



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **P. G.**, zast. Mgr. Adamem Bezděkem, advokátem se sídlem Jana Babáka 2733/11, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 11. 2019, č. j. 31 Af 123/2012 - 119,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

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 zamítnuty tři žaloby podané postupně jako samostatné návrhy proti celkem osmi rozhodnutím žalovaného ve věci vyměření daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“):

1. 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 DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2011 ve výši 422 Kč.
2. Žaloba vedená pod sp. zn. 31 Af 35/2013 směřovala proti 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 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 2011 ve výši 23 460 Kč;
 - iii. ze dne 14. 3. 2013, č. j. 8644/13/5000-14302-700225, kterým bylo k odvolání stěžovatele změněno rozhodnutí správce daně, kterým byla stěžovateli vyměřena

- DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2011 ve výši 66 450 Kč; změna se týkala jen bankovního spojení, ve zbytku zůstal výrok napadeného rozhodnutí beze změn.
- 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 2010 ve výši 10 621 Kč.
3. Žaloba vedená pod sp. zn. 31 Af 10/2014 směřovala proti 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 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 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 doměřena DPH za zdaňovací období: 2. čtvrtletí 2009 ve výši 77 533 Kč, 3. čtvrtletí 2009 ve výši 111 726 Kč, 4. čtvrtletí 2009 ve výši 82 885 Kč, 1. čtvrtletí 2010 ve výši 26 876 Kč, 2. čtvrtletí 2010 ve výši 55 848 Kč a 3. čtvrtletí 2010 ve výši 394 317 Kč, vč. současného uložení zákonné povinnosti penále z doměřené DPH.

[2] Z uvedeného vyplývá, že stěžovateli byla vyměřena DPH za celkem třináct po sobě jdoucích čtvrtletních zdaňovacích období (od 2. čtvrtletí 2009 do 2. čtvrtletí 2012). Předmětem ekonomické činnosti stěžovatele v daném období bylo nákup a prodej zboží – maloobchod. Stěžovatel prováděl stavební úpravy a udržovací práce nutné k zabezpečení renovace budovy na J. n. v B., č. p. X, stojící na pozemku p. č. X, k. ú. Město B. – a to na základě smlouvy o uzavření budoucí smlouvy kupní z roku 2007 a jejího dodatku z roku 2009, jež stěžovatel uzavřel s M. Š. jako spoluvlastníkem o velikosti podílu 3/5 na uvedených nemovitostech. Záměrem stěžovatele bylo – po ukončení stavebních a udržovacích prací a převodu podílu na nemovitostech – využívat nově zrekonstruovanou budovu k pronájmu lukrativních prostor v centru Brna. V rozhodné době však stěžovatel rekonstruovanou budovu nevlastnil a nesvědčilo mu ani právo nájmu. Pronajímatelem prostor v rámci předmětné budovy byl za její vlastníky M. Š., resp. posléze jeho právní nástupce M. Š., který nebyl plátcem DPH. Stěžovatel tak vlastně prováděl investice do cizí nemovitosti, jež měly být současně splácením kupní ceny za budoucí převod této nemovitosti; na základě smluvního ujednání měla kupní cena nemovitostí (podílu na budově a pozemku) činit 20 000 000 Kč a na její úhradu měla být započtena právě výše investic uhrazených ze strany stěžovatele.

[3] Vzhledem k tomu, že u těchto investic stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění (z daňových dokladů souvisejících s rekonstrukcí budovy), pojal správce daně pochybnosti o správném stanovení daně na výstupu. Nejprve ve vztahu ke zdaňovacímu období 4. čtvrtletí 2010 zahájil postup k odstranění pochybností, který posléze na základě návrhu samotného stěžovatele vyústil v daňovou kontrolu a vyměření daně na výstupu. Obdobně, ovšem již jen na základě postupu k odstranění pochybností, správce daně stěžovateli postupně vyměřil daň na výstupu i v následujících šesti zdaňovacích obdobích, tj. 1. čtvrtletí 2011 až 2. čtvrtletí 2012. Naopak, u šesti předcházejících zdaňovacích období, tj. 2. čtvrtletí roku 2009 až 3. čtvrtletí roku 2010, správce daně zpětně zahájil daňovou kontrolu, která vedla doměření daně na výstupu, vč. penále.

[4] Podstata všech těchto vyměření, resp. doměření DPH přitom spočívá v právním názoru žalovaného, podle kterého stěžovatel stavebními pracemi a jiným zhodnocením cizí nemovitosti poskytoval vlastníkům této nemovitosti majetkově využitelnou hodnotu, resp. právo k využití

pokračování

této hodnoty, čímž jim poskytoval služby ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“). Podle žalovaného stěžovatel v daném období tyto služby poskytoval jednomu ze spoluvlastníků uvedené nemovitosti, konkrétně M. Š., resp. M. Š. (nyní vlastníku celé nemovitosti, pozn. Nejvyššího správního soudu), a to 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) zákona o DPH. Stěžovateli tak vznikla povinnost přiznat DPH na výstupu podle § 21 odst. 1 zákona o DPH k okamžiku, kdy mohl vlastník nemovitosti předmětné zhodnocení (služby) využívat, a to jak fyzicky, tak i ekonomicky.

