



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 v právní věci

žalobce

ICT 4B a.s., IČ: 24247529
se sídlem Korunní 810/104, Praha 10
zastoupen Mgr. Martinem Pelikánem, Ph.D., advokátem
se sídlem Černého 48, Brno

proti
žalovanému

Odvolací finanční ředitelství
se sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 1. 2021, č. j. 2230/21/5300-21442-809464,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 7. 2018, č. j. 5802465/18 /2010- 52522-111315, jímž byla žalobci stanovena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden roku 2018 ve výši 10 437 Kč (dále též „platební výměr“ či „prvostupňové správní rozhodnutí“).
2. Na tomto místě soud shrne podstatný skutkový stav zjištěný ze správního spisu:
3. Žalobce podal dne 20. 2. 2018 daňové přiznání k DPH za zdaňovací období leden 2018. Po přezkoumání předmětného daňového přiznání vznikly správci daně pochybnosti, zda byla v daném zdaňovacím období deklarovaná přijatá plnění použita pro uskutečnění ekonomické činnosti žalobce, resp. zda k přijetí deklarovaných zdanitelných plnění fakticky došlo – tedy zda žalobce naplnil podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „ZDPH“). Výzvou č. j. 2034665/18/2010-52522-111315 ze dne 27. 3. 2018 (dále také jen „Výzva k odstranění pochybností“) byl žalobce vyzván k prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně, a jeho použití pro uskutečnění ekonomické činnosti žalobce. Žalobce v reakci na výzvu doložil správci daně daňový doklad č. 188800057 přijatý od dodavatele V TOWER Prague, a.s., DIČ: CZ 27415171 (dále také „V TOWER“) o pořízení bytové jednotky v rezidentním domě V TOWER, dále žalobce doložil List vlastnictví prokazující, že je vlastníkem předmětné bytové jednotky, kontaci zaúčtování předmětu fakturace a výpisy z bankovního účtu. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 16. 4. 2018, č. j. 3384802/18/2010-61563-111408, správce daně žalobce informoval, že navzdory předloženým listinám nadále neunáší důkazní břemeno ohledně otázky, zda bylo zdanitelné plnění, spočívající v koupi bytové jednotky v rezidentním domě V TOWER, použito v rámci jeho ekonomických činností. Správce daně vyzval žalobce k předložení nájemní smlouvy k prokázání využití nemovitosti k podnikatelské činnosti žalobce. Na tuto výzvu žalobce reagoval podáním ze dne 24. 4. 2018, ve kterém uvedl, že správce daně má vykonstruované pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet daně, odkázal na judikaturu Evropského soudního dvora a dožadoval se vyměření daně z přidané hodnoty ve výši tvrzené žalobcem. Následně žalobce dne 30. 4. 2018 správci daně zaslal opis inventární karty majetku a kontaci zařazení nemovitosti do obchodního majetku, zároveň požádal o prodloužení lhůty na poskytnutí nájemní smlouvy na předmětnou bytovou jednotku s odůvodněním, že v současnosti probíhají jednání s potenciálními zájemci.
4. Dne 23. 5. 2018 vydal správce daně sdělení č. j. 4682870/18/2010-61563-111408, jehož přílohu tvořil úřední záznam ze dne 23. 5. 2018 č. j. 4453260/18/2010-61563-111408. V rámci tohoto sdělení, resp. k němu přiloženého úředního záznamu, správce daně především konstatoval, že žalobce nerozptýlil původně ve věci vyvstálé pochybnosti, když stran deklarovaného zdanitelného plnění, spočívajícího v koupi bytové jednotky v rezidentním domě V TOWER, neprokázal jeho použití v rámci svých ekonomických činností, a když co se týče zbytku deklarovaných zdanitelných plnění, uvedených na řádku

40 a 41 daňového přiznání za zdaňovací období leden 2018, neprokázal jejich faktické uskutečnění. Na toto sdělení reagoval žalobce podáním ze dne 4. 6. 2018, v němž navrhl pokračování v dokazování a k němuž za tímto účelem přiložil kopii nájemní smlouvy uzavřené se společností Flageron s.r.o. Správce daně vydal úřední záznam ze dne 28. 6. 2018, č. j. 5429603/18/2010-61563-111408, v němž setrval na svých shora zmíněných závěrech, přičemž vyhodnotil žalobcem předloženou nájemní smlouvu jako účelový důkazní prostředek. Správce daně konstatoval, že označený nájemce Flageron s.r.o. je několik let v hospodářské ztrátě, jeho ekonomická situace nenásvědčuje získání dostatečného množství finančních prostředků k pokrytí nákladů za pronajatý byt, a dále poukázal na to, že výše dohodnutého nájemného neodpovídá hodnotě a kvalitě bytové jednotky, návratnost investice (tj. koupě bytové jednotky) by v tomto případě nastala až za cca 60 let a její výnosnost by byla nulová. Správce daně proto dne 9. 7. 2018 vydal platební výměr.

5. Žalobce s platebním výměrem nesouhlasil, podal proti němu odvolání, jež bylo žalobou napadeným rozhodnutím zamítnuto. V rámci odvolacího řízení došlo, především v reakci na nově učiněné důkazní návrhy ze strany žalobce, k rozsáhlému doplnění dokazování. Žalobce svou procesní obranu postavil na novém nájemci bytové jednotky, a to na společnosti Global Inside Edge s.r.o., čímž prokazoval využití bytové jednotky pro účely své ekonomické činnosti. Žalovaný se ztotožnil s posouzením věci správcem daně, že žalobce neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně, který si uplatnil v souvislosti s koupí bytové jednotky v rezidentním domě V TOWER, jelikož neprokázal využití předmětného bytu pro účely uskutečňování ekonomické činnosti, a dále, že žalobce neprokázal ani oprávněnost nároků na odpočet daně, který si uplatnil na základě dalších „drobných“ daňových dokladů, jelikož tyto vůbec nepředložil a neunesl tak své primární důkazní břemeno.

II.

Obsah žaloby, vyjádření žalovaného, repliky účastníků řízení

a ústní jednání

6. Žalobce v prvním žalobním bodě namítal, že správce daně a žalovaný nesprávně použili procesní nástroj – postup k odstranění pochybnosti ve smyslu ustanovení § 89 a § 90 daňového řádu, a odmítli návrh žalobce na překlopení postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly. Žalobce dále namítal, že ve Výzvě k odstranění pochybností správce daně neuvedl své pochybnosti způsobem, který by umožňoval žalobci, aby se k vysloveným pochybnostem vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, tedy tak, aby na ni žalobce mohl adekvátně reagovat. Žalobce uvedl, že Výzva k odstranění pochybností neobsahovala skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňových přiznáních, žalobce u této námitky odkázal na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č.j. 9 Afs 110/2007-102.
7. V další námitce žalobce uvedl, že se správce daně v rámci Sdělení výsledků postupu k odstranění pochybností ze dne 23. 5. 2018 a předání úředního záznamu, řádně nevyrovnal s námitkami žalobce uvedenými v podání ze dne 24. 4. 2018. Rovněž nebylo vyhověno žádosti žalobce o pokračování v dokazování a o překlopení postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly.

8. V rámci druhého žalobního bodu žalobce namítal, že správní orgány neunesly své důkazní břemeno. Žalobce uvedl, že z žalobou napadeného rozhodnutí nelze seznat, jak žalovaný hodnotil žalobcem předložené důkazy. Žalobce byl přesvědčený, že předložil důkazní standard, který žalovaný žádnými relevantními důkazními prostředky nezpochybnil. Žalobce byl rovněž přesvědčený, že naplnil jak hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, tak i formální podmínky. S tím souvisí i žalobcova námitka, že žalovaný pokračoval v porušování principu neutrality DPH započatém správcem daně. Naopak to byl žalovaný, kdo nezkoumal a nehodnotil splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na uplatnění odpočtu, jako (i) podmínky vážící se k podstatě a rozsahu nároku na odpočet dle čl. 167 až 192 Směrnice Rady č. 2006/112/ES; (ii) existence plnění; (iii) existence dodavatele (plátce); (iv) použití v rámci vlastní ekonomické činnosti, a rovněž tak žalovaný nehodnotil formální podmínky uplatnění odpočtu, a to: (i) podmínky a kontrolu uplatnění nároku; (ii) existenci daňového dokladu; (iii) evidenci (zaúčtování) daňového dokladu; (iv) podání daňového přiznání.
9. Žalobce se dále vymezil vůči konkrétním závěrům žalovaného uvedeným v bodu 62, 64 a 67 napadeného rozhodnutí. Žalobce uvedl, že tvrzení žalovaného uvedené na straně 18 bod [62] není správné, jelikož je nezpochybnitelné, že bytovou jednotku žalobce vede ve svém obchodním majetku (účty), což jím bylo doloženo majetkovou kartou v rámci vedení účetnictví; když majetková karta nebyla ze strany žalovaného zpochybněna. K odůvodnění žalovaného na straně 19 bod [67]: *„Odvolací orgán dodává, že důkazní prostředky předložené odvolatelem vede v patrnosti, ty skutečnosti, že nemovitost odpisuje z ceny bez DPH či že ji zařadil na kartu dlouhodobého majetku, však nemají vliv na prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně. Rozhodující je faktický stav, nikoli to, jak odvolatel jednotku vykazuje v účetnictví. Nad to je zde vedený spor sporem o to, zda správce daně vyjádřil dostatečně závažné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti odvolatelova účetnictví a jiných povinných záznamů. Stěží si lze představit situaci, kdy se odvolatel snaží prokázat svá tvrzení a „nesedí“ mu účetnictví“*, namítal, že je nelogické, manipulativní a účelové, podle žalobce nepřezkoumatelné, protože nejsou žalovaným doloženy žádné důkazy toho, že by předmětný majetek nebyl součástí obchodního majetku, tedy majetku určeného k podnikání. Žalobce rovněž uvedl, že zavádějící je také úvaha žalovaného na str. 19 bod [64], kdy žalovaný posuzuje konání žalobce ve zdaňovacím období DPH – leden 2018 a argumentuje změnou zákona o DPH platnou od 1. 1. 2021. Tato argumentace je dle názoru žalobce zavádějící a nepřezkoumatelná.
10. Žalobce navrhl, aby soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí.
11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 14. 5. 2021 odmítl námitky žalobce a odkázal na žalobou napadené rozhodnutí. Odmítl, že by Výzva k odstranění pochybností byla formulována nedostatečně, k tomuto odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 9 Afs 110/2007-102, ze dne 8. 7. 2008, ze kterého dle žalovaného vyplývá, že pochybnost o správnosti a průkaznosti údajů tvrzených v rámci daňového přiznání, opravňující správce daně k vydání výzvy k odstranění pochybností, může být založena rovněž (toliko) na existenci výkyvů oproti jím běžně v daňových přiznáních deklarovaným údajům. Žalovaný rovněž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011-117, dle něž je v každé konkrétní věci nutno *„nejen zkoumat, zda výzva správce daně byla či nebyla způsobila informovat daňový subjekt o pochybnostech správce daně, ale i to, zda daňový subjekt byl či nebyl schopen vzhledem k jejímu obsahu adekvátně reagovat a zda tak fakticky učinil*. Dále pak v citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud shledal

nepřípustným formální přístup, jenž by vedl ve všech případech ke zrušení správního rozhodnutí, pokud pochybnosti správce daně nebyly v maximální míře popsány již v okamžiku zahájení postupu k odstranění pochybností, aniž by bylo zohledněno, zda a jak daňový subjekt následně reagoval a jakým způsobem se dále vyvíjelo vytýkáací řízení. Žalovaný byl přesvědčen, že správcem daně byly bezezbytku naplněny požadavky na jeho postup v rámci odstranění pochybností a Výzva k odstranění pochybností obsahovala konkrétní pochybnosti, které správce daně založil především na analýze výše daňové povinnosti žalobce v průběhu času.

12. Ohledně námitky procesního pochybení spočívajícího v odmítnutí návrhu žalobce na pokračování v dokazování a na překlopení postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly, uvedl žalovaný následující. Předně ubezpečil, že si je vědom právního názoru, dle kterého koncepce postupu k odstranění pochybností by se měla aplikovat v případech, kde je jeho použití přiléhavé, a to zejména pokud nejde o časově náročné nebo o rozsáhlé odstraňování pochybností (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013-61). Žalovaný byl přesvědčen, že správce daně postupoval zcela v intencích daného právního názoru, když v době vydání Výzvy k odstranění pochybností nebyla dána natolik složitá skutková situace, aby bylo možno konstatovat její vymykání se postupu k odstranění pochybností, resp. která by objektivně a bezpodmínečně vyžadovala zahájení daňové kontroly. Tento stav byl dále umocněn tím, že žalobce v reakci jak na předmětnou výzvu k odstranění pochybností, tak v reakci na posléze učiněnou výzvu k prokázání skutečností ze dne 16. 4. 2018, předložil toliko nevelké množství listinných důkazů, rovněž probíhal postup k odstranění pochybností před správcem daně v relativně krátkém časovém období (nepřekračujícím 4 měsíce). Jediný důkaz, který žalobce navrhoval k pokračování v dokazování, byla kopie nájemní smlouvy se společností Flageron s. r. o., která postrádala protokol o předání a převzetí předmětu nájmu (k němuž, jak bylo posléze zjištěno ani nikdy nedošlo). Správce daně se v rámci odůvodnění žalobci zaslaného úředního záznamu ze dne 28. 6. 2018 konkrétně vyjádřil, proč považuje navrhovaný důkaz za účelový. Dle žalovaného tak správce daně postupoval zcela v intencích judikatury, dle které správní orgány nejsou povinny mechanicky provést všechny v průběhu řízení navržené důkazy, a můžou naopak uvážit, provedení kterých z navrhovaných důkazů je s ohledem na konkrétní okolnosti věci potřebné (nezbytné) a kterých nadbytečné, pokud současně v odůvodnění rozhodnutí uvedou, v čem tuto nadbytečnost provedení (resp. jejich neprovedení) spatřují (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, usnesení Ústavního soudu ze dne 2. 7. 2009, sp. zn. I. ÚS 972/09, a dále např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 As 29/2009-48, ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011-80, ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49, bod [30], či ze dne 27. 11. 2019, č. j. 9 As 131/2018-72, bod [16]). Žalovaný doplnil, že žalobci byla dána možnost provedení případných dalších důkazů navrhopat v rámci odvolacího řízení, v jehož průběhu ostatně k rozsáhlému doplnění dokazování skutečně došlo. Žalovaný připomněl, že s ohledem na princip jednotnosti správního řízení lze eventuální výtky proti prvostupňovému řízení či rozhodnutí v soudním řízení správním uplatnit jen v rozsahu, v němž nebyly napraveny v odvolacím řízení.
13. K námitkám žalobce ve druhém žalobním bodě ohledně hodnocení ve věci předložených důkazů, konstatoval žalovaný, že postupoval zcela v intencích § 8 odst. 1 daňového řádu a relevantní judikatury Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75, publ. pod č. 1702/2008 Sb. NSS, srov. dále rozsudky ze dne 21. 9. 2012, č. j.

5 Afs 40/2011-88, či ze dne 23. 9. 2013, č. j. 5 Afs 66/2012-27), když hodnotil ve věci provedené důkazy jak jednotlivě, tak v jejich vzájemné souvislosti (souhrnně), a své závěry o skutečnostech z proběhlého dokazování vyplývajících, jakož i důvody, které jej k nim vedly, přehledně obsáhl v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí (a to především v jeho bodech [19] až [63]); pokud pak nebylo přistoupeno k provedení některého z navrhovaných důkazů v průběhu daňového řízení, předcházejícího vydání napadeného rozhodnutí, stalo se tak vždy za současného vysvětlení tohoto postupu.

14. K námitce, že žalobce předložil důkazní standard, který nebyl žalovaným zpochybněn resp. vyvrácen důkazy, žalovaný připomněl, že aby správce daně unesl své důkazní břemeno je povinen prokázat, že o souladu se skutečností, resp. o kumulativním splnění zákonem stanovených (hmotněprávních) podmínek, existují vážné a důvodné pochyby. Žalovaný uvedl, že správce daně v nyní projednávané věci unesl své důkazní břemeno již na počátku postupu k odstranění pochybností, když v rámci Výzvy k odstranění pochybností jednoznačně formuloval a zdůvodnil pochybnosti vyvstálé stran deklarovaných zdanitelných plnění, vykázaných žalobcem v rámci daňového přiznání za zdaňovací období leden 2018. Tyto pochybnosti spočívaly dílem v samotné fakticitě uskutečnění zdanitelného plnění, dílem pak byly tvořeny pochybnostmi o skutečnosti, že tato zdanitelná plnění byla opravdu použita pro uskutečňování ekonomické činnosti žalobce. Žalobce v reakci na Výzvu k odstranění pochybností (spolu s podáním doručeném správci daně dne 4. 4. 2018), předložil dokumenty, jimiž bylo prokázáno faktické uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění spočívajícího v koupi jednotky v rezidentním domě V TOWER, tuto skutečnost správce daně ani žalovaný v daňovém řízení již dále nerozpороvali a průkaznost předložených dokumentů ve vztahu k této skutečnosti nezpochybňovali. Ony dokumenty nicméně současně neprokazovaly naplnění další z kumulativně splnitelných hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet, a sice faktického užití tohoto přijatého zdanitelného plnění v rámci ekonomických činností žalobce ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH.
15. Rozporuje-li žalobce konkrétně závěry formulované v bodě [62] napadeného rozhodnutí, žalovaný k tomu podotknul, že závěr, dle něž zkoumaná jednotka nebyla používána pro ekonomickou činnost, nýbrž byla od počátku vybavena za účelem bydlení, byl učiněn na podkladu ve věci provedeného obsáhlého dokazování, jež je zachyceno ve spisovém materiálu. Žalovaný konstatoval, že pouhá formální skutečnost, že určitá jednotka (či jiná nemovitost) je v účetnictví právnické osoby formálně vedena coby součást jejího obchodního majetku, na níž žalobce poukazoval, pak bez dalšího ničeho nevypovídá o jejím faktickém využívání ve smyslu § 72 ZDPH. Totožný závěr byl vyjádřen v žalobcem rozporovaném bodě [67] napadeného rozhodnutí, a to zcela jednoznačně a přezkoumatelně. K této námitce pak žalovaný závěrem uvedl, že jak vyplývá z hodnocení ve věci provedeného obsáhlého dokazování, shrnutého především v bodech [19] až [63] napadeného rozhodnutí, k prokázání skutečnosti, že jednotka představující deklarované zdanitelné plnění byla fakticky užívána v rámci žalobcových ekonomických činností, ze strany žalobce nedošlo. Na závěr žalovaný uvedl, rozporuje-li žalobce konkrétně také závěry formulované v bodě [64] napadeného rozhodnutí, úvaha v tomto bodě formulována představuje toliko jisté *obiter dictum*, na okraj (pro celkový kontext) podotýkajíc, že obdobná situace vůči té, jež byla předmětem nyní projednávané věci, představovala předmět přezkumu ve vícero soudních řízeních správních. Obsah této úvahy nepředstavoval podklad pro závěr žalovaného o meritu nyní projednávané věci, a pokud by

snad byla správnost tohoto konstatování v nyní vedeném soudním řízení správním rozporována, nemohlo by to mít jakýkoliv vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

16. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.
17. V replice ze dne 2. 6. 2021 k vyjádření žalovaného, žalobce uvedl, že žalovaný záměrně opomíjí doložené účetnictví a zaúčtování nemovitosti na stranu aktiv žalobce. Zakoupená jednotka představuje hmotný majetek, od něhož se očekává, že přinese budoucí ekonomický prospěch, a vzhledem k současnému vývoji cen na realitním trhu je to zajisté reálný předpoklad. Žalovaný ke svému závěru o neunesení důkazního břemene žalobcem, dospěl na základě manipulativních technik, nikoliv na základě řádně vedeného důkazního řízení a logického vyvozování. Žalobce rovněž namítal, že žalovaný opomíjí harmonizaci DPH na úrovni Evropské unie. Uvedl, že správní orgány a soudy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Přiznání nároku na odpočet lze tedy osobě povinné k dani odeprít pouze za podmínky, že se na základě objektivních okolností prokáže, že tato osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že se pořízením tohoto zboží nebo těchto služeb účastnila plnění, které bylo součástí úniku na DPH, jehož se dopustil dodavatel či jiný subjekt v řetězci těchto dodání zboží nebo těchto poskytnutí služeb na vstupu nebo na výstupu. Žalobce zde odkázal na rozsudky SDEU ze dne 6.12.2012 ve věci C-285/11 Bonik a ze dne 13.2.2014 ve věci C 18/13 Maks Pen.
18. Žalovaný v duplice ze dne 4. 11. 2021 uvedl, že předmětem dvojici rozsudků SDEU, na které odkázal žalobce, byla otázka naplnění podmínek pro nárok na odpočet DPH z důvodu účasti daňového subjektu na daňovém podvodu. V předmětném řízení ovšem nedošlo k uznání žalobcem uplatněného nároku na odpočet DPH z důvodu, že žalobce neprokázal naplnění hmotněprávních podmínek pro oprávněné uplatnění nároku na odpočet daně, když neunesl své důkazní břemeno a neprokázal využití předmětné jednotky pro účely uskutečňování svých ekonomických činností ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH.
19. Žalobce zaslal soudu dne 17. 2. 2023 podání označené Stanovisko právního zástupce žalobce k věci, ve kterém uvedl, že žalovaný na jednu stranu formuloval své (údajně) pochybnosti extrémně vágně, na druhou stranu ale po žalobci požadoval tvrzení a důkazy extrémně konkrétní. Žalobce uvedl, že pokud žalovaný zahájil postup k odstranění pochybností z důvodu (údajně) podezřele vysokého přijatého zdanitelného plnění, pak i kdyby šlo o dostatečně konkrétně vyjádřenou pochybnost, jednalo by se pouze o pochybnost co do existence (fakticity) přijatého zdanitelného plnění. Jak ale žalovaný sám připustil, taková pochybnost byla žalobcem řádně rozptýlena. Žalobce proto pochopitelně nebyl povinen rozptylovat (řádne nevyjádřené) pochybnosti žalovaného o tom, zda byla předmětná bytová jednotka použita žalobcem v rámci jeho ekonomické činnosti. Žalobce uvedl, že tvrdil a prokázal, že předmětnou bytovou jednotku využívá v rámci svých podnikatelských aktivit a že tuto plánoval pronajímat jiným podnikatelským subjektům a v případě růstu cen dále prodat se ziskem. Žalovaný ovšem během daňového řízení nevyjádřil žádnou konkrétnější pochybnost o tomto tvrzení žalobce a nepoukázal na žádné skutečnosti, které by toto tvrzení vyvracely. Žalovaný rozvedl námitku ohledně procesního pochybení, když konstatoval, že správce daně i přes další důkazní návrhy žalobce zcela rezignoval na řádné pokračování dokazování, protože dokazování může proběhnout i v řízení odvolacím, *de facto* tak vzal žalobci možnost využití řádného

druhého stupně daňového řízení. Jinými slovy to, co bylo formálně označeno jako odvolací řízení bylo materiálně pokračováním nedokončeného řízení prvostupňového, a tím pádem byla žalobci odepřena možnost využít skutečného odvolacího řízení.

20. Žalovaný v kvadruplice ze dne 29. 3. 2023 zásadně nesouhlasil s tvrzením žalobce v replikách a stručně zopakoval procesní postup daňových orgánů v řízení a současně zdůraznil, že byl zcela v souladu s právními předpisy i judikaturou.
21. Žalobce reagoval vyjádřením ke kvadruplice žalovaného, ve kterém zopakoval, že Výzva k odstranění pochybností nevykazovala potřebné obsahové znaky a v tomto směru odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2022 č. j. 6 Afs 135/2021-50 a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008 č. j. 9 Afs 110/2007-102. Žalobce dále k procesním pochybením namítal, že správce daně měl v případě přetrvávajících pochybností sepsat protokol za účasti žalobce, nikoliv méně formální úřední záznam. Žalobce zdůraznil, že bytová jednotka je od 4. 1. 2022 pronajímána třetí osobě, za měsíční nájemné 62 000 Kč, což dle žalobce svědčí o úmyslu žalobce použít byt v rámci svých podnikatelských aktivit.
22. Na vyjádření žalobce ze dne 12. 6. 2023 reagoval žalovaný sextaplikou. K námitce, že Výzva k odstranění pochybností byla založena na nedostatečném skutkovém základě žalovaný odkázal zejména na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2019, č. j. 1 Afs 8/2019-56 (body [25] a [26]), ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 57/2012-35, či ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015-58 (bod 41.). Žalovaný dále konstatoval, že je si vědom žalobcem odkazovaného zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2022, č. j. 6 Afs 135/2021-50, jímž byla na podkladu konkrétních individuálních okolností projednávané věci konstatována nedostatečnost důvodů v onom případě vydané výzvy k odstranění pochybností. Dle žalovaného závěry tohoto rozsudku nelze mít za příléhavé, neboť byly formulovány při hodnocení skutkového stavu, vykazujícím relevantní odlišnosti oproti situaci panující v nyní projednávané věci. V předmětném řízení se nejednalo o jediný důvod, a to o vyhodnocení podílu ve zkoumaném období přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, o něž se výzva k odstranění pochybností opírala. Správce daně totiž současně vyjádřil pochybnost, zda žalobce skutečně využil předmět přijatých zdanitelných plnění v rámci svých ekonomických činností, jíž založil na zjištění, že v případě prověřovaného zdaňovacího období se částka vykázaného nadměrného odpočtu značně (skokově) odlišuje od daňové povinnosti žalobcem v minulosti běžně přiznávané a že hodnota deklarovaných přijatých zdanitelných plnění se výrazně odlišuje od částek žalobcem vykazovaných v přiznáních za zdaňovací období předcházející. K námitce, že o výsledku postupu k odstranění pochybností nebyl sepsán protokol, žalovaný odkázal na důvodovou zprávu k § 90 odst. 1 daňového řádu, ze které vyplývá: *„Správce daně podle odstavce 1 celý průběh postupu k odstranění pochybností zaznamenává v protokolu, nebo o tom učiní v případě písemného vyřízení úřední záznam.“* Žalovaný rovněž zdůraznil, že žalobce byl informován o přetrvávajících pochybnostech, když úřední záznam byl nejen sepsán, ale i doručen žalobci, přičemž právě zajištění faktického seznámení daňového subjektu s těmito informacemi představuje elementární smysl a účel § 90 odst. 1 daňového řádu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63). K argumentaci žalobce, dle níž je předmětná jednotka pronajímána třetí osobě na základě nájemní smlouvy ze dne 4. 1. 2022, žalovaný zejména uvedl, že soudní přezkum rozhodnutí správních orgánů je striktně fixován na skutkový a právní stav, panující v době rozhodování příslušného správního orgánu. Žalovaný uzavřel, že k

nájemní smlouvě ze dne 4. 1. 2022, není možno v soudním řízení, jehož předmětem je přezkum napadeného rozhodnutí, přihlídnout a zahrnout ji mezi okolnosti utvářející skutkový základ pro rozhodnutí o podané žalobě.

23. Na ústním jednání dne 20. 12. 2023 právní zástupce žalobce odkázal na v žalobě a v následných vyjádřeních uplatněné námitky a setrval na svém procesním stanovisku.
24. Žalovaný na ústním jednání rovněž setrval na svém procesním stanovisku a odkázal na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí a na vyjádření k žalobě.
25. Soud na ústním jednání k důkazu pro nadbytečnost neprovedl žalobcem předloženou nájemní smlouvu ze dne 4. 1. 2022, jež byla žalobcem navržena k prokázání tvrzení, že ode dne 4. 1. 2022 je předmětná bytová jednotka pronajímána. Soud k provedení důkazu nepřistoupil, protože se jedná o smlouvu, jež byla uzavřena téměř rok po vydání žalobou napadeného rozhodnutí; přičemž soud je povinen v řízení postupovat dle § 75 s. ř. s. a rozhodovat toliko na základě skutkového stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů, a proto není oprávněn ve věci zohlednit a vycházet z doložené nájemní smlouvy, neboť byla pořízena až po skončení správního řízení. Účastníci žádné další návrhy na doplnění dokazování na ústním jednání nepřednesli, dokazování proběhlo bez námitek.

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. Při posouzení věci soud vyšel z následující právní úpravy:
29. Podle § 72 odst. 1 ZDPH *„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. 9 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.“*
30. Podle § 73 odst. 1 ZDPH *„pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky:*
 - a) při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad,*

b) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, anebo kterou plátce uplatnil při pořízení zboží z jiného členského státu, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem,

c) při odpočtu daně při dovozu zboží, je-li plátce povinen tuto daň přiznat podle § 23 odst. 2 až 4, daň přiznat a mít daňový doklad,

d) při odpočtu daně při dovozu zboží, není-li plátce povinen postupovat podle § 23 odst. 2 až 4, vyměřenou daň zaplatit a mít daňový doklad, nebo

e) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b), daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem.“

31. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*
32. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *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.*
33. Žalobce se před správcem daně domáhal nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a násl. ZDPH, když nesouhlasil s tím, že daňové orgány dospěly k závěru, že podmínky pro přiznání nároku splněny nebyly, neboť neprokázal využití předmětné bytové jednotky pro účely uskutečňování ekonomických činností ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH.
34. Žalobce kromě procesních pochybení daňovým orgánům vytýkal způsob, jakým daňové orgány posoudily v řízení provedené důkazy a jaké závěry z nich dovodily. Byl totiž přesvědčen, že opodstatněnost svého nároku prokázal, toliko daňové orgány provedené důkazy posoudily účelově a v jeho neprospěch. Žalobce konkrétně v rámci druhého žalobního bodu uvedl, že předložil důkazní standard, který žalovaný žádnými relevantními důkazními prostředky nezpochybnil, a rovněž namítal, že z žalobou napadeného rozhodnutí nelze seznat, jak žalovaný hodnotil žalobcem předložené důkazy.
35. Jelikož žalobce v dané věci sporuje hodnocení důkazů provedené daňovými orgány v řízení, považuje soud za potřebné nejprve připomenout pro daňové řízení podstatnou otázku rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. V této souvislosti lze odkázat například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ve kterém Nejvyšší správní soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: *„[d]aňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit.*

rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs 24/2007 - 119).“ K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020 - 31.

36. Co se týče prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první ZDPH, podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 ZDPH, dle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Dle ustanovení § 29 odst. 1 písm. a), f) ZDPH, přitom daňový doklad musí obsahovat též označení osoby, která uskutečňuje plnění, údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění (viz i čl. 226 odst. 6 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2016 o společném systému daně z přidané hodnoty). Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je zároveň nutno vykládat v souladu s judikaturou zdejšího soudu tak, že: „prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno“ (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103 a ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020 - 31).
37. V dané věci je žalobce přesvědčen, že své důkazní břemeno unesl. Správce daně a žalovaný jsou však opačného názoru. Soud konstatuje, že není sporu o tom, že důkazní břemeno k prokázání veškerých skutečností uvedených v daňových přiznáních tížilo žalobce. Ten k prokázání zdanitelného plnění doložil v podání ze dne 4. 4. 2018 jednak daňový doklad na pořízení bytové jednotky, kontaci zaúčtování předmětu fakturace, list vlastnictví prokazující vlastnictví bytové jednotky, a výpis z účtu; následně v podání ze dne 30. 4. 2018 doložil opis inventární karty majetku a kontaci zařazení nemovitosti do obchodního majetku. Tyto podklady správní orgány vyhodnotily jako prokazující faktické uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění spočívajícího v koupi bytové jednotky v rezidentním domě V TOWER, tuto skutečnost správce daně ani žalovaný v řízení již dále nerozpороvali. Zároveň správní orgány konstatovaly, že žalobce neprokázal faktické užití tohoto přijatého zdanitelného plnění v rámci svých ekonomických činností ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH. Žalobce k prokázání faktického užití předmětné bytové jednotky v rámci svých ekonomických činností předložil v podání ze dne 4. 6. 2018 kopii nájemní smlouvy uzavřené se společností Flageron s.r.o., DIČ: CZ28973526 (dále také jen „Flageron“ nebo „nájemce 1“) jako nájemcem, přičemž předmětem této nájemní smlouvy byl nájem bytové jednotky za účelem ekonomické činnosti nájemce. Správce daně předmětnou nájemní smlouvu vyhodnotil jako účelový důkazní prostředek. Svůj závěr odůvodnil zjištěními, že

nájemce 1 je několik let v hospodářské ztrátě a jeho finanční situace nenasvědčuje získání dostatečného množství finančních prostředků k pokrytí nákladů za pronajatý byt; správce daně rovněž uvedl, že výše nájemného neodpovídá hodnotě a kvalitě bytové jednotky, návratnost investice je v tomto případě cca 60 let a výnosnost nulová. Soud ze správního spisu, konkrétně z úředního záznamu, č. j. 5429603/18/2010-61563-11408, a jeho příloh, vyhotovený dne 28. 6. 2018 a doručený žalobci dne 1. 7. 2018, ověřil, že správce daně založil své závěry mimo jiné na zjištění, že V TOWER je přepychová rezidence pro bydlení, nikoliv tzv. „office centre“ (viz webové stránky vtower.cz); že nájemce 1 je společností zabývající se pronájmem nemovitostí, jejími společníky jsou Seychelská společnost WTC Group Inc. a PROGROUPE LLC ze Spojených států amerických; že ve sbírce listin nájemce 1 v obchodním rejstříku byly nalezeny jeho účetní závěrky toliko do roku 2013, přičemž z nich vyplynulo, že za poslední tři roky vykazoval ztrátové výsledky (viz příloha Přehled údajů z daňových přiznání za plátce týkající se nájemce 1). Správce daně závěr ohledně příliš nízké částky dohodnutého nájemného učinil na základě porovnání cen pronájmu podobných a jednoho téměř totožného bytu (viz šest inzerátů na pronájem bytů). V rámci odvolacího řízení došlo k doplnění dokazování a spisový materiál byl 4x doplňován. Správce daně vyzval společnost Flageron k předložení protokolu o předání bytu, smlouvy uzavřené s dodavatelem elektrické energie, evidenčního listu, případně jiných podkladů, které by prokazovaly použití předmětné jednotky pro ekonomické účely. Tyto požadavky správce daně shledává soud zcela legitimními a logickými, jelikož v čl. IV. bod 7 nájemní smlouvy se nájemce 1 zavázal uzavřít s distributorem elektrické energie smlouvu a stanovit výši záloh; Evidenční list a Protokol o předání a převzetí předmětu nájmu byly v závěru nájemní smlouvy pod bodem 2 označeny jako její nedílné součásti, tudíž společnost Flageron, jakožto nájemce 1 by měl správcem daně požadovanými listinami disponovat. Společnost Flageron v podání ze dne 15. 2. 2019 však uvedla, že požadované dokumenty nemá, jelikož pronajímané prostory vykazovaly vady a nedodělky a pronajímatel je reklamoval u developera V TOWER, konkrétně uvedla: *„Z důvodu prodlužování termínu ukončení reklamace jsme smlouvu ukončili. Nájem jsme z těchto důvodů odmítli platit. Smlouvy s distributorem jsme neuzavřeli.“* Správce daně následně předvolal jednatele společnosti Flageron pana V. Š., z výpovědi pana Š. vyplynulo, že bytová jednotka nebyla předána z důvodu reklamací, přičemž žalobce tuto skutečnost správci daně zamlčel, předložením k důkazu nájemní smlouvy včetně předávacích protokolů se snažil prokázat, že smlouva je uzavřena, byt byl předán a je řádně užíván pro ekonomickou činnost nájemce 1 (jako kancelář). Přičemž správce daně na základě místního šetření ze dne 25. 3. 2019 zjistil, že bytová jednotka je vybavena jako luxusní byt a nikoli jako kancelář (úřední záznam ze dne 1. 4. 2019, č. j. 2858434/19/2010-61563-111408). Soud se ztotožňuje s daňovými orgány v tom, že již ze shora uvedených zjištění vyplynuly zřejmé pochybnosti ohledně faktického využití předmětného bytu k ekonomické činnosti jak žalobce, tak nájemce 1. Žalovaný tak zcela správně dospěl k závěru, že pronájem bytové jednotky žalobcem společností Flageron byl jen předstíraný, aby bylo formálně naplněno ustanovení § 56a odst. 3 ZDPH. V podrobnostech k pochybnostem správce daně soud pro stručnost odkazuje na bod [30] až [33] žalobou napadeného rozhodnutí.

38. Žalobce následně v doplnění odvolání nově tvrdil, že došlo k uzavření nájmu předmětné bytové jednotky s novým nájemcem, a to se společností Global Inside Edge s.r.o. DIČ: CZ28103998 (dále také „GIE“ nebo „nájemce 2“). Žalobce správci daně svá tvrzení doložil nájemní smlouvou k bytové jednotce uzavřenou dne 12. 4. 2019 se společností GIE,

podepsánu P. P., jednatelem společnosti. V nájemní smlouvě byly domluveny částky jistoty i měsíčního nájemného, jež byly povinností nájemce 2 zaplatit žalobci, a rovněž tak zde byly pro nájemce stanoveny povinnosti jako úhrada škody způsobené jím či členy jeho rodiny, příp. hosty; oprávnění nájemce 2) dát bytovou jednotku do podnájmu, přijmout nové členy do domácnosti. Správce daně tak shledal, že nájemní smlouva byla dle obsahu spíše sjednána pro účely bydlení. Žalobce doložil i periodický výpis z účtu ze dne 31. 5. 2019, ze kterého vyplývala úhrada jistoty, nájemného a služeb s nájmem spojených nájemcem 2. Daňové orgány po změně tvrzení žalobce vedly další šetření, ze kterého zjistily, že odběr elektrické energie, zajištění internetových přípojek byl nájemcem 2 zařizován až dne 23. 8. 2019, kdy mu byla doručena správcem daně výzva ze dne 22. 8. 2019, č. j. 6985394/19/2010-61563-111408. Dále se daňový orgán zaměřil na získání informací ohledně ekonomické činnosti nájemce 2, proto mu zaslal výzvu k poskytnutí údajů ze dne 22. 8. 2019, č. j. 6985394/19/2010-61563-111408, nájemce 2 však neodpověděl na žádost o sdělení, jakým způsobem používá a bude používat bytovou jednotku k ekonomickým účelům (a jakým). Daňový orgán tak čerpal informace o společnosti GIE z obchodního rejstříku a z internetu, přistoupil i ke svědeckému výslechu jednatele GIE P. P. dne 10. 2. 2020, č. j. 982983/20/2010-61563-111408. Správce daně po jednání GIE po svědecké výpovědi výzvou ze dne 10. 2. 2020, č. j. 996952/20/2010-61563-111408, požadoval poskytnout informace o klientech, s nimiž byly v rozhodném období uzavřeny obchody v prostoru bytové jednotky, předložit daňové doklady za služby vztahující se k obchodní činnosti, což jednatel GIE odmítl. Správce daně pak výzvou ze dne 7. 2. 2020, č. j. 955533/20/61563-111408, oslovil SVJvTOWER a zjistil, že v předmětné bytové jednotce bydlela/zdržovala se paní M. C., která v bytě měla nahlášen i trvalý pobyt se souhlasem nájemce 2; u SVJvTOWER byla nahlášena jako jedna z osob, která byt obývá; množství spotřebované vody v bytové jednotce však nesvědčilo o jejím využívání jako kanceláře; přičemž u společnosti GIE nebyla zaměstnána, a to ani na základě dohody o provedení práce/činnosti, přičemž SVJvTOWER nedalo souhlas se změnou účelu užívání bytové jednotky z bytu na kancelář, v podrobnostech soud odkazuje na bod [35] až [55] odůvodnění napadeného rozhodnutí. Soud konstatuje, že na základě výše uvedených skutkových zjištění daňové orgány měly oprávněně závažné pochybnosti o tom, zdali dané zdanitelné plnění, tedy bytová jednotka je využívána pro ekonomickou činnost nájemce 2. V této souvislosti soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2020, č. j. 10 Afs 221/2018-57, ve kterém se Nejvyšší správní soud vyjádřil ke skutkově obdobnému případu takto: *„Je ekonomicky pochopitelná stěžovatelova snaha odečíst si touto formou z kupní ceny za investiční byt zaplacenou částku DPH. Nestačí však formálně uzavřít nájemní smlouvu s právnickou osobou a uvést do ní, že byt bude užíván k „ekonomické činnosti“, jako „kancelář“ nebo jako „provozovna“, naopak byt musí být k soustavné ekonomické činnosti nájemce prokazatelně užíván. V nynější věci zůstalo jen u formalit a všechny faktické okolnosti ukazovaly na to, že skutečnost formalitám neodpovídá.“* Soud ve světle shora citovaného rozsudku vyhodnotil pochybnosti správce daně jako zcela oprávněné, jelikož byly natolik důvodné, že činily žalobcem předložené doklady – dvě nájemní smlouvy nehodnověrnými, resp. jednalo se pouze o formalitu, která neodpovídala faktickému stavu; tímto správcem daně unesl své důkazní břemeno v daňovém řízení. Soud se ztotožňuje se žalovaným, že žalobcem předloženými nájemními smlouvami nebylo prokázáno využití předmětné jednotky, zařízené jako luxusní byt, pro účely uskutečňování jeho ekonomické činnosti, naopak na základě vyhledávací činnosti daňových orgánů byla učiněna podstatná zjištění, které pochybnosti daňových orgánů ohledně způsobu užívání

bytové jednotky ještě prohloubily. Taktéž není důvodná ani námitka žalobce, že z žalobou napadeného rozhodnutí nelze seznat, jak žalovaný hodnotil předložené důkazy jednotlivě a jak v souvislostech, jelikož tak učinil zcela dostačujícím způsobem v bodech [23] až [56] žalobou napadeného rozhodnutí, když nejprve vypsál jednotlivé důkazy a z nich vyplývající skutková zjištění a poté veškeré provedené důkazy a z nich plynoucí zjištění shrnul a dovodil z nich jasný a jednoznačný přehled zjištěného celkového skutkového stavu věci. Soud dodává, že ověřil, že veškeré provedené důkazy v daňovém řízení jsou součástí doloženého správního spisu a skutková zjištění na jejich základě učiněná tak mají oporu ve správním spise. Tedy hodnocení důkazních prostředků daňovými orgány proběhlo zcela v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu, když byl každý (individuálně určený) důkaz posouzen jednotlivě a všechny důkazy pak v jejich vzájemné souvislosti, přičemž pouhý nesouhlas žalobce s hodnocením důkazních prostředků provedených správcem daně či žalovaným nelze považovat za vadu řízení.

39. Dále k námitkám žalobce, jimiž se vymezuje vůči tvrzení žalovaného uvedenému v bodě [62] napadeného rozhodnutí: „*Odvolatel tak neprokázal (neunesl své důkazní břemeno, bod [16]), že předmětný byt ve V TOWER používá pro svou ekonomickou činnost, jelikož to zjevně nikdy ani nezamýšlel a veškeré kroky, které podniká, podniká s cílem vylákat nadměrný odpočet DPH v částce přesahující 2,1 milionu korun. V tomto ohledu odvolací orgán neakceptuje ani případnou námitku odvolatele v tom smyslu, že za využívání bytu k ekonomické činnosti zodpovídá Nájemce (bod [35]), jelikož byt nikdy nebyl vybaven jako kancelář, naopak se vyznačuje vším, co si člověk může přát v prostoru, ve kterém bydlí, který obývá. Odvolatelem byl byt i přiznán jako jednotka pro účely bydlení, nikoli pro účely podnikání (bod [26]). Proto je také V TOWER, Prague Developerem prezentován jako bydlení, které v okruhu tisíce kilometrů nemá konkurenci. Odvolatel si tak musel být vědom toho, že byt nebude sloužit k ekonomickým účelům nájemce.*“ Žalobce uvedl, že je nezpochybnitelné, že bytovou jednotku vede ve svém obchodním majetku, což doložil majetkovou kartou v rámci vedení svého účetnictví a tuto majetkovou kartu žalovaný žádným důkazním prostředkem nezpochybnil. Soud k této námitce uvádí, že jak bylo konstatováno výše, soud vyhodnotil pochybnosti správce daně jako zcela důvodné, čímž správce daně přenesl důkazní břemeno na žalobce. Soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že skutečnost, že určitá jednotka je v účetnictví právnické osoby formálně vedena jako součást jejího obchodního majetku, bez dalšího ničeho nevypovídá o jejím faktickém využívání ve smyslu § 72 ZDPH. Pro úplnost soud poukazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 102/2012 – 54, v němž se soud k šíři důkazních prostředků vyjádřil následovně: „*[t]yto skutečnosti nemohou být prokázány toliko formálně bezvadným daňovým dokladem, jestliže jeho obsah neodpovídá skutečnému stavu [viz rozsudek ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006 - 107, rozsudek ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 - 73, shodně nálezy ÚS sp. zn. IV. ÚS 402/99 ze dne 15. 5. 2001 (N 73/22 SbNU 131)]. „Je třeba mít přitom stále na zřeteli, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 19 odst. 1 zákona o DPH. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně“ (viz rozsudek čj. 2 Afs 177/2006 - 61).*“
40. Soud nevešel ani na výtku žalobce k bodu [67] napadeného rozhodnutí, ve kterém žalovaný uvedl následující úvahu: „*Odvolací orgán dodává, že důkazní prostředky předložené*

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

odvolatelem vede v patrnosti, ty skutečnosti, že nemovitost odpisuje z ceny bez DPH či že ji zařadil na kartu dlouhodobého majetku, však nemají vliv na prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně. Rozhodující je faktický stav, nikoli to, jak odvolatel jednotku vykazuje v účetnictví. Nad to je zde vedený spor sporem o to, zda správce daně vyjádřil dostatečně závažné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti odvolatelova účetnictví a jiných povinných záznamů. Stěží si lze představit situaci, kdy se odvolatel snaží prokázat svá tvrzení a „nesedí“ mu účetnictví“. Žalobce namítal, že tvrzení žalovaného je nelogické, manipulativní a účelové, podle žalobce nepřezkoumatelné, protože žalovaný nedoložil žádné důkazy toho, že by předmětný majetek nebyl součástí obchodního majetku, tedy majetku určeného k podnikání. Soud znovu opakuje, že daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně prokázání skutečností, že přijal zdanitelné plnění a že je použil pro účely ekonomické činnosti. Žalobce neprokázal, že předmětný byt je faktický využíván nájemcem pro účely ekonomické činnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2020, č. j. 10 Afs 221/2018-57), uvedené závěry daňových orgánů jsou zcela dostačující pro meritorní rozhodnutí ve věci, když správci daně ani žalovanému nesvědčí ze zákona povinnost předložit proti žalobcovým tvrzením a jím předloženým důkazům jakési konkrétní „protidůkazy“, jimiž by měl „rozbít“ a vyvrátit žalobcova daňová tvrzení a důkazy (viz shora soudem uvedená judikатурní východiska).

41. K výtce žalobce, že úvaha žalovaného uvedená v bodu [64] napadeného rozhodnutí je zavádějící a nepřezkoumatelná, konstatuje soud, že ji shledává opět nedůvodnou. Žalovaný v bodu [64] napadeného rozhodnutí uvedl: *„Odvolací orgán pro úplnost dodává, že od 1. 1. 2021 došlo ke změně ZDPH, kdy dle ustanovení § 56a odst. 3 už není možné zdaňovat nájem staveb pro bydlení. Touto úpravou zákonodárce zjevně sledoval zamezení sporům jako je tento – předstíraný pronájem jinému plátcí, který deklaruje, že byt využívá (typicky) jako kancelář.“* Soud konstatuje, že vzhledem k odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, jakož i k již odkazovaným závěrům soudu na správní judikaturu uvedeným shora, není důvodnou námitka žalobce, že žalovaný posuzuje jednání žalobce ve zdaňovacím období leden 2018 a argumentuje změnou zákona o DPH platnou od 1. 1. 2021. Žalovaný totiž v tomto žalobcem sporovaném bodě toliko *obiter dictum* upozornil na zákonodárný vývoj v dotčené oblasti, jenž právě cílil na časté zjištěné nešvary v daňových řízeních zabývající se shodnou problematikou, nejedná se tak *de facto* o konkrétní přesah tvrzení žalovaného na nyní posuzovanou věc.
42. Žalobce v žalobě rovněž namítal procesní pochybení správce daně, a to že výzva k odstranění pochybností zasláná správcem daně žalobci neobsahovala skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňových přiznáních. Žalobce v této souvislosti odkázal na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č.j. 9 Afs 110/2007-102, ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl: *„Ve výzvě správce daně podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Výzva odkazující pouze na příslušný řádek takového přiznání či hlášení nebo takové písemnosti tomuto požadavku zpravidla neodpovídá.“* Na citovaný rozsudek odkazoval ve svém vyjádření i žalovaný, v citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud rovněž uvedl: *„Existence pochybnosti správce daně o zákonem předepsaných skutečnostech je tedy nutnou podmínkou pro zahájení vytrýkacího řízení... pochybnost ve smyslu § 43 odst. 1 d. ř. nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná,*

průkazná, úplná či pravdivá. Něco takového ostatně ani nebude ve většině případů možné, neboť ucelené a najisto postavené poznatky o daňovém subjektu a o pravdivosti jeho daňově relevantních tvrzení lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit. Postačí, půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. V každém případě tedy musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu. Poznatky mohou mít například charakter informací o obchodní činnosti dalších daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem, vůči němuž má být zahájeno vytýkácí řízení, ukazují-li tyto poznatky, že jsou v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu, ač by se měly shodovat. Analýzy mohou být založeny například na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu (např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém zdaňovacím období ztatečně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích) či na analýze toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty.“

Žalobce tedy namítal, že výzva k odstranění pochybnosti neobsahovala konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o daňovém tvrzení žalobce, žalovaný byl naopak názoru, že pochybnosti správce daně byly založeny na existenci výkyvů v údajích daňového přiznání oproti běžně deklarovaným údajům v daňových přiznáních žalobce. Soud ověřil, že správce daně v odůvodnění Výzvy k odstranění pochybností ze dne 27. 3. 2018, č. j. 2034665/18/2020-52522-111315, konstatoval: „Částka vykázaného nadměrného odpočtu se značně odlišuje od daňové povinnosti, kterou běžně přiznáváte. Výše přijatých plnění se výrazně odlišuje od částek, které jste vykazovali v přiznáních za předcházející období. Správci daně vznikly pochybnosti, zda tato plnění byla použita pro uskutečnění ekonomické činnosti v souladu s ustanovením § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o DPH“). V předmětném daňovém přiznání jsou vykázaná nízká uskutečněná plnění (podíl přijatých a uskutečněných plnění činí 0,0048), takže správce daně má pochybnosti, zda přijatá zdanitelná plnění byla fakticky přijata a zda se nejedná o plnění fiktivní. Správce daně má pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet daně vzhledem k uváděné hlavní ekonomické činnosti – činnost vedení podniku, poradenství v oblasti řízení...Uvedte pro jaké účely byla přijatá plnění použita nebo kdy a jakým způsobem budou uskutečněná plnění související s těmito přijatými plněními.“

Soud konstatuje, že správce daně ve výzvě k odstranění pochybností uvedl konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o pravdivosti údajů v daňovém přiznání, jimiž byla jednak analýza výše daňové povinnosti žalobce (resp. značně se odlišující výše uskutečněných plnění od výše přijatých plnění), a také samotná částka vykázaného nadměrného odpočtu. Přičemž daňové přiznání neobsahovalo žádné přílohy, ze kterých by správce daně mohl ověřit naplnění zákonných podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. S ohledem na výše uvedené, soud shledal námitku žalobce, že výzva k odstranění pochybností neobsahovala skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání za nedůvodnou, naopak ji shledává vydanou v souladu s právními předpisy i ustálenou a bohatou judikaturou správních soudů.

43. Soud pro úplnost bude reagovat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2022, č. j. 6 Afs 135/2021-50, na který žalobce odkázal ve svém vyjádření ze dne 12. 6. 2023. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku na úvod uvedl: „Nadále tedy platí, že obsahové náležitosti výzvy vydané podle § 89 daňového řádu, zejména co do konkrétnosti sdělovaných pochybností, je třeba posuzovat v souladu se závěry vyslovenými v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007–102, č.

1729/2008 Sb. NSS, a dále v souladu s navazující judikaturou Nejvyššího správního soudu“, dále posuzoval dostatečnost odůvodnění výzvy k odstranění pochybností, přičemž na základě posouzení konkrétních skutkových okolností konstatoval: „[16] Správce daně v posuzované výzvě odůvodnil pochybnosti poukazem na skutečnost, že při analýze údajů o přijatých zdanitelných plněních vykázaných v daňovém přiznání za zdaňovací období březen 2017 vyšlo najevo, že podíl uskutečněných a přijatých plnění činí v tomto přiznání pouze 1,0329, přičemž za předchozích dvanáct měsíců činil podíl 1,0669, což popírá základní smysl podnikání, kterým je dosahování zisku. Dle správce daně lze tedy pochybovat o tom, že stěžovatelka používá přijatá zdanitelná plnění při uskutečňování ekonomické činnosti.

[17] Výzva odůvodněná shora citovaným způsobem však dle Nejvyššího správního soudu nepředstavuje dostatečně konkrétní a přesvědčivý skutkový poznatek správce daně, který mohl bez dalšího založit pochybnosti o pravdivosti údajů obsažených v daňovém přiznání na daň z přidané hodnoty za konkrétní zdaňovací období. Správcem daně použitý ukazatel sám o sobě nic nevypovídá o ekonomické činnosti stěžovatelky, což ostatně potvrdil i žalovaný v odůvodnění rozhodnutí o odvolání (viz bod 22), kde výslovně uvedl, že „uvedený poměr přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění sám o sobě nevypovídá o základním smyslu podnikání“. V souzené věci z ničeho neplyne, že by správce daně před vydáním výzvy disponoval relevantními (a ve výzvě dostatečně určitě popsanými) poznatky o podnikatelské (ekonomické) činnosti stěžovatelky a konkrétních pochybnostech o jejích vztazích s dodavateli, jak žalovaný naznačil v odůvodnění rozhodnutí o odvolání v bodě 21. Žalovaný konkrétně uvedl, že se ze strany správce daně jednalo o prověření údajů z evidence správce daně, „které ve vztahu s údaji o dodavatelích uvedených v kontrolním hlášení zavdaly pochybnosti správce daně“. Citované tvrzení (bylo-li by vtěleno do výzvy a blíže v ní odůvodněno) by z hlediska prověřování údajů obsažených v daňovém přiznání na daň z přidané hodnoty zvoleným postupem mohlo být považováno za relevantní. V posuzovaném případě se však toto tvrzení do obsahu výzvy nijak nepromítlo.

