



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., ve věci

žalobce: **M. B.**
zastoupen advokátem JUDr. Romanem Rudolfem
sídlem Jandova 8, 198 00 Praha

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

v řízení proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 5. 2019, č. j. 21717/19/5300-21441-711676,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhal u zdejšího soudu přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebním výměrům vydaných Finančním úřadem pro Pardubický kraj ze dne 17. 9. 2018, č.j. 1535464/18/2801-50521-609562, č.j. 1538598/18/2801-50521-609562, č.j. 1540737/18/2801-50521-609562, č.j. 1542274/18/2801-50521-609562, č.j. 1543816/18/2801-50521-609562, a ze dne 19. 9. 2018, č.j. 1543998/18/2801-50521-609562, č.j.

1544559/18/2801-50521-609562, č.j. 1544786/18/2801-50521-609562, č.j. 1545079/18/2801-50521-609562, č.j. 1545317/18/2801-50521-609562, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za období srpna, října a listopadu roku 2014, února, května, července a listopadu roku 2015 a března, června a října roku 2016. Svou žalobu odůvodnil následujícím způsobem.

2. Žalobce v první řadě namítá, že žalovaný ve svém rozhodnutí potvrdil nezákonné doručování správce daně I. stupně, který v řízení doručil platební výměry místo zástupci žalobce přímo žalobci. Tento postup je nezákonný, v rámci opatrnosti podal žalobce blanketní odvolání, jenomže žalovaný si tento aktivní krok žalobce „připisuje ve svůj prospěch“.
3. Dále je žalovanému vytýkáno, že nesprávně posoudil okolnosti věci, když prodej pozemků ve vlastnictví žalobce posoudil jako výkon ekonomické činnosti. Prodej pozemků ve vlastnictví žalobce, jako fyzické osoby, je výkonem vlastnického práva, na který zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen jako „zákon a DPH“), nedoléhá. Žalovaný posoudil jednotlivé kroky žalobce před prodejem pozemků jako ekonomickou činnost, s čímž žalobce nesouhlasí, jelikož takové kroky neodpovídají definici ekonomické činnosti obsaženou v § 5 zákona o DPH, a ani neodpovídají definici dle směrnice Rady 2006/112/ES. Žalobce tak namítá, že daňové orgány neprovedly správně právní hodnocení věci, nezabývaly se tím, zda činnost vykonával žalobce samostatně, jak předpokládá § 5 zákona o DPH. Veškeré kroky, které žalobce podnikl, jsou výkonem práva vlastnického, jelikož takovou činnost může vykonávat pouze vlastník. Tyto závěry podporuje též rozhodnutí SDEU ve spojené věci C-180/10 a C-181/10. Z tohoto rozhodnutí jasně vyplývá, že za ekonomickou činnost nelze považovat situaci, kdy jedinou odměnou je zisk z prodeje pozemku. Navíc nebyla naplněna ona podmínka „samostatnosti“, jelikož zasíťování pozemků a marketingová činnost byla vyvíjena jinou osobou. K tomu navíc žalobce nesouhlasí s argumenty žalovaného ohledně rozsudku Okresního soudu v Pardubicích, sp. zn. 3 T 26/2019. Žalobce nebyl nijak informován, že tento rozsudek je nově brán v řízení jako důkaz, navíc nelze spojovat trestní a daňové právo. Navíc skutková otázka není mezi stranami sporná, sporným zůstává pouze právní posouzení.
4. Žalobce též namítá nezákonnost výběru důkazů z trestního spisu (viz výše), když daňové orgány do daňového spisu pouze účelově vybraly ty listiny, které podporují argumentaci žalovaného, nikoliv však již ostatní listiny ve prospěch žalobce.
5. Žalobce také napadá v písemnostech daňových orgánů nepřesně uvedené právní předpisy, podle kterých bylo postupováno. Žalovaný ve svém rozhodnutí odkazuje na vnitrostátní předpisy, ale také na Směrnici Rady 2006/112/ ES, aniž by se správně vypořádal s odlišnou terminologií obou předpisů. Odůvodnění postupu k odstranění pochybností, resp. odůvodnění předmětných dodatečných výměrů je tak v důsledku uvedeného zmatečné a z pohledu žalobce se jeví takové rozhodnutí současně jako rozhodnutí nepřezkoumatelné.
6. Nezákonným vnímá žalobce i způsob výpočtu výše daně za část zdaňovacího období 2015, jelikož i přes to, že se nezměnily právní předpisy, došlo k výpočtu výše daně odlišným způsobem. Žalovaný toto zdůvodnil zásadou vstřícnosti, když správce daně I. stupně aplikoval do vydání Informace GFŘ ze dne 10. 7. 2015 již neúčinnou právní úpravu. Tento

postup je protiústavní, žalovaný sám připustil, že se odchýlil od ústavní zásady ukládat daně pouze na základě zákona, když daň uložil na základě interní směrnice.

7. Závěrem žaloby žalobce namítá, že správce daně I. stupně zvolil nevhodný institut daňového práva pro tuto věc (postup k odstranění pochybností), i když vhodnějším by vzhledem ke komplikovanosti věci bylo využít institutu daňové kontroly, ve které by byla zachována veškerá práva žalobce. V rámci daňové kontroly by existoval větší prostor pro uplatňování důkazů i pro potřebnou právní argumentaci, která je zapotřebí pro změnu právního názoru.
8. Žalobce navrhl, aby zdejší soud žalované rozhodnutí zrušil a zrušil též výše označené platební výměry. Pro případ úspěchu ve věci uplatnil žalobce nárok na náhradu nákladů řízení.
9. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na odůvodnění žalovaného rozhodnutí, na svém právním názoru setrval a navrhl, aby zdejší soud žalobu zamítl.
10. Krajský soud přezkoumal žalované rozhodnutí v rámci uplatněných žalobních bodů dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen jako s.ř.s.), přičemž dospěl k následující právním a skutkovým zjištěním.
11. Správce daně I. stupně v rámci vlastní vyhledávací činnosti zjistil, že žalobce jako fyzická osoba uskutečnil v dotčených zdaňovacích obdobích prodej pozemků v rezidenční čtvrti „Na Šupce“ ve Starém Hradišti (okr. Pardubice). S ohledem na skutečnost, že žalobce daň z přidané hodnoty za dotčené převody pozemků ve svém daňovém přiznání nepřiznal, byl správcem daně I. stupně vyzván k podání dodatečného daňového přiznání. Žalobce na tuto výzvu reagoval sdělením, že prodej pozemků nebyl jeho ekonomickou činností, tudíž se nejedná o zdanitelná plnění. Tuto argumentaci však správce daně I. stupně neakceptoval, vyzval žalobce k odstranění pochybností, a následně bylo žalobci DPH za předmětná plnění doměřeno. S tímto postupem žalobce nesouhlasil a proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, ve kterém uvedl v jádru totožné námitky, které uvádí žalobce v žalobě. Toto odvolání však žalovaný svým rozhodnutím zamítnul a platební výměry potvrdil. S tím žalobce opět nesouhlasí a napadá rozhodnutí žalovaného žalobou u zdejšího soudu, kterou odůvodnil výše uvedeným způsobem.
12. Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicity - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivní a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).

13. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008–13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení 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“ (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.
14. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamena, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů:
- „...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námitky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze*

odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“

15. Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45, bod 19:

„Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Je pravda, že krajský soud podrobně a výslovně nereagoval na každou jednotlivost, kterou stěžovatelka v žalobě namítla. Sám však na úvod rozhodnutí avizoval, že s ohledem na obsáhlou žalobu zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud....“: „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 Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Také Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mylí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13).

16. Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).

17. Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

18. K soudnímu přezkumu ve správním soudnictví je třeba i pro danou věc uvést, že v rozsudku ze dne 20. 10. 2015 ve věci č. 4037/10 – Fazia Ali v. Spojené království Evropský soud pro lidská práva uvedl, že pojem „úplný přezkum“ však není vykládán doslova a Soud (zde míněno ESLP) se v zásadě spokojí, bude-li přezkum dostatečný (sufficient review). Je třeba též přihlídnout ke specifčnosti řízení ve správním soudnictví, v rámci něhož může být skutkový přezkum v zásadě omezený a odvolací soudní orgán se může zaměřit spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání skutkových závěrů. Z článku 6 Úmluvy tak nevyplývá právo na přístup k soudu, který může nahradit názor správního orgánu svým vlastním názorem; v této souvislosti Soud (ESLP) zdůrazňuje, že musí být respektována

rozhodnutí správních orgánů založená na vhodnosti (expediency), která jsou mnohdy přijímána ve specializovaných oblastech práva, jakými jsou např. územní plánování, ochrana životního prostředí či regulace lovu (např. Bryan proti Spojenému království, č. 19178/91, rozsudek ze dne 22. listopadu 1995, § 47). Při posuzování dostatečnosti soudního přezkumu je podle ESLP nutno posoudit:

- (i) pravomoci příslušného soudního orgánu,
- (ii) oblast, jíž se rozhodnutí správního orgánu týká, a to zejména z pohledu, zda obsahuje posouzení otázek vyžadujících zvláštní odborné znalosti,
- (iii) míru správního uvážení, kterou v dané věci příslušné správní orgány mají,
- (iv) způsob, jakým bylo rozhodnutí přijato, zejména z pohledu záruk, které měli účastníci správního řízení k dispozici, a
- (v) obsah sporu včetně rozsahu soudní žaloby. Soud proto musí přezkoumat právní zakotvení soudního přezkumu jako celek, včetně procesních záruk, které účastníci řízení mají k dispozici, a ověřit, zda byly skutkové okolnosti v řízení jako celku náležitě přezkoumány. Z toho vyplývá, že soud ve správním soudnictví v dané věci nemůže svým rozhodnutím nahradit odborné věcné závěry správních orgánů, k nimž jsou jen tyto povolány z hlediska jejich odborné kompetence.

19. Nyní již k samotnému přezkumu.

20. Krajský soud se v první řadě zabýval otázkou doručení dodatečných platebních výměrů, které byly jako prvním doručeny přímo žalobci, i když správce daně disponoval plnou mocí ze dne 26. 6. 2018, která zmocňovala pana M. K. nar. X. „*k jednání a nahlížení do spisu ve věci všech řízení probíhajících u správce daně.*“ I když by se na tomto místě dalo zdůvodňovat polemizovat nad šíří oprávnění plynoucího z takto formulované plné moci, tak má soud za prokázané, že plná moc byla udělena také pro doručování písemností, a to především z toho důvodu, že správce daně I. stupně sám plnou moc přehodnotil, hodnotil ji tedy jako generální plnou moc a zaslal dodatečné platební výměry následně také zástupci žalobce, a to dne 16. 10. 2018.

21. Dle § 41 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále také jen jako „d.ř.“), má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování. Vydal-li tedy správce daně I. stupně dodatečné platební výměry v době, kdy již byl žalobce zastoupen zmocněncem, měl správce daně tyto dodatečné platební výměry zaslat pouze zástupci žalobce.

22. Dle § 65 odst. 1 s.ř.s. kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak. Na první pohled je tedy patrné, že pro úspěch žaloby proti správnímu rozhodnutí dle § 65 a násl. s.ř.s. je nutno nejen tvrdit, ale následně i prokázat, že žalobce byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv. Navíc je k tomu potřeba zdůraznit, že *[n]e každé procesní pochybení správního orgánu je totiž důvodem ke zrušení jeho rozhodnutí, ale takovým důvodem je pouze podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé* [§

76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.). Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo (viz např. rozsudky ze dne 8. 3. 2007, č. j. 8 Afs 102/2005 - 65, ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007 - 102, nebo ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012 - 45).“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2018, čj. 1 As 186/2017 - 46, www.nssoud.cz).

23. Krajský soud připouští, že lze spatřovat jisté procesní pochybení, doručil-li správce daně I. stupně dodatečné platební výměry samotnému žalobci, i přes to, že ten byl v řízení zastoupen zmocněncem. Nicméně poté, co sám správce daně I. stupně přehodnotil danou plnou moc, napravil své pochybení a dodatečné platební výměry zaslal též zástupci žalobce. Takový postup by mohl mít zásadní vliv pro běh lhůt spojených s doručením dodatečných platebních výměrů, jako např. běh lhůty pro podání odvolání. Nicméně žalobce žádné takové porušení svých práv netvrdí, a ani krajský soud v takovém postupu neshledal přímé porušení práv žalobce, které by mohly způsobit nezákonnost žalovaného rozhodnutí. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce podal odvolání včas, i když jak sám tvrdí, podal z opatrnosti pouze blanketní odvolání. Takové blanketní odvolání bylo následně žalobcem doplněno dne 21. 11. 2018, ve kterém již žalobce uvádí konkrétní odvolací důvody. Žalovaný se následně s odvoláním žalobce zabýval a zabýval se též všemi jeho odvolacími důvody, přičemž ani jednou za řízení nebyly vedeny úvahy o opožděnosti žalobcových podání. Žalovaný se ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi žalobcem uplatněnými námitkami, žádnou neodmítl, o čemž svědčí též zde projednávaná žaloba, která obsahuje námitky proti věcným závěrům žalovaného. Navíc jak již zmínil krajský soud výše, žalobce v žalobě ani žádné porušení svých práv netvrdí, pouze obecně napadá postup správce daně I. stupně, který dle hodnocení krajského soudu nemá vliv na zákonnost žalovaného rozhodnutí (viz výše rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2018, č. j. 1 As 186/2017 - 46). Takový postup správce daně by mohl mít vliv na zákonnost žalovaného rozhodnutí za situace, kdy ten odmítne odvolání žalobce jako opožděné, přičemž jako počátek běhu lhůty by vázal na doručení žalobci. K takové situaci však ve zde projednávaném případě nedošlo, žalovaný se zabýval všemi žalobcovými podáními, tudíž z pohledu krajského soudu nedošlo k porušení žalobcových práv ve smyslu § 65 odst. 1 s.ř.s. Tuto námitku žalobce tak hodnotí krajský soud jako nedůvodnou.
24. Jako nedůvodnou hodnotil krajský soud také námitku směřující proti zvolenému postupu správce daně I. stupně při správě daní. Žalovanému je vytýkáno, že ve zde projednávaném případě potvrdil zvolený postup správce daně I. stupně dle § 89 a násl. daňového řádu, tedy postup pro odstranění pochybností, ačkoliv ten měl zvolit postup dle § 85 a násl. daňového řádu, tedy měl zahájit klasickou daňovou kontrolu.
25. Dle § 86 odst. 1 d.ř. jsou předmětem daňové kontroly daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Oproti tomu dle § 89 odst. 1 d.ř. má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Rozdíl v těchto dvou postupech při správě daní je nutno vnímat v rozsahu vzniklých pochybností o tvrzeních daňového subjektu a také v rozsahu skutečností, které bude v řízení nutno zjistit a prokázat. Zjednodušeně řečeno, vzniknou-li

správci daně pochybnosti o daňových tvrzeních daňového subjektu ve větším rozsahu, kdy bude potřeba objasnit daňová plnění takovým způsobem, že nepostačí pouhé vysvětlení situace daňovým subjektem, je namíste zahájit daňovou kontrolu. V případě, že správci daně vznikla konkrétní pochybnost ke konkrétnímu plnění a o skutkovém stavu nepanují větší pochybnosti, je namíste využít postupu dle § 89 a násl. d.ř., tedy vyzvat daňový subjekt k odstranění pochybností. Pokud však po takto učiněné výzvě nedojde k odstranění pochybností a bude třeba dalšího dokazování, zahájí správce daně daňovou kontrolu a v dokazování bude pokračováno (§ 90 odst. 3 daňového řádu).

26. K tomu lze odkázat na komentářovou literaturu: *„Správce daně k postupu k odstranění pochybností přistoupí vždy za účelem zjištění, zda je tvrzení daňového subjektu podloženo důkazy, vzniknou-li pochybnosti o správnosti, průkaznosti, úplnosti nebo pravdivosti daňového tvrzení (řádného nebo dodatečného). Je stanoven v podstatě speciální způsob, jak odstranit obsahové vady podání, u nichž za tímto účelem není stanoven jiný postup - viz odstranění vad u jiných "neformulářových podání"; jedná se tedy o speciální ustanovení k § 74. V případě, že vzniknou takovéto pochybnosti, správce daně se rozhoduje, zda ověří schopnost daňového subjektu své tvrzení prokázat pomocí institutu místního šetření, při kterém dojde např. k ohledání několika faktur, nově provozovaného skladu atp., nebo zda jsou pochybnosti takového rozsahu, že by mělo dojít k zahájení daňové kontroly, anebo zda postačí, pokud daňový subjekt potřebné listiny s případným vysvětlením doručí správci daně. V případě, že se správce daně domnívá, že není potřeba provádět kapacitně náročnou daňovou kontrolu, a pro odstranění vzniklých pochybností postačí jen poskytnutí dílčích důkazních prostředků, vyzve daňový subjekt k jejich doložení.“* (komentář k § 89 daňového řádu, Leges, dostupné též v aplikaci ASPI)
27. Podpůrně k tomu lze také odkázat na Metodickou pomůcku k odstranění vad pochybností vydanou Generálním finančním ředitelstvím ze dne 8. 1. 2015, Čl. 2, bod 4: *„Postup k odstranění pochybností zahájí správce daně v situaci, kdy má konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo o pravdivosti údajů v něm uvedených. Jestliže takový postup není, vzhledem k okolnostem případu, možný a pochybnosti správce daně jsou rozsáhlejší, resp. vyžadující náročnější dokazování, měl by správce daně zahájit daňovou kontrolu. Správce daně musí vždy vyhodnotit, zda je v daném případě k dosažení daného účelu vhodnější postup k odstranění pochybností nebo daňová kontrola. Rozdíl mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou (ve fázi rozhodování „co bude zahájeno“) tak lze spatřovat především v tom, zda má správce daně k dispozici konkrétní pochybnosti a jak široké lze očekávat dokazování. Při postupu k odstranění pochybností se primárně nepředpokládá tzv. auditní (komplexní) způsob prověřování podaného daňového tvrzení. Z uvedeného srovnání tedy vychází daňová kontrola jako komplexnější postup, kterým se prověřuje tvrzení daňového subjektu, neboť toto není limitováno toliko konkrétní pochybností správce daně, umožňuje v první řadě provádění dokazování a v neposlední řadě obsahuje v § 86 daňového řádu katalog práv a povinností daňového subjektu při daňové kontrole.“*
28. Krajský soud aplikoval výše uvedené závěry na zde projednávanou věc a dospěl k závěru, že správce daně I. stupně postupoval zcela v souladu se zákonem. Správci daně I. stupně vznikly pochybnosti ohledně konkrétních plnění žalobce, přičemž skutkové okolnosti pro věc rozhodné správce daně zjistil sám ze své vlastní vyhledávací činnosti. Správce daně tak zaslal žalobci výzvy k odstranění pochybností dne 6. 3. 2018, ve které konkrétně a jasně

specifikoval vzniklé pochybnosti takovým způsobem, aby byl žalobce na ně jasným a konkrétním způsobem schopen reagovat. Konkrétně správce daně v závěru svých výzev jasně uvedl závěr, pro který se žalobce vyzývá k odstranění pochybností: „Z výše uvedeného vyplývá, že prodej pozemků je u plátce M. B. považován za dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku podle § 2 odst. 1 písm a) zákona o DPH a tento prodej je tudíž předmětem daně z přidané hodnoty a plátce je povinnen přiznat daň dle ustanovení § 108 odst. 1 písm a) zákona o DPH“. Navíc jak uvádí sám žalobce, mezi ním a daňovými orgány nejsou skutkové rozpory, skutkový stav, jak byl zjištěn, i dle žalobce odpovídá realitě a další dokazování tak není a ani nebylo ve věci potřeba (žalobce ani žádné takové důkazy v žalobě nenavrhuje). Spor tedy od začátku odstraňování pochybností spočívá v právním posouzení věci, kvůli čemuž dle hodnocení soudu jistě není zapotřebí zahajovat „kapacitně náročnou“ daňovou kontrolu. Tvrdí-li žalobce, že v rámci postupu při odstraňování pochybností dle § 89 a násl. daňového řádu nelze posoudit tak komplikovanou právní věc, kterou se zabýval i SDEU, tak soud takovému argumentu nepřisvědčil. Institut odstranění pochybností, ale i institut samotné daňové kontroly, jsou instituty primárně sloužící k objasnění skutkových okolností, nikoliv právních, jelikož právní posouzení činí výlučně daňové orgány, a součinnost ostatních subjektů u takového posouzení není zapotřebí. Daňové subjekty jsou samozřejmě oprávněny v rámci daňového řízení vznášet i námitky a připomínky ohledně právních otázek ve věci, s čímž se budou muset daňové orgány vypořádat. Stejně právo měl také žalobce, přičemž svého práva využil, o čemž svědčí odpověď žalobce na výzvy k odstranění pochybností ze dne 3. 5. 2018 a také vyjádření k výsledkům postupů k odstranění pochybností ze dne 24. 7. 2018. S argumentací žalobce se daňové orgány vypořádaly, nicméně argumentaci žalobce nepřisvědčily. To však nelze brát jako procesní pochybení daňových orgánů. Krajský soud tak uzavírá, že ohledně právní otázky není v daňovém řízení potřeba obšírného dokazování, tudíž není ani zapotřebí volit „kapacitně náročnější“ instituty postupu při správě daní, než zvolil správce daně I. stupně ve zde projednávané věci.

29. Dříve, než krajský soud přejde ke stěžejní námitce spočívající v právním posouzení daňové povinnosti žalobce, vyjádří se krajský soud k námitce, ve které žalobce napadá v písemnostech daňových orgánů nepřesně uvedené právní předpisy, podle kterých bylo postupováno, a také tu skutečnost, že žalovaný ve svém rozhodnutí odkazuje na Směrnici Rady, aniž by se správně vypořádal s odlišnou terminologií obou předpisů. Z pohledu žalobce se jeví takové rozhodnutí současně jako rozhodnutí zmatečné a nepřezkoumatelné. K nepřezkoumatelnosti lze obecně uvést, že soud může napadené rozhodnutí zrušit z důvodu nepřezkoumatelnosti, spočívající buď v nesrozumitelnosti, nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Ve vztahu k přezkoumatelnosti, resp. nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí, lze vztáhnout i premisi a závěry upravující přezkoumatelnost rozhodnutí správních soudů v souladu s judikaturou Ústavního soudu (např. nález ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, či nález ze dne 26. 6. 1997, sp.zn. III. ÚS 94/97). Obdobně platí v případě judikturních závěrů Nejvyššího správního soudu ve vztahu k rozhodnutím správních soudů. Proto i pro rozhodnutí správních orgánů platí závěr: „Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatecích v odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu

se zákonem anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí NSS pod číslem 133/2004). Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost znamená, že rozhodnutí postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznát, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů, jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, 2 Azs 47/2003-130, uveřejněný pod číslem 244/2004 Sbírky rozhodnutí NSS).“ V rozsudku NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52 vyplývá, že pokud „Z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěrů o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.“ Má-li být proto správní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný a jak uvažil o pro věc zásadních skutečnostech, jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností a uvedené pak musí nalézt svůj odraz z odůvodnění přezkoumávaného správního rozhodnutí. Je tomu tak proto, že prostřednictvím odůvodnění tohoto rozhodnutí lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní orgán vyšel a jak o něj uvažil. Z odůvodnění rozhodnutí „musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námítky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestřené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů“ (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008-71). Žalované rozhodnutí nepřezkoumatelné není, ostatně kdyby tomu tak nebylo, nemohla by žaloba obsahovat rozsáhlou argumentaci napadající věcně závěry žalovaného. Podle konstantní soudní judikatury Nejvyššího správního soudu lze považovat rozhodnutí správního orgánu za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů v případě, že se jedná o vadu řízení, kdy z žalovaného rozhodnutí nelze zjistit či dovodit, jakým způsobem správní orgán dospěl k výroku rozhodnutí, jakými úvahami se řídil, o jaká skutková zjištění a právní předpisy svůj závěr opřel (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2007, č. j. 9 Afs 11/2007-59). O tuto vadu se může jednat i v případě, kdy žalovaný opře o jiný než v zákoně uvedený důvod své rozhodnutí, čili jedná se v takovém případě o vadu podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2004, č. j. 5 A 42/2002-43). O takovou vadu se v případě žalovaného rozhodnutí nejednalo. Krajský soud ze správního spisu zjistil, že správce daně I. stupně odůvodnil vydané platební výměry dostatečným způsobem vždy na 7 stranách, přičemž znění těchto odůvodnění je oboum stranám známo, a tudíž je zcela nadbytečné jej zde opakovat, když není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním závěrů správních orgánů odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz). Odůvodněný výrok platebního výměru, tak jak jej odůvodnil správce daně, považuje krajský soud za zcela přezkoumatelný, jelikož obsahuje veškeré dotčené

právní předpisy, konkrétně pak ustanovení daňového řádu a zákona o DPH (viz odůvodnění platebních výměrů ze dne 17. a 19. 9. 2018). Dokonce i ve výzvách k odstranění pochybností správce daně I. stupně kompletně uvádí právní předpisy, podle kterých je postupováno a na základě kterých správci daně důvodné pochybnosti vznikly. Žalovaný následně ve svém rozhodnutí v bodech [14] až [20] konkrétně a vyčerpávajícím způsobem konstatoval rozhodnou právní úpravu, kterou následovně aplikoval na zjištěný skutkový stav, o kterém není mezi stranami sporu. Žalovaný konkrétně uvádí jak právní úpravu na úrovni Evropské unie (Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006), tak i vnitrostátní právní úpravu obsaženou v zákoně č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty, platném znění (dále také jen jako „ZDPH“), která implementovala výše dotčenou směrnici. Žalobci tak muselo být naprosto zřejmé, z jakého právního základu daňové orgány vycházejí. Kdyby tomu bylo naopak, nemohla by přece žaloba obsahovat stěžejní námitku, která daňovým orgánům vytýká nesprávné právní posouzení. Navíc žalobce v žalobě ani konkrétně neuvádí, který právní předpis by snad daňové orgány ve svých písemnostech opominuly či snad nesprávně označily.

30. Krajský soud se neztotožnil ani s názorem žalobce, že daňové orgány „nesprávně“ nebo „nepřesně“ používají terminologii, aniž by se s ní před tím důsledně vypořádali. Navíc žalobce v žalobě konkrétně uvádí pouze jeden příklad podle něj nepřesné terminologie, a to použití spojení „aktivní kroky k obchodnímu prodeji“ a „aktivní kroky k prodeji“. Dle názoru krajského soudu možný významový rozdíl mezi těmito spojeními není pro věc nijak důležitý a jedná se tak pouze o neúmyslné užití rozdílného spojení. Důležité pro věc je, že žalobci bylo po celou dobu řízení známo, jaké pochybnosti správci daně I. stupně vznikly a na základě jakých právních předpisů (viz argumentace soudu výše). Pochybením by se dala vnímat absence vyložení neurčitěho právního pojmu nebo absence odůvodnění správního uvážení. K tomu např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 4. 2016, č. j. 3 A 117/2013 -36: *„Správní orgán musí mít na paměti, že výklad neurčitých právních pojmů učiněný správním orgánem, je podroben přezkoumání správním soudem. Nepostačí proto, že správní orgán sice nějakou činnost podřadí pod neurčitý právní pojem, jestliže také neobjasní jeho význam a spokojí se s konstatováním, že daná činnost uvažovanému pojmu odpovídá. Soudu musí být umožněno přezkoumat, zda úvaha správního orgánu odpovídá zákonu, zda k ní byly opatřeny postačující skutkové podklady a zda jejich hodnocení odpovídalo logickým pravidlům, např. zda a kterou činností žalobce, lze pod takto řádně vyložený pojem subsumovat. Jestliže takový přezkum možný není, je rozhodnutí v naznačených směrech pro nedostatek důvodů nepřezkoumatelné, což je i případ nyní projednávané věci.“*
31. Žádné takové konkrétní pochybení (vyjma již výše uvedené) však žalobce v žalobě neuvádí a soudu tak není dán další prostor ke konkrétnímu přezkoumání žalovaného rozhodnutí, jelikož *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovýmto postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78). Krajský soud z tohoto důvodu tak v mezích uplatněného žalobního bodu pouze obecným způsobem přezkoumal výzvu k odstranění pochybností, platební výměry vydané správcem daně I. stupně a žalované rozhodnutí. Krajský soud tak musí konstatovat,

že zmíněné písemnosti jsou zcela přezkoumatelné, lze z nich seznat o jaký skutkový stav (o kterém není mezi stranami sporu pochyb) daňové orgány opřely svá rozhodnutí, jaká právní úprava byla při úvahách použita a jaké logické úvahy daňové orgány při rozhodování použily. Námitka žalobce co do nepřezkoumatelnosti žalovaného rozhodnutí, rozhodnutí a výzvy k odstranění pochybností vydané správcem daně I. stupně je tak nedůvodná.

32. Stěžejní námitkou ve zde projednávaném případě zůstává posouzení, zda činnost žalobce spojená s prodejem pozemků ve vlastnictví žalobce je výkonem ekonomické činnosti, která podléhá zdanění dle zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný nesouhlasí, že jím provedené kroky odpovídají definici výkonu ekonomické činnosti, namítá, že činnost nevykonával samostatně (§ 5 ZDPH) a že odměnou ekonomické činnosti nemůže být pouze odměna z prodeje pozemků. Krajský soud se tak zabýval otázkou výkonu ekonomické činnosti, přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích uplatněného žalobního bodu a konstatuje, že námitka není důvodná.
33. Dle § 2 odst. 1 ZDPH je předmětem daně dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku. Dodáním zboží se dle § 13 odst. 1 rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.
34. Dle § 5 ZDPH je osobou povinnou k dani osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Ekonomickou činností dle § 5 odst. 3 se po účely zákona o dani z přidané hodnoty rozumí činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu. Za ekonomickou činnost se považuje zejména činnost spočívající ve využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu.
35. Zmíněná vnitrostátní úprava odráží obsah Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále už jen jako „směrnice“), která ve svém čl. 2 stanoví, že předmětem daně z přidané hodnoty je dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, přičemž osobou povinnou k dani je dle čl. 9 směrnice jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Dále je v čl. 9 stanoveno, že „Ekonomickou činností“ se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.
36. Již ze samotného znění obou úprav je patrné, že tyto úpravy jsou totožné a vzájemně nerozporné. Český právní řád zcela implementoval unijní úpravu daně z přidané hodnoty, a tudíž není nutné při posuzování daňové povinnosti dle ZDPH odkazovat či nějak výrazněji používat unijní úpravu, když lze bez dalšího použít českou právní úpravu. To ani není mezi stranami sporné, sporným pouze zůstává naplnění/nenaplnění jednotlivých zákonných podmínek pro vznik daňové povinnosti. Žalobce v žalobě konkrétně sporuje nenaplnění podmínky uskutečňování ekonomické činnosti a také podmínku samostatnosti takového uskutečňování. K tomu žalobce namítal, že z jeho strany nešlo o výkon ekonomické činnosti, ale o výkon vlastnického práva, navíc žalobce tuto činnost

nevykonával samostatně, jak požaduje zákon. Krajský soud tak přezkoumal právní posouzení věci daňovými orgány, přičemž vzal za prokázané a rozhodné následující skutečnosti.

37. Žalobce, jako fyzická nepodnikající osoba, v letech 2009 až 2015 nabyt na základě kupních, směnných a darovacích smluv pozemky v katastrálním území Brozany nad Labem, v rezidenci „Na Šupce“, které spojil a následně znovu rozparceloval, přičemž ve vztahu k uvedeným pozemkům vykonával i další činnost. Mezi tuto činnost patří konkrétně objednávka měření radonu, účast v řízení o získání rozhodnutí o zřízení stavby technické infrastruktury (vodovod, kanalizace, elektro, veřejné osvětlení, plyn, komunikace) a výstavba řadových domů a provedení terénních úprav, předání pracoviště společnosti I. SPZ s.r.o. k vybudování plynovodu. Jako rozhodné vnímá krajský soud i následující skutečnosti. Z vyjádření Obecního úřadu Staré Hradiště ze dne 28. 6. 2010 vyplývá, že žalobce již v této době měl zájem v budoucnu stavět rodinné domy. Žalobce, jako fyzická osoba, uzavřel s obcí Staré Hradiště dne 7. 10. 2011 smlouvu týkající se provedení stavby. Veřejnou vyhláškou ze dne 8. 12. 2011 bylo žalobci jako fyzické osobě uděleno povolení k provedení vodních děl v lokalitě určené ke stavbě rodinných domů. Žalobce dále na základě vlastní žádosti dostal dodatečné stavební povolení ke stavbě „Hradiště na Písku – Rodinné domy, plynovod + 21 přípojek“. Krajský soud má tak za prokázané, že žalobce jako fyzická osoba nakoupila, zdělila či směnila pozemky, které nebyly určeny pro výstavbu rodinných domů (orná půda, lesní pozemky), následně vykonával stále jako fyzická osoby kroky k tomu, aby takové pozemky prodal již jako pozemky určené k výstavbě rodinných domů, když jako fyzická osoba zajistil skrze další subjekty zasiťování dotčených pozemků a výstavbu technické infrastruktury. Tyto skutečnosti ani nejsou mezi stranami sporné, když, jak sám uvádí žalobce v žalobě k popsáním krokům, *„[s]porné zůstává, zda uvedené „kroky“ žalobce jsou ekonomickou činností, resp. se žalobce stává osobou povinnou k dani podle zákona o dani z přidané hodnoty.“* Krajský soud tak posoudil uvedené „kroky“ žalobce a konstatuje, že se v plném ztotožňuje se závěry žalovaného.

