



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Ladislava Vaško a Mgr. Radima Kadlčáka ve věci

žalobce: **M. B.**, narozen „X“
sídlem „X“
zastoupen advokátem JUDr. Jiřím Císařem
sídlem Revoluční 551/6, Ústí nad Labem

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 8. 2019, č. j. 30327/19/5300-22442-706033,
ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 12. 9. 2019, č. j. 37962/19/5300-22442-706033,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 8. 2019, č. j. 30327/19/5300-22442-706033, kterým byly k jeho

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

odvolání změněny platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“), a to

- dodatečný platební výměr č. j. 2545467/17/2501-50522-507069 ze dne 3. 1. 2018, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2012 ve výši 159 291,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 31 858,- Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 2545470/17/2501-50522-507069 ze dne 3. 1. 2018, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2012 ve výši 78 957,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 15 791,- Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 2545472/17/2501-50522-507069 ze dne 3. 1. 2018, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2012 ve výši 95 808,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 19 161,- Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 2545524/17/2501-50522-507069 ze dne 3. 1. 2018, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2012 ve výši 80 359,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 16 071,- Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 2545528/17/2501-50522-507069 ze dne 3. 1. 2018, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2013 ve výši 97 140,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 19 428,- Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 2545529/17/2501-50522-507069 ze dne 3. 1. 2018, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2013 ve výši 104 402,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 20 880,- Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 2545530/17/2501-50522-507069 ze dne 3. 1. 2018, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2013 ve výši 107 291,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 21 458,- Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 2545533/17/2501-50522-507069 ze dne 3. 1. 2018, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2013 ve výši 67 433,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 13 486,- Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 2545534/17/2501-50522-507069 ze dne 3. 1. 2018, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2013 ve výši 66 806,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 13 361,- Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 2545536/17/2501-50522-507069 ze dne 3. 1. 2018, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2013 ve výši 78 151,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 15 630,- Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 2545572/17/2501-50522-507069 ze dne 3. 1. 2018, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2013 ve výši 82 532,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 16 506,- Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 2545575/17/2501-50522-507069 ze dne 3. 1. 2018, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2013

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

ve výši 83 443,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 16 688,- Kč,

- dodatečný platební výměr č. j. 2545576/17/2501-50522-507069 ze dne 3. 1. 2018, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2013 ve výši 63 744,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 12 748,- Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 2545577/17/2501-50522-507069 ze dne 3. 1. 2018, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2013 ve výši 63 643,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 12 728,- Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 2545578/17/2501-50522-507069 ze dne 3. 1. 2018, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2013 ve výši 90 136,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 18 207,- Kč,
- dodatečný platební výměr č. j. 2545583/17/2501-50522-507069 ze dne 3. 1. 2018, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2013 ve výši 37 179,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 7 435,- Kč,

2. Uvedené dodatečné platební výměry byly rozhodnutím žalovaného změněny tak, že

- za období září 2012 byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 123 252 Kč a penále ve výši 24 650 Kč,
- za období říjen 2012 byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 31 635 Kč a penále ve výši 6 327 Kč,
- za období listopad 2012 byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 28 076 Kč a penále ve výši 5 615 Kč,
- za období prosinec 2012 byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 14 200 Kč a penále ve výši 2 840 Kč,
- za období leden 2013 byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 17 276 Kč a penále ve výši 3 455 Kč,
- za období únor 2013 byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 30 337 Kč a penále ve výši 6 067 Kč,
- za období březen 2013 byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 47 021 Kč a penále ve výši 9 404 Kč,
- za období duben 2013 byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 821 Kč a penále ve výši 164 Kč,
- za období květen 2013 byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 1 649 Kč a penále ve výši 329 Kč,
- za období červen 2013 byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 13 242 Kč a penále ve výši 2 648 Kč,
- za období červenec 2013 byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 17 623 Kč a penále ve výši 3 524 Kč,
- za období srpen 2013 byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 16 935 Kč a penále ve výši 3 387 Kč,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

- za období září 2013 byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 10 614 Kč a penále ve výši 2 122 Kč,
- za období říjen 2013 byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 8 076 Kč a penále ve výši 1 615 Kč,
- za období listopad 2013 byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 55 574 Kč a penále ve výši 11 114 Kč,
- za období prosinec 2013 byla doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 5 679 Kč a penále ve výši 1 135 Kč.

Žalobce se současně domáhal přiznání náhrady nákladů řízení.

Žaloba

3. Žalobce v žalobě uvedl, že daňové řízení je poznamenáno dlouhým obdobím nečinnosti správce daně. Z něhož nevyplývá, že by bezprostředně po zahájení daňové kontroly správce daně fakticky započal s prověřováním daňových evidencí a dokladů. Významné pochybnosti o zákonném a nikoliv pouze formálním a účelovém zahájení daňové kontroly vzbuzuje zejména proces shromažďování podkladů ke kontrole v období od 24. 1. 2017 do 24. 2. 2017, kdy správce daně svými požadavky na předložení konkrétních dokladů vyvíjel spíše vyhledávací než kontrolní činnost. První výzvu k prokázání skutečností, kterou bylo blíže konkretizováno, jaké skutečnosti správce daně zjišťuje či ověřuje, vydal správce daně až dne 24. 2. 2017. Žalobce odkázal na ustanovení § 85 až § 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), upravující fáze daňové kontroly a dále i na základní zásady správy daní uvedené v § 7 odst. 1 a 2 daňového řádu. Z těchto právních norem plyne, že správce daně musí při daňové kontrole postupovat účelně tak, aby daňovou kontrolu skončil v přiměřené lhůtě. V případě žalobce se však správce daně po formálním vyžádání a převzetí podkladů ke kontrole odmlčel na dobu překračující jeden rok. Vzhledem k tomu, že daňová kontrola nebyla způsobilá přerušit běh prekluzivní lhůty, došlo k prekluzi práva daň doměřit postupně v období od 25. 9. 2015 do 25. 1. 2017.
4. Konstatoval, že žalovaný sice změnil rozhodnutí správce daně ve prospěch žalobce, nastala však neobvyklá až paradoxní situace. Žalovaný se totiž neztotožnil s názorem správce daně, že veškerá činnost žalobce byla k 1. 7. 2012 převedena na obchodní korporaci BARÁNEK s. r. o. a ačkoliv žalovaný vytkl správci daně, že při posuzování zdanitelných plnění (přijatých i uskutečněných) nevzal v úvahu, že žalobce mohl některá přijatá zdanitelná plnění realizovat v rámci vlastní ekonomické činnosti, sám se při posuzování zejména přijatých zdanitelných plnění dopustil v zásadě stejného pochybení. Zdůraznil, že správce daně dospěl k závěru, že u plnění uvedených v příloze č. 4 a příloze č. 6 žalobce neprokázal nárok na odpočet podle ustanovení § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Uvedl, že s tímto závěrem správce daně se žalovaný ztotožnil jen částečně, neboť z obou příloh vyčlenil konkrétní plnění (odst. 29 až 32 napadeného rozhodnutí), o nichž konstatoval, že je považuje za prokázaná a použitá v rámci žalobcovy ekonomické činnosti podle § 72 ZDPH. Z odůvodnění rozhodnutí však není dle žalobce patrné, proč u ostatních přijatých plnění uvedených v obou přílohách se žalovaný ztotožnil s názorem správce daně. Byl toho názoru, že hodnocení plnění správcem daně uvedených v obou přílohách jsou totiž opřena o pomýlený názor, že žalobce v kontrolovaném období vlastní ekonomickou činností nevykonával. Z žádných písemností nevyplývá, že výtka směřovaná vůči správci daně, tedy, že při posuzování

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zdanitelných plnění nevzal v potaz, že žalobce vykonával též vlastní ekonomickou činnost, se vztahuje právě a pouze na plnění, která žalovaný podle nedohledatelného klíče zvolil. Poukázal na to, že takový postup nese známky libovůle, neboť z odůvodnění rozhodnutí žalovaného není patrné, podle jakého či jakých kritérií rozlišoval, která z plnění uvedených na 30 listech textu žalobce ke své ekonomické činnosti použil a která nikoliv.

5. Žalovaný dále konstatoval, že žalobce vlastní ekonomickou činnost vykonával v provozovně na adrese Drážďanská 830, Ústí nad Labem, a tento objekt žalobce v rozhodné době částečně přenechával na základě nájemních smluv třetím osobám. Po prostudování nájemních smluv dospěl žalovaný k závěru, že žalobce s korporací BARÁNEK s. r. o. uzavřel smlouvu o nájmu nebytových prostor, v níž se nájemce zavázal, že nad rámec nájemného bude hradit náklady na vytápění, vodné, stočné, odvoz běžného odpadu, užívání telefonní stanice a dodávky elektrické energie podle skutečné potřeby (dále jen „režijní náklady“), a proto žalobci z nájemní smlouvy plynula povinnost režijní náklady nájemci vyúčtovat podle skutečné spotřeby. Vzhledem k tomu, že žalobce skutečnou spotřebu služeb správci daně nesdělil, přistoupil žalovaný k výpočtu výše režijních nákladů podle svého mínění, a to podle poměru pronajaté a celkové užitné plochy. Ačkoliv žalovaný formálně stanovil daň dokazováním, popsané okolnosti a způsob stanovení základu daně a daně ve vztahu k vyúčtování režijních nákladů nájemci odpovídají dle žalobce postupu stanovení daně podle pomůcek. Zdůraznil, že žalovaný nepřipustně kumuloval pomůcky a důkazy, ačkoliv stanovení daně podle pomůcek nastupuje jen při vyloučení možnosti stanovení daně dokazováním. Poznamenal, že podmínky pro použití pomůcky nebyly splněny, neboť ke stanovení skutečné spotřeby nájemců navrhoval důkaz znaleckým posudkem, který však nebyl proveden. Navíc výpočet podle pronajaté plochy nelze za vhodnou pomůcku považovat, neboť podlahová plocha pronajatých prostor nevypovídá nic o skutečné spotřebě energií či vody nebo skutečné míře produkce komunálního odpadu.

Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný uvedl, že žalobou napadené rozhodnutí považuje za vnitřně nerozporné, nepostrádající ani základní obsahové náležitosti. K námitce formálního (nezákonného) zahájení daňové kontroly poukázal na to, že daňová kontrola byla zahájena řádně podle § 87 daňového řádu před uplynutím prekluzivní lhůty. Spolu se sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly došlo i k faktickému prověřování okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, a to tím, že správce daně vznesl dotazy na podnikatelskou činnost žalobce a na jeho účetnictví, přičemž si vyžádal konkrétní evidence a doklady. Ode dne, kdy byla daňová kontrola zahájena, běží podle § 148 odst. 3 daňového řádu nová tříletá lhůta, v níž lze daň stanovit. Z hlediska běhu lhůty je podstatné výhradně to, že daňová kontrola byla řádně zahájena před uplynutím lhůty pro stanovení daně, případná nečinnost správce daně v průběhu daňové kontroly neměla v daném případě vliv na běh prekluzivní lhůty. Pokud měl žalobce pocit, že správce daně nepostupuje bez zbytečných průtahů, mohl využít prostředků ochrany před nečinností podle daňového řádu či zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).
7. K námitce týkající se hodnocení plnění použitých k ekonomické činnosti žalovaný odkázal na odstavce 19 až 26 žalobou napadeného rozhodnutí, v nichž popsal svá zjištění, která konfrontoval s důkazy, které předložil žalobce. Zcela jednoznačně uvedl, kdy nepovažoval žalobcem předložený důkaz (např. dodatky k nájemním smlouvám) v souladu se skutečným stavem. Nesouhlasil se žalobcem, že u ostatních přijatých plnění uvedených Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

v přílohách č. 4 a 6 zprávy o daňové kontrole žalobce prokázal jejich použití k ekonomické činnosti. Z uvedených příloh vyplývá, jaké důkazní prostředky byly či nebyly žalobcem na výzvy správce daně předloženy. Žalovaný se s názorem správce daně ztotožnil jen částečně. Poukázal na to, že v odstavcích 29 až 32 popsal a rozebral přijatá plnění, a to leasing vozidla MAZDA CX7, kolové hydraulické rypadlo Komatsu PW 160-7, opravu vozidla, revize elektrotechniky a náradí, plnění související s provozem areálu Drážďanská – opravy či údržby. Ohledně ostatních přijatých plnění se žalovaný ztotožnil s názorem správce daně, na což žalobce v průběhu odvolacího řízení i výslovně upozornil. Zdůraznil, že žalobce žádné důkazní prostředky, které by rozptýlily pochybnosti o použití plnění k jeho ekonomické činnosti, nepředložil, a neunesl tak důkazní břemeno, které ho tížilo.

8. K údajnému použití pomůcek žalovaný uvedl, že při stanovení režijních nákladů nešlo o využití pomůcek, ale o stanovení daně dokazováním. Z nájemní smlouvy s korporací BARÁNEK s. r. o. vyplývá, že se tento nájemce zavázal, že bude hradit poplatky za služby, které souvisí s užíváním předmětu nájmu, ale tyto netvoří součást nájemného. Poznamenal, že žalobce nedokázal vysvětlit, proč nebyly poplatky nájemci přeúčtovány, ačkoliv k tomu byl vyzván. Vzhledem k tomu, že byla známa pouze celková spotřeba, přistoupil žalovaný k výpočtu režijních nákladů podle pronajaté plochy, přičemž zohlednil, že uvedený nájemce užíval jen 47,29 % objektu.

Replika žalobce

9. V replice žalobce uvedl, že pokud žalovaný v rámci odvolacího řízení dospěl na rozdíl od správce daně k závěru, že žalobce ekonomickou činnost vykonával též po 1. 7. 2012, pak považoval za logické, že žalovaný přistoupí ke komplexnímu zhodnocení všech případů přijatých plnění, ve kterých mu byl nárok na odpočet odepřen, neboť správce daně vycházel z mylného přesvědčení o absenci žalobcových ekonomických aktivit. Žalovaný ovšem dospěl k paušálnímu závěru, že ohledně plnění uvedených v přílohách č. 4 a č. 6 zprávy o daňové kontrole se ztotožňuje se správcem daně, což nelze chápat jinak, než že žalobce neprokázal použití těchto přijatých plnění k ekonomické činnosti proto, že žádnou ekonomickou činnost nevykonával. To je právě moment, který dle žalobce činí rozhodnutí žalovaného vnitřně rozporným a nedostatečně odůvodněným, neboť žalovaný uváděl, že žalobce po 1. 7. 2012 ekonomickou činnost vykonával.
10. Žalobce znovu poukázal na nečinnost správce daně po zahájení kontroly dne 7. 10. 2015 s tím, že správce daně v rozporu s ustanovením § 87 odst. 1 daňového řádu nezačal alespoň v horizontu dnů či týdnů fakticky zjišťovat daňové povinnosti a prověřovat tvrzení žalobce.
11. Žalobce se znovu ohradil proti zjišťování skutečné spotřeby podle pronajaté podlahové plochy, neboť měl být v tomto případě zpracován znalecký posudek.

Posouzení věci soudem

12. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalobce i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.
13. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

14. Soud po zvážení skutkových a právních okolností případu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
15. Nejprve se soud zabýval namítanou prekluzí práva doměřit daň z důvodu nezákonně zahájené daňové kontroly.
16. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.
17. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu, byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
18. Podle § 87 odst. 1 věta první daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.
19. Z dosavadní judikatury správních soudů vyplývá, že k účinnému zahájení daňové kontroly nepostačuje formální úkon sepsu protokolu o zahájení kontroly, ale musí dojít i k faktickým úkonům správce daně, v nichž daňová kontrola spočívá (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2005, č. j. 5 Afs 36/2003-87; ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005-96). Není tedy vyloučeno, aby se formální účinek zahájení daňové kontroly minul s okamžikem faktického (účinného) zahájení daňové kontroly ve vztahu k běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu. Uplynutím prekluzivní lhůty zaniká právo státu k vyměření (stanovení) daně a tomu odpovídající povinnost daňového subjektu tuto daň státu odvést (případně právo na vrácení přeplatku). K uplynutí prekluzivní lhůty se přihlíží z úřední povinnosti (k tomu srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, publ. pod č. 38/2009 Sb. ÚS, ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07, publ. pod č. 112/2009 Sb. ÚS, či ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07, publ. pod č. 93/2009 Sb. ÚS).
20. Ustanovení daňového řádu však nijak nezohledňují vlastní průběh daňové kontroly, včetně případné nečinnosti správce daně. Pokud nečinnost daňových orgánů v průběhu daňové kontroly nezpůsobila překročení lhůty pro stanovení daně, nemá tato případná nečinnost vliv na běh prekluzivní lhůty (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2019, č. j. 5 Afs 40/2018-33).
21. Soud veden shora uvedenou optikou posuzování daňové kontroly se soustředil na okamžik zahájení daňové kontroly a úkony správce daně následující po formálním zahájení daňové kontroly.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

22. Ze správního spisu vyplývá, že daňová kontrola daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období září 2012 až prosinec 2012 a leden 2013 až prosinec 2013 byla zahájena protokolem ze dne 7. 10. 2015. Tomuto úkonu byl přítomen zástupce žalobce, který byl vyzván k předložení daňové evidence, evidence pro účely DPH, výpisů z bankovních účtů, evidence plateb v hotovosti, evidence faktur, pohledávek a závazků, evidence jízd za všechna vozidla používaná k podnikatelské, resp. ekonomické činnosti, evidence hmotného a nehmotného majetku, evidence drobného majetku, popř. jiné evidence a důkazních prostředků, a to za uvedená zdaňovací období. K předložení uvedených evidencí byla stanovena lhůta do 22. 10. 2015. Dále správce daně položil zástupci žalobce několik otázek k rozsahu a předmětu podnikatelské činnosti žalobce. Při jednáních se zástupcem žalobce dne 22. 10. 2015 a 5. 11. 2015 převzal správce daně řadu požadovaných dokladů a evidencí. Při jednání s paní Michaelou Baránkovou dne 7. 12. 2015 převzal správce daně flash disk se soubory obsahujícími účetní a daňové doklady o velikosti uložených souborů 29,2 GB. Ve spise je dále založen úřední záznam správce daně ze dne 8. 12. 2015 o přenosu elektronické evidence z flash disku na CD nosič správce daně. Dalším úkonem správce daně je výzva správce daně ze dne 25. 5. 2016 adresovaná společnosti KR OSTRAVA a. s. k poskytnutí listin.
23. Na základě shora uvedeného dospěl soud k závěru, že v daném případě nebyla daňová kontrola dne 7. 10. 2015 zahájena pouze formálně, ale správce daně začal zjišťovat daňové povinnosti a prověřovat tvrzení žalobce, k čemuž si vyžádal řadu dokladů, které pak následně převzal a vyhodnocoval. Soud činí závěr, že od řádného zahájení daňové kontroly začala podle § 148 odst. 3 běžet nová tříletá lhůta, v níž lze daň stanovit. Nová tříletá lhůta pro stanovení daně tak měla nově uplynout za nejstarší zdaňovací období dne 8. 10. 2018. Správce daně vydal dodatečné platební výměry dne 3. 1. 2018. Doručeny tyto dodatečné platební výměry byly žalobci dne 4. 1. 2018, čímž byla v souladu s ustanovením § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu lhůta prodloužena o jeden rok, tj. do 8. 10. 2019. Žalobou napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 14. 8. 2019, tedy ještě před uplynutím prekluzivní lhůty. Žalobní námitka prekluze práva vyměřit daň je tedy nedůvodná.
24. Soud nepopírá, že při daňové kontrole mohlo docházet k určitým průtahům, nicméně to nic nemění na tom, že neuplynula prekluzivní lhůta pro doměření daně. Byl-li žalobce toho názoru, že docházelo k významné nečinnosti, měl k dispozici prostředek obrany v podobě ochrany před nečinností podle § 38 daňového řádu a následně mohl využít soudní ochrany před nečinností podle § 82 s. ř. s.
25. Soud se dále zabýval námitkou spočívající v nepřezkoumatelnosti úvah žalovaného, projevující se v tom, že v některých případech dospěl k odlišnému závěru od správce daně, že některá plnění žalobce použil v rámci své ekonomické činnosti a jiné nikoliv, aniž by tyto své závěry blíže zdůvodnil. Žalobce staví svou žalobní námitku na tom, že správce daně dospěl k závěru, že veškerá ekonomická činnost žalobce byla k 1. 7. 2012 převedena na obchodní korporaci BARÁNEK s. r. o., zatímco žalovaný výkon ekonomické činnosti žalobcem uznal i po tomto datu.
26. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, správce daně zjistil, že žalobce od 1. 7. 2012 pronajímá svůj majetek – stroje a vozidla obchodní korporaci BARÁNEK s. r. o. a současně byly na tuto právnickou osobu převedeny i všichni zaměstnanci. Existence nájemního vztahu je podle správce daně nezpochybnitelná (str. 48 zprávy o daňové kontrole). Správce daně dále vycházel z toho, že žalobce svoji ekonomickou činnost utlumil, neboť od 1. 7. 2012 již nevykonával pozemní stavební práce, jeho činnost

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

spočívala v pronájmech a přefakturacích vyúčtování (např. str. 65 zprávy o daňové kontrole). Správce daně tedy nevycházel z toho, že by žalobce již vůbec žádnou ekonomickou činnost nevykonával, ale vycházel ze zjištění zmenšení a změny charakteru ekonomické činnosti žalobce. K jednotlivým uplatněným plněním pak v přílohách č. 4 a č. 6 správce daně vždy v konkrétním případě uváděl důvod, proč žalobce neprokázal použití plnění k ekonomické činnosti podle § 72 odst. 1 písm. a) a e) ZDPH.

27. Na to ve svých úvahách navázal žalovaný, který revidoval některé závěry správce daně a v odst. 29 až 32 žalobou napadeného rozhodnutí uvedl plnění, u kterých měl za to, že se žalobci podařilo prokázat jejich použití k jeho ekonomické činnosti (jednalo se o hrazený leasing k vozidlu MAZDA CX7 a kolovému hydraulickému rypadlu Komatsu PW 160-7, dále o uhrazenou opravu vozidla, revizi elektro náradí a spotřebičů a dále plnění související s provozem areálu Drážďanská - opravy a údržby). Dále žalovaný uvedl, že ohledně ostatních přijatých plnění uvedených v přílohách č. 4 a č. 6 zprávy o daňové kontrole se ztotožňuje se závěry správce daně. Na závěry žalovaného uvedené v žalobou napadeném rozhodnutí, a tedy částečně na odlišný právní názor žalovaného od závěrů přijatých správcem daně, byl žalobce dopředu upozorněn výzvou ze dne 18. 6. 2019, č. j. 23823/19/5300-22442-706033. Z rozhodnutí žalovaného i ze zprávy o daňové kontrole je tak patrné, která plnění jsou považována za neprokázaná, resp. nebylo prokázáno jejich použití k ekonomické činnosti žalobce. Soud má uvedené závěry za dostatečně odůvodněné a jasné, netrpící vadou nepřezkoumatelnosti. Z tohoto důvodu nepovažuje ani tuto námitku za důvodnou.
28. Další námitka žalobce spočívá v tom, že žalovaný stanovil výši poplatků, které měly být přeúčtovány korporaci BARÁNEK s. r. o. za užívání části objektu na adrese Drážďanská 830, Ústí nad Labem, pomůckami, ačkoliv žalovaný tvrdí, že tak učinil dokazováním. Žalobce má rovněž za to, že uvedená výše poplatků byla stanovena nesprávně, neboť měla být stanovena na základě znaleckého posudku.
29. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu, nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.
30. Soud konstatuje, že z uvedeného ustanovení mimo jiné vyplývá primární stanovení daně dokazováním. Oproti tomu stanovení daně prostřednictvím pomůcek má charakter kvalifikovaného odhadu opřené o racionální úvahy a opatřené podklady (pomůcky jsou definovány v § 98 odst. 3 daňového řádu). Nesplnění některé povinnosti daňového subjektu tak ještě nevede k automatickému stanovení daně pomůckami. K tomu, aby mohlo být přistoupeno ke stanovení daně pomůckami, je nezbytné, aby byla zpochybněna podstatná část předložených důkazních prostředků a ani ztráta části účetnictví nemusí vést ke stanovení daně podle pomůcek (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2010, č. j. 8 Afs 9/2010-99; ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66; usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, 4 Afs 87/2015-29).
31. Ze správního spisu vyplývá, že v daném případě užívali vedle žalobce uvedený areál i nájemci, a to obchodní korporace CZ STAVOSPOL s. r. o., Jiří Vojta a obchodní korporace BARÁNEK s. r. o. Žalobce uzavřel s korporací BARÁNEK s. r. o. smlouvu o nájmu nebytových prostor, jejímž předmětem byl pronájem prostoru o rozloze 436,02 m². V uvedené nájemní smlouvě se korporace BARÁNEK s. r. o. (na rozdíl od zbývajících Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

dvou nájemců) výslovně zavázala, že bude hradit poplatky za služby, které souvisí s užíváním předmětu nájmu, ale netvoří součást nájemného, a to vytápění, vodné, stočné, odvoz běžného odpadu, užívání telefonní stanice a také poplatek za elektrickou energii dle skutečného odběru. Ostatním dvěma nájemcům byla stanovena pouze paušální částka za vytápění. Ačkoliv žalobce uvedené poplatky za služby hradil na základě vyúčtování celkových nákladů od dodavatelů, včetně skutečné celkové spotřeby elektrické energie, dále tyto poplatky korporaci BARÁNEK s. r. o., a tedy v rozporu s nájemní smlouvou, nepřefakturoval ani jinak nevyčísloval. Z katastru nemovitostí bylo zjištěno, že celková plocha areálu je 922 m². Poměr mezi pronajatou a celkovou plochou činí ve vztahu k části užívané korporací BARÁNEK s. r. o. 47,29 %, a v tomto poměru žalovaný stanovil povinnost žalobce přeučtovat uvedené poplatky korporaci BARÁNEK s. r. o.

32. Soud stanovení spotřeby energií a rozpočítání poplatků podle poměru podlahové plochy považuje za standardní způsob přenesení nákladů z pronajímatele na nájemce, ačkoliv si lze představit i způsoby jiné. V daném případě se nejednalo o kvalifikovaný odhad, ale o stanovení daně na základě výpočtu z důkazních prostředků, které poskytl žalobce, přičemž bylo počítáno se skutečně vynaloženými celkovými náklady. Nejednalo se o takové zatemnění stavu účetnictví, že by bylo nutné použití pomůcek, a tedy kvalifikovaného odhadu. Soud poznamenává, že posouzení situace, kdy lze ještě stanovit daň na základě dokazování, a to při absenci některých tvrzení či důkazů ze strany daňového subjektu, je obtížné a hranice přechodu na pomůcky exaktně stanovit nelze. V daném případě je však možno konstatovat, že je-li účelem nástrojů daňového řádu (správy daně) stanovit daň co nejpresněji, použitý výpočet tento cíl naplňuje. Žalobce, ačkoliv měl opakovaně možnost uvést skutečnou spotřebu korporací BARÁNEK s. r. o., neučinil tak.
33. Znaleckým posudkem, jehož vyhotovení žalobce navrhoval, za situace, kde chybí vstupní údaje o spotřebě, skutečnou spotřebu korporací BARÁNEK s. r. o. stanovit nelze, neboť by se muselo vždy jednat jen o kvalifikovaný odhad. Zvolený postup žalovaného, který s odkazem na zásadu hospodárnosti daňového řízení sám provedl výpočet spotřeby, aniž by opatřil znalecký posudek, shledal soud souladným s daňovým řádem. Z tohoto důvodu námitku proti stanovení výše poplatků dokazováním, spočívajícím v rozdělení poplatků podle pronajaté plochy, shledal nedůvodnou.
34. S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti po přezkoumání předmětné věci v rozsahu žalobních námitek dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji výrokem I. rozsudku podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
35. Současně v souladu s § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. výrokem II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den Shodu s prvpisem potvrzuje G. Z.

lhůty

na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Ústí nad Labem 7. prosince 2021

JUDr. Petr Černý, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)