



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **P. G.**, zast. Mgr. Adamem Bezděkem, advokátem se sídlem Hlinky 118, Brno, proti žalovanému: **Odvolační finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 10. 2016, č. j. 31 Af 123/2012 – 77,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 10. 2016, č. j. 31 Af 123/2012 – 77, **se** ve výroku II. a III. **ruší** a věc **se** v daném rozsahu **v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byly nejprve spojeny ke společnému řízení tři žaloby vedené pod sp. zn. 31 Af 123/2012, sp. zn. 31 Af 35/2013 a sp. zn. 31 Af 10/2014 s tím, že nadále budou vedeny pod sp. zn. 31 Af 123/2012 (výrok I.), a následně byly všechny tyto tři žaloby zamítnuty (výrok II.). Žaloba vedená pod:

- sp. zn. 31 Af 123/2012, směřovala proti rozhodnutí žalovaného:
 - i) ze dne 9. 7. 2012, č. j. 10070/12-1302-700225, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele a potvrzeno rozhodnutí správce daně, kterým byla stěžovateli vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2011 ve výši 422 Kč;
- sp. zn. 31 Af 35/2013, směřovala proti celkem čtyřem rozhodnutím žalovaného:
 - i) ze dne 11. 12. 2012, č. j. 19018/12/1302-700225, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele a potvrzeno rozhodnutí správce daně, kterým byla stěžovateli vyměřena DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2011 ve výši 12 122 Kč;
 - ii) ze dne 14. 12. 2012, č. j. 19383/12-1302-700225, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele a potvrzeno rozhodnutí správce daně, kterým byla stěžovateli vyměřena DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2011 ve výši 23 460 Kč;

- iii) ze dne 14. 3. 2013, č. j. 8644/13/5000-14302-700225, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele a potvrzeno rozhodnutí správce daně, kterým byla stěžovateli vyměřena DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2011 ve výši 66 450 Kč;
- iv) ze dne 20. 3. 2013, č. j. 9026/13/5000-14302-700225, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele a potvrzeno rozhodnutí správce daně, kterým byla stěžovateli vyměřena DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2010 ve výši 10 621 Kč;
- sp. zn. 31 Af 10/2014, směřovala proti celkem třem rozhodnutím žalovaného:
 - i) ze dne 23. 12. 2013, č. j. 31780/13/5000-14302-700225, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele a potvrzeno rozhodnutí správce daně, kterým byla stěžovateli vyměřena DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2012 ve výši 48 119 Kč;
 - ii) ze dne 23. 12. 2013, č. j. 31782/13/5000-14302-700225, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele a potvrzeno rozhodnutí správce daně, kterým byla stěžovateli vyměřena DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2012 ve výši 58 010 Kč;
 - iii) ze dne 10. 1. 2014, č. j. 726/14/5000-14302-700225, kterým byla zamítnuta odvolání stěžovatele a potvrzeno celkem šest rozhodnutí správce daně, kterými byla stěžovateli vyměřena DPH za zdaňovací období: 2. čtvrtletí roku 2009 ve výši 77 533 Kč, 3. čtvrtletí roku 2009 ve výši 111 726 Kč, 4. čtvrtletí roku 2009 ve výši 82 885 Kč, 1. čtvrtletí roku 2010 ve výši 26 876 Kč, 2. čtvrtletí roku 2010 ve výši 55 848 Kč a 3. čtvrtletí roku 2010 ve výši 394 317 Kč.

(pozn. Nejvyššího správního soudu: o odvoláních stěžovatele do 31. 12. 2012 rozhodovalo Finanční ředitelství v Brně, které bylo s účinností od 1. 1. 2013 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky; jeho působnost jako odvolacího orgánu přešla na Odvolací finanční ředitelství, které je tedy v dané věci žalovaným správním orgánem).

[2] Z uvedeného je zřejmé, že stěžovateli byla vyměřena DPH za celkem třináct po sobě jdoucích čtvrtletních zdaňovacích obdobích (od 2. čtvrtletí 2009 až do 2. čtvrtletí 2012), přičemž podstata tohoto vyměření spočívá v právním názoru žalovaného, podle kterého stěžovatel stavebními pracemi a jiným zhodnocením cizí nemovitosti poskytoval vlastníkům předmětné nemovitosti majetkově využitelnou hodnotu, resp. právo k využití této hodnoty, čímž jim poskytoval službu ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětné zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“). Podle žalovaného stěžovatel tyto služby poskytoval vlastníku nemovitosti (panu M. Š.) bez úplaty pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce, přičemž u přímo souvisejících přijatých plnění (investic do cizí nemovitosti) uplatnil odpočet daně. Podle § 14 odst. 3 písm. a) zákona o DPH ve spojení s § 14 odst. 4 písm. b) téhož zákona byly potom takové služby považovány za poskytnuté za úplatu a byly tudíž předmětem daně podle § 2 odst. 1 písm. b) citovaného zákona. Stěžovateli tak vznikla povinnost přiznat DPH na výstupu dle § 21 odst. 1 zákona o DPH k okamžiku, kdy mohl vlastník nemovitosti předmětné zhodnocení (služby) využívat, a to jak fyzicky, tak i ekonomicky.

II. První rozhodnutí krajského soudu

/rozsudek ze dne 30. 9. 2014, č. j. 31 Af 123/2012 – 49/

[3] Stěžovatel nejprve podal u krajského soudu žalobu vedenou pod sp. zn. 31 Af 123/2012, v níž rozporoval vyměření DPH na výstupu na základě § 14 odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. b) a dále § 36 odst. 6 písm. b) zákona o DPH – a to ve vztahu k zdaňovacímu období 1. čtvrtletí roku 2011. Stěžovatel především namítal, že se v daném případě nejedná o dobrovolná plnění, ale o součást jeho ekonomické činnosti vedoucí k získání (spolu)vlastnického práva k dané nemovitosti za zvýhodněných podmínek, a že za tato plnění byla sjednána úplata, včetně způsobu jejího určení, a nejsou tak dány podmínky pro aplikaci citovaných ustanovení. K uskutečnění zdanitelného plnění dle stěžovatele dojde až ke dni uzavření kupní smlouvy, neboť teprve

pokračování

k tomuto dni bude možné provést výpočet celkového zhodnocení nemovitosti, jak bylo písemně dohodnuto. Za určující tedy stěžovatel považoval okamžik vzniku pohledávky a určení její výše podle stavu ke dni uzavření kupní smlouvy. Jako zásadní stěžovatel dále označil posouzení pojmu „*pro účely nesouvisející s uskutečňováním jeho ekonomických činností*“.

[4] Krajský soud rozsudkem ze dne 30. 9. 2014, č. j. 31 Af 123/2012 – 49, žalobě vyhověl, napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku krajský soud konstatoval, že podstatou sporu mezi stěžovatelem a žalovaným a současně zásadní právní otázkou v přezkoumávané věci je to, zda byly splněny zákonné podmínky pro uplatnění odpočtu DPH v případě investic stěžovatele do cizího majetku, který podle svého tvrzení stěžovatel hodlal v budoucnu užívat ke své podnikatelské činnosti. Za rozhodující proto krajský soud považoval posouzení, zda existuje přímý vztah mezi uplatněným odpočtem a ekonomickou činností stěžovatele. Jestliže přijatá zdanitelná plnění měla spočívat ve stavebních úpravách cizí nemovitosti, bylo nezbytné postavit najisto, zda a jakým způsobem mohl stěžovatele v budoucnu dané investice využít pro uskutečňování svých zdanitelných plnění. Otázka, zda plátce přijímal plnění s úmyslem jeho použití pro účely své ekonomické činnosti, je nepochybně otázkou skutkovou, kterou je zapotřebí posoudit s ohledem na všechny okolnosti daného konkrétního případu. Podle přesvědčení krajského soudu však žalovaný dostatečně nepřihlédl po skutkové stránce k možnému budoucímu hospodářskému zhodnocení zdanitelných plnění v rámci tvrzené ekonomické činnosti stěžovatele, a to zejména ve vztahu ke stěžovatelem tvrzeným skutečnostem plynoucím z předložené Smlouvy o uzavření budoucí smlouvy kupní a jejího dodatku, kterou stěžovatel uzavřel s vlastníkem nemovitosti, do níž investoval, a která mu podle jeho tvrzení měla zajistit budoucí majoritní spoluvlastnický podíl, event. převedení vlastnictví k celé nemovitosti za předem sjednanou cenu.

[5] V projednávané věci se dle krajského soudu jednalo o otázku právně zaručeného využití nemovitosti v budoucnosti, což stěžovatel doložil správci daně Smlouvou o uzavření budoucí smlouvy kupní a jejím dodatkem ze dne 10. 2. 2009, z nichž stěžovatel dovozuje právní záruky pro případné budoucí využití svých investic, neboť tvrdí, že mu smlouva zaručuje budoucí získání vlastnického práva buď k majoritnímu spoluvlastnickému podílu, nebo k výlučnému vlastnictví celé nemovitosti, do níž investoval. Správci daně tak byl předložen důkaz, jímž měl být potvrzen právní důvod investice stěžovatele (nevlastníka) do cizí nemovitosti za účelem jejího budoucího převodu. Pro uplatnění nároku stěžovatele na odpočet daně přitom není dle krajského soudu určující okamžik, ke kterému má dojít k ekonomickému zhodnocení přijatých zdanitelných plnění. Daňový subjekt, který nabytí zboží či službu pro účely ekonomické činnosti, tak činí jako osoba povinná k dani, i když toto zboží či služby nejsou okamžitě pro tuto ekonomickou činnost užity.

[6] Krajský soud vycházel z tvrzení stěžovatele, že v době uplatnění odpočtu daně disponoval právním vztahem, který měl právně zajištěn do budoucna. Předmětné investice sice provedl na cizím majetku, ale ten hodlal použít ke své ekonomické činnosti a takové využití měl právně zaručeno do budoucna. Za této situace by tedy dle krajského soudu bylo možno dovodit bezprostřední a přímý vztah mezi uplatněným odpočtem a ekonomickou činností stěžovatele, a pro uplatnění odpočtu by tak byly splněny zákonné podmínky, které vyžaduje zákon o DPH.

[7] Krajský soud proto dospěl k závěru, že v přezkoumávané věci je naprosto nepochybné, že stěžovatel formálně naplnil zákonné předpoklady pro získání odpočtu. Považoval však za sporné, zda formální právní úkon byl proveden a realizován jako vážně míněný, nebo zda se jednalo o úkon provedený výhradně či převážně za účelem získání daňového zvýhodnění. V případě vážně míněného budoucího vývoje podnikatelského záměru daňového subjektu by dle krajského soudu stěžovatel splňoval podmínky pro přiznání uplatněného odpočtu daně, neboť

investice do cizího majetku s právně zaručeným budoucím využitím, které může použít ke své ekonomické činnosti, zakládají nárok na odpočet daně. V tomto ohledu však dle krajského soudu trpí žalobou napadené rozhodnutí dílčí nepřezkoumatelností, neboť nepřihlíží k věcným náležitostem smlouvy, nebyly přesvědčivě vyhodnoceny důkazy o představě účastníků smlouvy, o právních důsledcích takové dohody mezi nimi, o úmyslu smluvních stran ohledně toho, za jakých podmínek každý z účastníků smlouvu s druhým účastníkem uzavíral, a zda termín ve smlouvě uvedený může být skutečně pro obě strany závazný a realizovatelný. Správce daně by dle názoru krajského soudu měl rovněž přihlídnout k rozsahu ekonomických aktivit stěžovatele, který tvrdil, že předmětem jeho ekonomické činnosti je mimo jiné pronájem a správa nemovitostí, zatímco správce daně podle krajského soudu vycházel z toho, že předmětem ekonomických činností stěžovatele jsou činnosti se správou nemovitostí nesouvisející. Také toto zjištění může dle krajského soudu podpůrně posloužit pro posouzení existence ekonomických důvodů investic, a zda je lze označit za legitimní a souladné s cílem sledovaným zákonem o DPH. Vzhledem k nedostatečnému posouzení předmětných otázek dospěl krajský soud k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného trpí dílčí nepřezkoumatelností.

III. První posouzení věci Nejvyšším správním soudem

/rozsudek ze dne 22. 7. 2016, č. j. 5 Afs 173/2014 – 27/

[8] Proti uvedenému rozsudku podal žalovaný kasační stížnost, v níž namítal, že krajský soud nesprávně vymezil podstatu sporu a mylně se zabýval splněním podmínek pro uplatnění odpočtu daně. Žalovaný řešil výhradně otázku povinnosti stěžovatele přiznat DPH na výstupu a oprávněnost odpočtu daně na vstupu v souvislosti s předmětnými investicemi do cizího majetku nebyla stěžovatelem vůbec rozporována. Ostatně i z formulace žalobních námitek je zřejmé, že stěžovatel rozporoval pouze vyměření daně na výstupu. Žalovaný proto označil za překvapivé, jak krajský soud vymezil předmět sporu a zásadní právní otázku a následně ho zavázal zkoumat, zda stěžovatel splnil podmínky pro uplatnění odpočtu daně v souvislosti s investicemi do cizí nemovitosti. Z žalobou napadeného rozhodnutí a správního spisu předloženého krajskému soudu je přitom zřejmé, že stěžovateli byl nárok na odpočet daně z předmětných investic do cizí nemovitosti finančními orgány uznán. Žalovaný jako odvolací orgán však dospěl k závěru, že zhodnocením cizí nemovitosti stěžovatel poskytoval vlastníku (resp. vlastníkům) nemovitosti z hlediska právní úpravy DPH služby, které jsou předmětem daně a v jejichž souvislosti byl stěžovatel povinen přiznat daň na výstupu.

[9] Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 22. 7. 2016, č. j. 5 Afs 173/2014 – 27, konstatoval, že kasační stížnost žalovaného je důvodná. Vyšel přitom z toho, že žalovaný i stěžovatel se v zásadě shodují na tom, že přenechání zhodnocení nemovitosti k užívání vlastníku nemovitosti může být považováno za poskytnutí služby dle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, stěžovatel však rozporoval závěr žalovaného, který předmětnou činnost kvalifikoval jako poskytnutí služby plátcem bez úplaty pro jiné účely než související s uskutečňováním jeho ekonomických činností, přičemž u přímo souvisejících přijatých plnění byl uplatněn odpočet daně [§ 14 odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. b) zákona o DPH]. Dle závěrů žalovaného tak stěžovateli vznikla povinnost přiznat DPH na výstupu k okamžiku, kdy mohl vlastník nemovitosti předmětné zhodnocení (služby) využívat [§ 21 odst. 1 a odst. 5 písm. a) zákona o DPH]. Stěžovatel měl naopak za to, že k uskutečnění zdanitelného plnění dojde až ke dni uzavření kupní smlouvy, neboť teprve k tomuto dni bude možné provést výpočet celkového zhodnocení nemovitosti, jak bylo písemně dohodnuto v dodatku Smlouvy o uzavření budoucí smlouvy kupní. Za určující považoval stěžovatel okamžik, kdy mu vznikne vůči vlastníku nemovitosti příslušná pohledávka ve výši odpovídající zhodnocení nemovitosti oceněné znalcem podle stavu ke dni uzavření kupní smlouvy. Stěžovatel tedy popíral, že by se jednalo o činnost bezúplatnou, doposud však žádnou úplatu nepřijal a ani mu na ni nevznikl nárok a výše úplaty bude známa

pokračování

až v jiném zdaňovacím období. Vzhledem k uvedenému stěžovatel namítal, že nebylo možno uplatnit § 21 odst. 5 písm. a) zákona o DPH, ale mělo být uplatněno písm. b) téhož ustanovení, podle něhož se při poskytnutí služby považovalo zdanitelné plnění za uskutečněné dnem uvedeným ve smlouvě, ke kterému dochází k převodu práva nebo k poskytnutí práva k využití (v daném případě převodu oprávnění na vlastníka k využití investice stěžovatele pro hospodaření s předmětnou nemovitostí); ovšem pokud je sjednán způsob stanovení úplaty a k uvedenému dni není známa její výše, zdanitelné plnění se považovalo za uskutečněné až ke dni přijetí úplaty.

[10] S ohledem na uvedené tedy Nejvyšší správní soud konstatoval, že úkolem krajského soudu bylo posoudit, zda došlo k uskutečnění zdanitelného plnění na výstupu, příp. k jakému okamžiku a zda je lze považovat za úplatné či bezúplatné, eventuálně k jakému datu byla úplata přijata, resp. zda lze závěry, které v tomto smyslu učinil žalovaný, považovat za správné. Z odůvodnění napadeného rozsudku je přitom zřejmé, že se krajský soud uvedenými otázkami nezabýval a namísto toho se vyjadřoval toliko k otázce nároku stěžovatele na odpočet ve vztahu k plněním uskutečněným na vstupu (investicím do předmětné nemovitosti).

[11] Jednoduše řečeno – i když krajský soud do určité míry posuzoval souvislost s ekonomickou činností stěžovatele, činil tak pouze ve vztahu k nároku na odpočet dle § 72 odst. 1 zákona o DPH, nikoliv ve vztahu k § 14 odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. b) téhož zákona. S ohledem na předmět daného řízení vymezený žalobními námitkami však měla být souvislost s ekonomickou činností stěžovatele posuzována ve vztahu k poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty (v daném případě vlastníku nemovitosti) ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, a nikoliv ve vztahu k investicím do předmětné nemovitosti (za účelem přípravy podmínek pro uskutečnění vlastního podnikatelského záměru stěžovatele), neboť tato souvislost nebyla finančními orgány rozporována a nárok na odpočet byl stěžovateli přiznán. Nejvyšší správní soud se tedy ztotožnil se kasační námitkou, dle níž krajský soud nesprávně vymezil podstatu sporu a mylně se zabýval splněním podmínek pro uplatnění odpočtu daně. Vzhledem k tomu, že se v důsledku uvedeného pochybení krajský soud již nezabýval otázkami, které byly pro posouzení dané věci rozhodné, Nejvyšší správní soud napadený rozsudek považoval za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“); zároveň konstatoval, že krajský soud uvedeným postupem překročil meze žalobních bodů, ačkoli jimi byl vázán, dopustil se tedy rovněž jiné vady řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Proto napadený rozsudek zrušil a věc krajskému soudu vrátil k dalšímu řízení.

IV. Druhé rozhodnutí krajského soudu

/rozsudek ze dne 19. 10. 2016, č. j. 31 Af 123/2012 – 77/

[12] Krajský soud v dalším řízení vycházel z výše vyslovených závěrů zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu, jehož právním názorem byl vázán. Primárně proto vymezil předmět sporu tak, jak uvedl Nejvyšší správní soud, avšak ještě před jeho posouzením přistoupil ke spojení souzené věci s dalšími dvěma skutkově i právně souvisejícími věcmi téhož stěžovatele vedenými pod sp. zn. 31 Af 35/2013 a sp. zn. 31 Af 10/2014. Podstata všech věcí je stejná s tím rozdílem, že jsou napadána různá zdaňovací období (v podrobnostech viz bod I.).

[13] Krajský soud vyšel z toho, že v daném případě není sporný zjištěný skutkový stav; sporným je jen jeho právní posouzení žalovaným, který vycházel z § 2 odst. 1 písm. b) a § 14 odst. 1, odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. b) zákona o DPH. Všechna žalobami napadená rozhodnutí žalovaného vycházejí z toho, že stěžovatel stavebními pracemi a jiným zhodnocením cizí nemovitosti poskytoval jejím vlastníkům majetkově využitelné hodnoty a tím poskytoval

službu ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Jednalo se o službu bez úplaty pro účely nesouvisějící s uskutečňováním ekonomických činností, kdy u souvisejících přijatých plnění stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně; podle § 14 odst. 3 písm. a) zákona o DPH jsou takové služby považovány za služby poskytnuté za úplatu, a proto jsou předmětem daně podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH.

[14] V takto vymezeném právním posouzení věci krajský soud neshledal žádný rozpor se zákonem. Zdůraznil, že ve vztahu k uplatněným žalobním námitkám nepovažuje za smysluplné „přepisovat“ argumentaci žalovaného, s níž nelze jinak než se ztotožnit, a to v situaci, kdy žalobní námitky jsou obsahově zcela totožné s námitkami uplatněnými v odvolání a jsou do podrobností obsaženy a vypořádány žalovaným v odůvodnění žalobami napadených rozhodnutí. Jakkoli stěžovatel nesouhlasí s argumentací žalovaného, krajský soud konstatoval, že nemá důvod se od hodnocení pečlivě vyargumentovaných hledisek odchylovat. Krajský soud pro danou věc dále zdůraznil, že správní soudnictví nepředstavuje další odvolací instanci, a že úkolem soudu je přezkoumat zákonnost rozhodnutí, které stěžovatel napadá. K obšírné argumentaci stěžovatele vztahující se ke smluvnímu ujednání s jedním ze spoluvlastníků krajský soud uvedl, že smluvní ujednání mezi stěžovatelem a spoluvlastníkem nemovitosti může mít dopady v oblasti jejich soukromoprávních vztahů z pohledu právního důvodu investice nevládníka do cizí nemovitosti za účelem jejího budoucího převodu. Z pohledu aplikovaného zákona o DPH je však podle krajského soudu zásadní při posouzení, zda je konkrétní transakce předmětem daně či nikoli, vždy pouze její objektivní povaha – v dané věci skutečnost, že služba byla poskytnuta – a nikoli její účel nebo úmysl či budoucí záměry zúčastněných stran.

[15] Na základě toho krajský soud neshledal žádnou ze tří podaných žalob, které spojil výrokem. I. ke společnému projednání a rozhodnutí, důvodnou, a proto rozhodl výrokem. II. o jejich zamítnutí podle § 78 odst. 7 s. ř. s.; výrokem III. pak rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

V. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[16] Proti rozsudku krajského soudu ze dne 19. 10. 2016, č. j. 31 Af 123/2012 – 77, podal stěžovatel kasační stížnost – a to v rozsahu výroku II. a III. Nejprve stručně zrekapituloval, že podal celkem tři žaloby proti osmi rozhodnutím žalovaného odvolacího orgánu, kterými bylo rozhodováno o odvoláních proti třinácti rozhodnutím správce daně ve věci vyměření DPH. Současně poukázal na to, že v dané věci již jednou Nejvyšší správní soud rozhodoval a původní rozsudek krajského soudu ze dne 30. 9. 2014, č. j. 31 Af 123/2012 – 49, zrušil z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť krajský soud nesprávně vymezil podstatu sporu a mylně se zabýval splněním podmínek pro uplatnění odpočtu daně na vstupu namísto toho, aby posoudil, zda došlo k uskutečnění zdanitelného plnění na výstupu (příp. k jakému okamžiku a zda je lze považovat za úplatné či bezúplatné). Tato skutečnost tedy nemůže podle stěžovatele založit důvod nepřijatelnosti nyní podávané kasační stížnosti, neboť otázkou zákonnosti postupu žalovaného se dosud Nejvyšší správní soud nezabýval. Nehledě na to, že o dvou ze tří podaných žalob rozhodoval krajský soud poprvé.

[17] Shora uvedený právní názor Nejvyššího správního soudu, podle něhož mělo být posouzeno, zda došlo k uskutečnění zdanitelného plnění na výstupu, zůstal nevyslyšen; podle názoru stěžovatele je v tomto ohledu napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť z jeho odůvodnění není jasné, jaký závěr učinil krajský soud o skutkovém stavu věci a zejména jak věc posoudil po právní stránce. Ze strany krajského soudu je jen poukazováno na skutkové a právní hodnocení žalovaného a nelze zjistit jeho skutečný

pokračování

a autoritativní názor na posuzovanou věc. Žalovaný vyšel z toho, že stěžovatel poskytoval službu bez úplaty pro účely nesouvisející s uskutečňováním jeho ekonomických činností, což krajský soud potvrdil, aniž by však bylo možné zjistit, z jakých důvodů se tak stalo.

[18] Podle stěžovatele je jistě důležité objektivně posoudit, zda došlo k poskytnutí služby, avšak nelze souhlasit s tím, že není důvod zkoumat vymezení právního vztahu mezi účastníky, u kterých dochází k poskytnutí služby, neboť nikoli každá poskytnutá služba je automaticky předmětem DPH. Poukázal přitom na relevantní ustanovení zákona o DPH s tím, že v každé ze svých žalob tvrdil a prokazoval svůj zájem na získání vlastnického práva k majoritnímu spoluvlastnickému podílu na konkrétní nemovitosti (budově č. p. X stojící na J. v B., na pozemku p. č. X, k. ú. B. – m.). Rovněž vysvětlil, proč hodlal podíl na této nemovitosti koupit a jakým způsobem ho chtěl v rámci vlastní ekonomické činnosti využít (lukrativní pronájmy bytových a nebytových prostor v centru Brna). Doložil také, proč nebylo možné přistoupit k zamýšlenému odkupu již v době uzavření Smlouvy o smlouvě budoucí (soudní spory a předběžné opatření soudu zakazující jakoukoli dispozici se spoluvlastnickým podílem) a proč byl nucen přistoupit k investicím do předmětné budovy ještě předtím, než k ní mohl nabýt vlastnické právo na podkladě uvedené smlouvy (finanční nedostatečnost stávajícího vlastníka, chátrající stav budovy a zabránění odlivu nájemníků, které hodlal stěžovatel udržet a další přilákat, aby je mohl v budoucnu převzít k uskutečňování vlastních zdanitelných plnění v podobě nájmu). Souhrnně řečeno – stěžovatel označil svoji činnost jako přípravou pro jeho vlastní budoucí ekonomickou činnost, což doložil smluvními ujednáními, z nichž plyne mj. i způsob úplaty, který má stěžovatel dostat za jím provedené investice. Stěžovatel proto popřel, že by jím poskytnuté investice do cizího majetku, který se zavázal za jasných podmínek odkoupit, byly prováděny bezúplatně, čímž je vyloučena možnost aplikace § 14 odst. 3 písm. a) zákona o DPH. Toto ustanovení je určitou legislativní fikcí dovozující další případ podléhající zdanění. S ohledem na to tedy stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil (v rozsahu napadených výroků) a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[19] Žalovaný se k předložené kasační stížnosti (v určené lhůtě ani poté) nevyjádřil.

VI. Druhé posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, stěžovatel je řádně zastoupen a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná.

[21] Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Možnost stěžovatele napadnout nové rozhodnutí krajského soudu tak byla omezena daným ustanovením, k jehož aplikaci se vyslovil i Ústavní soud, který ve svém nálezu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, poukázal na to, že je jím zajištěno, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát vyslovil svůj právní názor závazný pro nižší soud, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil.

[22] V tomto ohledu je nutno konstatovat, že krajský soud se správně – v souladu s názorem Nejvyššího správního soudu – zaměřil při druhém posouzení věci na podstatu sporu týkající se zdanitelného plnění na výstupu; to, jakým způsobem toto zdanitelné plnění posoudil, je přitom věcí jinou, k níž dosud Nejvyšší správní soud svůj názor nevyslovil, a proto se z principu nemůže jednat o kasační stížnost nepřipustnou. Jak ostatně uvedl již rozšířený senát Nejvyššího správního

soudu v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 – 165, publ. pod č. 2365/2011 Sb. NSS, ze zákazu opakované kasační stížnosti platí výjimky pro případy, kdy Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí soudu pro procesní pochybení, nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí, jako tomu bylo v nyní souzené věci (v podrobnostech viz bod III.).

[23] Nejvyšší správní soud tedy přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[24] Kasační stížnost je důvodná.

[25] Jak již bylo uvedeno, krajský soud správně vyšel z toho, že jádrem sporu bylo posouzení zdanitelného plnění na výstupu – zde: poskytnutí služby ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Dle tohoto ustanovení platí, že předmětem daně je „*poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku.*“ V daném případě podle žalovaného stěžovatel stavebními pracemi a jiným zhodnocením cizí nemovitosti vlastně poskytoval jejím vlastníkům majetkově využitelnou hodnotu, resp. právo k této hodnotě a tím poskytl službu ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH – a to za úplatu podle § 14 odst. 3 písm. a) ve spojení s § 14 odst. 4 písm. b) zákona o DPH. Obdobně jako soukromé použití obchodního majetku je totiž předmětem daně i „*poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce*“, jak výslovně stanoví právě § 14 odst. 3 písm. a) zákona o DPH, přičemž konkrétnější vymezení této služby je uvedeno v odst. 4, který pod písm. b) stanoví, že se jím rozumí „*poskytnutí služby plátcem bez úplaty pro osobní spotřebu plátce nebo jeho zaměstnanců nebo jiné účely než souvisejících s uskutečňováním jeho ekonomických činností, pokud u přímo souvisejících přijatých plnění byl uplatněn odpočet daně*“ (pozn. podtržení doplněno Nejvyšším správním soudem).

[26] Zda byly tyto podmínky v nyní projednávané věci naplněny nebo nikoli měl v rámci své přezkumné činnosti posoudit krajský soud – a to v návaznosti na konkrétní žalobní body, jimiž stěžovatel namítal právě to, že se z jeho strany nejednalo o bezúplatné poskytnutí služby pro jiné účely než související s uskutečňováním jeho ekonomické činnosti. Naopak dovozoval, zejména na podkladě smluvního ujednání, že se jednalo o širší součást jeho ekonomické činnosti s tím, že k uskutečnění zdanitelného plnění teprve dojde v souladu s § 21 odst. 5 písm. b) zákona o DPH; v podrobnostech viz obsah jednotlivých žalob, kterými stěžovatel jasně a srozumitelně rozporoval závěry žalovaného. Krajský soud přitom závěry žalovaného zcela nekriticky přebíral namísto toho, aby je věcně přezkoumal a alespoň elementárně odůvodnil závěr svého rozsudku.

[27] Nejvyšší správní soud konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc zásadních skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění soudního rozhodnutí lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel, a jak o něm uvážil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je pak správní soud, nestanoví-li zákon jinak (§ 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na § 71 odst. 2 větu třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Z rozsudku tedy musí být současně patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující zásadní žalobní argumentací.

pokračování

[28] K tomu v nyní souzené věci evidentně nedošlo. Krajský soud v podstatě rezignoval na svoji přezkumnou roli, neboť z odůvodnění jeho rozsudku není patrné, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele uvedenou v žalobě, resp. proč má žalobní body za liché, mylné nebo vyvrácené. Krajský soud místo řádného posouzení důvodnosti žalobních bodů jen vzal za svá tvrzení žalovaného odvolacího orgánu, na která v podstatě bez dalšího odkázal.

[29] V této souvislosti Nejvyšší správní soud považuje za nutné připomenout, že aprobace závěrů učiněných správcem daně potažmo žalovaným je zcela jistě možná za situace, kdy je vypořádána veškerá argumentace daňového subjektu (stěžovatele) a krajský soud vyloží, proč má toto vypořádání za správné. To se však v projednávané věci nestalo a s ohledem na skutkové i právní okolnosti věci rozhodně nelze dospět k závěru o jednoznačné a přesvědčivé argumentaci svědčící pro bezvýhradnou aprobaci závěrů správce daně, resp. žalovaného. Tento způsob přezkumu správních rozhodnutí za pomoci paušálního odkazu na odůvodnění napadeného rozhodnutí prakticky bez jakéhokoli dalšího komentáře nelze obecně akceptovat, což lze dovodit i z judikatury – např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS. Podle závěrů citovaného rozsudku platí, že není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námítky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Krajský soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout (zde: s paušálním poukazem na napadené rozhodnutí žalovaného), ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.

[30] Současně je nutno poznamenat, že spoji-li krajský soud ke společnému jednání věci vedené pod sp. zn.: 31 Af 123/2012, 31 Af 35/2013 a 31 Af 10/2014, byl také povinen posoudit zákonost jednotlivých žalobami napadených rozhodnutí žalovaného, jimiž byla stěžovateli stanovena DPH za 2. – 4. čtvrtletí roku 2009, 1. – 4. čtvrtletí roku 2010, 1. – 4. čtvrtletí roku 2011 a 1. – 2. čtvrtletí roku 2012 (tj. posoudit zákonost jednotlivých rozhodnutí žalovaného a jim předcházejících 13 platebních výměrů správce daně). Jedině tak by byl sto vyčerpat předmět řízení. Krajský soud byl tedy tím, kdo nesl odpovědnost za to, že ve spojených věcech posoudí zákonost každého ze žalobami napadených rozhodnutí. Při rozhodování v této věci byl proto krajský soud povinen (v mezích žalobních bodů) též samostatně posoudit, zda ve vztahu ke každému z napadených rozhodnutí byly dány podmínky pro to, aby stěžovateli byla vyměřena DPH za jednotlivá zdaňovací období dle shora citovaných ustanovení [§ 2 odst. 1 písm. b) a § 14 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 14 odst. 3 písm. a) a § 14 odst. 4 písm. b) zákona o DPH].

[31] Této své povinnosti krajský soud nedostál, pouze obecně a zcela paušálně konstatoval, že neshledal žádný rozpor se zákonem, aniž by vůbec uvedl, z jakých skutkových a především právních okolností dovozuje naplnění zákonných podmínek pro stanovení daně stěžovateli. Toto pochybení je zvláště významné za situace, kdy stěžovatel ve své žalobě velmi podrobně namítal, že tyto podmínky naplněny nebyly, resp. že ve výsledku by byl v souvislosti s právním názorem žalovaného uvřazen do dvojího zdanění (poprvé v rámci nyní revidovaných zdaňovacích období, podruhé v okamžiku, kdy by došlo k vyčíslení úplaty vůči panu M. Š. podle Smlouvy o uzavření budoucí smlouvy kupní). Bylo tedy povinností krajského soudu, aby se při svém rozhodování zabýval zcela konkrétně splněním všech zákonných podmínek pro vyměření DPH v případě stěžovatele – zejména tím, zda k poskytnutí služby skutečně došlo „*pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce*“ (tj. stěžovatele). K této zásadní otázce krajský soud neuvedl vůbec nic, stejně jako k dalším souvisejícím otázkám vzneseným v žalobě ohledně úplatnosti a okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění na výstupu v podobě poskytnutí služby.

Otázka, zde se v daném případě jedná o poskytnutí služby za protiplnění (úplatu) je přitom otázkou, na které je postaven základ žaloby a kterou je nutno náležitě vypořádat, což nestalo. Strohé – a v podstatě jediné vlastní – konstatování krajského soudu, podle kterého je podstatné, že služba byla poskytnuta (a nikoli její účel nebo úmysl či budoucí záměry zúčastněných stran), není ničím podloženo a nijak nevypořádává zcela opačné závěry obsažené v žalobě a vycházející v zásadě ze svobodné vůle dvou soukromoprávních subjektů a z tvrzené nezákonné aplikace zákona o DPH na jejich smluvní ujednání (kterému krajský soud v případě prvního posouzení věci věnoval značnou pozornost – byť v rámci posouzení daně na vstupu, nikoli na výstupu).

[32] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud považuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný pro nedostatek (skutkových a zejména právních) důvodů. V důsledku uvedené vady řízení se již nijak blíže nevyjadřoval ke stěžovatelem naznačenému nesprávnému právnímu posouzení věci, neboť by to za tohoto procesního stavu bylo přinejmenším předčasné (shodně srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 19. 10. 2004, sp. zn. I. ÚS 18/04, a ze dne 26. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 560/03). Je tomu tak proto, že by nepřipadně předjímal právní názory náležející v prvé řadě do rozhodování krajskému soudu, které však současně musí obstát na poli přezkoumatelnosti.

VII. Závěr a náklady řízení

[33] Nejvyšší správní soud shledal v postupu krajského soudu důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a proto rozsudek krajského soudu (v rozsahu napadeném kasační stížností) s odkazem na § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu (v daném rozsahu) vrátil k dalšímu řízení; v tomto řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). To znamená, že znovu posoudí všechny tři podané žaloby a vypořádá všechny zásadní otázky a problémy, které jsou v nich obsaženy a které zdejší soud naznačil v odůvodnění svého rozsudku (v podrobnostech viz bod VI., odst. 31).

[34] V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 21. února 2019

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu