání (bod VI. odst. 4 žaloby). Není z ní vůbec patrné, jakým způsobem byla zasažena žalobcova veřejná subjektivní práva, což soudu znemožňuje se s ní relevantně vypořádat.

Nedůvodnými soud shledal i námitky týkající se nemovitosti nacházející se na adrese Z. 24. Skutkový stav stran této nemovitosti byl v napadeném rozhodnutí II vyjeven takto: „[24] Tuto nemovitost odvolatel nabyl na základě Kupní smlouvy ze dne 30. 3. 2006. Zástupce odvolatele do protokolu č. j. 1094293/13/2301-05603-404727 dne 30. 5. 2013 uvedl, že objekt byl pořízen za účelem rekonstrukce a následného prodeje. K rekonstrukci tohoto objektu odvolatel přiřadil pouze jednu položku z daňového dokladu č. PO 10VP00252, tj. bezpečnostní tabulku (základ daně 33 Kč a daň 7 Kč). Správce daně dále zjistil, že odvolatel v Ohlášení odstranění stavby podaného na MěÚ Klatovy, odboru výstavby a územního rozvoje, označil sám sebe za stavebníka fyzickou osobu, nikoliv fyzickou osobu podnikatele. Správce daně dne 3. 4. 2014 provedl místní šetření a zjistil, že na místě nemovitosti se nachází zbytky zdívá s náletovými dřevinami a místo nemovitosti nejeví žádné známky probíhající rekonstrukce (viz fotodokumentace, která je součástí spisu). Kontrolní zjištění ve vztahu k této nemovitosti se týkají pouze 3. čtvrtletí 2010, kdy správce daně vyloučil odvolateli nárok na odpočet daně ve výši 7 Kč z přijatého zdanitelného plnění - nákupu bezpečnostní tabulky dle dokladu č. 10VP00252 (základ daně 33 Kč) z důvodu porušení ust. § 72 ZDPH tj. nesplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu neboť předmětné plnění bylo použito pro účely nesouvisející s ekonomickou činností odvolatele. Odvolatel sice k svému vyjádření doložil evidenci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2013, avšak tato prodej předmětné položky neprokazovala. Pořízení této nemovitosti v obci Z. u K. za účelem rekonstrukce a následného prodeje nebylo správcem daně na základě výše uvedených zjištění posouzeno jako ekonomická činnost odvolatele, a proto správce daně odvolateli nárok na odpočet daně z pořízení bezpečnostní tabulky ve výši 7 Kč vyloučil.“. Právní hodnocení je pak uvedeno v bodu [31]: „Tak jak vyplývá ze spisového materiálu odvolatel v průběhu daňové kontroly skutečnost, že přijaté zdanitelné plnění, bezpečnostní tabulku se zákazem vstupu, použil v rámci svých ekonomických činností v souvislosti s nemovitostí v obci Z. č. p. 24, neprokázal. Odvolatel ačkoliv byl správcem daně v průběhu daňové kontroly k předložení veškerých důkazů a listin rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti za předmětné zdaňovací období vyzván, kartu hmotného majetku v průběhu daňové kontroly správci daně nepředložil a skutečnost, že daná nemovitost je součástí obchodního majetku neprokázal. Tato skutečnost není zřejmá ani z předložených daňových přiznání k dani z příjmů fyzických či z ohlášení odstranění stavby, kterou odvolatel zaslal na MěÚ v Klatovech. Vzhledem k výše uvedenému lze tedy konstatovat, že odvolatel oprávněnost odpočtu daně z pořízení zdanitelného plnění v souvislosti s nemovitostí v obci Z. č. p. a jeho použití v rámci své ekonomické činnosti neprokázal. Avšak v rámci odvolacího řízení odvolatel doručil správci doklad č. 13HP00015 z něhož je zřejmé, že dané zboží - bezpečnostní tabulka – byla předmětem úplatného plnění vykázaného v daňovém přiznání za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2013. Dle odvolacího orgánu tedy s ohledem na skutečnost, že odvolatel v odvolacím řízení prokázal, že předmětné zboží (bezpečnostní tabulka) bylo předmětem úplatného plnění v roce 2013, z kterého byla odvedena daň na výstupu, dospěl k závěru, že odvolatel oprávněnost odpočtu daně ve smyslu ust. § 72 ZDPH prokázal a odvolání v tomto bodu vyhoví. To znamená, že odpočet daně z pořízení bezpečnostní tabulky ve výši 7 Kč (základu daně 33 Kč) bude odvolateli přiznán.“.

Je zřejmé, že žalovaným bylo žalobci v tomto bodě vyhověno. Není tak zřejmé, v čem došlo k zásahu do žalobcových veřejných subjektivních práv. Namítá-li žalobce, že v tomto případě došlo „*k vážnému porušení zákonnosti, součinnosti, hospodárnosti, přiměřenosti a proporcionality ze strany správce daně*“, tak soud nic takového neshledal. Žalobce nevyjevil, v čem spatřuje onu překvapivost napadeného rozhodnutí II, neuvedl žádné bližší skutkové okolnosti řízení z roku 2007, což samo o sobě soudu znemožňuje posoudit tvrzenou překvapivost. Dále, nijak blíže nespecifikoval, jak do jeho právní sféry zasáhla veškerá jím namítaná pochybení správce daně, když, a to je pro věc podstatné, byl odpočet nakonec uznán. A konečně, rovněž nebylo konkretizováno, jaké odvolací námítky nebyly v tomto případě vypořádány. I zde žalobce ustal pouze v obecné rovině (k tomu srov. text žaloby: „*Odvolací orgán (...) se k základním námitkám odvolatele nevyjádřil, neposuzoval ani v tomto případě napadené rozhodnutí v intencích návrhu a námitek odvolatele, tak jak mu přikazuje zákon.*“).

Leitmotivem žalobních námitek týkajících se automobilu Nissan X-trail, reg. zn. x, jsou výhrady proti způsobu, jakým bylo vedeno dokazování.

Soud této části tvrzení nemohl přitakat. Jak je uvedeno výše, správce daně v procesu dokazování dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Tedy, správce daně je oprávněn provádět dokazování dle vlastní úvahy, musí však veškeré své postupy řádně odůvodnit. Bylo na správci daně, zda se spokojí pouze s listinami, které mu předložil žalobce, či zda si vyžádá listiny další. Stejně tak byl oprávněn si některé skutečnosti ověřit. Správní spis je oporou pro závěr, že správce daně nepostupoval v tomto případě nikterak excesivně. To, že žalobce považuje za degradující, že si správce daně vyžádal informace od společnosti AAA Auto a. s., je čistě jeho subjektivním dojmem, který soud nesdílí.

Dále, z ničeho nelze dovodit, že by správce daně „*šetřil pracovněprávní vztah*“ mezi žalobcem a jeho zaměstnavatelem. Správce daně si pouze v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu vyžádal od žalobcova zaměstnavatele specifikované listiny (výpisy docházkového systému), aby je mohl konfrontovat s jinými důkazními prostředky (knihy jízd). Soud v tomto postupu neshledal nedostatky v podobě, jak je žalobce namítal.

Žalobce rovněž brojil proti porušení zásady dvojinstančnosti. I v tomto případě je text žaloby nepřehledný, protože není patrné, které důkazy měly být podle žalobce provedeny žalovaným v odvolacím řízení bez žalobcovy možnosti se k nim vyjádřit. Není zřejmé, zda to měly být ony výpisy docházkového systému, či sdělení společnosti AAA Auto a. s. Na str. 23 odst. 4 a 5 totiž žalobce opět ustal pouze v rovině nekonkrétních tvrzení. Nadto, z žaloby je zřejmé, že nedostatky stran hodnocení výpisů i sdělení jsou žalobcem vytýkány správci daně, nikoliv žalovanému, takže o porušení zásady dvojinstančnosti by se jednat nemohlo. Konkrétnější obsah je až na str. 23 odst. 6 žaloby, avšak ani v tomto případě soud nesdílel žalobcův názor. Žalovaný jakožto odvolací orgán

nedospěl k odlišnému právnímu názoru a ztotožnil se správcem daně v závěru o neuznání nároku na odpočet.

Shrnuto, rozhodnutí správního orgánu (v obecné rovině) je nutné posuzovat jako celek, zásadní závěry nelze dovozovat z jednotlivých jeho vět či odstavců bez hodnocení kontextu. Napadená rozhodnutí obsahují detailní rozbor legislativního a judikaturního rámce upravujícího postup správců daně a daňových subjektů stran oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, neomezila se jen na obecná tvrzení. Podstata věci spočívala v tom, zda žalobce unesl či neunesl důkazní břemeno stran svých daňových tvrzení. Daňové orgány dospěly k závěru, že nikoliv, přičemž tyto názory náležitě vyjevily a odůvodnily.

[V] Celkový závěr a náklady řízení

Krajský soud v Plzni neshledal ani jeden ze žalobních bodů důvodným a žalobu ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Žalovaný, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovanému žádné specifické náklady soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

P o u ě n í: *Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.*

V Plzni dne 31. května 2018

JUDr. Václav Roučka v.r.
předseda

senátu
Za správnost vyhotovení: L. K.