



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudců Mgr. Kateřiny Kozákové a Mgr. Vadima Hlavatého v právní věci

žalobce: **EXMOORE INVESTMENTS s.r.o.**, IČO: 27236463  
se sídlem Na Výsluní 201/13, Praha 10  
zastoupený JUDr. Ondřejem Lichnovským, advokátem  
se sídlem Palackého 151/10, Prostějov

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČO: 72080043  
se sídlem Masarykova 427/31, Brno

v řízení proti žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 9. 2021, č.j. 37498/21/5300-22444-713037,

**takto:**

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobci se náhrada nákladů nepřiznává.
- III. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.

## Odůvodnění:

### I.

#### Základ sporu

1. Žalobce podal žalobu proti v záhlaví uvedenému rozhodnutí žalovaného, jímž bylo jeho odvolání zamítnuto a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“ či „prvostupňový správní orgán“) ze dne 1. 10. 2020, č. j. 7523608/20/2010-53523-106604, a to platební výměr na daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2018 (dále též „platební výměr“ či „prvostupňové správní rozhodnutí“).
2. Platebním výměrem byla žalobci dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném (dále jen „ZDPH“) a podle § 147, § 139 odst. 1 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění rozhodném (dále jen „daňový řád“), a na základě výsledku postupu k odstranění pochybností dle úředního záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností č. j. 6145843/20/2010-61562-110303 ze dne 7. 9. 2020 a sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností č. j. 7004821/20/2010-61562-110303 ze dne 8. 9. 2020 správcem daně vyměřena daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2018 s nadměrným odpočtem v částce 13 254 Kč.
3. Jelikož žalobce s platebním výměrem nesouhlasil, podal proti němu odvolání, jež bylo žalobou napadeným rozhodnutím zamítnuto. Žalovaný své rozhodnutí odůvodnil tím, že za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2018 (dále též „kontrolované období“) vznikly správci daně pochybnosti o správnosti a pravdivosti údajů tvrzených žalobcem v oddíle „C“ řádného daňového přiznání za kontrolované období (evidováno pod č. j. 8076914/18, dále též „daňové přiznání“), a proto vydal dne 22. 11. 2018 výzvu k odstranění pochybností, č. j. 8563354/18/2010-53524-106604, podle § 89 odst. 1 daňového řádu (dále jen „Výzva 1“). Tímto byl zahájen postup k odstranění pochybností zaměřený mj. na prokázání nároku na odpočet daně uplatněného v daňovém přiznání. Mezi správcem daně a žalobcem následně probíhala e-mailové komunikace, ve které žalobce reagoval na Výzvu 1 a správci daně předkládal požadovaná sdělení a důkazní prostředky. Na základě takto předložených důkazních prostředků však správce daně nabyl další pochybnosti, stran oprávněnosti žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně, a proto zaslal žalobci dne 29. 7. 2019 výzvu k prokázání skutečností, č. j. 6392420/19/2010-61562-110303, podle § 92 odst. 4 daňového řádu (dále jen „Výzva 2“), kterou vyzval žalobce k prokázání, že se v případě plnění přijatých od dodavatele STAFOS REAL s.r.o. (dále jen „STAFOS REAL“), podle daňových dokladů č. DZV9-121/2018, č. DZV-144/2018, č. 1272183 a č. 1272237 (dále jen „šetřená plnění“) skutečně jednalo o plnění, ze kterých je povinnost přiznat daň, neboť pouze z takových plnění vzniká nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 zákona o DPH, či o plnění osvobozená s nárokem na odpočet daně. Dne 11. 8. 2019 žalobce v odpovědi na Výzvu 2 evidované pod č. j. 6770036/19, zasláné již prostřednictvím datové schránky, mj. uvedl, že s ohledem na § 56 ZDPH vykazuje uplatněný nárok na odpočet daně z plnění přijatých od dodavatele STAFOS REAL v dodatečném daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2018 v plné výši, načež téhož dne podal jak dodatečné daňové přiznání za kontrolované období, tak dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2018. V dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2018 odvolatel „vrátil“ uplatněný nárok na odpočet daně ze

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

šetřených plnění v rámci úpravy odpočtu daně na ř. 60, jak avizoval v odpovědi na Výzvu 2.

4. Žalovaný ohledně podstatného skutkového stavu zrekapituloval, že po zaslání Výzvy 1 žalobce prostřednictvím e-mailové komunikace správci daně mj. sdělil, že ve 3. čtvrtletí roku 2017 investoval do výstavby nových bytů v Praze a Olomouci, jejichž kolaudace proběhne v první polovině roku 2019, kdy budou zařazeny do užívání a následně využity k ekonomické činnosti žalobce – konkrétně k pronájmu. Ke sporné bytové jednotce žalobce doplnil odkaz na webové stránky projektu, ze kterých vyplývá, že se jedná o developerský projekt T., O. - S. Dále žalobce uvedl, že nadměrný odpočet za kontrolované období vznikl uhrazením záloh na výše uvedenou bytovou jednotku, k čemuž přiložil Smlouvu o uzavření budoucí smlouvy kupní ze dne 20. 9. 2017 včetně splátkového kalendáře (dále též „smlouva o smlouvě budoucí“) a odpovídající daňové doklady č. DZV9-121/2018, DZV-144/2018, 1272183 a 1272237. Z těchto daňových dokladů a z předložené smlouvy o smlouvě budoucí správce daně zjistil, že žalobce uplatnil v daňovém přiznání nárok na odpočet daně z plnění přijatých od společnosti STAFOS REAL jejichž předmětem bylo pořízení novostavby bytové jednotky č. 202, T., O. – S. (dále též „bytová jednotka“ či „sporná bytová jednotka“) a za pořízení vybavení bytové jednotky (dodávka a montáž obkladů, dlažby, dveří, podlahového topení, podlahy, vybavení koupelny, elektro prací). Následně žalobce sdělil správci daně, že bytová jednotka je ode dne 1. 1. 2019 pronajata za účelem dlouhodobého nájmu panu H. Ze žalobcem předložené smlouvy o nájmu bytu ze dne 1. 1. 2019 (dále jen „nájemní smlouva“) správce daně v souladu s tvrzením odvolatele zjistil, že bytová jednotka je od 1. 1. 2019 pronajata panu T. H. - fyzické osobě, která není plátcem daně, a to za účelem bydlení, tzn. k dlouhodobému nájmu. Žalobce předložil rovněž souhlas s podnájmem a zřízením trvalého bydliště ze dne 14. 12. 2018, kterým STAFOS REAL udělil souhlas, aby žalobce podnájal bytovou jednotku panu H., a aby si pan H. zřídil na adrese bytové jednotky trvalý pobyt (dále též „Souhlas“). Na základě nově zjištěných skutečností nabyt správce daně pochybnosti o tom, zda žalobce uplatnil nárok na odpočet daně ze šetřených plnění oprávněně, neboť nájem nemovité věci je podle § 56a ZDPH osvobozen od daně. Proto zaslal správce daně žalobci dne 29. 7. 2019 Výzvu 2 podle § 92 odst. 4 daňového řádu, ve které žalobce mj. vyzval, aby prokázal oprávněnost nároku na odpočet daně ze šetřených plnění, tedy jejich použití k uskutečňování ekonomické činnosti podle § 72 zákona o DPH, konkrétně aby prokázal, zda se jedná o uskutečněná plnění, kde je povinnost přiznat daň nebo o plnění osvobozené s nárokem na odpočet daně. V odpovědi na Výzvu 2 doručené správci daně dne 11. 8. 2019, evidované pod č. j. 6770036/19/2010-61562-110303, žalobce sdělil, že jde o plánovanou investici do novostavby bytu určeného pro následný prodej. Kupujícím měl být pan T. H., který ovšem z důvodu nedostatku finančních prostředků nemohl prozatím bytovou jednotku koupit. Než tedy bude samotný prodej dořešen, žalobce s péčí řádného hospodáře bytovou jednotku panu H. od 1. 1. 2019 pronajal. Bytová jednotka byla panu H. předána dne 17. 12. 2018, k čemuž odvolatel předložil Předávací protokol. Žalobce rovněž sdělil, že při kontrole účetnictví za rok 2018 zjistil povinnost podat dodatečné daňové přiznání za šetřené období, které bude zasláno datovou zprávou. Dne 11. 8. 2019 žalobce podal u správce daně dodatečné daňové přiznání k DPH za šetřené období, ve kterém provedl v souvislosti se šetřenými plněními opravu odpočtu daně.
5. Správce daně zdůraznil, že sám žalobce uvedl, bytová jednotka byla pořízena za účelem jejího dlouhodobého pronájmu a taktéž byla tímto způsobem využita; tato tvrzení mají i oporu v žalobcem doložených podkladech (nájemní smlouva, předávací protokol, souhlas).

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

Osoba, které byla bytová jednotka pronajata k bydlení, nebyla plátcem daně. Byť žalobce až na Výzvu 2 uplatnil odlišné tvrzení, tj. tvrzení, že bytová jednotka byla pořízena za (jiným) účelem jejího prodeje, nedoložil žalobce změněné tvrzení žádným důkazním materiálem, ani takové důkazy nenavrhl provést. Správce daně tak správně dle žalovaného dospěl na základě zjištěných skutečností k závěru, že žalobce k novému tvrzení o prodeji bytové jednotky neunesl břemeno důkazní, tudíž nárok na odpočet daně ze šetřených plnění uplatnil neoprávněně, resp. v rozporu s § 72 ZDPH, neboť šetřená plnění byla následně použita pro osvobozená plnění, tudíž nárok na odpočet daně odvolateli nevznikl, jak rovněž uvedl v úředním záznamu o průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností, č. j. 6145843/20/2010-61562-110303, který byl dne 8. 9. 2020 se sdělením, č. j. 7004821/20/2010-61562-110303, zaslán žalobci. Jelikož žalobce ke sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností nepředložil ani nenavrhl další důkazní prostředky, neshledal správce daně důvody pro pokračování dokazování a vydal napadené rozhodnutí.

6. Žalovaný k právnímu posouzení věci poukázal na to, že v České republice je daňové řízení postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má povinnost tvrzení i povinnost toto své tvrzení doložit. Ve vztahu k uplatnění nároku na odpočet daně vychází konkrétní obsah povinnosti tvrzení z § 72 odst. 1 ZDPH, dle kterého musí daňový subjekt při uplatnění nároku na odpočet daně tvrdit, že přijal zdanitelné plnění a že toto následně použil v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování plnění blíže vyjmenovaných v písm. a) až e) citovaného ustanovení. Ekonomickou činnost definuje § 5 odst. 2 ZDPH a považuje se za ni i využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Daňový subjekt má tak nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v § 72 odst. 1 ZDPH. Takový nárok však nevzniká, jedná-li se o přijatá zdanitelná plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně podle § 51 ZDPH s odkazem na § 56a ZDPH týkající se nájmu nemovité věci. V § 56a odst. 3 ZDPH je zakotvena možnost daňového subjektu zatížit daní nájem nemovité věci v případě, že je nemovitá věc pronajata jinému plátcí pro účely uskutečňování jeho ekonomické činnosti daňového subjektu.
7. Žalovaný poté připomněl, že žalobce namítal nezákonnost postupu správce daně k odstranění pochybností, jenž byl nezákonným zásahem, kdy správce daně „vydával další a další výzvy v probíhajícím postupu k odstranění pochybností, i když měl již dávno přejít na daňovou kontrolu“. K uvedenému žalovaný sdělil, že v daném případě žalobce neprokázal skutečnosti požadované ve Výzvě 2 a neodstranil pochybnosti správce daně. Závěry správce daně pak setrvaly nezměněné rovněž po vyjádření se žalobce ke sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností, ve kterém žalobce nenavrhl žádné další důkazní prostředky. Správce daně tak správně přistoupil ke stanovení daně, neboť je zřejmé, že podle správce daně nebylo potřeba pro správné stanovení daně pokračovat v dokazování a opačný postup neinicioval ani sám žalobce, čímž nebyl dán žádný důvod pro přechod do daňové kontroly. Nadto žalovaný uvedl, že zákon nestanoví konkrétní dobu provádění postupu k odstranění pochybností, ani rozdělení úkonů, které je správce daně oprávněn činit v rámci postupu k odstranění pochybností, a které v rámci daňové kontroly, rovněž v tomto ohledu tedy není možné shledat žádné opodstatnění pro přechod do daňové kontroly. Dále žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2016, č. j. 2 Afs 74/2016-15, dle kterého i pokud by správce daně ve zde řešeném případě postupoval nesprávně ve smyslu shora uvedené námítky žalobce, neměl by tento

nesprávný postup správce daně vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí jako takového a žalobce by tímto nesprávným postupem nebyl nijak zkrácen na svých právech.

8. Žalovaný dále připomněl, že žalobce konkrétně namítal, že správce daně postupoval v rozporu se zákonem o DPH a Směrnicí Rady 2006/112/ES a rozsudkem SDEU ze dne 17. 9. 2020 ve věci C-791/18. K uvedenému žalovaný sdělil, že nesouhlasí s tvrzením žalobce, že dostatečně věrohodným způsobem vysvětlil a doložil úmysl následného prodeje bytové jednotky, neboť jak v rámci vyměřovacího řízení, tak i v rámci odvolacího řízení, setrval ohledně úmyslu budoucího prodeje bytové jednotky pouze v rovině tvrzení, jelikož k prokázání tohoto úmyslu nepředložil žádné důkazní prostředky. Naopak, z žalobcem předložených sdělení a důkazních prostředků vyplývá, že již od 1. 1. 2019 využíval bytovou jednotku k uskutečňování dlouhodobého nájmu fyzické osobě, která není plátcem daně a takový nájem je podle § 56a ZDPH plněním osvobozeným od daně, a šetřená plnění tudíž nemohou za daných okolností zakládat nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 ZDPH. Na uvedeném závěru ničeho nemění dle žalovaného ani skutečnost, že žalobce provedl opravu nárokovaného odpočtu daně ze šetřených plnění v rámci dodatečného daňového přiznání. Závěrem žalovaný uvedl, že v dané věci není právní posouzení správce daně v rozporu s rozsudkem SDEU ze dne 17. 9. 2020 ve věci C-791/18.