[18] Z odůvodnění výzvy není zřejmé, proč a z jakých konkrétních důvodů se správce daně domníval, že je u stěžovatelky dlouhodobě přítomen nestandardní ekonomický ukazatel, pro který se z pohledu daně z přidané hodnoty stala pro daňovou správu „podezřelou“ a který by právě v dotčeném zdaňovacím období měsíce března 2017 překročil určitou mez a znatelně se v prověřovaném období vychýlil z „normálu“ (od výše obvyklé).

[19] Z obsahu správního spisu navíc vůbec nevyplývá, jak správce daně dospěl k výsledné výši podílu 1,0669 za dvanáct předcházejících měsíců. Nelze tedy přezkoumat, zda je tento výsledek správný a jakým způsobem jej správce daně vypočítal, v tomto ohledu nejsou známy (a nebyly ani doloženy) žádné hodnoty vstupující do výpočtu. Tento nedostatek znemožňuje soudu přezkoumat, zda správce daně porovnání několika zdaňovacích období skutečně provedl, jakým způsobem tak učinil a zda je výsledná výše vypočteného podílu správná.

[20] Co je však důležitější, odůvodnění vydané výzvy je založeno na nesprávné úvaze správce daně týkající se souvislosti daně z přidané hodnoty se správcem daně tvrzeným dosahováním zisku (stěžovatelka v tomto ohledu přelíhavě poukázala na směšování „jablek s hruškami“). Ze vzájemného poměru přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění totiž nelze bez dalšího usuzovat na dosahování zisku v podnikatelské činnosti a popírání základního smyslu stěžovatelčina podnikání, jak správce daně prezentuje ve výzvě. Použití ukazatele podílu je pak zavádějící i z jiného hlediska, neboť nic nevypovídá o faktické výši rozdílu mezi uskutečněnými a přijatými zdanitelnými plněními, odvislé v konkrétním případě od toho, v jakém objemu daňový subjekt hospodář a vykonává svou podnikatelskou činnost (zda se tak děje v řádu

miliard, milionů, statisíců či tisíců Kč). V návaznosti na to totiž může rozdíl mezi uskutečněnými a přijatými zdanitelnými plnění (v absolutním čísle) i při jejich nízkém vzájemném poměru (podílu) představovat značkou finanční částku.“ Soud především konstatuje, že případ posuzovaný Nejvyšším správním soudem se týká odlišných skutkových okolností oproti nyní projednávanému případu. V případě posuzovaném v citovaném rozsudku se pochybnosti správce daně zakládaly na nesprávné úvaze správce daně týkající se souvislosti podílu uskutečněných a přijatých plnění na jedné straně a dosahováním zisku na straně druhé. V nyní posuzovaném případě z odůvodnění výzvy a ze samotného daňového přiznání je zřejmý nestandardní ekonomický ukazatel žalobce, kterým je částka jím vykazaného nadměrného odpočtu ve výši 2 137 045 Kč. Navíc ze samotného daňového přiznání vyplývá markantní výše rozdílu mezi uskutečněným plněním v deklarované výši 49 700 Kč a přijatým plněním ve výši 14 243 821 Kč. Správce daně v posuzované výzvě uvedl: „částka vykazaného nadměrného odpočtu se značně odlišuje od daňové povinnosti, kterou běžně přiznáváte“, pochybnosti správce daně tedy byly založeny na nestandardním ekonomickém ukazateli, kterým je částka nadměrného odpočtu, a dále na ukazateli spočívajícím v nízkém uskutečněném plnění, přičemž správce daně zároveň poukázal i na podíl přijatých a uskutečněných plnění, jež u žalobce v rozhodném období činil 0,0048. Správce daně v odůvodnění výzvy rovněž uvedl, že má pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet daně vzhledem k hlavní ekonomické činnosti žalobce, kterou je činnost vedení podniku, poradenství v oblasti řízení. Soud tak má za to, že správce daně v nyní posuzovaném případě ve výzvě k odstranění pochybností uvedl konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o pravdivosti údajů vepsaných žalobcem v daňovém přiznání, jimiž byla jednak analýza výše daňové povinnosti žalobce - značně se odlišující výše uskutečněných plnění od výše přijatých plnění, a také samotná částka vykazaného nadměrného odpočtu. Soud zdůrazňuje, že žalobce k daňovému přiznání nedoložil žádné přílohy, na něž by byl mohl správce daně reagovat a ověřit či porovnat jím uplatněná daňová tvrzení. Soud dodává, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 10. 2022, č. j. 6 Afs 135/2021-50, posuzoval případ, jenž se týkal odlišných skutkových okolností a závěry vyslovené v tomto rozsudku tak nelze mechanicky přenést na nyní posuzovaný případ.

44. Soud shledal nedůvodnou i související námitku, že žalovaný neuvedl své pochybnosti způsobem, který by umožňoval žalobci, aby se k vysloveným pochybnostem vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil, nebo pravdivost údaje prokázal. Ve smyslu § 89 daňového řádu musí výzva k odstranění pochybností identifikovat konkrétní pochybnost a to tím způsobem, aby daňový subjekt mj. pravdivost údajů prokázal a předložil potřebné důkazní prostředky. Soud konstatuje, že v předmětné výzvě bylo rovněž uvedeno, jaká konkrétní okolnost není prokázána, žalobce v ní byl upozorněn na nemožnost ověření, zda přijatá plnění byla použita pro uskutečnění ekonomické činnosti, a vůbec zda přijatá plnění byla fakticky přijatá. Přičemž, jak soud již uvedl výše, žalobce správci daně doložil doklady prokazující faktické uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění spočívajícího v koupi bytové jednotky, tuto skutečnost správce daně ani žalovaný, po jejím prokázání žalobcem, již dále nerozporovali. Naopak, co se týče faktického užití tohoto přijatého zdanitelného plnění v rámci ekonomických činností ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH, však žalobce po celé správní řízení neprokázal, když skutkové okolnosti zjištěné správcem daně naopak naznačovaly, že žalobcem předložené nájemní smlouvy byly nehodnověrnými, resp. toliko formalitou neodpovídající faktickému stavu. Soud shrnuje, že výzva k odstranění pochybností dostatečně konkrétně

identifikovala pochybnosti správce daně způsobem, aby žalobce mohl pravdivost údajů prokázat a předložit potřebné důkazní prostředky. Rovněž správce daně ve výzvě své pochybnosti sdělil tak, že žalobce byl schopen je odstranit. Byť žalobce část důkazních prostředků předložil, nepředložil však ty důkazní prostředky, týkající se faktického užití zdanitelného plnění k ekonomickým účelům, jež by mohly být daňovými orgány oprávněně shledány věrohodnými k prokázání tohoto sporného daňového tvrzení. Rozhodně se v dané věci nejednalo o obecně formulovanou výzvu. Soud pro stručnost odkazuje zejména na body [17] až [20] žalobou napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný vypořádával se shodnou odvolací námitkou žalobce.

45. V další námitce k procesním pochybením daňových orgánů žalobce namítal, že správce daně neoprávněně odmítl návrh žalobce na překlopení postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly, žalobce požádal o pokračování v dokazování, této žádosti nebylo vyhověno a správce daně tak dle žalobce nezákonně vystavil platební výměr. Na tomto místě soud připomíná, že podle § 90 odst. 2 daňového řádu: *„[n]edošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.“* Podle odstavce 3 téhož ustanovení *„[p]okud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.“* Soud ze správního spisu ověřil, že správce daně žalobci sdělil výsledek postupu k odstranění pochybností Sdělením výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 23. 5. 2018 a v rámci odůvodnění Úředního záznamu, č. j. 4453260/18/2010-61563-111408, žalobce dne 4. 6. 2018 podal návrh na pokračování v dokazování a k důkazu navrhl provést nájemní smlouvu ze dne 15. 4. 2018 uzavřenou se společností Flageron. Správce daně vydal dne 28. 6. 2018 Úřední záznam, č. j. 5429603/18/2010-61563-111408 (žalobci doručen dne 1. 7. 2018), ve kterém odůvodnil, proč neshledal důvody k pokračování v dokazování a odůvodnil, proč předložený důkazní prostředek – nájemní smlouvu považuje za účelový, následně vydal dne 9. 7. 2018 platební výměr. Přitom v odůvodnění správce daně uvedl, že nájemce společnost Flageron je několik let v hospodářské ztrátě a jeho finanční situace nenásvědčuje získání dostatečného množství finančních prostředků k pokrytí nákladů za pronajatý byt; správce daně rovněž uvedl, že výše nájemného neodpovídá hodnotě a kvalitě bytové jednotky, přičemž vycházel z veřejně dostupných informací k rezidenci V TOWER a z porovnání cen pronájmu podobných bytových jednotek, jenž se nenachází v rezidenci V TOWER, správce daně uzavřel, že návratnost investice je v tomto případě cca 60 let a výnosnost nulová, z čehož dovodil, že nájemní smlouva se jeví jako účelová. Soud považuje odůvodnění správce daně k návrhu na provedení důkazního prostředku – nájemní smlouvy za zcela dostačující a připomíná, že dle ustálené judikatury správní orgány nejsou povinny mechanicky provést všechny, v průběhu řízení navržené důkazy, a můžou naopak uvážit, provedení kterých z navrhovaných důkazů je s ohledem na konkrétní okolnosti věci potřebné (nezbytné) a naopak, pokud současně v odůvodnění rozhodnutí uvedou, proč se tak stalo (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, usnesení Ústavního soudu ze dne 2. 7. 2009, sp. zn. I. ÚS 972/09, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 As 29/2009-48, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze

dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011-80). Správce daně shora citovaných povinností bezezbytku dostál.

46. Soud rovněž posoudil, zda postup k odstranění pochybností byl ze strany správce daně vhodně zvoleným procesním nástrojem, a zda nebylo na místě zahájit daňovou kontrolu. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013-61, se vyjádřil k otázce, kdy je vhodné zvolit procesní prostředek postup k odstranění pochybností a kdy je vhodné zahájit daňovou kontrolu, uvedl: *„Postup k odstranění pochybností správce daně využívá pouze v případech, kde je jeho použití přiléhavé, a to zejména pokud nejde o časově náročné nebo o rozsáhlé odstraňování pochybností.“* Nejvyšší správní soud při posuzování vztahu mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou vycházel rovněž z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008-147, který se již danou otázkou zabýval, jednalo se ovšem o vztah vytýkácího řízení a daňové kontroly, Nejvyšší správní soud nicméně konstatoval, že závěry uvedené v usnesení jsou použitelné i ve vztahu k postupu k odstranění pochybností: *„V první řadě je předtím, než se vůbec bude řešit otázka, který z postupů uplatnit, nutno postavit najisto, že u obou z nich jsou splněny nejen časové, ale i další (věcné) podmínky pro jejich uplatnění. [...] I pokud by byly časové a věcné podmínky pro uplatnění obou kontrolních postupů současně splněny, nelze je uplatnit současně, nýbrž je nutno zvolit jen jeden z nich, a sice ten, který vzhledem k okolnostem nejlépe odpovídá principu zdrženlivosti a přiměřenosti zakotvenému v § 2 odst. 2 daňového řádu, podle něhož správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Jelikož vytýkácí řízení opravňuje správce daně toliko k tomu, aby daňový subjekt vyzval k doložení určitých skutečností, zatímco daňová kontrola umožňuje i značně intenzivní zjišťovací zásahy do právní sféry daňového subjektu, bude zpravidla namíste nejprve zahájit vytýkácí řízení, zatímco rovnou přistoupit k daňové kontrole bude zpravidla namíste jen tam, kde bude mít správce daně dobré důvody k domněnce, že vytýkácí řízení by k dosažení účelu daňového řízení nepostačovalo.“* Ve světle citovaných závěrů Nejvyššího správního soudu, soud konstatuje, že správce daně nepochybil, když v dané věci zvolil procesní nástroj - postup k odstranění pochybností. Soud připomíná, že pochybnost nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá (srov. např. výše citované usnesení rozšířeného senátu, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2016, č. j. 4 Afs 95/2016 - 36, či ze dne 3. 10. 2017, č. j. 9 Afs 170/2017 - 68). Soud přisvědčuje žalovanému, že žalobce v reakci na výzvu k odstranění pochybností pouze tvrdil, že poskytuje služby v oblasti řízení podniku, že bytovou jednotku zakoupil jako investici a popsal, jakým způsobem byla uhrazena kupní cena, doložil i provedení platby a zápis svého vlastnického práva k bytové jednotce; v reakci na výzvu správce daně ze dne 16. 4. 2018 k prokázání skutečností, žalobce písemně požádal správce daně o prodloužení lhůty k doložení nájemní smlouvy na bytovou jednotku, jelikož s potencionálním nájemcem je v jednání (doložil opis inventární karty a kontaci záúčtování), a v podání ze dne 4. 6. 2018 s návrhem na pokračování v dokazování tvrdil, že došlo k podstatné změně skutečností spočívající v existenci nájemce 1 bytové jednotky, čímž má za prokázané, že bytovou jednotku využívá k dosažení příjmů poskytováním služeb třetí osobě, která je současně plátcem daně z přidané hodnoty a předložil předmětnou nájemní smlouvu uzavřenou s nájemcem 1. Přičemž správce daně tuto nájemní smlouvu uzavřenou s nájemcem 1 bez nutnosti provádět rozsáhlé dokazování

logicky vyhodnotil jako účelový důkazní prostředek. Soud uzavírá, že se za uvedeného stavu ztotožňuje s názorem daňových orgánů, že skutkové okolnosti v dané věci nenasvědčovaly tomu, že bude třeba časově náročného nebo rozsáhlého odstraňování pochybností. Postup správce daně, jenž neshledal důvody k pokračování v dokazování nebo k překlopení řízení do daňové kontroly, má soud souladným se zákonem a s principy zdrženlivosti a přiměřenosti, když správce daně současně zohlednil i povahu svých nabytých pochybností. Námitky žalobce týkající se nesprávného použití postupu k odstranění pochybností a odmítnutí návrhu žalobce na pokračování v dokazování shledal soud naopak nedůvodnými.

47. Soud dále uvádí, že nebude s ohledem na koncentraci žalobních námitek dle § 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s. vypořádávat námitku žalobce ohledně porušení dvojinstančnosti daňového řízení, když tato byla žalobcem nově vznesena až v podání ze dne 17. 2. 2023, tudíž jednoznačně po uplynutí zákonem stanovené lhůty a současně se nejedná o rozhojnění včas uplatněných námitek v žalobě.
48. Soud k žalobní námitce, v níž žalobce sporoval dostatečnost vypořádání svých námitek obsažených v podání ze dne 24. 4. 2018 ze strany daňových orgánů upozorňuje na ustálenou judikaturu správních soudů, která je postavena na zásadě, že žalobce je povinen veškeré výtky proti žalobou napadenému rozhodnutí explicitně v žalobě uvést a vymezit tak rozsah soudní kontroly rozhodnutí správního orgánu. Například v rozsudku ze dne 30. 4. 2012, č. j. 4 As 5/2012 – 22, dospěl NSS k závěru, že: *„žalobní body byl přitom žalobce povinen vymezit přímo v žalobě, povinnost tvrdit rozhodné skutečnosti nelze nahradit obecným odkazem na argumenty uplatněné v podáních činěných v předcházejícím řízení před správními orgány.“* Ve světle shora uvedeného soud shrnuje, že pokud žalobce v žalobě neuvedl veškeré námitky a toliko odkázal na podání, jež učinil v průběhu správního řízení, soud se s takto uplatněnými námitkami v soudním řízení již není oprávněn zabývat.
49. Na závěr k obecné námitce žalobce o porušování principu neutrality DPH a odkazu na judikaturu Soudního dvora Evropské unie, dle které nárok na odpočet DPH představuje základní zásadu společného systému DPH, která v zásadě nemůže být omezena, a uplatňuje se přímo u všech daní, které zatěžují plnění uskutečněná na vstupu, soud konstatuje, že žalobce neprokázal oprávněnost nároku na odpočet DPH, argumentaci žalobce k zásadě neutrality DPH považuje soud za nedůvodnou.
50. Městský soud pro úplnost doplňuje, že si je vědom recentní judikatury Soudního dvora Evropské unie ve věci ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, a na něj navazujícího rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS. Dané věci se zabývaly otázkou uznání nároku na odpočet DPH v případě, že není přesně znám konkrétní dodavatel, který plnění podle daňového dokladu poskytl. V posuzované věci však nebylo sporné, který dodavatel žalobci deklarovaná plnění dodal, za takové situace pak nejsou závěry uvedené ve výše citovaných rozhodnutích pro věc podstatné a na posuzovanou věc nedopadají (shodně viz bod 19 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2022, č. j. 10 Afs 146/2022-33, bod 24 rozsudek stejného soudu ze dne 28. 7. 2022, č. j. 6 Afs 391/2020-45, nebo bod 34 rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 5. 2022, č. j. 31 Af 28/2021-78). Jak již ostatně Nejvyšší správní soud uvedl např. v rozsudcích ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43, nebo ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59, nová judikatura nepředstavuje jakýsi paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních

rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci Kemwater, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci.

51. 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

52. 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.
53. Výroky o nákladech řízení rozhodnutí jsou odůvodněny § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve věci samé úspěšný a úspěšnému žalovanému však prokazatelné náklady řízení nad rámec běžných činností správního úřadu nevznikly, proto mu nebyly soudem přiznány.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje,

vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Praha 20. prosince 2023

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu