



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Markéty Fialové a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobkyně: **R. S. D., a. s.**, IČO X
sídlem B. 983, X U.
zastoupená advokátem Mgr. Markem Svojanovským
sídlem Dvorek 16, 798 57 Laškov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 6. 2021, č. j. 23387/21/5300-22441-708274,

takto:

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

Odůvodnění:

A) Vymezení věci

1. Žalobkyně podniká v oboru realitní činnost a inženýrská činnost v realitní výstavbě. V daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období červenec 2018 vykázala nadměrný odpočet daně ve výši 523 243 Kč. Nárok na odpočet daně uplatnila žalobkyně z přijatých zdanitelných plnění od společnosti D. S. s. r. o., jež na základě smlouvy o dílo z roku 2016

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

realizovala pro žalobkyni stavební práce na akci „Lokalita H. Š.“, spočívající ve vybudování kompletní infrastruktury k pozemkům, které budou následně předmětem prodeje pro výstavbu rodinných domů.

2. Finančnímu úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) vznikly pochybnosti o průkaznosti a správnosti nároků na odpočet daně ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) uplatněných na základě daňových dokladů č. X, X, X a X v celkové výši 775 025 Kč.
3. V průběhu postupu k odstranění pochybností vyjádřil správce daně pochybnosti jednak o tom, zda žalobkyně uplatnila nároky na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění dle uvedených čtyř dokladů v souladu s § 72 odst. 1 ZDPH, dle kterého je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely konkrétně definované tímto ustanovením (zejm. k dodání zboží nebo služeb v tuzemsku), a dále o tom, zda byla předmětná zdanitelná plnění k datu, kdy se stala žalobkyně plátcem DPH (1. 7. 2018) součástí jejího obchodního majetku. Žalobkyně ale dle správce daně první z uvedených pochybností nerozptýlila.
4. Platebním výměrem ze dne 16. 9. 2019, č. j. 1776131/19/3108/52523-804431 správce daně korigoval žalobkyni vykázaný nárok na odpočet a uznal jej toliko ve výši 216 909 Kč.
5. V odůvodnění platebního výměru správce daně uvedl, že žalobkyně realizovala nákup pozemků od města Š., které následně dodávala jako pozemky pro budoucí výstavbu. Podmínkou pro budoucí převod pozemků ve prospěch žalobkyně ze strany města ale bylo mj. vybudování nové infrastruktury. Předmětem pochybností správce daně bylo splnění podmínky § 72 odst. 1 ZDPH u přijatých zdanitelných plnění souvisejících s výstavbou parcel, komunikace a inženýrských sítí dle výše uvedených čtyř daňových dokladů, neboť nebylo zřejmé, k jakým plněním žalobkyně budou použita přijatá zdanitelná plnění představující výstavbu inženýrských sítí, komunikačního napojení a veřejného osvětlení. Tato skutečnost ale byla v průběhu postupu k odstranění pochybností vyjasněna tak, že trvá závazek žalobkyně převést komunikační napojení, veřejné osvětlení i dešťovou kanalizaci městu Š. bezplatně (darem). V případě plnění souvisejících s komunikačním napojením, dešťovou kanalizací a veřejným osvětlením tak nebyly dle správce daně splněny podmínky pro nárok na odpočet daně dle § 72 odst. 1 ZDPH, neboť žalobkyně ke dni 1. 7. 2018, tj. ke dni registrace jako plátce DPH, prokazatelně věděla, že komunikační napojení, dešťovou kanalizaci a veřejné osvětlení bude převádět darem městu Š.
6. Z uvedeného důvodu nejsou podmínky § 72 ZDPH splněny. Dále správce daně uvedl, že z žalobkyní předloženého položkového soupisu prací k předmětným čtyřem daňovým dokladům zjistil, že tento zahrnuje (i) vybudování komunikačního napojení, dešťové kanalizace (bez domovních šachet) a veřejného osvětlení, (ii) vybudování splaškové kanalizace, vodovodu, domovních šachet dešťové kanalizace a přípojek k jednotlivým stavebním parcelám, a (iii) hrubé terénní úpravy a vedlejší rozpočtové náklady. Z těchto zjištění učinil správce daně závěr, že je žalobkyně oprávněna nárokovat odpočet daně jen z těch přijatých zdanitelných plnění (stavebních prací), které sloužily ke zhodnocení stavebních pozemků, které žalobkyně nabude následně do vlastnictví za účelem prodeje třetím osobám pro výstavbu rodinných domů. Plný nárok na odpočet daně tudíž uznal správce daně žalobkyni pouze u položek (ii), a to ve výši 206 536 Kč ze základu daně 983 506 Kč. Dále uznal správce daně nárok žalobkyně i u položek (iii), které se logicky vztahují k celému dílu (jak k infrastruktuře, jež má být darována městu, tak k infrastruktuře, jejíž