## II.

### Žaloba, vyjádření žalovaného

9. Žalobce v žalobě předně shrnul podstatný skutkový děj v dané věci následovně. V roce 2017 měl žalobce v rámci své ekonomické činnosti podnikatelský záměr spočívající v pořízení si bytové jednotky v novostavbě; žalobce přitom zvažoval mezi jejím pronájmem a prodejem. Nakonec se rozhodl pro její prodej panu T. H. Tento byl jejím nájemníkem, avšak neměl dostatek finančních prostředků k její okamžité koupi, proto se se žalobcem domluvili na dočasném pronájmu a žalobce částku nájemného navýšil o DPH. Žalobce akcentoval, že správcem daně kontrolované daňové období 3. čtvrtletí roku 2018 zahrnovalo i dobu, po kterou ještě bytová jednotka nebyla dostavěna ani zkolaudována, tudíž o jejím případném využití nemohlo být ještě uvažováno.
10. Žalobce správním orgánům vytýkal vady ve zjištěném skutkovém stavu. Konkrétně nesouhlasil s tím, že skutkový stav byl zjišťován toliko prvoinstančním správcem daně, a to jednak mimo režim daňového řádu (formou mailové korespondence) a zejména pak na základě pro daňového neprofesionála nesrozumitelných výzev. Reakce žalobce na výzvy pak byly žalovaným dezinterpretovány, což se projevilo zejména v bodě [24] napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný nesprávně vycházel z mailových odpovědí žalobce, když nezohlednil datum, kdy byly tyto maily vyhotoveny. Ke vzniku mailových reakcí totiž došlo až po skončení kontrolovaného zdaňovacího období za situace, kdy již žalobce věděl, jaký je osud bytové jednotky, avšak v průběhu kontrolovaného zdaňovacího období neměl žalobce ještě jasno v tom, zdali ji prodá, resp. jak s ní naloží. Žalobce tak v reakci na Výzvu 2 osvětlil správním orgánům přístup k bytové jednotce v širším časovém horizontu, než jen k datu sepsu reakce, když uvedl, že záměrem byl prodej bytové jednotky panu H., jakmile tento bude mít k dispozici finanční prostředky s tím, že do té doby mu bude bytová jednotka pronajímána. Žalobce proto zásadně nesouhlasil s nepodloženou fabulací

žalovaného, že měl mít v úmyslu bytovou jednotku od počátku jejího pořízení pronajímat neplátcům DPH.

11. Žalobce dále namítá, že byl zkrácen na svých právech postupem k odstranění pochybností správce daně, jelikož nedošlo k řádnému dialogu, resp. k řádnému dokazování v rámci běžné daňové kontroly. Správním orgánům vytkl, že i když on sám na podporu svých tvrzení předkládal mnohé důkazy, naopak správce daně žádné důkazy potvrzující jeho pochybnosti nepředložil, dokonce v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu neprovedl nabízející se výslech pana H., facility managera M. J. atp.; nebyly tak provedeny ani základní důkazní prostředky. Tudíž postup k odstranění pochybností měl za rozporný s § 6 odst. 3 daňového řádu, když byl veden zkratkovitě a nesrozumitelně, bez řádných výzev a poučení a způsobem neslučitelným s daňovým řádem (mailovou komunikací). Tato nezákonnost se projevila tak, že dokazování bylo správními orgány vedeno ryze jednostranně, když bylo *osekáno* pouze na to, co žalobce sám správci daně doložil. Žalobce naopak očekával, že žalovaný tuto v odvolání namítanou nezákonnost zhojí zvýšenou součinností, namísto toho bylo vydáno konečné rozhodnutí o odvolání. V této souvislosti žalobce poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, sp. zn. 2 Afs 24/2007 a dovodil, že v daném řízení nebyl srozumitelným jazykem zpraven o tom, že je jeho povinností prokázat skutečnost, že nákup bytu bude spojen s příjmem podléhajícím DPH. Taktéž žalobce nesouhlasil s tím, že ze strany správních orgánů nebyl uplatněn žádný požadavek na dodání důkazních prostředků prokazujících pro řízení podstatný úmysl žalobce bytovou jednotku prodat.
12. Žalobce dále v žalobě namítal nesprávné právní posouzení věci, když k doměření daně došlo z důvodu, že od 4. čtvrtletí roku 2018 žalobce bytovou jednotku pronajal panu H. Tato nezákonná aplikace předsudku zpětného hodnocení byla žalovaným nahrazena svou vlastní chytristikou o neunesení důkazního břemene žalobcem viz bod [26] napadeného rozhodnutí. Zásadně žalobce nesouhlasil se závěrem správních orgánů, že v řízení neunesl důkazní břemeno, když pro tento účel plně postačuje vyjádření úmyslu, přičemž dle žalobce je povinností správce daně tento úmysl žalobce dovozovat i implicitně. V této souvislosti žalobce poukazuje na rozsudek SDEU ze dne 25. 7. 2018, ve věci C-140/17.
13. Za klíčové měl zodpovězení otázky, ke kterému okamžiku se posuzuje nárok na odpočet DPH. Žalovaný tuto okolnost posuzoval nesprávně podle výsledného stavu, tj. k době skončení předmětného zdaňovacího období. Přičemž dle názoru žalobce je nutno tuto okolnost posuzovat podle stavu k datu uskutečnění zdanitelného plnění u přijatých faktur, ze kterých je čerpán nárok na odpočet DPH a k tomuto okamžiku musí správce daně postavit na jisto, zda je přijaté plnění používáno pro ekonomické činnosti s daní na výstupu. V daném případě měl správce daně posoudit, zda je vyloučeno, aby po dokončení výstavby bytové jednotky bylo výsledné plnění použito pro ekonomickou činnost s daní na výstupu, neboť se jednalo o plnění ve formě tzv. mezitímních prací (tj. průběžné práce na výstavbě jednotky). Žalobce byl přesvědčen, že dokud není plnění hotové (tj. výstavba bytové jednotky dokončena), pak lze plány ohledně nakládání s ním spojené měnit; dospěl proto k názoru, že není-li v době výstavby bytové jednotky vyloučeno její použití pro ekonomickou činnost s daní na výstupu, pak nelze nárok na odpočet odepřít.
14. Žalobce přitom již ve 4. čtvrtletí roku 2018 rozhodl o prodeji bytové jednotky, tudíž až od tohoto okamžiku žalobce ztratil nárok na daňový odpočet, na což reagoval dodatečným daňovým přiznáním. Přičemž toliko nedostatek finančních prostředků na straně kupujícího vedl k tomu, že došlo k prozatímnímu pronájmu bytové jednotky. Správními

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

orgány provedené umělé přesouvání ztráty nároku na odpočet do období předcházejícího, učiněné v neprospěch žalobce, proto nemůže obstát a vede k nezákonnosti napadeného rozhodnutí.

