



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců
Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **Areál Přemyslovice s.r.o.**
sídlem Příkop 6, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16.12.2019, č.j. 51370/19/5300-21443-712603,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16.12.2019, č.j. 51370/19/5300-21443-712603, se v části, kterou byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 8.3.2019, č.j. 910571/19/3001-51521-712432, a ze dne 8.3.2019, č.j. 912838/19/3001-51521-712432, a kterou byla tato rozhodnutí potvrzena, ruší a věc se v tomto rozsahu vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Ve zbytku se žaloba zamítá.
- III. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- IV. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 16.12.2019, č.j. 51370/19/5300-21443-712603, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil následující dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“):
 - č.j. 910571/19/3001-51521-712432 ze dne 8.3.2019, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období březen 2015 ve výši 207 634 Kč a penále ve výši 41 526 Kč,
 - č.j. 912838/19/3001-51521-712432 ze dne 8.3.2019, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období duben 2015 ve výši 98 352 Kč a penále ve výši 19 670 Kč,
 - č.j. 9122970/19/3001-51521-712432 ze dne 8.3.2019, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období květen 2015 ve výši 29 271 Kč a penále ve výši 5 854 Kč,
 - č.j. 960234/19/3001-51521-712432 ze dne 8.3.2019, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období červen 2015 ve výši 39 520 Kč a penále ve výši 7 904 Kč,
 - č.j. 960464/19/3001-51521-712432 ze dne 8.3.2019, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období červenec 2015 ve výši 9 405 Kč a penále ve výši 1 881 Kč,
 - č.j. 960604/19/3001-51521-712432 ze dne 8.3.2019, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2015 ve výši 96 973 Kč a penále ve výši 19 394 Kč,
 - č.j. 960722/19/3001-51521-712432 ze dne 8.3.2019, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období září 2015 ve výši 821 868 Kč a penále ve výši 164 373 Kč,
 - č.j. 960858/19/3001-51521-712432 ze dne 8.3.2019, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2015 ve výši 222 151 Kč a penále ve výši 44 430 Kč,
 - č.j. 961023/19/3001-51521-712432 ze dne 8.3.2019, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období listopad 2015 ve výši 139 147 Kč a penále ve výši 27 829 Kč,
 - č.j. 961156/19/3001-51521-712432 ze dne 8.3.2019, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období prosinec 2015 ve výši 128 182 Kč a penále ve výši 25 636 Kč,
 - č.j. 1012715/19/3001-51521-712432 ze dne 12.3.2019, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období leden 2016 ve výši 123 589 Kč a penále ve výši 24 717 Kč,
 - č.j. 1012853/19/3001-51521-712432 ze dne 12.3.2019, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období únor 2016 ve výši 7 172 Kč a penále ve výši 1 434 Kč,
 - č.j. 1013085/19/3001-51521-712432 ze dne 15.3.2019, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období březen 2016 ve výši 1 267 Kč a penále ve výši 253 Kč,
 - č.j. 1013317/19/3001-51521-712432 ze dne 15.3.2019, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období duben 2016 ve výši 1 495 Kč a penále ve výši 299 Kč,
 - č.j. 1013459/19/3001-51521-712432 ze dne 15.3.2019, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období květen 2016 ve výši 5 082 Kč a penále ve výši 1 016 Kč,
 - č.j. 1013606/19/3001-51521-712432 ze dne 15.3.2019, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období červen 2016 ve výši 1 619 Kč a penále ve výši 323 Kč,
 - č.j. 1013733/19/3001-51521-712432 ze dne 15.3.2019, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období červenec 2016 ve výši 921 Kč a penále ve výši 184 Kč,

- č.j. 1013860/19/3001-51521-712432 ze dne 15.3.2019, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2016 ve výši 1 952 Kč a penále ve výši 390 Kč,
- č.j. 1014172/19/3001-51521-712432 ze dne 15.3.2019, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období září 2016 ve výši 12 382 Kč a penále ve výši 2 476 Kč,
- č.j. 1014704/19/3001-51521-712432 ze dne 15.3.2019, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2016 ve výši 892 Kč a penále ve výši 178 Kč,
- č.j. 1014791/19/3001-51521-712432 ze dne 15.3.2019, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období listopad 2016 ve výši 947 Kč a penále ve výši 189 Kč,
- č.j. 1014870/19/3001-51521-712432 ze dne 15.3.2019, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období prosinec 2016 ve výši 921 Kč a penále ve výši 184 Kč,
- č.j. 1014976/19/3001-51521-712432 ze dne 15.3.2019, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2017 ve výši 5 911 Kč a penále ve výši 1 182 Kč,
- č.j. 1015072/19/3001-51521-712432 ze dne 15.3.2019, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2017 ve výši 3 692 Kč a penále ve výši 738 Kč,
- č.j. 1015160/19/3001-51521-712432 ze dne 15.3.2019, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2017 ve výši 8 216 Kč a penále ve výši 1 643 Kč,
- č.j. 1015232/19/3001-51521-712432 ze dne 15.3.2019, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2017 ve výši 6 518 Kč a penále ve výši 1 303 Kč.

I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce namítá nezákonnost postupu správce daně, kterou spatřuje v porušení zásady překážky věci rozhodnuté, v nedostatečném zdůvodnění výzev správce daně a v chybném vedení postupu k odstranění pochybností. Správce daně si podle žalobce účelově prodloužil lhůtu pro stanovení daně za využití § 148 odst. 2 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“); ve výzvě správce daně podle žalobce nespécifikoval konkrétní pochybnosti, podle žalobce měl správce daně zahájit daňovou kontrolu, nikoli postup k odstranění pochybností.
3. Podle žalobce správce daně nedostatečně zjistil skutkový stav, vycházel pouze z důkazů zjištěných vlastní činností a důkazní návrhy žalobce odmítl. Důkazy pak správce daně podle žalobce nedostatečně a nesprávně vyhodnotil, přičemž žalovaný v napadeném rozhodnutí pouze přebírá argumentaci správce daně. Žalobce má za to, že své důkazní břemeno stran prokázání ekonomické činnosti unesl; důkazy, které k tomu žalobce dokládal, správce daně a žalovaný neakceptovali.
4. Žalobce poukazuje na to, že přestože došlo k doměření DPH, pokud jde o daň z příjmů, tak k jejímu doměření v návaznosti na zjištění správce daně nedošlo; kontrola DPH a daně z příjmů by přitom měla jít „ruku v ruce“.
5. Žalobce dále namítá, že je nesprávné a zavádějící tvrzení správce daně, že mu nebylo umožněno provést místní šetření v objektu (areálu) žalobce; podrobnou argumentací s odkazem na bezpečnost stavby žalobce vysvětluje, proč nemohl správce daně do objektu vpustit. S uvedenou argumentací se rovněž nevypořádal ani žalovaný. Žalobce dále namítá, že přestože správce daně při provádění místního šetření zjistil, že na vstupní bráně do areálu jsou zavěšeny dvě poštovní schránky, které příslušely k budově č.p. 480 v severní části areálu, se jmény osob, tak není pravdou, že tyto osoby obývají rozestavěné sruby.

Uvedené osoby mají svůj trvalý pobyt na adrese P. č.p. 480, což však neznamená, že obývají sruby, které číslo popisné nemají, neboť nebyly dosud zkolaudovány. Žalobce podrobnou argumentací rozebírá pravidla pro evidenci trvalého pobytu občana České republiky s tím, že ve srubech uvedené osoby trvalý pobyt mít nemohou. Podle žalobce byl správce daně veden úmyslem „zhatit“ žalobcovy investiční plány s tím, že posoudit, jestli jsou stavby užívány k ekonomické činnosti či soukromému účelu, lze nejdříve po jejich kolaudaci.

6. Žalobce rovněž namítá, že správce daně nesprávně použil jako důkaz v neprospěch žalobce dokumenty získané z trestního spisu jiného daňového subjektu, který nebyl o takovém postupu vyrozuměn, přičemž osoby, které disponovaly informacemi z trestního spisu, porušily zásadu mlčenlivosti. Uvedeným postupem rovněž došlo k porušení zásady rovnosti, práva na spravedlivý proces a § 65 odst. 2 daňového řádu. V době, kdy byla v obou stavbách provedena domovní prohlídka, sice stavby vypadaly jako obyvatelné, což však není důkazem pro to, že jsou využívány k soukromým účelům, neboť teprve probíhal komplikovaný postup dokončení stavby před kolaudací, včetně revizí; teprve poté mohl žalobce začít objekty používat k ekonomické činnosti formou pronájmu. Tyto skutečnosti nevezaly správní orgány v potaz a žalovaný uvedené argumenty nijak nevypořádal.
7. Na své argumentaci žalobce setrval v podané replice a z uvedených důvodů navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

8. Žalovaný nesouhlasí se žalobou, napadené rozhodnutí považuje za správné a odůvodněné. Věcně setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí a navrhuje zamítnutí žaloby.
9. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Posouzení věci

10. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
11. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
12. V posuzované věci žalobce uplatnil nadměrný odpočet DPH ve zdaňovacích obdobích březen 2015 až prosinec 2017 z nákupu stavebního materiálu na výstavbu dvou srubů a v březnu a prosinci roku 2015 rovněž z nákupu čtyřkolky. Žalobce tvrdí, že splnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH, což v rámci postupu k odstranění pochybností ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím také prokázal.
13. Namítá-li žalobce nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, tak napadené rozhodnutí obsahuje skutkovou argumentaci i hodnotící úvahy, na základě kterých žalovaný rozhodoval; žalovaný rovněž reagoval na podstatu argumentace žalobce uvedené v odvolání, která obdobně jako v žalobě obsahuje řadu námitek uplatněných v obecné rovině

s odkazem na údajné porušení některého z ustanovení daňového řádu. Pokud žalovaný v rámci své vlastní argumentace odkazuje či přebírá i argumentaci správce daně, nezpůsobuje to nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí; argumentaci správních orgánů je nutno vnímat jako jeden celek.

14. Pokud jde o prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH, rozsah důkazního břemena žalobce vychází z příslušných ustanovení hmotného daňového práva; v této věci jde o prokázání existence prvotní materiální podmínky ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH, podle něhož je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (písm. a/), plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku (písm. b/).
15. Podle § 85 odst. 1 daňového řádu jsou předmětem daňové kontroly daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.
16. Podle § 85 odst. 5 daňového řádu platí, že daňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, je možné opakovat pouze tehdy, pokud správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům (písm. a/), nebo daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu (písm. b/).
17. Podle § 89 daňového řádu má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností (odst. 1). Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností (odst. 2).
18. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.
19. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň 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.
20. Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně.
21. 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.

22. Namítá-li žalobce, se v daném případě jednalo o „překážku věci rozhodnuté“, což rozvádí v replice k vyjádření žalovaného, tak k posouzení této námitky je podstatné, že u žalobce již ve vztahu k předmětným odpočtům DPH proběhla daňová kontrola, a to ke zdaňovacím obdobím března a dubna 2015. Relevanci této námitky je proto třeba s ohledem na specifika věci posuzovat ve vztahu k těmto dvěma zdaňovacím obdobím, a to z důvodů rozvedených níže.
23. Právní úprava DPH žalobci jako plátcí DPH umožňovala uplatnit si nárok na odpočet na DPH
(tu na základě dokladů na nákup převážně stavebního materiálu, náradí a součástí stavby kupř. od dodavatele Hornbach, OBI, Stavebniny u komína, s.r.o., STYROL a.s., DEKTRADE a.s.)
v souvislosti se svým ekonomickým, resp. investičním záměrem, jak to žalobce tvrdil v rámci daňové kontroly, jejíž předmět byl vymezen jako „výstavba areálu v obci Přemyslovice“. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie plyne, že subjekt, který nabude zboží či služby pro účely ekonomické činnosti, tak činí jako osoba povinná k dani, i když toto zboží či služby nejsou okamžitě pro tuto ekonomickou činnost užity. Určujícím kritériem je použití dotčeného zboží nebo služeb pro zdanitelná plnění, byť v jiném časovém okamžiku (rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 11.7.1991, *Lennartz*, C-97/90, ECLI:EU:C:1991:315, ze dne 3.3.2005, *Fini H*, C-32/03, ECLI:EU:C:2005:128, ze dne 15.12.2005, *Centralan Property*, C-63/04, ECLI:EU:C:2005:773). Uvedené však neznamená, že není potřeba podmínky nároku na odpočet DPH – tu základní podmínku (pozdějšího) využívání pořízených vstupů pro ekonomickou činnost – ničím doložit (projektovou dokumentací, způsobem účtování, smlouvami o smlouvě budoucí, podnikatelským projektem atd.).
24. Žalobce se opakovaně dovolává rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 14.2.1985, *Rompelman*, C-268/83, ECLI:EU:C:1985:74. Z tohoto rozhodnutí plyne, že ekonomická činnost může spočívat v několika postupných transakcích. Princip DPH, jenž má být neutrální s ohledem na daňovou zátěž podnikání, vyžaduje, že první investiční výdaje vynaložené za účelem a s ohledem na zahájení podnikání musí být považovány za ekonomickou činnost. Tudíž každý, kdo uskutečňuje takovéto investice, úzce spojené a nutné k budoucímu využívání nemovitého majetku, musí být považován za osobu povinnou k dani. Deklarovaný záměr pronajímat budoucí majetek je dostatečný pro předpoklad, že majetek je pořízen za účelem jeho využití pro zdanitelná plnění, a tudíž investor musí být považován za osobu povinnou k dani. To však podle Soudního dvora Evropské unie nebrání finančním orgánům, aby požadovaly, aby deklarovaný záměr byl podpořen objektivními důkazy, jako je důkaz, že prostory, které mají být postaveny, jsou zvláště vhodné pro obchodní využití.
25. Již na tomto místě zdejší soud uvádí, že v rámci daňové kontroly za zdaňovací období březen 2015, zahájené dne 18.5.2015, a za zdaňovací období duben 2015, zahájené dne 5.6.2015, správce daně zcela rezignoval na jakékoli ověření a získání jakýchkoli dokladů, z nichž by ekonomický (investiční) záměr žalobce skutečně budovat skladové prostory s úmyslem pronájmu vyplynul, obzvláště za situace, kdy bylo zjevné, že žalobce staví sruby, což nejsou zcela typické skladovací prostory. Pokud jde o nákup čtyřkolky

v březnu 2015, tak k tomuto obchodnímu případu na zjišťování jakékoli souvislosti s výstavbou areálu správce daně rovněž rezignoval zcela.

26. Z daňového řádu plyne, že v rámci tříleté prekluzivní lhůty pro stanovení daně lze přistoupit ke kontrolnímu postupům k prověření daňových povinností a původního tvrzení daňového subjektu mimo jiné za situace, kdy správce daně zjistí, že daň má být vyšší nežli daňový subjekt dříve přiznal. V takovém případě správce daně vydá výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení; vydá ji tedy za podmínky, lze-li důvodně předpokládat, že daň má být vyšší. K vydání takové výzvy tedy správce daně nemůže přistoupit bezdůvodně. Je již ustáleně judikováno, že po výzvě k podání dodatečného daňového přiznání nemá následně zahájená daňová kontrola (pro její obecnost, široký předmět a s ohledem na okolnost, že přerušuje běh tříleté prekluzivní lhůty, která poté začne běžet znovu) natolik bezprostřední vztah k této výzvě, aby mohla být naplněna hypotéza pravidla obsaženého v § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu a došlo k prodloužení prekluzivní lhůty o 1 rok (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.6.2020, č.j. 2 Afs 388/2019-70). Po reakci daňového subjektu na výzvu správce daně lze použít postupu k odstranění pochybností, a to pro jeho cílený a omezený charakter. Podstatné pro posouzení toho, zda došlo k prodloužení prekluzivní lhůty, je tedy materiální hledisko, kterým je věcná souvislost (zaměření) výzvy k podání dodatečného daňového přiznání a výzvy k odstranění pochybností a jejich časová návaznost (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30.4.2015, č.j. 2 Afs 1/2015-49, č. 3245/2015 Sb. NSS, a ze dne 25.5.2016, č.j. 2 Afs 22/2016-43, č. 3417/2016 Sb. NSS, bod 18 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5.3.2020, č.j. 1 Afs 441/2019-29). Důvody pro vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu musí správce daně daňovému subjektu ve výzvě osvětlit.
27. V nyní posuzované věci byla před vydáním výzev k dodatečnému daňovému přiznání provedena daňová kontrola v plném rozsahu ve vztahu k výstavbě areálu žalobce v obci Přemyslovice, a to pokud jde daňové doklady uplatněné žalobcem na vstupu ve zdaňovacích obdobích březen a duben 2015.
28. Pokud v rámci daňové kontroly žalobce k otázce správce daně, pro jakou činnost je prováděna výstavba dvou srubů, pouze uvedl, že sruby budou sloužit jako skladovací prostory a budou dále pronajímány dalším daňovým subjektům, a správce daně dospěl k závěru, že výše daně na vstupu a výstupu za uvedená zdaňovací období se nemění, tak tento kontrolní výstup se neopírá o jakékoli ověření tvrzení žalobce. Správce daně sice žalobce upozornil na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23.10.2014, č.j. 9 Afs 86/2013-34, že *„pokud zákon připouští, aby plátce daně nárok na odpočet uplatnil předem, než splní věcnou podmínku nároku, pak je třeba uplatnění nároku na odpočet DPH považovat za oprávněné, to však nemusí znamenat, že plátcí daně který nárok v souladu se zákonem uplatnil, tento nárok skutečně vznikl autonomně jednou pro vždy, bez ohledu na pozdější splnění věcné podmínky, s níž je nárok na odpočet daně evidentně spojen“*, avšak podle zdejšího soudu se jednalo o obecné poučení *pro futuro*, přičemž pokud jde o jakékoli ověření tvrzení žalobce ohledně jeho investičního záměru v rámci daňové kontroly, na to správce daně rezignoval (zpráva o výsledku daňové kontroly č.j. 1368597/15/3106-60562-701515 ze dne 4.8.2015).
29. Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím března a dubna 2015 tak podle zdejšího soudu nebyly splněny podmínky pro vydání výzev dle § 145 odst. 2 daňového řádu a navazující postupy k odstranění pochybností; zjištění správce daně (že sruby slouží pro účely bydlení) nelze považovat za novou skutečnost, kterou by bylo možné „zhojit“ nedostatečné prověření

podmínek pro uplatnění odpočtu DPH v rámci daňové kontroly výstavby v areálu žalobce pro předmětná zdaňovací období. Stejně jako pro opakování daňové kontroly, tak i pro postup k odstranění pochybností zahájený po provedení daňové kontroly je třeba, aby se tento postup opíral o novou skutečnost, která nemohla být bez zavinění správce daně zjištěna při daňové kontrole. Zdejší soud proto nesouhlasí s argumentací žalovaného uvedenou v bodu 35 a 36 napadeného rozhodnutí, že k prolomení pravidla ve smyslu § 85 odst. 1 písm. a) daňového řádu došlo v důsledku toho, že správce daně zjistil nové skutečnosti, které mu nebyly známy během prvotně provedené daňové kontroly. Je zřejmé, že po ukončení daňové kontroly byly prověřovány tytéž skutečnosti související s tím, že žalobce v souvislosti s výstavbou srubů nikdy nevykazoval žádnou ekonomickou činnost a svůj „investiční plán“ vůbec ničím nedoložil, nikoli v souvislosti s tím, že by se jeho investiční záměr či rozsah ekonomického využití jeho nemovitého majetku od roku 2015 jakkoli změnil. Správce daně nezjistil v tomto ohledu bez svého zavinění nové skutečnosti, pokud v rámci daňové kontroly zcela rezignoval na doložení relevance obecného tvrzení žalobce ohledně jeho investičního záměru; „...zjišťování skutečností, o něž se má rozhodnutí, které je výsledkem řízení, skutkově opírat, nelze v jedné věci libovolně opakovat, nýbrž se má dít - nejsou-li dány vskutku závažné důvody pro opakování - zásadně toliko jednou; velmi naléhavý je tento požadavek za situace, že zjišťování skutkového stavu je vedeno způsobem, který pro účastníka řízení nebo třetí osoby znamená zátěž, zejména v podobě zásahu do jeho subjektivních práv. Z uvedeného principu pak pro orgány veřejné moci, které řízení provádějí, vyplývá požadavek profesionality a patřičné odborné péče, se kterými jsou povinny každé řízení vést; tyto orgány jsou tedy povinny v uvedených řízeních vynaložit patřičné úsilí, podložené odborností a profesionalitou, k tomu, aby zjistily všechny pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti v rozsahu, v jakém jim to zákon ukládá. Neučiní-li tak a vyjdou-li takové skutečnosti najevo až pozdě v důsledku nedostatečného (i z příčin objektivních) či neodborného postupu správního orgánu, nemůže to být zásadně k tíži účastníka řízení, nýbrž pouze k tíži státu, jehož orgán řízení vedl ...“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.2.2007, č.j. 8 Afs 28/2005-66). Je třeba poznamenat, že jistě mohou i v průběhu času nastat změny v rámci ekonomické činnosti daňových subjektů, kdy kupř. v důsledku změny rozsahu obchodního majetku využívaného pro ekonomickou činnost bude třeba uplatněný odpočet DPH upravit (viz § 77 a 78 ZDPH – taková situace však není předmětem této věci); povinností správce daně však je s ohledem na zásadu správního stanovení daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu) tvrzení daňových subjektů ověřit. Námitka překážky věci rozhodnuté, kterou je třeba vztáhnout i na vztah daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností, je tak ve vztahu dodatečnému platebnímu výměru č.j. 910571/19/3001-51521-712432 ze dne 8.3.2019, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období březen 2015, a č.j. 912838/19/3001-51521-712432 ze dne 8.3.2019, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období duben 2015, důvodná.

30. To vede zdejší soud ke zrušení napadeného rozhodnutí v části, kterou byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím správce daně týkajícím se zdaňovacích období března a dubna 2015 a kterou byly tyto dodatečné platební výměry potvrzeny.
31. Pokud jde dále o výzvy k podání dodatečného daňového přiznání ve vztahu k následujícím zdaňovacím obdobím (květen 2015 až 4. čtvrtletí 2017), tak byly vydány včas (v rámci běžící tříleté prekluzivní lhůty); to ostatně žalobce ani nezpochybňuje. Podle zdejšího soudu byly rovněž dostatečně zdůvodněny, přičemž z jejich obsahu je dána věcná souvislost (zaměření) těchto výzev a následně vydaných výzev k odstranění pochybností. Ve výzvách k podání dodatečného daňového přiznání vydaných ve dnech 11.4.2018 až

25.4.2018 správce daně poukázal na to, že sruby nejsou používány k ekonomické činnosti, a odkázal na průběh místních šetření, kdy zjistil, že na vstupní bráně areálu jsou umístěny dvě poštovní schránky k p.č. P. 480 se jmény fyzických osob – K. a J. R., P. S. (jednatel žalobce) a N. T. - a několika obchodních společností (úřední záznamy č.j. 95245/18/3106-50522-801038 ze dne 23.1.2018, č.j. 231289/18/3106-50522-801038 ze dne 9.2.2018). Správce daně dále odkázal na poznatky získané vyhledávací činností, konkrétně že pan S., pan R. a paní R. soukromě obývají již rok a půl oba sruby, které jsou uvnitř vybaveny a používány k bydlení. Dále správce daně (ve vztahu ke zdaňovacímu období prosince 2015) poukázal na skutečnost, že žalobce uplatnil odpočet z daňového dokladu na nákup čtyřkolky. S ohledem na skutečnost, že žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích neuskutečňoval žádnou ekonomickou činnost, nárok na odpočet DPH mu podle správce daně nemohl vzniknout. Dále správce daně odkázal na doklady, na základě kterých si žalobce deklaroval odpočet DPH na vstupu, a vyzval jej podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání.

32. Pokud jde o výzvy podle § 89 odst. 1 daňového řádu, vydané dne 15.10.2018, ty jsou zdůvodněny shodně jako výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Dále je v nich uvedeno, že správce daně dne 23.2.2018 nahlédl do trestního spisu a pořídil kopii fotodokumentace z domovních prohlídek provedených ve zmiňovaných srubech. Z fotografií je zřejmé, že oba sruby jsou uvnitř vybaveny a používány k soukromému bydlení. Dále správce daně poukázal na skutečnost, že žalobce neuskutečňoval žádnou ekonomickou činnost, pouze deklaroval uskutečněná zdanitelná plnění ve IV. čtvrtletí roku 2017 pro OK Vederia Solutions s.r.o. (jejímž jednatelem je jednatel žalobce), která sídlí na virtuální adrese. V návaznosti na uvedená zjištění vznikly správci daně pochybnosti o poslední známé dani ve vztahu k naplnění zákonných podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 ZDPH. S ohledem na skutečnost, že žalobce k výzvám k podání dodatečného daňového přiznání sdělil, že pro jejich podání nevidí žádný důvod, přistoupil správce daně k vydání výzvy k odstranění pochybností a vyzval žalobce k doložení důkazů za účelem jejich odstranění.
33. V návaznosti na postup k odstranění pochybností žalobce podal dne 30.1.2019 návrh na pokračování v dokazování, v němž jako důkaz navrhl pouze výše zmiňované rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ve věci *Rompelman*.
34. Podle zdejšího soudu má zdůvodnění postupu k odstranění pochybností ve vztahu ke zdaňovacím obdobím květen 2015 až 4. čtvrtletí 2017 bezprostřední vztah k obsahu výzev k podání dodatečného daňového tvrzení a navazuje na konkrétní poznatky správce daně, zdůvodňující relevantní pochybnosti ohledně deklarovaného ekonomického účelu výstavby srubů a nákupu čtyřkolky.
35. Zdejší soud tak uzavírá, že pokud jde o doposud nekontrolovaná zdaňovací období, správce daně zvolil adekvátní kontrolní postup a byl k tomu na základě daňového řádu v rámci prekluzivní lhůty oprávněn. Žalobci nelze dále přisvědčit, že správce daně měl zahájit přímo daňovou kontrolu; zvolený postup k odstranění pochybností odpovídá povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností v návaznosti na výzvy k podání dodatečných daňových přiznání (je konkrétně zaměřen pouze na ekonomické využití dvou srubů a čtyřkolky). Zahájením a prováděním postupu k odstranění pochybností ve vztahu ke zdaňovacím obdobím květen 2015 až 4. čtvrtletí 2017 tak nedošlo ke zkrácení žalobce na jeho právech ani k účelovému prodloužení prekluzivní lhůty.

36. Pokud jde o žalobcem zmiňovanou nečinnost správce daně, tak otázka případné nečinnosti správce daně s nyní posuzovanou věcí nesouvisí; měl-li žalobce za to, že správce daně či žalovaný postupují liknavě, měl možnost uplatnit jiné, tomuto tvrzení odpovídající, procesní prostředky obrany. Pokud jde dále o argumentaci žalobce, z jakého důvodu nepustil správce daně v rámci místního šetření na kontrolu do areálu, ta je pro posouzení věci bezvýznamná; byl to žalobce, kdo mohl jakýmkoli způsobem vyvrátit výše uvedené pochybnosti správce daně.
37. Pokud žalobce po celou dobu tvrdil, že uvedené výdaje souvisí se stavbami, které budou používány pro jeho ekonomickou činnost (jako sklady a budou pronajímány další subjektům), nese ohledně realizace tohoto investičního záměru důkazní břemeno. Odpočet DPH je veřejnoprávním nárokem, jehož uplatnění je možné pouze za zákonem stanovených podmínek „...nárok na odpočet daně z přidané hodnoty vzniká tehdy, pokud plátce použije přijaté zdanitelné plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti za splnění dalších zákonem vymezených podmínek (§ 72 a následující zákona o dani z přidané hodnoty). Daňový doklad proto per se není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci - tj. přijetí zdanitelného plnění.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.3.2010, č.j. 1 Afs 10/2010-71). Z navazující judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že pokud plátce daně nárok na odpočet daně uplatnil, avšak následně použil přijatá zdanitelná plnění k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně nebo je nepoužil pro výkon své ekonomické činnosti, tak mu nárok na odpočet DPH nevznikl (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23.10.2014, č.j. 9 Afs 86/2013-34, ze dne 30.8.2016, č.j. 5 Afs 124/2014-178, č. 3506/2017 Sb. NSS, či Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25.3.2015, č.j. 15 Af 273/2012-43).
38. Důkazní břemeno tedy vázlo na žalobci, ten je však neunesl a pochybnosti správce daně nevyvrátil. Žalobce ničím neprokázal, že by sruby a čtyřkolku využíval v rámci své ekonomické činnosti, ostatně to netvrdí ani v žalobě; jeho obrana stojí na argumentu, že dokud nejsou sruby zkolaudovány, nelze je jakkoli, tedy i ekonomicky, využívat. K tomu zdejší soud uvádí, že bez ohledu na skutečnost, k jakému účelu budou sruby v budoucnu zkolaudovány, správce daně prokázal, že sruby jsou fakticky užívány k soukromému bydlení. Žalobce uvedené ničím nevyvrátil a své ekonomické záměry ani blíže nekonkretizuje a ničím nedokládá. Skutečnost, že sruby (ke dni podání žaloby) nemají číslo popisné ani orientační, není z hlediska daňového podstatná. Není vyloučeno, že v budoucnu žalobce záměr změní a začne sruby používat k podnikání, k čemuž mu daňové i účetní předpisy stanoví podmínky, za nichž tak lze učinit. V nyní posuzované věci však zůstává argumentace žalobce v rovině zcela obecné, ničím nedoložené, vyvrácené obsahem fotografií od policie a skutečností, že žalobce v předemných zdaňovacích obdobích žádou ekonomickou činnost, z níž by plynula daň na výstupu mající souvislost s uplatněnými odpočty DPH, nevykonával. K použití čtyřkolky pro ekonomickou činnost se pak žalobce nevyjadřuje vůbec. Rovněž námitka, že správce daně a žalovaný neakceptovali jím navržené důkazy (které žalobce nikterak nespecifikuje), není důvodná. Takový důkazní návrh nemůže představovat návrh na dokazování rozhodnutím Soudního dvora Evropské unie, neboť se nejedná o důkaz ke skutkově sporné otázce.
39. Skutečnost, že v daném případě nedošlo k doměření daně z příjmů, jak žalobce tvrdí v žalobě, neznamená, že by správce daně a žalovaný pochybili a že by to znamenalo, že žalobcův nárok na odpočet DPH bude uznán; s ohledem na výše shrnutá zjištění správce

daně je správný závěr o tom, že žalobce svůj nárok na odpočet DPH ve vztahu ke zdaňovacím obdobím květen 2015 až 4. čtvrtletí 2017 neprokázal. Žalobce ostatně ani nespecifikuje, jak bylo kupř. o uvedeném majetku účtováno a jak byl promítnut v rovině daně z příjmů.

40. Pokud jde o žalobní argumentaci, z níž plyne nesouhlas s tím, že správce daně nahlédl do trestního spisu jiného daňového subjektu a vycházel z fotodokumentace pořízené policií, jež je součástí veřejné části správního spisu (záznam o nahlédnutí do spisu ze dne 29.3.2018, č.j. KRPM-100961-860/TČ-2015-140080, č.l. 55 správního spisu), tak k tomu zdejší soud uvádí, že v daňovém řízení lze jako důkazní prostředky použít i podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů (§ 93 odst. 2 daňového řádu). Je třeba poznamenat, že pokud jde o výpovědi svědků, zde judikatura Nejvyššího správního soudu vymezuje další podmínky, za nichž je takto získaná svědecká výpověď použitelná (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS); vztaženo k nyní posuzované věci však správce daně získal fotografie, s nimiž se žalobce mohl seznámit, a žalobce ostatně jejich obsah, z něhož je zcela zřejmé, že se jedná o obydlí sruby zařízené k soukromému bydlení (na fotografiích jsou vidět plně zařízené pokoje, včetně šatstva, nádobí a běžných věcí denní potřeby), nezpochybňuje.
41. Pokud žalobce namítá nesprávné a nedostatečné hodnocení důkazů, tak porušení zásad dokazování se ani správce daně ani žalovaný s ohledem na výše shrnutý skutkový stav nedopustili. Z obsahu správního spisu neplyne, že by došlo k žalobcem namítanému porušení § 65 odst. 2 daňového řádu; byť žalobce blíže nespecifikuje, jak mělo k porušení uvedeného ustanovení, podle něhož písemnosti zakládáné do části vyhledávací lze v této části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů, dojít, je zřejmé, že fotodokumentace pořízená policií je součástí veřejné části správního spisu a žalobce se s jejím obsahem mohl seznámit (ostatně na ni v žalobě reaguje).
42. Pokud jde v této souvislosti o blíže nekonkretizovanou námitku porušení zásady mlčenlivosti, tak se stejnou mírou obecnosti zdejší soud uvádí, že neshledává jakoukoli souvislost této argumentace s meritem nyní posuzované věci. Nadto z obsahu správního spisu nikterak neplyne, že by správce daně nectil zásadu mlčenlivosti; uvedené tvrzení navíc žalobce ničím nedokládá. Pokud žalobce v replice k vyjádření žalovaného ze dne 30.6.2020 namítá, že s blíže nespecifikovaným úředním záznamem nebyl seznámen, jedná se o neurčitý žalobní bod, uplatněný po dvouměsíční lhůtě od doručení napadeného rozhodnutí žalobci (§ 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s.ř.s.), tudíž opožděně. Zdejší soud se tak tímto bodem nezabýval.
43. S ohledem na výše uvedené zdejší soud postupoval tak, že napadené rozhodnutí v části, kterou byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím správce daně týkajícím se zdaňovacích období března a dubna 2015 (dodatečné platební výměry ze dne 8.3.2019, č.j. 910571/19/3001-51521-712432 a č.j. 912838/19/3001-51521-712432) a kterou byla tato rozhodnutí potvrzena, podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a věc v tomto rozsahu vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). V něm je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).
44. Ve zbývající části pak zdejší soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

45. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce měl ve věci převážný neúspěch, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému žalovanému. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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, se sídlem Moravské náměstí 6, 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

Brno 17. února 2022

David Raus v.r.
předseda senátu