38. Žalovaný ve svém rozhodnutí naprosto správně odkazuje na rozhodnutí Soudního dvora EU ze dne 15. 9. 2011 ve spojené věci C180-180/10 a C-181/10 Jaroslav Slaby a další, přičemž na toto rozhodnutí odkazuje při posouzení, zda příležitostný příjem spadá pod ekonomickou činnost, i Nejvyšší správní soud (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 9 Afs 348/2016 – 47). Z rozhodnutí SDEU ve spojené věci C180-180/10 a C-181/10 vzešel výrok, který je plně aplikovatelný na zde projednávanou věc a lze jej vnímat jako návod při posouzení prodeje pozemků z pohledu daňových předpisů: *„Dodání stavebního pozemku musí být považováno za plnění podléhající dani z přidané hodnoty na základě vnitrostátních právních předpisů členského státu, pokud tento členský stát využil možnosti stanovené v čl. 12 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2006/138/EHS ze dne 19. prosince 2006 nezávisle na trvalé povaze plnění nebo na otázce, zda osoba, která dodání uskutečnila, vykonává činnost výrobce, obchodníka nebo poskytovatele služeb v rozsahu, v němž toto plnění nepředstavuje pouhý výkon vlastnického práva jeho držitelem.“*

Fyzická osoba, která vykonávala zemědělskou činnost na pozemcích, které byly v návaznosti na změnu územních plánů, k níž došlo z důvodů nezávislých na vůli této osoby, překvalifikovány na pozemky určené k výstavbě, nesmí být považována za osobu povinnou k dani z přidané hodnoty ve smyslu čl. 9 odst. 1 a čl. 12 odst. 1 směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2006/138,

pokud začne uvedené pozemky prodávat, jestliže tyto prodeje spadají do rámce správy soukromého majetku této osoby.

Naopak, pokud tato osoba za účelem uskutečnění uvedených prodejů podnikne aktivní kroky k obchodnímu prodeji nemovitostí a využívá přitom prostředky podobné prostředkům používaným výrobcem, obchodníkem nebo osobou poskytující služby ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2006/138, musí být tato osoba považována za osobu vykonávající „ekonomickou činnost“ ve smyslu uvedeného článku, a v důsledku toho musí být považována za osobu povinnou k dani z přidané hodnoty.“

39. K tomu lze také citovat bod 40. ze stejného rozhodnutí SDEU, které cituje dokonce i žalobce v žalobě: *„Takové aktivní kroky mohou zejména spočívat v zavedení inženýrských sítí na tyto pozemky, jakož i ve využití osvědčených nástrojů marketingu.“* Nicméně nelze opomenout také poznámku NSS v rozsudku ze dne 14. 6. 2017, č. j. 9 Afs 348/2016 – 47: *„Na další judikaturu Soudního dvora k otázce příležitostných příjmů v dané souvislosti přehledně poukázal generální advokát Melchior Wathelet v bodech 42. až 52. svého stanoviska ve věci Galin Kostov. Tato judikatura opět klade velký akcent na konkrétní skutkové okolnosti případu.“* Krajský soud posoudil činnost žalobce i konkrétní skutkové okolnosti případu ve světle výše zmíněné právní úpravy a judikatury a konstatuje, že činnost žalobce byla ekonomickou činností dle § 5 odst. 1 ZDPH.
40. Krajský soud hodnotil činnost žalobce jako ekonomickou činnost především z toho důvodu, že u činnosti žalobce se nejedná o pouhé rozparcelování zděděných pozemků a následný prodej, jak ležérně uvádí sám žalobce. Jedná se o promyšlené získávání jinak neatraktivních pozemků, která následně žalobce spojil a znovu rozdělil přesně takovým způsobem, aby odpovídaly dalšímu stavebnímu záměru. Dále žalobce vyvíjenou činností proměnil tyto parcely na stavební parcely, které již disponovaly technickou infrastrukturou, a stal se z nich tímto způsobem atraktivní obchodní artikl, který byl dále nabízen na internetových stránkách. Žalobce jako fyzická osoba dlouhodobě vyvíjel činnost, která směřovala ke zhodnocení jím dříve nabytých pozemků, zajišťoval stavební povolení, územní rozhodnutí, uzavíral smlouvy k výstavbě technické infrastruktury. V době, kdy žalobce parcely nebyval, tedy mezi roky 2009 až 2015, se jednalo o parcely s různým využitím, jednalo se o lesní pozemky, ornou půdu nebo zahrádkářské pozemky. Sám žalobce se již v roce 2010 dotazem obecního úřadu Staré Hradiště dotazoval, zda na nabývaných pozemcích lze v budoucnu realizovat výstavbu rodinných domů, tedy zda je jeho zamýšlený záměr v souladu s územním plánem zmíněné obce, na což mu bylo také obecním úřadem odpovězeno skrze vyjádření ze dne 28. 6. 2010 a 13. 7. 2010. Žalobce dále pokračoval v realizaci svého záměru, když dne 9. 6. 2010 objednal u Ing. P. P. měření radonu na dotčených pozemcích, jakožto jeden z povinných kroků k získání stavebního povolení. Následně dne 2. 5. 2011 žalobce podal u Magistrátu města Pardubic žádost o vydání územního rozhodnutí o umístění stavby a o vydání rozhodnutí o scelení a rozdělení pozemků. Tomu bylo dne 11. 7. 2011 vyhověno a došlo tak k promyšlenému rozparcelování zmíněných pozemků a následnému objednání a vybudování technické infrastruktury společností I. SPZ s.r.o. a společností BIER-BAU s.r.o. Tuto veškerou činnost činil žalobce vlastním jménem jako fyzická osoba, nikoliv jako jednatel společnosti BAIR-BAU. Žalobce tak soustavně vytvářel činnost, na základě které vznikly z různých pozemků stavební parcely, které již byly připraveny na stavbu rodinných domů. Takto

„vybudované“ pozemky žalobce následně ve výše uvedených zdaňovacích obdobích prodával již konečným kupcům.

41. Daňové orgány tak shromáždily dostatečné množství důkazů, které jednoznačně svědčí o systematické činnosti žalobce, jako fyzické osoby, který z různorodých pozemků postupně vybudoval pozemky určené k výstavbě rodinných domů, které dnes tvoří rezidenční čtvrť „Na Šupce“, obec Hradiště na Písku. Činnost, tak jak jí výše popsal krajský soud, je ekonomickou činností dle §5 odst. ZDPH, a proto jako taková podléhá daňové povinnosti.
42. Na tomto hodnocení nic nemění ani žalobcem uplatněná námitka, že výše uváděnou činnost žalobce neuskutečňoval samostatně, jak požaduje § 5 odst. 1 ZDPH, ale ve spolupráci s jinými subjekty, konkrétně se jedná o realizaci inženýrských sítí a marketing. Realizaci inženýrských sítí prováděla společnost I. SPZ s.r.o. (plynovod) a BIER-BAU s.r.o. a marketing realizovala skrze webové stránky opět společnost BAIR-BAU. Nicméně samotnou činnost vedoucí k „přeměně“ dotčených pozemků uskutečňoval žalobce jako fyzická osoba, objednání stavebních prací u jiného subjektu nemá na danou věc vliv, stejně jako následná propagace pozemků na internetových stránkách. Navíc pojem „samostatně“ je potřeba pro účely ZDPH vykládat odlišně, než činí žalobce. Pojem „samostatně“ neznámá, že veškerá činnost musí být prováděna pouze jedním subjektem, tedy že subjekt nemůže na základě objednávky realizovat určité činnosti skrze jiný subjekt (např. dodavatele stavebních prací). Rozhodným pro posouzení „samostatnosti“ je, *„zda se nachází ve vztahu podřízenosti vůči jednotce jiné. Pro posouzení existence takového vztahu podřízenosti je dle judikatury Soudního dvora třeba ověřit, zda dotyčná osoba provádí svou činnost vlastním jménem, na svůj účet a na vlastní odpovědnost, jakož i to, zda nese hospodářské riziko spojené s výkonem takové činnosti, svobodně si určuje podmínky výkonu práce a sama vybírá honoráře tvořící její příjem (srov. rozsudky ze dne 26. 3. 1987, věc 235/85, Komise Evropských společenství proti Nizozemskému království, ze dne 27. 1. 2000, věc C-23/98, Staatssecretaris van Financiën proti J. Heerma, a ze dne 18. 10. 2007, věc C-355/06, J. A. van der Steen proti Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht, které se sice vztahují k šesté směrnici, jejich závěry jsou však plně přenositelné i na výklad směrnice 2006/112/ES, neboť relevantní ustanovení obou směrnic jsou obsahově shodná; k užití těchto východisek i při aplikaci směrnice 2006/112/ES viz zejména výše citovaný rozsudek ve věci C-276/14).“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2016, čj. 2 Afs 100/2016 – 29). Ze zjištěných skutečností nenasvědčuje nic tomu, že by žalobce byl ve vztahu podřízenosti vůči jinému subjektu tím způsobem, aby se na něj nedalo pohlížet jako a osobu vykonávající ekonomickou činnost samostatně. Právě naopak. Byl to sám žalobce, který, jako fyzická osoba, nabýval dotčené pozemky, obstarával podklady pro zahájení výstavby a objednával stavební práce. Skutečnost, že stavební práce provedl subjekt odlišný žalobce a že pozemky nabízela na svých internetových stránkách společnost žalobce, nemá na posouzení samostatnosti vykonané ekonomické činnosti vliv.
43. Žalobce daňovým orgánům také vyčítal, že při shromažďování důkazů vybral správce daně I. stupně účelově do daňového spisu pouze ty listiny z trestního spisu (vedeného u Okresního soudu v Pardubicích pod sp. zn. 3 T 26/2019), které byly v neprospěch žalobce, ale ty ve prospěch žalobce správce daně přehlížel. Dle předloženého správního spisu správce daně I. stupně nahlížel do trestního spisu dne 13. 2. 2018 a dne 27. 2. 2018, o čemž svědčí úřední záznamy obsažené ve spisu. Dle těchto úředních záznamů správce daně obstaral listiny konkrétně vyjmenované na čl. 27 spisu správce daně I. stupně. Mezi tyto

listiny patřily mimo jiné především kupní smlouvy na pozemky, odhad jejich cen, objednávka měření radonu, vyjádření Magistrátu města Pardubic a další rozhodné listiny. Tyto zjištěné skutečnosti (listiny) převzal správce daně do daňového spisu, jelikož je považoval za podstatné pro správné zjištění a stanovení daně. S tímto postupem krajský soud v plném souhlasí a nespatřuje v postupu správce daně porušení daňových předpisů. Dle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Z této zásady vyplývá, že správce daně je povinen shromáždit všechny důkazy pro věc rozhodné a v souvislosti s § 92 odst. 7 daňového řádu je povinen po provedeném dokazování určit, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků. Této své zákonné povinnosti správce daně I. stupně dostál, když o provedeném dokazování sepsal výsledky postupu k odstranění pochybností ze dne 3. 7. 2018, se kterým se žalobce seznámil a reagoval na ně vyjádřením ze dne 24. 7. 2018. Tuto námitku tak hodnotí krajský soud jako nedůvodnou. Stejným způsobem hodnotil krajský soud též námitku žalobce, že žalovaný neseznámil žalobce s rozsudkem Okresního soudu v Pardubicích pod č. j. 3 T 26/2019 - 1722 jako s novým důkazem v řízení, a to z toho důvodu, že tento rozsudek jako důkaz v řízení pojat nebyl. Jednalo se pouze o prostředek, kterým žalovaný podpořil a potvrdil své úvahy a závěry plynoucí z provedeného dokazování, nejednalo se tak o skutečnost na které by stálo rozhodnutí žalovaného, a tudíž nebylo povinností žalovaného provádět zmíněný rozsudek jako důkaz. Obdobným způsobem bude navíc postupovat i krajský soud viz níže v části obiter dictum.

44. Závěrem žaloby žalobce namítá nesprávný postup při stanovení výše daně, jelikož nebylo při stanovení daně až do dne 10. 7. 2015 postupováno dle § 48 odst. 3 ZDP i přes to, že toto ustanovení bylo do ZDPH vloženo novelou již ke dni 1. 1. 2015. Žalovaný k tomu v žalovaném rozhodnutí uvedl, že je pravdou, že dle § 48 odst. 3 ZDPH bylo postupováno až půl roku po účinnosti novely, a to z toho důvodu, že právě ke dni 10. 7. 2015 vydalo GFŘ Informace k uplatňování DPH u nemovitých věcí, ve kterých je pojednáváno právě o nové definici pojmu „pozemek přiléhající ke stavbě“ prostřednictvím pojmu „funkční celek“. Správce daně I. stupně do té doby postupoval dle pro žalobce příznivější právní úpravy, což jistě nelze brát k tíži správce daně I. stupně. A s tímto názorem se krajský soud ztotožňuje.
45. Zákonem č. 360/2014 Sb., změna zákona o dani z přidané hodnoty a změna souvisejících zákonů, který nabyl účinnosti dne 1. 1. 2015, bylo do zákona o dani z přidané hodnoty vložen nově znějící ustanovení § 48, který ve svém odst. 3 stanovil, že pozemkem, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí pozemek, který slouží k provozu stavby pevně spojené se zemí nebo plní její funkce nebo který je využíván spolu s takovou stavbou. Touto stavbou není inženýrská síť ve vlastnictví jiné osoby než vlastníka pozemku. To znamená, že od 1. 1. 2015 byla základem DPH celková cena pozemku, nikoliv pouze poměrná část celkové ceny pozemku odpovídající velikosti pozemku vyznačeného jako stavební parcela. Správce daně tak do dne 10. 7. 2015 stanovil žalobci DPH z nižšího základu daně, než stanovovalo účinné znění ZDPH. Tuto skutečnost však nelze brát jako skutečnost vedoucí ke zrušení napadeného rozhodnutí.

46. Dle § 65 odst. 1 s.r.s. kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti. Je pravdou, že správce daně I. stupně v období od 1. 1. 2015 do 10. 7. 2015 nepostupoval dle účinného zákona, nicméně krajský soud nespatřuje v důsledku takového konání zkrácení práv žalobce. Žalobce jistě nemůže namítat zkrácení svých majetkových práv, když na postupu správce daně I. stupně lidově řečeno „vydělal“, jelikož mu bylo DPH doměřeno v menší částce, než stanovoval účinný zákon. Žalobce se nesprávně domnívá, že správce daně I. stupně stanovoval daň ode dne 10. 7. 2015 dle interní směrnice. Správce daně pouze již účinný zákon aplikoval dle výkladu ve směrnici obsaženém. Jistě nelze brát k tíži správce daně I. stupně, že v době, kdy nebyla ještě vydána Informace GFŘ popisující pozemek jako předmět daně, která pro finanční úřady jasně vyložila pojem „pozemku“ pro účely daně z přidané hodnoty, stanovoval správce daně I. stupně daň dle úpravy pro žalobce příznivější. Za situace, kdy by správce daně postupoval obráceně a aplikoval pro daňový subjekt právo méně příznivé, bylo by povinností krajského soudu žalované rozhodnutí zrušit. To se však ve zde projednávaném případě nestalo, správce daně stanovil daň dle právní úpravy pro žalobce příznivější, tudíž, i přes to, že došlo jistým způsobem k pochybení správce daně, tak nedošlo žádným způsobem k zásahu do práv žalobce, jako k jednomu základnímu předpokladu pro vyhovění žalobní námitce. Krajský soud tak vyhodnotil námitku žalobce jako nedůvodnou.
47. Nad rámec nutného odůvodnění krajský soud uvádí, že si vyžádal od Okresního soudu v Pardubicích rozsudek v trestní věci žalobce ze dne 3. 4. 2019, č. j. 3 T 26/2019-1722, kterým byla podle § 314r odst. 4 zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád, schválena dohoda o vině a trestu, která byla uzavřena mezi žalobcem a Okresním státním zastupitelstvím v Pardubicích dne 28. 8. 2019, na základě které byl žalobce uznán vinným, že jako fyzická osoba spáchal zločin zkrácení daně, poplatku, a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 a odst. 2 písm. c) trestního zákoníku a byl odsouzen k trestu odnětí svobody v trvání 2 let s podmíněným odkladem na 3 léta a k trestu propadnutí náhradní hodnoty ve výši 100 000 Kč. Podstatou sjednání dohody o vině a trestu je mimo jiné dle § 175a odst. 3 trestního řádu prohlášení obviněného, že skutek spáchal, pokud na základě dosud opatřených důkazů a dalších výsledků přípravného řízení nejsou důvodné pochybnosti o pravdivosti jeho prohlášení. Laicky řečeno, žalobce se ke krácení daně v rámci trestního řízení doznal, tudíž není krajskému soudu zcela jasný účel podané žaloby a argumentace v ní obsažené. Byť krajský soud chápe domáhání se ochrany žalobcových procesních práv v daňovém řízení, i když jejich důvodnosti nepřisvědčil, toliko už nechápe zarputilou argumentaci žalobce, že k daňové povinnosti povinným není, když porušení své daňové povinnosti již dříve přiznal v trestním řízení.
48. Na tomto místě lze tedy shrnout, že žalobní argumentaci žalobce krajský soud neshledal důvodnou. Správce daně I. stupně sice v první moment doručil platební výměry přímo žalobci, i když ten byl již v řízení zastoupen zástupcem. Nicméně správce daně I. stupně své vlastní doručení přehodnotil, doručil platební výměry též zástupci žalobci, přičemž byla zachována veškerá procesní práva žalobce. Pochybení neshledal krajský soud ani v postupu správce daně I. stupně, který jako postup pro správu daní zvolil postup k odstranění pochybností, namísto klasické daňové kontroly. Správci daně vznikly

důvodné pochybnosti o jedné konkrétní daňové povinnosti, přičemž o skutkovém stavu nebylo mezi správcem daně a žalobcem sporu. Jednalo se tak pouze o právní posouzení věci, pro které není třeba zahajovat rozsáhlou a košatou daňovou kontrolu. Krajský soud se dále neztotožnil ani s právním posouzením žalobce ohledně vzniku jeho daňové povinnosti. Žalobcem samostatně a soustavně vyvíjená činnost naplnila znaky ekonomické činnosti spočívající v dodání stavebních pozemků, a tudíž jako taková podléhá dani z přidané hodnoty. Daňové orgány při své činnosti shromáždily dostatek důkazů o činnosti žalobce, přičemž krajský soud v provedeném dokazování nenalezl porušení daňových předpisů. Daňové orgány své rozhodnutí vždy řádně odůvodnily a uvedly, jaké skutečnosti mají prokázané a na základě jakých důkazů, a také uvedly právní úpravu, dle které bylo postupováno. Pochybení vedoucí ke zrušení napadeného rozhodnutí nelze spatřovat ani ve způsobu výpočtu výše daně v období od 1. 1. 2015 do 10. 7. 2015. Byť správce daně nestanovil výši dani dle účinného znění zákona, jelikož byl novelou nově definován pozemek pro daňové účely a správce daně vyčkal až na informace GFŘ podrobněji rozvádějící tuto problematiku, nedošlo ze strany správce daně I stupně ke zkrácení práv žalobce, jelikož byla aplikována právní úprava pro žalobce příznivější. Žalobní argumentace obsažená v žalobě tak není důvodná.

49. Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
50. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému žádné náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení:

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

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Pardubice 1. října 2019

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje