



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudců Mgr. Ondřeje Hrabce a Mgr. Kateřiny Kozákové ve věci

žalobkyně: **BEMETT investiční, a.s.**, IČO: 24181790  
se sídlem Jeremiášova 2722/2b, Praha 5 – Stodůlky  
zastoupená JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem  
se sídlem Pobřežní 648/1, Praha 8 – Karlín

proti

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 9. 2019, č. j. 36672/19/5300-21443-710979, a č. j. 36081/19/5300-21443-710979,

takto:

- I. Žaloba **s e z a m í t á**.
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

## Odůvodnění:

### I. Základ sporu

1. Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 4. 10. 2018, č. j. 154643/18/4200-13782-108409, č. j. 154995/18/4200-13782-108409, č. j. 154997/18/4200-13782-108409, č. j. 155003/18/4200-13782-108409, č. j. 155527/18/4200-13782-108409, č. j. 155535/18/4200-13782-108409, č. j. 155538/18/4200-13782-108409, č. j. 155541/18/4200-13782-108409, č. j. 155543/18/4200-13782-108409, č. j. 155545/18/4200-13782-108409, č. j. 159985/18/4200-13782-108409, č. j. 160047/18/4200-13782-108409, č. j. 160048/18/4200-13782-108409, č. j. 160052/18/4200-13782-108409, č. j. 160061/18/4200-13782-108409, č. j. 160090/18/4200-13782-108409, č. j. 160118/18/4200-13782-108409, č. j. 160136/18/4200-13782-108409, č. j. 160143/18/4200-13782-108409, č. j. 160147/18/4200-13782-108409, č. j. 160159/18/4200-13782-108409, č. j. 160163/18/4200-13782-108409, č. j. 160165/18/4200-13782-108409, doměřil žalobkyni daň z přidaného hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor 2013 až prosinec 2014. Dodatečnými platebními výměry za období od prosince 2013 do listopadu 2014 uložil žalobkyni i povinnost uhradit penále. Proti těmto dodatečným platebním výměrům se žalobkyně bránila odvoláními. Žalobou napadeným rozhodnutím č. j. 36672/19/5300-21443-710979, žalovaný částečně změnil dodatečné platební výměry správce daně za zdaňovací období duben, červen a prosinec 2013. Druhým žalobou napadeným rozhodnutím č. j. 36081/19/5300-21443-710979 žalovaný ostatní podaná odvolání zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. Proti těmto rozhodnutím žalovaného žalobkyně podala žalobu.
2. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobkyně realizovala prodej řadových rodinných domů, bytových jednotek, pozemků a parkovacích stání. Ve svých daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období deklarovala daná plnění jako osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně a zároveň tuto částku uvedla jako hodnotu plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu dle § 76 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2014 (dále jen „ZDPH“), neboť posoudila prodej pozemků jako prodej dlouhodobého majetku, který využívala pro svou ekonomickou činnost a který se tak dle § 76 odst. 4 písm. a) ZDPH do výpočtu koeficientu nezahrnuje. Dle správce daně se nejednalo o prodej dlouhodobého majetku, který žalobkyně používala pro svou ekonomickou činnost (předmětné pozemky pořídila žalobkyně za účelem jejich dalšího prodeje), ale o prodej zboží, který měl být do výpočtu koeficientu zahrnut. Nárok na odpočet daně z některých přijatých plnění měl být z důvodu jejich použití jak pro plnění s nárokem na odpočet daně, tak pro plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně, zkrácen.
3. Dle žalovaného bylo nutné vnitrostátní pravidla vykládat v kontextu Směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o společném systému DPH“). Dle § 5 ZDPH a článku 9 směrnice o společném systému DPH se ekonomickou činností rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Ustanovením § 76 odst. 4 ZDPH je transpozicí čl. 174 odst. 2 písm. a) směrnice o společném systému DPH, který stanoví, že *z výpočtu odpočitatelného podílu [se] vylučují výše obratu vztahující se k dodáním investičního majetku, který osoba povinná k dani využila pro účely svého podnikání*. Dle rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 6. 3. 2008, ve věci C-

98/07, *Nordania Finans a BG Factoring*, majetkem nezahrnovaným do výpočtu koeficientu nemohou být vozidla, která leasingová společnost pořizuje, aby je pronajala a poté po skončení leasingových smluv prodala, jestliže je prodej těchto vozidel při skončení těchto smluv nedílnou součástí obvyklých hospodářských činností tohoto podniku. Žalovaný odkázal i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Afs 60/2010-63, dle kterého je hlavní rozdíl mezi dlouhodobým hmotným majetkem a zbožím zejména v předpokládaném a posléze i realizovaném způsobu budoucího užití nakoupených pozemků, tedy v účelu nákupu pozemků. Žalovaný uvedl, že pojem dlouhodobý majetek není v ZDPH přímo definován, jelikož § 4 odst. 4 písm. d) bod 3 ZDPH [resp. § 4 odst. 3 písm. d) bod 3 ZDPH ve znění do 31. 12. 2013] odkazuje na zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví, ve znění účinném do 31. 12. 2014 (dále jen „zákon o účetnictví“). Dlouhodobým majetkem je pozemek, který je dlouhodobým hmotným majetkem podle právních předpisů upravujících účetnictví, tedy zákon o účetnictví a vyhláška č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi (dále jen „vyhláška č. 501/2002 Sb.“), a vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“).

4. Ze spisového materiálu dle žalovaného vyplynulo, že žalobkyně uskutečňovala prodeje rodinných domů, bytových jednotek, pozemků a parkovacích stání (obecně nejprve pořízení pozemků, jejich následná úprava, realizace bytových jednotek nebo rodinných domů, které jsou poté prodávány včetně souvisejících pozemků konečným zákazníkům). Žalobkyně se označila za developera, byť následně své tvrzení změnila. Developerská činnost zahrnuje realizaci bytových a nebytových stavebních projektů (záměrů), jestliže jsou tyto stavby určeny k pozdějšímu prodeji. Charakter činnosti žalobkyně odpovídal činnosti developerských společností. Tomu odpovídala i struktura uskutečněných plnění, když výnosy z prodeje pozemků, bytových jednotek, domů a parkovacích stání za zdaňovací období roku 2014 tvořily 99,591 % z celkové hodnoty uskutečněných plnění bez tzv. přefakturací. Dle žalovaného bylo zjištěno, že žalobkyně uskutečňuje plnění pro konkrétní klienty na základě uzavřených smluv o smlouvách budoucích o převodu vlastnictví bytové jednotky či rodinného domu a na základě uzavřených kupních smluv. Ze smluv o smlouvách budoucích o převodu vlastnictví bytové jednotky či rodinného domu je přitom zcela zřejmý a zjevný zájem žalobkyně předmětné pozemky prodat, tedy naložit s nimi jako se zbožím. Z toho vyplývá, že očekávaný i smluvně ošetřený budoucí způsob užití spočívá v prodeji těchto pozemků (být po provedení určitých úprav). Dle rozsudku SDEU ve věci C-98/07 pokud prodej patří mezi obvyklé zdanitelné činnosti osoby povinné k dani, nelze takový prodej považovat za obrat týkající se investičního majetku, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku. Žalovaný uzavřel, že žalobkyně pořizuje pozemky nikoli za účelem jejich budoucího soustavného užití, ale za účelem jejich budoucího prodeje po provedených úpravách těchto pozemků. Jak již bylo zmíněno, hlavní rozdíl mezi dlouhodobým hmotným majetkem ve smyslu § 76 odst. 4 písm. a) ZDPH a zbožím spočívá v předpokládaném a poté i realizovaném způsobu budoucího užití nakoupených pozemků.
5. Uskutečňuje-li plátce jak zdanitelná plnění, tak osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně, je nutno přijatá zdanitelná plnění posuzovat ve vazbě na jejich přímé a bezprostřední souvislosti s uskutečněnými plněními, tj. posoudit, ke kterému uskutečněnému plnění se přijatá zdanitelná plnění přímo a bezprostředně vztahovala. V souvislosti s tím, že žalobkyně