cena je promítnuta do ceny žalobkyní prodávaných stavebních parcel), avšak jen v rozsahu 17 %, tj. 10 373 Kč z daně 61 018 Kč počítané ze základu daně 290 563 Kč. Způsob výpočtu poměrného koeficientu v platebním výměru správce daně podrobně vysvětlil.

7. Správce daně tak dospěl k závěru, že nárok na odpočet daně z uvedených čtyř daňových dokladů vznikl žalobkyni pouze v poměrné výši 216 909 Kč (206 536 + 10 373), neboť žalobkyně neprokázala, že celé přijaté zdanitelné plnění použila či použije ke své vlastní ekonomické činnosti.
8. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a platební výměr potvrdil.

B) Žaloba a vyjádření žalovaného

9. Žalobou se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí i platebního výměru. Žalobní body soud stručně shrnuje takto:
 - a) Žalovaný postupoval v rozporu se ZDPH. Dle § 13 odst. 4 písm. a) a odst. 5 ZDPH se považuje za dodání zboží za úplatu i poskytnutí obchodního majetku bez úplaty, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně. Bez ohledu na nestálý vývoj otázky budoucího převodu a nejistotě, zda se nakonec ve vztahu ke komunikaci, dešťové kanalizaci a veřejnému osvětlení bude jednat o bezúplatný nebo úplatný převod (dle posledního jednání s městem by se mělo jednat o prodej), dle žalobkyně v obou případech platí, že vybudování a převedení tohoto obchodního majetku slouží k uskutečnění její ekonomické činnosti s nárokem na odpočet daně ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH, neboť v případě úplatného převodu by z něj byla zaplacená daň na výstupu dle § 13 odst. 1 ZDPH a v případě bezúplatného převodu by se jednalo o zdanitelné plnění podle § 13 odst. 4 písm. a) ZDPH.
 - b) Výdaje vynaložené v souvislosti s ekonomickou činností na pořízení majetku převedeného do vlastnictví jiné osoby nebo převádění jiné osobě jsou náklady na vyvolanou investici ve smyslu § 29 odst. 1 písm. h) zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů (dále jen „ZDP“). Tyto náklady jsou dle žalobkyně také náklady, které byly vynaloženy pro účely uskutečnění ekonomické činnosti ve smyslu § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.
 - c) Žalovaný posoudil věc v rozporu s rozsudkem SDEU ve věci C-132/16 *Iberdrola*, podle něhož je cílem systému odpočtů zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho ekonomických činností, a tudíž je nárok na odpočet DPH přiznán rovněž osobě povinné k dani, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí obecných nákladů osoby povinné k dani a jsou jako takové složkou ceny výrobků nebo služeb, které dodává. Žalobkyně má tak na základě uvedeného nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu za poskytnutí služeb spočívajících ve výstavbě nebo zhodnocení nemovitostí, jejichž vlastníkem je třetí osoba, jestliže tato získá výsledek těchto služeb bezúplatně, pokud tyto služby nejsou nad rámec toho, co je nezbytné k tomu, aby žalobkyně mohla uskutečnit svá zdanitelná plnění na výstupu a pokud jsou jejich náklady zahrnuty do ceny těchto plnění.
10. Žalovaný požadoval zamítnutí žaloby. Uvedl, že se žalobní body jsou prakticky doslovným prepisem odvolání, a proto odkázal na svou argumentaci obsaženou v napadeném rozhodnutí a současně ji v kostce zopakoval.

