



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

žalobce: **M. K.**  
zastoupen JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem  
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava 2

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2020 č. j. 45645/20/5300-21441-712599, ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

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

**Odůvodnění:**

*Žalobní body a stanovisko žalovaného:*

1. Žalobci byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2013 a srpen 2014 dodatečnými platebními výměry vydanými Finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) dne 12. 12. 2019 a za duben a červenec 2014 dodatečnými platebními výměry ze dne 11. 12. 2019. Důvodem doměření daně za předmětná zdaňovací

Shodu s prvopisem potvrzuje

období bylo mimo jiné dodanění uskutečněných plnění. O odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům žalovaný nyní napadeným rozhodnutím, proti kterému podal žalobce dne 17. 2. 2021 žalobu. Plnění, ze kterého byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty, pocházela z prodeje nemovitostí, a to rodinného domu č. p. X a pozemků parc. č. XA a XB, vše v katastrálním území X, rodinného domu č. p. XC a pozemků parc. č. XD a XE v katastrálním území X, pozemků parc. č. XF, XG a čtvrtinový spoluvlastnický podíl k pozemkům parc. č. XH, parc. č. XI a parc. č. XJ, vše v katastrálním území X, spolu se stavebním povolením zn. MUOR 14189/2012 z 19. 3. 2012. Dále byla dodaněna záloha ve výši 200 000 Kč na nemovitosti v katastrálním území X – rodinný dům č. p. XK a spoluvlastnický podíl ve výši ¼ k pozemkům parc. č. XI, XJ, XH, kterou žalobce přijal dne 23. 7. 2014 a k samotnému prodeji nemovitosti došlo dne 20. 4. 2015 (dále jen „šetřené nemovitosti“).

2. Žalobce v žalobě namítl nezákonný postup při ukončení daňové kontroly, motivovaný snahou dodržet prekluzivní lhůtu pro právo stanovit daň. Dále namítl nezákonné vyhodnocení prodeje šetřených nemovitostí jako soustavné ekonomické činnosti; namítl rovněž nesprávně stanovenou výši daňové povinnosti vzhledem k tomu, že každá soustavná ekonomická činnost je nutně spojena s existencí nákladů na její výkon. Konkrétně, faktická činnost, kterou daňové orgány posuzovaly, byla činnost stavební, žalobce proto nutně musel příjmy zdanitelná plnění od plátců DPH.
3. V reakci na závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soud přijatého v rozsudku č. j. 1 Afs 334/2017-208 z 23. 3. 2020 (dále jen judikatura „*Kemwater*“) žalobce následně poukázal na to, že v České republice nelze nakoupit stavební materiál bez daně, což daňové orgány nezohlednily, ačkoliv tak při určení výše daňové povinnosti učinit měly.
4. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. K námitce nezákonně ukončené daňové kontroly odkázal na napadené rozhodnutí; zdůraznil, že délka lhůty pro vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění byla ovlivněna též tím, že žalobce byl v průběhu daňové kontroly s jednotlivými zjištěními seznamován a mohl se k nim vyjadřovat. Žalovaný zdůraznil, že žalobce mohl v dalších fázích řízení uplatňovat námitky a důkazy, které mohly mít vliv na správné zjištění a stanovení daně, a odvolací orgán se jimi zabývat musel.
5. K námitce nesprávně vyhodnoceného prodeje šetřených nemovitých věcí žalovaný rovněž odkázal na napadené rozhodnutí, ve kterém se s totožnou námitkou podrobně vypořádal. K nesprávně stanovené výši daně z přidané hodnoty pak žalovaný poukázal na konstantní judikaturu správních soudů a dodal, že u daně z přidané hodnoty nelze postupovat jako v případě daně z příjmu a souvisejících esenciálních výdajů, neboť při odpočtu DPH musí být prokázáno, komu bylo plněno, jaké plnění a v jaké výši má být daň přiznána. Bez těchto zjištění nevzniká daňovému subjektu nárok na odpočet.
6. Podle žalovaného na posuzovanou věc nedopadá judikatura *Kemwater*, protože žalobce nedoložil ani jediný přijatý daňový doklad, tudíž není zřejmé, z jakého zdanitelného plnění by měl mít nárok na odpočet a rozsah pochybností je tak širšího rázu, než pouze ve vztahu k deklarovanému dodavateli, na což judikatura *Kemwater* cílí.
7. U jednání oba účastníci na svých tvrzeních setrvali.

#### *Dosavadní průběh řízení*

8. Krajský soud dne 15. 6. 2022 pod č. j. 25 Af 12/2021-84 napadené rozhodnutí zrušil. Přisvědčil námitce nesprávně stanovené daňové povinnosti, když na věc dopadá judikatura

*Kemwater*. Námitku, ve které žalobce na tuto judikaturu poukázal, však nezaslal žalovanému k vyjádření před rozhodnutím ve věci a Nejvyšší správní soud pro toto pochybení rozsudek ve věci zrušil dne 26. 10. 2023 pod č. j. 9 Afs 130/2022-51, neboť žalovaný uvedl plausibilní argumentaci, která mohla mít vliv na rozhodnutí ve věci samé.

*Podmínky řízení a zjištění z daňového spisu*

9. Krajský soud opakuje, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a že přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů.
10. Z daňového spisu krajský soud zjistil, že u žalobce byla dne 23. 1. 2017 zahájena daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2013 a leden až prosinec 2014. V té době byly hlavním předmětem podnikání žalobce zemní a výkopové práce, odstraňování staveb a přeprava sypkých materiálů; žalobce byl evidován jako plátce DPH od 17. 12. 2007. Správce daně zjistil v návaznosti na příjmy vykázané v dodatečném daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob a z výpisu ze soukromého účtu žalobce, že žalobce v kontrolovaných zdaňovacích obdobích uskutečnil plnění v rámci prodejů šetřených nemovitých věcí a přijal úplaty na svůj soukromý účet. Nemovitosti žalobce nabyly koupí a v případě rodinných domů výstavbou. V přiznáních k DPH za předmětná období nebyla tato plnění vůbec vykázána. Nemovitosti žalobce nezahrnul do svého obchodního jmění a na jejich dodání neuplatnil odběratelům DPH. Neuplatnil ani nárok na odpočet z přijatých plnění souvisejících s jejich pořízením Správci daně doložil pouze kupní smlouvy o pořízení pozemků, znalecké posudky na cenu nemovitosti, uhrazení poplatků a daně z převodu či z nabytí nemovitých věcí. Ačkoliv novostavby sám vybudoval, nepředložil správci daně žádné doklady k vynaloženým stavebním výdajům, resp. k uplatnění nároku na odpočet DPH. Po celou dobu tvrdil, že nákupy a prodeje realizoval jako soukromá osoba.
11. Správce daně tuto činnost provozovanou v době 2011 – 2015 vyhodnotil jako vykazující znaky ekonomické činnosti, kterou žalobce prováděl opakovaně, samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost. S těmito závěry byl žalobce seznámen v rámci ústního jednání dne 12. 8. 2019. Správce daně se neztotožnil s námitkami žalobce proti jeho zjištěním, ani s jeho vysvětlením, že šetřené nemovitosti nabyly pro svou potřebu „pro své děti“, mimo jiné též proto, že tyto nikdy šetřené nemovitosti neužívaly a žalobce sám má svou bytovou potřebu zajištěnu. Správce daně seznámil žalobce s výsledky kontrolního zjištění, lhůtu k vyjádření stanovil ve lhůtě 8 dnů, která byla následně prodloužena. Vzhledem k tomu, že vyjádření žalobce nevedlo ke změně kontrolních zjištění, ukončil správce daně daňovou kontrolu a rozhodl shora uvedenými dodatečnými platebními výměry, kterými žalobci daň z přidané hodnoty doměřil.
12. Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, a to v rozsahu dodanění uskutečněných plnění na výstupu v podobě prodeje tří rodinných domů a stavebních pozemků. O odvolání žalovaný rozhodl nyní napadeným rozhodnutím, ve kterém se se závěry správce daně ztotožnil; uvedl, že žalobce při prodeji šetřených nemovitostí porušil § 21 odst. 1 a § 108 odst. 1 zákona o DPH, protože z tohoto prodeje neodvedl DPH, když současně neprokázal, že prodej provedl jako osoba nepovinná k dani a nejednalo se o prodej osvobozený od daně podle § 56 zákona o DPH. Žalobce rovněž neprokázal, že v souvislosti s prodejem šetřených nemovitostí přijal zdanitelná plnění

zakládající nárok na odpočet DPH, neboť neprokázal, o jaké zdanitelné přijaté plnění se mělo jednat, od kterého dodavatele je měl přijmout a že přijatá plnění použil právě pro výstavbu předmětných nemovitostí (bod 50 napadeného rozhodnutí).

#### A.

13. Žalobce namítl nezákonné postupy při ukončování daňové kontroly, spočívající v poskytnutí extrémně krátké lhůty k vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění, v nereagování na stanovisko žalobce a v rozsáhlém zjišťování skutkového stavu druhostupňovým orgánem. Daňová kontrola byla nezákonným způsobem ukončena výlučně s cílem zamezit uběhnutí prekluzivní lhůty, a daň byla proto doměřena po jejím uplynutí.
14. K této žalobní námitce přijal krajský soud již v předchozím rozsudku níže uvedený závěr, který nebyl předmětem přezkumu Nejvyšším správním soudem. Vzhledem k nezměněné právní a skutkové situaci je krajský soud svým posouzením vázán (viz. nálezný Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 3285/22 z 27. 6. 2023), a proto zde své závěry pouze opakuje.
15. Podle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), je lhůta pro stanovení daně tříletá. Podle odstavce třetího téhož ustanovení lhůta počíná běžet znovu zahájením daňové kontroly. U žalobce byla daňová kontrola zahájena 23. 1. 2017, skončila by tedy 23. 1. 2020. Úřední záznam o výsledcích kontrolního zjištění byl žalobci doručen dne 3. 11. 2019, více než 2 měsíce před jejím uplynutím, a posuzované dodatečné platební výměry správce daně vydal 11. 12. 2019 a 12. 12. 2019, tedy ve lhůtě pro stanovení daně. Jimi byla lhůta podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodloužena o jeden rok do 23. 1. 2021 a první rozhodnutí žalovaného o nich bylo oznámeno dne 10. 12. 2020, tedy rovněž před jejím uplynutím.
16. Žalobce svými námitkami směřuje k vyloučení účinků oznámení posuzovaných dodatečných platebních výměrů na běh prekluzivní lhůty pro jejich nezákonnost. Jak dovodila judikatura správních soudů, daňový řád nespojuje prodloužení lhůty s oznámením toliko bezvadného rozhodnutí, neboť by takový výklad vedl prakticky ke znemožnění odstranění vad a nezákonností, kterých se správce daně při vydání rozhodnutí dopustí, v odvolacím řízení. Nejvyšší správní soud tak vyslovil např. v rozsudku ze dne 7. 2. 2018 č. j. 2 Afs 239/2017-29 při výkladu účinku oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku podle § 148 písm. d) daňového řádu; s ohledem na obdobnost písmen b) a d) tohoto ustanovení není podle krajského soudu žádný důvod, aby účinek oznámení rozhodnutí o stanovení daně a oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku byl vykládán různě. Lze tedy uzavřít, že oznámení i vadného rozhodnutí, tedy rozhodnutí, kterému předcházelo pochybení správce daně, má zásadně za následek prodloužení lhůty pro stanovení daně.
17. Výjimku představuje pouze situace, kdy rozhodnutí je toliko formálním úkonem, vydaným čistě nebo převážně za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně (viz citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 239/2017-29, bod 18). Žalobce se v tomto směru dovolává účelovosti ukončení daňové kontroly krátce před uplynutím lhůty pro stanovení daně, přičemž při dodržení ustanovení daňového řádu vážících se k jejímu ukončení by lhůty již uplynula. Krajský soud s tímto názorem žalobce nesouhlasí. Vydání dodatečných platebních výměrů nelze považovat za toliko formální úkony jenom proto, že podle žalobce byla lhůta pro vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění příliš krátká, že se správce daně nevyjádřil ke stanovisku žalobce k těmto kontrolním zjištěním, a že skutkový stav byl zjišťován i

v odvolacím řízení. Proti takovému výkladu hovoří již to, že do uplynutí prekluzivní lhůty zbývalo v okamžiku seznámení žalobce s výsledky kontrolního zjištění ještě více než 2 měsíce, tedy doba poměrně dlouhá, během níž žalobce mohl své stanovisko správci daně vyjavit, když návrhům na doplnění daňový řád brání až ve fázi projednání zprávy o daňové kontrole (§ 88 odst. 3 poslední věta daňového řádu). Nadto, osmidenní lhůta, prodloužená o dalších 8 dnů, není nepřiměřeně krátká. Nepoměr mezi šestnáctidenní lhůtou k vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění a téměř dva roky probíhající daňovou kontrolou je pouze zdánlivý. V průběhu daňové kontroly byl totiž žalobce opakovaně seznamován s průběžnými zjištěními správce daně a byl vyzýván k vyjádření svého stanoviska, doplnění tvrzení a označení důkazních prostředků. Krajský soud ověřil v daňovém spise, že žalobce byl seznámen se zjištěními správce daně též při ústním jednání 12. 8. 2019 nebo ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 22. 8. 2019, závěry správce daně mu tak byly známy již před formálním seznámením. Žádnou významnou a překvapivou odchylku mezi tím, s čím byl žalobce průběžně seznamován, a závěrečným seznámením, žalobce netvrdil a krajský soud nezjistil. Nahlíženo touto optikou je lhůta šestnácti dnů přiměřená.

18. Nevyjádří-li se správce daně ve zprávě o daňové kontrole ke všem tvrzením žalobce k výsledkům kontrolních zjištění, jedná se o vadu, nikoliv však vadu, kterou by nebylo možno zhojit v následném odvolacím řízení. Daňové řízení je vystavěno na apelačním principu, zjišťování skutkového stavu, i změna skutkových zjištění v rámci odvolacího řízení je tak možná, a nic nebránilo žalobci svá tvrzení, námitky a důkazní návrhy přednést kdykoliv i v průběhu odvolacího řízení, což koneckonců činil. Jak dovodil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 20. 9. 2012 č. j. 7 Afs 20/2012-41, pochybení správce daně před vydáním platebního výměru nemohou představovat jakési kontumační vítězství daňového subjektu pro nenapravitelnou nezákonnost, nýbrž je třeba tyto vady řízení odstranit tak, aby měl daňový subjekt i poté možnost uplatnit své návrhy a argumenty v obou instancích. To se v posuzované věci rovněž stalo.
19. Konečně, jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku 2 Afs 63/2022- 60 ze dne 12. října 2023, zejm. bod 19, § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu *„váže prodloužení lhůty pro stanovení daně na oznámení rozhodnutí o stanovení daně (za tam uvedených okolností), nikoli na řádné ukončení daňové kontroly“* (viz rozsudek NSS ze dne 6. 12. 2019, č. j. 6 Afs 117/2019-48). *Jak uvedl NSS v citovaném rozsudku, „pokud bylo vydáno a oznámeno prvostupňové rozhodnutí správce daně za podmínek upravených v ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, došlo tím ex lege k prodloužení lhůty pro stanovení daně bez ohledu na to, jestli daňová kontrola proběhla v souladu se zákonem či nikoli. Zákonnost daňové kontroly sice může mít vliv na zákonnost následně vydaného rozhodnutí a může tudíž za určitých okolností vést k následnému zrušení takového rozhodnutí správním soudem (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55), avšak i kdyby Nejvyšší správní soud připustil nezákonnost daňové kontroly, resp. její nezákonné ukončení (...), nemůže to odůvodnit závěr, že by prvostupňové rozhodnutí správce daně ze dne 22. 8. 2014 nezaložilo účinky ve smyslu ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu.“*
20. Žádná ze skutečností, které žalobce uvedl, tak nesevďčí o tom, že dodatečné platební výměry by byly vydány pouze formálně a jejich vydání by bylo motivováno pouze snahou zabránit uplynutí lhůty pro stanovení daně. Námitka nezákonného ukončení daňové kontroly, ani námitka prekluze práva stanovit daň proto není důvodná.

## B.

21. Žalobce namítl nezákonné vyhodnocení prodeje šetřených nemovitostí jako soustavné ekonomické činnosti. Žalobce nemovitosti nabyl z vlastních zdrojů. Pokud by nechtěl nemovitosti prodat jako soukromá osoba, bylo by nelogické neuplatnit náklady a snížit si tak daň. Žalobce vždy vystupoval jako soukromá osoba, proto neodváděl z přijatých úhrad daň z přidané hodnoty. Doměřené DPH převyšuje jakýkoliv zisk žalobce a žalobce musí nemovitosti dotovat z vlastních zdrojů, což finanční orgány ponechaly bez povšimnutí. Prodeje byly nahodilou činností. Předmětné šetřené nemovitosti žalobce nikdy nenabízel na realitním trhu. Žalobci je vytýkáno, že si nepamatoval dodavatele, kteří nemovitosti postavili, což ovšem není pravdou. Pravdou je, že jejich evidenci vedla matka žalobce, která zemřela, a jeho dodavatel RH okna, stavby, dveře s. r. o. z nepochopitelných důvodů odmítl dodávku potvrdit.
22. I k této žalobní námitce přijal krajský soud již v předchozím rozsudku níže uvedený závěr, který nebyl předmětem přezkumu Nejvyšším správním soudem. Vzhledem k nezměněné právní a skutkové situaci je krajský soud svým posouzením vázán, a proto i zde své závěry pouze opakuje.
23. Předmět daně z přidané hodnoty je definován v § 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Žalobci byla daň vyměřena za čtyři zdaňovací období, během kterých došlo k novelizaci tohoto ustanovení. Podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2013, *předmětem daně je dodání zboží, převod nemovitosti nebo přechod nemovitosti (dále jen „převod nemovitosti“)* za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku, uskutečněných prodejů movitých věcí uplatnit daň. Podle následující úpravy, účinné do 31. 3. 2019, je předmětem daně *dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku*. Vzhledem k tomu, že definice zboží nebyla změněna a je jí podle § 4 odst. 2 zákona o DPH hmotná věc, s výjimkou peněz a cenných papírů, včetně práva stavby [písm. a) a b) tohoto ustavení], nemá změna zákonné dikce na posouzení věci vliv. Podmínkou u obou definic je, aby dodání zboží za úplatu proběhlo v rámci uskutečňování *ekonomické činnosti*. Naplnění této podmínky je mezi účastníky sporné. Splnění dalších podmínek není žalobou napadnuto.
24. Pojem ekonomické činnosti byl v době, kdy žalobce šetřené prodeje uskutečnil, definován v § 5 odst. 2 zákona o DPH takto: *„ekonomickou činností se pro účely tohoto zákona rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby (...). Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně“* (...).
25. Daňové orgány při svém závěru vycházely z druhé věty tohoto ustanovení. Pro jeho výklad jsou klíčové pojmy *soustavnosti využívání majetku* a *jehož účelem je získání příjmů*. Judikatura správních soudů klade důraz na faktický výkon posuzované činnosti, nikoliv na formální stránku, tedy zda je činnost jako podnikatelská zapsána ve veřejném rejstříku (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu z 10. 9. 2008, č. j. 2 Afs 68/2008 – 58). Pro posouzení faktických okolností, na které se daňové orgány nyní správně zaměřily, judikatura dává pouze demonstrativní kritéria, přičemž vždy záleží na konkrétní situaci. Nejvyšší správní soud v rozsudku z 20. 5. 2009, č. j. 7 Afs 98/2008 - 112, například uvedl, že *„pro posouzení charakteru činnosti jako pouze příležitostné je nutné posoudit, do jaké míry se ekonomické činnosti úpadce skutečně věnoval (počty zaměstnanců zapojených do činnosti, existence příslušných smluv apod.)“*.

26. Žalovaný zjištění shrnul zejména v bodech 27 až 49 a 70-76 napadeného rozhodnutí. K námitce nahodilosti poukázal na závěr správce daně, se kterým se ztotožnil, který soustavnost dovodil z toho, že žalobce opakovaně v omezeném čase let 2011 až 2015 nabyl pozemky a na nich vystavěl rodinné domy, které následně prodal. Podstatné jsou tedy frekvence a množství prodejů v daném období. Dále motivace žalobce, kdy nákup a výstavba nebyly motivovány potřebami žalobce a jeho rodiny, jak tvrdil, protože jeho bytové potřeby jsou zajištěny a jeho děti vystavěné domy nikdy neužívaly.
27. Žalobce s argumentací žalovaného v žalobě nijak nepolemizuje, pouze opakuje svá tvrzení o tom, že šlo o činnost výjimečnou a nahodilou, při které použil výhradně svůj soukromý nikoliv obchodní majetek.
28. Krajský soud se ztotožňuje s posouzením žalovaného. Žalobce prodal třetím osobám během posuzovaného období devíti měsíců dva rodinné domy, pozemky pro jejich výstavbu a přijal zálohu na výstavbu dalšího rodinného domu, který následně prodal; nemovitosti nabyt koupí a vlastní výstavbou. Není sporné, že tuto činnost žalobce vykonával již od roku 2012 a rodinné domy prodávali rovněž manželka a otec žalobce, který je rovněž stavěl. Ve letech 2011 až 2015 žalobce takto vystavěl a prodal šest domů a tři nakoupil a prodal, celkem tedy devět staveb. Rovněž není sporné, že žalobce ani jeho rodina šetřené nemovitosti neužívali a že svou bytovou potřebu měli zajištěnou jinak. Taková činnost je činností soustavnou, protože při ní žalobce svůj majetek opakovaně užíval stejným způsobem, v tomtéž časovém intervalu, a to k získání příjmů, nikoliv k jinému účelu; konečně, plánování zisku žalobce v žalobě sám zdůraznil. Není přitom relevantní, zda žalobce využívá soukromý majetek z vlastních zdrojů, neboť již z jazykového výkladu citovaného § 5 odst. 2 zákona o DPH je zřejmé, že se předpokládá užití jakéhokoliv majetku. Rovněž není podstatné, že žalobce vystupoval jako soukromá osoba, neboť podstatná je faktická činnost, nikoliv, zda je činěna v rámci zapsaného předmětu podnikání či živnostenského oprávnění. Je také irelevantní, zda šetřené nemovitosti nabízel na realitním trhu, či zda postupoval jinak, např. cestou reakce na aktuální poptávku.
29. Krajský soud přihlédl i k judikatuře SDEU, konkrétně k věci C-180/10 Jarosław Słaby a 181/10 Emilian Kuća Halina Jeziorska-Kuć (spojené řízení). Zde SDEU konstatoval, že pouhé nabývání majetku (prodej parcel) a jeho následný prodej nemohou být považovány za využívání majetku za účelem získání pravidelných příjmů, jelikož utržená odměna je z každé parcely jenom jedna. SDEU učinil tento závěr za situace, kdy Polsko, stejně jako Česká republika, do svého zákona o DPH neimplementovalo čl. 12 Směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, který členskými státy umožňuje považovat za osobu povinnou k dani i osobu, která příležitostně uskuteční dodání zboží či poskytnutí služby, zejména dodání budovy nebo pozemku. Po skutkové stránce šlo o případ, kdy Jarosław Słaby podnikal jako zemědělec-fyzická osoba a k tomu využíval svůj zemědělský pozemek. Později tuto činnost ukončil. Pozemek byl mezitím na základě změny územního plánu příslušnými autoritami překvalifikován na stavební, a to nezávisle na vůli Jaroslawa Słabeho. Ten jej rozdělil na parcely, které postupně rozprodával. Také manželé Kučovi, zemědělci, chovali na svém zemědělském pozemku koně a využívali ho i pro pěstování krmení pro zvířata. I když byli registrováni k dani, pozemek považovali za soukromý majetek. V návaznosti na změnu územního plánu, v jejímž důsledku byl pozemek určen pro výstavbu, začali i oni rozprodávat některé části svého podniku. Podle stanoviska polské daňové správy podléhaly tyto prodeje dani z přidané hodnoty, a to včetně prodejů (částí) pozemku, čemuž SDEU nepřesvědčil.

30. Podle názoru krajského soudu z citovaného rozhodnutí SDEU vyplývá rozlišovací kritérium, kdy při nabývání majetku a jeho prodeji jde o ekonomickou činnost a kdy nikoliv, a tím je právě opakovanost a soustavnost získávání příjmů. Nyní posuzovaná věc se od věci řešené SDEU odlišuje v tom, že žalobce nabýval pozemky, na nich stavěl domy a tyto prodával, opakovaně a v časové souvztažnosti. Žalobce tak naplnil znaky ekonomické činnosti podle § 5 odst. 2 zákona o DPH a žalobní námitka chybného posouzení prodeje šetřených nemovitostí důvodná není.

### C.

31. Dále žalobce namítl nesprávně stanovenou výši daňové povinnosti, neboť nutně hradil ze stavebních materiálů DPH, které mu však jako odpočet nebyly uznány. Zjistit výši DPH by bylo možné buď navrženým znaleckým posudkem, nebo dotazem na dodavatele bungalovů, jaký je obvyklý uplatněný odpočet z těchto plnění.
32. Žalovaný tyto námitky v odvolání neuznal. Poukázal na to, že žalobce neprokázal, že vůbec stavební materiál v souvislosti s výstavbou rodinných domů nakoupil a nějakou DPH uhradil, natožpak konkrétním plátcům DPH (viz odstavec 98 a 99 napadeného rozhodnutí). Prokázání přijetí zdanitelného plnění na vstupu v souvislosti s prodejem šetřených nemovitostí není možné suplovat znaleckým posudkem na hodnotu stavebního materiálu ani jiným odhadem množství užitého stavebního materiálu, proto žalovaný neprovedl navržené důkazy (znaleckými posudky, dotazem u projektantské společnosti)
33. Ve vyjádření k žalobcem dovolávané změny v judikatuře zapříčiněné rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208 (*Kemwater*) žalovaný uvedl, že na posuzovanou věc nedopadá. Žalobce nedoložil ani jediný přijatý daňový doklad, tudíž není zřejmé, z jakého zdanitelného plnění by měl mít nárok na odpočet. Rozsah pochybností je tak širšího rázu, než pouze ve vztahu k deklarovanému dodavateli, na což judikatura *Kemwater* cílí.
34. V předchozím rozsudku krajský soud považoval náhled žalovaného, vyjádřený v napadené rozhodnutí, za neudržitelný vzhledem k judikatuře *Kemwater*. Jde o rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20 a na něj navazující výše citovaný rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 334/2017 – 208, podle kterého *dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce daně z přidané hodnoty nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně.*
35. Tento závěr byl následně správními soudu upřesňován. Judikatura se ustálila na tom, že aplikace závěrů *Kemwater* připadá do úvahy pouze tehdy, je – li sporná pouze osoba deklarovaného dodavatele, plátce DPH, při nesporném zjištěném rozsahu přijatého plnění a jeho ceně, existuje – li indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla sporné plnění fakticky dodat, a která postavení plátce daně z přidané hodnoty nutně měla. Nejvyšší správní soud opakovaně zdůraznil, že aplikace judikatury *Kemwater* neznamená automatické zrušení všech dřívějších zamítavých správních a soudních rozhodnutí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 266/2022-35 z 5. 4. 2023 nebo č. j. 8 Afs 92/2022-239 z 20.1.2023).

36. Vzhledem k tomu, že v posuzované věci není sporná pouze osoba deklarovaného dodavatele, ale sporný je už samotný rozsah plnění a jeho cena, neboť žalobce nepředložil ani prvotní daňové doklady, judikatura *Kemwater* na posuzovanou věc neodpadá. Krajský soud s ohledem na judikaturní vývoj svůj předchozí závěr koriguje.
37. Krajský soud se tedy zabýval otázkou, zda napadené rozhodnutí ob stojí ve světle původních žalobních námitek. Podle žalobce, považoval – li žalovaný činnost žalobce za ekonomickou, jsou s ní pojmově spjaty esenciální náklady. Faktickou činností, kterou daňové orgány posuzovaly, byla činnost stavební, výstavba rodinných domů. Rodinný dům ze své podstaty nelze postavit bez příslušných investic do stavebního materiálu a lidské práce. Žalobce nutně musela za stavební materiál hradit kupní cenu včetně DPH. Daňové orgány měly proto přistoupit na stanovení výdajů podle pomůcek, a u nákladů, které by takto byly stanoveny na stavební materiál, měly daňové orgány přihlídnout k tomu, že z něj žalobce nutně musel zaplatit DPH.
38. Krajský soud s žalobcem nesouhlasí. Žalobce nesplnil ani svou prvotní dokladovou povinnost, vyplývající mu z § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, podle kterého *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Výkladem těchto ustanovení, resp. rozložením důkazního břemene v daňovém řízení, se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval. Odkázat lze 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 (...)*.
39. K stavebnímu materiálu, ze kterého měl žalobci vzniknout nárok na odpočet DPH na vstupu podle § 72 zákona o DPH, žalobce nepředestřel tvrzení ohledně jeho rozsahu, ceně a dodavatele. Nepředložil ani žádné doklady, veden svou úvahou o tom, že není povinen DPH z posuzované činnosti platit. Poukázal pouze na to, že daň na vstupu v blíže neupřesněné výši zaplatit musel. Krajský soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že takový nedostatek tvrzení nelze zhojit znaleckým posudkem či dotazem u kanceláře, která podobné domy staví, na typizované množství spotřebovaného stavebního materiálu, a z něj dovozovat rozsah a cenu hypoteticky přijatého plnění. Z tohoto důvodu soud neprovedl žalobcem navržené důkazy. Žalobci nic nebránilo předložit správci daně seznam dodavatelů a materiál, který od nich koupil, což musel alespoň v hrubých rysech vědět, když domy stavěl svépomocí a zejména, pokud by domy stavěl skutečně pro svou potřebu, jak správci daně tvrdil. Správce daně pak mohl dodavatele oslovit s žádostí o součinnost, popř. tvrzení žalobce by bylo možné dokazovat jinak, též i znaleckým posudkem. Konečně, žalobce tak i učinil - byť s negativním výsledkem – u tvrzeného dodavatele RH okna, dveře, stavby, s. r. o. Ve zbytku žalobce svá tvrzení ponechal v rovině hypotéz. V podstatě svou povinnost tvrzení přenesl na správce daně. V každém případě svou povinnost tvrzení a důkazní nesplnil a žalovaný správně navržené důkazy neprovedl. Krajský soud se ztotožňuje s názorem Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka Pardubice, vysloveném v rozsudku č. j. 52 Af 39/2020- 80 z 22. 9. 2020, že u daně z přidané hodnoty nelze uvažovat o esenciálních výdajích, jak je tomu u daně z příjmů, protože u nároku na odpočet DPH je podstatné, aby byl znám řetězec plátců DPH, tedy aby bylo prokázáno, komu a od koho bylo plněné, jaké plnění a v jaké ceně.

40. V uvedené věci nebyl splněn přechod na pomůcky. Jak dovodil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 – 29, *pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo a záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Záleží tedy především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu.* V této souvislosti lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, podle něhož *„intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz a hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, anebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví.“*
41. Posuzovaná věc je obdobná věci řešené Nejvyšším správním soudem pod sp. zn 4 Afs 87/2015, ve které čtvrtý senát položil rozšířenému senátu otázku, jež vedla ke shora uvedenému závěru. Předmětem sporu bylo jako v nyní posuzované věci uznání nároku na odpočet, u kterého daňový subjekt neprokázal podstatnou část přijatých zdanitelných plnění z důvodu odcizeného účetnictví. Daňový subjekt v pozici stěžovatele tvrdil, že mu v projednávané věci měla být doměřena daň podle pomůcek, neboť ji s ohledem na absenci podstatné části účetnictví za rozhodná zdaňovací období nebylo možné stanovit dokazováním. Čtvrtý senát Nejvyššího správního soudu poté, co se vyjádřil rozšířený senát, uzavřel, že přechod na pomůcky nebyl dán. Přes absenci účetnictví stěžovatele měl totiž správce daně k dispozici dostatek důkazních prostředků, jimiž mohl daň stanovit dokazováním. Daň na výstupu byla prokázána výpisy z bankovních účtů. Neprokázána byla daň na vstupu, ke které však stěžovatel poskytl pouze kusé tvrzení ohledně svých dodavatelů. Podle čtvrtého senátu, pokud by zbývající část byla stanovena odhadem, výsledek daňové kontroly by sice zhruba odpovídal uplatněným odpočtům. Takový výsledek daňové kontroly by však neodpovídal uvedeným pochybnostem o tom, zda stěžovatel skutečně přijal zdanitelná plnění ve výších deklarovaných v jednotlivých daňových přiznáních.
42. V nyní posuzované věci se žalobce domáhá téhož, tedy místo aby odstranil pochybnosti ohledně rozsahu přijatých zdanitelných plnění a jejich ceně, žádá, aby správce daně pomocí hypotetického odhadu stanovil jím uhrazenou daň na vstupu pomůckami. Tím by nebyly odstraněny pochybnosti o tom, zda a v jakém rozsahu žalobce plnění přijal. Žalobcova povinnost tvrzení a rozložení povinnosti důkazní, jak vyplývá z § 92 daňového řádu, by tak byla prakticky negována, což účelem stanovení daně podle pomůcek podle § 98 odst. 1 daňového řádu není. Na druhou stranu není zatemněn celý obraz hospodaření žalobce, a to ani ve vztahu k posuzovaným prodejm domů a pozemků. Daň na výstupu u nich byla stanovena dokazováním ze zjištěné kupní ceny. Předmětem kontroly a doměření nadto nebylo jen DPH z prodeje za nyní posuzované domy a pozemky, sporné nepřiznané odpočty se ale týkají pouze jich. Jedná se tedy pouze o část hospodaření žalobce. Ani tato námitka žalobce proto není důvodná.

#### *Náhrada nákladů řízení*

43. Žaloba není důvodná, a soud ji proto v souladu s ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I.).
44. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo na náhradu nákladů řízení; procesně neúspěšnému žalobci právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Vzhledem k tomu, že podle obsahu spisu žalovanému žádné náklady řízení nevznikly, soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok II.).

**Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu nebo uplatňuje-li stěžovatel stížní body, které napadají závěry o otázkách, k nimž se Nejvyšší správní soud v předcházejícím zrušovacím rozsudku dosud nevyjadřoval - v tom případě

je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 31. ledna 2024

Mgr. Jiří Gottwald  
předseda senátu