uplatňovala nárok na odpočet daně pouze v plné výši, přestože pravidelně a soustavně uskutečňovala i plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně ve významné výši, vznikla správci daně pochybnost o správnosti způsobu rozdělení přijatých zdanitelných plnění mezi sloupce „V plné výši“ a „Krácený odpočet“. Žalobkyni vyzval, aby tyto pochybnosti odstranila. Konkrétně ji vyzval, aby prokázala, že u částek tvrzených v daňových přiznáních na řádcích 40, 41, 43 a 44 ve slupci „v plné výši“ postupovala v souladu s § 72 odst. 5 ZDPH a k prokázání, že přijatá plnění, u nichž nárokovala nárok na odpočet daně v plné výši, použila výhradně pro uskutečňování plnění s nárokem na odpočet daně (a na ta plnění, která použila zároveň pro plnění s nárokem na odpočet daně a plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně dle § 76 odst. 1 ZDPH). Ve své reakci na výzvu žalobkyně nepředložila žádný nový důkazní prostředek a požadované rozdělení neučinila, ačkoliv jí tížilo důkazní břemeno a bylo na ní, aby svá tvrzení prokázala. Žalobkyně dle žalovaného své tvrzení o plném nároku na odpočet daně neprokázala, neboť neprokázala, že jí identifikovaná přijatá zdanitelná plnění použila výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v § 72 odst. 1 ZDPH, jinak řečeno, k těmto přijatým zdanitelným plněním nepřiradila konkrétní uskutečněná zdanitelná plnění, které lze podřadit pod ustanovení § 72 odst. 1 ZDPH, když sepsala jen položkové rozpisy (uvedla doklady, kde se pouze domnívá, že má být plný nárok na odpočet daně).

6. Správce daně nevyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, jelikož předem nevěděl, zda bude doměřena daň. Ke dni 18. 3. 2016 (den zahájení daňové kontroly za období únor až prosinec roku 2013 a únor až listopad roku 2014) správce daně nedisponoval dostatečně konkrétními a podloženými informacemi a ani důkazními prostředky a nevěděl tak, zda bude daň doměřena. Žalovaný nesouhlasil s žalobkyní, že daňová kontrola, jež byla ukončena, byla zahájena v jiném rozsahu. Daňová kontrola byla zahájena dvěma protokoly v rozsahu všech skutečností. Dle žalovaného byla výzva k prokázání skutečností dostatečně konkrétní.

## II. Obsah žaloby, vyjádření žalovaného a následná podání

7. Pro přehlednost uvede městský soud jednotlivé námitky v samostatných kapitolách, ve kterých i shrne vyjádření žalovaného k daným námitkám.

### II. A Povaha nemovitostí jako dlouhodobý majetek nebo zboží

8. **Žalobkyně** v žalobě předně připomněla svoji formu činnosti. Zabývá se pouze činnostmi odpovídajícími schválenému statutu investičního fondu. Její hlavní činností a zároveň předmětem podnikání je shromažďování peněžních prostředků od kvalifikovaných investorů, které investuje do typů aktiv definovaných ve statutu, zejména nemovitostí nacházejících se v České republice. Žalobkyně nezastírala, že její činnost spočívá v naplňování investiční strategie a investičních cílů prostřednictvím investic do přípustných aktiv vymezených statutem, tj. i investic do pozemků a jejich následného zhodnocení výstavbou, tedy v činnosti často označované jako development. Hlavním záměrem není vždy automaticky prodej získaných pozemků, ale zásadně zhodnocení investic nejvhodnějším způsobem dle aktuální situace na trhu. Investuje-li žalobkyně do nemovitostí (pozemky) a dále je zhodnocuje, je připravena zhodnocené nemovitosti následně pronajímat nebo při vhodné příležitosti prodat. Rozhodnutí, zda dojde k prodeji či pronájmu nemovitosti je vždy ovlivněno aktuální situací na trhu. V kontrolovaných obdobích nastala následkem velké poptávky po rezidenčních nemovitostech situace, kdy bylo výhodnější

zhodnocené nemovitosti zájemcům prodávat a tím naplňovat svůj hlavní cíl. Ani v této době však nebyly veškeré získané a zhodnocené nemovitosti prodány, část nadále slouží k pronájmu. Žalobkyně proto pozemky získané v rámci své činnosti zaúčtovala v souladu s účetními předpisy jako dlouhodobý majetek.

9. Pojem dlouhodobý majetek je ve vztahu k pozemkům definovaný v § 4 odst. 4 písm. d) bod 3 ZDPH [resp. § 4 odst. 3 písm. d) bod 3 ZDPH ve znění do 31. 12. 2013] jako *pozemek, který je dlouhodobým hmotným majetkem podle právních předpisů upravujících účetnictví*. Zákon o účetnictví odkazuje na vyhlášku č. 501/2002 Sb., která vymezení dlouhodobého majetku obsahuje v § 13. Subsidiárně se užije i § 9 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Žalobkyně o získaných pozemcích účtovala v souladu s § 13 vyhlášky č. 501/2002 Sb., dle které se pozemky primárně vykazují jako dlouhodobý majetek, ledaže se ve výjimečných případech jedná o zásoby. Žalobkyně jakožto fond kvalifikovaných investorů může spravovat majetek. Česká národní banka schválila obchodní plán žalobkyně, ve kterém jasně deklarovala svoji investiční činnost v podobě investic do aktiv nemovitostní povahy s jejich následným zhodnocením prostřednictvím developmentu. To plyne i ze statutu žalobkyně a výročních zpráv. Žalobkyně pozemky vždy drží po dobu delší jednoho roku a využívá je pro svou ekonomickou činnost, kterou je jejich zhodnocování. Je povinna o nich tedy účtovat jako o dlouhodobém majetku. To, jakým způsobem má investiční fond o zakoupených pozemcích účtovat je stěžejní. Ze zápisu Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ze dne 6. 9. 2006 v příspěvku č. 146/06.09.06 odbor účetnictví a auditu Ministerstva financí uzavřel, že „*neprovozním dlouhodobým majetkem se rozumí investice speciálního fondu nemovitostí do nemovitého dlouhodobého hmotného majetku*“. Takto žalobkyně předmětné pozemky vykazala v rozvaze v položce 10 Dlouhodobý hmotný majetek b) ostatní. Žalobkyně sice není speciálním fondem nemovitostí podle zákona o kolektivním investování, což je právní forma zmíněná v uvedeném koordinačním výboru, avšak činnost žalobkyně má z hlediska řešení problematiky k činnosti speciálního fondu nemovitostí velmi blízko.
10. Žalobkyně nemohla o pozemcích účtovat jako o zásobách, jelikož vyhláška č. 500/2002 Sb., umožňuje účtovat o nemovitostech jako o zásobách pouze v případě, že předmětem činnosti účetní jednotky je nákup a prodej nemovitostí. Účtování o nemovitých věcech, včetně pozemků, jako o zásobách je rovněž vyloučeno, pokud je na nich prováděno technické zhodnocení (§ 9 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb.). Žalovaný nerozporoval, že žalobkyně prováděla na pozemcích právní i faktické změny, věnovala se tak developmentu, což nicméně z pohledu účetního znamená, že není naplněna podmínka § 9 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Účtování o pozemcích jako o dlouhodobém majetku nezpochybnil ani auditor.
11. Na případ žalobkyně nelze dle jejího názoru aplikovat rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 60/2010, jelikož ona není developerem, ale fondem kvalifikovaných investorů. Její ekonomickou činností je shromažďování peněžních prostředků od kvalifikovaných investorů a investování těchto prostředků tak, aby došlo k jejich zhodnocení. Žalobkyně primárně získává pozemky pro své investory, tyto pozemky zhodnocuje a spravuje jako svůj majetek pro své investory a v jejich prospěch. Žalobkyně tak využívá získané pozemky pro svou ekonomickou činnost a nelze pořízené pozemky považovat primárně za zboží, které bude následně se ziskem prodáno koncovému uživateli, jak to bývá u běžného developmentu. Prodej pozemků byl prodejem dlouhodobého majetku, který byl užíván k výkonu ekonomické činnosti – zhodnocení vložených prostředků investorů.
12. Rozsudek kasačního soudu sp. zn. 8 Afs 60/2010 na žalobkyni ani nedopadá, jelikož v daném rozsudku nedocházelo k výraznému zhodnocování pozemků. S tímto rozdílem se žalovaný

ani nijak nevypořádal. Ani rozsudek SDEU ve věci C-98/07 na věc nedopadá, jelikož Soudní dvůr řešil pouze koupi, nájem a následný prodej majetku, nikoliv zhodnocování další investicí.

13. Žalobkyně připouští, že účetní předpisy nabízejí přinejmenším jeden z možných výkladů, jelikož nejsou určité. Při nejasném výkladu nastupují zásady *in dubio mitius* (v případě pochybností, ve prospěch mírnějšího řešení) a *in dubio contra fiscum* (v případě pochybností nemá být preferován výběr daní).
14. **Žalovaný** ve vyjádření k žalobě zopakoval, že dle rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 60/2010 není rozhodující skutečností, jak daňový subjekt účtoval, ale hlavním rozdílem mezi dlouhodobým majetkem a zbožím je v předpokládaném (a posléze realizovaném) způsobu budoucího využití pozemků. Prodej pozemků nemůže být současně ekonomickou činností plátce a současně být k této činnosti používán. Dlouhodobý majetek nemůže zahrnovat majetek, jehož prodej má pro daňový subjekt povahu jeho obvyklé hospodářské činnosti. Dle žalovaného je definice zboží podle ZDPH širší než definice zboží ve vyhláškách k zákonu o účetnictví. Byť ve věci definice dlouhodobého majetku ve smyslu ZDPH je odkazováno na zákon o účetnictví, jde o definici toho, co je dlouhodobým majetkem, nikoliv o způsob účtování, resp. způsob evidování takového majetku. Tuzemská právní úprava pojmů dlouhodobý majetek a zboží ve vnitrostátních předpisech je podružná, jelikož ty musí být z pohledu pravidel daných v § 76 odst. 4 písm. a) ZDPH vykládány jednotně v celé Evropské unii. Žalobkyně se zabývala developerskou činností a předmětné pozemky pro ní měly charakter zboží. Žalobkyně pořizovala pozemky za účelem jejich změny využití, zajištění technické infrastruktury a navazujícího prodeje. Ze smluv o smlouvách budoucích o převodu vlastnictví bytové jednotky či rodinného domu vyplývalo, že toto bylo předem dohodnuto.
15. Užití zásad *in dubio mitius* a *in dubio contra fiscum* je nepřipadné, jelikož ty je možné aplikovat pouze tehdy, existuje-li rovnocenný konkurenční výklad práva.
16. Výrok auditora není dle žalovaného pro věc podstatný, jelikož hodnocení správce daně se řídí jinými předpisy a má jiné cíle.
17. **Žalobkyně** v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že z komentářové literatury plyne, že úprava v tuzemských předpisech o účetnictví není podružná. Naopak ZDPH výslovně odkazuje na tuzemskou účetní legislativu, což byla i vůle tuzemského zákonodárce. Žalobkyně nerozporuje, že ZDPH definuje zboží. ZDPH však definuje zboží pouze a výlučně pro vlastní účely, není-li stanoveno jinak. V situaci, kdy samotný ZDPH odkazuje na účetní legislativu, má na základě aplikační přednosti speciální právní úpravy přednost právě úprava zákona o účetnictví. Žalobkyně rovněž uvedla, že zohlednění ekonomické činnosti ve vztahu k § 76 odst. 4 písm. a) bylo do ZDPH včleněno až novelou zákona, konkrétně zákonem č. 80/2019 Sb., s účinností od 1. dubna 2019.
18. Žalobkyně dodala, že není možné, aby se stát dovolával přímého účinku směrnice o společném systému DPH vůči daňovému subjektu. Přímého účinku směrnice se může dovolat pouze daňový subjekt vůči členskému státu.
19. **Žalovaný** v podané duplice uvedl, že žalobkyně jakožto akciová společnost byla podnikatelem zapsaným v obchodním rejstříku. Skutečnost, že je fondem kvalifikovaných investorů, znamená pouze to, že na ni dopadá speciální úprava regulující investování.

20. Dle žalovaného je činnost developera typově obdobná s činností investora, neboť nakupují pozemky za účelem jeho následného prodeje. Proto se i na případ žalobkyně aplikují závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 60/2010.
21. **Žalobkyně** v doplnění žaloby uvedla, že sám žalovaný v rozhodnutí ze dne 28. 5. 2020, č. j. 19047/20/5200-11434-703000 (rozhodnutí o dani z příjmů právnických osob za období roku 2014), potvrdil, že činnost žalobkyně je kolektivním investováním, což podporuje názor žalobkyně o její zákonné povinnosti z titulu její právní formy o pozemcích účtovat jako o dlouhodobém majetku, nikoliv jako o zásobách. Posouzení činnosti žalobkyně je přitom z pohledu aplikace účetních předpisů na posuzovanou otázku klíčové. Z daného rozhodnutí rovněž plyne, že žalovaný uznává, že žalobkyně není klasickou developerskou společností. Není přijatelné, aby žalovaný k aplikaci příslušných zákonných ustanovení přistupoval bez zohlednění specifické činnosti žalobkyně, která do svého majetku nabývá pozemky, které jsou pro její investory následně zhodnocovány.
22. **Žalovaný** k doplnění žaloby uvedl, že odlišné posouzení činnosti žalobkyně ve vztahu k dani z příjmů právnických osob nemá žádný vliv na posouzení ekonomické činnosti žalobkyně ve smyslu ZDPH a na nyní posuzovanou věc tak nedopadá. Principy uplatňování daně z příjmů a DPH, jakož i jejich cíle, jsou odlišné a jakkoli se jednalo o stejná zdanitelná plnění téhož daňového subjektu, dokazování vedené ohledně nich sleduje u jednotlivých daní zcela odlišné cíle. Žalovaný dodal, že oprávnění žalobkyně provádět zhodnocení prostředků vložených investory formou developmentu žalovaný nikdy nezpochybňoval, resp. z této skutečnosti při posuzování shora definované sporné otázky nevycházel. Stejně tak žalovaný nehodnotil ani způsob, jakým žalobkyně o předmětných pozemcích účtovala, neboť danou skutečnost nepovažoval za rozhodující.

## *II. B Přechod důkazního břemene*

23. **Žalobkyně** dále namítá, že ve správním řízení předložila evidenci pro daňové účely za kontrolovaná období a faktury obsahující náležitosti předepsané ZDPH. Tímto předložením unesla své primární důkazní břemeno. Ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 20. 10. 2017, č. j. 168933/17/4200-13782-050597, správce daně formuloval pouze obecná tvrzení a neuvedl konkrétní skutečnosti, které měla žalobkyně prokázat. Tím nepřešlo důkazní břemeno zpět na žalobkyni. Mezi žalovaným a žalobkyní nepanuje neshoda ohledně prokázání skutkového stavu, ale právního posouzení. Správce daně nemohl vyzvat žalobkyni k prokázání právního posouzení, proto i odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005-60, č. 718/2005 Sb. NSS, byl případný.
24. Správce daně měl v průběhu daňové kontroly přijatá plnění řádně posoudit a správně charakterizovat plnění s plným a s kráceným nárokem na odpočet, což neučinil, a dopustil se tím nezákonného postupu. V odvolacím řízení měla být překlasifikována pouze ta přijatá plnění, jež byla použita k uskutečnění zdanitelných tak i osvobozených plnění. Správní orgány tato pochybení odůvodnily neunesením důkazního břemene žalobkyní, avšak na ni toto břemeno nepřešlo, jelikož správce daně ve výzvě nedostatečně specifikoval konkrétní skutkové pochybnosti.
25. **Žalovaný** ve vyjádření k žalobě uvedl, že správce daně žalobkyni vyzval, aby prokázala, že uskutečněná osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně jsou plněními, jež se nezapočítávají do výpočtu koeficientu, a aby návazně prokázala, že se jednalo o prodej dlouhodobého majetku, který byl využíván k ekonomické činnosti. Správce daně tak zcela jasně a konkrétně specifikoval, co má být prokázáno i proč tyto skutečnosti požaduje

prokázat a jak k takovému názoru dospěl. Žalobkyně nebyla dle žalovaného vyzvána k prokázání abstraktních skutečností či prokázání právního názoru, ale prokázání toho, co sama tvrdila.

26. Správce daně postupoval dle žalované správně při rozdělení přijatých plnění na plnění s plným a kráceným nárokem na odpočet v jednotlivých předmětných zdaňovacích obdobích. V případě prokázání plného nároku na odpočet u tzv. přefakturace, která ovšem není předmětem nyní podané žaloby, správce daně tento ponechal v plném nároku na odpočet daně. V případě sporných přijatých plnění však nebylo žalobcem prokázáno, že tato plnění mají souvislosti pouze s uskutečněnými zdanitelnými plněními, u nichž lze uplatnit plný nárok na odpočet daně, a proto tato byla přesunuta do „kráceného nároku na odpočet daně“.
27. **Žalobkyně** v replice zopakovala, že správce daně ani žalovaný nezpochybnili podstatu přijatých stavebních prací, ani jejich využití pro uskutečnění zdanitelných plnění. Dle žalovaného žalobkyně v této otázce neunesla své důkazní břemeno. Žalobkyně však své primární důkazní břemeno unesla, a správce daně dále neformuloval konkrétní pochybnosti ohledně přijatých plnění.

## *II. C Procesní pochybení*

28. **Žalobkyně** namítá, že ji správce daně nevyzval v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečných daňových přiznání. Žalobkyně správci daně již dne 27. 10. 2015 poskytla všechny relevantní informace včetně zdůvodnění jejího postupu při výpočtu krácího koeficientu a informací ohledně její činnosti. Dle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, nepředstavuje výzva dle § 145 odst. 2 daňového řádu alternativu k daňové kontrole, ale jedná se o obligatorní postup správce daně, jsou-li naplněny všechny zákonné podmínky pro její vydání. Výjimka z tohoto pravidla platí pouze v případech, kdy by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké má správce daně informace, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní. Správce daně má v případě zjištění relevantních skutečností pro doměření daně mimo daňovou kontrolu povinnost daňový subjekt před zahájením daňové kontroly vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení a ve své výzvě subjektu sdělit důvody, pro které se domnívá, že daň nebyla dosud stanovena ve správné výši. Vzhledem k tomu, že tak správce daně nepostupoval, zahájil druhou daňovou kontrolu nezákonně.
29. Žalobkyně dále namítá, že zpráva o daňové kontrole se vztahuje ke všem obdobím od února 2013 až do prosince 2014. V takovém rozsahu však daňová kontrola nebyla zahájena. Správce daně je povinen upravovat rozsah daňové kontroly pouze postupem pro její zahájení s ohledem na § 85 odst. 3 daňového řádu.
30. Dle **žalovaného** nebyl naplněn důvodný předpoklad doměření daně, neboť správce daně při zahájení daňové kontroly dne 18. 3. 2016 měl k dispozici pouze obecné indicie, které mu neposkytovaly dostatek informací k tomu, aby mohl přistoupit k vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť ještě dne 14. 7. 2016 správce daně opakovaně žádal žalobkyni o rozdělení jednotlivých přijatých plnění na ta, která použila pouze pro plnění s nárokem na odpočet a na ta plnění, která použila zároveň pro plnění s nárokem na odpočet daně i plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet. Správce daně nedisponoval relevantními daňovými doklady ani vyjádřením žalobkyně. Je nutné rozlišovat mezi situací, kdy má správce daně pochybnosti o oprávněnosti postupu daňového subjektu, od situace, kdy správce daně již důvodně předpokládá, že daň bude doměřena. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017-56, dle kterého

postup dle § 145 odst. je vyloučen v situaci, kdy je nutné zahájit daňovou kontrolu. V daném rozsudku Nejvyšší správní soud rovněž zohlednil, že daňový subjekt setrval na svých závěrech, s doměřením daně nesouhlasil a dodatečné priznání by stejně nepodal.

31. Dle žalovaného byla daňová kontrola zahájena v tom rozsahu, ve kterém byla zahájena a týkala se i zdaňovacích období, za něž byla zahájena, byť tak byla zahájena dvěma protokoly.
32. **Žalobkyně** v podané replice souhlasila s žalovaným v tom, že ne vždy je správce daně povinen přistoupit k vyzvání daňového subjektu k podání dodatečného daňového tvrzení. V posuzovaném případě nicméně správce daně jednoznačně mohl důvodně předpokládat, že daň bude doměřena. Důvodný předpoklad doměření daně nelze ztotožňovat s konkrétní a přesnou znalostí výše doměřené daně. Správce daně měl již z dříve zahájené daňové kontroly jasné informace o aktivitách žalobkyně a další informace vyplývaly z podaných daňových tvrzení a dalších informací dostupných správci daně.

### III. Posouzení žaloby

33. Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) v souladu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobkyní vymezených námitek, vycházel při tom v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného a shledal, že žaloba není důvodná. O věci rozhodl bez jednání, jelikož s takovým postupem žalobkyně i žalovaný vyjádřili souhlas (č. l. 97 soudního spisu), resp. nevyjádřili nesouhlas s rozhodnutím věci bez nařízení jednání (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Žalobkyně sice navrhla provedení důkazů, avšak to samo o sobě neznamená nesouhlas s rozhodnutím o věci bez nařízení jednání (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 2. 2016, č. j. 7 As 93/2014-48, č. 3380/2016 Sb. NSS). Všechny žalobkyní navrhované důkazy jsou součástí předloženého správního spisu, kterým se dokazování neprovádí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS), proto ani nebylo nutné ústní jednání provést.

#### III. A Povaha nemovitostí jako dlouhodobý majetek nebo zboží

34. Soud uvádí, že mezi stranami není sporný skutkový stav. V zásadě mezi stranami ani není sporné, jakou činnost žalobkyně činila. Žalobkyně provádí development za účelem zhodnocení investičních aktiv. Žalobkyně prostřednictvím developmentu právně (územním řízením) a fakticky (kultivace, výsadba, stavební činnosti) zhodnocuje svá investiční aktiva (resp. aktiva svých investorů) a díky této činnosti dosahuje zisku z následného prodeje obchodním protistranám (vyjádření žalobkyně ze dne 8. 6. 2016, zaevidované jako č. j. 196628/16/4200-13782-050597, obdobně i viz rekapitulace žaloby). Žalobkyně se nepovažuje za klasického developera, žalovaný naopak tvrdí, že charakter činnosti odpovídá činnosti developerských společností.
35. Dle § 72 odst. 1 zákona o DPH platí, že *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování*
  - a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,
  - b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,
  - c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,
  - d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo

*e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.*

36. Podle odst. 5 téhož ustanovení *plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1.*
37. Podle odst. 6 stejného ustanovení *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.*
38. Způsob výpočtu nároku na odpočet daně v krácené výši je upraven v § 76 ZDPH, který se určuje pomocí koeficientu (ustanovení § 76 odst. 1 až 3 ZDPH). Částky, které neovlivňují výpočet koeficientu, neboť by mohly zkreslit jeho výši, jsou uvedeny v ustanovení § 76 odst. 4 zákona. Do výpočtu koeficientu se podle písm. a) daného ustanovení nezapočítává prodej dlouhodobého majetku, který plátce používal pro svou ekonomickou činnost.
39. Pro nyní projednávanou věc to znamená, že do výpočtu koeficientu by nebyl zahrnut, a koeficient by tedy nijak neovlivnil, pouze takový prodej pozemků, které jsou dlouhodobým majetkem plátce a jež plátce současně používal pro svou ekonomickou činnost. Z toho vyplývá, že představoval-li prodej předmětných pozemků prodej zboží, bylo třeba je zahrnout do výpočtu koeficientu. V posuzované věci je tak zejména sporné, zda nemovitosti, se kterými nakládala žalobkyně, je možné klasifikovat jako dlouhodobý hmotný majetek či jako zboží. Jak bylo uvedeno, taková klasifikace pak má přímý vliv na stanovení koeficientu dle § 76 odst. 3 ZDPH, dle kterého se vypočítává nárok na odpočet daně.
40. Shodnou právní otázkou se správní soudy zabývaly opakovaně, konkrétně v již několikrát citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 60/2010, a pak dále městský soud v rozsudku ze dne 16. 9. 2021, č. j. 6 Af 17/2019-44, který byl následně přezkoumán Nejvyšším správním soudem rozsudkem ze dne 31. 3. 2023, č. j. 5 Afs 335/2021-29 (kasační stížnost byla zamítnuta). Právě posuzovaný senát se závěry uvedenými v těchto rozsudcích souhlasí, a proto z nich bude v dalším posouzení vycházet.
41. Žalobkyně namítala, že rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 60/2010 na posuzovanou věc nedopadá, jelikož ona není developerem, ale fondem kvalifikovaných investorů. Její ekonomickou činností je shromažďování peněžních prostředků od kvalifikovaných investorů a investování těchto prostředků tak, aby došlo k jejich zhodnocení. Žalobkyně primárně získává pozemky pro své investory, tyto pozemky zhodnocuje a spravuje jako svůj majetek pro své investory a v jejich prospěch. Žalobkyně tak využívá získané pozemky pro svou ekonomickou činnost a nelze pořízené pozemky považovat primárně za zboží, které bude následně se ziskem prodáno koncovému uživateli, jak to bývá u běžného developmentu. Dle žalobkyně na ní daný rozsudek nedopadá i z toho důvodu, že v něm nedocházelo k výraznému zhodnocování pozemků.
42. Městský soud nesouhlasí s názorem žalobkyně, dle kterého povaha její činnosti je odlišná od developerské. Jak již bylo uvedeno výše (bod [34] tohoto rozsudku), ve věci není sporné, že se žalobkyně zabývala developmentem, tedy právním a technickým zhodnocením pozemků. Dle Nejvyššího správního soudu (bod [16] rozsudku sp. zn. 8 Afs 60/2010) lze developerskou činnost obecně „*chápat jako investiční činnost ve stavebnictví, zabývající se rozvojem a zhodnocením území: obvykle od fáze vyhledání území a přípravy projektu až po fázi prodeje,*

*případně nájmu nově vzniklých staveb*“. Městský soud souhlasí s žalovaným, že charakter činnosti žalobkyně, tedy nákup nemovitostí, jejich zhodnocení a následný prodej za účelem získání zisku, odpovídá činnosti developera. Žalobkyně se dle vlastního názoru liší od developera v tom, že primárně získává pozemky pro své investory, tyto pozemky zhodnocuje a spravuje jako svůj majetek pro své investory a v jejich prospěch, a využívá tak získané pozemky pro svou ekonomickou činnost. Dle městského soudu však žalobkyně poukazuje pouze na své vnitřní rozdělení, resp. na zdroj vnitřního kapitálu, ze kterého financuje svoji obchodní činnost. Žalobkyně spatřuje rozdíl v tom, že její činnost financují investoři, pro které tyto finanční prostředky spravuje a investuje, zatímco v jiných obchodních formách developerské činnosti mohou do společnosti vkládat finanční prostředky např. akcionáři. Jak bylo uvedeno, jedná se pouze o vnitřní nastavení společnosti, přičemž samotná její činnost je shodná s developerskou společností. Dle městského soudu toto není zásadní odlišení. Žalobkyně rovněž považuje za svoji ekonomickou činnost investování, tedy zhodnocování investičních prostředků investorů prostřednictvím developerské činnosti. Jinými slovy žalobkyně za svoji ekonomickou činnost, kterou se liší od developerských společností, považuje generování zisku z vložených prostředků určitým způsobem. Toto žalobkyní tvrzené odlišení však dle městského soudu rovněž není dostatečné. Všechny obchodní společnosti (včetně žalobkyně, jež je akciovou společností), jsou založeny za účelem generování zisku. I developerská společnost ve výsledku všechnu svoji činnost uskutečňuje za účelem zisku, stejně jako žalobkyně. Dle městského soudu tak nelze za ekonomickou činnost žalobkyně pro rozlišení dlouhodobého majetku a zboží považovat pouze investování.

43. Městský soud nesouhlasí ani s názorem žalobkyně, že v rozsudku kasačního soudu sp. zn. 8 Afs 60/2010 nedocházelo k výraznému zhodnocování pozemků. Nejvyšší správní soud v bodě [17] uvedl, že *„stěžovatel před správcem daně onu developerskou činnost konkretizoval jako vyhledávání a následný nákup vhodných pozemků, práci na změně územního plánu a vynětí pozemků ze zemědělského půdního fondu. Jeho činnost dále spočívá v budování inženýrských sítí, protihlukového valu nebo zelených parkovacích ploch. Posléze tyto pozemky prodává. Na některých nakoupených pozemcích stěžovatel dále nechal úplatně zřídit věcné břemeno, úplatně připojil jiný subjekt na kanalizační řád nebo prodal STL plynovod.“* Obdobně i ve věci řešené městským soudem v rozsudku sp. zn. 6 Af 17/2019 a následně před Nejvyšším správním soudem v rozsudku sp. zn. 5 Afs 335/2021 daňový subjekt zhodnocoval pozemky, jelikož sám uvedl, že *„dlouhodobě provádí developerskou činnost z komplexních plnění obsahující nákup pozemků, jejich dalšího využívání a pronajímání, následnou přípravu projektu na změnu účelu využití, zasíťování a výstavbu inženýrských sítí a navazující prodej pozemků, případě výstavbu rodinných domků a následný prodej rodinných domů včetně souvisejících pozemků.“* (bod [45] rozsudku městského soudu a bod [7] rozsudku Nejvyššího správního soudu) Jak v nyní posuzované věci, tak ve věcech výše uvedených rozsudků docházelo ke zhodnocování pozemků.
44. Z uvedených důvodů jsou na věc plně aplikovatelné rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 60/2010 a sp. zn. 5 Afs 335/2021 a rozsudek městského soudu sp. zn. 6 Af 17/2019.
45. Městský soud pro úplnost konstatuje, že není důvodná ani námitka, dle které se žalovaný nevypořádal s tím, že rozsudek kasačního soudu 8 Afs 60/2010 na posuzovanou věc nedopadá, jelikož v dané věci nedocházelo ke zhodnocování pozemku. Žalovaný v bodě [63] rozhodnutí č. j. 36672/19/5300-21443-710979 a v bodě [62] rozhodnutí č. j. 36081/19/5300-

21443-71097 popsal, že daňový subjekt v daném rozsudku Nejvyššího správního soudu taktéž zhodnocoval nakoupené pozemky („činnost spočívala ve vyhledávání a následném nákupu vhodných pozemků, práci na změně územního plánu a vynětí pozemků ze zemědělského půdního fondu, budování inženýrských sítí, protihlukového valu nebo zelených parkovacích ploch a zpravidla následném prodeji těchto pozemků“). Tím i nepřímě reagoval na danou námitku žalobkyně.

46. Nejvyšší správní soud v rozsudku 8 Afs 60/2010 konstatoval, že „Nejvyšší správní soud pro účely posuzované věci spatřuje hlavní rozdíl mezi dlouhodobým hmotným majetkem a zbožím zejména v předpokládaném (a posléze i realizovaném) způsobu budoucího užití nakoupených pozemků. Podstatným je tedy účel nákupu posléze prodaných pozemků. Není přitom podstatné, zda k prodeji pozemků dojde v delším časovém odstupu od nákupu, neboť se může jednat o obchodní strategii daňového subjektu. Prodej pozemků nemůže být současně ekonomickou činností plátce a současně být k této činnosti používán. Na tomto místě je možno učinit dílčí závěr, že pokud daňový subjekt coby obchodník s realitami vykonává činnost spočívající v nákupu pozemků za účelem jejich následného prodeje, je třeba takový pozemek obecně považovat za zboží. Výnos z tohoto prodeje se pak musí zohlednit v koeficientu dle § 76 odst. 3 písm. a) zákona o DPH. Pro úplnost lze doplnit, že závěry městského soudu nejsou v rozporu ani s relevantní unijní právní úpravou ani s rozhodovací činností Soudního dvora. Podle čl. 19 odst. 2. šesté směrnice Rady 77/388/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, se z výpočtu odpočitatelného podílu vylučuje výše obratu vztahující se k dodání investičního majetku, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku. Soudní dvůr se zabýval skutkově částečně podobným případem v rozsudku ze dne 6. 3. 2008, *Nordania Finans a BG Factoring*, C-98/07, Sb. rozh. s. I-1281, v němž dospěl k závěru, že pojem „investiční majetek, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku“ nezahrnuje vozidla, která leasingová společnost pořizuje, aby je pronajala a poté po skončení leasingových smluv prodala, pokud je prodej uvedených vozidel při skončení těchto smluv nedílnou součástí obvyklých hospodářských činností tohoto podniku. Pokud prodej takového zboží patří mezi obvyklé zdanitelné činnosti osoby povinné k dani, musí být obrat, který se k němu vztahuje, zohledněn při výpočtu odpočitatelného podílu. Jelikož v posuzované věci čl. 19 odst. 2 šesté směrnice Rady nevyvolává výkladové potíže a přitom bylo možné se opřít i o judikaturu Soudního dvora, Nejvyššímu správnímu soudu nevyvstala povinnost se obrátit na Soudní dvůr Evropské unie s předběžnou otázkou (čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie).“
47. Z uvedené citace plyne, že pro posouzení rozhodné otázky je podstatné vymezení charakteru ekonomické činnosti žalobkyně, přičemž Nejvyšší správní soud uzavřel, že „pokud daňový subjekt coby obchodník s realitami vykonává činnost spočívající v nákupu pozemků za účelem jejich následného prodeje, je třeba takový pozemek obecně považovat za zboží. Výnos z tohoto prodeje se pak musí zohlednit v koeficientu dle § 76 odst. 3 písm. a) zákona o DPH.“ Jak již bylo uvedeno výše (bod [42] tohoto rozsudku), činnost žalobkyně se fakticky v ničem neliší od činnosti developera, jelikož stejně jako v citované věci sp. zn. 8 Afs 60/2010 žalobkyně nakupovala pozemky za účelem jejich prodeje (slovy žalobkyně nejvýhodnějšího zhodnocení, jež v daném čase byl prodej), ke kterému skutečně došlo. Z dokazování provedeného ve správním řízení, zejména z uzavřených smluv o smlouvách budoucích o převodu vlastnictví bytové jednotky či rodinného domu, vyplývá zájem žalobkyně na prodeji daných nemovitostí. V souladu s rozsudkem SDEU ve věci C-98/07 citovaném v předchozím bodu tohoto rozsudku lze i uvést, že prodej pozemků patří mezi obvyklé hospodářské činnosti žalobkyně. Správní orgány tak postupovaly správně, když v souladu

s citovanou judikaturou uzavřely, že předmětné pozemky nejsou z pohledu ZDPH dlouhodobým majetkem, který žalobkyně využívala pro svou ekonomickou činnost, ale jedná se o prodej zboží, který měl být do výpočtu koeficientu zahrnut, a nárok na odpočet daně z některých přijatých plnění měl být z důvodu jejich použití jak pro plnění s nárokem na odpočet daně, tak pro plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně, zkrácen.

48. Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 5 Afs 335/2021 uvedl, že *„úprava pojmů dlouhodobý majetek a zboží (tedy stěžovatelem namítané nenaplnění definice zboží dle podmínek uvedených ve vyhlášce), je v řešené věci podružná, neboť § 76 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty upravující hodnoty, které nemají být do výpočtu krátkého koeficientu zahrnovány, je transpozicí čl. 174 odst. 2 Směrnice o DPH; toto ustanovení musí být proto vykládáno jednotně v celé Evropské unii, evropské právo je nadřazeno vnitrostátnímu předpisu. Hlavní rozdíl mezi dlouhodobým hmotným majetkem a zbožím je v předpokládaném (a posléze i realizovaném) způsobu budoucího využití pozemků a prodej pozemků nemůže být současně ekonomickou činností plátce a současně být k této činnosti používán.“* Městský soud proto souhlasí s žalovaným, že zákon o účetnictví a navazující vyhlášky nejsou pro posuzovanou věc podstatné. Dle bodu [22] stejného rozsudku kasačního soudu *„rozhodující je faktická činnost stěžovatele, nikoliv, jak o pozemcích účtoval“*.
49. SDEU v rozsudku ve věci C-98/07 vyslovil, že i když je vymezení pojmu „investiční majetek“ v některých případech ponecháno na členských státech, nemůže být členským státům toto právo přiznáno pro použití pravidel výpočtu podílu vymezených v čl. 174 odst. 2 směrnice o společném systému DPH, neboť tento pojem musí být vykládán jednotným a autonomním způsobem v celé Evropské unii. Pojem investiční (dlouhodobý) majetek nemůže dle SDEU zahrnovat majetek, jehož prodej má pro dotýčnou osobu povinnou k dani povahu obvyklé hospodářské činnosti. Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 8 Afs 60/2010 v souladu označeným rozsudkem SDEU potvrdil, že čl. § 174 odst. 2 písm. a) směrnice o společném systému DPH byl transponován do § 76 odst. 4 písm. a) ZDPH a že pojmy uvedené v § 76 odst. 4 písm. a) zákona je nutno vykládat shodně s tímto článkem směrnice. Nejvyšší správní soud se i v rozsudku sp. zn. 5 Afs 335/2021 dále vyjadřoval k námitce transpozice čl. 174 odst. 2 směrnice o společném systému DPH do ZDPH, když uvedl, že *„městský soud správně potvrdil transpozici čl. 174 Směrnice o DPH do zákona o dani z přidané hodnoty v § 76 odst. 4 písm. a), když v bodě [62] uvedl, že nemá o této transpozici pochybnost a že pojmy „investiční majetek“ a „dlouhodobý majetek“ považuje za obsahově stejné. Námitky stěžovatele k tomu, že nebylo příslušné ustanovení směrnice transponováno do vnitrostátního práva tak považuje kasační soud za nedůvodné, stejně jako námitku o dovozování přímého účinku směrnice. Tato námitka pak sama o sobě neobstojí, když je zřejmé, že k transpozici předmětného ustanovení došlo.“* Městský soud s tímto souhlasí, proto ani námitka přímého použití směrnice o společném systému DPH vůči žalobkyni není důvodná, jelikož směrnice o společném systému DPH nebyla na žalobkyni aplikována použitím přímého účinku, ale nutností vykládat ZDPH shodně se smyslem směrnice o společném systému DPH.
50. Městský soud se v rozsudku sp. zn. 6 Afs 17/2019 již i vyjadřoval k žalobkyní namítané novelizaci ZDPH zákonem č. 80/2019. V bodech [63] – [65] vysvětlil, že *„novelizace ustanovení § 76 odst. 4 písm. a) zákona o DPH dle soudu nebyla přiznáním zákonodárce, že právní úprava výpočtu vypořádacího koeficientu účinná v rozhodné době neodpovídala právním závěrům uvedeným v rozsudku SDEU C-98/07, ale jednalo se o upřesnění tohoto ustanovení v zájmu zachování právní jistoty jeho účastníků, neboť do té doby v praxi nebylo při výkladu tohoto ustanovení postupováno jednotně.“* S tímto posouzením souhlasil i Nejvyšší správní

soud (bod [27] rozsudku sp. zn. 5 Afs 335/2021), kde se i vyjádřil k námitce použití zásady *in dubio mitius*. Dle kasačního soudu „nenastala situace, kdy by vedle sebe obstálo vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů ohledně pojmu dlouhodobý majetek ve smyslu § 76 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, žalovaný zastával po celou dobu řízení konzistentně pouze jeden výklad v souladu s judikaturou Soudního dvora EU, proto nebylo vůbec na místě zvažovat uplatnění zásady *in dubio mitius* (viz např. rozsudek NSS č. j. 4 As 28/2014-40, dle kterého „aplikace zásady *in dubio mitius*, resp. *in dubio pro libertate*, v posuzované věci nepřipadá v úvahu, neboť použití této zásady předpokládá možnost alespoň dvou veškerými v úvahu připadajícími výkladovými metodami obhajitelných výkladů právní normy.“). S tímto posouzením městský soud souhlasí.

51. Konečně pro posouzení věci není důležitý názor žalovaného vyjádřený v rozhodnutí 28. 5. 2020, č. j. 19047/20/5200-11434-703000, jelikož toto rozhodnutí se nejenom právě posuzované věci nedotýká, jelikož se jedná o odlišné rozhodnutí a řízení o odlišné daňové povinnosti, ale toto rozhodnutí bylo vydáno až po nyní žalobou napadených rozhodnutích, přičemž dle již uvedeného § 75 odst. 1 s. ř. s. vychází soud ze skutkového stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného. I kdyby tak žalovaný po vydání nyní žalobou napadených rozhodnutí změnil na věc názor, nemohlo by to ovlivnit jeho názor vyjádřený v nyní posuzované věci.

### III. B Přechod důkazního břemene

52. Žalobkyně dále namítá, že na ni nepřešlo důkazní břemeno, jelikož svoje primární důkazní břemeno unesla a správce daně ve výzvě k prokázání skutečností nebyl dostatečně konkrétní.
53. 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 stejného ustanovení dále platí, že *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 naopak prokazuje skutečnosti *vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*.
54. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Stane-li se tak, je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36, ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 382/2017-48, bod 23, či ze dne 22. 3. 2022, č. j. 1 Afs 345/2021-49, bod 25). K přenosu důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt (či naopak) může dojít i opakovaně. Vzniknou-li tedy na základě předložených důkazů správci daně další pochybnosti, nic mu nebrání v tom, aby daňový subjekt opětovně vyzval

k prokázání rozhodných skutečností (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2021, č. j. 1 Afs 49/2021-39).

55. Městský soud nesouhlasí s žalobkyní, že by na ní nepřešlo důkazní břemeno. Ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 20. 10. 2017, č. j. 168933/17/4200-13782-050597, správce daně žalobkyni vyzval, aby prokázala, že postupovala v souladu s § 76 odst. 4 ZDPH, resp. prokázala oprávněnost nezapočítání uskutečněných osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně do výpočtu koeficientu pro výpočet příslušné výše odpočtu daně v krácené výši. Žalobkyně měla prokázat, že se jednalo o prodej dlouhodobého majetku. Takto specifikovaná výzva by dle soudu jistě nebyla dostatečně konkrétní, jak žalobkyně namítá. Správce daně však dále velmi důkladně odůvodnil svůj zejména právní názor na věc. V této výzvě s odkazem na směrnici o společném systému DPH, rozsudek SDEU ve věci C-98/07 a rozsudek kasačního soudu sp. zn. 8 Afs 60/2010 vysvětlil, že posuzované pozemky není možné brát jako dlouhodobý majetek, ale jako zboží. Správce daně reagoval i na vyjádření žalobkyně, jež se k tomuto názoru vyjadřovala v podání ze dne 13. 7. 2016. Správce daně uzavřel, že „*daňový subjekt neprokázal, že předmětné pozemky pořídil pro vlastní užívání, tedy pro realizaci vlastní ekonomické činnosti (takovým pozemkem by byl například pozemek s provozovnou, v níž by daňový subjekt organizoval vlastní ekonomickou činnost), byť je to právě on, koho ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu stíhá nejen břemeno tvrzení, ale zejména břemeno důkazní.*“ Z uvedeného je zřejmé, že správce daně nesouhlasil s žalobkyní v právním posouzení rozhodné otázky, proto jí dosavadní předložené doklady nemohly prokazovat její tvrzení uvedená v daňových přiznáních. Správce daně dal žalobkyni možnost, aby správnost předložených dokladů prokázala jiným způsobem, který by odpovídal jeho právnímu názoru. Správce daně ani nemohl označit konkrétní dokumenty, jež považuje za neprůkazné, popř. nemohl označit, jakými důkazy by žalobkyně mohla jeho pochybnosti rozptýlit. Dle městského soudu však právě sdělením svého právního názoru dostatečně konkrétně poučil žalobkyni o svých úvahách, ze kterých vyplynulo, že žalobkyně neprokázala oprávněnost svého tvrzení. Soud dodává, že byl-li by správný názor žalobkyně, že pozemky byly dlouhodobým hmotným majetkem, pak by skutečně své důkazní břemeno unesla, jelikož pochybnosti správce daně by nevycházely ze správného chápání právní úpravy a zjištěného skutkového stavu. Vzhledem k tomu, že soud výše dospěl ke stejnému názoru jako žalovaný stran zařazení pozemků jako zboží, žalobkyně skutečně neprokázala, že postupovala v souladu s § 76 odst. 4 ZDPH. Proto na ní přešlo důkazní břemeno, jak tvrdí žalovaný.
56. Správce daně stejnou výzvou ze dne 20. 10. 2017 žalobkyni rovněž vyzval, aby prokázala, že postupovala v souladu s § 72 odst. 5 ZDPH, resp. prokázala oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně v plné výši u přijatých zdanitelných plnění od plátců a ze zdanitelných plnění, u nichž jakožto příjemce daně měla povinnost přiznat daň. Žalobkyně měla prokázat, že přijatá plnění, u nichž nárokovala nárok na odpočet v plné výši, použila výhradně pro uskutečňování plnění s nárokem na odpočet daně. Soud i zde v této otázce souhlasí s žalovaným, že správce daně dostatečně konkrétně popsal a zdůvodnil, v čem spatřuje své pochybnosti, a to zejména v části 3 na stranách 19 až 24 dané výzvy, kde správce daně i reagoval na dříve uvedené tvrzení žalobkyně. Soud nespatřuje důvod pro to, aby opakoval ve výzvě vyjádřené pochybnosti, proto pouze na danou část výzvy ze dne 20. 10. 2017 pro stručnost odkazuje (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Dle městského soudu byly pochybnosti vyjádřeny dostatečně konkrétně, proto ani tato námitka není důvodná.

### III. C Procesní pochybení

57. Žalobkyně namítá, že správce daně již dne 27. 10. 2015 při prvním zahájení daňové kontroly měl dostatečné informace, aby věděl, že daň bude doměřena, proto měl ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu vyzvat žalobkyni k podání dodatečných daňových přiznání před druhým zahájením daňové kontroly.
58. Dle § 145 odst. 2 daňového řádu platí, že *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*
59. Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, uvedl, že „zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně, jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její „dialogické“ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkomplexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě. Pouze v případech, kdy správce daně zahájil kontrolu, aniž byly důvody k předchozímu postupu, již nelze nápravy dosáhnout úkonem samotného daňového subjektu a dojde k doměření daně z moci úřední (§ 143 odst. 1 věta první in fine ve spojení s odst. 3 větou první daňového řádu).“ Městský soud souhlasí s žalobkyní, že jsou-li naplněny podmínky pro postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu, správce daně musí výzvu vydat. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014-23, uvedl, že „podmínku důvodného předpokladu doměření daně tak nelze považovat za splněnou pouze tehdy, kdy je správce daně schopen již na základě skutečností zjištěných mimo daňovou kontrolu spolehlivě určit výši, v jaké bude daň doměřena. Je jen stěží představitelná situace, kdy by správce daně mimo daňovou kontrolu, zejména tedy v rámci vyhledávací činnosti, získal natolik konkrétní, úplné a důkazně podložené informace, aby na jejich základě mohl bez dalšího usuzovat na výši doměření daně. Naopak, typicky v případě, kdy správce daně zjistí, že podané řádné daňové tvrzení neobsahuje přiznání konkrétní daňové relevantní skutečnosti, lze již na základě běžné úvahy předpokládat, že daň bude doměřena, neboť řádné daňové tvrzení nebylo vyplněno správně. Zdejší soud proto uzavírá, že v případě zjištěné neúplnosti podaného daňového tvrzení lze obecně předpokládat, že daň bude doměřena; lhostejno přitom v jaké výši.“ Tato povinnost správce daně však má své limity. V rozsudku ze dne 5. 12. 2013, č. j. 9 Afs 98/2013-31, kasační soud uvedl, že „správci daně nebylo zřejmé, v jakém poměru bylo v letech 2009 a 2010 vozidlo užíváno zúčastněnými subjekty. Finanční úřad však nemusel s jistotou předvídat doměření daně, neboť doměření daně bylo závislé na zjištění uvedených skutečností z dalších důkazů (např. knihou jízd). Lze tedy sice souhlasit se stěžovatelem, že dodatečné doměření daně představovalo potvrzení již počátečních pochybností finančního úřadu ohledně klasifikace příjmů stěžovatelem, nicméně DŘ vyžaduje pro postup dle § 143 odst. 3 ve spojení s § 145 odst. 2 DŘ „důvodný předpoklad doměření daně“. V projednávané věci nelze konstatovat, že by správce daně zahájením daňové kontroly porušil práva daňového subjektu, neboť vedle předpokladu doměření daně existovaly i pochybnosti, které bylo vhodné prověřit v rámci daňové kontroly.“
60. V posuzované věci byla protokolem ze dne 27. 10. 2015, č. j. 232807/15/4200-13782-608641, zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období leden a prosinec roku 2014. Protokolem ze dne 18. 3. 2016, č. j. 62617/16/4200-13782-050597, byla zahájena daňová

kontrola DPH za zdaňovací období únor až prosinec roku 2013 a únor až listopad roku 2014.

61. Žalobkyně namítá, že již dne 27. 10. 2015 správci daně sdělila takové informace, ze kterých mu bylo zřejmé, že prodávané pozemky nezahrnuje do výpočtu koeficientu dle § 76 odst. 4 ZDPH, proto měl žalobkyni před zahájením druhé daňové kontroly vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. S tím městský soud však nesouhlasí. Při ústním jednání dne 27. 10. 2015, při kterém byla zahájena první daňové kontrola, k otázce správce daně, dle jakého ustanovení § 76 odst. 4 ZDPH nezapočítává žalobkyně plnění deklarovaná na řádku 51 do výpočtu koeficientu, žalobkyně odpověděla, že dle § 76 odst. 4 písm. a) ZDPH. Nic více k této otázce žalobkyně neuvedla. Dle městského soudu pouze z tohoto vyjádření nemohl správce daně *důvodně předpokládat*, že dojde k doměření daně, když dané vyjádření žalobkyně se navíc vztahovalo ke zdaňovacímu období leden a prosinec roku 2014 a nikoliv ke zdaňovacímu období únor až prosinec roku 2013 a únor až listopad roku 2014, kterého se týkala druhá daňová kontrola. Správce daně mohl dle soudu předpokládat, že daňový subjekt nesprávně nezohledňuje pozemky při výpočtu koeficientu i v těchto jiných zdaňovacích obdobích, ale tento předpoklad nebyl takové intenzity, jež by se dala označit jako předpoklad, a to ještě navíc důvodný předpoklad, že dojde k doměření daně. Je nutné poukázat i na to, že na ústním jednání dne 18. 3. 2016, č. j. 62847/16/4200-13782-050597, jehož předmětem bylo „*Ústní jednání ve věci daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2014 a daně z přidané hodnoty za období únor 2013 až prosinec 2014*“, tedy bylo vedeno až po zahájení druhé daňové kontroly, se správce daně dotazoval žalobkyně, za jakým účelem pořizuje pozemky. Žalobkyně k této otázce uvedla, že je pořizuje jako dlouhodobý hmotný majetek pro budoucí investice. Jak již bylo ukázáno výše (bod [46] a [47] tohoto rozsudku), důvod a účel pořízení pozemků je pro posouzení jejich zahrnutí do výpočtu koeficientu dle § 76 odst. 4 ZDPH podstatný. Dotazoval-li se správce daně žalobkyně na účel pořízení pozemků, je zjevné, že jej neznal. Ani z jiného časově předcházejícího vyjádření žalobkyně neplyne, že by účel a použití pozemků správce daně znal. Neznal-li jej, nemohl *důvodně předpokládat, že bude daň doměřena*. Soud i souhlasí s žalovaným, že na ústním jednání dne 18. 3. 2016 po žalobkyni správce daně požadoval rozdělení jednotlivých přijatých plnění na ta, která použila pouze pro plnění s nárokem na odpočet a na ta plnění, která použila zároveň pro plnění s nárokem na odpočet daně i plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet. Žalobkyně uvedla, že dané rozdělení poskytne správci daně v týdnu od 16. 5. 2016. Soud uzavírá, že správce daně před zahájením druhé daňové kontroly nedisponoval relevantními daňovými doklady ani vyjádřením žalobkyně, které by odůvodňovaly vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Soud pro úplnost doplňuje, že dle výše uvedené judikatury je možné výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu vydat pouze před zahájením daňové kontroly, nikoliv až v jejím průběhu.
62. Žalobkyně dále namítá, že daňová kontrola byla ukončena v jiném rozsahu, než v jakém byla zahájena.
63. Dle § 85 odst. 3 daňového řádu *správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit doručením oznámení o změně rozsahu daňové kontroly*.
64. Daňová kontrola zahájená dne 27. 10. 2015 za zdaňovací období leden a prosinec roku 2014 byla zahájena v rozsahu „*všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení v předmětu daňové kontroly vymezených daní za vymezená zdaňovací období*“. Ve stejném

rozsahu byla dne 18. 3. 2016 zahájena i daňová kontrola za zdaňovací období únor až prosinec roku 2013 a únor až listopad roku 2014.

65. Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 18. 2. 2015, č. j. 3 Afs 222/2014-44, věnoval otázce, zda je možné postupně ukončovat zahájenou daňovou kontrolu: „*Pro ukončení společné daňové kontroly daňový řád zvláštní pravidla nestanoví. Nicméně smyslu zákonné úpravy daňového řádu (a konec konců i prosté logice) neodporuje, pokud je společná daňová kontrola ukončována správcem daně postupně, v návaznosti na jednotlivé ze zákona oddělené předměty kontroly (tedy jednotlivé daně a zdaňovací období). Daňový řád rozlišuje ve vztahu k projednávané věci různé předměty daňové kontroly, odpovídající jednotlivým zdaňovacím obdobím pro DPH a zároveň též jednotlivým daňovým řízením, pro něž je daňovou kontrolou zjišťován skutkový stav. Podle názoru tohoto soudu je tedy zcela v souladu se zákonem jak postupné zahajování daňových kontrol (tedy i v případě společné kontroly její rozšíření na další období), podle okolností toho kterého případu, tak také postupné ukončování těchto kontrol, bylo-li provedeno tak, že odpovídalo jednotlivým předmětům kontroly (to jest jednotlivým daňovým řízením). Jde o postup, který vyplývá ze smyslu právní úpravy daňové kontroly v daňovém řádu. Daňový řád v § 88, který upravuje ukončení daňové kontroly, hovoří o daňové kontrole sice v singuláru, tato úprava je však (obdobně jako předcházející části právní úpravy daňové kontroly) obecně formulovaná pro daňovou kontrolu s jedním předmětem. Na ukončování společné daňové kontroly, která má více předmětů, je ji třeba aplikovat v souladu se smyslem právní úpravy daňové kontroly. Nejde tak o postup mimo rámec daňového řádu, ale o postup založený na smyslu právní úpravy daňového řádu. Samozřejmě, i při postupném ukončování se vždy k postupně ukončovaným „úsekům“ společné daňové kontroly vztahují povinnosti správce daně stanovené v § 88 daňového řádu.“*
66. Z uvedené citace plyne, že pro řádné vedení daňové kontroly pro více zdaňovacích období je nutné respektovat předmět dílčích daňových kontrol za každé jednotlivé období. Společné vedení daňové kontroly za více zdaňovacích období je především v souladu s naplněním zásady hospodárnosti. Postupné zahajování a ukončování je dle výše uvedeného rozsudku zcela možné.
67. V nyní posuzované věci správce daně nerozšířil první daňovou kontrolu i o zdaňovací období, v jehož rozsahu zahájil druhou daňovou kontrolu, ale o daném druhém zdaňovacím období zahájil daňovou kontrolu novou. Žalobkyně pak správci daně vyčítá, že obě daňové kontroly ukončil jednou společnou zprávou o daňové kontrole. Žalobkyně nijak neuvádí, jak jí tímto postupem bylo zasaženo do jejích hmotných práv, a ani soudu to není zřejmé. Žalobkyně zjevně nebyla v pochybnostech v tom, jaké daňové kontroly a v jakém rozsahu se ukončují, naopak jí to bylo zřejmé, jelikož v podaném odvolání výslovně rekapitulovala, že brojí proti platebním výměrům, jež byly vydány na základě proběhlých daňových řízení ukončených zprávou o daňové kontrole. Dle soudu byl postup žalovaného v souladu se zásadou hospodárnosti řízení a povinností co nejméně zatěžovat daňové subjekty, když vydal pouze jednu zprávu o daňové kontrole a nikoliv dvě, jež by byly obsahově téměř shodné. Soud i poukazuje na to, že zahájení druhé daňové kontroly mělo všechny potřebné náležitosti, jaké by mělo i rozšíření první daňové kontroly o rozsah, ve kterém byla zahájena druhá daňová kontrola. Jak již bylo uvedeno, žalobkyni tak tímto postupem nebylo zasaženo do žádných hmotných práv. Daná skutečnost tak nemá vliv na zákonnost žalobou napadená rozhodnutí žalovaného.

#### IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

68. Městský soud neseznal žádnou ze vznesených námitek důvodnou, proto z výše uvedených důvodů žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
69. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně v řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení žádné náklady nad rámec jeho úřední povinnosti, proto mu soud podle § 60 odst. 7 s. ř. s. náhradu nákladů řízení nepřiznal.

#### Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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](http://www.nssoud.cz).

Praha 31.08.2023

Mgr. Gabriela Bašná v.r.  
předsedkyně senátu