II. Rozhodnutí krajského soudu

II.a. První (zrušující) rozsudek krajského soudu ze dne 30. 9. 2014, č. j. 31 Af 123/2012 - 49

[5] Stěžovatel nejprve podal u krajského soudu žalobu vedenou pod sp. zn. 31 Af 123/2012, které krajský soud vyhověl, rozsudkem ze dne 30. 9. 2014, č. j. 31 Af 123/2012 - 49, napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení podle § 78 odst. 1 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). V odůvodnění konstatoval, že podstatou sporu mezi stěžovatelem a žalovaným 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. Podle krajského soudu bylo nepochybné, že stěžovatel formálně naplnil zákonné předpoklady pro získání odpočtu, avšak považoval za sporné, zda se nejednalo o úkon provedený výhradně či převážně za účelem získání daňového zvýhodnění. Vzhledem k nedostatečnému posouzení této otázky dospěl krajský soud k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného trpí dílčí nepřezkoumatelností.

[6] Uvedený rozsudek byl na základě kasační stížnosti žalovaného zrušen a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení; viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2016, č. j. 5 Afs 173/2014 - 27, kterým byla kasační stížnost žalovaného shledána důvodnou, neboť krajský soud nesprávně vymezil podstatu sporu a mylně se zabýval splněním podmínek pro uplatnění odpočtu daně. Úkolem krajského soudu bylo posoudit otázku povinnosti stěžovatele přiznat DPH na výstupu, z odůvodnění napadeného rozsudku je přitom zřejmé, že se touto otázkou krajský soud nezabýval a namísto toho se vyjadřoval k otázce nároku stěžovatele na odpočet. Tato otázka však nebyla finančními orgány rozporována a nárok na odpočet byl stěžovateli přiznán. Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek považoval za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů; současně konstatoval, že krajský soud uvedeným postupem překročil meze žalobních bodů, a dopustil se tudíž i jiné vady řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

II.b. Druhý (zamítavý) rozsudek krajského soudu ze dne 19. 10. 2016, č. j. 31 Af 123/2012 - 77

[7] V dalším řízení vycházel krajský soud 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 31 Af 10/2014.

[8] Krajský soud konstatoval, že není sporný zjištěný skutkový stav. Sporným je jen jeho právní posouzení žalovaným, v němž 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. K námitce stěžovatele vztahující se ke smluvnímu ujednání s jedním ze spoluvlastníků nemovitosti pak krajský soud uvedl, že toto ujednání mezi stěžovatelem a spoluvlastníkem nemovitosti může mít dopady v oblasti jejich soukromoprávních vztahů. Z pohledu aplikovaného zákona o DPH je však při posouzení, zda je konkrétní transakce předmětem daně, zásadní vždy pouze její objektivní povaha – v dané věci skutečnost, že služba byla poskytnuta. Na základě toho krajský soud rozsudkem ze dne 19. 10. 2016, č. j. 31 Af 123/2012 - 77, neshledal žádnou ze tří podaných žalob, které spojil výrokem. I. ke společnému projednání a rozhodnutí, důvodnou; rozhodl proto výrokem II. o jejich zamítnutí a výrokem III. o náhradě nákladů řízení.

[9] Ani tento rozsudek krajského soudu neobstál; viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2019, č. j. 5 Afs 284/2016 - 30, podle něhož se krajský soud správně zaměřil při druhém posouzení věci na podstatu sporu týkající se zdanitelného plnění na výstupu. Při jejím posouzení ovšem krajský soud nekriticky přebral závěry žalovaného namísto toho, aby je věcně přezkoumal a alespoň elementárně vyvrátil žalobní tvrzení stěžovatele, jenž namítal, 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 v budoucnu dojde v souladu s § 21 odst. 5 písm. b) zákona o DPH. K tomu se krajský soud nevyjádřil a pouze obecně konstatoval, že neshledal žádný rozpor se zákonem. Bylo přitom povinností krajského soudu, aby se při svém rozhodování zabýval zcela konkrétně splněním podmínek pro vyměření a doměření DPH v případě stěžovatele – tedy především tím, zda k poskytnutí služby skutečně došlo pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností stěžovatele. K této otázce neuvedl nic, stejně jako k dalším souvisejícím otázkám vzneseným v žalobě. Nejvyšší správní soud proto považoval napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, ve výroku II. a III. ho zrušil a věc v daném rozsahu vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

II.c. Třetí (zamítaný) rozsudek krajského soudu ze dne 27. 11. 2019, č. j. 31 Af 123/2012 - 119

[10] Krajský soud poukázal především na to, že není jisté, zda vůbec k prodeji budovy dojde, resp. zda bude úhrada za poskytnuté služby skutečně zaplacená. Navíc úplata nebyla ani přesně vyčíslena z hlediska částky v korunách. Za této situace, kdy nelze seznat jakékoliv konkrétní určení výše úplaty, navíc se jedná o skutečnost, která může nastat v budoucnu, ale také nastat nemusí, krajský soud odmítl argumentaci stěžovatele, že se jednalo o poskytnutí služby za úplatu; ta nebyla při poskytnutí služby uhrazena, ani nebyla stanovena její přesná výše a přesný okamžik v budoucnosti, kdy dojde k její úhradě.

[11] Dále krajský soud konstatoval, že stěžovatel poskytl příslušné investice a jiné zhodnocení nemovité věci za budoucím podnikatelským záměrem, který však ke dni poskytnutí služeb nebyl součástí jeho ekonomické činnosti. V době poskytnutí služby bytové a nebytové prostory v příslušné budově nepronajímal, na základě smluvního vztahu s vlastníky této budovy měl pouze příslib jejich budoucí koupě. Takovou činnost podle názoru krajského soudu není možné podřadit pod činnosti související s uskutečňováním ekonomických činností stěžovatele, neboť se jedná o budoucí potenciální ekonomickou činnost, která v době poskytování služby nebyla součástí jeho ekonomických činností a ani s touto dosavadní ekonomickou činností nesouvisela. V projednávané věci je důležité to, že poskytování služby mělo souviset s ekonomickou činností stěžovatele spočívající v budoucím pronájmu bytových a nebytových prostorů, nicméně není

pokračování

jisté, zda v budoucnu k poskytování pronájmů prostor ze strany stěžovatele vůbec dojde. Soud proto nepřisvědčil stěžovateli, že by se jednalo o činnost, která by byla součástí jeho ekonomických činností vedoucích k získání vlastnického práva této budovy a následného pronájmu bytových a nebytových prostor.

[12] S ohledem na výše uvedené měl krajský soud za splněné podmínky pro to, aby poskytnutí služby stěžovatelem mohlo být považováno za předmět DPH, přičemž dnem uskutečnění zdanitelného plnění je den samotného poskytnutí služby, tj. den, kdy stěžovatel službu fyzicky provedl podle § 21 odst. 5 písm. a) zákona o DPH. Pokud stěžovatel za den uskutečnění zdanitelného plnění považuje až budoucí okamžik, a to převod příslušné budovy, krajský soud poznamenal, že tento potenciální převod je potřeba odlišit od samotného poskytnutí služby (investice a jiné zhodnocení budovy), které nastalo v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Ze skutečností, které mají nastat v budoucnu nelze dovozovat daňové dopady v předmětných zdaňovacích obdobích, jak se dovolává stěžovatel. Proto krajský soud rozsudkem ze dne 27. 11. 2019, č. j. 31 Af 123/2012 - 119, všechny tři podané žaloby opět jako nedůvodné zamítl.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[13] V kasační stížnosti proti poslední zmíněnému rozsudku krajského soudu stěžovatel poukázal na to, že i tento (třetí) rozsudek je nepřezkoumatelný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. V podstatě však stěžovatel pokračoval ve své dosavadní argumentaci, přičemž důvody kasační stížnosti podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[14] Podle stěžovatele je napadený rozsudek zatížený vadou nepřezkoumatelnosti, jakož i vadou nesprávnosti a neúplnosti skutkových zjištění správce daně, resp. žalovaného, která krajský soud pouze přejímá – a to i přes existenci závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu v jeho předchozím zrušujícím rozsudku č. j. 5 Afs 284/2016 - 30. Tímto názorem se dle stěžovatele krajský soud neřídil, nehledě na to, že ho ani nikde v odůvodnění neuvedl. Rozsudek krajského soudu je tak založen na nejasných skutkových důvodech, jde-li o vlastní určení služby, kterou měl stěžovatel poskytnout ve prospěch (spolu)vlastníka daných nemovitostí a která byla určena jako zdanitelné plnění, pro něž byla stěžovateli vyměřena, resp. doměřena DPH.

[15] Dále – a to především – postrádá stěžovatel náležité odůvodnění napadeného rozsudku ve vztahu k zásadní právní otázce týkající se toho, zda se jednalo o poskytnutí služby za protiplnění (úplatu). Podle stěžovatele se krajský soud nesprávně ztotožnil s tím, že se jednalo o služby poskytnuté stěžovatelem bezúplatně a pro jiné účely než související s uskutečňováním jeho ekonomické činnosti. Krajský soud nezohlednil smluvní ujednání mezi stěžovatelem a (spolu)vlastníkem nemovitosti, do níž stěžovatel investoval; z obsahu smlouvy o uzavření budoucí smlouvy kupní a jejího dodatku je totiž zřejmé, že došlo k jasnému sjednání způsobu finančního vypořádání prováděných investic. Nelze přijmout závěr, že z předmětného smluvního ujednání nelze seznat jakékoliv konkrétní určení výše úplaty. Skutečně objektivním zhodnocením věci je třeba dojít k závěru, že stěžovatelem poskytované služby v podobě investic do cizího majetku, který se zavázal v budoucnu odkoupit, byly poskytovány za úplatu, jejíž výše a termín platby byly sjednány za konkrétních smlouvou upravených podmínek.

[16] Podstatu celé věci nelze zjednodušeně chápat tak, že k poskytnutí služby došlo vlastně ve stejný okamžik jako k přijetí zdanitelného plnění sloužícího k poskytnutí právě této služby, a pokud se tyto skutečnosti spojily v jednom zdaňovacím období, bylo důvodné k odpočtu přiznat i daňovou povinnost. V této souvislosti stěžovatel připomněl, že v každé ze svých žalob

podrobně vysvětlil, že měl zájem na získání vlastnického práva k majoritnímu spoluvlastnickému podílu na konkrétních nemovitostech, resp. vlastnictví k těmto nemovitostem. Vysvětlil, proč hodlal tento majetek pořídit a jakým způsobem ho chtěl v rámci vlastní ekonomické činnosti využít (lukrativní pronájmy bytových a nebytových prostor v centru Brna), včetně toho, že nebylo možné přistoupit k zamýšlenému odkupu ihned (existence soudního sporu mezi tehdejšími podílovými spoluvlastníky) a že byl nucen přistoupit k investicím do předmětné budovy ještě předtím, než ji mohl nabýt do vlastnictví (finanční nedostatečnost vlastníka budovy + chátrající stav budovy), a konal tak na podkladě smlouvy o uzavření budoucí smlouvy kupní. Ve výsledku tak stěžovatel označil svoji činnost jako přípravou pro vlastní budoucí ekonomickou činnost. Setrval proto na svém právním názoru, podle něhož není správný a souladný se zákonem závěr žalovaného, resp. krajského soudu, že se jednalo o poskytování služeb bez úplaty pro účely nesouvisející s uskutečněním ekonomických činností plátce (stěžovatele), jež jsou předmětem DPH.

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění svých rozhodnutí, jakož i napadeného rozsudku, s nímž se ztotožňuje. Stěžejní je právní posouzení věci, u níž je skutkově nesporné, že stěžovatel investoval do cizí nemovitosti především prostřednictvím stavebních prací – a to na základě smluvního ujednání. Vzhledem k tomu, že tento skutkový stav byl podle žalovaného správně posouzen, navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud v první řadě posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a stěžovatel splňuje podmínky povinného zastoupení advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.); současně shledal, že jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná – a to přesto, že již dvakrát v této věci rozhodoval a podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná 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*“.

[19] Možnost stěžovatele napadnout nové rozhodnutí krajského soudu byla omezena citovaným ustanovením, k jehož aplikaci se vyslovil Ústavní soud, který ve svém nálezu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, č. 119/37 SbNU 519, 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. V tomto ohledu je třeba poznamenat, že krajský soud opakovaně rozhodl o věci samé, k jejíž podstatě se ovšem Nejvyšší správní soud dosud autoritativně nevyjádřil.

[20] Není tedy na místě vycházet ze zákazu opakované kasační stížnosti, z něhož judikatura dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky mj. právě pro případ, kdy Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí soudu pro vady řízení, podobně jako v této věci (viz výše zmíněný náleží Ústavního soudu či usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud proto považoval kasační stížnost za přípustnou, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil přitom, zda tento rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Podstatou věci je posouzení, zda a příp. k jakému okamžiku stěžovateli vznikla povinnost přiznat daň na výstupu v souvislosti s jím poskytnutými stavebními pracemi a jiným

pokračování

zhodnocením cizí nemovitosti v průběhu zdaňovacích období 2. čtvrtletí 2009 až 2. čtvrtletí 2012. Ještě před tímto právním posouzením je však nutno, aby se Nejvyšší správní soud alespoň ve stručnosti vyjádřil k namítaným vadám ohledně nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku a nedostatečného zjištění skutkového stavu věci.

*IV.a. K namítané nepřezkoumatelnosti a nedostatečnému zjištění skutkového stavu věci
[§ 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s.]*

[23] Nejvyšší správní soud v dané věci již dvakrát rozsudek krajského soudu zrušil; poprvé ho zrušil na základě kasační stížnosti žalovaného, podruhé na základě kasační stížnosti žalobce/stěžovatele; v podrobnostech srov. shora provedenou rekapitulaci, zejm. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 173/2014 - 27 a č. j. 5 Afs 284/2016 - 30. Druhý z těchto rozsudků krajský soud v odůvodnění nyní napadeného rozsudku zmínil a zároveň výslovně uvedl, že ho zavázal „*právním názorem vypořádat žalobní námitky ve vztahu ke každému z napadených rozhodnutí a vyjádřit se k nim s tím, že odkaz na obsah napadených rozhodnutí nepostačuje*“ (bod 22.). Není tedy pravdou, že krajský soud nezmínil předchozí zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu, jak namítá stěžovatel. Krajský soud nejen, že neopomenul stručně shrnout právní názor předchozího zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 284/2016 – 30, ale také se jím důsledně řídil; (napotřetí) vydal rozsudek, který není stížen namítanou nepřezkoumatelností ani vadou nedostatečného zjištění skutkového stavu.

[24] Krajský soud vycházel ze skutkového stavu, který byl pro právní posouzení věci zjištěn zcela dostatečně. A tvrdí-li stěžovatel opak ve vztahu ke službám, jež měl poskytnout ve prospěch (spolu)vlastníka cizí nemovitosti, pak zcela opomíjí obsah předložených správních spisů; z nich je jasné, jaké služby stěžovatel poskytoval. Jednalo se zejména o udržovací práce a související stavební úpravy, opravy a vybavení, pro příklad lze odkázat na zprávu o daňové kontrole za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2009 až 3. čtvrtletí 2010, v níž je předmět všech zdanitelných plnění, vč. dodavatelů a dalších náležitostí, podrobně uveden; namátkou lze zmínit úklidové práce, elektro-instalace, okenní prvky – demontáž, oprava kotelny – výměňková stanice, údržba klimatizačních jednotek, dodávka a montáž střešní krytiny, opravy rozvodů, koberec, deratizace, dezinfekce, elektromontážní práce – hromosvod, vodo-instalatérské práce, sanitární a hygienické zboží, TV, internet, telefon atd. Obdobně je tomu i v případech dalších zdaňovacích období, byť třeba bez bližšího popisu služeb, ale vždy s odkazem na číslo konkrétního daňového dokladu a další podstatné náležitosti, z nichž je možné dovodit, o jaké konkrétní služby se jednalo.

[25] Ostatně stěžovatel žádné konkrétní plnění – poskytnutí služby nerozporuje, pouze paušálně namítá, že určení služby stojí na nejasných skutkových základech, což ovšem spolehlivě vyvrací obsah správních spisů. Podle předložených správních spisů nebyl skutkový základ celé věci nijak sporný, přičemž krajský soud z něho zcela správně vycházel, aniž by musel obsahem správních spisů dokazovat; srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 – 117, č. 2383/2011 Sb. NSS.

[26] Za dokazování ve smyslu § 52 s. ř. s. nelze označit, pokud v řízení o žalobě ve správním soudnictví vychází krajský soud z údajů obsažených ve správním spisu, aby ověřil skutkový a právní stav, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí správního orgánu. Je jisté možné, že žalobce učiní určitou část správního spisu spornou; to se ovšem v dané věci nestalo a krajský soud tedy v souladu s judikaturou vycházel z obsahu správních spisů a vyvodil z nich právní závěry, které také náležitě odůvodnil.

[27] Vlastní přezkum napadeného rozsudku je možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Napadený rozsudek krajského soudu daná kritéria splňuje. Z jeho obsahu je jasné, jaké otázky – v návaznosti na žalobní body – považoval za rozhodné, a vzájemná souvislost jednotlivých úvah, jakož i nosné důvody (*ratio decidendi*), které v odůvodnění rozsudku vyslovil, jsou zřetelné. Krajský soud se zcela srozumitelně vyjádřil v tom smyslu, že stěžovateli povinnost přiznat daň na výstupu vznikla, a to na základě poskytování služeb ve prospěch (spolu)vlastníka cizí nemovitosti, do níž stěžovatel investoval. Krajský soud se přitom vypořádal nejen s otázkou (bez)úplatnosti těchto služeb a jejich (ne)souvislosti s uskutečňováním ekonomické činnosti stěžovatele, ale neopomněl ani okamžik, kdy k poskytnutí služeb došlo – tedy okamžik, k němuž měl stěžovatel povinnost přiznat daň na výstupu. Všechny tyto podstatné otázky krajský soud posoudil a skutečnost, že stěžovatel s tímto posouzením nesouhlasí, neznamená, že jde o rozhodnutí nepřezkoumatelné. Se závěry krajského soudu ostatně stěžovatel v kasační stížnosti sám polemizuje.

[28] Lze tedy shrnout, že řízení před krajským soudem nebylo zatíženo ani vadou nepřezkoumatelnosti, ani vadou nedostatečnosti skutkových zjištění ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. Jinou otázkou je správnost, resp. zákonnost napadeného rozsudku, kterou se Nejvyšší správní soud zabýval následně – na základě dalších dílčích námitek stěžovatele rozporujících právní posouzení věci.

IV.b. K namítané nezákonnosti spočívající v nesprávném právním posouzení věci
[§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]

[29] Právní posouzení krajského soudu potažmo žalovaného je založeno na tom, že stěžovatel stavebními pracemi a jiným zhodnocením cizí nemovitosti poskytoval jejím (spolu)vlastníkům službu bez úplaty pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností, kdy u souvisejících přijatých plnění stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně; takové služby jsou ovšem považovány za služby poskytnuté za úplatu, a proto jsou předmětem daně podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, který v rozhodné době stanovil: „*Předmětem daně je poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku*“ (pozn. důraz přidán Nejvyšším správním soudem)

[30] Jde o základní pravidlo zákona o DPH, které vymezuje velmi široký okruh jednání ekonomických subjektů, jež jsou předmětem zdanění. Tento okruh nelze nedůvodně zužovat, neboť DPH je univerzální daní postihující v zásadě (až na výjimky stanovené zákonem) vytvoření jakékoli přidané hodnoty. Důležitá je fakticita – tedy, že služba byla mezi ekonomickými subjekty skutečně poskytnuta, a to bez ohledu na skutečnost, zda a příp. jak se tím změní jejich soukromoprávní vztahy; srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 28/2013 - 23. Nicméně vždy zde musí být přítomen smluvní prvek, resp. vůle poskytnout službu a také ji odebrat. Obojí bylo v posuzovaném případě splněno. Na základě zjištěného skutkového stavu totiž není pochyb o tom, že stěžovatel poskytoval službu, když prováděl převážně konkrétní stavební úpravy, opravy a udržovací práce na cizí nemovitosti (viz výše), jejíž (spolu)vlastník tím získal jinou majetkově využitelnou hodnotu, resp. právo k využití této hodnoty ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, podle něhož se „*poskytnutím služby rozumí také poskytnutí práva využít věci nebo práva anebo jiné majetkové hodnoty*“.

[31] Pro účely DPH je podstatné, zda byla služba poskytnuta za úplatu; tato skutečnost je jednou ze základních podmínek, která musí být splněna, aby se jednalo o předmět daně dle shora citovaného § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. A právě to je zásadní právní otázkou,

pokračování

kteřou stěžovatel činí spornou s tím, že krajský soud nezohlednil smluvní ujednání mezi ním a (spolu)vlastníkem nemovitosti, do které investoval, a nesprávně uzavřel, že se ze strany stěžovatele jednalo o poskytnutí služby bez úplaty pro účely nesouvisející s uskutečňováním jeho ekonomických činností jako plátce.

[32] K tomu Nejvyšší správní soud konstatuje, že pojem „*poskytnutí služby za úplatu*“ obsažený v § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH je do jisté míry fikcí, neboť v sobě zahrnuje i případy, kdy úplata ve skutečnosti poskytnuta není – srov. § 14 odst. 3 písm. a) zákona o DPH, podle něhož se za poskytnutí služby za úplatu také považuje „*poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce*“. Podle § 14 odst. 4 písm. b) zákona o DPH přitom platí: „*Pro účely tohoto zákona se za poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce 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.*“

[33] Na základě citovaného ustanovení byla stěžovateli ve výsledku vyměřena a doměřena DPH a Nejvyšší správní soud neshledal, že by se tak stalo nezákonným způsobem. Zákon nestanoví bližší podmínky, za nichž je či není možné bezúplatně poskytnuté služby považovat za poskytnuté v souvislosti s ekonomickou činností plátce, a proto platí, že každý případ je nutno posuzovat přísně individuálně. Vzhledem k tomu, že důkazní břemeno stíhá plátce – zde: stěžovatele, bylo na něm, aby prokázal souvislost poskytnutých služeb, tj. stavebních úprav, oprav a udržovacích prací na cizí nemovitosti, s jeho vlastní ekonomickou činností. To se mu ovšem nepodařilo, neboť neprokázal, že by na základě poskytnutých služeb získal ekonomický prospěch. Jak ekonomický, tak fyzický prospěch z poskytnutých služeb měli vlastníci nemovitosti. Stěžovatel v rozhodné době budovu, do níž investoval, nevlastnil, ani k ní neměl právo nájmu. Prostory v dané budově pronajímал za vlastníky M. Š., resp. posléze z pozice právního nástupce M. Š., který sice nebyl plátcem DPH, ale vykazoval ekonomickou činnost. Stěžovatel vykazoval ekonomickou činnost také, avšak rozhodující je, že v souvislosti s ní nezískal žádný skutečný prospěch či protihodnotu za poskytnutou službu, jež by byla vyjádřitelná v penězích.

[34] Stěžovatel v tomto směru odkazoval na smlouvu o uzavření budoucí smlouvy kupní z roku 2007 (a její dodatek z roku 2009), v níž je podle jeho názoru celá věc pojata tak, že nedošlo k přímé úplatě – protiplatební za rekonstrukci budovy, ale byl sjednán způsob určení úplaty *pro futuro*, tj. ke stanovenému dni do budoucna, dojde-li k uzavření kupní smlouvy, kdy celková výše investic stěžovatele na rekonstrukci budovy bude zjištěna (formou znaleckého posudku) a započtena vůči stanovené kupní ceně (20 000 000 Kč). Naopak, nedojde-li v budoucnu k uzavření kupní smlouvy, bude celková výše investic stěžovateli nahrazena ze strany (spolu)vlastníka budovy. Toto určení výplaty považuje Nejvyšší správní soud za spekulativní, neurčitě a pro podstatu věci irelevantní. Naznačený zápočet celkových investic stěžovatele do kupní ceny, příp. jiné vypořádání mezi smluvními stranami, je primárně věcí soukromoprávní a pro účely DPH nepodstatnou. Podstatná je fakticita plnění stěžovatele, o kterém není pochyb a které spočívalo ve zhodnocení cizí nemovitosti, z něhož měli prospěch spoluvlastníci nemovitosti – a to na základě pronájmu jejích bytových či nebytových prostor.

[35] Nelze tedy říci, že by se jednalo o poskytnutí služby v souvislosti s ekonomickou činností stěžovatele, jak zmiňuje v kasační stížnosti. A naznačuje-li, že se jednalo o přípravu na vlastní budoucí ekonomickou činnost, nutno poznamenat, že v tomto ohledu stěžovatel žádnou přímou a bezprostřední souvislost neprokázal. Stěžovatelem poskytnuté služby využívaly výhradně třetí osoby – (spolu)vlastníci jím rekonstruované budovy za účelem pronájmu. Ze strany stěžovatele se jednalo v podstatě o soukromoprávní uspořádání vztahů s majiteli nemovitosti s úmyslem budoucí koupě této nemovitosti. Z hlediska DPH však tento úmysl zúčastněných stran

nerozhoduje. Při rozhodování, zda je konkrétní transakce předmětem daně či nikoli, se posuzuje vždy její objektivní povaha, tj. skutečnost, zda byla opravdu poskytnuta služba za úplatu – tedy za reálné protiplnění vyjádřitelné v penězích. To se v nyní souzené věci evidentně nestalo, a pokud poukazuje stěžovatel na určení úplaty ve smlouvě o uzavření budoucí smlouvy kupní, neprokázal, že se tato úplata věcně týkala jeho ekonomické činnosti či přípravy na ni.

[36] Stěžovatel nepředložil žádné dokumenty, ze kterých by bylo možné usuzovat, že provádí ekonomickou činnost, resp. se na ni připravuje, pokud jde o oblast realit, jejich pronájem či údržbu. V tomto ohledu nelze nezmínit, že správce daně potažmo žalovaný vycházel z toho, že předmětem ekonomických činností stěžovatele jsou činnosti se správou nemovitostí nesouvisející, a to nákup a prodej zboží – maloobchod. Skutečnost, že by se stěžovatelem vynaložené investice do cizí nemovitosti mohly odrazit v jeho budoucí ekonomické činnosti, v podstatě popírá i samotný obsah a okolnosti uzavření smlouvy o uzavření budoucí smlouvy kupní z roku 2007. Stěžovatel tuto smlouvu uzavřel jen s jedním ze spoluvlastníků nemovitosti – M. Š., ačkoli v dané době prokazatelně probíhal soudní spor jmenovaného s dalším spoluvlastníkem (Rudolfem Osobou), a dokonce bylo vydáno předběžné opatření Městského soudu v Brně ze dne 18. 12. 2006, č. j. 37 C 106/2006 - 42, kterým byl M. Š. nařízen zákaz nakládat s dotčenou nemovitostí (zejm. ji prodat, směnit či darovat třetí osobě). Je tedy otázkou, zda vůbec M. Š. mohl se stěžovatelem uzavřít smlouvu o uzavření budoucí smlouvy kupní, která se navíc netýkala celé nemovitosti, ale toliko její části odpovídající 3/5 podílu jmenovaného spoluvlastníka. Současně je třeba poznamenat, že u některých investic evidentně docházelo k opotřebení či úplné spotřebě (sanitární a hygienické zboží, koberce, úklidové práce apod.), přičemž profit z nich neměl a nemohl mít stěžovatel, ale vlastník nemovitosti, který ji pronajímal. Lze tedy důvodně pochybovat o zhodnocujícím charakteru provedených investic *pro futuro*, což bylo ovšem podmínkou pro jejich ocenění, resp. určení budoucí kupní ceny. Její výše tak byla značně neurčitá a nejistá, stejně jako byl nejistý termín platby (nejpozději do 5 let od uzavření budoucí kupní smlouvy) a vůbec veškerá smluvní ujednání.

[37] Stěžovatel jako plátce DPH provedl investice na cizí nemovitosti, které jednoznačně nemohl použít ke své ekonomické činnosti, a neměl právně zaručeno ani takové využití v budoucnosti, čemuž nasvědčují všechny shora zmíněné skutečnosti. Tyto skutečnosti stěžovatel v kasační stížnosti nijak konkrétně nerozporuje a věrohodně nevysvětluje velmi nejasné a do budoucna nejisté uspořádání soukromoprávních vztahů mezi oběma smluvními stranami.

[38] Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že otázka přípravy na budoucí ekonomickou činnost je z povahy věci vždy do jisté míry otázkou nejistou, nicméně naznačené uspořádání soukromoprávních vztahů stěžovatele ve všech jeho souvislostech nepovažuje z hlediska účelu DPH a jejího fungování za udržitelné. Žalovaný k tomu již ve vyjádření k žalobě velmi případně poukázal, že (spolu)vlastník budovy profituje na pronájmu stavebními úpravami a opravami zhodnocené budovy (aniž by byl jakkoliv zatížen DPH související s provedenými stavebními úpravami) a stěžovatel zase profituje na tom, že v souvislosti se stejnou investicí do budovy – tj. v souvislosti se shodnou přidanou hodnotou si nárokuje odpočet daně (avšak bez přiznání daně na výstupu). Takto nastavený „win-win“ model, z něhož profitují obě zúčastněné strany smlouvy o uzavření budoucí smlouvy kupní, je třeba odmítnout, neboť podkopává princip neutrality jako klíčový strukturální princip celého systému DPH.

[39] Neutralita DPH se projevuje tím, že z daňového hlediska vytváří pro všechny ekonomické subjekty stejné podmínky, přičemž reálně daň zatěžuje až konečného spotřebitele, i když ji odvádí dodavatel. V daném případě však daň nikoho nezatížila, resp. stěžovatel ji na výstupu neodvedl, ačkoli na vstupu uplatnil nárok na odpočet. Je proto logické, že stěžovateli byla vyměřena, resp. doměřena daň na výstupu a jejím základem byl součet základů

pokračování

daně z přijatých zdanitelných plnění, u kterých uplatnil nárok na odpočet v souvislosti s provedenými stavebními úpravami, opravami a údržbou na dané nemovitosti.

[40] Podle Nejvyššího správního soudu byly v daném případě naplněny podmínky, za nichž se bezplatně poskytnutá služba považuje pro účely DPH za službu poskytnutou za úplatu podle § 14 odst. 3 písm. a) ve spojení s § 14 odst. 4 písm. b) zákona o DPH. Uvedená ustanovení zákona o DPH vycházejí z právní úpravy na unijní úrovni – směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty [čl. 26 odst. 1 písm. a) a b)], která nahradila Šestou směrnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1997 [čl. 6 odst. 2 písm. a) a b)], přičemž i podle relevantní judikatury Soudního dvora EU je cílem těchto ustanovení zajistit stejné podmínky a rovné zacházení – a to nejen mezi ekonomickými subjekty, ale rovněž mezi „osobou povinnou ke dani, která použije zboží nebo použije službu pro své potřeby nebo poskytne službu svým zaměstnancům, a konečným spotřebitelem, který si opatřuje zboží nebo službu stejného druhu (viz rozsudek ze dne 26. září 1996, *Enkler*, C-230/94, *Recueil*, s. I-4517, bod 35; výše uvedený rozsudek *Fillibeck*, bod 25, jakož i výše uvedený rozsudek *Fischer a Brandenstein*, bod 56). Aby bylo tohoto cíle dosaženo, brání uvedený čl. 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2 písm. a) šesté směrnice tomu, aby osoba povinná ke dani, která mohla uplatnit odpočet DPH při nákupu zboží určeného ke jejímu podnikání, unikla placení této daně, když použije toto zboží ze svého obchodního majetku pro své soukromé potřeby nebo pro potřeby svých zaměstnanců, a je tudíž bezdůvodně zvýhodněna ve srovnání s konečným spotřebitelem, který při nákupu zboží DPH platí (viz rozsudek ze dne 6. května 1992, *De Jong*, C-20/91, *Recueil*, s. I-2847, bod 15; výše uvedené rozsudky *Enkler*, bod 33; *Bakcsi*, bod 42, jakož i *Fischer a Brandenstein*, bod 56). Rovněž tak čl. 6 odst. 2 písm. b) šesté směrnice brání tomu, aby osoba povinná ke dani nebo její zaměstnanci mohli získat bez daně služby, ze kterých by fyzická osoba-nepodnikatel musela zaplatit DPH“ (viz rozsudek Soudního dvora EU ze dne 20. 1. 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck AB*, C-412/03, bod 23).

[41] Stěžovatel svojí argumentací v kasační stížnosti pomíjí nejen věcnou podstatu své činnosti, jež je pro účely DPH považována za zdanitelné plnění, ale i časové určení, kdy k uskutečnění tohoto plnění došlo a kdy byl vlastně povinen přiznat daň na výstupu. Již jen pro úplnost tedy Nejvyšší správní soud dodává, že v souladu s § 21 odst. 1 zákona o DPH byl stěžovatel povinen daň na výstupu přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, nikoli až někdy v budoucnu v návaznosti na nejistý okamžik převedení dané nemovitosti. Majitelé nemovitosti mohli její zhodnocení ze strany stěžovatele využívat ihned, a to nejen fyzicky, ale také ekonomicky; stavební úpravy, opravy a udržovací práce byly prováděné stěžovatelem na cizí nemovitosti, jejíž spoluvlastníci profitovali na pronájmu jejích prostor. Proto stěžovateli vznikla povinnost přiznat daň dle § 21 odst. 5 písm. a) zákona o DPH ke dni poskytnutí služby; k tomu srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2010, č. j. 1 Afs 70/2010 – 57, č. 2212/2011 Sb. NSS, který dovodil, že přenechání nájemcem zhodnoceného majetku pronajímateli je nutno považovat za poskytnutí práva využití jiné majetkově využitelné hodnoty ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, přičemž okamžik, kdy dochází ke zdanitelnému plnění, vztáhl taktéž k „okamžiku, kdy je mohl pronajímatel začít užívat, a to buď fyzicky či ekonomicky“.

[42] Ve světle všech těchto skutečností se Nejvyšší správní soud ztotožnil s právním posouzením krajského soudu; k němu pouze pro úplnost připomíná, že rovněž Soudní dvůr ve věci *Rompelman*, C-268/83, na niž stěžovatel odkazoval v daňovém řízení i v řízení před krajským soudem, vycházel z principu neutrality DPH, jež vyžaduje, aby i první investiční výdaje vynaložené za účelem zahájení podnikání, byly považovány za ekonomickou činnost. V daném případě se ovšem výdaje stěžovatele, resp. služby, které poskytoval, týkaly nemovitosti, kterou vlastnily jiné osoby, a výhradně tyto osoby – spoluvlastníci nemovitosti – využívaly služby stěžovatele při své ekonomické činnosti (pronájmu nemovitosti). Nelze tedy tvrdit, že se souběžně jednalo i o ekonomickou činnost stěžovatele, byť jen ve fázi přípravných činností; v tomto směru stěžovatel neprokázal žádnou přímou souvislost svých investic.

V. Závěr a náklady řízení

[43] Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 poslední větou s. ř. s. zamítl (výrok I.).

[44] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti v tomto řízení nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů nepřiznal (výrok II.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **není** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 26. dubna 2021

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu