



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lenky Oulíkové a soudců Mgr. Miroslava Makajeva a Mgr. Martiny Kotouček Mikoláškové ve věci

žalobce: **L. N.**,
se sídlem X
zastoupený společností BD Consult, s.r.o., IČO 25615955,
se sídlem Jeseniova 1196/52, Praha,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 4. 2021, č. j. 15973/21/5300-22441-709739, č. j. 15965/21/5300-22441-709739, č. j. 10286/21/5300-22441-709739, a č. j. 15517/21/5300-22441-709739,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2021, č. j. 15517/21/5300-22441-709739, se ruší v části, v němž jím bylo rozhodnuto o odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 16. 7. 2019, č. j. 3779059/19/2111-50522-201568, a věc se v tomto rozsahu vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Ve zbytku se žaloba zamítá.
- III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2021, č. j. 15973/21/5300-22441-709739, č. j. 15965/21/5300-22441-709739, č. j. 10286/21/5300-22441-709739 a č. j. 15517/21/5300-22441-709739 (dále též jen „napadená

Shodu s prvopisem potvrzuje: V. N.

rozhodnutí“). Rozhodnutím ze dne 29. 4. 2021, č. j. 10286/21/5300-22441-709739, žalovaný změnil dodatečný platební výměr ze dne 16. 7. 2019, č. j. 3778894/19/2111-50522-201568, tak, že se změnila výše doměřené daně z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) za zdaňovací období březen 2016 z hodnoty 10 412 Kč na hodnotu 4 597 Kč a výše penále z částky 2 082 Kč na částku 919 Kč. Dodatečný platební výměr ze dne 16. 7. 2019, č. j. 3778927/19/2111-50522-201568, změnil žalovaný tak, že se změnila výše doměřené DPH za zdaňovací období duben 2016 z hodnoty 11 051 Kč na hodnotu 10 581 Kč a výše penále z částky 2 210 Kč na částku 2 116 Kč. Rozhodnutím č. j. 15517/21/5300-22441-70973 žalovaný výrokem I změnil dodatečný platební výměr ze dne 16. 7. 2019, č. j. 3779059/19/2111-50522-201568, ve výši doměřené DPH za zdaňovací období prosinec 2016 z hodnoty 343 499 Kč na hodnotu 33 910 Kč a byla vypuštěna povinnost uhradit penále. Výrokem II zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům, jimiž byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období květen až listopad 2016, a tyto dodatečné platební výměry potvrdil. Rozhodnutími ze dne 29. 4. 2021, č. j. 15973/21/5300-22441-709739 a č. j. 15965/21/5300-22441-709739, bylo odvolání žalobce zamítnuto a byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále též jen „správce daně“) za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2017-1. čtvrtletí 2018. Všechny výše uvedené rozhodnutími byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za březen až prosinec 2016, 1. až 4. čtvrtletí 2017 a 1. čtvrtletí 2018 a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále.

2. Žalobce předně brojil proti nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí č. j. 15973/21/5300-22441-709739, neboť žalovaný se vyjadřoval k 1. až 4. čtvrtletí roku 2017, tedy k jinému zdaňovacímu období, než které je předmětem daného rozhodnutí. Ve všech napadených rozhodnutích se žalovaný vyjadřoval k neuznání nároku na odpočet DPH za dva vozy Porsche a Lancia. Pokud správce daně některé jízdy neuznal jako jízdy v rámci ekonomické činnosti, neznamená to automaticky, že neměl uzнат žádný nárok na odpočet DPH, protože většinu jízd deklarovaných v knize jízd nezpochybnil. K plnému odepření proto není důvod. Kromě toho správce daně odmítl vyslechnout navržené svědky a přihlídnout k čestným prohlášením. Jestliže se správci daně nezdála data nebo obsah čestných prohlášení, nic mu nebránilo příslušné osoby vyslechnout jako svědky či písemně požádat o doplnění. Žalobce poukázal na to, že cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daně. Správce daně si také až po vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění opatřil fotografie z Instagramu deklarující účast na společensko-podnikatelských setkáních s auty a nedal mu možnost se před ukončením kontroly k dané věci vyjádřit. Žalobce zpochybňoval věrohodnost fotografií, neboť nemohou sloužit samy o sobě jako důkaz. Fotografie na této sociální síti se obvykle nezveřejňují v den, kdy byla fotografie pořízena, a principem je ukazovat „ideální svět“. Žalovaný se přiklonil k názoru správce daně. Výjimkou bylo rozhodnutí č. j. 10286/21/5300-22441-709739, ve kterém žalovaný uznal knihu jízd za období od 1. 3. do 4. 5. 2016 a částečně červen 2016, přičemž dle žalobce mohl obdobně postupovat i u ostatních zdaňovacích období. I v případě, že by některé jízdy byly kvalifikované jako soukromé, nic nebránilo použít poměr soukromých jízd a jízd uznaných pro ekonomickou činnost z knihy jízd a nárok na odpočet DPH takovým poměrem vykrátit. Žalobce nesouhlasí s názorem orgánů finanční správy, že stanovení výše poměrného koeficientu je na daňovém subjektu a není povinností správce daně za něj takový koeficient stanovit. Pokud má žalobce za to, že všechny jízdy uskutečnil v rámci ekonomické činnosti, nemůže žádný koeficient počítat, protože není co krátit. Jestliže v následné kontrole správce daně některé jízdy zpochybnil, je na něm, aby stanovil, jaké jízdy a proč neuznává a v tomto poměru snížil uznatelnost nároku. Žalovaný i správce daně pak zcela

pomíjí možnost stanovit daň podle pomůcek, pokud byly chyby v evidenci natolik závažné, že neumožňují stanovit daň dokazováním.

3. Žalovaný pak v rozhodnutí č. j. 15517/21/5300-22441-709739 řešil otázku dokladu č. V/16107 ohledně posouzení rozpočtu kanalizace Hradešín externí společností AQUATRADE - PRAHA spol. s r.o. (dále též jen „AQUATRADE - PRAHA“), která byla pro správce daně nespolehlivou plátkyní ode dne 1. 2. 2017. K tíži žalobce však nelze přičítat skutečnost, která nastala až po datu uskutečnění zdanitelného plnění od této společnosti. Jak sám správce daně uznal, jednalo se o doklad z prosince 2016, kdy dodavatel ještě mezi nespolehlivými plátcí DPH nebyl. Předmětem plnění dodavatele bylo posouzení položkového rozpočtu, což žalobce považoval za nutné, neboť původního zpracovatele položkového rozpočtu neznal, a v rozpočtech často dochází k chybám. Není důvod vylučovat předmětný doklad z nároku odpočtu DPH, neboť je jasné, že tento vstup

byl použit v rámci ekonomických činností k dosažení výnosů na výstupu. Žalobce správce daně požádal o výslech svědka K., odborníka v oblasti vodohospodářství, jehož výpověď správce daně označil za neprůkaznou a zpochybňoval jeho erudovanost, což žalobce odmítá. Zdůvodnění správce daně, že kontrola rozpočtu nebyla nutná, neboť společnost, která rozpočet vytvářela, měla dobrou pověst, nemůže obstát. Správce daně nemůže rozhodovat za daňový subjekt, ani zkratkovitě posuzovat odbornost zkušeného svědka.

4. Žalobce dále nesouhlasil s vyloučením některých plnění v rozhodnutí č. j. 15965/21/5300-22441-709739 proto, že správce daně neuznal nárok na odpočet DPH na vstupu, neboť nebyla použita pro uskutečnění ekonomických činností, a některá plnění z důvodu nemožnosti výpočtu koeficientu krátícího nárok na odpočet DPH na vstupu. U vyloučených plnění z důvodu údajného neprokázání jejich využití pro ekonomickou činnost žalobce se jednalo např. o gril a náčiní, zahradní sestavu a lehátko, damaškové povlečení, vířivou vanu, saunovou kabinu, čištění vířivky a servis sauny a vybavení ložnice, noční stolky, záclony a vestavěnou skříň. Správce daně neuznal všechny položky, které mají wellness charakter. Dle žalobce byly tyto položky potřebné k uskutečňování jeho ekonomické činnosti, neboť v dnešní době obchodní jednání již dávno neprobíhají pouze v kancelářích, ale pro získání zákazníka v konkurenčním boji je nutno vytvořit příjemné prostředí. Žalobce nerozumí tomu, proč nemůže být ekonomickou činností styk s personálně propojenými osobami či dokonce s osobami, které se stanou personálně propojenými až několik let po uskutečnění zdanitelného plnění. Žalobce i zde navrhol provést svědecké výpovědi osob, s nimiž taková obchodní jednání probíhala, přičemž žalovaný převzal argumentaci správce daně a potvrdil zbytečnost výsledku navrhovaných svědků. Dle žalobce u žádného z majetku nelze prokázat 100 % ekonomickou činnost. Proto se jeví odmítnutí výsledku svědků i neuznání nároku na odpočet DPH v rozporu s platnou právní úpravou, neboť správce daně by měl přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, a důkazy hodnotit samostatně, ale i ve vzájemné souvislosti.
5. Žalobce uvedl k jednotlivým neuznaným daňovým položkám následující. Správce daně v případě grilu sepsal úřední záznam, jehož součástí je fotografie z Instagramu, která měla být pořízena při soukromém grilování v bytové jednotce č. 15, nikoli v bytové jednotce č. 16, která je využívána jako kancelář. Správce daně měl prokázat, že se jedná o uvedenou bytovou jednotku, v bytové jednotce č. 15 nikdy nebyl gril. Správce daně v rozhodnutí č. j. 15965/21/5300-22441-709739 přiznal, že se mýlil a jde o zcela jinou jednotku, než kterou

uváděl ve zprávě o daňové kontrole. Kromě toho opět odkazuje na fotografie z Instagramu. Žalovaný se k tomu vyjádřil tak, že pochybnost nebyla založena pouze na fotografiích, ale i na předmětu činnosti, kterým nejsou masérské a obdobné služby. Žalobce s tím nesouhlasí. Jednak má registrovanou živnost na poskytování tělovýchovných a sportovních služeb v oblasti instruktora fitness centra a osobního trenéra kulturistiky, jednak je argumentace absurdní, neboť je to obdobné, jako by správce daně neuznal nákup počítače s tím, že žalobce nemá živnost na počítačové služby. Žalobce k odvolání přiložil plánek bytové jednotky č. 16, ze kterého vyplývá, že poměr mezi podnikatelskou a nepodnikatelskou činností je pro podnikání 41,4 % a pro nepodnikání 58,6 % bytu. Z celkových nákladů na byt je pak třeba uznat zmíněných 41,4 %. U plnění, které je nutno krátit koeficientem v poměru osvobozených a neosvobozených plnění od DPH je dále nutno využít koeficient krácení, který žalobce uvedl ve vyjádření ke kontrolním zjištěním v tabulkách. Terasa bytové jednotky je navíc chápána jako společný prostor s výhradním užíváním žalobce, avšak bez ohledu na způsob jejího využití (není fyzickým vlastníkem terasy). Žalobce jinou kancelář nemá a někde svou činnost vykonávat musí. Používání samostatných měřidel žalobce nepovažuje v nijak dramaticky velkém prostoru se smíšeným využitím ekonomicky ani stavebně přínosné. Co se týče koberce a pokládky, tyto souvisí s vybavením předmětné jednotky, avšak orgány finanční správy je podřadily pod výhradně soukromé účely, s čímž žalobce nesouhlasí.

6. Žalobce dále namítal, že správce daně nevyhověl žádosti žalobce na přítomnost ředitele kontrolního odboru na projednání zprávy o kontrole. Žalobce měl pochybnosti o přístupu pracovníků kontrolního oddělení, kteří se v proběhlém řízení dopustili řady chyb. Žalovaný v rozhodnutích konstatoval, že na přítomnost vedoucího pracovníka na jednání není nárok. Žalobce přitom upozorňuje na § 6 odst. 2 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Pracovníci správce daně se při zahájení projednávání zprávy o kontrole neprokázali služebními průkazy, jednání bylo zahájeno bez poučení o právech a povinnostech, pracovníci se žalobci snažili rozmluvit podání stížnosti do protokolu, byla porušována pravidla GDPR (uvádění čísel občanských průkazů do protokolu), neseznámili žalobce s novými důkazy, které si opatřili po zaslání výsledku kontrolního zjištění, a neumožnili mu seznámit se s nimi před pojednáním zprávy o kontrole. Přitom teprve v reakci na vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění si správce daně opatřil nové informace, které považuje za důkazní prostředky, a na jejichž základě dospěl k závěru, že neuzná žádný nárok na odpočet DPH z pořízených vozů Porsche. Odkaz na tyto informace v zasláném výsledku kontrolních zjištění neprovedl a zakotvil je až do Zprávy o daňové kontrole. Obdobná situace nastala u některých jízd, přičemž je sice pravdou, že správce daně při zaslání pozvánky na projednání zprávy o kontrole tyto skutečnosti zmínil, avšak jím zasláná písemnost nebyla žádným dalším novým výsledkem kontrolního zjištění, ani žalobci nebyla v této písemnosti dána možnost reagovat na správcem daně nově obstarané důkazy. Zpráva o kontrole je navíc odůvodněním platebního výměru, přičemž s důkazy, na jejichž základě byly platební výměry vydány, se žalobce nemohl seznámit. Žalobce nemůže se Zprávou o daňové kontrole souhlasit, protože byly ignorovány všechny jeho připomínky k výsledkům kontrolního zjištění. Pokud s ním Zpráva o kontrole nebyla řádně projednána, pak nemohou být v souladu se zákonem ani dodatečné platební výměry a platební výměr samotný. Žalobce uzavřel, že správce daně nedodržel základní zásady správy daní a posoudil vše jednostranně s cílem doměřit daň.
7. Žalovaný se ve vyjádření k žalobě nejdříve vyjádřil k námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí č. j. 15973/21/5300-22441-709739, u kterého připustil, že v něm došlo

k překlepu. Konkrétně v odstavci s nadpisem „*Dále se odvolací orgán vypořádá s odvolacími námitkami*“ došlo k chybnému označení zdaňovacího období, jehož se rozhodnutí týká, a to 1., 2., 3. a 4. čtvrtletí 2017. V textu rozhodnutí ovšem byly vypořádány námitky, které se vztahují k předmětnému zdaňovacímu období 1. čtvrtletí 2018. Žalovaný připomněl, že informace zjištěné z internetu a Instagramu nebyly použity jako klíčové důkazy, ale toliko jako podpůrné informace, které správce daně utvrdily v jeho pochybnostech týkajících se způsobu využití vozidel. Žalovaný dále uvádí, že žalobce neprokázal, že všechny cesty uskutečněné dotčenými vozy byly využity výhradně k jeho ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění dle § 72 odst. 1 písm. a) až e) zákona č. 235/2004 Sb., zákona o dani z přidané hodnoty (dále též jen „ZDPH“), viz např. předložená neprůkazná kniha jízd, jak sám v průběhu daňové kontroly neustále tvrdil. Žalobce si byl vědom soukromé povahy cest, neprůkaznosti záznamů o jízdách, a dokonce jejich nezanesení do knih jízd. Žalobce tak měl sám stanovit poměrný koeficient dle § 75 odst. 4 ZDPH. Avšak vzhledem k tomu, že jej nestanovil, správce daně ani žalovaný jej za něj určit s ohledem na neplnění důkazní povinnosti nemohli. Svědecké výpovědi ani předložená čestná prohlášení jiných osob nemohou prokázat, že vozidla byla plně využívána pouze pro ekonomickou činnost žalobce, ale mohou pouze potvrdit určité obchodní cesty (zaznamenané do knih jízd a žalovaným nezpochybňované). Nemohou tedy potvrdit, že žalobce absolvoval předmětnými vozidly pouze cesty v rámci ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění dle § 72 odst. 1 písm. a) až e) ZDPH a že jimi neuskutečnil i cesty soukromé, resp. že přijatá plnění související s provozem vozidel nevyužil i v rámci soukromých cest. Jiné osoby kromě žalobce logicky nemohou s určitostí konstatovat, že vozidla, resp. plnění s jejich provozem související, byla využívána pouze k ekonomické činnosti.

8. Žalovaný uvádí, že nárok na odpočet daně z plnění souvisejících s provozem vozidla Porsche 911 Turbo, VIN: X (dále též jen „Porsche“) uznal z důvodu, že žalobce předložil za tato zdaňovací období (ode dne 1. 3. 2016 do dne 4. 5. 2016) knihu jízd, která nebyla správcem daně zpochybněna. Žalobce zápisy v knize jízd prokázal použití plnění souvisejících s provozem vozidla Porsche pořízených na základě předložených daňových dokladů v rámci jeho ekonomické činnosti v souladu s § 72 odst. 1 písm. a) až e) ZDPH. V případě ostatních zdaňovacích období však žalobce knihy jízd buď nepředložil vůbec, či předložil, avšak zápisy v nich uvedené byly žalovaným zpochybněny. Chtěl-li žalobce prokázat oprávněnost uplatněných odpočtů na DPH, byl povinen jednoznačně a konkrétně prokázat, jakým způsobem vozidla a přijatá plnění související s jejich provozem použil v rámci jeho ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění dle § 72 odst. 1 písm. a) až e) ZDPH, tedy jaké konkrétní jízdy realizoval a jak tyto jízdy byly použity výhradně pro jeho ekonomickou činnost. Žalobce byl proto povinen tvrdit, kdy, kam, s kým a za jakým konkrétním účelem realizoval tu kterou cestu příslušným vozidlem, jak tato cesta či vozidlo sloužily pro konkrétní ekonomickou činnost žalobce a tyto skutečnosti byl následně žalobce povinen prokázat relevantními důkazními prostředky (např. uzavřenými smlouvami, sděleními, s jakými konkrétními obchodními partnery jednal, v jaké věci a s jakým výsledkem, listinami prokazujícími účast na semináři apod.). Žádné takové konkrétní důkazy ani relevantní tvrzení však nepředestřel. Pokud jednotlivé cesty nekonkretizoval, dostal se sám do důkazní nouze. Žalobce tedy neprokázal naplnění zákonných podmínek v souladu s § 72 odst. 1 ZDPH pro to, aby jím uplatněné odpočty mohly být posouzeny jako oprávněné. K žalobcově tvrzení týkajícímu se stanovení daně podle pomůcek žalovaný uvádí, že ke stanovení daně podle pomůcek může dojít tehdy (viz § 98 daňového řádu), když daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování a bez této součinnosti

nebylo možno stanovit daň dokazováním, přičemž daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. K naplnění předpokládaných podmínek v případě žalobce nedošlo, neboť jeho účetnictví nebylo zpochybněno natolik, že by nebylo možné stanovit daň dokazováním. Samotné nesplnění povinnosti důkazní není důvodem pro přechod na náhradní způsob stanovení daně podle pomůcek. Žalovaný současně upozorňuje, že náhradního způsobu stanovení daně podle pomůcek se žalobce dovolává poprvé až v žalobě, způsob stanovení daně za předmětná zdaňovací období žalobce v daňovém řízení nesporeval.

9. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobce, že mu přičetl k tíži status nespolehlivého plátce, který byl společnosti AQUATRADE - PRAHA udělen až po uplynutí zdaňovacího období, v němž mělo být uskutečněno deklarované zdanitelné plnění. Tato skutečnost společně se zjištěním, že společnost AQUATRADE - PRAHA nepodala přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2016 (tj. za zdaňovací období, kdy mělo k uskutečnění zdanitelného plnění dojít) a neodvedla z plnění daň do státního rozpočtu, pouze umocnila pochybnosti žalovaného o uskutečnění předmětného plnění. Žalobce v daném případě pro prokázání nároku na odpočet daně předložil formálně bezvadný daňový doklad a původní rozpočet, který měl být svědkem K. na základě obecné objednávky žalobce zkontrolován. Kontrola rozpočtu byla jednatelem společnosti AQUATRADE - PRAHA panem K. sepsána do nekonkrétní a ryze formální závěrečné zprávy, sestávající z pěti řádků a konstatování, že rozpočet je řádně zpracován, splňuje veškeré náležitosti, které by měl rozpočet splňovat, a že ceny jsou v dané době na daném místě obvyklé, aniž by bylo doloženo, na základě jakých podkladů bylo zhodnocení konstatováno. Na základě těchto skutečností a neprůkazné svědecké výpovědi pana K. ve spojení s odpovědí obce Hradešín, která si nechala kanalizaci vystavět, a která kontrolu rozpočtu ani nepožadovala, nelze přijetí zhodnocení rozpočtu žalobcem konstatovat. Prokazování nároku na odpočet daně je záležitostí primárně dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad formálního stavu se skutečným stavem. Žalovaný je nucen konstatovat, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, když neprokázal, že k uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění došlo tak, jak je deklarováno v dokladech. K žalobcově tvrzení, že svědek K. plně potvrdil žalobcem uváděné údaje, žalovaný uvádí, že svědek sice potvrdil vystavení daňového dokladu a provedení zhodnocení rozpočtu, avšak nic bližšího nebylo možné z jeho svědecké výpovědi zjistit, natož něco konkrétního ověřit, poněvadž nebyly předloženy jakékoliv důkazní prostředky o obchodní spolupráci. K žalobcem namítanému zpochybnění erudovanosti svědka K. správcem daně a jeho navrhovanému opětovnému výsledku žalovaný uvádí, že potřebné odborné vzdělání svědka K. k provedení zhodnocení rozpočtu předmětné kanalizace nemůže prokázat faktické uskutečnění deklarovaného plnění společností AQUATRADE - PRAHA, ke kterému tato osoba neuměla vypovědět nic konkrétního.
10. K neuznání nároku na odpočet služeb wellness a vybavení kanceláře žalovaný podotkl, že žalobce neprokázal, že by wellness zařízení a další vybavení bytové jednotky na adrese Davídkova využíval v rámci své ekonomické činnosti pro uskutečňování plnění dle § 72 odst. 1 písm. a) až e) ZDPH. Co se týče odmítnutí provedení výslechů svědků, které žalobce navrhl za účelem prokázání, že obchodní jednání s nimi probíhala za využití wellness zařízení, žalovaný trvá na závěru, že svědecké výpovědi by nemohly potvrdit, že žalobce wellness zařízení a vybavení bytové jednotky nevyužívá i v rámci soukromí, a to již z důvodu, že sám bytovou jednotku na uvedené adrese rozdělil na část „ze 100 % neuznatelné pro podnikání“ a na část „ze 100 % uznatelné k podnikání a pronájmu“. Navržené osoby s žalobcem netráví veškerý svůj čas, aby byly s to potvrdit, že uvedená zařízení používá pouze

a jen k ekonomické činnosti. Wellness zařízení včetně ostatního šetřeného vybavení žalobce nezahrnul ani do jedné z jím uvedených částí bytu. V žalobě sice uvedl, že terasa je chápána „jako společný prostor domu s mým výhradním užíváním, a to bez ohledu na způsob jejího využití (nejsem tedy jejím fyzickým vlastníkem.)“, avšak tímto vysvětlením není prokázáno, že wellness zařízení společně s ostatními vybavením je používáno pouze v rámci žalobcovy ekonomické činnosti pro uskutečňování plnění dle § 72 odst. 1 písm. a) až e) ZDPH. S tvrzením žalobce ohledně samostatného měřidla energií lze souhlasit, avšak vzhledem k tomu, že v případě žalobce se jedná o bytovou jednotku, kterou používá dle svého rozdělení jak k ekonomické činnosti, tak k soukromým účelům, bylo na jeho zvážení, do jaké části tato zařízení zahrne a toto své rozhodnutí prokáže. Žalobce tvrdil, že wellness a ostatní zařízení využívá výhradně v rámci ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění dle § 72 odst. 1 písm. a) až e) ZDPH, což nepodložil žádnými důkazními prostředky. Tvrzení, že tato zařízení slouží k získání zákazníka, který bude po chvílích strávených v příjemném prostředí ochotnější vstoupit s žalobcem do obchodního vztahu, nebylo žalovaným zpochybňováno. Pokud ale žalobce zamýšlel uplatnit nekrácený nárok na odpočet daně z pořízení wellness zařízení a ostatního vybavení, které nikterak nesouvisí s předmětem jeho činnosti, bylo pouze na něm, aby si zajistil takové důkazní prostředky, které jejich využití výhradně pro účely výkonu jeho ekonomické činnosti prokážou. Žalovaný setrvává na názoru, že skutečnost, že tato zařízení žalobce využil pouze v rámci ekonomické činnosti a nikoliv k soukromým účelům, nemohly prokázat navržené svědecké výpovědi. Co se týče opětovně navrhovaného přistoupení správcem daně nebo žalovaným ke krácení nároku na odpočet daně, žalovaný uvádí, že žalobce měl sám stanovit poměrný koeficient dle § 75 odst. 4 ZDPH. Vzhledem k tomu, že žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky o poměru využívání předmětných zařízení, nemohli za něj poměrný koeficient určit správce daně ani žalovaný. Co se týče žalobcovy živnosti, žalovaný hodnotí jako spornou možnost funkčního fitness tréninku v prostoru předmětné bytové jednotky. Žalobce dříve neuváděl a ani jakkoli neprokázal, že by deklarovaná plnění souvisela s prováděním této živnosti. Navržení svědci (ani jiné osoby) nejsou označováni za *svěřence* žalobce – trénované osoby, ale za osoby představující obchodní partnery žalobce v odvětví zcela nesouvisejícím s činností fitness trenéra (dotace).

11. Dle žalovaného je projednání Zprávy o daňové kontrole především aktem formálním a představuje seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, ke kterému dospěl správce daně v průběhu daňové kontroly. Touto optikou je třeba pohlížet na samotné projednání zprávy o daňové kontrole. Požadavek přítomnosti vedoucího pracovníka na projednání zprávy o daňové kontrole nemá oporu v daňovém řádu (žalobce ani v požadavku neosvětlil, z jakého důvodu požadavek vznesl). Pro projednání zprávy o daňové kontrole bylo dle § 88 odst. 4 daňového řádu v rozhodném znění zásadní kromě podpisu úřední osoby i podpis žalobce a osobní převzetí zprávy daňovým subjektem. V průběhu ústního jednání byly tyto podmínky splněny a zpráva o daňové kontrole byla projednána. Žalovaný dodává, že s tvrzeními tvořícími tuto námitku se v rámci prošetření žalobcovy stížnosti správce daně vypořádal již v písemnosti č. j. 4254371/19/2111-60563-208124, v níž označil stížnost za nedůvodnou. Žalobce žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu nepodal.
12. Žalovaný navrhuje, aby soud žalobu zamítl.

Posouzení věci krajským soudem

13. Soud nejprve ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků a že obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené, přičemž shledal, že se jedná o žalobu věcně projednatelnou.
14. V dalším kroku soud přistoupil k přezkumu napadeného rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). O žalobě rozhodl soud bez jednání, jelikož účastníci ani na výzvu soudu nesdělili, že by s rozhodnutím věci bez jednání nesouhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Po přezkumu napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že žaloba **je zčásti důvodná**.
15. Žalobce předně namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí č. j. 15973/21/5300-22441-709739, neboť žalovaný se vyjadřoval k 1. až 4. čtvrtletí roku 2017, tedy k jinému zdaňovacímu období, než která jsou předmětem daného rozhodnutí. Z § 102 odst. 4 daňového řádu vyplývá, že „[V] odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce.“ Z judikatury Nejvyššího správního soudu také vyplývá, že „vady správního rozhodnutí, které spočívají v nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů (§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.) jsou vadami, k nimž lze, respektive je třeba, přihlídnout i v případě, že nejsou účastníkem řízení vytýkány, pokud současně tyto vady brání soudnímu přezkoumání rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních námitek.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2014, č. j. 4 As 159/2014 - 78).
16. Jak však konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017 - 38, „nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán, resp. soud podstatou námítky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námítky a dopustí se (toliko) důležitých nedostatků odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námítku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat. Přehlédnout pak nelze ani fakt, že správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námítkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námítka jako celek neobstojí“.
17. V projednávané věci je zřejmé, že se orgány finanční správy s argumentací žalobce zabývaly a neshledaly ji důvodnou. Je sice pravdou, že žalovaný v napadeném rozhodnutí č. j. 15973/21/5300-22441-709739, týkajícím se zdaňovacího období 1. čtvrtletí 2018, skutečně uvedl, že se jednalo o daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2017, z obsahu předmětného napadeného rozhodnutí ale zároveň vyplývá, že se zjevně jednalo o písařskou chybu. Argumentačně se totiž žalovaný vyjadřoval ke zdaňovacímu období 1. čtvrtletí 2018, resp. k odvolacím námítkám k tomuto období (viz např. str. 16 výše označeného napadeného rozhodnutí – plnění související s provozem vozidla za období ode dne 20. 3. 2018 do dne 31. 3. 2018). Jakkoli lze uznat tuto chybu v napadeném rozhodnutí, není natolik významná, aby měla vliv na zákonnost rozhodnutí,

neboť obsahově se žalovaný vyjadřoval ke správnému zdaňovacímu období. Tato žalobní námitka je tak nedůvodná a soud nepovažuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné.

18. Dále se soud zabýval souborem námitek žalobce brojících proti posouzení orgánů finanční správy ohledně nároku na odpočet daně z přidané hodnoty za březen až prosinec 2016, 1. až 4. čtvrtletí 2017 a 1. čtvrtletí 2018.
19. Podle čl. 173 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, je v případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani používá jak pro plnění, u nichž je daň odpočitatelná podle článků 168, 169 a 170, tak i pro plnění, u nichž daň odpočitatelná není, odpočitatelný jen podíl daně připadající na hodnotu prvního druhu plnění. Dle odst. 2 tohoto článku směrnice mohou členské státy přijmout tato opatření: a) povolit osobě povinné k dani, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své činnosti, s podmínkou, že pro každou oblast vede oddělené účetnictví; b) vyžadovat od osoby povinné k dani, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své činnosti a vedla pro každou oblast oddělené účetnictví; c) povolit osobě povinné k dani nebo od ní vyžadovat, aby provedla odpočet daně na základě použití buď veškerého zboží a služeb, nebo jejich části; d) povolit osobě povinné k dani nebo od ní vyžadovat, aby provedla odpočet daně podle pravidla stanoveného v odst. 1 prvním pododstavci u veškerého zboží a služeb použitých při všech plněních tam uvedených; e) stanovit, že pokud je daň, jež není osobou povinnou k dani odpočitatelná, zanedbatelná, nepřihlédne se k ní.
20. Dle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty je plátce daně 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. Daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se dle § 72 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta.
21. Podle § 72 odst. 5 a 6 ZDPH má plátce nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1. Použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen v části připadající na použití s nárokem na odpočet daně (dále jen „odpočet daně v částečné výši“), pokud zákon nestanoví jinak. Příslušná výše odpočtu daně v částečné výši se stanoví postupem podle § 75 nebo § 76.
22. Dle § 73 odst. 1 ZDPH je plátce povinen předložit daňový doklad se zákonem stanovenými náležitostmi, aby mu mohl být přiznán nárok na odpočet daně.
23. Podle § 75 odst. 1 ZDPH použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak v rámci svých ekonomických činností, tak pro účely s nimi nesouvisejícími, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro své ekonomické činnosti. Podle odst. 3 téhož ustanovení příslušná výše odpočtu daně v poměrné výši se vypočte jako součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, u kterého má plátce nárok na odpočet daně v poměrné výši, a podílu použití tohoto plnění pro ekonomické činnosti plátce (dále jen „poměrný koeficient“). Poměrný koeficient se vypočítá jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento nahoru. Podle odst. 3 věty první téhož ustanovení nelze-li v okamžiku uplatnění odpočtu daně stanovit výši poměrného koeficientu podle skutečného podílu použití, stanoví ji plátce kvalifikovaným odhadem.

24. Uplatňoval-li žalobce nárok na odpočet DPH dle § 72 odst. 1 písm. b) ZDPH, bylo v první řadě na něm, aby v případě, kdy plnění nebylo použito výlučně v rámci jeho ekonomické činnosti, stanovil, v jakém poměru bylo použito ve vztahu k jeho ekonomické a neekonomické činnosti, jelikož nárok na odpočet DPH mu náleží jen v tom rozsahu, v jakém bylo plnění použito k ekonomické činnosti (viz např. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 10. 7. 2019, č. j. 15 Af 57/2016 - 39, bod 35 a judikatura v něm uvedená). Metody výpočtu jsou na jeho uvážení a mohou se u jednotlivých přijatých plnění lišit. Správce daně je oprávněn zvolený výpočet korigovat tak, aby skutečný poměr mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi daňového subjektu ve vztahu ke konkrétnímu přijatému plnění co nejvíce odpovídal (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 124/2014 - 178). Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku dále uvedl,

že „Vzhledem k tomu, že v souvislosti s touto činností žalobci nevzniká nárok na odpočet DPH, lze o nároku na odpočet daně uvažovat pouze za předpokladu, že žalobce prokáže, že jím porízená (přijatá) plnění byla alespoň částečně využita v rámci jiných činností žalobce podléhajících DPH. Pouze ve vztahu k takovým činnostem pak žalobci vzniká nárok na odpočet DPH u přijatých plnění na vstupu, a to v rozsahu, v jakém byla k tomuto účelu skutečně použita. Uplatňuje-li žalobce nárok na odpočet DPH, je tedy v první řadě na něm, aby v případě, kdy toto plnění není použito výlučně v rámci jeho ekonomické činnosti, stanovil, v jakém poměru bylo konkrétní přijaté plnění použito ve vztahu k jeho ekonomické a neekonomické činnosti, s tím, že správce daně je samozřejmě oprávněn zvolený výpočet korigovat tak, aby skutečně poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi žalobce ve vztahu ke konkrétnímu přijatému plnění co nejvíce odpovídal. Je zřejmé, že zvolená metoda se může u jednotlivých přijatých plnění lišit (srov. DRÁBOVÁ, Milena, a kol. Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 649) (...) Skutečnost, že nárok na odpočet žalobce nelze krátiť způsobem (dle § 72 odst. 4 ve spojení s § 76 zákona o DPH, v relevantním znění) provedeným finančními orgány, totiž v žádném případě neznamená, že by žalobci vznikl nárok na odpočet v plné výši. Žalobci totiž mohl dle relevantní právní úpravy vzniknout nárok na odpočet DPH pouze v poměrné výši, a to v rozsahu odpovídajícím použití přijatých plnění v rámci jeho ekonomické činnosti (viz § 72 odst. 5 téhož zákona, v relevantním znění)“. Nejvyšší správní soud pak citované rozhodnutí aproboval i rozsudkem ze dne 15. 11. 2018, č. j. 9 Afs 427/2017 - 42, kde vyslovil, že „pokud daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně, je jeho povinností prokázat splnění zákonných podmínek. (...) Uplatňuje-li daňový subjekt nárok na odpočet DPH, je v první řadě na něm, aby v případě, kdy plnění není použito výlučně v rámci jeho ekonomické činnosti, stanovil, v jakém poměru bylo použito ve vztahu k jeho ekonomické a neekonomické činnosti. (...)“.

25. Citovaná právní úprava nároku na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití přijatých plnění pro ekonomickou činnost plátce je plně v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále též jen „SDEU“; viz např. rozsudky SDEU ve věci C-437/06 *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG proti Finanzamt Göttingen*, rozsudek ve věci C-515/07 *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, nebo rozsudek ve věci C-496/11 *Portugal Telecom SGPS SA v. Fazenda Pública*). Z této judikatury zároveň vyplývá, že je především věcí členských států Evropské unie, aby způsob tohoto výpočtu stanovily ve vnitrostátní právní úpravě. Dle české právní úpravy je tak primárně na daňovém subjektu, zde tedy žalobci, aby tuto metodu stanovil a odpočet daně z přidané hodnoty snížil, přičemž jeho výpočet může být daňovými orgány korigován (viz již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 124/2014 - 178 nebo rozsudek ze dne 26. 11. 2021, č. j. 4 Afs 130/2021 - 59).

A. Kanalizace Hradešín

26. Žalobce předně brojil proti neuznání dokladu č. V/16107 ohledně posouzení rozpočtu kanalizace Hradešín externí společností AQUATRADE - PRAHA, která byla pro správce daně nespolehlivou plátkyní ode dne 1. 2. 2017. Dle žalobce mu ovšem nelze přičítat k tíži skutečnost, která nastala až po datu uskutečnění zdanitelného plnění, neboť dodavatel ještě mezi nespolehlivými plátcí DPH nebyl. Dle žalobce nebyl důvod vylučovat předmětný doklad z nároku odpočtu DPH, neboť je jasné, že tento vstup byl použit v rámci ekonomických činností k dosažení výnosů na výstupu. Žalobce také trval na erudovanosti výpovědi svědka K., kterou správce daně označil za neprůkaznou a zpochybňoval jej, což žalobce odmítá. Zdůvodnění správce daně, že kontrola rozpočtu nebyla nutná, neboť společnost, která rozpočet vytvářela, měla dobrou pověst, nemůže obstát.
27. Soud k tomu uvádí, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní).
28. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odst. 4 téhož ustanovení, 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. Správce daně podle

§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

29. K otázce důkazního břemene v daňovém řízení se již mnohokrát vyjadřoval i Nejvyšší správní soud ve své judikatuře (viz např. rozsudky ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016 - 45, či ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 82, bod 31). V druhém z těchto rozsudků shrnul svoji judikaturu tak, že *„dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. 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, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, 9 Afs 152/2013-49).“*

Shodu s prvopisem potvrzuje: V. N.

30. Ze spisu vyplývá, že žalobce uplatnil nárok na odpočet daně za období prosinec 2016 z přijatého zdanitelného plnění – zhodnocení rozpočtu na akci kanalizace Hradešín od společnosti AQUATRADE - PRAHA, které bylo předmětem daňového dokladu č. V/1607 se základem daně 142 900 Kč (faktura č. 2016/078). Přířímým zpracovatelem žádosti o dotace pro obec Hradešín byla společnost WITERO s.r.o., žalobce byl jejím subdodavatelem, který zpracovával část podkladů, a společnost AQUATRADE - PRAHA byla posuzovatelem položkového rozpočtu, který byl nutným podkladem pro činnosti, které zpracovával žalobce. Správce daně vyzval žalobce dne 23. 8. 2018 k poskytnutí údajů souvisejících s rozpočtem kanalizace Hradešín. Žalobce reagoval až na výsledky kontrolního zjištění ze dne 10. 10. 2018, č. j. 446410018/2111-60563-204247, ke kterým uvedl, že není důvod vylučovat předmětný doklad z nároku na odpočet DPH, neboť je zcela jasné, že tento výstup byl použit v rámci jeho ekonomických činností, a navrhl výsledk kontaktní osoby za společnost AQUATRADE - PRAHA, pana A. K.. Správce daně poté provedl výsledk svědka K., který uvedl, že pro žalobce vystavil daňový doklad č. 2016/078 za zhodnocení rozpočtu na akci kanalizace – Hradešín. Svědek předložil objednávku ke zhodnocení položkového rozpočtu kanalizace Hradešín ze dne 1. 10. 2016 a závěrečnou zprávu „*Zhodnocení položkového rozpočtu kanalizace Hradešín ze dne 1. 12. 2016*“ (viz protokol ze dne 16. 1. 2019, č. j. 131417/19/2111-60563-204247). Správce daně následně žalobce vyzval dne 22. 1. 2019 k předložení rozpočtu na akci kanalizace Hradešín, který byl nedílnou součástí závěrečné zprávy ke zhodnocení položkového rozpočtu vystavené společností AQUATRADE - PRAHA. Uvedl také, že svědek K. vypověděl, že obdržel původní rozpočet ke zhodnocení, poté jej měl předložit žalobci se závěrečnou zprávu se zhodnoceným rozpočtem. Žalobce dne 5. 2. 2019 předložil požadovaný rozpočet, ze kterého svědek K. vycházel a kontroloval, zda jsou v něm obsaženy ceny obvyklé a uvedeny odpovídající výměry. Správce daně současně vyzval obec Hradešín ke sdělení, kdo byl zadavatelem žádosti o dotace. Z odpovědi obce Hradešín vyplynulo, že nezávislé zhodnocení položkového rozpočtu obec nepožadovala. Stejně tak správce daně vyzval společnost WITERO s.r.o., aby mj. předložila smlouvu nebo jiné doklady, ze kterých bude zřejmé, na základě čeho byl z její strany objednatel zadán požadavek žalobci na zhodnocení rozpočtu na akci kanalizace Hradešín ve zdaňovacím období 12/2016. Dle odpovědi jednatele společnosti WITERO s.r.o. byla objednávka s žalobcem učiněna ústně, a to předchozí jednatelkou společnosti.

Přílohou zaslal kopii dokladu za řízení žádosti o dotaci na výstavbu kanalizace v obci Hradešín – fakturu č. 23/2016, ve které byla položka označena jako „*Za řízení žádosti o dotaci na výstavbu kanalizace Hradešín*“. Správce daně zjistil z webových stránek obce a projektové společnosti Profi Jihlava spol. s.r.o., která vypracovala projektovou dokumentaci pro provedení stavby, že se jednalo o renomovanou projektovou společnost, která má bohatou zkušenost v poskytování služeb v oblasti projektové přípravy, zatímco svědek K. nemá potřebné odborné vzdělání k provedení takové následné kontroly (viz sdělení ze dne 10. 6. 2019, č. j. 3345736/19/2111-60563-204247). Na základě výše uvedených zjištění dospěl k závěru, že následná kontrola rozpočtu kanalizace neměla své opodstatnění.

31. Správce daně pak ve Zprávě o daňové kontrole ze dne 1. 7. 2019, č. j. 3585379/19/2111-60563-204247, ke zhodnocení rozpočtu kanalizace Hradešín uvedl, že žalobce sice unesl své primární důkazní břemeno, když předložil daňový doklad č. V/16107, avšak správci dani vznikly pochybnosti o faktickém přijetí daného plnění. Ke společnosti AQUATRADE - PRAHA uvedl, že se jedná o nespolehlivého plátce ode dne 1. 2. 2017, který k výše uvedenému období nepodal daňové přiznání a daň uvedenou na daňovém dokladu č. V/16107 ve výši 30 009 Kč neodvedl do státního rozpočtu. Žalovaný na odvolání žalobce

reagoval v napadeném rozhodnutí tak, že uvedl, že žalobce (ani společnost AQUATRADE - PRAHA) nedoložil žádné důkazní prostředky, jimiž by bylo faktické poskytnutí služby žalobcem prokázáno. Ke svědecké výpovědi K. žalovaný uvedl, že z ní nelze zjistit nic bližšího, natož něco konkrétního ověřit. Svědek sice potvrdil, že pro žalobce zkontroloval daný rozpočet, předložil objednávku i závěrečnou zprávu o jeho zhodnocení, avšak z jeho výpovědi nebylo možné zjistit o daném obchodním případě nic konkrétního. Tedy, nejednalo se o důkaz, kterým by byl osvědčen průběh zhodnocení rozpočtu kanalizace Hradešín a nebyly tak ani odstraněny pochybnosti správce daně o uskutečnění plnění uvedeném na daňovém dokladu č. V/16107 společnosti AQUATRADE - PRAHA, která taktéž nereagovala na výzvy správce daně, přičemž ani nepodala přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2016, v němž by uskutečnění tohoto plnění vykazala a odvedla z něj. Uskutečnění plnění uvedené na přijatém daňovém dokladu č. V/16107, ke kterému žalobce uvedl, že se jedná o zhodnocení rozpočtu kanalizace Hradešín, které si musel zadat u externí společnosti AQUATRADE - PRAHA, tak nebylo žalobcem prokázáno.

32. Soud se se správními orgány ztotožňuje potud, že zjištění popsaná v bodě 30 rozsudku vyvolávají pochybnosti o tom, zda byla následná kontrola rozpočtu účelná. Skutečnost, že kontrola rozpočtu nebyla obcí požadována, a ani nebylo zjištěno, zda společnost WITERO s. r. o. tuto kontrolu po žalobci skutečně požadovala, vyvolávají pochybnosti o tom, zda její provedení mělo ve věci nějaký význam. To by mohlo nasvědčovat pochybnostem o tom, zda se jednalo o plnění použité žalobcem v rámci jeho ekonomických činností pro uskutečnění jeho zdanitelných plnění ve smyslu § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH. Takový závěr však správce daně a ani žalovaný neučinili. Místo toho dospěli k závěru, že žalobce neprokázal, že by příslušné zdanitelné plnění (zhodnocení rozpočtu společností AQUATRADE - PRAHA) reálně proběhlo. V tomto ohledu však skutečnosti uvedené v bodě 30 rozsudku mají spíše podpůrný charakter, jelikož otázka, zda bylo zhodnocení rozpočtu účelné, je odlišná od otázky, zda toto zhodnocení proběhlo, či nikoliv. Žalovaný sice poukazuje na strohost závěrečné zprávy, nicméně tato skutečnost dle soudu pochybnosti o uskutečnění daného plnění také příliš nevyvolává – pokud při kontrole nebyly nalezeny v rozpočtu chyby, nebylo třeba do závěrečné zprávy uvádět více, než v ní bylo uvedeno, jakkoliv by jistě přesvědčivosti dané zprávy prospělo uvedení alespoň základních úvah, kterými se kontrola řídila. Pochybnosti nevyvolávají ani zjištění správních orgánů stran kontrolovaného rozpočtu (bod 50 napadeného rozhodnutí), jelikož výtky vůči rozpočtu jsou pouze formálního charakteru – správní orgány neuvedly (a nelze zjistit, zda se touto otázkou vůbec zabývaly), zda žalobcem předložený rozpočet byl shodný s rozpočtem použitým v dotačním řízení – přitom tuto otázku pokládá soud rovněž za významnou. Společnost AQUATRADE - PRAHA totiž mohla z povahy věci kontrolovat pouze rozpočet, který měl být (a vzhledem k tomu, že nebyly zjištěny jeho chyby, pak patrně i byl) použit v dotačním řízení-skutečnosti uvedené v bodě 50 napadeného rozhodnutí pak těžko mohou mít nějakou relevanci k otázce, zda byla kontrola provedena. Lze tak shrnout, že správce daně určité okolnosti (byť spíše dílčí) nasvědčující pochybnostem, zda byla kontrola reálně provedena, uvedl, nicméně v kontextu provedení dokazování (viz níže) závěr o neprokázání provedení kontroly neobstojí.
33. Klíčové totiž pro soud je, že provedení zdanitelného plnění (kontroly rozpočtu) potvrdil ve své výpovědi svědek Kunc (který měl být zpracovatelem kontroly), a správní orgány jeho výpověď relevantně nezpochybnily. Žalovaný sice uvedl, že jeho výpověď nepřinesla „nic nového“, soud však musí konstatovat, že jeho výpověď pokládá za zcela zásadní, jelikož potvrdila uskutečnění zdanitelného plnění. Uvádí-li žalovaný, že svědeckou výpověď svědka

K. nepokládá za důkaz, kterým by byl osvědčen průběh zhodnocení rozpočtu, soud s tímto hodnocením nesouhlasí. Žalovaný vytýká svědkovi, že z jeho výpovědi nebylo možné o průběhu kontroly zjistit nic konkrétního, nicméně nelze přehlédnout, že správce daně svědkovi konkrétní otázky ani příliš nekladl. Poté, co svědek na dotaz, jakým způsobem probíhalo zhodnocení rozpočtu, odpověděl, že to byla kontrola rozpočtu, zda položky souhlasí, pokud jde o ceny za práci a materiál, počty a měrné jednotky (přičemž uvedl, že za účelem kontroly jezdil i přímo do Hradešína), mu správce daně žádné doplňující otázky k reálnému průběhu kontroly rozpočtu (např. z jakých podkladů při porovnávání cen vycházel, jak často do Hradešína jezdil a co přesně tam zjišťoval) nepoložil. Pokud má tedy žalovaný za to, že z výpovědi svědka K. nelze jeho činnost konkrétně popsat, pak soud konstatuje, že za tuto skutečnost nesou odpovědnost primárně správní orgány, které svědkovi odpovídající otázky vůbec nekladly a místo toho se soustředily na dotazy týkající se navázání spolupráce se žalobcem a úhrady ceny za poskytnuté plnění. Soud zde znovu opakuje, že svědek K. provedení kontroly potvrdil, správní orgány jeho výpověď nijak nevyvrátily, ani relevantně nezpochybnily její věrohodnost – jejich tvrzení, že tuto výpověď nelze ověřit, není věrohodnosti výpovědi na překážku – výpověď svědka nemusí být podepřena listinami, aby byla věrohodná. Judikatura uvedená žalovaným v bodě 47 napadeného rozhodnutí přitom není v projednávané věci přílehlavá. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 9 Afs 69/2014 - 39, si svědek konkrétní spolupráci s daňovým subjektem již příliš nepamatoval, a proto jeho výpověď byla velmi obecná – oproti tomu svědek K. si spolupráci se žalobcem pamatoval a dokázal popsat její okolnosti v tom rozsahu, v jakém na ně byl správcem daně tázán – obecnost výpovědi je zde způsobena absencí konkrétních dotazů ze strany správce daně. V rozsudku ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007 - 85, pak svědek na řadu otázek správce daně nebyl schopen odpovědět (uvedl, že se *„podílel na realizaci obchodního případu ochranných oděvů mezi dodavatelem, panem Ch. a společností CENTROTEX, a.s., ovšem nevěděl, kdy k němu došlo, kdo konkrétně byl přítomen, jak došlo k předání peněz, jak a kým bylo zboží dopravováno. K dotazu zástupce daňového subjektu připustil svědek, že převzal částku v hotovosti od pana Ch., neboť tak občas při jejich obchodování činil, nevěděl však kdy, a pokud jí převzal, zřejmě ji předal zástupci dodavatele“*). V projednávané věci však svědek na všechny otázky správce daně odpověděl (navázání spolupráce se žalobcem, průběh této spolupráce i např. způsob placení), přičemž soud zároveň dodává, že správní orgány ani netvrdí, že by jeho odpovědi byly nepravdivé, resp. rozporné s jinými shromážděnými důkazy. Soud tak shrnuje, že správní orgány věrohodnost svědecké výpovědi svědka K. nikterak nezpochybnily, a za této situace lze mít za to, že žalobce své důkazní břemeno unesl.

34. Soud tak shrnuje, že na základě spisového materiálu lze mít pochybnosti o tom, zda byla kontrola rozpočtu smysluplná, lze mít pochybnosti o tom, nakolik byla precizní (když o jejím detailním průběhu nebylo i vinou správních orgánů zjištěno dostatek informací), nicméně stěžejní je, že provedení kontroly výslovně potvrdil její zpracovatel, přičemž pravdivost jeho výpovědi nebyla správními orgány zpochybněna. Žalobce tak za této situace své důkazní břemeno ohledně faktického uskutečnění plnění unesl a jeho námitka je proto důvodná. Bude-li mít v dalším řízení žalovaný nadále pochybnosti, zda kontrola rozpočtu byla reálně provedena, bude na něm, aby stěžejní důkaz (svědeckou výpověď svědka K.) zpochybnil. K tomu soud dodává, že má-li žalovaný výpověď svědka za poměrně obecnou (s čímž soud v zásadě souhlasí), nic mu nebrání předvolat jej znovu a položit mu více otázek k průběhu kontroly, než mu položil při doposud provedené výpovědi.

B. Neuznání nároku na odpočet DPH na vstupu za plnění uskutečněná ve všech čtvrtletích roku 2017

35. Žalobce dále brojil proti argumentaci žalovaného v rozhodnutí č. j. 15965/21/5300-22441-709739, v němž vyloučil některá plnění proto, že nebyla použita pro uskutečnění ekonomických činností, a některá plnění z důvodu nemožnosti výpočtu koeficientu krátkého nárok na odpočet DPH na vstupu. U vyloučených plnění z důvodu údajného neprokázání jejich využití pro ekonomickou činnost žalobce se jednalo např. o gril a náčiní, zahradní sestavu a lehátko, damaškové povlečení, vířivou vanu, saunovou kabinu, čištění vířivky a servis sauny a vybavení ložnice, noční stolky, závěry a vestavěnou skříň (dále též jen „plnění“ či „zboží“). Správce daně neuznal všechny položky, které měly wellness charakter. Co se týče koberce a pokládky, tyto souvisí s vybavením předmětné jednotky, avšak orgány finanční správy je podřadily pod výhradně soukromé účely, s čímž žalobce nesouhlasí. V případě grilu, který taktéž nebyl uznán jako zdanitelné plnění, pak namítal, že správce daně nemohl vycházet z fotografie z Instagramu, která není průkazná.
36. Ze správního spisu vyplynulo, že žalobce uplatnil ve zdaňovacím období 2. až 4. čtvrtletí 2017 nárok na odpočet daně z přijatých plnění, a to mj. saunovou kabinu, vířivou vanu vč. servisu, gril a grilovací náčiní, zahradní sestavu a lehátko, damaškové povlečení a vybavení ložnice, noční stolky, závěsy a vestavěnou skříň. Žalobce sice k těmto plněním předložil daňové doklady, správce daně jej však dne 18. 7. 2018 vyzval k prokázání, že nárok na odpočet daně z jejich pořízení uplatnil v souladu s § 72 a 73 ZDPH, tedy aby prokázal, že je používá v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění dle § 72 odst. 1 písm. a) až e) ZDPH. Žalobce ve vyjádření k výzvě ze dne 1. 8. 2018 uvedl, že se jedná o výdaje spjaté s bytem č. X na ulici Davídkova, který využívá jako podnikatelskou kancelář. Veškeré vybavení se tak vztahuje výhradně k jeho ekonomické činnosti. Správce daně následně provedl v uvedené bytové jednotce č. X místní šetření, přičemž mu byla fyzicky ukázána jednotlivá zdanitelná plnění, jejichž existenci správce daně zaznamenal v přiloženém seznamu a fotodokumentaci. Správce daně přesto ve Výsledku kontrolního zjištění ze dne 10. 10. 2018, č. j. 4464100/18/2111-60563-204247, dospěl k závěru, že žalobce žádným důkazním prostředkem nedoložil, že výše uvedená plnění, která jsou součástí bytové jednotky č. 16, využívá výhradně ke své ekonomické činnosti. Tato bytová jednotka byla využívána z části jako kancelář, z části pro soukromé bytové účely, které by za splnění zákonných podmínek mohly být předmětem krácení daně dle § 75 odst. 1 a § 76 odst. 1 a 2 ZDPH. Správce daně dále vysvětlil, že z doložených prostředků nelze určit správnou výši krátkého koeficientu, a tím současně nelze určit ani správnou hodnotu k výpočtu daně v poměrné výši, kdy žalobce přijal zdanitelné plnění jak v rámci svých ekonomických činností, tak i mimo ně. Žalobce na výsledky reagoval ve vyjádření ze dne 26. 11. 2018, přičemž nesouhlasil s tím, že správce daně paušálně neuznal všechny položky, které mají wellness charakter, neboť neměly být použity v rámci ekonomické činnosti žalobce. Žalobce se bránil tím, že obchodní jednání již dávno neprobíhají pouze ve strohých kancelářích a navrhoval provést výslechy svědků, kteří mohli dosvědčit, že obchodní jednání s nimi probíhala za využití zpochybňovaného plnění. K jednotlivým navrženým svědkům se správce daně vyjádřil ve sdělení ze dne 10. 6. 2019, přičemž ve většině případů uvedl, že nejsou novými zákazníky, u kterých by bylo nutné vytvořit příjemné prostředí, ve kterém budou ochotnější vstoupit do smluvního vztahu, popř. jsou někteří s žalobcem personálně propojení. V případě pořízeného zboží se tak jedná o daňově neúčinné výdaje, a provedení výslechů navržených svědků by tak bylo nadbytečné. Obdobně se správce daně vyslovil ve Zprávě o daňové kontrole, č. j. 3585379/19/2111-60563-204247, přičemž doplnil, že žalobce

nestanovil výši poměrného koeficientu a nestanovil tuto výši ani kvalifikovaným odhadem v souladu s § 75 odst. 2 ZDPH.

37. Žalovaný tento postup v napadeném rozhodnutí č. j. 15965/21/5300-22441-709739 potvrdil. K opakované žádosti žalobce o provedení svědeckých výpovědí uvedl, že by tyto osoby sice mohly potvrdit, že nějakou dobu bylo wellness využíváno v rámci obchodních schůzek se starosty obcí a obchodními partnery, avšak vzhledem k tomu, že bytová jednotka č. X byla žalobcem využívána jako kancelář i pro soukromé účely, nemohly tyto osoby potvrdit, že tato plnění nevyužíval i k soukromým účelům. Navíc předmět činnosti žalobce nejsou masérské, rekondiční či regenerační služby, pro níž by bylo využití daných zařízení charakteristické. Žalobce následně k odvolání předložil plánec bytové jednotky č. 16, ze kterého vyplynulo, že část plochy uznatelná k podnikání o výměře 16, 07 m² je pracovna a WC, naopak neuznatelná je ložnice, WC a koupelna o celkové výměře 22, 71 m². Žalovaný nepopíral, že je byt částečně využíván k ekonomické činnosti, částečně k soukromým účelům, žalobce však neoddělil spotřebu energií související s provozně náročným zařízením wellness od energií, která souvisí s užíváním bytu. Žalobce u wellness neurčil ani poměrový koeficient jako u ostatního vybavení této bytové jednotky. Co se týkalo damaškového povlečení a vybavení ložnice, ta byla označena jako část neuznatelná k podnikání, a proto vybavení ložnice nelze uplatnit nárok na odpočet daně. Žalobce nepředestřel žádné důkazní prostředky, které by využití wellness výhradně pro účely výkonu ekonomické činnosti žalobce prokazovaly. Navržené osoby ke svědecké výpovědi s žalobcem netráví veškerý čas, aby potvrdily, že uvedená zařízení žalobce používá výhradně k ekonomické činnosti. I fotografie z Instagramu a informace získané z internetu získal správce daně zákonným způsobem.
38. Soud posoudil námitky žalobce následovně. Pokud jde o wellness zařízení, soud souhlasí s žalovaným, že pokud žalobce uplatňoval nárok na odpočet daně, je jeho povinností prokázat splnění zákonných podmínek. Dle soudu je v projednávané věci nesporné, že žalobci u wellness zařízení nevznikl nárok na odpočet DPH v plném rozsahu, jak požadoval, neboť z průběhu daňového řízení vyplynulo, a ostatně to přiznává i žalobce v žalobě, že u těchto plnění nelze prokázat 100% použití k ekonomické činnosti. V takovém případě by žalobce mohl, za splnění zákonných podmínek dle § 72 odst. 6 citovaného zákona, mít nárok na odpočet DPH u plnění pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu jejich použití v rámci ekonomické činnosti, což by musel náležitě prokázat. Žalobce ovšem v průběhu řízení trval na tom, že wellness zařízení představuje konkurenční výhodu při získávání klientů a navrhoval provést výslechy svědků, kteří měli potvrdit takové využívání zmiňovaného zařízení výhradně k ekonomickým účelům. Správce daně ovšem takové tvrzení zpochybnil tím, že žalobce jednak nezařadil toto zařízení mezi plochu bytové jednotky sloužící k ekonomické činnosti, jednak wellness zařízení nikterak nesouviselo s předmětem jeho činnosti a v případě podnikání žalobce se nejednalo o tak konkurenční prostředí, aby bylo nutností využívat takové zařízení k získání klientů. Navíc, jak žalobce sám uvedl v protokolu o zahájení řízení (viz protokol ze dne 17. 5. 2018, č. j. 2935083/18/2111-60563-204247), zastupitelé obcí jej oslovovali sami jako odborníka v oblasti zpracování strategických plánů obcí a studií proveditelnosti, žádostí o dotace a monitoring. Provést výslechy navrhovaných svědků, kteří měli dosvědčit, že obchodní jednání s nimi probíhala za využití zpochybňovaných plnění, pak správce daně odmítl mj. s tím, že někteří jsou s žalobcem personálně propojeni. Žalovaný se sice s tímto důvodem pro odmítnutí provedení výslechů svědků neztotožnil, nicméně jejich provedení taktéž odmítl s vysvětlením, že svědci by nemohli potvrdit, že žalobce nevyužívá wellness i v soukromí.

Uvedl, že nepochybně, že wellness zařízení může sloužit k získání zákazníka, který bude po chvílích strávených v příjemném prostředí ochotnější vstoupit do obchodního vztahu, nicméně žalobce nezajistil takové důkazní prostředky, které by výhradní využití wellness zařízení k ekonomické činnosti žalobce prokazovalo. Tedy tak, jak žalobce sám uváděl v daňových přiznáních za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2017.

39. S žalovaným lze souhlasit v tom, že žalobce neprokázal, že wellness zařízení a i ostatní plnění (vybavení bytu vč. grilu) bylo využíváno výhradně pro účely výkonu jeho ekonomické činnosti. Pokud žalobce založil svá tvrzení v nalézacím řízení na tom, že zařízení a vybavení využíval výhradně ke své ekonomické činnosti (např. viz vyjádření žalobce k výzvě ze dne 30. 7. 2018), avšak v žalobě konstatoval, že u žádného majetku nelze prokázat 100% využití k ekonomické činnosti a že orgány finanční správy mohly přistoupit alespoň ke krácení nároku na odpočet DPH, pak lze dodat, že správce daně jej v průběhu řízení seznámil s důvody, proč má za to, že vybavení bytové jednotky č. 16 bylo využíváno k soukromým účelům. Žalobce tedy měl možnost argumentovat ve prospěch využití odpočtu daně v poměrové výši v souladu s § 75 odst. 1 ZDPH a stanovit v jakém poměru bylo použito ve vztahu k jeho ekonomické a neekonomické činnosti (viz např. str. 23 Výsledku kontrolního zjištění ze dne 10. 10. 2018, č. j. 4464100/18/2111-60563-204247). Žalobce však nic takového netvrdil. Ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění sice předložil tabulky označené jako „vypořádací koeficient“, tyto tabulky však představují koeficient krácení dle § 76 ZDPH (tedy poměr mezi ekonomickou činností osvobozenou a neosvobozenou od DPH), nicméně nevypovídají nic o tom, jaký byl poměr mezi ekonomickou a neekonomickou činností, což je otázka, která otázce krácení nutně předchází (nelze krátit ekonomickou činnost, pokud není vůbec stanoven její podíl na celkové činnosti). Až v rámci odvolání žalobce předložil plánec bytové jednotky č. 16 s koeficienty jejího využití. Žalovaný se k tomuto poměru využití bytového jednotky k soukromým a kancelářským účelům vyjádřil tak, že žalobce neoznačil, kam patří zařízení wellness a terasa, kde se zjevně nacházelo lehátko, gril i zahradní sestava. I u těchto plnění přitom žalobce mohl stanovit poměr jejich využití k soukromým a ekonomickým účelům. S tímto vyjádřením se soud ztotožňuje. Navíc soud zdůrazňuje, že celá konstrukce žalobce, že rozdělení plochy bytu na „soukromou“ a „pracovní“ implikuje poměr celkového využívání wellness a grilu mezi podnikatelskou a nepodnikatelskou činností, je zcela absurdní. Otázka, v jakém rozsahu jsou gril a wellness využívány k ekonomické či soukromé činnosti žalobce, nemá žádnou souvislost s plochou jednotlivých místností bytu. Co se týče navrhaných svědeckých výpovědí, soud nesouhlasí s odůvodněním správce daně, proč neprovedl navrhané výslechy svědků, tedy z důvodu, že jsou s žalobcem personálně propojení. Správní orgán nemůže provedení důkazů odmítnout s odůvodněním, že od důkazu nelze očekávat, že by potvrdil pravdivost tvrzené skutečnosti, např. u navržených svědků s poukazem na ekonomickou či personální propojenost s daňovým subjektem, neboť nemůže předem hodnotit pravdivost a věrohodnost důkazů, aniž by vůbec tyto důkazy provedl. Důkaz, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, není třeba provést zásadně jen tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány (viz rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2003, č. j. 22 Ca 421/2002 - 35). Tuto vadu však napravil žalovaný, pokud takové odůvodnění odmítl. Sice následně taktéž odmítl provést výslechy svědků, avšak s odůvodněním, že svědci by sice mohli potvrdit, že wellness zařízení využívali, avšak nemohli by prokázat, že takové zařízení bylo využíváno výhradně k ekonomické činnosti žalobce 100 % času, jestliže žalobce předmětnou bytovou jednotku využíval i pro soukromé účely. S tímto odůvodněním se soud ztotožňuje. Soud přitom

připomíná, že bylo primárně úkolem žalobce jakožto daňového subjektu uvést, v jakém poměru bylo plnění použito k ekonomické činnosti, a své tvrzení rovněž prokázat (viz bod 24-25 rozsudku). Žalovaný pak mohl provádět toliko dílčí korekce. Co se týče námitky žalobce ohledně neuznání nákladů na pokládku a koberec od dodavatele BOCA Group, a.s., typ POODLE 1400 AB 400/1402 PINIE, pak se dle správního spisu jedná o plnění, které bylo instalováno do sauny. Jelikož žalobce neprokázal, že by saunu využíval výlučně k ekonomickým účelům (jak tvrdil), nebylo možné tyto náklady uznat stejně jako ostatní náklady na wellness.

40. Žalobce pak v případě grilu, který taktéž nebyl uznán jako zdanitelné plnění, v žalobě namítal, že správce daně nemohl vycházet z fotografie z Instagramu, na které žalobce griluje, a ze které správce daně odvodil soukromé využití grilu, neboť ta není průkazná. Soud nezpochybnuje, že v některých případech nelze fotografii ze sociální sítě skutečně považovat za průkazný důkazní prostředek, např. pokud není označena datem nebo lze mít pochybnosti o tom, jaké pro věc rozhodné skutečnosti z ní vyplývají. V projednávaném případě ovšem správce daně získal fotografie z veřejně přístupného profilu žalobce na sociální síti Instagram, ze které vyplývá, že se žalobce nachází na terase bytu a griluje. Jakkoli taková fotografie nemůže být a ani v projednávaném případě nebyla klíčovým důkazem pro využití grilu pro soukromé účely, spolu s ostatními argumenty správce daně dokreslovala pochybnosti o jeho využití k ekonomickým účelům. Odůvodnění správce daně ohledně neprokázání využití wellness a grilu výhradně k ekonomickým činnostem žalobce tak soud považuje za dostatečné. Obecné tvrzení žalobce, že grilování může být formou obchodního jednání, není relevantní, neboť žalobce nedoložil, že by gril využíval výhradně k ekonomické činnosti (obchodním jednáním) a neuvedl v tomto ohledu žádná bližší tvrzení, a to ani ke grilování zachycenému na fotografiích, na něž poukázaly správní orgány.

C. Neuznání nároku na odpočet DPH na vstupu za vozidla Porsche a Lancia

41. Dále žalobce brojil proti neuznání nároku na odpočet DPH za dva vozy Porsche a Lancia. Měl za to, že správce daně nemohl ani v tomto bodě vycházet z fotografií uveřejněných na Instagramu. Navíc nebyl důvod neuznat žádný nárok na odpočet DPH, protože většinu jízd deklarovaných v knize jízd správce daně nezpochybnil. Kromě toho odmítnul vyslechnout navržené svědky a přihlédnout k předaným čestným prohlášením. Žalovaný i správce daně pak zcela pominuli možnost stanovit daň podle pomůcek, pokud měli za to, že chyby v evidenci byly natolik závažné, že neumožňují stanovit daň dokazováním.
42. Soud ze správního spisu zjistil, že žalobce k vozidlu Porsche předložil kupní smlouvu, k oběma automobilům pak velký technický průkaz. Správce daně žalobce výzvou ze dne 22. 6. 2018, č. j. 3495871/18/2111-60563-209198, vyzval k doložení dalších dokladů, konkrétně knihy jízd pro vozidlo Porsche 991.1 za období leden 2016, březen 2016 až březen 2018, a k vozidlu Porsche 991.2 za období březen 2018, a knihy jízd k vozidlu Lancia za období květen 2016 až duben 2017. Žalobce dne 29. 6. 2018 předložil knihu jízd k vozidlu Porsche 991.1 za období leden a březen 2016 až červenec 2016, k období srpen 2016 až březen 2018 uvedl, že při stěhování nebo prodeji vozidla pravděpodobně zůstala ve vozidle. K vozidlu Porsche 991.2 uvedl, že za období březen 2018 bude uplatňovat výdaje paušálem, tudíž nepovede knihu jízd, vozidlo využívá výhradně k podnikatelské činnosti a na soukromé cesty využívá vozidlo partnerky. Dále předložil knihu jízd k vozidlu Lancia za období květen 2016 až duben 2017, kdy jej využíval ke své ekonomické činnosti, zčásti i k soukromým cestám ohledně nájmu nemovitostí bez evidence knihy jízd. Správce daně ve výzvě ze dne 18. 7. 2018 reagoval na vyjádření žalovaného tak, že použití paušálního výdaje na dopravu pro

účely uplatnění nároku na odpočet DPH automaticky neznamená, že plátce prokázal použití vozidel. Je na plátcích daně, jakými důkazními prostředky doloží užití motorového vozidla a spotřebu pohonných hmot pro svou ekonomickou činnost, přičemž jedním z možných důkazních prostředků je řádně vedená kniha jízd k danému vozidlu. Správce daně proto žalobce vyzval, aby prokázal, že vozidla Porsche jsou plně využívána k jeho ekonomické činnosti, tedy zda si uskutečňování zdanitelných plnění v tuzemsku a nárok na odpočet DPH z nákupu těchto vozidel uplatnil oprávněně. Správce daně dále uvedl, že použití paušálu automaticky neznamená, že plátce prokázal použití vozidel k ekonomické činnosti pro účely uplatnění nároku na odpočet DPH. Je na plátcích, jakými důkazními prostředky užití motorového vozidla a spotřebu pohonných hmot pro svou ekonomickou činnost doloží (jedním z prostředků je právě kniha jízd). Žalobce pak přípisem ze dne 30. 7. 2018 reagoval tak, že vozidlo Porsche 911.2 využívá (a vozidlo Porsche 911.1 v minulosti využíval) výhradě k ekonomické činnosti, když s vozidlem jezdí za starosty obcí, kterým zpracovává inženýrskou činnost pro objednatele. To doložil čestným prohlášením (viz prohlášení starostů obcí Dobřichov, Tatce, Jenštejn, vše z 30. 7. 2018). Dle úředního záznamu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 4482057/18/2111-60563-204247, správce daně v rámci vyhledávací činnosti na sociální síti Instagram u zveřejněných fotografií uživatele Lubomír Nymburský nabyt pochybnosti, zda je vozidlo Porsche 911. 2 využíváno i k soukromým účelům (viz fotografie ze soukromých akcí ze dne 22. 4., 1. 6., 4. 5., 5. 5. a 4. 7. 2018). Ve Výsledku kontrolního zjištění na DPH ze dne 10. 10. 2018 proto správce daně zpochybnil využití vozidel k ekonomické činnosti, načež žalobce reagoval přípisem, v kterém takové tvrzení odmítl a navrhl výslech dalších svědků (starostů, partnerky, manažera servisu Porsche apod.). Správce daně následně zaznamenal další fotografie a příspěvky na veřejně dostupných internetových stránkách www.griptyv.cz, a to z akce otevírání sezony 2017 a 2018 ve dnech 4. – 6. 5. 2018 pořádané prodejcem luxusních vozidel Advantage Cars, na kterých žalobce řídil vozidlo Porsche 911.1 v roce 2017 a Porsche 911.2 v roce 2018 (viz úřední záznam ze dne 15. 4. 2019, č. j. 2197487/19/2111-60563-204247). Z nich mělo rovněž vyplývat, že žalobce využívá vozidlo k soukromým účelům. Z protokolu o ústním jednání ze dne 1. 7. 2019 dále vyplynulo, že se žalobce ohradil proti neuznání žádného nároku na odpočet DPH za pořízení automobilů, a pokud správce daně zpochybnil některé jízdy, mohl přiznat nárok aspoň na některé. Dle správce daně ale žalobce neprokázal, že nárok na odpočet DPH byl v souvislosti s vozidly uplatněn v souladu s § 72 a 73 zákona o DPH (viz Zpráva o daňové kontrole ze dne 1. 7. 2019, č. j. 3585379/19/2111-60563-204247). Konkrétně žalobce neprokázal, k jakým jízdám bylo vozidlo použito, odkud a kam byly vedeny jednotlivé jízdy, ke kterým obchodní partnerům nebo za jakým jiným účelem, kde byly čerpány pohonné hmoty, v jaké výši, neuvedl stavy tachometru, dle kterých by mohlo být i porovnání deklarované čerpání pohonných hmot s jednotlivými daňovými doklady. Neprokázal tak naplnění podmínek dle § 72 odst. 1 ZDPH.

43. Soud k tomu předně považuje za vhodné zopakovat, že nárok na odpočet DPH žalobci může vzniknout, pokud prokáže, že přijatá plnění byla alespoň částečně využita v rámci ekonomických činností podléhajících DPH. Je přitom na něm, aby prokázal, v jakém poměru bylo to které přijaté plnění použito v rámci ekonomické činnosti a v jakém poměru k činnosti jiné.
44. Z rekapitulace správního spisu je zřejmé, že tak se tomu v projednávaném případě nestalo, resp. žalobce neprokázal, v jakém poměru využíval vozidla v rámci své ekonomické činnosti. Žalobce sice předložil knihu jízd k vozidlu Porsche 911.1 (viz vyjádření ze dne 26. 11. 2018), čestná prohlášení a navrhl vyslechnout svědky, přesto však nedokázal vyvrátit

zjištění správce daně o tom, že vozidla nebyla využívána výhradně k ekonomické činnosti. Správce daně přitom již v průběhu řízení k čestným prohlášením uvedl, že ta nemohou prokázat, obdobně jak učinil u wellness zařízení, že tato vozidla byla výhradně používána k ekonomické činnosti, nýbrž pouze dokazuje to, že v určitém časovém úseku bylo vozidlo využíváno na schůzky s vedením obce. S tímto závěrem se soud ztotožňuje. Obdobně výsledk partnerky není sám o sobě (zejména bez řádně vedené knihy jízd) způsobilý prokázat tvrzení žalobce, protože ani jeho partnerka s ním není neustále a může vypovědět pouze o obecné praxi žalobce v používání motorových vozidel a nemůže vyvrátit pochybnosti založené níže uvedenými nesrovnalostmi. Správce daně dále porovnáním knihy jízd se svými zjištěními z webových stránek Advantage Cars a veřejné části profilu žalobce na sociální síti Instagram správně dovedl, že tvrzení, že žalobce využívá vozidla výhradně za účelem ekonomické činnosti, se nezakládá na pravdě. Co se týče důkazů fotografiemi z veřejně dostupné sociální sítě Instagram, pak je sice pravdou, že na sociální síti nemusí být fotografie zveřejněny v též den, kdy se stala určitá prokazovaná skutečnost, to nicméně neznamená, že správce daně z takových důkazů nemůže vůbec vycházet. V rámci daňového řízení správce daně přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Navíc správce daně vysvětlil, že se nejednalo o klíčový důkaz, pouze dokresloval pochybnosti, které v řízení vyšly najevo z žalobcem předložených dokladů. Správce daně též vysvětlil, že dle údajů v knize jízd vedené u vozidla Porsche 911.2 od 20. 3. 2018 měl žalobce uskutečnit jízdy, které nesouvisely s jeho ekonomickou činností, např. kurzy létání a soukromé výlety (viz str. 32 Zprávy o daňové kontrole). Soud má za to, že správce daně shora uvedenými skutečnostmi unesl své důkazní břemeno, pokud jde o prokázání důvodných pochybností o pravdivosti daňového tvrzení. Žalobce tyto pochybnosti ani přes výzvu správce daně nevyvrátil. Jak vyplývá z výše citované judikatury, v takovém případě bylo primárně na žalobci, nikoli na správci daně, aby stanovil, v případě, kdy plnění nebylo použito výlučně v rámci jeho ekonomické činnosti, v jakém poměru bylo použito ve vztahu k jeho ekonomické a neekonomické činnosti. Nic takového ovšem žalobce netvrdil. Soud tak dává žalovanému za pravdu, že nárok na odpočet DPH z výše uvedeného plnění nebylo možné uznat. Ani v tomto případě totiž žalobce neprokázal, že přijaté plnění bylo využíváno výhradně k jeho ekonomické činnosti v souladu s § 72 a 73 ZDPH.

45. Žalobce v této souvislosti dále namítal, že žalovaný i správce daně zcela opomněli možnost stanovit daň podle pomůcek, pokud měli za to, že chyby v evidenci byly natolik závažné, že neumožňují stanovit daň dokazováním. Tato námitka není důvodná. Úvodem soud připomíná, že k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již mnohokrát vyjadřoval (viz např. rozsudky ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016-45, či ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-82, bod 31). V druhém z těchto rozsudků shrnul svoji judikaturu tak, že *„dle výšecitovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. 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, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je na*

daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, 9 Afs 152/2013-49).“

46. Stanovení daně podle pomůcek pak představuje náhradní formu stanovení daňové povinnosti v případech, kdy selže způsob základní, tzn. stanovení daně dokazováním (srov. zejména rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 - 90; ze dne 17. 7. 2008, č. j. 9 Afs 14/2008 - 81; ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 - 71; ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 - 123; ze dne 27. 7. 2005, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55; ze dne 8. 3. 2007, č. j. 2 Afs 29/2006 - 108 a ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156; či usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 - 48). Pomůcky jsou kvalifikovaným odhadem základu daně a daně, provedeným pomocí výpočtu správcem daně, což ovšem neznamená, že správce daně nemůže při tomto postupu použít údaje z dokladů, které v rámci daňové kontroly žalobce předložil a které nebyly zpochybněny. Správce daně tímto postupem usiluje o to, aby se jím vypočítané částky co nejvíce blížily skutečné realitě daňového subjektu. Pomůcky jsou pouze podkladem pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností správci daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o poměrech na trhu či v určité lokalitě, a nemohou tak zachytit ekonomickou realitu daňového subjektu věrněji nežli daň vyměřená dokazováním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55).
47. Jak vyplývá z § 98 odst. 1 daňového řádu, ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek musí být splněny tři podmínky: 1) daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, 2) v důsledku toho nebylo možné stanovit daň dokazováním, a 3) daň mohla být pomůckami stanovena spolehlivě
48. V projednávané věci má soud za to, že podmínky § 98 odst. 1 daňového řádu nebyly splněny. Především ani žalobce sám neuvádí, že by nesplnil některou z povinností při dokazování – soud přitom připomíná, že pokud daňový subjekt nesplní svoji povinnost dle § 92 odst. 3 daňového řádu a neunese důkazní břemeno, neznamená to bez dalšího, že by byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Neunesení důkazního břemena není bez dalšího důvodem pro stanovení daně dle pomůcek. Rovněž má soud za to, že stanovení daně pomůckami by bylo v projednávané věci značně obtížné – problém s evidencí předloženou žalobcem spočívá jednak v nesprávné evidenci některých jízd (což by bylo možné napravit), ale současně v nevedení jízd uskutečněných ze soukromých důvodů – jejich rozsah přitom není znám, jelikož správce daně narazil jen na některé případy – odhadnout spolehlivě celkové množství „soukromých“ jízd a jejich podíl na všech jízdách vozidla by pak nebylo dost dobře možné – v projednávané věci je přitom stěžejní právě poměr jednotlivých druhů jízd. Žalobce sám ostatně k otázce možnosti stanovení daně podle pomůcek ani nic bližšího neuvádí. Soud tak shrnuje, že v projednávané věci postupovaly správní orgány správně, pokud stanovily daň dokazováním a žalobní námitka není důvodná. Soud v této souvislosti znovu zdůrazňuje, že žalobce měl po celou dobu správního řízení možnost tvrdit a prokázat poměr „soukromých“ a „služebních“ jízd, což neučinil a trval na zjevně nepravdivém tvrzení, že vozidla byla využívána výlučně ke služebním účelům. Vzhledem k tomu, že se žalobce ani nepokusil stanovit poměrný koeficient dle § 75 ZDPH,

tak správce daně neměl jinou možnost, než konstatovat, že žalobce své tvrzení o využívání motorových vozidel toliko ke služebním účelům neprokázal.

D. Kontrolní řízení a Zpráva o kontrole

49. Soud se dále zabýval souborem žalobních námitek týkajících se Zprávy o kontrole. Žalobce namítal, že správce daně nevyhověl žádosti žalobce na přítomnost ředitele kontrolního odboru na projednání zprávy o kontrole, dále měl také pochybnosti o přístupu pracovníků kontrolního oddělení, kteří se v proběhlém řízení dopustili řady chyb. Pracovníci správce daně se při zahájení projednávání zprávy o kontrole dle žalobce neprokázali služebními průkazy, jednání bylo zahájeno bez poučení o právech a povinnostech, pracovníci se žalobci snažili rozmluvit podání stížnosti do protokolu, byla porušována pravidla GDPR (uvádění čísel občanských průkazů do protokolu), a neseznámili žalobce s novými důkazy, které si opatřili po zaslání výsledku kontrolního zjištění, a neumožnili mu seznámit se s nimi před pojednáním Zprávy o kontrole. Zpráva o kontrole je navíc odůvodněním platebního výměru, přičemž s důkazy, na jejich základě byly vydány, se žalobce nemohl seznámit. Kromě toho žalobce nesouhlasil ani s obsahem Zprávy o kontrole, protože byly ignorovány všechny jeho připomínky k výsledkům kontrolního zjištění. Pokud s ním nebyla Zpráva o kontrole řádně projednána, pak nemohou být v souladu se zákonem ani dodatečné platební výměry a platební výměr samotný.
50. Podle § 12 odst. 3 daňového řádu prokazuje úřední osoba svoje oprávnění k úkonům při správě daní služebním průkazem, pokud tak stanoví zákon, popřípadě jiným způsobem. Podle § 12 odst. 4 téhož zákona o tom, kdo je v dané věci úřední osobou, správce daně osobu zúčastněnou na správě daní na požádání informuje. Úřední osoba na požádání osoby zúčastněné na správě daní sdělí své jméno, služební nebo obdobné označení, a ve kterém organizačním útvaru správce daně je zařazena.
51. Dle § 60 odst. 1 daňového řádu o ústních podáních a jednáních při správě daní sepíše správce daně protokol. Dle odst. 3 tohoto musí protokol obsahovat zejména a) předmět jednání, b) místo konání, c) časový údaj o začátku a skončení jednání, d) označení správce daně a úřední osoby, která úkon provedla, e) údaje umožňující určení osob, které se úkonu zúčastnily, f) vyličení průběhu jednání, g) označení dokladů a jiných listin odevzdaných při jednání nebo podstatný obsah listin předložených k nahlédnutí, h) poskytnutá poučení a vyjádření poučených osob, i) návrhy osob, které se úkonu zúčastnily, nebo jejich výhrady směřující proti obsahu protokolu, a j) vyjádření správce daně k uplatněným návrhům nebo výhradám.
52. Dle § 62 odst. 4 daňového řádu se odepření podpisu a důvody tohoto odepření v protokolu zaznamenají. Odepření podpisu nebo vzdání se před podpisem protokolu bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost protokolu jako důkazního prostředku. Na to musí být osoby zúčastněné na protokolovaném jednání předem upozorněny.
53. Podle § 88 odst. 4 daňového řádu je daňový subjekt v rámci vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění oprávněn zejména a) vznést výhradu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, b) podat návrh na doplnění dosavadního výsledku kontrolního zjištění.
54. Soud ze spisu zjistil, že ústní jednání o projednání Zprávy o daňové kontrole u DPH za zdaňovací období leden, březen až prosinec 2016, 1. - 4. čtvrtletí 2017 a za 1. čtvrtletí 2018, kdy se jednalo o kontrolu před vyměřením, proběhlo dne 1. 7. 2019. Dle protokolu z téhož dne, č. j. 3658207/19/2111-60563-204247, byl žalobce zastoupen jednatelem společnosti BD Consult, s.r.o., který prokázal totožnost občanským průkazem (viz číslo občanského

průkazu), přičemž jednání vedly úřední osoby L. P. aj. J. z kontrolního oddělení III. Z obsahu protokolu vyplývá, že žalobce, resp. jeho zplnomocněný zástupce, již během ústního jednání vznesl stížnost proti postupu správce daně z důvodu, že nedošlo k legitimaci pracovníků správce daně, že byl žalobce poučen o právech a povinnostech až po projednání Zprávy o daňové kontrole a že správce daně uvedl do protokolu čísla občanských průkazů žalobce a jeho zástupce, čímž porušil GDPR. V rámci protokolu se správce daně vyjádřil i k požadavku žalobce na přítomnost ředitele kontrolního odboru během projednání Zprávy o daňové kontrole, který uvedl, že ředitel odboru měl dlouhodobě naplánovanou dovolenou, a proto nebude přítomen. Na stížnost žalobce pak správce daně reagoval vyrozuměním o výsledku šetření ze dne 27. 8. 2019, č. j. 4254371/19/2111-60563-208124. Správce daně uvedl, že úřední osoby, které byly přítomny na ústním jednání, byly pro žalobce osobami známými, neboť je znal již z předešlých ústních jednání, kde se prokazovaly i čísla služebních průkazů (viz písemnosti č. j. 2935083/18/2111-60563-204247, č. j. 131417/19/2111-60563-204247, které byly sepsány za přítomnosti žalobce). Navíc vyžadování prokázání oprávnění úřední osoby je namísto zejména tehdy, činí-li tyto úkony mimo své pracoviště, v projednávaném případě se však projednání zprávy konalo na finančním úřadě. Co se týče poučení, dle správce daně byl vyhotoven protokol o projednání zprávy v intencích § 60 odst. 3 daňového řádu. Ohledně porušení předpisů GDPR správce daně uvedl, že podle § 52 odst. 1 daňového řádu je vázán mlčenlivostí o tom, co se při správě daní dozvěděl o poměrech jiných osob. Co se týče připomínek žalobce, těmi se správce daně zabýval a písemně se k nim vyjádřil ve svém stanovisku. Pokud došlo k získání dalších důkazních prostředků až po zaslání výsledku kontrolního zjištění, nedošlo ke změně stanoviska, naopak se správce daně utvrdil ve svých pochybnostech. Žalobce dále neuvedl žádný konkrétní důvod pro nezbytnost přítomnosti ředitele na tomto jednání. Daňový řád navíc neukládá osobní přítomnost nadřízených úředních osob, které vedou daňová řízení. Ani odepření podpisu zprávy o daňové kontrole žalobcem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole.

55. Soud se s obsahem protokolu seznámil a má za to, že žalobce byl řádně poučen o právech a povinnostech vyplývajících z daňového řádu, přičemž byly také dodrženy všechny náležitosti dle § 60 odst. 3 daňového řádu. Poučení žalobce a jeho zmocněnec řádně podepsali. Soud neshledal ve výše uvedeném postupu správce daně pochybení. Jak ověřil ze správního spisu, jmenované pracovnice kontrolního oddělení vedly daňovou kontrolu v projednávané věci od samého počátku, s žalobcem se dle spisu setkala osobně minimálně L. P. při místním šetření dne 19. 9. 2018, viz protokol z téhož dne č. j. 4310408/18/2111-60563-209198. Soud souhlasí se správcem daně potud, že žalobce sice podal stížnost na postup pracovníků správce daně, avšak v intencích § 12 odst. 4 daňového řádu předložení služebního průkazu nepožadoval. Co se týče žádosti žalobce, aby byl na jednání přítomen ředitel odboru (viz písemnost žalobce ze dne 14. 6. 2019), pak i zde lze souhlasit se správcem daně, resp. žalovaným, že na přítomnost ředitele odboru neměl žalobce právní nárok (viz str. 13 až 15 napadeného rozhodnutí). K tomuto požadavku žalobce se ostatně správce daně vyjádřil již v rámci protokolu o ústním jednání, ve kterém uvedl, že bude ředitel odboru nepřítomný z důvodu dovolené. Správce daně měl na takový požadavek reagovat i v rámci výsledku šetření, což také učinil, když ve vyrozumění ze dne 27. 8. 2019 uvedl, že žalobce neuvedl konkrétní důvod takového požadavku, přičemž po celou dobu byly s věcí obeznámeny úřední osoby (pracovnice), které celou dobu vedly daňové řízení v souladu s § 11 odst. 1 daňového řádu. K námitce ohledně uvedení osobních údajů v protokolu a možného porušení GDPR ve vztahu k zástupci žalobce soud uvádí, že prokazování se dokladem totožnosti před

správními orgány je běžný postup pro ověřování identity fyzické osoby. Je pravdou, že i orgány veřejné správy musí respektovat klíčové zásady právních předpisů Evropské unie týkajících se ochrany údajů, tedy i nařízení General Data Protection Regulation (GDPR). V postupu správce daně ovšem nelze shledat porušení této normy, neboť ze spisu nevyplývá, že by porušil ochranu osobních údajů, a navíc údaje, které vyžadoval, byly vyžadovány v souladu s právními předpisy a jeho činností (viz § 23 odst. 1 daňového řádu). Pokud žalobce dále namítal, že nebyl seznámen s novými důkazními prostředky získanými po jeho vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, pak ani zde soud neshledal, že by ze strany správce daně došlo k pochybení. Správce daně žalobci umožnil vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění, což žalobce učinil přípisem ze dne 26. 11. 2018, ve kterém předestřel své připomínky. Správce daně následně ve sdělení ze dne 10. 6. 2019, č. j. 3345736/19/2111-60563-204247, uvedl, že ke změně výsledku (ve prospěch žalobce) nedošlo, a to i přes správce daně získané další důkazní prostředky, se kterými byl žalobce tímto sdělením rovněž seznámen. Jakkoli tak správce daně uvedl, že z tohoto důvodu přistoupí k projednání zprávy o daňové kontrole, nelze se ztotožnit s žalobcem, že se s těmito novými důkazy nemohl seznámit a vyjádřit se k nim. Co se týče námítky, že Zpráva o daňové kontrole nebyla s žalobcem řádně projednána, ani tu soud neshledává důvodnou. Dle spisu byla zpráva projednána s daňovým subjektem dne 1. 7. 2019, žalobce sice podpis této zprávy odepřel a dopsal větu „*Se zprávou nesouhlasíme*“, ovšem zástupce žalobce protokol podepsal a převzal. Pouhý nesouhlas daňového subjektu s obsahem Zprávy o daňové kontrole neznamena, že s ním obsah nebyl projednán, pouze to, že s obsahem nesouhlasí. Navíc byl žalobce zároveň poučen, že okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly (§ 88 odst. 6 daňového řádu). Ani námítky týkající se projednání Zprávy o kontrole proto nejsou důvodné.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

56. Jedno z napadených rozhodnutí tedy v soudním přezkumu neobstálo potud, pokud doměřilo žalobci DPH za zdaňovací období prosinec 2016. To však není důvodem pro zrušení tohoto rozhodnutí jako celku. Předmětným rozhodnutím bylo totiž rozhodnuto o odvolání proti 8 platebním výměřům, přičemž pouze jeden z nich se týkal zdaňovacího období prosinec 2016. Zbylé platební výměry však byly vyměřeny za odlišná období, přičemž ve vztahu k nim neshledal soud žádný žalobní bod důvodným.
57. Soud s ohledem na výše uvedené napadené rozhodnutí zčásti (ve vztahu k platebnímu výměru uvedenému ve výroku I.) zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc v daném rozsahu vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Vysloveným právním názorem je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Ve zbytku pak žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
58. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce byl se svou žalobou proti rozhodnutí ze dne 29. 4. 2021, č. j. 15517/21/5300-22441-709739 úspěšný pouze co do jedné osminy, s žalobami proti ostatním rozhodnutím pak nebyl úspěšný vůbec. Proto nemá právo na náhradu nákladů řízení ani ve vztahu k žalobě proti rozhodnutí ze dne 29. 4. 2021, č. j. 15517/21/5300-22441-709739, jelikož i ve vztahu k tomuto rozhodnutí byl převážně neúspěšný. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto převážně úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 6. června 2023

Mgr. Lenka Oulíková, v.r.
předsedkyně senátu