C) Posouzení věci krajským soudem

11. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalované (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). V souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl bez jednání.
12. Žalobkyně vytyká žalovanému výhradně nesprávné právní posouzení věci, zjištěný skutkový stav nerozporuje. Žalobní body ale dle zjištění soudu skutečně neobsahují žádnou polemiku s argumentací žalovaného, uvedenou v napadeném rozhodnutí, nýbrž se jedná o pouhé zopakování odvolacích námitek. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zcela aproboval právní posouzení věci správcem daně, a tudíž je nutné uchopit žalobní argumentaci tak, že žalobkyně setrvává na svém právním názoru a právní názor správce daně odsouhlasený žalovaným považuje za nesprávný.
13. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nejprve v části III. podrobně shrnul právní úpravu relevantní pro posouzení věci, a to včetně četných odkazů na judikaturu Nejvyššího správního soudu a SDEU. Tuto pasáž lze shrnout následujícím způsobem: Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost DPH přiznat (§ 72 odst. 3 ZDPH). Aby bylo možné odpočet uplatnit, musí mít plnění uskutečněná na vstupu přímou a bezprostřední souvislost s jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet. Kromě formálních podmínek uplatnění nároku na odpočet dle § 73 odst. 1 ZDPH (daňový doklad vystavený plátcem) je třeba, aby byla konkrétní zkoumaná přidaná hodnota generována v rámci plnění spadajícího pod ekonomickou činnost daňového subjektu. Tato činnost se skládá z řady po sobě následujících jednání včetně přípravných činností, činností v průběhu provozování podniku a z činností, které jsou vynaloženy k ukončení provozování podniku. Jedná se i o režijní náklady (služby auditorů, právní služby, daňové služby), existuje-li přímá a bezprostřední vazba mezi provedenými platbami za služby a podnikatelskou činností daňového subjektu. Hmotněprávní podmínkou uplatnění nároku na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění je proto podle § 72 odst. 1 ZDPH to, že daňový subjekt použije dané přijaté zdanitelné plnění pro uskutečnění vlastní ekonomické činnosti taxativně vyjmenované v § 72 odst. 1 ZDPH. Použije-li plátce celé přijaté zdanitelné plnění výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v § 72 odst. 1 ZDPH, má dle § 72 odst. 5 ZDPH vždy nárok na plný odpočet. Použije-li ale plátce přijaté zdanitelné plnění jak pro účely plnění uvedených v § 72 odst. 1 ZDPH, tak pro jiné účely, je dle § 72 odst. 6 ZDPH oprávněn uplatnit nárok na odpočet jen v části připadající na použití s nárokem na odpočet daně.
14. Dále žalovaný uvedl, že postup pro určení částečné výše odpočtu daně je upraven v § 75 až 76 ZDPH, z nichž jsou pro posuzovaný případ klíčové § 75 odst. 2 ZDPH, podle něhož *„[p]oužije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak v rámci svých ekonomických činností, tak pro účely s nimi nesouvisejícími, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro své ekonomické činnosti.“* A dále § 75 odst. 3 ZDPH, podle něhož *„[v] případě přijatého zdanitelného plnění určeného k uskutečňování svých ekonomických činností, které plátce použije zčásti rovněž pro účely s nimi nesouvisejícími, si plátce může zvolit, že uplatní nárok na odpočet daně v plné výši. Část přijatého zdanitelného plnění, kterou použije pro účely nesouvisející se svými ekonomickými činnostmi, se poté považuje za dodání zboží podle § 13 odst. 4 písm. a) nebo za poskytnutí služby podle § 14 odst. 3 písm. a). Postup podle tohoto odstavce nelze uplatnit v případě dlouhodobého majetku. Obdobně se postupuje v případě přijatého zdanitelného plnění určeného k uskutečňování činností, které jsou předmětem daně, které plátce použije zčásti*

rovněž pro účely činností, které předmětem daně nejsou.“ (Pozn. zvýraznění doplněno krajským soudem).

15. S uvedeným shrnutím a vysvětlením právního základu věci se krajský soud zcela ztotožňuje. Vytknout lze žalovanému pouze skutečnost, že v napadeném rozhodnutí explicitně neuvedl, jaký právní stav ZDPH je pro posouzení věci relevantní. Jedná se o znění ZDPH účinné do 31. 3. 2019. Následně byl § 75 ZDPH změněn zákonem č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, avšak přechodná ustanovení (čl. VI, bod 1 uvedeného zákona) stanoví, že *pro daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související se použije zákon č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.* Vzhledem k tomu, že posuzovaným zdaňovacím obdobím je červenec 2018, nepochybil žalovaný, pokud v bodě [16] napadeného rozhodnutí citoval § 75 ve znění účinném do 31. 3. 2019.
16. S prvním žalobním bodem se žalovaný bezesbytku vypořádal v bodech [33] až [36] napadeného rozhodnutí. Žalovaný žalobkyni zcela srozumitelně vysvětlil, že má-li za to, že si může zvolit uplatnění nároku na odpočet daně v plné výši, pokud část přijatého zdanitelného plnění, kterou následně použije pro účely nesouvisející se svými ekonomickými činnostmi bude považovat za dodání zboží podle § 13 odst. 4 písm. a) ZDPH nebo za poskytnutí služby podle § 14 odst. 3 písm. a) ZDPH a posléze je zdaní při výstupu, pak při svém výkladu ZDPH přehlídí, že ZDPH takovou možnost výslovně vylučuje u přijatého zdanitelného plnění, kterým je pořízení dlouhodobého majetku, jimiž jsou právě investice pořízené žalobkyní.
17. Krajský soud považuje právní závěr žalovaného za věcně správný. Vytknout je třeba žalovanému jen odkaz na § 75 odst. 2 ZDPH v bodě [35] napadeného rozhodnutí ve větě *„Tyto skutečnosti jsou těž osvětleny v navazujícím odstavci druhém ust. § 75 ZDPH, který odvolatel při své námitce opomněl vzít v potaz.“* Zdůvodnění nemožnosti vztáhnout částečný nárok na odpočet daně na případ dlouhodobého majetku bylo totiž v časově relevantním znění ZDPH (znění účinné do 31. 3. 2019) obsaženo v § 75 odst. 3 ZDPH, jak je citováno výše. Závěr žalovaného, že vybudování dešťové kanalizace, zbudování veřejného osvětlení a vystavění komunikace, spadá do kategorie dlouhodobého majetku, žalobkyně v odvolání nerozporovala a nečiní tak ani v žalobě. Žalovaný tedy správně uzavřel, že na posuzovaný případ dopadá beze zbytku § 75 odst. 2 ZDPH, přičemž žalobkyně neprokázala splnění podmínek tohoto ustanovení, neboť z provedeného dokazování vyplynulo, že tyto předmětné stavby (dešťová kanalizace, veřejné osvětlení a komunikace) měly být převedeny do vlastnictví města Šumperk darem a žalobkyně nedoložila žádné listiny, z nichž by vyplývala souvislost takového postupu s její ekonomickou činností. I tento závěr je dle krajského soudu věcně správný. Žalobkyně neprokázala, že by byla cena zaplacená jí společností D. S. s. r. o. za vybudování těchto staveb byla zahrnuta do ceny jí poskytovaných plnění (ceny prodávaných pozemků).
18. Žalovaný tudíž správně uzavřel, že na případ žalobkyně nedopadá § 75 odst. 1 ZDPH, nýbrž jediné úprava obsažená v § 78 ZDPH. I tento závěr je věcně správný. Uvádí-li žalobkyně opětovně v žalobě, že se aktuálně opět počítá s úplatným převodem předmětných staveb infrastruktury do vlastnictví a správy města Šumperk, nelze než odkázat žalobkyni shodně s žalovaným na § 78 odst. 1 ZDPH, podle něhož bude žalobkyně oprávněna do 10 let od přijetí souvisejících zdanitelných plnění (stavebních prací) provést u pořízeného dlouhodobého majetku (staveb komunikace, dešťové kanalizace a veřejného osvětlení)

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

úpravu odpočtu, dojde-li ke změně v rozsahu použití tohoto majetku pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně.

19. Právní argumentace uvedená žalobkyní v žalobním bodu a) je tudíž mylná.
20. S druhým žalobním bodem se žalovaný vypořádal v bodech [37] až [38] napadeného rozhodnutí. I v tomto případě je krajský soud zcela ve shodě s žalovaným v závěru, že argumentace § 29 odst. 1 písm. h) ZDP je zcela lichá, neboť nikterak nesouvisí s uplatňováním nároku na odpočet daně, jehož podmínky vymezuje § 72 ZDPH. Zmíněné ustanovení ZDP toliko definuje vstupní cenu hmotného majetku v závislosti na způsobu jeho nabytí, přičemž tzv. vstupní cena hmotného majetku je základem pro výpočet odpisů tohoto majetku. S podmínkami uplatnění nároku na odpočet DPH dané ustanovení nijak nesouvisí. Hovoří-li žalobkyně v této souvislosti o plněních přijatých v souvislosti s výstavbou infrastruktury jako o vyvolané investici, nezbyvá než zopakovat, že žalobkyně nikdy nesdělila, jak konkrétně budou tato přijatá plnění v souvislosti s vyvolanou investicí použita k uskutečnění jejich ekonomických činností ve smyslu § 72 ZDPH.
21. Rozsudek SDEU C-132/16 v případě *Iberdrola* se žalovaný věnoval v bodech [39] až [41] napadeného rozhodnutí. Žalobkyni vytkl, že vůbec neobjasnila, jak konkrétně na její případ mají právní věty uvedeného rozhodnutí doléhat, nicméně přesto vyslovil závěr, že na žalobkyni závěry uvedeného rozsudku dopadat nemohou, neboť se žalobkyně nijak nevyjádřila k tomu, zda byla jí přijatá zdanitelná plnění nezbytná k tomu, aby mohla uskutečnit zdanitelné plnění na výstupu, či zda byla činěna nad rámec nutného, a dále nedoložila, že by byla přijatá plnění prvkem spoluurčujícím cenu uskutečněných plnění. S tím se krajský soud ztotožňuje.
22. Podle uvedeného rozsudku platí, že: *„Čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu za poskytnutí služeb spočívajících ve výstavbě nebo zhodnocení nemovitosti, jejímž vlastníkem je třetí osoba, jestliže tato třetí osoba získá výsledek těchto služeb bezúplatně a tyto služby vyžítvají jak tato osoba povinná k dani, tak třetí osoba v rámci své ekonomické činnosti, pokud uvedené služby nejdou nad rámec toho, co je nezbytné k tomu, aby daná osoba povinná k dani mohla uskutečnit svá zdanitelná plnění na výstupu a pokud jsou jejich náklady zahrnuty do ceny těchto plnění.“* Žalobkyně ale v daňovém řízení netvrdila, natož aby prokázala, že by (soudem zvyrazněně) podmínky, na jejichž splnění SDEU navázal vznik nároku na odpočet DPH v souvislosti se zdanitelnými plněními přijatými za účelem bezúplatného poskytnutí služeb spočívajících ve výstavbě nebo zhodnocení nemovitosti pro třetí osobu, splnila.
23. Ve vyjádření k žalobě dále žalovaný v této souvislosti trefně poznamenal, že se žalobkyně rozporuplně domáhá na jedné straně aplikace § 13 odst. 4 písm. a) a odst. 5 zákona o DPH, které vymezují plnění jako použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s ekonomickou činností plátce, a na straně druhé odkazuje na podmínky pro vznik nároku na odpočet ve vazbě na její ekonomickou činnost. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že se jedná o vzájemně se vylučující možnosti.
24. Při uplatnění nároku na odpočet DPH tíží břemeno tvrzení i důkazní daňový subjekt, jenž tento odpočet nárokuje. Žalobkyně ale v daňovém řízení ani konkrétně netvrdila, natož aby prokázala, že nárok na odpočet daně ze stavebních prací uskutečněných při budování komunikačního napojení, dešťové kanalizace a veřejného osvětlení souvisí s jí uskutečněnými zdanitelnými plněními.

D) Závěr a náklady řízení

25. Jelikož neshledal krajský soud žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
26. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť procesně plně úspěšnému žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 27. září 2022

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu