



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Josefa Straky a Mgr. Karla Ulíka ve věci

žalobce: **M. H.**
bytem X

zastoupený daňovým poradcem JUDr. Ing. Martinem Kopeckým
sídlem Ježkova 639, 250 91 Zeleneč

proti

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 19. 8. 2022, č. j. 30589/22/5300-22441-705341,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 30. 10. 2020, č. j. 4873813/20/2107-50523-108517 (dále jen „dodatečný platební výměr“). Žalovaný napadeným rozhodnutím snížil daň

Shodu s prvopisem potvrzuje: V. N.

z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) doměřenou žalobci za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2019 z částky 2 331 246 Kč na částku 1 943 802 Kč a související penále z částky 466 249 Kč na částku 384 609 Kč. K doměření DPH přistoupily daňové orgány v souvislosti s prodejem pozemků parc. č. 192/10 a parc. č. st. 803 v katastrálním území Vítkovice v Krkonoších, jejichž součástí byla stavba nezkolaudovaného penzionu a stavba nezkolaudované kůlny. K prodeji těchto nemovitostí došlo v dubnu 2019 za celkovou kupní cenu 11 200 000 Kč. Podle daňových orgánů nepředstavoval prodej pozemků pouhý výkon vlastnického práva, nýbrž byl proveden v rámci ekonomické činnosti žalobce, a proto z něj měla být odvedena DPH na výstupu. Ke změně dodatečného platebního výměru přistoupil žalovaný s tím, že sjednanou kupní cenu pozemků je třeba brát jako cenu včetně DPH ve smyslu § 37 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o DPH“).

II. Obsah podání účastníků

2. Žalobce v žalobě ke skutkovému stavu uvádí, že předmětné nemovitosti nabyt do společného jmění se svou manželkou dne 28. 7. 2005 od obce Vítkovice se závazkem realizace stavby penzionu. Manželé zamýšleli penzion užívat jak k vlastní rodinné rekreaci, tak k poskytování ubytovacích služeb pro veřejnost. Stavební práce započaly v roce 2009. S účinností od 27. 4. 2013 se stal žalobce plátcem DPH. V roce 2015 se v okolí rozmohla masivní výstavba apartmánů a manželé se rozhodli, že penzion budou využívat pouze pro poskytování ubytovacích služeb. Jejich záměrem bylo po dokončení stavby penzion nabízet k ubytování, nikoliv jej prodat. V prosinci 2018 se však manželé vzhledem ke zhoršeným sousedským vztahům a finanční náročnosti stavby rozhodli penzion prodat prostřednictvím místní realitní kanceláře. Dne 25. 4. 2019 uzavřeli manželé kupní smlouvu o prodeji předmětných nemovitostí za celkovou cenu 11 200 000 Kč. Vklad vlastnického práva kupujících do katastru nemovitostí byl proveden 15. 5. 2019.
3. Žalobce předně namítá, že mu napadené rozhodnutí dosud nebylo řádně doručeno. Žalobu proto podává pouze podmíněně s tím, že by měla být odmítnuta jako předčasná. Uvádí, že napadené rozhodnutí bylo dne 27. 8. 2022 doručeno pouze do datové schránky JUDr. Ing. Martina Kopeckého, kterému však již 26. 8. 2022 vypověděl plnou moc. Napadené rozhodnutí tak bylo doručeno pouze osobě, která nebyla jeho zástupcem v daném daňovém řízení. S obsahem napadeného rozhodnutí se žalobce seznámil pouze neformální cestou.
4. Žalobce dále namítá, že daňové orgány nesprávně posoudily prodej nemovitostí jako zdanitelné plnění uskutečněné v rámci jeho ekonomické činnosti ve smyslu § 5 odst. 3 zákona o DPH. Podle žalobce byl prodej předmětných nemovitostí, které s manželkou vlastnili déle než 13 let, realizován v rámci pouhého výkonu vlastnického práva. Daňové orgány přehlížejí, že předmětné nemovitosti nebyly pořízeny za účelem jejich následného prodeje a nejednalo se o žádný developerský projekt. Žalobce ostatně ani není oprávněn uskutečňovat komplexní stavební zakázky pro jiné subjekty, a proto nemohl výstavbu a prodej penzionu realizovat v rámci své ekonomické činnosti. Výstavba penzionu byla financována pouze ze soukromých prostředků manželů a probíhala převážně svépomocí. Penzion se nikdy nestal součástí obchodního majetku žalobce ve smyslu § 4 odst. 4 písm. c) zákona o DPH. Odpočet DPH žalobce uplatnil pouze za období od 30. 4. 2016 do 31. 12. 2018 v souvislosti se záměrem poskytovat v penzionu ubytovací služby. Poté, co manželé od toho záměru upustili, byl uplatněný nárok na odpočet DPH v plné výši vrácen. Předmětné nemovitosti pak byly nabízeny k prodeji způsobem srovnatelným s ostatními nabídkami nepodnikajících fyzických osob, žalobce nevystupoval v postavení obchodníka

s nemovitostmi. Daňové orgány se dále dostatečně nevypořádaly s námitkou, že pokud by prodej nemovitostí realizovala žalobcova manželka jako osoba nepovinná k dani, nejednalo by se o zdanitelné plnění podléhající DPH. Daňové orgány rovněž opomíjejí skutečnost, že osoba povinná k dani může při prodeji majetku jednat i v postavení běžného vlastníka, který svůj soukromý majetek prodává mimo svou ekonomickou činnost. Záměr poskytovat ubytovacích služby v sobě navíc nezahrnuje záměr obchodovat s danými nemovitostmi. Jakkoliv hranice mezi ekonomickou činností a správou vlastního majetku nemusí být vždy zřetelná, v daném případě dle žalobce existuje dostatek skutkových okolností pro závěr, že prodej předmětných nemovitostí nebyl proveden v rámci ekonomické činnosti, a proto neměl podléhat DPH. Na podporu své argumentace žalobce odkazuje na rozsudky Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 15. 9. 2011, *Staby a další*, C-180/10 a C-181/10, a ze dne 4. 10. 1995, *Armbrecht*, C-291/92. Žalobce dále s odkazem na rozsudek SDEU ze dne 8. 3. 2001, *Bakcsi*, C-415/98, upozorňuje, že osoba povinná k dani může ponechat investiční majetek v celém rozsahu jako součást svého soukromého majetku, ačkoliv jej používá k podnikatelským i soukromým účelům, přičemž ve vztahu k tomuto majetku je vyloučen nárok na odpočet DPH na vstupu. V takovém případě pak použití tohoto majetku k podnikatelským účelům nepodléhá DPH.

5. V souvislosti s nesprávným právním posouzením věci žalobce namítá, že daňové orgány dostatečně nezjistily skutkový stav, neboť neprovedly navržené důkazy, které by prokázaly, že prodej předmětných nemovitostí byl proveden v rámci obecného výkonu vlastnického práva. Daňové orgány zejména nevyslechly L. P., která v rozhodném zdaňovacím období vedla žalobcovu daňovou evidenci a mohla potvrdit, že předmětné nemovitosti včetně penzionu nebyly součástí jeho obchodního majetku. Ohledně okolností koupě předmětných pozemků a výstavby penzionu pak daňové orgány měly vyslechnout žalobcovu manželku. Ke způsobu prodeje předmětných pozemků měl být dle žalobce vyslechnut zástupce realitní kanceláře J. Š. Namísto toho však daňové orgány vycházely pouze ze skutečností, které žalobce nikdy nezpochyboval, tedy (i) že žalobce byl ke dni prodeje nemovitostí plátcem DPH, (ii) že se v rámci svého podnikání zabývá stavební činností, (iii) že byl objekt označen jako penzion, a (iv) že v letech 2016 až 2018 žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH u plnění použitých pro výstavbu penzionu se záměrem poskytovat v něm následně ubytovací služby. Pokud daňové orgány navržené důkazy neprovedly, nelze takto zjištěný skutkový stav považovat za dostatečný, a napadené rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné.
6. Žalobce dále namítá, že mu daňové orgány nesprávně odepřely nárok na uplatnění souvisejícího odpočtu DPH na vstupu. Pokud by žalobce přistoupil na závěr daňových orgánů, že prodej předmětných nemovitostí realizoval v rámci své ekonomické činnosti (byť s tímto závěrem zásadně souhlasí), pak mu měly daňové orgány přiznat související nárok na odpočet DPH, a to i v situaci, kdy byl odpočet uplatněn až v rámci odvolacího řízení. Nepovažoval-li totiž žalobce prodej nemovitostí za zdanitelné plnění s nárokem na odpočet, z logiky věci nemohl tento nárok uplatnit dříve. Žalobce zdůrazňuje, že cílem systému odpočtů DPH je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho hospodářských činností. Nepřiznání nároku na odpočet DPH by tak odporovalo zásadě neutrality systému DPH. Žalobce podotýká, že nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění souvisejících s výstavbou penzionu uplatňoval od února 2016 do prosince 2018, kdy ještě zamýšlel v penzionu poskytovat ubytovací služby. Následně však od tohoto záměru upustil a přiznaný nárok na odpočet DPH podle § 75 zákona o DPH vrátil, čímž vypořádal své daňové povinnosti. Penzion před jeho dokončením pak jako svůj soukromý majetek prodal. Pokud by daňové orgány neuznaly nárok na odpočet DPH, byl

by prodej předmětných nemovitostí zatížen DPH dvakrát, tj. jednou při uplatnění DPH na výstupu při samotném prodeji a podruhé neuznáním nároku na odpočet DPH při pořízení souvisejících vstupů.

7. Žalobce konečně namítá, že daňové orgány nesprávně stanovily sazbu doměřené DPH. Pokud by měl převod předmětných nemovitostí podléhat DPH, tak měla být správně uplatněna první snížená sazba daně ve výši 15 % za dodání stavby pro sociální bydlení ve smyslu § 49 odst. 3 písm. a) zákona o DPH, nikoliv základní sazba daně ve výši 21 %. V penzionu se nachází pouze jeden plně vybavený byt o podlahové ploše 151 m². Od počátku byl penzion navržen a budován jako standardní rodinný dům pro přechodné či trvalé bydlení, nikoliv pro hromadné ubytování více osob. Předmětnou nemovitost je tak třeba fakticky považovat za stavbu pro sociální bydlení podle § 48 odst. 5 písm. b) zákona o DPH [žalobce v žalobě zjevně mylně odkazuje na odst. 2 písm. b) tohoto ustanovení – pozn. soudu], neboť se jedná o stavbu rodinného domu podle právních předpisů upravujících katastr nemovitostí, jejíž podlahová plocha nepřesahuje 350 m². Není přitom podstatné, jak je stavba zapsána v katastru nemovitostí či jak je nebo bude využívána. Rozhodující je pouze to, zda faktický stav stavby odpovídá definici rodinného domu dle katastrálních předpisů. Neobstojí přitom argumentace daňových orgánů *Informací Generálního finančního ředitelství ze dne 21. 12. 2015, č. j. 6717/15/7000-20116-101206, k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016* (dále jen „informace GFŘ“), podle které penzion nelze považovat za stavbu pro sociální bydlení. Takový závěr nemá oporu v zákoně o DPH, který vychází z katastrálních předpisů, nikoliv ze stavebních předpisů. Žalovaný přitom v napadeném rozhodnutí nijak nezduvodnil, v čem spatřuje rozdíl mezi rodinným domem a penzionem umožňujícím trvalé bydlení.
8. Žalovaný se žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Podle žalovaného bylo napadené rozhodnutí řádně doručeno do datové schránky žalobcova zástupce dne 27. 8. 2022, přičemž výpověď plné moci byla doručena správci daně až dne 29. 8. 2022. Vypovězení plné moci je přitom vůči správci daně podle § 27 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“) účinné až okamžikem, kdy je mu oznámeno. Při doručování napadeného rozhodnutí tak k žádnému pochybení nedošlo. Žalovaný dále uvádí, že se v napadeném rozhodnutí vypořádal se všemi důkazními návrhy žalobce, přičemž vycházel z dostatečně zjištěného skutkového stavu věci. V této souvislosti upozorňuje, že pro posouzení věci bylo podstatné chování plátce (žalobce), kterým určil, zda je předmětný majetek součástí jeho obchodního majetku, nikoliv to, zda jej žalobce z obchodního majetku formálně vyčlenil. Žalovaný rovněž setrvává na závěru, že žalobce realizoval prodej předmětných nemovitostí v rámci své ekonomické činnosti. Od února 2016 do prosince 2018 žalobce uplatňoval nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění souvisejících se stavbou penzionu (např. stavebního materiálu, pohonných hmot a zařízení penzionu), svým dodavatelům poskytoval svoje DIČ a vystupoval vůči nim jako podnikatel a plátce DPH. Od 4. 10. 2017 žalobce disponuje živnostenským oprávněním k provozování ubytovacích služeb a dne 11. 12. 2018 požádal o vydání povolení k předčasnému užívání stavby. V době zahájení daňové kontroly měl žalobce rozestavěny celkem tři stavby, přičemž předmětem jeho podnikatelské činnosti byla mj. výstavba. Podle žalovaného tak nelze přisvědčit tvrzení žalobce, že prodej předmětných nemovitostí představoval pouhou ojedinelou transakci učiněnou v rámci prostého výkonu vlastnického práva. K námitce týkající se odepření nároku na odpočet DPH pak žalovaný odkazuje na rozsudek SDEU ze dne 7. 7. 2022, *Staatssecretaris van Financiën, C-194/21*, s tím, že žalobce nebyl oprávněn uplatnit nárok na odpočet DPH po uplynutí prekluzivní lhůty. Ve vztahu k daňovému dokladu č. 1904034 za

dodávku přírodního kamene od společnosti Trimora s. r. o. pak byl žalobce povinen prokázat, že tento materiál byl použit na stavbu penzionu, což však neučinil. Obecné konstatování žalobce o neuznání souvisejícího nároku na odpočet DPH je pak třeba hodnotit jako zcela nedostatečné. K námitce nesprávného uplatnění sazby DPH žalovaný uvádí, že ačkoliv podlahová plocha stavby nepřesahuje 350 m², nejedná se o stavbu pro sociální bydlení, nýbrž o stavbu ubytovacího zařízení, které podléhá základní sazbě DPH.

9. V dalších podáních pak účastníci pouze rekapitulovali své přechozí argumenty, na nichž setrvali.

III. Posouzení věci soudem

10. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou po vyčerpání řádných opravných prostředků a obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Při přezkumu napadeného rozhodnutí soud vycházel v souladu s § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) ze skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného, přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je podle § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. vázán. Vady, k nimž by bylo nutné přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.
11. K výzvě soudu, zda účastníci souhlasí s rozhodnutím bez nařízení jednání, žalovaný vyslovil s tímto postupem souhlas a žalobce se ve stanovené nevyjádřil. Soud proto shledal za splněné podmínky dle § 51 s. ř. s., navíc zohlednil, že ve věci nebylo třeba provádět dokazování, neboť všechny podstatné skutečnosti bylo možno zjistit z obsahu správního spisu. Proto rozhodl bez nařízení jednání.
12. Soud uvážil o jednotlivých žalobních bodech následovně:

Doručení napadeného rozhodnutí

13. Soud předně nepřisvědčil námitce žalobce, že mu napadené rozhodnutí nebylo dosud řádně doručeno.
14. Ze správního spisu vyplývá, že dne 23. 6. 2020 byla správci daně doručena plná moc, kterou žalobce udělil svému zástupci JUDr. Ing. Martinu Kopeckému „pro všechny úkony v rá[m]ci daňového řízení, včetně přijímání korespondence správce daně a všech podání, týkajícího se daňové kontroly k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2019.“ Napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 19. 8. 2022, dne 22. 8. 2022 bylo dodáno do datové schránky žalobcova zástupce a doručeno bylo v sobotu 27. 8. 2022, kdy se do datové schránky přihlásila oprávněná osoba. Dne 29. 8. 2022 bylo správci daně doručeno *oznámení o vypovězení plné moci* ze dne 26. 8. 2022, jímž žalobce odvolal plnou moc udělenou JUDr. Ing. Martinu Kopeckému k zastupování v daňovém řízení.
15. Podle § 41 odst. 1 daňového řádu „[m]á-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování.“
16. Podle § 17 odst. 3 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o elektronických úkonech“) „[d]okument, který byl dodán do datové schránky, je doručen okamžikem, kdy se do datové schránky přihlásí osoba, která má s ohledem na rozsah svého oprávnění přístup k dodanému dokumentu.“
17. Podle § 27 odst. 2 daňového řádu „[p]lná moc je vůči správci daně účinná od okamžiku jejího uplatnění u tohoto správce daně.“

18. Zatímco ke vzniku vztahu zastoupení mezi zmocnitelem a zmocněncem dochází již okamžikem uzavření dohody o zastoupení, vůči správci daně je tuto dohodu (vztah zastoupení) třeba v souladu s § 27 odst. 2 daňového řádu nejprve uplatnit, tj. seznámit správce daně se vznikem dohody o zastoupení a s jejím obsahem [srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 27. 1. 2021, č. j. 4 Afs 334/2018 - 33, odst. 36]. Až v tomto okamžiku je plná moc, resp. zmocnění vůči *tomuto* správci daně účinné. Judikatura dovodila, že uvedené pravidlo analogicky platí též ve vztahu k odvolání plné moci (srov. rozsudky NSS ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013 - 67, odst. 60, a ze dne 27. 1. 2021, č. j. 4 Afs 334/2018 - 33, odst. 24).
19. V nyní posuzované věci je z hlediska účinnosti odvolání plné moci tedy podstatné, zda bylo vůči žalovanému uplatněno ještě dříve, než vydal napadené rozhodnutí. To se však nestalo, v daném případě bylo odvolání plné moci uplatněno jednak vůči správci daně (tedy nikoliv vůči žalovanému – viz dále), a to dokonce až poté, co napadené rozhodnutí v souladu s § 41 odst. 1 daňového řádu doručeno do datové schránky žalobcova zástupce. Za těchto okolností nelze žalovanému vytýkat nesprávný postup při doručování napadeného rozhodnutí. Pro okamžik doručení napadeného rozhodnutí není rozhodná skutečnost, že se oprávněná osoba přihlásila do datové schránky žalobcova zástupce v sobotu (§ 17 odst. 3 zákona o elektronických úkonech). Pravidlo o odsunutí konce lhůty v důsledku soboty, neděle a svátků podle § 33 odst. 4 daňového řádu se totiž uplatní pouze pro určení okamžiku doručení do datové schránky tzv. fikcí dle § 17 odst. 4 zákona o elektronických úkonech (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 5. 2022, č. j. 4 Afs 264/2018 - 85, č. 4367/2022 Sb. NSS), ke kterému však v posuzované věci nedošlo. Navíc jak již bylo naznačeno, k datu 29. 8. 2022 bylo odvolání plné moci účinné ve smyslu § 27 odst. 2 daňového řádu toliko vůči správci daně, nikoli vůči žalovanému, který v daný okamžik již správně vycházel z toho, že napadené rozhodnutí bylo řádně doručeno dne 27. 8. 2022 (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2021, č. j. 4 Afs 334/2018 - 33, odst. 25). Konečně nelze pominout, i sám žalobce uvádí, že se materiálně s napadeným rozhodnutím seznámil, ostatně proti němu předkládá konkrétní oponenturu, tudíž lze sotva uvažovat o tom, že by s napadeným rozhodnutím nebyl seznámen. Pouze pro úplnost soud podotýká, že i pokud by žalovaný při doručování napadeného rozhodnutí pochybil, nejednalo by o procesní vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost jeho výroku. Lichá je navíc představa žalobce, že případný nedostatek řádného doručení napadeného rozhodnutí by bránil projednání žaloby. Za takové situace by totiž soud pouze žalovanému uložil řádně doručit napadené rozhodnutí a po jeho doručení by dále pokračoval v řízení o žalobě. Samotná vada doručení napadeného rozhodnutí není důvodem k odmítnutí žaloby pro předčasnost (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 12. 10. 2004, č. j. 2 As 27/2004 - 78, č. 450/2005 Sb. NSS).

Prodej nemovitostí – povaha plnění z hlediska DPH

20. Podstatou sporu je v posuzované věci otázka, zda byl žalobce povinen z prodeje předmětných nemovitostí odvést DPH na výstupu. Podle daňových orgánů byl prodej realizován v rámci ekonomické činnosti žalobce, a proto podléhal zdanění. Naproti tomu žalobce tvrdí, že při prodeji předmětných nemovitostí pouze vykonával své vlastnické právo, což nemůže být považováno za uskutečňování ekonomické činnosti.
21. Podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH „[p]ředmětem daně je dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku“ (důraz dodán soudem). Citované ustanovení je implementací čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES

o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), a proto musí být vykládáno v souladu s jeho smyslem a účelem.

22. Podle § 13 odst. 1 zákona o DPH „[d]odáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.“
23. Podle § 21 odst. 2 věty první zákona o DPH „[p]ři dodání nemovité věci se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem předání nemovité věci nabyvateli do užívání nebo dnem doručení vyzoomění, ve kterém je uveden den zápisu změny vlastnického práva, a to tím dnem, který nastane dříve.“
24. Z uvedeného vyplývá, že aby bylo dodání zboží spočívající v převodu práva nakládat s nemovitou věcí jako vlastník předmětem daně, musí být uskutečněno osobou povinnou k dani, která při tomto dodání také v postavení osoby povinné k dani jedná. Podle ustálené judikatury SDEU je pojem *osoby povinné k dani* definován ve vztahu k pojmu *ekonomické činnost*, který v souladu s čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH zahrnuje veškerou činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb, a zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj (srov. § 5 odst. 1 a 3 zákona o DPH). Právě existence takové činnosti totiž odůvodňuje kvalifikaci osoby povinné k dani (srov. rozsudky SDEU ze dne 3. 3. 2005 ve věci C-32/03, *Fini H*, bod 19, ze dne 9. 7. 2015, *Trgovina Prizma*, C-331/14, bod 19, a rozsudek *Štaby*, body 43 a 44).
25. Předmětem daně naopak není pouhý výkon vlastnického práva jeho vlastníkem (angl. *mere exercise of the right of ownership by its holder*), který nemůže být sám o sobě považován za ekonomickou činnost (srov. rozsudky SDEU ze dne 20. 6. 1996, *Wellcome Trust*, C-155/94, bod 32, a *Štaby*, bod 36). Používá-li osoba povinná k dani určitý majetek jak k podnikatelským, tak k soukromým účelům, má právo si pro účely DPH zvolit, zda učiní celý tento majetek součástí aktiv svého podniku, nebo zda si jej ponechá v celém rozsahu jako součást osobního majetku, a vyloučí jej tak zcela ze systému DPH, anebo zda jej začlení do svého podniku pouze v tom rozsahu, v němž jej skutečně užívá k podnikatelské činnosti (srov. rozsudky SDEU ze dne 14. 7. 2005, *Charles a Charles-Tijmens*, C-434/03, bod 23, ze dne 14. 9. 2006, *Wollny*, C-72/05, bod 21, a žalobcem odkazované rozsudky *Armbrecht*, bod 20 a *Bakcsi*, bod 25). Takový majetek tedy může být vyloučen ze systému DPH, i když je částečně užíván pro účely ekonomické činnosti osoby povinné k dani, která je pak nicméně zbavena nároku na odpočet daně v plném rozsahu (srov. rozsudky *Bakcsi*, bod 27). V souladu s těmito principy je obchodní majetek vymezen v § 4 odst. 4 písm. c) zákona o DPH jako „majetkové hodnoty, které slouží osobě povinné k dani a **jsou touto osobou určeny k uskutečňování ekonomických činností**“ (důraz dodán sudem). Zjednodušeně řečeno, osoba povinná k dani je oprávněna sama určit, zda a případně v jaké části zařadí majetkové hodnoty do svého obchodního majetku či zda je ponechá jako součást svého osobního majetku (srov. důvodovou zprávu k novele zákona o DPH č. 170/2017 Sb.). Za obchodní majetek tak nebude osoba povinná k dani zpravidla považovat např. majetek ryze soukromý (např. civilní oděv, obuv, brýle), tj. věci, bez jejichž použití se obvykle neobejde téměř žádná činnost, tím spíše činnost ekonomická (srov. § 4. In: Drábová, M. a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. Wolters Kluwer, 2019. Dostupné v Systému ASPI).
26. V případě prodeje takového majetku, u něhož si osoba povinná k dani zvolila, že si jeho část ponechá pro soukromé užívání, pak nejedná jako *taková* osoba [srov. § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], pokud jde o prodej této části (srov. rozsudek *Armbrecht*, bod 24). Tato osoba musí nicméně po celou dobu, během níž dotčený majetek vlastní (angl. *throughout his*

period of ownership of the property in question), projevovat vůli ponechat si část tohoto majetku ve svém osobním majetku (srov. rozsudek *Armbrecht*, bod 21). Jak však upozornil SDEU v rozsudku *Trgovina Prizma*, z právě uvedené judikatury „nelze vyvodit, že prodej pozemku, který tato osoba učinila součástí svého osobního majetku, osobou povinnou k dani není předmětem DPH pouze z tohoto důvodu. Vzhledem k tomu, že plnění uskutečněná za protiplnění osobou povinnou k dani jsou v zásadě předmětem DPH, jelikož tato osoba jednala jako taková, je ještě třeba, aby kromě toho, že učiní majetek součástí uvedeného osobního majetku, byl takový prodej uskutečněn dotyčnou osobou povinnou k dani nikoli v rámci provádění její hospodářské činnosti, nýbrž v rámci řízení a spravování jejího osobního majetku.“

27. Otázka, zda osoba povinná k dani zahrnula majetkovou hodnotu nebo její část do obchodního majetku pro účely své ekonomické činnosti je otázkou, která musí být posouzena s ohledem na všechny okolnosti daného případu.
28. Mezi účastníky nejsou sporné základní skutkové okolnosti týkající se předmětných nemovitostí, jež jsou zachyceny ve správním spisu. Žalobce nabyl předmětné nemovitosti do společného jmění s manželkou v roce 2005, kdy ještě nebyl plátcem DPH, od obce Vítkovice se závazkem realizovat na pozemcích v souladu s územní plánem stavbu penzionu (viz čl. VI kupní smlouvy ze dne 28. 7. 2005). Stavbu tohoto penzionu žalobce financoval ze soukromých prostředků. Od února 2016 do prosince 2018 žalobce uplatňoval nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění souvisejících se stavbou penzionu. Dne 25. 4. 2019 uzavřeli manželé kupní smlouvu o prodeji předmětných nemovitostí, jejichž součástí byla dosud nezkolaudovaná stavba rodinného penzionu a nezkolaudované stavba kůlny, za celkovou cenu 11 200 000 Kč. Z výpisu z katastru nemovitostí vyplývá, že zápis vkladu vlastnického práva k předmětným nemovitostem byl proveden 18. 6. 2019 s právními účinky k 15. 5. 2019 (*dle žalobce byl samotný zápis proveden již dne 15. 5. 2019 – pozn. soudu*). Ze správního spisu dále vyplývá, že žalobce je plátcem DPH od 27. 4. 2013 a jeho ekonomická činnost byla mj. klasifikována jako výstavba bytových a nebytových budov (výpis z Registru ekonomických subjektů ČSÚ v ARES). Od 4. 10. 2017 je žalobce držitelem živnostenského oprávnění k poskytování ubytovacích služeb (výpis z živnostenského rejstříku). Umístění a provedení stavby penzionu bylo povoleno již v roce 2009, nicméně v roce 2015 žalobce s manželkou požádali o povolení změny stavby před jejím dokončením a o změnu rozhodnutí o umístění stavby. Toto povolení jim stavební úřad vydal dne 5. 1. 2016 (rozhodnutí Městského úřadu Jilemnice ze dne 28. 8. 2009, č. j. ÚPSŘ/609/2008-9/Fi/Rozh, ze dne 11. 9. 2013, č. j. MUJI 2796/2013/ÚPSŘ, a ze dne 5. 1. 2016, č. j. MUJI 1683/2015/ÚPSŘ). Dne 11. 12. 2018 žalobce požádal o vydání povolení k předčasnému užívání stavby (rozhodnutí Městského úřadu Jilemnice ze dne 16. 9. 2019, č. j. MUJI 4032/2018/ÚSPSŘ). Podle prohlášení stavebního dozoru ze dne 8. 1. 2019 byla stavba penzionu provedena v souladu s projektovou dokumentací schválenou stavením úřadem. Kolaudační souhlas ke stavbě nabyt právních účinků dne 23. 9. 2019, přičemž účel užívání stavby byl vymezen jako *Stavba ubytovacího zařízení – penzion* (kolaudační souhlas Městského úřadu Jilemnice ze dne 19. 9. 2019, č. j. PDMUJI 13275/2019/Fi/Souh). V řízení o povolení předčasného užívání stavby i při vydávání kolaudačního souhlasu zastupoval manželé Svobodovi jakožto nové vlastníky předmětných nemovitostí před stavebním úřadem žalobce (viz rozdělovník daného rozhodnutí a kolaudačního souhlasu).
29. Ze správního spisu soud dále zjistil, že žalobce v řádném daňovém přiznání k DPH za 2. čtvrtletí 2019 uplatnil nárok na odpočet ve výši 87 217 Kč a provedl korekci odpočtů v částce - 505 525 Kč (řádky 40 a 45), přičemž v oddílu I. nevykázal žádná zdanitelná plnění.

Platebním výměrem ze dne 13. 8. 2019, č. j. 4130055/19/2107-50524-108517, pak byla žalobci vyměřena DPH ve výši 413 308 Kč (500 525 Kč - 87 217 Kč). V dodatečném přiznání k DPH žalobce vykázal snížení nároku na odpočet o - 6 300 Kč a korekci odpočtu o - 14 454 Kč (řádky 40 a 45). Správce daně takto tvrzenou korekci odpočtu daně zrušil a do dodatečného platebního výměru ji nezahrnul (viz zprávu o daňové kontrole, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností ze dne 16. 10. 2020).

30. Závěr, že prodej předmětných nemovitostí učinil žalobce v rámci své ekonomické činnosti, založily daňové orgány zejména na základě zjištění, že žalobce z přijatých plnění souvisejících se stavbou penzionu od února 2016 do prosince 2018 uplatňoval nárok na odpočet DPH, přičemž v penzionu plánoval poskytovat ubytovací služby (odst. 47 napadeného rozhodnutí). Podle daňových orgánů předmětné nemovitosti nikdy nebyly ani neměly být užívány k soukromým účelům a žalobce po celou dobu, během níž dotčený majetek vlastnil a zhodnocoval jej, neprojevoval vůli ponechat si jej ve svém soukromém majetku (odst. 49 napadeného rozhodnutí). Tvrzení žalobce, že od 1. 1. 2019 se rozhodl přejít z režimu ekonomické činnosti do režimu soukromého (resp. z režimu podnikání do režimu mimo podnikání), považovaly daňové orgány za zjevně účelové. V této souvislosti považovaly daňové orgány za účelovou rovněž snahu žalobce vyhnout se zdanění prodejem nemovitosti s odůvodněním, že penzion byl prodáván jako nedokončený a tedy nezařazený do dlouhodobého majetku podle § 13 odst. 4 písm. b) zákona o DPH. V době prodeje byl totiž penzion již stavebně zcela dokončen, byť zatím nezkolaudován, a žalobce již požádal o povolení jeho předčasného užívání. Dle zjištění daňových orgánů z webových stránek pro rezervaci ubytování (www.tveubytovani.cz a www.booking.com) jsou navíc v penzionu v současné době poskytovány ubytovací služby. Daňové orgány dále vycházely z toho, že prodej předmětných nemovitostí nepředstavoval pro žalobce ojedinělou transakci, neboť žalobce s manželkou koupili již v roce 1998 pozemky, na kterých postavili rodinný dům, který následně v roce 2005 prodali. V roce 2012 pak žalobce s manželkou koupili pozemky v Českém Brodu, na kterých vybudovali rodinný dům, kanceláře a byt sloužící k pronájmu, přičemž v těchto prostorách je dále provozováno kadeřnictví (viz úřední záznam správce daně ze dne 11. 11. 2020, č. j. 4946633/20/2111-60563-208124, a protokoly založené na č. 1. 24 spisu správce daně). Vzhledem k tomu daňové orgány shledaly, že žalobce se nechoval jako běžný vlastník soukromého majetku, který se jej prostě zbavuje prodejem, nýbrž jako podnikatel v rámci své ekonomické činnosti (viz odst. 48 napadeného rozhodnutí).
31. Soud dává daňovým orgánům za pravdu, že žalobce po celou dobu, během níž předmětné nemovitosti vlastnil, neprojevoval vůli ponechat si je toliko ve svém soukromém (resp. neobchodním) majetku. Podstatná je zejména skutečnost, že žalobce uplatňoval od února 2016 do prosince 2018 ve svých přiznáních k DPH nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění souvisejících se stavbou daného penzionu, který následně zamýšlel využívat k uskutečňování své ekonomické činnosti, tj. k poskytování ubytovacích služeb. Jak správně upozornily daňové orgány, žalobce při stavbě penzionu vůči svým dodavatelům vystupoval jako běžný podnikatel (poskytoval jim své daňové identifikační číslo, přijaté daňové doklady zaevidoval a vykázal ve svých daňových tvrzeních), nikoliv jako konečný spotřebitel. Uplatněním nároku na odpočet DPH pak žalobce rovněž vůči daňovým orgánům jednoznačně deklaroval, že přijatá plnění související se stavbou penzionu užil (či užije) v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování zdanitelných plnění. Neobstojí tak tvrzení žalobce, že předmětné nemovitosti ponechal ve svém soukromém majetku a jejich prodej představoval pouhý výkon vlastnického práva. Ba právě naopak, z chování žalobce je patrné, že projevoval vůli využívat předmětné nemovitosti v rámci své

ekonomické činnosti, tedy využívat je jako předmět svého obchodního majetku. Ekonomickou činností je přitom jakákoli její fáze, tedy i počáteční příprava spočívající např. v nákupu materiálu a výstavbě budovy pro účely pozdějšího uskutečňování ekonomické činnosti (srov. § 5. In: Drábová, M. a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. Wolters Kluwer, 2019. Dostupné v Systému ASPI). Nutno přitom podotknout, že majetková hodnota, která slouží osobě povinné k dani, se stává součástí obchodní majetku v okamžiku, kdy je touto osobou určena k uskutečňování ekonomických činností [srov. § 4 odst. 4 písm. c) zákona o DPH], aniž by bylo nutné tento majetek jakkoliv formálně ohlašovat nebo účetně evidovat.

32. Argumentoval-li žalobce tím, že výstavba penzionu byla financována pouze ze soukromých prostředků manželů a probíhala převážně svépomocí, soud upozorňuje, že okolnost, zda osoba povinná k dani zhodnotila předmět prodeje prostřednictvím svých osobních (resp. neobchodních) prostředků, není pro určení povahy tohoto prodeje rozhodná (srov. rozsudek *Trgovina Prizma*, bod 23). Jinak řečeno, způsob financování určitého majetku nevypovídá nic o tom, zda osoba povinná k dani daný majetek určila k uskutečňování své ekonomické činnosti, tj. zda jej zahrнула do svého obchodního majetku či nikoliv.
33. Lichá je rovněž námitka žalobce, že daňové orgány při posuzování povahy prodeje předmětných nemovitostí považovaly za rozhodnou skutečnost, zda byl žalobce ke dni jejich prodeje plátcem DPH. Podstatná je totiž pouze otázka, zda žalobce při prodeji předmětných nemovitostí vystupoval jako *osoba povinná k dani, která jednala jako taková* [srov. § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], nikoliv zda byl žalobce registrován jako plátcem DPH (§ 6 zákona o DPH). Skutečnost, že žalobce byl osobou povinnou k dani, která je plátcem DPH, daňové orgány akcentovaly zejména v souvislosti s tím, že žalobce svým jednáním z pozice plátce zahrnul předmětné nemovitosti do svého obchodního majetku, když uplatňoval nárok na odpočet z plnění souvisejících se stavbou daného penzionu. V tomto ohledu je pak nedůvodná námitka žalobce, že pokud by prodej nemovitostí realizovala jako manželka jako osoba *nepovinná* k dani, nepředstavoval by prodej předmětných nemovitostí zdanitelné plnění podléhající DPH. Pakliže žalobce zahrnul předmětné nemovitosti do *svého* obchodního majetku (bez ohledu na skutečnost, že předmětné nemovitosti byly součástí společného jmění manželů), nelze přistoupit na úvahu žalobce, že daný majetek mohl bez dalšího „vyvést“ do soukromého (neobchodního) majetku a prostřednictvím své manželky úplatně převést na třetí osobu, aniž by mu z takové transakce vznikla povinnost odvést DPH.
34. Přisvědčit nelze ani námitce žalobce, podle které byla úvaha daňových orgánů založena na zjištění, že daná stavba byla *označena* jako penzion. Daňové orgány posuzovaly činnost žalobce ve vztahu k předmětným nemovitostem komplexně podle jejího skutečného hospodářského smyslu. Není pravdou, že by daňové orgány vycházely z prostého formálního označení dané stavby. Na základě dostatečného pensa konkrétních důkazů pak dospěly daňové orgány k závěru, že žalobce daný penzion vybudoval v rámci své ekonomické činnosti a fakticky jej zahrnul do svého obchodního majetku. Penzion byl vybudován pro účely poskytování ubytovacích služeb, tj. uskutečňování žalobcovy ekonomické činnosti, přičemž po prodeji začal tomuto zamýšlenému účelu též ve skutečnosti sloužit. Prodej předmětných nemovitostí včetně vybudovaného penzionu tak představoval plnění podléhající DPH.

35. Pokud jde o tvrzení žalobce, že při výstavbě penzionu nevystupoval jako developer, soud shledal, že tato argumentace se míjí s důvody, pro které daňové orgány považovaly prodej předmětných nemovitostí za zdanitelné plnění. Daňové orgány neoznačovaly žalobce za *developera*, ale pouze konstatovaly, že žalobce realizoval výstavbu daného penzionu v rámci své ekonomické činnosti. V této souvislosti pak žalovaný přílehlavě odkázal na závěry rozsudku *Trgovina Prizma*, ve kterém se SDEU zabýval případem developera, který koupil parcely, z nichž některé učinil součástí svého osobního majetku a jiné zahrnul do svého podniku, přičemž na všech těchto parcelách nechal ve svém postavení osoby povinné k dani postavit nákupní centrum, které následně stejně jako parcely, na kterých byla tato stavba postavena, prodal (odst. 52 napadeného rozhodnutí). SDEU v daném případě uzavřel, že i prodej parcel, které byly součástí osobního majetku této osoby povinné k dani, musí podléhat DPH, jelikož uvedená osoba povinná k dani jednala jako taková při tomto plnění (srov. rozsudek *Trgovina Prizma*, bod 28). Na tomto případě tak žalovaný poměrně ilustrativně vysvětlil, že pokud prodej majetku formálně probíhá mimo systém DPH, ačkoliv ve skutečnosti vykazuje znaky typické pro transakce prováděné podnikateli, podléhá dané plnění zdanění. Této úvaze žalovaného nemá soud co vytknout.
36. Namítal-li žalobce, že k prodeji předmětných nemovitostí využil jako běžná soukromá osoba služeb realitní kanceláře, pak soud shodně se žalovaným uvádí, že při prodeji nemovitostí běžně využívají služeb realitních kanceláří nejen nepodnikající fyzické osoby, ale i podnikatelé (odst. 77 napadeného rozhodnutí). Služba realitní kanceláře totiž není ničím jiným než činnost vyvíjená ze smlouvy o zprostředkování (srov. § 2445 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku) o uzavření smlouvy kupní na nemovitou věc, kdy zájemcem i budoucí smluvní stranou může být subjekt podnikající i nepodnikající. Jakkoliv žalobce v žalobě zdůrazňoval, že při prodeji předmětných nemovitostí nevystupoval jako *obchodník s nemovitostmi*, dle soudu není uvedena skutečnost pro posouzení věci nijak významná. Žalobcova argumentace spíše svědčí pouze o jeho snaze skutkově odlišit prodej předmětných nemovitostí od rozsudku ve věci *Staby*, ve kterém dospěl SDEU k závěru, že pokud fyzická osoba za účelem uskutečnění prodeje pozemků „*podnikne aktivní kroky k obchodnímu prodeji nemovitostí a využívá přitom prostředky podobné prostředkům používaným výrobcem, obchodníkem nebo osobou poskytující služby ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2006/138, [např. využije osvědčené nástroje marketingu – pozn. soudu] musí být tato osoba považována za osobu vykonávající ‚ekonomickou činnost‘ ve smyslu uvedeného článku, a v důsledku toho musí být považována za osobu povinnou k dani z přidané hodnoty.*“ Těžiště úvah žalovaného nicméně spočívalo v tom, že žalobce daný penzion vybudoval v rámci své ekonomické činnosti, a proto jeho prodej jakožto části obchodního majetku žalobce podléhal DPH. Okolnosti samotného prodeje (např. zda k němu došlo prostřednictvím realitní kanceláře) nejsou v daném případě pro posouzení otázky, zda se jednalo o zdanitelné plnění podléhající DPH, podstatné. Soud navíc ani nepopírá, že se posuzovaný případ od rozsudku ve věci *Staby* opravdu skutkově odlišuje. To však nic nemění tom, že obecná judikatorní východiska v něm obsažená lze aplikovat i na žalobcův případ.
37. Na povaze prodeje předmětných nemovitostí ničeho nemění ani tvrzení žalobce, že uplatněný nárok na odpočet DPH z plnění souvisejících se stavbou penzionu podle § 75 zákona o DPH v plné výši *vrátil*, čímž *vyrovnal* své daňové povinnosti. *Vrácením* odpočtu DPH měl žalobce zřejmě na mysli provedení opravy výše uplatněného odpočtu daně v poměrné výši podle odst. 4 odkazovaného ustanovení, kterou je daňový subjekt povinen učinit, odchyluje-li se poměrný koeficient vypočtený podle skutečného použití od

poměrného koeficientu stanoveného odhadem o více než 10 procentních bodů. Rozsah žalobcem provedené korekce je patrný z jeho daňových tvrzení za příslušné zdaňovací období (srov. odst. 29 tohoto rozsudku). Soudu však není zřejmé, jak by provedení opravy uplatněného odpočtu daně mohlo zpětně ovlivnit skutečnost, že žalobce provedl výstavbu v rámci své ekonomické činnosti, a daný penzion s předmětnými pozemky tak zahrnul do svého obchodního majetku. Jak totiž dovodil SDEU, osoba povinná k dani, která prodává takový majetek, u něhož si zvolila, že si část ponechá pro soukromé užívání, nejedná jako taková osoba, pokud jde o prodej této části, což však platí pouze za předpokladu, že taková osoba *po celou dobu*, během níž dotčený majetek vlastní, projevovala vůli ponechat si část tohoto majetku ve svém soukromém majetku (srov. rozsudek *Armbrecht*, bod 21). Soud opakovaně připomíná, že žalobce tomuto kritériu zcela zjevně nedostal, neboť po celou dobu, během níž předmětné nemovitosti vlastnil, neprojevoval vůli ponechat si je toliko ve svém soukromém majetku. Svou vůli „zpětně vyvést“ předmětné nemovitosti ze svého obchodního majetku do majetku soukromého a nadále je neužívat k uskutečňování své ekonomické činnosti žalobce projevil až těsně před jejich prodejem, kdy byl penzion již stavebně dokončen. K tomu však institut opravy odpočtu v poměrné výši podle § 75 odst. 4 zákona o DPH neslouží. Soud proto shodně s daňovými orgány spatřuje v tomto žalobcově postupu pouze účelovou snahu vyhnout se zdanění prodeje předmětných nemovitostí DPH na výstupu.

38. Pokud jde o poznatek daňových orgánů, že se žalobce v rámci svého podnikání zabýval další stavební činností a v průběhu daňového řízení měl rozestavěné celkem tři stavby, pak tato skutečnost sama o sobě není pro povahu prodeje předmětných nemovitostí relevantní. Stejně tak není podstatné, zda žalobce v minulosti některé nemovitosti již prodal nebo zda některé nemovitosti pronajímal. Uvedené skutečnosti totiž obecně nevylučují, aby osoba povinná k dani realizovala prodej některých nemovitostí v rámci správy osobního majetku mimo systém DPH. Okolnosti posuzovaného případu nicméně jednoznačně nasvědčují závěru, že prodej předmětných nemovitostí nespadal do pouhého výkonu vlastnického práva žalobce, nýbrž že byl ve skutečnosti proveden v rámci jeho ekonomické činnosti. Skutečnost, že se daňové orgány při zjišťování skutkového stavu zabývaly i dalšími aspekty žalobcovy ekonomické činnosti a zjistily přitom skutečnosti, které neměly s výstavbou a prodejem předmětného penzionu bezprostřední souvislost, nezakládá na jejich straně žádnou protiprávnost.

39. [S ohledem na výše uvedené soud shledal nedůvodnou stěžejní námitku žalobce, že při prodeji předmětných nemovitostí pouze vykonával své vlastnické právo. Daňové orgány přesvědčivě a správně dovodily, že žalobce tuto transakci realizoval v rámci své ekonomické činnosti, a proto mu vznikla povinnost odvést z ní DPH na výstupu.](#)

[Nevyslechnutí navržených svědků](#)

40. Soud nepřisvědčil ani žalobní námitce, že daňové orgány dostatečně nezjistily skutkový stav, neboť neprovedly navržené důkazy, které by prokázaly, že prodej předmětných nemovitostí byl proveden v rámci obecného výkonu vlastnického práva.

41. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce v průběhu daňového řízení navrhl vyslechnout jako svědky L. P., která v rozhodném zdaňovacím období vedla jeho daňovou evidenci, svou manželku T. H. a zástupce realitní kanceláře J. Š. (str. 4, 5 a 9 vyjádření žalobce ze dne 15. 7. 2022). Výslech svědkyně P. žalobce navrhoval k prokázání toho, že předmětné nemovitosti nebyly součástí jeho obchodního majetku. Svědkyni H. navrhoval žalobce

vyslechnout k okolnostem koupě pozemků a výstavby penzionu. Svědek Š. pak měl být vyslechnut k okolnostem prodeje předmětných nemovitostí.

42. Svědecká výpověď podle § 96 daňového řádu patří v daňovém řízení k základnímu a často rozhodujícímu důkaznímu prostředku sloužícímu k objasnění zjišťovaných skutkových okolností potřebných pro rozhodnutí ve věci. Jedná se o nosný důkazní prostředek, který je často s to prokázat tvrzení v případě, kdy daňový subjekt neunesl své primární důkazní břemeno (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2020, č. j. 1 Afs 296/2019 - 68, odst. 43). Daňové orgány nemusí vyhovět každému důkaznímu návrhu daňového subjektu. Tento postup nicméně nemůže vykazovat prvky svévole. Neakceptování důkazního návrhu lze obecně ospravedlnit pouze (1) z důvodů nadbytečnosti navrhovaného důkazu; (2) jestliže tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení a (3) pokud důkaz není s to ani ověřit, ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií (srov. např. náleží Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09).
43. V posuzované věci daňové orgány nepřistoupily k výsledku navržených svědků s odůvodněním, že ve vztahu k žalobcem označeným skutečnostem by byl výslech navržených svědků nadbytečný (str. 35 a 36 zprávy o daňové kontrole a odst. 77 napadeného rozhodnutí).
44. Správce daně upozornil, že L. P. již v průběhu daňového řízení, ve kterém žalobce původně zastupovala, sdělila, že žalobce předmětné nemovitosti účetně nezahrnul do svého obchodního majetku, přičemž sama uvedla, že o výstavbě penzionu nic neví (viz protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 9. 12. 2019). Za této situace dává soud daňovým orgánům za pravdu, že výslech L. P. nemohl nijak přispět k objasnění skutečností důležitých pro správné zjištění a stanovení daně, tj. k posouzení povahy výstavby penzionu a prodeje předmětných nemovitostí. Soud v této souvislosti připomíná, že majetková hodnota se stává součástí obchodního majetku osoby povinné k dani, pokud naplňuje zákonná kritéria vymezená § 4 odst. 4 písm. c) zákona o DPH. Není přitom podstatné, zda a případně jak je daná majetková hodnota účetně evidována.
45. Pokud jde o navržené výsledky žalobcovy manželky T. H. a realitního makléře J. Š., soud přitakává závěru daňových orgánů, že ani jejich výslech nemohl mít jakýkoliv vliv na posouzení povahy prodeje předmětných nemovitostí, resp. na právní kvalifikaci dané transakce jako zdanitelného plnění podléhajícího DPH na výstupu. Skutkové okolnosti týkající se výstavby penzionu a následného prodeje předmětných nemovitostí zjistily daňové orgány dostatečně na základě jiných důkazů. Daňové orgány též přesvědčivě vysvětlily důvody, pro něž nejsou skutečnosti, které hodlal žalobce výsledkem těchto svědků prokázat nebo vysvětlit (např. způsob financování výstavby penzionu a okolnosti prodeje předmětných nemovitostí), pro posouzení věci podstatné. Ani v tomto ohledu tak daňové orgány při zjišťování skutkového stavu věci nepochybily.
46. Důvodná není ani námitka žalobce, že v důsledku nedostatečně zjištěného skutkového stavu trpí napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti. Soud zdůrazňuje, že 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 (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76, č. 1566/2008 Sb. NSS).

Nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů se tak rozumí zejména opomenutí skutečnosti významné pro posouzení věci.

47. Předně nelze přehlédnout, že žalobce se závěry daňových orgánů v žalobě obsáhle věcně polemizuje a klade vůči němu vlastní oponenturu, což by u nepřezkoumatelného rozhodnutí těžko připadalo v úvahu. Žalovaný navíc v napadeném rozhodnutí přehledně shrnul relevantní skutková zjištění (část I napadeného rozhodnutí) a podrobně vymezil právní základ daného případu (část II napadeného rozhodnutí), který následně na zjištěný skutkový stav aplikoval, přičemž se zároveň vypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobce (část III napadeného rozhodnutí). Soud proto shledal napadené rozhodnutí plně přezkoumatelným.

Odepření nároku na odpočet DPH

48. Žalobce dále namítal, že mu daňové orgány nesprávně odepřely nárok na odpočet DPH na vstupu. Za situace, kdy daňové orgány považovaly prodej předmětných nemovitostí za zdanitelné plnění podléhající DPH na výstupu, bylo podle žalobce nutné přiznat též související nárok na odpočet DPH, a to i pokud byl tento nárok uplatněn až v rámci odvolacího řízení.
49. Se žalobcem lze souhlasit pouze principiálně v tom, že cílem systému odpočtů je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci jeho veškerých hospodářských činností. Podle ustálené judikatury SDEU představuje nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná či byla odvedena za zboží a služby, které obdržely na vstupu, základní zásadu vlastní společnému systému DPH (srov. rozsudky SDEU ze dne 11. 12. 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, bod 30, ze dne 15. 9. 2016, *Senatex*, C-518/14, bod 26, či ze dne 14. 11. 2021, *Finanzamt N*, C-45/20, bod 32). Tento systém tudíž zaručuje, že jsou všechny ekonomické činnosti bez ohledu na cíle nebo výsledky těchto činností za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy o sobě podléhají DPH, zdaněny neutrálním způsobem.
50. Ve vztahu k posuzované věci nicméně nejsou námitky žalobce vůči postupu daňových orgánů stran uplatnění nároku na odpočet DPH opodstatněné. Nutno navíc zdůraznit, že tyto námitky formuloval žalobce značně obecně (v bodech 3.24-3.33 žaloby v zásadě pouze zkopíroval str. 2-3 svého vyjádření ze dne 10. 7. 2022), aniž by jakkoliv reagoval na argumentaci daňových orgánů, že se mu nepodařilo prokázat souvislost přijatých zdanitelných plnění se stavbou penzionu, resp. že nebyl oprávněn uplatnit nárok na odpočet DPH po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty ve smyslu § 73 odst. 3 zákona o DPH (srov. odst. 58-66 a 80-82 napadeného rozhodnutí). Není přitom úlohou soudu, aby žalobci opakovaně vysvětloval důvody, pro které byly jeho námitky shledány lichými, mylnými či vyvrácenými, pokud závěry daňových orgánů v tomto směru ob stojí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013 - 128, odst. 16).
51. Žalobce vznesl požadavek na přiznání odpočtů DPH souvisejících se stavbou penzionu poprvé v průběhu odvolacího řízení ve vyjádření ze dne 10. 7. 2022, k němuž zároveň přiložil pokladní doklady a přijaté faktury za roky 2016 až 2018, a dále daňový doklad č. FV1904034 vystavený dne 4. 4. 2019 dodavatelem Trimona s. r. o. a výňatek z kupní smlouvy ze dne 25. 4. 2019 [konkrétně její čl. III odst. 3 písm. a)].
52. Ze správního spisu vyplývá, že pokladní doklady a přijaté faktury za roky 2016 až 2018 žalobce předložil správci daně již spolu s dodatečným přiznáním k DPH. Jelikož správce

daně zjistil v předložených sestavách jisté nesrovnalosti, vyzval žalobce, resp. jeho zástupkyni k předložení evidence všech přijatých zdanitelných plnění na výstavbu penzionu (viz str. 6 a 9 protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 9. 12. 2019). Ačkoliv zástupkyně žalobce přislíbila, že „zkusí vytisknout sestavu a doloží daňové doklady, které patří k těm borám“, žádné takové doklady v průběhu daňového řízení nepředložila. Daňové doklady týkající se těchto tvrzených plnění pak žalobce nedoložil ani v průběhu odvolacího řízení, kdy tyto sestavy předložil podruhé. Předložení daňového dokladu přitom představuje základní předpoklad pro úspěšné uplatnění na odpočet DPH [srov. § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. Pakliže žalobce této své základní povinnosti nedostal, nelze daňovým orgánům vytýkat, že mu nárok na odpočet DPH v tomto rozsahu nepřiznaly.

53. Ze stejného důvodu nemohl být žalobci přiznán uplatněný nárok na odpočet DPH za provizi ve výši 336 000 Kč pro společnosti PROVĚŘENÉ REALITY s. r. o. jakožto zprostředkovatele prodeje předmětných nemovitostí. Ve vztahu k tomuto plnění žalobce doložil toliko výňatek z kupní smlouvy, který sám označoval za *relevantní část smlouvy o zprostředkování prodeje* (viz vyjádření žalobce ze dne 13. 7. 2022). Ani tento podklad však nespĺňuje náležitosti daňového dokladu ve smyslu § 26 zákona o DPH, resp. nemůže být považován za důkaz daňový doklad plnohodnotně nahrazující (§ 73 odst. 5 zákona o DPH).
54. V průběhu daňového řízení žalobce doložil k nárokovanému odpočtu DPH pouze daňový doklad č. FV1904034, jehož předmětem byla *dodávka přírodního kamene Material – Rula Silver* se základem daně 69 5000 Kč a DPH ve výši 14 595 Kč. Jak ovšem správně upozornil již žalovaný, ve vztahu k tomuto daňovému dokladu žalobce nedoložil žádný důkazní prostředek nasvědčující tomu, že se jednalo o plnění související se stavbou předmětného penzionu. Ze správního spisu navíc vyplývá, že odpočet DPH z tohoto daňového dokladu žalobce nárokoval již v řádném daňovém přiznání k DPH za dané zdaňovací období, a v doměřovacím řízení jej tak uplatňoval již podruhé (viz úřední záznam žalovaného ze dne 10. 8. 2022, č. j. 30114/22/5300-22441-705341, a řádek 7 oddílu B2 opisu z aplikace kontrolního hlášení ke dni 10. 8. 2022). Ani ve vztahu k tomuto plnění tak nemohl být žalobci nárok na odpočet DPH přiznán. Ve vztahu k tomuto daňovému dokladu soud navíc považuje za případný poznatek žalovaného, že jeho uplatněním již v řádném daňovém přiznání k DPH za 2. čtvrtletí 2019 žalobce v zásadě popřel své vlastní tvrzení, že nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění souvisejících s výstavbou penzionu uplatňoval pouze do 31. 12. 2018 a v roce 2019 již nárok na odpočet uplatňovat přestal (viz body 2.5 a 3.12 žaloby).
55. Žalobce v žalobě navíc nijak nepolemizuje se závěrem žalovaného, že se v daném případě neuplatní výjimka z povinnosti uplatnit nárok na odpočet daně ve tříleté prekluzivní lhůtě ve smyslu § 73 odst. 3 písm. a) a b) zákona o DPH (odst. 63-66 a 80-82 napadeného rozhodnutí). Soud proto pouze obecně konstatuje, že tuto úvahu žalovaného považuje za správnou a zcela se s ní ztotožňuje. Za přílehlavý též soud považuje v tomto směru odkaz žalovaného na rozsudek SDEU ve věci *Staatssecretaris van Financiën*, podle kterého „možnost uplatnit nárok na odpočet DPH bez časového omezení by byla v rozporu se zásadou právní jistoty, která vyžaduje, aby daňovou situaci osoby povinné k dani s ohledem na její práva a povinnosti vůči daňové správě nebylo možné časově neomezeně zpochybňovat (rozsudky ze dne 8. května 2008, *Ecotrade*, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 44; ze dne 12. července 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 48; jakož i ze dne 12. dubna 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, bod 36 a citovaná judikatura),“ přičemž „prekluzivní lhůtu, jejíž nedodržení má za následek sankcionování osoby povinné k dani, která

nebyla dostatečně pečlivá a opomněla požádat o odpočet DPH zaplacené na vstupu, tím, že pozbude nárok na odpočet DPH, nelze považovat za neslučitelnou s režimem upraveným směrnicí o DPH, pokud se tato lhůta zaprvé použije stejným způsobem na obdobné nároky v daňové oblasti založené na vnitrostátním právu a na ty, které jsou založeny na unijním právu (zásada rovnocennosti), a dále v praxi neznemožňuje nebo nadměrně neztěžuje uplatnění nároku na odpočet daně (zásada efektivit) (rozsudky ze dne 8. května 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 46 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Industria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, bod 37 a citovaná judikatura).“ (srov. dále např. rozsudek SDEU ze dne 26. 4. 2018, Zabrus Siret, C-81/17, bod 38, a rozsudek Finanzamt N, bod 59). V tomto případě by přitom uvedená tříletá prekluzivní lhůta zjevně již uplynula, neboť právní účinky vkladu předmětných nemovitostí (coby rozhodný okamžik uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu § 21 odst. 2 věty první zákona o DPH) nastaly již 15. 5. 2019, nicméně první relevantní projev vůle směřující k uplatnění nároku na odpočet byl učiněn v rámci vyjádření k odvolání ze dne 10. 7. 2022, tedy po více než třech letech. Pouze nad rámec nutného odůvodnění lze doplnit, že uplatnění nároku na odpočet v daném případě ani nemělo formu vyžadovanou pro daňové tvrzení (srov. § 72 odst. 1 daňového řádu), a nadto bylo uplatněno u odvolacího orgánu, ačkoliv k jeho projednání je v prvním stupni příslušný (prvoinstanční) správce daně.

Uplatnění základní sazby DPH

56. Soud konečně neshledal důvodnou ani námitku žalobce, podle které měl prodej předmětných nemovitostí podléhat snížené sazbě DPH ve výši 15 %, nikoliv základní sazbě ve výši 21 %, neboť dle jeho názoru je třeba stavbu daného penzionu považovat za stavbu pro sociální bydlení ve smyslu § 48 odst. 5 písm. b) zákona o DPH.
57. Podle § 49 odst. 3 písm. a) zákona o DPH „[p]rvní snížená sazba daně se uplatní u dodání stavby pro sociální bydlení.“
58. Podle § 48 odst. 5 písm. b) zákona o DPH „[s]tavbami pro sociální bydlení se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí stavba rodinného domu podle právních předpisů upravujících katastr nemovitostí, jehož podlahová plocha nepřesahuje 350 m².“
59. Předpisy upravujícími katastr nemovitostí jsou zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální zákon), ve znění pozdějších předpisů a prováděcí vyhláška č. 357/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální vyhláška), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „katastrální vyhláška“). Ta ve své příloze (Technické podrobnosti pro správu katastru) v bodě 4 (Způsob využití stavby) přebírá vymezení stavby rodinného domu (kód 7) a stavby ubytovacího zařízení (kód 11) s odkazem na vyhlášku č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 501/2006 Sb.“).
60. Dle katastrální vyhlášky se tak rodinným domem rozumí „[s]tavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé rodinné bydlení a je k tomuto účelu určena; rodinný dům může mít nejvýše tři samostatné byty, nejvýše dvě nadzemní podlaží a jedno podzemní podlaží a podkrovní.“ [srov. § 2 písm. a) bodu 2 vyhlášky č. 501/2006 Sb.]. Stavbou ubytovacího zařízení se pak rozumí [s]tavba nebo její část, kde je poskytováno ubytování a služby s tím spojené (hotel, motel, penzion, turistická ubytovna, kolej, internát, kemp a skupina chat-bungalovů, kulturní nebo památkový objekt využívaný pro přechodné ubytování

apod.); stavbou ubytovacího zařízení není bytový a rodinný dům a stavba pro rodinnou rekreaci.“ [srov. § 2 písm. c) vyhlášky č. 501/2006 Sb.].

61. Z uvedeného vyplývá, že základní rozdíl mezi rodinným domem jakožto stavbou pro bydlení, příp. stavbou pro sociální bydlení ve smyslu § 48 odst. 5 písm. b) zákona o DPH na straně jedné a stavbou ubytovacího zařízení na straně druhé nespočívá primárně v jejich stavebních dispozicích (např. podlahové ploše či počtu podlaží), ale ve způsobu jejich využití. Zatímco rodinný dům musí odpovídat *požadavkům na trvalé rodinné bydlení a být k tomuto účelu určen*, stavba ubytovacího zařízení slouží pro *poskytování ubytování a služeb s nimi spojenými*. Z povahy věci tak stavba ubytovacího zařízení nemůže být současně považována za rodinný dům, byť se od něj stavebnětechnicky nemusí ve skutečnosti nijak lišit.
62. Daňové orgány opatřily v průběhu daňového řízení dostatek důkazů potvrzujících závěr, že stavba penzionu byla skutečně určena pro poskytování ubytování a služeb s nimi spojenými, nikoliv pro trvalé rodinné bydlení. K výstavbě penzionu se žalobce s manželkou v souladu s územní plánem obce Vítkovice zavázali již při koupi předmětných pozemků (viz čl. VI kupní smlouvy ze dne 28. 7. 2005). Na stavbu rodinného penzionu pak byla vydána též všechna rozhodnutí stavebního úřadu, přičemž po prodeji předmětných nemovitostí byla stavba penzionu zkolaudována jako stavba ubytovacího zařízení (viz kolaudační souhlas Městského úřadu Jilemnice ze dne 19. 9. 2019, č. j. PDMUJI 13275/2019/Fi/Souh). Žalobce navíc sám v průběhu daňového řízení i v žalobě (viz např. její body 2. 4 a 3.15) opakovaně uváděl, že v penzionu zamýšlel poskytovat ubytovací služby. Ani soud tak shodně s daňovými orgány nemá nejmenších pochyb o tom, že stavba penzionu nebyla určena pro trvalé rodinné bydlení, a proto se nemohlo jednat o rodinný dům splňující požadavky stavby pro sociální bydlení podléhající snížené sazbě DPH.
63. Soud rovněž neshledal pochybení žalovaného v tom, že při výkladu pojmu stavby pro (sociální) bydlení podpůrně vycházel z informace GFŘ, podle které se za takové stavby „nadále nepovažují stavby pro rodinnou rekreaci ani stavby ubytovacích zařízení (hotel, motel, penzion, kempy atd.), vybavené pro přechodné ubytování“ ve smyslu vyhlášky č. 501/2006 Sb. Není pravdou, že by tato informace GFŘ jakkoliv nahrazovala či modifikovala výklad pojmu stavby pro (sociální) bydlení pro účely zákona o DPH. Jak totiž vyplývá ze shora podaného výkladu, stavba pro sociální bydlení je v § 48 odst. 5 písm. b) zákona o DPH vymezena mj. jako stavba rodinného domu podle *právních předpisů upravujících katastr nemovitostí*, které vycházejí z definice obsažené ve vyhlášce č. 501/2006 Sb. jakožto stavebního předpisu. Pouze nad rámec nutného odůvodnění pak lze podotknout, že od 1. 7. 2023, kdy nabyde účinnost novela zákona o DPH č. 284/2021 Sb., bude § 48 odst. 5 písm. b) zákona o DPH odkazovat přímo na vymezení stavby rodinného domu *podle stavebního zákona* [srov. § 13 písm. c) zákona č. 283/2021 Sb., stavební zákon], nikoliv na jeho vymezení *podle právních předpisů upravujících katastr nemovitostí*, což zřejmě přispěje k větší srozumitelnosti tohoto pojmu pro adresáty právních norem.

IV. Závěr a náklady řízení

64. S ohledem na výše uvedené soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu jako nedůvodnou zamítl (výrok I).
65. O nákladech řízení účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť nebyl procesně úspěšný. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly (výrok II).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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 30. května 2023

JUDr. Věra Šimůnková, v.r.
předsedkyně senátu