15. Žalobce rovněž namítal zavádějící výklad § 56 a § 56a ZDPH přijatý správcem daně ve Výzvě 2, v němž správce daně uvedl, že od daně je osvobozeno dodání nemovitostí a nájem nemovité věci, čímž si správce daně odůvodnil pochybnosti o uplatněném odpočtu daně na vstupu dle přijatých daňových dokladů. Naopak žalobce byl toho názoru, že dodání bytové jednotky bylo od daně osvobozeno až po uplynutí 5 let od vydání kolaudačního souhlasu, což nebyl případ žalobce a nájem podléhá dani za podmínek daných § 56a odst. 3 ZDPH.
16. Žalobce navrhl soudu, aby žalobou napadené rozhodnutí zrušil.
17. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 21. 1. 2022 odmítl veškeré žalobní námítky. Žalovaný v podrobnostech odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a zrekapituloval dosavadní průběh řízení tak, že správci daně vznikly pochybnosti o správnosti a pravdivosti údajů v daňovém tvrzení žalobce, a proto vydal Výzvu 1, čímž byl zahájen postup k odstranění pochybností. Pochybnosti správce daně se týkaly mimo jiné oprávněnosti nároku na odpočet daně, který žalobce ve svém daňovém přiznání uplatnil. Žalobce na uvedenou výzvu reagoval prostřednictvím e-mailu, kdy touto cestou předkládal správci daně požadovaná sdělení a důkazní prostředky. Následně správce daně přistoupil k vydání Výzvy 2, kterou vyzval žalobce k prokázání, že se v případě plnění přijatých od dodavatele STAFOS REAL, jejichž předmětem bylo pořízení bytové jednotky a pořízení jejího vybavení, skutečně jednalo o plnění určená k uskutečňování ekonomické činnosti. Konkrétně měl žalobce prokázat, zda se jedná o plnění určená pro uskutečnění plnění, kde je povinnost priznat daň nebo o plnění osvobozená s nárokem na odpočet daně, neboť pouze z takových plnění vzniká nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 ZDPH. Žalobce současně s odpovědí, v níž uvedl, že jeho původním záměrem bylo pořízenou bytovou jednotku prodat, podal dodatečná daňová přiznání, a to jak za kontrolované období 3. čtvrtletí 2018, tak za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2018, kde prověřovaný odpočet daně „vrátil“; tedy kde provedl opravu tohoto odpočtu. Řízení zahájena podáním dodatečných daňových přiznání proto musel správce daně s odkazem na § 141 odst. 7 daňového řádu zastavit, neboť daň v obou případech ještě nebyla vyměřena. Následně správce daně vydal za kontrolované zdaňovací období 3. čtvrtletí 2018 platební výměr, v němž vyloučil nárok žalobce na odpočet daně z předmětných plnění, jelikož žalobce doložil využití bytové jednotky k pronájmu osvobozenému od daně a záměr jakéhokoliv jiného využití nijak nedoložil.
18. Žalovaný odmítl žalobní námítku, že pro žalobce jakožto daňového neprofesionála byly výzvy a zřejmě i celá komunikace se správcem daně nesrozumitelná, zkratkovitá a rozporná s § 6 odst. 3 daňového řádu, když v písemných vyjádřeních žalobce nezachytil, že by kdy naznačil či přímo uvedl, že mu není zřejmé, co a proč je po něm správcem daně požadováno. Když správce daně naznal, že je na místě prověřit oprávněnost uplatněného odpočtu daně, sdělil své pochybnosti ve srozumitelně formulované ve Výzvě 1, na kterou žalobce opět konkrétním způsobem reagoval, stejně jako na další dotazy kladené správcem daně. Žalovaný dodal, že vzhledem k tomu, že žalobce je plátcem DPH od roku 2006, jeví se velmi nepravděpodobné, že by se žalobce v problematice nároku na odpočet DPH a v základních principech systému DPH neorientoval. Žalovaný také považuje za zcela standardní a dostačující poučení, jež bylo součástí obou správcem daně vydaných výzev, a

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

pokud ani žalobce sám neuvádí, v jaké konkrétní věci poučení ze strany správce daně postrádal, nelze na takovou neurčitou námitku reagovat jinak než takto obecným způsobem.

19. K námitce žalobce, že si správce daně vybíral z reakcí žalobce, jen to, co se mu mělo hodit, považuje žalovaný za vhodné shrnout konkrétní skutkové okolnosti věci, resp. obsahy jednotlivých vyjádření žalobce, které ve vyjádření blíže rozebírá s tím, že skutková zjištění jsou náležitě zdokumentována ve spisovém materiálu, přičemž je žalobce přesvědčen, že v napadeném rozhodnutí byla popsána zcela pravdivě a k žádné dezinterpretaci nedošlo.
20. Co se týče námitky, že správce daně měl odpovědi žalobce hodnotit s přihlédnutím k časovému okamžiku, kdy byly činěny, žalovaný poukazuje na to, že pokud by byla bytová jednotka žalobcem pořízena za účelem dalšího prodeje, jednalo by se o zásadní okolnost právě z hlediska daňových dopadů. Kdyby takový záměr skutečně existoval a z tohoto důvodu by žalobce uplatňoval nárok na odpočet daně u plnění souvisejících s pořízením předmětné bytové jednotky, tížilo ho v tomto směru nejen břemeno důkazní, ale i břemeno tvrzení. Žalovanému tak není zřejmé, proč by žalobce toto tvrzení neučinil sám již na počátku řízení, zejména když se relevance této informace při prověřování oprávněnosti uplatněného odpočtu nabízela, či alespoň poté, co byl obeznámen s tím, že doložený pronájem nezakládá nárok na uplatnění odpočtu DPH u přijatých souvisejících plnění. Současně upozornil, že žalobce tuto informaci neuvedl v reakci ani na jednu Výzvu, ani v odvolacím řízení a ostatně i v nyní projednávané žalobě zůstává toto vyjádření v rovině nedoloženého tvrzení.
21. Žalovaný se neztotožnil ani se žalobními námitkami, že zatímco žalobce předkládal důkazní prostředky, správce daně pro své závěry nepředložil důkaz žádný a ani se nepokusil sám skutkový stav zjišťovat, čímž porušil § 92 odst. 2 daňového řádu. V této souvislosti žalovaný poukazuje na § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, dle kterého správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Uvedené ovšem neznamená, že správce daně tyto skutečnosti musí prokazovat výhradně vlastními důkazními prostředky, které by si sám opatřoval. Důkazní povinnost správce daně spočívá v přesném označení těch skutečností, které existenci důvodných pochybností zakládají, přičemž tomuto správce daně dostal, když identifikoval konkrétní důvody pochybností o oprávněnosti uplatněných odpočtů, a to doložené využití bytové jednotky k pronájmu fyzické osobě za účelem bydlení. Bylo pak opět na žalobci, aby doložil takové důkazní prostředky, kterými by vznik nároku odpočtu prokázal. Zdůraznil, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na povinnosti daňového subjektu prokazovat vše, co sám tvrdí.
22. K námitce žalobce, že nebyl veden dostatečný dialog se žalobcem a nebylo tak provedeno řádné dokazování ve věci, což mělo být zapříčiněno tím, že byl veden postup k odstranění pochybností namísto daňové kontroly, žalovaný podotýká, že námitky týkající se vedení a doby trvání postupu k odstranění pochybností byly uplatněny již jako námitky odvolací a žalovaný na ně reagoval v bodech [30] až [34] napadeného rozhodnutí.
23. K samotnému důkaznímu řízení žalovaný uvádí, že nesdílí žalobcem nastíněný názor, že by řádné dokazování mohlo být vedeno jedině v rámci daňové kontroly a dokazování vedené v rámci postupu k odstranění pochybností bylo v tomto srovnání jakkoliv méněcenné či podřadné. V případech, kde je nutno vést rozsáhlejší dokazování z hlediska

časové náročnosti a nutnosti provedení většího množství úkonů, je na místě vést daňovou kontrolu. Taková situace u žalobce nenastala, když nutnost vedení rozsáhlejšího dokazování nevyvstala ani během probíhajícího postupu k odstranění pochybností. Co se týče odvolacího řízení, žalovaný v provedeném dokazování neshledal žádné nedostatky. K výtkám žalobce, že správní orgány nesprávně komunikovaly s žalobcem prostřednictvím mailových zpráv, vysvětlil, že tímto méně formálním způsobem proběhla komunikace ohledně reakce žalobce na Výzvu 1 a jednalo se o formu komunikace, která zřejmě žalobci vyhovovala, ostatně i nyní v žalobě pouze uvádí, že e-maily obecně daňový řád nezmiňuje, avšak autenticitu ani autorství svých zpráv adresovaných úřední osobě správce daně nespornuje.

24. K námitce žalobce týkající se nesprávného právního posouzení věci samé žalovaný podotýká, že shodné námitky žalobce vznesl již v odvolacím řízení a žalovaný se k nim vyjádřil v bodech [35] až [40] napadeného rozhodnutí. Pokud žalobce namítá, že měl být žalobcův záměr či úmysl (jak naloží s bytovou jednotkou) správcem daně předpokládán, nelze se s takovou úvahou ztotožnit, neboť od samého počátku komunikace správce daně a žalobce nic nenasvědčovalo tomu, že by žalobce takový záměr či úmysl mohl mít. Nelze tak, a to ani ve světle dalšího vývoje řízení, od správce daně a žalovaného oprávněně očekávat, že budou dovozovat, že žalobce, jakožto osoba, jejíž činnost spočívá v pronájmu bytových jednotek fyzickým osobám za účelem bydlení, zamýšlela právě tuto jedinou bytovou jednotku pořídit za účelem prodeje, tím spíše když žalobce sám hovořil (nejprve) výhradně o pronájmu.
25. Žalovaný navrhl soudu, aby nedůvodnou žalobu zamítl.

### III.

#### Posouzení žaloby

26. Na základě podané žaloby přezkoumal Městský soud v Praze napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 s. ř. s.].
27. Žaloba není důvodná.
28. Soud předně v dané věci zdůrazňuje, že řízení o žalobě je ovládáno zásadou dispoziční; tudíž obsah a kvalita žaloby do značné míry předurčují nejen rozsah přezkumné činnosti, ale i obsah rozsudku soudu. Je proto odpovědností žalobce, aby v žalobě řádným a dostatečně konkrétním způsobem specifikoval skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí správního orgánu (viz analogicky např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2015, č. j. 8 As 109/2014 – 70).
29. Soud se nejprve zabýval žalobcovou námitkou nesrozumitelné a zkratkovité formy komunikace správce daně při postupu k odstranění pochybností, což bylo v rozporu s § 6 odst. 3 daňového řádu, a projevilo se v jednostranně vedeném dokazování, kdy správce daně vycházel toliko z důkazních podkladů doložených žalobcem, dále tím, že nebyl prokazován úmysl žalobce prodat bytovou jednotku, a rovněž tak tím, že se žalobci nedostalo poučení, že má prokázat skutečnost, že nákup bytové jednotky bude spojen

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

s příjmem podléhajícím DPH. Žalobce proto namítal, že byl na svých právech zkrácen, neboť nedošlo k řádnému dialogu mezi ním a správcem daně, resp. k řádnému dokazování v rámci běžné daňové kontroly.

30. V § 6 odst. 3 daňového řádu je zakotveno právo osob zúčastněných na správě daní být řádně v daňovém řízení ze strany správních orgánů poučen o svých právech a povinnostech. Povinnost poučovací je však zásadně vztažena k právům a povinnostem procesním, nikoliv k hmotněprávním. Sama poučovací povinnost vyplývá buď přímo ze zákona, anebo ji zvažuje správce daně s ohledem na povahu úkonu. Stěžejní je pak zejména správní uvážení správce daně, zdali povaha úkonu zapříčiňuje podání náležitého poučení. Poučení by mělo zejména směřovat k obeznámení daňového subjektu s možnostmi a specifiky vývoje dalšího řízení a pro tyto účely jej patřičně seznámit s jeho právy a povinnostmi.
31. Odlišností mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou se Nejvyšší správní soud již zabýval, například v rozsudku ze dne 10. října 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, č. 2729/2017 Sb. NSS, se Nejvyšší správní soud vyjádřil k této problematice následovně: *„Postup k odstranění pochybností má sloužit „především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených“, nikoli „k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3). Pro účely užití postupu k odstranění pochybností se tato „výhoda“ delšího běhu lhůt ke stanovení daně pro správce daně neodrazí.“* I proto je třeba při využití postupu k odstranění pochybností klást důraz na rychlost a jednoduchost řízení. Zásadní rozdíl mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou je v rozsahu oprávnění správce daně. V rámci postupu k odstranění pochybností je správce daně oprávněn toliko žádat od daňového subjektu doložení určitých skutečností, v daňové kontrole je může zjišťovat vlastními postupy, a to i v rámci sféry daňového subjektu proti jeho vůli (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. července 2008 č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, č. 1729/2008 Sb. NSS, které se sice vztahovalo k již neúčinnému zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a v něm upravenému vytýkacímu řízení, citované závěry jsou však přenositelné i na postupy v režimu daňového řádu). Vzhledem k invazivnější povaze daňové kontroly je navíc obecně vhodné nejprve zahájit postup k odstranění pochybností a teprve ukáže-li se, že v jeho rámci nelze pochybnosti správce daně o správnosti, průkaznosti či úplnosti údajů uvedených v daňovém přiznání rozptýlit, překlomit jej do daňové kontroly (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. července 2010 č. j. 5 Afs 92/2008 - 147, č. 2137/2010 Sb. NSS); volba postupu je nicméně na úvaze správce daně (viz výše citovaný rozsudek č. j. 1 Ans 10/2012 - 52). Dále Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 11. 2019, č. j. 6 Afs 136/2019 - 47, uvedl, že ani: *„[t]o, že by určitý postup byl vhodnější, však ještě neznamená, že jiná varianta musí být automaticky nezákonná. Nejvyšší správní soud uznává, že správce daně má alespoň na počátku relativní volnost ve výběru konkrétního postupu k prošetření činnosti daňového subjektu (srov. výše odst. [23]). Nelze totiž v této souvislosti ztrácet ze zřetele další aspekt, a sice to, že daňová kontrola s sebou nese intenzivnější zásahy do práv daňového subjektu. Z perspektivy daňového subjektu, resp. s ohledem na respekt k jeho právům, by proto měl mít přednost postup k odstranění pochybností, který daňovému subjektu umožní správci daně dobrovolně poskytnout veškeré potřebné údaje a doklady (srov. § 2 odst. 2 daňového řádu a výše citované usnesení rozšířeného senátu č. j. 5 Afs 92/2008 - 147). Současně platí, že vymezení rozsahu pochybností, na něž zaměří svou pozornost,*

*je plně v kompetenci (a úkolem) správce daně. Pokud by byla označena za nezákonnou samotná výzva k odstranění pochybností jen proto, že skutečný rozsah pochybností správce daně byl (anebo mohl být) širší, fakticky by to postavilo daňové subjekty do méně příznivé situace (správci daně by „pro jistotu“ častěji zahajovali invazivnější daňovou kontrolu).“*

32. V dané věci vydaná Výzva 1, tj. výzva k odstranění pochybností, byla dle názoru soudu vydána v souladu s § 89 odst. 1, 2 daňového řádu, jelikož správce daně v ní řádně specifikoval důvody, z nichž jeho pochybnosti pramení, když uvedl, že zjistil, že: „žalobce vykázal v posledních dvanácti měsících vyšší přijatá zdanitelná plnění než uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně“, z čehož vznikly správci daně oprávněné pochybnosti, zdali „byla přijatá zdanitelná plnění použita k uskutečnění ekonomické činnosti a zda byla v příznání uvedena veškerá uskutečněná plnění“, tedy zdali byl vykazovaný nárok na odpočet uplatněn v souladu s § 72 a § 73 ZDPH, proto správce daně žalobce vyzval, aby prokázal, že dotčená „plnění byla přijata od plátců daně“ a uvedené měl doložit příslušnými daňovými doklady. Dále správce daně vytknul žalobci pochybnosti v hodnotách uvedených na konkrétních řádcích kontrolního hlášení, a to na řádcích 5 a 21, jenž se pravda výslovně nevztahovaly ke sporné bytové jednotce, nýbrž k přijetí a poskytnutí služeb s místem plnění a od osob registrovaných v jiném členském státě. Nicméně soud má za to, že ve Výzvě 1 obsažené vymezení rozsahu pochybení bylo formulováno zcela jasným a srozumitelným způsobem a rozhodně nepřekročilo svou šíří mantinely stanovené zákonem. Jak ze shora citované judikatury vyplývá, je možné a poměrně pravděpodobné, že správce daně na základě reakcí daňového subjektu na výzvy k odstranění pochybností zjistí i nové (konkrétnější) pochybnosti u šetřených plnění, než jen ty, na něž ve výzvě původně cílil. Taktéž je ze zmiňované judikatury zřejmé, že správce daně přistoupením k postupu k odstranění pochybností vůči žalobci naopak využil příznivějšího úkonu, než jakým by bylo okamžité zahájení daňové kontroly, k níž se zásadně přistupuje v případech nutnosti provést rozsáhlejší dokazování, a to jak z hlediska jeho náročnosti časové tak skutkové (jinými slovy jde o postup více daňový subjekt zatěžující). Soud se ztotožňuje se správními orgány, že v dané věci nenastala situace, jež by odůvodnila potřebnost zahájení daňové kontroly u žalobce, když postup pro odstranění pochybností byl ukončen v okamžiku, kdy žalobce již žádné návrhy na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků ke svým tvrzením nepředkládal, v tomto směru soud odkazuje i na podrobné odůvodnění této námitky v bodech [30] až [34] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, na něž pro stručnost odkazuje.
33. Soud nesdílí ani výtku žalobce formulovanou v obecné rovině a spočívající v tvrzení, že správce daně byl povinen konkrétními důkazními prostředky prokázat důvodné pochybnosti o žalobcem uplatněném daňovém tvrzení. V této souvislosti soud odkazuje na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, jež je založena na názoru, že správce daně je povinen prokázat, že o souladu daňových tvrzení daňového subjektu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Správce daně je proto povinen označit skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené listiny jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86). Správce daně, jak již shora v předchozím odstavci uvedeno, své konkrétní pochybnosti sdělil a dal mu možnost tyto rozptýlit (viz Výzvy 2 k prokázání skutečností), což se však žalobci v dané věci nepodařilo.

34. Žalobce svými námitkami uplatněnými proti průběhu dokazování vytýkal správním orgánům, že s ním komunikovaly pro laika nesrozumitelným jazykem a bez řádných výzev. Soud se s touto výtkou žalobce neztotožnil, když naopak má obsah jak Výzvy 1, tak Výzvy 2 za zcela srozumitelný, když informace v nich obsažené byly formulovány jasným a určitým způsobem. Přičemž zásadně nelze přiměřenost srozumitelnosti výzev posuzovat dle charakteru či jiných vlastností žalobce, neboť by tak mohlo dojít k porušení zásady rovnosti. Pokud se žalobce cítil překvapen či zaskočen požadavky správce daně, zajisté měl možnost využít služeb odborného zastoupení, což neučinil a se správcem daně poměrně aktivně komunikoval a zcela odpovídajícím a logickým způsobem reagoval, aniž by mu dal jakýmkoli způsobem na vědomí, že nerozumí jeho požadavkům (viz ve správním spise založená podání žalobce ze dne 5. 12. 2018, ze dne 21. 1. 2019, ze dne 19. 2. 2019, ze dne 27. 2. 2019, ze dne 9. 8. 2019). Žalobce v žalobě označil konkrétní pasáž z Výzvy 2, kterou považoval za nesrozumitelnou. Jednalo se o krátký text z odůvodnění Výzvy 2, kde správce daně vysvětloval žalobci, proč, tj. na základě jakých konkrétních zákonných ustanovení mu vznikly pochybnosti ohledně žalobcem uplatněného odpočtu daně na vstupu dle určitých daňových dokladů. Správce daně s odkazem na zákonná ustanovení § 56 a § 56a ZDPH žalobci vysvětloval, že je dodání a nájem nemovité věci osvobozeno od daně. Žalobce přitom nesrozumitelnost daného textu spatřoval v tom, že právní výklad ustanovení § 56 a § 56a ZDPH správce daně zde uvedený je zavádějící, jelikož dle jeho názoru nájem nemůže podléhat dani za podmínek dle § 56 odst. 3 ZDPH. Již z takto formulované námitky žalobce je zřejmé, že žalobce velmi dobře pochopil obsah jím označené pasáže Výzvy 2, když sporoval v ní správcem daně předestřené právní posouzení a nikoli její formulační nesrozumitelnost.
35. Dále žalobce v obecné rovině namítal, že správce daně i žalovaný neprovedli mnohé, jím v daňovém řízení předložené důkazní prostředky. Soud předně zdůrazňuje, že v rámci této námitky žalobce neuvedl, jaké důkazní prostředky, jím navrhované či doložené neměly správní orgány provést a nespecifikoval v této souvislosti ani to, jaké skutečností jimi měly být prokázány. Soud proto opět v obecné rovině odkazuje na napadené rozhodnutí, kde žalovaný veškeré důkazy předložené žalobcem vypočetl a poté uzavřel, že ačkoli žalobce reagoval na výzvy, pochybnosti správce daně nebyly odstraněny, a proto dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno, neboť jím nebyla odstraněna pochybnost ohledně rozsahu uplatněného plnění vztahujících se ke sporné bytové jednotce, jež byla konkrétním způsobem formulována zejména ve Výzvě 2. Pokud žalobce namítal, že správce daně neprovedl, *ač se to nabízelo* svědecké výslechy nájemce bytové jednotky T. H. a facility managera M. J., pak ale měl takovéto konkrétní důkazní návrhy učinit již v rámci daňového řízení a nikoli až po jeho ukončení vytýkat správním orgánům, že tak samy z vlastní iniciativy neprovedly. Žalobce současně netvrdil, že by on sám v průběhu daňového řízení nemohl tyto důkazní návrhy učinit; v tomto směru pasivní jednání žalobce nelze přičítat k tíži správním orgánům.
36. K poukazu žalobce na rozsudek SDEU ze dne 25. 7. 2018, ve věci C-140/17, s tím, že není zapotřebí prokazovat úmysl, neboť jej lze dovozovat i implicitně, soud uvádí, že odkazovaný rozsudek SDEU neobsahuje žalobcem předestřený názor. Naopak je zde uvedeno, že toliko v případě absence výslovně vyjádřeného úmyslu daňového subjektu o určení zboží pro ekonomické užití, není vyloučeno, aby takový úmysl mohl ve věci vyplynout implicitně. A v nyní posuzované věci žalobce svůj úmysl o určení bytové jednotky k nájmu výslovně, určitě a nezaměnitelně již v okamžiku zahájení daňového řízení projevil.

37. Žalobce dále nesouhlasil s tím, že správce daně v daňovém řízení komunikoval formou e-mailu a nikoli prostřednictvím datových schránek. Žalobce má pravdu v tom, že správce daně je povinen dle daňového řádu s žalobcem, jenž má zřízeny datové schránky komunikovat výhradně tímto způsobem. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce měl datovou schránku zřízenou a že správce daně obě Výzvy 1, 2 i veškerá rozhodnutí (rozhodnutí o zastavení řízení ze dne 14. 8. 2019, úřední záznam ze dne 7. 9. 2020, sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností na DPH za kontrolované období, platební výměr ze dne 1. 10. 2020) zaslal žalobci právě do jeho datových schránek. E-mailová komunikace pak mezi účastníky byla zahájena na základě žalobcem zasílaných podání e-mailem (viz ve správním spise založená podání žalobce ze dne 5. 12. 2018, ze dne 21. 1. 2019, ze dne 19. 2. 2019, ze dne 27. 2. 2019, ze dne 9. 8. 2019, jimiž žalobce odpovídal na správcem daně zasláné výzvy), na což v rámci zachování rychlosti řízení a vstřícnosti přístupu k žalobci správce daně v rámci běžné komunikace přistoupil, resp. na žalobcem zasláný e-mail odpovídal stejnou formou. Žalobce nesporel, že mailové zprávy (odpovědi) od správce obdržel a nesporel ani jejich věrohodnost. Byť tedy správce daně pochybil, když na mailem zasílanou poštu nereagoval zasíláním písemností do datové schránky žalobce, přesto soud v takovémto jednání správce daně nespatřuje natolik závažné porušení zákonem stanovené formy komunikace, aby odůvodnilo zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, protože v jeho důsledku nebylo do právní sféry žalobce negativním způsobem definitivně zasazeno.
38. Soud nesouhlasí ani s opět v ryze obecné rovině uplatněnou námitkou žalobce spočívající v tvrzení, že dokazování bylo v dané věci vedeno jednostranně, když bylo *osekáno* pouze na to, co žalobce sám v daňovém řízení předložil, žalobce naopak očekával součinnost správních orgánů, zejména žalovaného. Soud jen připomíná, že dle § 92 odst. 3 daňového řádu je daňové řízení postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň sám přiznat, přičemž v tomto směru je pak i jeho povinností unést břemeno tvrzení a důkazní (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl ÚS 38/95), tudíž správní orgány postupovaly zcela správně, pokud po žalobci požadovaly splnění této jeho zákonné povinnosti a v řízení pak vycházely z jím předložených podkladů, jimiž svá tvrzení dokládal. Zákonem předpokládaná součinnost správních orgánů přitom byla žalobci formou řádných výzev a poučení řádně poskytnuta; soud akcentuje, že poučovací povinnost správních orgánů je výhradně založena na poskytování procesně právních poučení, nikoli hmotně právních poučení. Tudíž soud nevěšel na výtku žalobce, že nebyl srozumitelně zpraven o tom, že nákup bytu bude spojen s příjmem podléhajícím DPH a taktéž, že měl v řízení prokazovat úmysl bytovou jednotku prodat, neboť takováto poučení se již pohybují v rovině hmotněprávních poučení.
39. Žalobce dále namítal nedostatečně zjištěný skutkový stav věci, který spatřoval v tom, že reakce žalobce na výzvy byly správními orgány dezinterpretovány, což se projevilo zejména v bodě [24] odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde žalovaný nesprávně vycházel z mailových odpovědí žalobce, když nezohlednil datum, kdy byly tyto maily vyhotoveny. Vysvětlil, že ke vzniku mailových reakcí došlo až po skončení kontrolovaného zdaňovacího období za situace, kdy již žalobce věděl, jaký je osud bytové jednotky, avšak v průběhu kontrolovaného zdaňovacího období neměl žalobce ještě jasno v tom, zdali ji prodá, resp. jak s ní naloží, což vysvětlil až v reakci na Výzvu 2 správními orgánům přístup k bytové jednotce v širším časovém horizontu. Soud však žádnou dezinterpretaci žalobcových reakcí na výzvy správce daně v dané věci nezjistil, a to ani v jím konkrétně označeném bodě [24] odůvodnění napadeného rozhodnutí. Obsah tohoto bodu je zcela

souladný se zjištěným skutkovým stavem věci, jenž má oporu ve správním spise. Žalobce totiž ve všech podáních ze dne 5. 12. 2018, ze dne 21. 1. 2019, ze dne 19. 2. 2019, ze dne 27. 2. 2019, která zaslal správci daně na Výzvu 1, uvedl naprosto jednoznačně, že spornou bytovou jednotku zakoupil za účelem dlouhodobého pronájmu, přičemž toto své tvrzení i řádně doložil (nájemní smlouvou ke sporné bytové jednotce, souhlasem se zřízením trvalého pobytu nájemce na adrese bytové jednotky, předávacím protokolem bytové jednotky nájemci). Na základě těchto skutečností, nelze než dát za pravdu správci daně, že o účelu, pro který si žalobce bytovou jednotku pořídil, mu nemohly vzniknout žádné pochybnosti. Žalobce až v podání ze dne 9. 8. 2019, které (jediné) následovalo až po doručení Výzvy 2, v níž byl žalobce poučen o tom, že nájem nemovitých věcí dle § 56 a násl. ZDPH je od daně osvobozen, změnil své tvrzení o účelu, za kterým bytovou jednotku pořídil. Tímto nově tvrzeným účelem byl prodej bytové jednotky. Správce daně pak správně uvedl, že nově tvrzený účel pořízení bytové jednotky žalobce neosvědčil žádným podkladem. Tudíž toto žalobcovo tvrzení tak zůstalo nejen v rovině tvrzení, ale taktéž se dostalo do rozporu s předcházejícím a řádně osvědčeným tvrzením žalobce, že bytovou jednotku pořídil za účelem jejího nájmu. Správce daně taktéž zcela logicky své závěry opřel o dlouholetou ekonomickou činnost žalobce spočívající právě v pronajímání nemovitostí, což ostatně potvrdil sám žalobce v reakci ze dne 21. 1. 2019. Soud tedy žádnou dezinterpretaci žalobcových písemných podání v žalobou napadeném rozhodnutí nezjistil, a proto žalobní námitku nedostatečně zjištěného skutkového stavu neshledal důvodnou. Naopak ve světle všech shora uvedených skutečností vnímá soud snahu žalobce o objasnění nepodložené změny tvrzení spočívající v neuzavřeném myšlenkovém procesu ohledně určení účelu pořízení bytové jednotky jako ryze účelovou. Soud neodpírá žalobci možnost změnit účelové určení bytové jednotky v průběhu času, nicméně k okamžiku podání daňového tvrzení žalobce jednoznačným způsobem tento účel vymezil jako poskytování nájmu.

40. Další žalobní námitky žalobce mířily proti nesprávnému právnímu posouzení věci, kdy žalobce považoval za klíčové zodpovězení otázky, ke kterému okamžiku se posuzuje nárok na odpočet DPH. Dle názoru žalobce je nutno tuto okolnost posuzovat podle stavu k datu uskutečnění zdanitelného plnění u přijatých faktur, ze kterých je čerpán nárok na odpočet DPH a k tomuto okamžiku musí správce daně postavit na jisto, zda je přijaté plnění používáno pro ekonomické činnosti s daní na výstupu. K tomuto soud opakuje, že správce daně měl tuto otázku od počátku daňového řízení vzhledem k tvrzení žalobce postavenou na jisto, za tohoto skutkového stavu by pak pokračování dokazování bylo nevhodným a nepřiměřeným prodlužováním daňového řízení. Nelze proto vejít na žalobcovu zavádějící argumentaci, že správce daně měl posoudit, zda by bylo vyloučeno, aby po dokončení výstavby bytové jednotky bylo výsledné plnění použito pro ekonomickou činnost s daní na výstupu atp., když skutečnost, že žalobce následně změnil své názory či plány je již pro meritum věci irelevantní.
41. Žalobce označil bod [26] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí za chytristiku žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobce, v němž je zastřena nezákonná aplikace předsudku zpětného hodnocení. Soud však tento názor žalobce nesdílí. V dotčeném bodě žalovaný vycházel z obsahu spisového materiálu, zejména ze sdělení žalobce, jenž v reakci na Výzvu 2 v rozporu s předchozím svým tvrzením změnil účelové určení bytové jednotky, přičemž toto nové tvrzení žalobce nikterak neosvědčil, z čehož pak žalovaný logicky dovedl neunesení břemene důkazního žalobcem ohledně nového (změněného) tvrzení.

42. K argumentaci žalobce, že v následném zdaňovacím období rozhodl o prodeji bytové jednotky, tudíž až od tohoto okamžiku ztratil nárok na daňový odpočet, na což reagoval dodatečným daňovým přiznáním, soud odkazuje na bod [21] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, kde žalovaný konstatoval, že řízení zahájené v souvislosti dodatečného daňového podání žalobce bylo dle § 141 odst. 7 daňového řádu zastaveno.
43. Poslední žalobní námitka žalobce směřuje proti právnímu výkladu § 56 a násl. ZDPH správcem daně ve Výzvě 2, soud zde opět opakuje, že správce daně zde toliko stručně upozornil žalobce na předmětná zákonná ustanovení, kdy za splnění v nich stanovených podmínek jsou od daňové povinnosti osvobozeny nájmy nemovité věci. Soud tak ani tuto žalobní námitku neshledal důvodnou.
44. Soud nad rámec uvedeného dodává, že podle ustálené judikatury jak správních soudů, tak Ústavního soudu, povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí nelze mechanicky ztotožňovat s povinností poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý v žalobě uplatněný argument. Podstatné je posouzení jádra případu a poskytnout odpověď na základní námitky, které v sobě mohou v některých případech konzumovat i odpověď na námitky dílčí a související (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 As 79/2012-54, ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 As 182/2012-58, ze dne 19. 2. 2014 č. j. 1 Afs 88/2013-66). Dle Ústavního soudu „*není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ [nález sp. zn. III. ÚS 989/08 ze dne 12. 2. 2009 (N 26/52 SbNU 247)]. Městský soud ve světle citované judikatury v dané věci postupoval, neboť vypořádal podstatu žalobních námitek a nestíhá jej tudíž povinnost reagovat i na všechny další dílčí námitky vznesené žalobcem.

#### IV.

##### Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

45. Lze tak uzavřít, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a judikaturou soudů, soud ve správním řízení neshledal ani procesní pochybení, která by měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, proto soud nedůvodnou žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
46. Výrok o nákladech řízení pod bodem II. rozhodnutí je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly, proto mu náhradu nákladů řízení dle § 60 odst. 7 s. ř. s. 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 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](http://www.nssoud.cz).

Praha 26.09.2023

Mgr. Gabriela Bašná v.r.  
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem provedla: S. K.