



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Balejové a soudkyň JUDr. Terezy Kučerové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci

Žalobce: **EICB Real Estate Srubec s. r. o.**
sídlem Mánesova 345/13, České Budějovice
zastoupeného advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.
sídlem náměstí Míru 341/15, 120 00 Praha 2

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

o žalobě proti rozhodnutí ze dne 10. 10. 2017 č. j. 43524/17/5300-22443-607102,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění

1. Žalobou doručenou dne 11. 12. 2017 Krajskému soudu v Českých Budějovicích se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10. 2017 č. j. 43524/17/5300-

22443-607102, jímž byla zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2012, 3. čtvrtletí 2012 a 4. čtvrtletí 2012 a tato prvostupňová rozhodnutí potvrzena.

V žalobě se namítá, že finanční orgány obou stupňů se v rámci daňového řízení nevypořádaly a nevyjádřily se k jednotlivým dílčím žalobcem uplatněným námitkám, žalovaný se pak v rámci odůvodnění uchýlil k automatickému přejímání názorů správce daně bez řádného přezkoumání jeho názorů. V některých skutečnostech byly učiněny spekulativní závěry. Není patrné, jakými úvahami se správní orgány řídily při naplňování zásady volného hodnocení důkazů. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí spočívá v tom, že jednotlivé námitky nebyly v odvolacím řízení vypořádány. Úsudek správce daně od plnění dodavatele D. přezkoumán nebyl. Při hodnocení důkazů nebylo respektováno ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu. Bylo postupováno v rozporu s požadavky § 145 odst. 2 daňového řádu o přednosti výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení před daňovou kontrolou.

2. Ve vztahu k výzvě správce daně se poukazuje na položené dotazy směřující k řešení otázky krátkého koeficientu podle § 76 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty. Poukazuje se na to, že po daňovém subjektu nelze požadovat, aby vyhledával ve spisové dokumentaci, jaký konkrétní důkaz se vztahuje ke konkrétnímu tvrzení správce daně. Pro toto závažné procesní pochybení jsou důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí. vyjadřuje nesouhlas se způsobem hodnocení oprávněnosti nároků na odpočet daně, přičemž poukazuje se na primární činnost žalobce spočívající ve výstavbě investičních sítí spojených s budoucí výstavbou rodinných domů. Z důkazních prostředků nabídnutých správci daně plyne, že jednalo se o zdanitelná plnění podle § 72 zákona. Žalobce rozlišoval mezi nároky na odpočet daně v plné výši a nároky krácené, přičemž nebylo vzato v úvahu, že odpočet daně může být uplatněn kdykoli v tříleté lhůtě. Procesní pochybení se vztahují k veškerým přijatým plněním, která úzce souvisela pouze s výstavbou inženýrských sítí a základní technické vybavenosti. Nesouvisela s vedlejšími pozemky určenými k prodeji. To se vztahuje na uložení zeminy na sousedním pozemku. Účel přijatých plnění byl správci daně znám a výzvu postavil na spekulativních a nepodložených skutečnostech. Poukazuje se na vyjádření J. D. a Z. P., hodnocení závěrů správce daně je nezákonné a poukazuje se na odpočet společnosti IB REAL a Ing. Z. A. Po žalobci bylo požadováno, aby prokázal, že přijatá plnění skutečně nepoužil v rámci uskutečňování osvobozených plnění. Požadavky nezbytné po uznání nároku na odpočet žalobce dodržel.
3. Další žalobní výhrady směřují k rozložení a přenosu důkazního břemene. Pro ten účel citují se právní předpisy a judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu. Na daňovém subjektu je prokázat předložením důkazních prostředků jeho tvrzení. V důsledku unesení důkazního břemene pak přechází důkazní břemeno na správce daně. Na něm je identifikovat skutečnosti, na základě kterých je účetnictví hodnoceno jako vadné. Daňovému subjektu je pak možno klást rozumné a splnitelné otázky. Žalobcem předložené důkazní prostředky byly fakticky a priori hodnoceny v jeho neprospěch. Tyto důkazy naopak prokazují skutková tvrzení daňového subjektu.
4. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, což vyplývá z toho, že formální náležitosti rozhodnutí jsou splněny a rozhodnutí není vnitřně rozporné. Jsou-li seznatelné důvody rozhodnutí, pak jej nelze nahlížet jako nesrozumitelné. Důkazní prostředky byly hodnoceny souladně s § 8 daňového řádu. Z hodnocení důkazů vyplynulo, že žalobce neprokázal oprávněnost

uplatněného nároku na odpočet daně z přijatých plnění. Bylo zjištěno, že ta byla použita nejen pro účely předpokládané § 72 odst. 1 zákona, ale též pro uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet podle § 56 zákona. Proto žalobci vznikl nárok na odpočet v krácené výši. Meze zákona nebyly překročeny tím, došel-li žalovaný ke stejným závěrům jako správce daně. Nenastala situace, kdy žalovaný by opisoval jednotlivá tvrzení učiněná správcem. Učiněné závěry pak nelze nahlížet jako spekulativní, protože ty byly prokázány na základě důkazů obsažených ve spisové dokumentaci. Přezkoumání plnění poskytnutého J. D. bylo napadeným rozhodnutím přezkoumáno. Napadenému rozhodnutí nelze vytýkat nevypořádání dílčích námitek žalobce, protože rozhodnutí je řádně odůvodněno a odpovídá požadavkům uvedeným v judikatuře Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu. Z jakých důkazů vycházely finanční orgány obou stupňů je ze spisové dokumentace patrné.

5. K povinnosti správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečných daňových přiznání poukazuje se na podmínky, za kterých lze tak učinit. V souzené věci správce daně před zahájením daňové kontroly neměl dostatek informací, na základě kterých mohl předpokládat, že daň bude dodatečně doměřena. Žalobce nesplnil veškeré hmotně právní podmínky k uplatnění nároku na odpočet, protože bylo jednoznačně prokázáno, že konkrétní plnění byla použita nejen pro uskutečnění plnění podle § 72 odst. 1, ale též pro plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně podle § 56 odst. 2 zákona, toto plnění představuje převod pozemků. Plnění žalovaného mají oporu ve skutkovém stavu podloženém důkazy, zatímco námitky žalobce zůstávají v rovině tvrzení. K přijatým zdanitelným plněním od dodavatele H. se poukazuje na předložené doklady vystavené společností SWIETELSKY. To znamená, že nebylo vycházeno pouze ze stavebních deníků. Opodstatnění nemá ani výhrada, že po žalobci bylo požadováno, aby prokázal, že přijatá plnění nepoužil v rámci uskutečňování osvobozených plnění. Byl to žalobce, kdo uplatnil plný nárok na daňový odpočet, a proto důkazní břemeno o tomto tvrzení stíhá jeho. Správce daně unesl své důkazní břemeno, jímž prokázal pochybnosti stran oprávněnosti plného uplatňovaného nároku na odpočet. Rozložení a přenosu důkazního břemene odpovídá reálnému stavu věci podle spisové dokumentace. Předně bylo na žalobci, aby průběžně zajišťoval dostatek důkazních prostředků pro uplatnění nároku na daňový odpočet, avšak žalovaný v průběhu řízení prokázal, že tvrzení žalobce nebyla v plném rozsahu prokázána. Proto mu nemohl být přiznán nárok na plný odpočet. Kvalita předložených důkazních prostředků a podané vysvětlení neurčuje důkazní sílu a kvalitu tvrzení, jak se domnívá žalobce. Je určena správcem daně ve vztahu k prokazovaným skutečnostem konkrétního případu.
6. Ze spisů finančních orgánů vyplynuly následující podstatné skutečnosti.
7. Dne 23. 6. 2015 byla u žalobce zahájena kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období druhé, třetí a čtvrté čtvrtletí 2012. Žalobce se zabývá developerskou činností, kdy nakupuje pozemky, zřizuje inženýrské sítě a základní technickou vybavenost, ve zdaňovacích obdobích prodával pozemky pro zástavbu rodinnými domy. V daňových přiznáních uplatnil nárok na daňový odpočet v plné výši, nebylo rozlišeno, jaký rozsah přijatých zdanitelných plnění připadá na plnění od daně osvobozených.
8. Na základě daňových dokladů, účetních evidencí, písemností vyžádaných správcem daně u stavebního úřadu vyvstaly u správce daně pochybnosti o rozsahu uplatněného nároku na daňový odpočet, které vedly k vydání výzvy k prokázání skutečností.

9. Ve výzvě z 19. 8. 2015 požaduje se prokázat skutečnosti, jaká konkrétní plnění žalobce přijal na základě konkrétně specifikovaných dokladů, požaduje se tyto doklady předložit a dále doložit doklady s nimi souvisejícími. Dále se požaduje prokázat skutečnosti, na základě kterých byly vystaveny konkrétní interní doklady a doklady s nimi související a konečně prokázat skutečnosti, že ta plnění byla použita pro uskutečnění plnění podle § 72 odst. 1 zákona. V tabulce je uveden výčet vybraných přijatých plnění, kdy se uvádí datum, číslo dokladu, firma vystavující doklad a uvádí se předmět plnění. Například jde o terénní úpravy pozemků, krabice včetně vík, technický dozor investora, administrativní správa, poradenská a konzultační činnost, zahradnické práce, vložka do filtru. V odůvodnění výzvy se poukazuje na zcela konkrétní zjištění správce daně, na základě kterých se dovozuje, že vznikly pochybnosti o tom, zda žalobci vznikl nárok na daňový odpočet v jím tvrzeném rozsahu, protože bylo zjištěno, že žalobce uskutečnil plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet. Z podkladů předložených žalobcem plyne, že použil některá z přijatých zdanitelných plnění nejen k uskutečňování plnění podle § 72 odst. 1 zákona, ale též pro plnění od daně z přidané hodnoty osvobozené bez nároku na daňový odpočet.
10. Žalobce podal k výzvě správce daně písemné vyjádření a vyjádřil se též do protokolu a k další výzvě správce daně předložil důkazní prostředky. Správce daně od dodavatelů žalobce vyžádal doklady vztahující se k plněním pro žalobce, za účasti žalobce bylo provedeno místní šetření v jím zainvestované lokalitě, byla pořízena fotodokumentace.
11. Výsledky daňové kontroly byly shrnuty do kontrolního zjištění, ke kterému žalobce podal vyjádření. Výsledek kontroly pak shrnuje zpráva, hodnotí se předložené důkazní prostředky a uzavírá se, že v kontrolovaných zdaňovacích obdobích bylo zjištěno, že žalobce uskutečňoval zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně, ale též osvobozená plnění bez nároku na odpočet. Podává se výčet dokladů, na základě kterých se zjišťuje, že žalobce neprokázal, že mu vznikl nárok na odpočet daně v plné výši. Uvádějí se pochybnosti správce o údajích na konkrétních řádcích s odkazem na řádky související se zálohovým a vypořádacím koeficientem. Správce daně prokázal, že přijatá zdanitelná plnění se týkala nejenom pozemků, které plátce prodával jako zdanitelné, ale též pozemků, které jsou chápány jako nezastavěné, jejichž převod je od daně osvobozený. Proto došlo k neoprávněnému uplatnění nároku na daňový odpočet, správce daně vypočetl vypořádací koeficient a následně upravil nárok na daňový odpočet.
12. Po projednání kontrolní zprávy byly ve dnech 7. 6. a 10. 6. 2016 vydány dodatečné platební výměry na daň dani z přidané hodnoty za kontrolovaná zdaňovací období a současně stanovena povinnost uhradit penále. Proti dodatečným platebním výměrům se žalobce odvolal a poukázal na to, že přijatá zdanitelná plnění se přilehlých pozemků dotýkala pouze okrajově. Bylo požadováno řízení doplnit znalcem, protože rozhodnutí je závislé na posouzení odborných otázek. Odvolací námitky se dále vztahovaly k dvěma vydaným výzvám.
13. Odvolání bylo projednáno napadeným rozhodnutím, které je odůvodněno tím, že žalobce uskutečňoval plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, která správce daně nezpochybnil a vykazoval koeficient ve výši 100% a uplatňoval nárok na odpočet daně ze všech jím přijatých plnění v plné výši. Nadto ze záznamní evidence bylo zjištěno, že ve 4. čtvrtletí 2012 došlo k neoprávněnému snížení hodnoty uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na daňový odpočet. Ke dvěma dokladům žalobce při místním šetření vyjádřil souhlas s pokácením nároku, protože plnění byla využita i k plněním osvobozeným bez nároku na daňový odpočet. Stejný závěr byl učiněn ve vztahu

k daňovým dokladům vystaveným společností IB REAL, dokladu vystaveného dodavatelem H. dodavatelem Z. P. Nárok na daňový odpočet podle § 72 odst. 5 zákona vzniká tehdy, byla-li přijatá plnění použita výhradně pro plnění podle § 72 odst. 1. Takto nebyla využita veškerá žalobcem přijatá plnění, jestliže byl prokázán příjem pro plnění osvobozená bez nároku na daňový odpočet. Za takové situace vzniká nárok na daňový odpočet v krácené výši odpovídající rozsahu použití pro plnění s nárokem na odpočet daně, přičemž krácený nárok se určuje pomocí koeficientu podle § 76 odst. 3 zákona. Plněním osvobozeným od daně byl prodej pozemků. Současně bylo reagováno na odvolací námitky, které byly zhodnoceny jako nedůvodné.

14. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí podle § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích daných žalobními body a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
15. Předmětem řízení bylo učiněno rozhodnutí o dodatečném doměření daně z přidané hodnoty za tři zdaňovací období. Spornou otázkou mezi účastníky je, zda žalobci vznikl nárok na daňový odpočet v plné výši, nebo byl-li důvod pro nárok na odpočet daně v krácené výši pro využití přijatých zdanitelných plnění na plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně.
16. Napadenému rozhodnutí je vytýkána jeho nepřezkoumatelnost a nezákonnost.
17. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí je spatřována v tom, že nebyly řádně vypořádány žalobcovy námitky a došlo k automatickému přejímání názorů správce daně. K tomu je především zapotřebí uvést, že není specifikováno, jaké námitky nebyly vypořádány a úkolem soudu není, aby za žalobce takové námitky vyhledával. Z napadeného rozhodnutí naopak vyplývá, že uplatněné odvolací námitky byly projednány, což je patrné ze strany 11 a 12 napadeného rozhodnutí. V této pasáži rozhodnutí je zcela konkrétně reagováno na výhrady uplatněné žalobcem v odvolání. Vypořádání odvolacích námitek předchází konzistentní právní zjištění o tom, jaký nárok na daňový odpočet žalobci vznikl, přičemž tento právní názor vychází ze skutkového zjištění o tom, že žalobce je jednak činný v oboru opatrování pozemků pro jejich zainvestování základní technickou vybaveností, jednak prodává pozemky pro účely výstavby rodinných domů. V této části rozhodnutí je uvedeno, o jaké důkazní prostředky se skutkové zjištění opírá a jak byly tyto důkazní prostředky hodnoceny. Soud nesdílí názor, že jedná se o spekulativní závěry právě pro to, že v návaznosti na jednotlivé daňové doklady bylo prováděno další dokazování, například formou místního šetření, opatrováním dokladů případně dalších listin od žalobcových dodavatelů. Z rozhodnutí je zřejmé, že úsudek o rozsahu nároku na daňový odpočet nevychází z označení žalobcovy činnosti v oboru investiční výstavby, ale konkrétními kupními smlouvami bylo doloženo, že žalobce v kontrolovaných zdaňovacích obdobích prodal pozemkové parcely pro účely výstavby rodinných domů, kdy se jednalo o prodej osvobozený od daně bez nároku na daňový odpočet. Jsou – li tu takové kupní smlouvy, pak nelze úsudek finančních orgánů o tom, že prodej pozemků konkrétním fyzickým osobám představuje plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet nahlížet, jako spekulativní závěr.
18. V průběhu řízení byly označeny konkrétní daňové doklady, ohledně kterých vyvstaly pochybnosti o rozsahu nároku na daňový odpočet. Ty pak byly identifikovány ve výzvě. Právě k těmto dokladům směřovalo důkazní řízení, žalobce se k těmto dokladům vyjádřil jak ústně, tak písemně, správce daně k těmto žalobcovým dokladům opatroval doklady jeho dodavatelů, prováděl místní šetření, takto opatřené důkazy jsou založeny ve spisové

dokumentaci a byly předmětem hodnocení správce daně. Hodnocení těchto důkazů v kontrolní zprávě je zcela konkrétní a kontrolní zpráva vyjadřuje právní názor. Je-li právní názor správce daně správný, pak ztotožnění se s jeho náhledem neznamena, že dochází k automatickému přejímání názoru správce daně. O tom, že prvostupňová rozhodnutí byla v odvolacím řízení řádně přezkoumána, svědčí odůvodnění napadeného rozhodnutí od strany 5 po stranu 12. Například na straně 7 a 8 jsou uvedena plnění, která byla využita jak k uskutečnění zdanitelných plnění žalobce, tak k plněním osvobozeným od daně bez nároku na daňový odpočet. Na straně 8 se výslovně uvádí, že i sám žalobce připustil nezbytnost provést úpravy sousedních pozemků s pozemkem dotčeným investiční činností, přičemž sousední pozemky byly právě určeny k dalšímu prodeji. Ve spisové dokumentaci je dále například doloženo, že svažitý pozemek určený k zastavění rodinným domem byl upravován navážením většího množství zeminy, zemina byla následně zhutňována. V odvolacím řízení pak nebylo možno postupovat jinak, než rozhodnutí jako správná potvrdit. Jsou-li prvostupňová rozhodnutí správná, přičemž tento názor sdílí též nadepsaný soud, pak při potvrzení správných rozhodnutí se nejedná o automatické přejímání názorů správce daně. Z formulace napadeného rozhodnutí pak plyne, že názor správce daně byl odvolacím orgánem přezkoumán. Napadené rozhodnutí se proto nikterak nepříčí judikatuře Nejvyššího správního soudu, které se žalobce ve třetím odstavci na straně 3 žaloby dovolává. Protože z rozhodnutí je zřejmé, jaké bylo učiněno skutkové i právní zjištění, jaké důkazy byly provedeny a jak byly hodnoceny, byly vypořádány odvolací námitky, pak nelze vůbec uvažovat o tom, že napadené rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelné. Soud v té souvislosti poukazuje na to, že žalobní bod, tak jak je formulován na straně 3 žaloby v posledním odstavci a prvním odstavci na straně následující, je formulován zcela obecně, tvrzení o opomenutí vypořádat některou z uplatněných námitek není nikterak konkretizováno. Rozhodnutí má oporu ve spise, přičemž poukazuje se na prve soudem zmiňované důkazní prostředky a nepřichází v úvahu nepřezkoumatelnost pro nedostatek skutkových důvodů. Naopak spisovou dokumentaci je doloženo, že veškerá žalobcem přijatá zdanitelná plnění nebyla použita výlučně pro další ekonomickou činnost žalobce v oboru investiční výstavby. Ze spisové dokumentace plyne, že žalobce prodal několik pozemkových parcel pro účely výstavby rodinných domů a přijatá zdanitelná plnění využil například při úpravě pozemků případně jejich osevem.

19. Žalobní tvrzení o tom, že zůstal nepřezkoumán úsudek správce daně o plnění dodavatele Davida, nemá v napadeném rozhodnutí oporu. Dodavatelské práce tohoto subjektu byly hodnoceny současně s dalšími dodavatelskými službami při vypořádání odvolacích námitek na straně 11 napadeného rozhodnutí. Takto vypořádaná námitka má oporu ve spisové dokumentaci, protože správce daně opatřil u tohoto dodavatele žalobce doklady a zjišťoval, jaké práce žalobce od dodavatele D. přijal. Rozhodnutí má proto oporu ve spise, je přezkoumatelné a žalobcem uplatněná odvolací námitka byla vypořádána.
20. Finanční orgány nepostupovaly v rozporu se žalobcem odkazovanými judikáty Nejvyššího správního soudu při hodnocení důkazů. Jak již soud uvedl, správce daně měl k dispozici vyjádření žalobce a jím předložené důkazní prostředky, především ve formě účetních dokladů a důkazní prostředky opatřené při místních šetřeních od dodavatelů služeb a kupní smlouvy dokládající převod pozemkových parcel určených pro zástavbu rodinnými domy. Z kontrolní zprávy i odůvodnění napadeného rozhodnutí plyne, že předmětem hodnocení byly veškeré tyto důkazy a okolnost, že žalobcova tvrzení byla vyvrácena právě důkazy opatřenými správcem daně, neznamena, že ten provedl předběžnou selekci důkazních prostředků. Právě hodnocením důkazů byl učiněn závěr odpovídající obsahu

spisové dokumentace o tom, že žalobcem přijatá zdanitelná plnění byla částečně využita na úpravu pozemků, které byly následně prodány, přičemž jedná se o plnění osvobozená bez nároku na daňový odpočet. Z kontrolní zprávy i napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, které důkazní prostředky a jak byly hodnoceny, a proto není napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.

21. Opodstatnění nemá ani názor žalobce o aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu. Soud především poukazuje na to, že v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu se především předpokládá, že postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu přichází v úvahu tehdy, získá-li správce daně informace nasvědčující doměření daně jinak než na základě daňové kontroly. Tento předpoklad však v souzené věci není, jestliže důvody pro doměření daně byly shledány právě při daňové kontrole. Pochybnosti správce daně vyplynuly právě při daňové kontrole a v zájmu odstranění těchto pochybností byla vydána výzva a vedle toho správce daně opatroval důkazní prostředky právě v rámci daňové kontroly. Nešlo tudíž o jakékoli informace opatřené mimo daňovou kontrolu. Položenými otázkami, jak jsou citovány na straně 5 žaloby, byla zjišťována správnost tvrzení žalobce o rozsahu nároku na daňový odpočet, protože ten byl uplatněn v plné výši odpovídající přijatým zdanitelným plněním. Jestliže se dokazování, kterého se žalobce dovolává, uskutečnilo v rámci daňové kontroly, pak v rámci daňové kontroly nebyly splněny podmínky § 145 odst. 2 daňového řádu pro výzvu žalobci podat dodatečná daňová přiznání.
22. Kontrolní zpráva i odůvodnění napadeného rozhodnutí obsahují údaje o zcela konkrétních důkazech, které potvrzují, že služby přijaté žalobcem byly částečně využity i pro úpravu pozemkových parcel určených dále k prodeji. To ostatně připouští i žalobce sám, jestliže uvedl, že tyto služby se dotkly pozemků určených k zástavbě rodinnými domy pouze okrajově. Hodnocení přijatých plnění tudíž odpovídá i tvrzení samotného daňového subjektu. Protože rozhodnutí je zcela konkrétní, odkazuje se v něm na konkrétní důkazní prostředky a vyjádření žalobce, pak není namístě argumentace o tom, že snad by bylo po daňovém subjektu požadováno, aby ve spisovém materiálu vyhledával, který konkrétní důkaz se vztahuje ke konkrétnímu úsudku finančních orgánů. Soud tudíž neshledal procesní závady spočívající v nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, pro které by byl důvod napadené rozhodnutí zrušit postupem podle § 76 odst. 1 s. ř. s.
23. Na základě opatřených a zhodnocených důkazních prostředků bylo učiněno skutkové zjištění, ze kterého plyne, že přijatá plnění byla využita za podmínek podle § 72 odst. 1, odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, ale též pro plnění osvobozená bez nároku na daňový odpočet. I v žalobě se připouští, že předmětem žalobcovy činnosti je primárně výstavba inženýrských sítí pro budoucí výstavbu rodinných domů a podpůrně žalobce pozemky pro výstavbu rodinných domů prodává. Již z toho důvodu bylo nezbytné zjišťovat, zda přijatá zdanitelná plnění se nevztahovala též k pozemkům určených pro výstavbu rodinných domů. Žalobcem vyjmenované doklady nepostačovaly k prokázání jeho tvrzení o tom, že přijatá plnění se k prodávaným pozemkům nevztahovala a ostatně byl to žalobce sám, kdo připustil, že tato plnění byla okrajově na tyto pozemky využita. To také prokázaly důkazní prostředky opatřené správcem daně především u žalobcových dodavatelů.
24. Žalobní tvrzení o tom, že žalobce uplatnil nárok na odpočet v plné i krácené výši, neodpovídá daňovým tvrzením uplatněným žalobcem, který ve všech třech kontrolovaných zdaňovacích obdobích uplatnil nárok na daňový odpočet v plné výši.

Jestliže správce daně shledal, že podmínky pro daňový odpočet v plné výši nebyly splněny, pak nemohl postupovat jinak, než daň doměřit bez ohledu na to, v jaké lhůtě lze nárok na daňový odpočet uplatnit.

25. Žalobní tvrzení o tom, že výstavba základní technické vybavenosti se nedotýkala sousedních pozemků, pak k příkladu uvedenému v druhém odstavci na straně 6 žaloby je zapotřebí uvést příklad, kdy naopak na pozemek určený k zástavbě, který byl svažitý, byla ukládána zemina v zájmu vyrovnaní tohoto pozemku a tato zemina byla dále zhutňována. To znamená, že tyto práce byly vynaloženy na pozemek určený k následnému prodeji bez nároku na daňový odpočet. Ze spisu jsou patrné další služby užité na pozemkové parcely určené k prodeji. Postup finančních orgánů proto nikterak neodporuje § 75 odst. 2 a 6 zákona o dani z přidané hodnoty.
26. Ve výzvě správce daně jsou identifikovány pochybnosti, které vznikly při kontrole žalobcem předložených účetních dokladů. Vyjádřené pochybnosti proto nikterak nestojí na spekulativních a nepodložených skutečnostech, ale opírají se právě o zjištění z daňové a účetní evidence žalobce. Právě v zájmu zjištění skutečného stavu věci správce daně sám opatroval důkazní prostředky. Tím, co bylo při dokazování zjištěno a co uvedl žalobce sám o okrajovém využití přijatých služeb na pozemky jím následně prodané, bylo vyvráceno tvrzení žalobce o tom, že veškerá přijatá zdanitelná plnění byla využita výlučně na výstavbu základní technické vybavenosti.
27. Důkazní prostředky opatřené u dodavatele žalobce J. D. byly hodnoceny správně, jestliže tento dodavatel výslovně uvedl, že prováděl terénní úpravy, které spočívaly v rozvozu zeminy a vyrovnaní kopcovitého terénu parcel, přičemž tyto parcely byly následně identifikovány žalobcem a jedná se o parcely určené k prodeji. Z toho vyplývá, že dodavatel J. D. neposkytl pro žalobce práce související výlučně s výstavbou základní technické vybavenosti, ale upravoval též pozemky, které byly žalobcem následně prodány jako plnění osvobozená bez nároku na daňový odpočet. Jak již soud uvedl, odvolací námítka vztahující se k dodavatelským službám J. D. byla vypořádána současně s dalšími žalobcem přijatými zdanitelnými plněními od konkrétních dodavatelů.
28. Citací zjištění správce daně v posledním odstavci na straně 6 a prvním odstavci na straně 7 žaloby se namítá, že závěr správce daně se opírá o spekulativní zjištění plynoucí ze stavebních deníků společnosti SWIETELSKY. Tento žalobcův názor však soud nesdílí. Z kontrolní zprávy i napadeného rozhodnutí je zcela jednoznačně seznatelné, že nebylo vycházeno výlučně ze stavebních deníků označené společnosti, ale též z místního šetření a vyjádření dodavatele o tom, že ten osel travním porostem i pozemky určené k následnému prodeji a tuto skutečnost potvrdil i sám žalobce, jestliže uvedl, že zahradnické práce byly vynaloženy i na tyto sousední pozemky dotčené výstavbou základní technické vybavenosti. Protože dodavatel H. i sám žalobce potvrdili, že dodavatel osel travním porostem pozemky určené k prodeji, pak je zcela jednoznačně prokázáno, že přijaté plnění se týkalo i plnění od daně osvobozeného.
29. Realitní společnost pak poskytla žalobci služby směřující k prodeji pozemků, což je opět plnění vztahující se k plnění osvobozenému bez nároku na daňový odpočet. Z výzvy správce daně vyplývá, že po žalobci bylo požadováno prokázat to, co tvrdil v daňovém přiznání, tedy že veškerá zdanitelná plnění použil pro svou ekonomickou činnost ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o dani z příjmů. Právě to žalobce tvrdil a již z toho důvodu nelze z konkrétní výzvy dovodit, že po něm bylo požadováno prokázat něco, co nikdy netvrdil. Právě z toho důvodu, že žalobce uplatnil nárok na daňový odpočet v plné výši

odpovídající přijatým zdanitelným plněním, pak bylo po něm zcela souladně se zákonem požadováno, aby toto své tvrzení prokázal, což je z výzvy pro žalobce zřejmé. Správnost tohoto tvrzení byla následně vyvrácena jak důkazními prostředky opatřenými správcem daně, tak ostatně i tím, co uvedl žalobce sám o okrajovém dotčení prodaných pozemků přijatými službami. Po žalobci tudíž nebylo požadováno prokázat to, co netvrdil, ale naopak to, co tvrdil v daňových přiznáních a o tom právě vyvstaly zcela konkrétní pochybnosti vyjádřené ve výzvě. Napadené rozhodnutí se proto nikterak nepřičí judikatuře uvedené ve výzvě.

30. Jestliže žalovaný shledal, že právní zjištění správce daně je správné, pak potvrzujícím rozhodnutím nikterak nezasáhl do principu dvojinstančnosti. Možnost správného posouzení věci prvostupňovým orgánem předpokládá ustanovení § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu, kdy umožňuje odvolání zamítnout a napadené rozhodnutí potvrdit. To se děje u věcně správných rozhodnutích a právě takovým je napadené rozhodnutí. Zamítavé rozhodnutí o odvolání jistě neznamena porušení zásady dvojinstančnosti.
31. Z toho, co bylo k uvedeným žalobním výhradám uvedeno, vyplývá, že soud tvrzená procesní pochybení neshledal a právní zjištění o tom, že žalobce neprokázal jím tvrzený rozsah nároku na daňový odpočet, je rovněž správné.
32. Žalobní bod, v němž se namítá nesprávný postup při rozložení a přenosu důkazního břemene, nemá opodstatnění. Při dokazování bylo v souzené věci postupováno souladně s § 92 daňového řádu a postup správce daně je souladný s východisky citovanými v judikatuře na straně 8, 9 a 10 žaloby. Žalobce především v daňových přiznáních uvedl rozsah uplatněného nároku na daňový odpočet. Bylo proto na něm, aby správnost tohoto tvrzení podle § 92 odst. 3 prokázal. Toto jeho tvrzení nebylo daňovými a účetními podklady prokázáno, což ostatně připustil žalobce sám tím, že uvedl, že okrajově se dotkly přijaté služby též pozemků určených k prodeji. Jestliže správci daně při kontrole účetních dokladů vyplynuly pochybnosti o rozsahu zdanitelných plnění, pak na správci daně bylo, aby žalobce k prokázání svého tvrzení a pochybnostech o něm informoval daňový subjekt výzvou, což také učinil a současně jej vyzval k tomu, aby toto své tvrzení prokázal. Nejednalo se tu proto o požadavek prokazovat něco, co žalobce netvrdil, ale naopak požadováno bylo, aby prokázal, že veškerá přijatá plnění využil výlučně pro výstavbu základního technického vybavení. Žalobcovo tvrzení o rozsahu využití přijatých zdanitelných plnění pak bylo vyvráceno důkazními prostředky opatřenými správcem daně.
33. K argumentaci ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu soud především uvádí, že na správci daně je prokázat existenci pochybností o správnosti žalobcových údajů, což správce daně právě na základě daňových a účetních dokladů předložených žalobcem učinil. Tím dostal své povinnosti založené prve označený předpisem daňového řádu. Jak již bylo uvedeno, výzva pro žalobce je zcela konkrétní a pochybnosti správce daně o rozsahu uplatněného nároku vyjadřuje. Nezbyvá než zopakovat, že po žalobci nebylo požadováno, aby prokazoval cokoli, ale výlučně, co sám tvrdil, tedy rozsah nároku na daňový odpočet. Při dokazování nebylo tudíž vykročeno mimo rámec předpisu o dokazování.
34. Žalobcem předložené podklady však nepostačovaly k unesení důkazního břemene o rozsahu uplatněného nároku na daňový odpočet, jestliže na základě účetních podkladů vyvstaly pochybnosti o uplatněném nároku. Právě vyjádření takových pochybností zcela konkrétním způsobem, kdy ve výzvě bylo odkazováno na jednotlivé daňové doklady,

znamená, že správce daně své povinnosti uvedené v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dostal. Ve výzvě například bylo požadováno, aby žalobce prokázal, jaká konkrétní plnění přijal podle dokladů, které jsou ve výzvě číselně označeny, ve výroku výzvy je uveden přehled přijatých zdanitelných plnění, u nichž se požaduje prokázat jejich použití. Mezi těmito plněními jsou mimo jiné označena plnění přijatá od Z. P., R. H., společnosti IB REAL. Správce daně tudíž zcela konkrétně identifikoval skutečnosti nasvědčující tomu, že jsou tu pochybnosti o rozsahu tvrzeného nároku na daňový odpočet. Jestliže měl daňový subjekt ve svém účetnictví založen takto konkretizované doklady, pak požadavek prokázat plnění takto přijaté je reálné, rozumné a zákonu odpovídající. Předpisy o rozložení a přenesení důkazního břemene nebyly proto v souzené věci porušeny.

35. V průběhu daňové kontroly žalobce předložil především účetní podklady a správce daně opatřil důkazní prostředky od žalobcových dodavatelů. Tyto důkazy pak hodnotil souladně s požadavky podle § 8 odst. 1 daňového řádu. Ze spisové dokumentace nelze dovodit, že shromážděné důkazní prostředky byly a priori hodnoceny v neprospěch daňového subjektu. Opatřenými důkazy bylo vyvráceno tvrzení žalobce o tom, že přijatá zdanitelná plnění byla využita výlučně pro jeho činnost v investiční výstavbě, ale naopak bylo prokázáno, že přijatá zdanitelná plnění se dotýkala též pozemků, které žalobce následně prodal pro výstavbu rodinných domů, přičemž se jedná o plnění osvobozené bez nároku na daňový odpočet. Opatřené důkazní prostředky správcem daně tvrzení žalobce o rozsahu uplatněného nároku na odpočet nepodporují, naopak tato tvrzení vyvracejí, přičemž je to i sám žalobce, kdo připustil, že přijaté služby byly částečně využity i pro úpravu následně prodaných pozemků. Předloženými důkazními prostředky a vysvětleními žalobce neprokázal své tvrzení o rozsahu uplatněného nároku na daňový odpočet, naopak byl to správce daně, který rozsah uplatněného nároku zpochybnil a jím opatřenými důkazními prostředky vyvrátil. Pravidla o dokazování plynoucí z ustanovení § 92 daňového řádu byla dodržena a napadené rozhodnutí proto není nezákonné.
36. Tvrdí-li se v závěru žaloby, že veškerá zdanitelná plnění byla přijata pouze pro účely uskutečňování zdanitelného plnění spočívající ve výstavbě základní technické vybavenosti, pak toto tvrzení nebylo prokázáno, jestliže část plnění od dodavatelů P., H. a D. byla využita též na pozemky, které žalobce následně prodal pro účely výstavby rodinných domů. K argumentaci stavebním deníkem společnosti SWIETELSKY soud odkazuje na to, co již bylo uvedeno v předchozí pasáži rozsudku o tom, že nebylo vycházeno výlučně z tohoto deníku, ale též z vyjádření žalobce samého a vyjádření dodavatele.
37. Soud proto uzavřel, že pro důvody uvedené v žalobě není napadené rozhodnutí vadné.
38. Vzhledem k těmto důvodům krajský soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl.
39. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. a vychází ze skutečnosti, že úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení žádné náklady přesahující rámec jeho obvyklé administrativní činnosti.
40. Podle § 51 odst. 1 s. ř. s. nebylo třeba k projednání žaloby nařizovat jednání, protože účastníci projevíli s takovým procesním postupem souhlas.

Poučení:

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

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

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

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

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

České Budějovice 10. května 2018

JUDr. Věra Balejová v.r.
předsedkyně senátu