



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobce: **P. G.**
sídlem U K. 421, Ř.
zastoupený advokátem Mgr. Adamem Bezděkem
sídlem Hlinky 118, 603 00 Brno

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

o žalobách proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 9. 7. 2012, č. j. 10070/12-1302-700225, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 12. 2012, č. j. 19383/12-1302-700225, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 11. 12. 2012, č. j. 19018/12-1302-700225, proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 3. 2013, č. j. 8644/13/5000-14302-700225, proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 3. 2013, č. j. 9026/13/5000-14302-700225, proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 12. 2013, č. j. 31780/13/5000-14302-700225, proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 12. 2013, č. j. 31782/13/5000-14302-700225 a proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 1. 2014, č. j. 726/14/5000-14302-700225,

takto:

- I. Žaloby **se zamítají.**
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobou vedenou pod sp. zn. 31 Af 123/2012 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 7. 2012, č. j. 10070/12-1302-700225, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí správce daně, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2011 ve výši 422 Kč.
2. Žaloba vedená pod 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 žalobce a potvrzeno rozhodnutí správce daně, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty 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 žalobce a potvrzeno rozhodnutí správce daně, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty 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 žalobce a potvrzeno rozhodnutí správce daně, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty 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 žalobce a potvrzeno rozhodnutí správce daně, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2010 ve výši 10 621 Kč;
3. Žalobou vedenou pod sp. zn. 31 Af 10/2014 se žalobce domáhal zrušení celkem tří rozhodnutí žalovaného:
 - i) ze dne 23. 12. 2013, č. j. 31780/13/5000-14302-700225, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí správce daně, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty 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 žalobce a potvrzeno rozhodnutí správce daně, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty 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 žalobce a potvrzeno celkem šest rozhodnutí správce daně, kterými byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty 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.

4. Pro úplnost je potřeba uvést, že o odvoláních žalobce 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 v dané věci žalovaným správním orgánem.
5. Rozsudkem ze dne 19. 10. 2016, č. j. 31 Af 123/2012-77, zdejší soud spojil věci vedené pod sp. zn. 31 Af 123/2012, sp. zn. 31 Af 35/2013 a sp. zn. 31 Af 10/2014 ke společnému řízení (nadále vedené pod sp. zn. 31 Af 123/2012).
6. Z výše uvedeného vyplývá, že žalobci byla vyměřena daň z přidané hodnoty za celkem třináct po sobě jdoucích čtvrtletních zdaňovacích období (od 2. čtvrtletí 2009 až do 2. čtvrtletí 2012), přičemž podstata tohoto vyměření spočívá v právním názoru žalovaného, podle kterého žalobce stavebními pracemi a jiným zhodnocením cizí nemovité věci (budovy č. p. 109 obec Brno, část Brno-město, katastrální území Město Brno) poskytoval vlastníkům předmětné nemovité věci 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 jednotlivá zdaňovací období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Podle žalovaného žalobce tyto služby poskytoval vlastníku nemovité věci (M. Š. a jeho předchůdce M. Š.) bez úplaty pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce, přičemž u přímo souvisejících přijatých plnění (investic do cizí nemovité věci) uplatnil odpočet daně. Podle § 14 odst. 3 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty 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. Žalobci tak vznikla povinnost přiznat daň z přidané hodnoty na výstupu dle § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty k okamžiku, kdy mohl vlastník nemovité věci předmětné zhodnocení (služby) využívat, a to jak fyzicky, tak i ekonomicky.

II. Obsah žalobních návrhů

7. Žalobou podanou dne 14. 8. 2012 u Krajského soudu v Brně, vedenou pod sp. zn. 31Af 123/2012, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 7. 2012, č.j. 10070/12-1302-700225, jakož i jemu předcházejícího rozhodnutí (bývalého) Finančního úřadu Brno-venkov ze dne 15. 9. 2011, č.j. 380347/11/293911707399, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2011. V žalobě uvedl, že za nesporné považuje zjištění správce daně, že činnost žalobce směřuje převážně do opravy nemovitosti, která není v jeho vlastnictví. Tato skutečnost je však možností odpočtu daně na vstupu, když žalobce soustavně vynakládá finanční prostředky na opravu jedné konkrétní nemovitosti. Popsal podrobně důvody svých investic, byť zatím nevedly k žádnému finančnímu prospěchu na straně žalobce. Odkázal na smluvní ujednání s dosavadním vlastníkem, uzavřenou smlouvu o smlouvě budoucí kupní, která nasvědčuje tomu, že nejde o jednostranné plnění žalobce bez možné kompenzace, podle dohodnutých podmínek nelze do budoucna považovat činnost žalobce za bezúplatnou. Žalobci úplata náleží, její výše však bude zřejmá v budoucích zdaňovacích obdobích. Odkázal dále na právní úpravu zákona o dani z přidané hodnoty. V žalobě argumentoval tím, že podle § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH platí, že poskytnutím služby se pro účely tohoto zákona rozumí také poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty.

Ustanovení § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH však musí být vykládáno současně s ustanovením § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH, v rámci kterého je stanoveno, že předmětem daně z přidané hodnoty je poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Podle § 4 odst. 1 písmeno a) ZDPH se pro účely tohoto zákona rozumí úplatou částka v penězích nebo v platebních prostředcích nahrazujících peníze nebo hodnota poskytnutého nepeněžního plnění. Aby tedy mohl obstát právní názor, že žalobce poskytl v I. čtvrtletí 2011 službu za úplatu, která je předmětem daně z přidané hodnoty, pak by muselo být žalobci prokázáno, že k tomu došlo, a že je tedy například známa výše takové úplaty. Jestliže správce daně sám uvádí, že úplata byla mezi žalobcem a panem M. Š. výslovně sjednána, pak by měl správce daně z tohoto smluvního ujednání vycházet a nikoli se snažit určit výši úplaty sám. Podle názoru žalobce není možné na danou věc aplikovat ust. § 21 odst. 5 písm. a) ZDPH, ale spíše na danou záležitost přílehlající ust. § 21 odst. 5 písm. b) ZDPH, a to zejména v části za středníkem. Podle ust. § 21 odst. 5 písm. b) ZDPH platí, že při poskytnutí služby se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem uvedeným ve smlouvě, ke kterému dochází k převodu práva nebo k poskytnutí práva k využití; pokud je sjednán způsob stanovení úplaty a k uvedenému dni není známa její výše, zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné ke dni přijetí úplaty. Žalobce poskytnutím konkrétní investice do předmětné budovy převedl na vlastníka této budovy oprávnění k využití této investice pro hospodaření s touto nemovitostí.

8. Podle přesvědčení žalobce bylo možné celou záležitost posoudit jediné tak, že smluvní strany si nesjednaly přímo úplatu, ale závazný způsob určení úplaty formou znaleckého posudku ke konkrétně stanovenému dni v budoucnu. Ke dni poskytnutí plnění (provedení investice) nebyla výše úplaty známa a tak se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné až ke dni přijetí úplaty. K přijetí úplaty dosud nedošlo, ta nebyla dosud ani určena, zdanitelné plnění tedy dosud nenastalo. Dne 29. 5. 2012 zaslal žalovaný žalobci výzvu k podání vyjádření na odlišný právní názor oproti názoru správce daně. K tomu dospěl v rámci odvolacího řízení ohledně daně z přidané hodnoty vyměřené správcem daně za období jednak I. čtvrtletí roku 2011, a rovněž za období 2. čtvrtletí 2011 a 3. čtvrtletí 2011, než k jakému dospěl správce daně prvního stupně. Odvolací orgán potvrdil tvrzení žalobce, že dosud nepřijal za svá plnění žádnou úplatu. Tento správný názor byl však dále nesprávně aplikován a použit pro tvrzení o tom, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, které je předmětem daně.
9. Dále žalobce odkázal na znění dodatku ke Smlouvě o uzavření budoucí smlouvy kupní, který byl sjednán dne 10. 2. 2009 a zdůraznil, že z ustanovení smluvního ujednání mezi žalobcem a M. Š., který je právním předchůdcem M. Š. jasně vyplývá, že žalobce jím realizovaná plnění (investiční výdaje do budovy č.p. 109 na pozemku parc. č. 46 v Brně, Část Brno-město, k.ú. Město Brno) neprovádí jen jako jakási dobrovolná plnění, ale jako skutečnou součást své ekonomické činnosti, vedoucí k získání vlastnického práva k rozhodujícímu majoritnímu spoluvlastnickému podílu za zvýhodněných podmínek, provádí nutnou renovaci této budovy, která byla z důvodu komplikovaných vztahů mezi spoluvlastníky delší dobu bez jakýchkoli investic, a tomu odpovídal též její tristní stav. Tato činnost žalobce není žádným charitativním počinem, ale má svůj jasný ekonomický základ. Mezi smluvními účastníky byla tedy i domluvena úplata, která je přesně definována. Ve vztahu k ustanovení § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH se lze shodnout na tom, že činnost prováděná žalobcem může být skutečně považována za poskytnutí služby ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH. Toto ustanovení však musí být vykládáno současně s

ustanovením § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH, v rámci kterého je stanoveno, že předmětem daně z přidané hodnoty je poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Podle § 4 odst. 1 písm. a) ZDPH se pro účely tohoto zákona rozumí úplatou částka v penězích nebo v platebních prostředcích nahrazujících peníze nebo hodnota poskytnutého nepeněžního plnění. Aby tedy mohl obstát právní názor správce daně, že žalobce poskytl ve IV. čtvrtletí 2011 službu za úplatu, která je předmětem daně z přidané hodnoty, pak by musel správce daně prokázat, že k tomu došlo, a že je tedy například známa výše takové úplaty. Žalovaný správně uvedl, že žádnou takovou úplatu žalobce nepřijal, zaujal ale nesprávný právní názor, pokud se dovolává aplikace § 14 odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. b) ZDPH. Podle posledně odkazovaných ustanovení zákona platí, že za poskytnutí služby za úplatu, a tedy ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH za předmět daně, také považuje poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce. Pro účely zákona o dani z přidané hodnoty se za poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce rozumí i žalovaným uváděné 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. Pro danou věc je tedy zásadním správně posoudit význam pojmu „pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce“. V odborné literatuře bylo možné se setkat s případem, kdy určitý podnikatel (plátce DPH) bezúplatně poskytoval zdravotnickému zařízení zdravotní pomůcky. Po právní stránce tak šlo o smlouvu o výpůjčce. V rámci tohoto případu bylo jasné sděleno, že o výpůjčku související s uskutečňováním ekonomických činností podnikatele půjde například tehdy, pokud podnikatel vypůjčí nemocnici zdravotnický přístroj za tím účelem, aby mohl následně dodávat této nemocnici zdravotnické prostředky, k jejichž aplikaci tento přístroj slouží. Společnost vypůjčením přístroje sleduje svůj ekonomický prospěch, neboť bude dosahovat zisku prodejem zdravotnických prostředků. Tento prodej by podnikatel bez poskytnutí výpůjčky pravděpodobně neuskutečnil. V tomto případě není výpůjčka předmětem DPH, neboť je poskytnuta pro účely související s uskutečňováním ekonomických činností podnikatele. Obdobně tedy v případě žalobce a jeho vztahu k M. Š., resp. M. Š., je možno uvést, že M. Š. neměl k dispozici volné finanční prostředky pro stavební úpravy předmětných nemovitostí a zároveň hodlal prodat celý svůj spoluvlastnický podíl na těchto nemovitostech. Žalobce nabídnul, že by nezbytné stavební úpravy uhradil. Tato přijatá zdanitelná plnění použil k odpočtu daně. Činnost žalobce spočívající v úhradách stavebních prací je činností související s uskutečňováním jeho ekonomických činností (realizace získaného vlastnického práva umožní pronájmy nebytových a bytových prostor jako zdanitelných plnění). Plněním podmínek dle Smlouvy o uzavření budoucí smlouvy kupní ze dne 11. 5. 2007 zajistil žalobce sobě bezkonkurenční výhodu. Dále žalobce zpochybnil závěr žalovaného, že by činnost žalobce naplňovala definici poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce ve smyslu § 14 odst. 4 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Mezi účastníky smluvního vztahu založeného Smlouvou o uzavření budoucí smlouvy kupní uzavřené dne 11. 5. 2007 ve znění Dodatku k této smlouvě ze dne 10. 2. 2009, byla za činnost žalobce sjednána úplata. Nejde tedy o poskytnutí služby plátcem bez úplaty. Aby mohlo dojít k aplikaci ustanovení § 14 odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. b) ZDPH, v kombinaci s § 21 odst. 5 písm. a) ZDPH a § 36 odst. 6 písm. b) ZDPH, pak by musel žalobce realizovat své investiční výdaje do budovy zcela mimo svoji ekonomickou

činnost, například by muselo jít o investice do rodinného domu, který by nebyl použit pro podnikání žalobce, a muselo by jít o činnost prováděnou zdarma, tedy bez poskytnutí jakékoli úplaty. V praxi si lze takový případ představit tak, že zmrzlinář nakupuje suroviny pro výrobu zmrzliny s DPH, uplatňuje si z těchto nákladů odpočet daně, a přitom zmrzlinu vydává například pouze sobě nebo svým zaměstnancům a nepřijímá za to žádné peníze. Pak je důvodným považovat takto poskytnutou službu, jako službu za úplatu, tedy za předmět daně, jehož základem je výše celkových nákladů vynaložených na poskytnutí služby ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, tj. v daném případě ke dni poskytnutí služby. Z obsahu smluvního ujednání žalobce s M. Š., jakož i z obsahu dosud provedených důkazů, je zřejmé, že u žalobce nejde o případ zmrzlináře, který by si uplatňoval odpočet daně, aniž by za jím poskytované služby neměl dostat odměnu. Celý případ je možná poněkud komplikovaný tím, že mezi smluvními účastníky byl zvolen model stanovení způsobu úplaty až k určitému rozhodnému dni, a to zjištěním soudního znalce, přičemž je nepochybné, že tento den bude v jiném zdaňovacím období, než ve kterém je uplatněn odpočet z přijatých plnění. Přitom k takovému dni musí nepochybně v budoucnu dojít, neboť se počítá jak s variantou, že dojde k budoucímu prodeji spoluvlastnického podílu, tak s variantou, že k tomuto nedojde. Ke stanovení úplaty tak v budoucnu za přesně daných podmínek a k přesně stanovenému dni najisto dojde. Už i správce daně prvního stupně sám uvedl, že úplata byla mezi žalobcem a panem M. Š. výslovně sjednána. Pak by mělo být toto zjištění bráno v potaz. Není tedy možné úplatu zjišťovat jinak, jak to nesprávně činil správce daně prvního stupně, a není také možné tvrdit, že služba je poskytována bezúplatně. Přijetím právního názoru žalovaného by byl žalobce uvržen do dvojího zdanění. Poprvé by měly být jeho služby zdaněny nyní v rámci revidovaných zdaňovacích období, a to se základem daně stanoveným podle § 36 odst. 6 písm. b) ZDPH, tedy do úplné výše všech přijatých plnění (použitých nákladů). Podruhé by se tak stalo v okamžiku, kdy by došlo k vyčíslení úplaty vůči M. Š. podle Smlouvy o uzavření budoucí smlouvy kupní.

10. V žalobním návrhu ze dne 22. 4. 2013 vedeným u zdejšího soudu pod sp. zn. 31 Af 35/2013 žalobce napadal celkově čtyři rozhodnutí žalovaného, přičemž argumentoval shodnými skutkovými i právními tvrzeními.
11. Rovněž žalobní návrh ze dne 10. 2. 2014 vedený u soudu pod sp. zn. 31 Af 10/2014 obsahoval shodnou argumentaci žalobce stran skutkových i právních okolností projednávané věci.

III. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí jako nedůvodné. Popsal průběh řízení a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí s tím, že žalobní námitky jsou v zásadě shodné s námitkami uplatněnými žalobcem v odvolání proti platebnímu výměru a byly tak žalovaným vypořádány v odvolacím řízení. Poukázal především na to, že žalobce stavebními pracemi a jiným zhodnocením cizí nemovitosti poskytoval jejím vlastníkům majetkově využitelnou hodnotu, resp. právo k využití této hodnoty, a tím poskytl službu ve smyslu ust. § 14 odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
13. Podle přesvědčení žalovaného pro danou věc nelze aplikovat rozhodnutí ESD C-268-83 (R.). V odkazované věci C-268-83 (R.) manželé R. písemnými smlouvami nabyli právo na budoucí spoluvlastnictví dvou jednotek v nemovitosti, která byla v procesu výstavby.

Podle stavebního projektu byly tyto dvě jednotky označeny jako „výstavní síně. R. oznámili daňovému úřadu, že tyto výstavní síně budou pronajaty podnikatelům, a že následně pronajímatel a nájemce předloží žádost o výjimku z osvobození od daně z obratu stanovenou pro případy pronájmu. Navíc požádali o možnost odečíst DPH na vstupu, která byla zahrnuta ve splátkách kupní ceny hrazených podle postupu prací. Následně již došlo k převodu vlastnictví uvedených jednotek. R. uplatňovali vrácení daně zaplacené na vstupu, což nebylo daňovým úřadem uznáno z důvodu, že využívání získaných prostor ještě nenastalo (prostory nebyly ještě pronajímány). R. se obrátili na vnitrostátní soud (nejdříve na regionální odvolací soud, následně podali proti rozsudku kasační stížnost u Hoge Raad – nejvyššího nizozemského soudu), nejvyšší soud – Hoge Raad přerušil řízení a obrátil se na Soudní dvůr s předběžnou otázkou: „Jedná se v okamžiku, kdy osoba koupí budoucí nemovitost se záměrem ji v příslušný okamžik pronajmout, o „využívání“ ve smyslu čl. 4 odst. 2 druhé věty šesté směrnice?“ (Soudní dvůr na předběžnou otázku odpověděl tak, že nabytí práva na budoucí převod vlastnického práva k části nemovitosti, která teprve bude postavena, se záměrem ji v příslušný okamžik pronajmout, lze považovat za hospodářskou činnost ve smyslu čl. 4 odst. 1 šesté směrnice, přičemž tato směrnice nebrání tomu, aby správce daně vyžadoval potvrzení prohlášeného záměru objektivními skutečnostmi, jako např. specifickou způsobilostí projektovaných prostor ke komerčnímu využívání.) Je zřejmé, že žalobcův případ je v mnohém odlišný. Mezi žalobcem a spoluvlastníkem nemovitosti je uzavřena smlouva o smlouvě budoucí kupní (sám žalobce uvádí, že byla tato smlouva uzavřena, a to již dne 11. 5. 2007) a není tak postaveno na jisto, zda bude skutečně uzavřena kupní smlouva (ve věci R. šlo o kupní smlouvu, kdy postupně při výstavbě vznikala nemovitá věc a následně bylo potvrzeno, že k převodu vlastnictví skutečně došlo). Především je však nutno zohlednit ten rozdíl, že v žalobcově případě již existující nemovitost využívá za účelem získávání příjmů (z pronájmu bytových a nebytových prostor) současný vlastník této nemovitosti M. Š., tento vlastník tak vykazuje ekonomickou činnost a profituje z pronájmu nemovitosti (ve věci R. v případě postupně budované nemovitosti v době vynakládání investice současně nikdo jiný z pronájmu této nemovitosti neprofitoval, proto ani nemohla být narušena zásada neutrality DPH). Tím je žalobcův případ v podstatném odlišný, a tato skutečnost byla žalovaným zohledněna v rámci rozhodování o odvolání proti platebnímu výměru. Žalovaný v této souvislosti odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí o odvolání, zejména od str. 5 posledního odstavce.

14. K žalobní námitce, že „díky tomu, že se ... zavázal vyčkat prodeje nemovitostí v budoucnu a nebyl tedy odrazen nařízeným předběžným opatřením a byl navíc ochoten vlastními investicemi budovu opravovat, získal žalobce velmi výhodnou cenu za odkup předmětného majoritního spoluvlastnického podílu o velikosti 3/5 na nemovitostech, tedy i na budově a bez dohodnutých investic by žalobce byl zavázán k úhradě plné ceny 3/5 spoluvlastnického podílu na nemovitostech, což by byla několikanásobná částka oproti sjednané kupní ceně 20.000.000,- Kč“ žalovaný uvedl ve vyjádření, že podle smlouvy o uzavření budoucí smlouvy kupní by žalobce měl být oprávněn na úhradu kupní ceny 20 mil. Kč započíst své pohledávky za prodávajícím, kdy by znaleckým posudkem mělo být oceněno provedené zhodnocení budovy v důsledku jeho investic. Pokud k tomu žalobce dále uvádí, že „(t)ato cesta byla prospěšná pro obě smluvní strany“, může s ním žalovaný v tomto i souhlasit s tím, že tato cesta není však prospěšná pro státní rozpočet, když si žalobce jako plátce daně z přidané hodnoty nárokuje odpočet daně bez toho, že by přiznával v souvislosti s plněními uskutečněnými ve prospěch vlastníka nemovitosti daň na

výstupu. Pokud by stavební úpravy a opravy budovy hradil přímo vlastník této budovy (jak je to obvyklé), musel by v ceně za službu nést rovněž daň z přidané hodnoty (tuto by odvedl plátce daně poskytující mu službu; vlastník – neplátce by si však v této souvislosti již nemohl uplatnit nárok na odpočet daně). V případě zdanění takovým způsobem, jak si představuje žalobce, je to pro obě smluvní strany výhodné, neboť vlastník budovy profituje na pronájmu stavebními úpravami a opravami „zhodnocené“ budovy (aniž by byl jakkoliv zatížen DPH související s provedenými stavebními úpravami) a žalobce „profituje“ na tom, že v souvislosti se stejnou investicí do budovy – tj. v souvislosti se stejnou přidanou hodnotou si nárokuje odpočet daně (bez přiznání daně na výstupu).

15. Pokud žalobce v žalobě argumentoval tím, že je rozhodující to, že „dosud žádná kompenzace poskytnuta nebyla, a v tom případě nebyly splněny podmínky zákona o dani z přidané hodnoty pro to, aby bylo jeho plnění považováno za službu, která podléhá daňové povinnosti“, odkázal žalovaný opět na odůvodnění rozhodnutí o odvolání (zejména od str. 5) a na znění příslušných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, které žalovaný na žalobcův případ aplikoval, zejména na § 14 odst. 1, odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. b) tohoto zákona, a znovu zdůraznil, že posuzované služby, spočívající v poskytnutí práva využití jiné majetkové hodnoty, jsou předmětem daně, ve smyslu ust. § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty.
16. Žalovaný se k žalobě ze dne 22. 4. 2013 vyjádřil podáním ze dne 14. 6. 2013, k žalobnímu návrhu ze dne 10. 2. 2014 pak podáním ze dne 13. 3. 2014. V obou podáních žalovaný argumentoval shodnými tvrzeními jako již ve svém vyjádření ze dne 24. 9. 2012.

IV. Další procesní vyjádření

17. V replice k vyjádření žalovaného pak žalobce setrval na svých stanoviscích a výkladu zákona o dani z přidané hodnoty jak uvedl v žalobě. Dále pak uvedl, že žalobce „je držitelem příslušného živnostenského oprávnění, dle kterého je oprávněn vykonávat i další činnosti než žalovaným uváděný nákup a prodej zboží – maloobchod. Takto je žalobce oprávněn vykonávat v rámci živnosti Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona i realitní činnost, správu a údržbu nemovitostí a tento podobor činnosti má řádně ohlášen (viz. Evidence ekonomických subjektů na www.info.mfcr.cz/). Dále uvedl, že dlouhodobost trvání přechodného stavu, kdy jsou ze strany žalobce poskytovány investice do jeho budoucího majetku, a to od roku 2007, je dána trváním občanskoprávních sporů mezi původními podílovými spoluvlastníky. Nabýt spoluvlastnický podíl M. Š. (později po jeho smrti podíl dědice M. Š.) na nemovitosti tak nebylo možné, a to zejména vzhledem k existenci předběžného opatření, které bránilo původnímu vlastníkovu podílu, M. Š., podíl převést na jinou osobu. Předběžné opatření bylo vydáno Městským soudem v Brně dne 18. 12. 2006, pod č.j. 37 C 106/2006-42. Účinky tohoto předběžného opatření pominuly teprve v letošním roce. Teprve dne 2. 3. 2012 bylo Městským soudem v Brně pod č.j. 37 C 106/2006-103 rozhodnuto o zastavení řízení. Dle údajů uvedených v rámci portálu infosoud na www.justice.cz nabylo toto rozhodnutí právní moci dne 11. 3. 2012. Podle přesvědčení žalobce je nepochybné, že dokud se žalobce nestane vlastníkem předmětné nemovitosti, nebo by se nestal vlastníkem majoritního spoluvlastnického podílu, pak skutečně do této doby nemůže ekonomicky z provozu takové nemovitosti profitovat. Žalobce však činí vše pro to, aby nemovitost do svého vlastnictví získal a z jejího provozu ekonomicky profitoval. Žalobce též odkazuje na tu část svých žalobních tvrzení, kde jednoznačně tvrdí ekonomickou výhodnost sjednané

kupní ceny, a to pouze v důsledku toho, že byl nucen zahájit nezbytnou investiční činnost za stavu, kdy nebylo možné realizovat prodej majoritního spoluvlastnického podílu. Podle názoru žalobce zde s případem rozhodnutí ESD C-268-83 (R.) není žádného rozdílu v tom, zdali právo k budoucímu nabytí nemovitosti je ovlivněno tím, zda tato nemovitost existuje či nikoliv, což odůvodnil tak, že v případě manželů R. šlo o to, že nemovitost měla v budoucnu teprve vzniknout a investice tedy směřovaly na dosud neexistující věc, k níž měli R. pouze budoucí majetkové právo. V případě žalobce jde ve vztahu ke zdaňovacímu období I. čtvrtletí 2011 a to, že nemovitost nebylo v tomto období možné pod soudním zákazem prodat a koupit a tento zákaz měl v budoucnu pominout v důsledku ukončení sporu vedeného Městským soudem v Brně pod sp.zn. 37 C 106/2006, a investice tedy směřovaly na dosud neexistující věc, k níž měl žalobce majetkové právo garantující mu budoucí odkup. Postavení manželů R. a žalobce je tedy identické, ani jeden z nich nemohl ve zkoumaných zdaňovacích obdobích být vlastníkem majetku, o jehož pořízení měli zájem pro uskutečňování své budoucí ekonomické činnosti, a kdy podle založených smluvních vztahů a pro zajištění budoucího uskutečňování ekonomické činnosti byli nuceni vynaložit určité finanční prostředky s daní z přidané hodnoty, kterou řádně uhradili svému dodavateli a tuto evidovali jako daň na vstupu.

18. Žalobce se neztotožnil s výkladem žalovaného o tom, že by šlo o nějaký systém cíleného profitování z odpočtu DPH na úkor státu. Žalobce zkrátka uhradil daňové doklady dodavatelů, kteří jsou tuzemskými plátcí daně a jako takoví jsou povinni takto žalobcem uhrazenou daň z přidané hodnoty vykázat u sebe na výstupu, tedy včetně následného odvodu této daně státu. Už i z tohoto důvodu nelze hovořit o narušení principu neutrality daně. Navíc je potřeba si uvědomit, že pokud žalobce zrealizoval nutnou renovaci nemovitosti předtím, než se stal jejím vlastníkem, bude pak již uplatňovat DPH z rekonstrukčních prací na vstupu pouze v minimálním rozsahu, za to DPH na výstupu z realizovaných pronájmů bude jasně dané. K takto vnímané neutralitě tedy dojde, byť se to stane v různých zdaňovacích obdobích. Navíc je potřeba zopakovat, že daní z přidané hodnoty bude v budoucnu zatíženo též zjištěné zhodnocení nemovitosti, které bude M. Š. povinen žalobci uhradit, a které není pouhým finančním vypořádáním, ale skutečnou úplatou za poskytované služby. Žalobce se také nemůže nijak ztotožnit s tím, jak žalovaný hodnotí způsob určení úplaty v rámci Smlouvy o smlouvě budoucí kupní ve znění jejích pozdějších předpisů, když uvádí, že tam sjednaný způsob úplaty se nijak netýká služeb poskytovaných žalobcem jako investice do předmětné nemovitosti. Žalovaný se v tomto svém závěru kategoricky mýlí a z toho plyne i jeho nesprávný názor ohledně přezkumu napadeného rozhodnutí správce daně. V rámci Dodatku č. 1 ke Smlouvě o smlouvě budoucí kupní ze dne 10. 2. 2009 je jasně sjednáno a mezi stranami potvrzeno, že daňový subjekt jako budoucí kupující dosud provedl a má dále zájem provést významné investiční výdaje do budovy. Výslovně tak bylo sjednáno, že vzhledem ke značnému rozsahu dosud provedených a plánovaných investic, jakož i z důvodu toho, že dosud neodpadla právní překážka pro prodej spoluvlastnického podílu budoucího prodávajícího, spatřují smluvní strany za nutné blíže specifikovat rozhodné skutečnosti pro zohlednění provedených investic budoucího kupujícího. Z tohoto důvodu sjednaly mezi sebou tento dodatek ke Smlouvě o uzavření budoucí smlouvy kupní. Zde si pak dohodly pravidlo pro určení úplaty za provedené investice na zhodnocení budovy. Úplaty za služby daňového subjektu je možné jasně určit jako částku v Kč, která představuje protihodnotu toho, o co se zvýšila hodnota budovy č.p. 109 postavená na pozemku parc. č. 46, vše v Brně, v k.ú. Město Brno, a to v důsledku investice P. G. ode dne 11. května 2007 do okamžiku uzavření Kupní

smlouvy, podle, které převede M. Š. jako prodávající na žalobce jako kupujícího své vlastnické právo ke spoluvlastnickému podílu o velikosti 3/5 na nemovitostech budova č.p. 109 postavená na pozemku parc. č. 46 (jedná se o budovu v B. na J. n. číslo orientační 1), pozemek parc. č. 46, to vše v katastrálním území Město Brno. V případě, že smluvní strany nebudou schopny se dohodnout na jiném soudním znalci, pak se strany dohodly na osobě soudního znalce Ing. J. P., soudního znalce jmenovaného rozhodnutím předsedy Krajského soudu v Brně ze dne 7.6.1999, č.j. 499/99 pro základní obor ekonomika, odvětví ceny a odhady se specializací nemovitosti a v oboru stavebnictví, odvětví stavby obytné a stavby průmyslové. Ve vztahu k určení úplaty za provedené investice lze odkázat například na obdobný postup jako v případě investic do pronajatého majetku, kde se hovoří o technickém zhodnocení pronajaté věci. Podle ustanovení § 667 odst. 1, poslední věta zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku platí, že dal-li pronajímatel souhlas se změnou na pronajaté věci, ale nezavázal se k úhradě nákladů, může nájemce požadovat po skončení nájmu protihodnotu toho, o co se zvýšila hodnota pronajaté věci. Tak například v rámci rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 70/2010-57 ze dne 22. 9. 2010 je jasně uvedeno, že pokud docházelo v průběhu několika let k technickému zhodnocení pronajatých věcí ze strany nájemce, a to na jeho vlastní náklady a se souhlasem majitele, pak k zdanitelnému plnění došlo až ke dni ukončení nájemního vztahu. Teprve přenechání zhodnocení majetku (s nímž bylo navíc v daném případě zacházeno coby s technickým zhodnocením) nájemcem pronajímateli je tak nutno považovat za poskytnutí práva využití jiné majetkově využitelné hodnoty ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Tedy, přenechá-li nájemce při ukončení nájmu technické zhodnocení za náhradu pronajímateli, tak tato náhrada je ve své podstatě náhradou za obstarání či dodání předmětných stavebních prací nájemcem pronajímateli (byť práce se fyzicky provedly dříve a k jejich předání do dispozice pronajímatele dojde později). Zdanitelným plněním se však tato operace stává až ke dni předání technického zhodnocení pronajímateli, neboť do té doby technické zhodnocení užíval nájemce. Mezi pronajímatelem a nájemcem tudíž předtím nemohlo dojít ke zdanitelnému plnění. Demonstrace tohoto případu je důležitá právě pro pochopení, že i zde je ze strany žalobce poskytováno jeho vlastním nákladem po dobu několika let zhodnocení majetku někoho jiného, to však se souhlasem majitele takového majetku, a s touto osobou je zároveň dohodnuto uhrazení vzniklého zhodnocení k jasně definovanému okamžiku v budoucnu. Právě k tomuto budoucímu okamžiku by mělo být vztahováno určení zdanitelného plnění.

19. Ve věci vedené pod sp. zn. 31 Af 35/2013 žalobce na vyjádření žalovaného reagoval replikou ze dne 1. 7. 2013. Obsah této repliky je však totožný s obsahem repliky ze dne 23. 10. 2012. Na repliku žalobce žalovaný reagoval duplikou ze dne 25. 7. 2013, v níž se podrobněji vyjádřil znovu k tomu, proč by v souzené věci nemělo být aplikováno rozhodnutí ESD C-268-83 (R.), a k principu neutrality daně.
20. Na vyjádření žalovaného ze dne 13. 3. 2014 žalobce reagoval replikou ze dne 17. 4. 2014. Také v této replice argumentoval shodně jako v replice ze dne 23. 10. 2012. Žalovaný se k této replice žalobce vyjádřil prostřednictvím dupliky ze dne 6. 5. 2014, v níž argumentoval toliko k možnosti žalobce dovolávat se též zrušení rozhodnutí správce daně.

V. Dosavadní průběh soudního řízení

21. O žalobách rozhodl krajský soud posledně rozsudkem ze dne 19. 10. 2016, č. j. 31 Af 123/2012-77, který nabyl právní moci dne 11. 11. 2016.

22. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21. 2. 2019, č. j. 5 Afs 284/2016-30, napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil zdejšímu soudu k dalšímu řízení. Zavázal krajský soud 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. Tento rozsudek nabyl právní moci dne 27. 2. 2019.

VI. Nové posouzení zdejšího soudu

23. Žalobou podanou u Krajského soudu v Brně dne 14. 8. 2012 vedenou u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 31 Af 123/2012 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 9. 7. 2012, č. j. 10070/12-1302-700225, a jemu předcházejícího rozhodnutí Finančního úřadu Brno-venkov, ve věci vyměření daně z přidané hodnoty na výstupu za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2011.
24. Žalobou podanou u Krajského soudu v Brně dne 22. 4. 2013 vedenou u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 31 Af 35/2013 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 12. 2012, č. j. 19383/12-1302-700225, rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 11. 12. 2012, č. j. 19018/12-1302-700225, rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 3. 2013, č. j. 8644/13/5000-14302-700225, a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 3. 2013, č. j. 9026/13/5000-14302-700225, a jím předcházejících rozhodnutí Finančního úřadu Brno-venkov, ve věcech vyměření daně z přidané hodnoty na výstupu za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2011, 3. čtvrtletí 2011, 4. čtvrtletí 2011 a 4. čtvrtletí 2010.
25. Žalobou podanou u Krajského soudu v Brně dne 10. 2. 2014 vedenou u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 31 Af 10/2014 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 12. 2013, č. j. 31780/13/5000-14302-700225, rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 12. 2013, č. j. 31782/13/5000-14302-700225 a rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 1. 2014, č. j. 726/14/5000-14302-700225, jakož i jemu předcházející rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště Brno-venkov ze dne 28. 8. 2013, která vydání rozhodnutí žalovaného předcházela, a to ve věcech týkajících se vyměření daně z přidané hodnoty na výstupu za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2012, 2. čtvrtletí 2012 a posledně uvedeným rozhodnutím za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2009, 3. čtvrtletí 2009, 4. čtvrtletí 2009, 1. čtvrtletí 2010, 2. čtvrtletí 2010 a 3. čtvrtletí 2010.
26. Jak zdůvodnil krajský soud ve svém předchozím rozsudku, odůvodnění těchto žalob je prakticky totožné s odůvodněním prvně podané žaloby vedené soudem pod sp. zn. 31Af 123/2012 a to jak co se týče popsanych skutkových okolností, tak právního posouzení i s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu ve věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 70/2010. K žalobním námitkám podal žalovaný podrobná vyjádření, obsahově totožná s předchozími vyjádřeními blíže popsaným shora.
27. Protože věci vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 31 Af 123/2012, 31 Af 35/2013 a 31 Af 10/2014 spolu skutkově i právně souvisejí, rozhodl nejprve soud o spojení věcí ke společnému řízení a rozhodnutí (§ 39 odst. 1 s. ř. s.).
28. Poté Krajský soud v Brně na základě podaných žalob opětovně přezkoumal všechna napadená rozhodnutí, jakož i řízení předcházející jejich vydání, a to v rozsahu uplatněných žalobních námitek (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přičemž při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a posléze rozhodl o žalobách, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z

ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s., poté, kdy účastníci řízení s takovým postupem vyslovili souhlas.

29. Mezi účastníky podle popisu skutkových okolností v jednotlivých žalobách a vyjádřeních žalovaného k nim, není sporný zjištěný skutkový stav, jehož základ spočívá v investicích žalobce – nevlastníka do cizí nemovitosti za žalobcem deklarovaným účelem jejího předpokládaného budoucího převodu, přičemž není zpochybňováno smluvní ujednání mezi žalobcem-nevlastníkem a jedním spoluvlastníkem nemovitosti, do níž žalobce investoval, zejména stavebními pracemi a jiným zhodnocováním cizí nemovitosti s tvrzením žalobcem předpokládaným budoucím vývojem jeho podnikatelského záměru. Protože skutková zjištění, z nichž správce daně a posléze i žalovaný vyšli, sporná nejsou, bude z nich vycházet i soud, tak, jak jsou popsána v odůvodnění napadených rozhodnutí, žalobách a vyjádřeních žalovaného k nim. Pro přezkumnou činnost soudu tak zůstala jako zásadní otázka právního posouzení věci žalovaným, přičemž lze vycházet z toho, že se účastníci v průběhu daňového řízení shodli i v otázce, že přenechání zhodnocené nemovitosti k užívání současným vlastníkům nemovitosti může být považováno za poskytnutí služby ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Za nesprávné právní posouzení věci by bylo možno považovat situaci, kdy by žalovaný posoudil věc podle nesprávného právního předpisu nebo kdy by správně použitý právní předpis nesprávně vyložil nebo nesprávně aplikoval na zjištěný skutkový stav. Podle přesvědčení soudu, se o takovou situaci v dané věci nemůže jednat. Sporným mezi účastníky zůstává pouze to, zda žalobci vznikla povinnost přiznat daň z přidané hodnoty na výstupu k okamžiku, kdy vlastník či vlastníci nemovitosti službu poskytovanou žalobcem mohli využívat pro své vlastní ekonomické aktivity. Žalobce argumentuje tím, že k uskutečnění zdanitelného plnění může dojít až v budoucnu ke dni uzavření kupní smlouvy, neboť teprve poté bude možno zjistit celkové zhodnocení nemovitosti podle dodatku Smlouvy o uzavření budoucí smlouvy kupní, kterou uzavřel s jedním ze spoluvlastníků této nemovitosti (M. Š.).
30. Základem pro právní posouzení věci, z něhož vycházel žalovaný, je ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) a § 14 odst. 1, odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty.
31. Podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro všechna zdaňovací období beze změn, je předmětem daně poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Podle § 14 odst. 1 se poskytnutím služby pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti. Podle odst. 3 písm. a) tohoto ustanovení se za poskytnutí služby za úplatu považuje také poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce a podle odst. 4 písm. b) tohoto ustanovení se pro účely tohoto zákona za poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce rozumí také poskytnutí služby plátcem bez úplaty pro osobní spotřebu plátce nebo jeho zaměstnanců nebo jiné účely než související s uskutečňováním jeho ekonomických činností, pokud u přímo souvisejících přijatých plnění byl uplatněn odpočet daně.
32. Všechna žalobami napadená rozhodnutí vycházejí z toho, že žalobce stavebními pracemi a jiným zhodnocením cizí nemovitosti poskytoval jejím vlastníkům majetkově využitelné hodnoty a tím poskytoval službu ve smyslu ustanovení § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, jak je shora citováno. Dále je v rozhodnutích jasně vyloženo, že k uskutečnění příslušných zdanitelných plnění došlo ke dni poskytnutí služby, nikoliv

výdajů, které žalobce poskytnutou službou vynaložil. Bylo rovněž akcentováno, že příjmy z pronájmu zhodnoceného či zhodnocovaného majetku neplynou žalobci, ale vlastníkům nemovitosti, kteří tuto nemovitost užívají k uskutečňování své vlastní ekonomické činnosti, kdy pronájmem nemovitostí dosahují příjmů. V otázce sjednání úplaty podle dodatku Smlouvy o smlouvě budoucí kupní dospěl správce daně k tomu, že úplata sjednaná do budoucna se konkrétního poskytování služeb vlastníků nemovitosti týkat nemůže z důvodů blíže rozvedených v odůvodnění rozhodnutí. Základ všech napadených rozhodnutí tak spočívá v tom, že žalobce poskytoval konkrétně specifikované služby bez úplaty pro účely nesouvisející s uskutečňováním svých ekonomických činností, kdy u souvisejících přijatých plnění uplatnil nárok na odpočet daně (§ 14 odst. 4 písm. b)), přičemž podle ustanovení § 14 odst. 3 písm. a), které je citováno výše, jsou takové služby z pohledu zákona o dani z přidané hodnoty považovány za služby poskytnuté za úplatu, a proto jsou předmětem daně podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty.

33. K žalobním námitkám ze správního spisu vyplývá, že žalobce investoval do nemovité věci (budovy), která nebyla v jeho vlastnictví, prostřednictvím stavebních prací a jiného zhodnocení této nemovité věci za účelem jejího předpokládaného budoucího převodu. Tímto žalobce dle správních orgánů poskytoval službu ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Dle posouzení správních orgánů se jednalo o poskytnutí služby bez úplaty pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností žalobce, přičemž si žalobce u souvisejících přijatých plnění uplatnil nárok na odpočet daně. Takto poskytnuté služby jsou dle zákona o dani z přidané hodnoty považovány za služby poskytnuté za úplatu, jsou proto předmětem daně podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty.
34. Podstata sporu (v případě všech tří žalobních návrhů) tak spočívá v právním posouzení daného případu, které vychází z § 2 odst. 1 písm. b) a § 14 odst. 1, odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty.
35. Dle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty je předmětem daně poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.
36. Poskytnutí služby je následně definováno v § 14 zákona o dani z přidané hodnoty. Rozumí se jím všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti (pozn. soudu dle terminologie nového občanského zákoníku „nemovitá věc“). Dle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty se poskytnutím služby rozumí také poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty.
37. Právě pod tento druh služby správní orgány podřadily žalobcovy stavební práce a jiné zhodnocení předmětné nemovité věci. Takové posouzení žalobce přitom nerozporoval, nejedná se tak o skutečnost spornou v projednávané věci. Lze tedy uzavřít, že žalobce prostřednictvím stavebních prací a jiných zhodnocení předmětné budovy poskytoval jejím vlastníkům majetkově využitelné hodnoty, čímž ve smyslu výše citovaných zákonných ustanovení poskytoval službu.
38. Žalobce dále ve svých žalobních návrzích argumentuje tím, že tato služba byla poskytnuta za úplatu, ale nedošlo k přesnému vyčíslení této úplaty k datu poskytnutí služby, nýbrž toliko k jejímu určení tak, že bude stanovena v budoucnu ke dni prodeji předmětné budovy na základě znaleckého posudku. Současně dle žalobce došlo k poskytnutí této služby v rámci své ekonomické činnosti, neboť předmětné investice a jiné zhodnocení

budovy provedl s cílem budoucího pronájmu bytových a nebytových prostor nacházejících se v předmětné budově.

39. Soud k této argumentaci uvádí, že v takovém případě, tj. poskytnutí služby za úplatu v rámci ekonomické činnosti žalobce, by poskytnutí daných stavebních prací a jiného zhodnocení předmětné budovy bylo předmětem daně z přidané hodnoty již na základě ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Přisvědčení žalobcovým tvrzením by proto vedlo ke změně důvodů pro vyměření daňové povinnosti (jiná právní kvalifikace), nicméně na samotném závěru, že žalobcem poskytované služby jsou předmětem daně z přidané hodnoty, by se nic nezměnilo. Žalobcovu obranu je však především nutné chápat proti onomu vyměření daňové povinnosti jako takové.
40. Soud se proto dále zaměřil na podmínky uvedené v § 14 odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, neboť jejich naplnění je důležité pro závěr, zda žalobcem poskytované služby jsou předmětem daně z přidané hodnoty či nikoliv. Předně je přitom potřeba se zabývat otázkou, zda poskytnutí služeb bylo sjednáno za úplatu či bez úplaty.
41. Správní orgány posoudily ustanovení týkající se určení ceny za poskytnutou službu na základě znaleckého posudku jako poskytnutí služby bez úplaty. Soud se s tímto závěrem ztotožňuje, neboť žalobcova argumentace stran budoucího stanovení úplaty za poskytnuté služby při prodeji předmětné budovy závisí především na tomto budoucím prodeji budovy, nicméně není jisté, zda k takovému prodeji budovy dojde, resp. zda bude úhrada za poskytnuté služby skutečně zaplacená. Jak ostatně uvádí sám žalobce, úplata nebyla ani přesně vyčíslena z hlediska částky v korunách. Přesto by dle žalobce mělo postačit určení této úhrady tak, že bude určena znaleckým posudkem ke dni sjednání kupní smlouvy k předmětné nemovité věci. Nicméně z takové formulace nelze seznat jakékoliv konkrétní určení výše úplaty, navíc se jedná o skutečnost, která může nastat v budoucnu, ale také nastat nemusí. Nelze proto souhlasit s názorem žalobce, že se jednalo o poskytnutí služby za úplatu, neboť tato úplata nebyla při poskytnutí služby uhrazena, ani nebyla stanovena její přesná výše a přesný okamžik v budoucnosti, kdy k této úhradě úplaty dojde.
42. Za této situace je nezbytné se dále zabývat tím, zda příslušné poskytnutí služby posouzené jako bezúplatné je předmětem daně z přidané hodnoty či nikoliv.
43. Dle § 14 odst. 3 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty se za poskytnutí služby za úplatu považuje také poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce.
44. Podle § 14 odst. 4 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty se pro účely tohoto zákona 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.
45. Z citovaných zákonných ustanovení lze proto konstatovat, že dle zákona o dani z přidané hodnoty je za předmět daně považováno rovněž poskytnutí služby, kterou se rozumí mimo jiné poskytnutí jiné majetkově využitelné hodnoty, plátcem bez úplaty pro jiné účely než související s uskutečňováním jeho ekonomických činností, pokud u přímo souvisejících přijatých plnění byl uplatněn odpočet daně.

46. V projednávané věci se jednalo o poskytnutí služby, které se uskutečnilo bez úplaty a mezi oběma stranami není sporné to, že si žalobce u přímo souvisejících přijatých plnění uplatnil odpočet daně. K učinění závěru, že se jednalo o poskytnutí služby, které je předmětem daně z přidané hodnoty, proto zbývá posoudit otázku toho, zda se jednalo o činnosti související s uskutečňováním ekonomických činností žalobce či nikoliv.
47. Žalobce zastává názor, že se o poskytnutí služby v rámci jeho ekonomické činnosti jednalo. V replice k vyjádření žalovaného poukázal na držení příslušného živnostenského oprávnění, dle kterého je oprávněn vykonávat i další činnosti než nákup a prodej zboží – maloobchod, a to realitní činnost, správu a údržbu nemovitostí, přičemž má tento podobor činností řádně ohlášen. Žalobce tudíž má možnost podnikat prostřednictvím pronájmu nemovitých věcí.
48. Právě za tímto účelem žalobce poskytl předmětné služby, neboť v budoucnu by bytové i nebytové prostory nacházející se v příslušné budově pronajímal. Jak z uvedeného tvrzení samotného žalobce plyne, žalobce poskytl příslušné investice a jiné zhodnocení nemovité věci za budoucím podnikatelským záměrem, který 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 (smlouva o smlouvě budoucí) s vlastníky této příslušné budovy měl pouze příslib jejich budoucí koupě. Takovou činnost dle názoru krajského soudu není možné podřadit pod činnosti související s uskutečňováním ekonomických činností žalobce, neboť se jedná o budoucí potenciální ekonomickou činnost, která však v době poskytování služby nebyla součástí jeho ekonomických činností a ani s touto dosavadní ekonomickou činností nesouvisela. Ostatně ani snaha získat vlastnické právo k dané nemovité věci, kterou žalobce vymezuje jako ekonomickou činnost v žalobním návrhu, nelze dle krajského soudu považovat za činnost související s ekonomickou činností žalobce. Soud se proto ztotožnil se závěrem správních orgánů, že poskytování dané služby nebylo součástí ekonomické činnosti žalobce.
49. Soud při této úvaze vyšel také z § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, dle něhož ekonomickou činností uvedenou v odstavci 1 se pro účely tohoto zákona rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních zalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu nebo jako příjmy [pozn. soudu ve znění do 30. 6. 2012 je zde navíc „za autorské příspěvky“], z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně podle zvláštního právního předpisu (pozn. soudu znění do 31. 12. 2009). Žalobce právě tímto ustanovením argumentoval, k čemuž dále poukazoval na poskytování služby v rámci přípravy na budoucí ekonomickou činnost. V projednávané věci je však důležité to, že poskytování služby mělo souviset s ekonomickou činností žalobce spočívající v budoucím pronájmu bytových a nebytových prostorů, nicméně, jak bylo uvedeno v předcházejícím odstavci, není zde ani jisté, zda v budoucnu k poskytování pronájmů prostor ze strany žalobce vůbec dojde. Lze odkázat i na vyjádření žalovaného

v posledně napadeném rozhodnutí, tj. rozhodnutí ze dne 10. 1. 2014, č. j. 726/14/5000-14302-700225, v němž poukázal na délku vedeného správního řízení, v rámci něhož však doposud nedošlo k prodeji předmětné budovy. Přitom již v roce 2012 byla soudy vyřešena soukromoprávní otázka, která dle slov žalobce doposud bránila realizaci prodeje této budovy. Soud proto nepřisvědčil žalobci v tom, 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.

50. Pokud v této souvislosti žalobce rozsáhle argumentoval též rozhodnutím ESD ve věci C-268-83 (R.) a domáhal se jeho aplikace v souzené věci, soud jeho argumentaci nepřisvědčil. Dle tohoto rozsudku za ekonomickou činnost může být považováno získání nároku na budoucí převod vlastnických práv v části budovy, která ještě není ani zhotovena, s ohledem na pronájem těchto prostor v určitou dobu. Krajský soud se při posouzení možné aplikace tohoto rozhodnutí na nyní projednávanou věc ztotožnil se žalovaným, a to právě s ohledem na odlišnosti nyní souzené věci s případem R. V rozhodované věci jde o smlouvu o smlouvě budoucí, nikoliv o kupní smlouvu s přesným budoucím datem koupě nemovité věci. Není postaveno najisto ani to, zda k uzavření kupní smlouvy vůbec dojde. Relevantní je rovněž odkaz na to, že z pronájmu budovy v době poskytnutí služby profitoval majitel budovy M. Š., který z tohoto pronájmu dostával příjmy.
51. S ohledem na výše uvedené má soud za splnění podmínky pro to, aby poskytnutí služby žalobcem mohlo být považováno za předmět daně z přidané hodnoty, přičemž tento závěr vychází z § 14 odst. 1 ve spojení s § 14 odst. 3 písm. a) a § 14 odst. 4 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce stavebními pracemi a jiným zhodnocením předmětné nemovité věci poskytl službu, která je obecně předmětem daně z přidané hodnoty dle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. V době jejího poskytnutí nebyla za provedení této služby stanovena úplata, ani ji žalobce neprováděl v rámci svých ekonomických činností. Současně však žalobce uplatnil odpočet daně k přijatým plněním souvisejícím s poskytnutím služby. Z toho důvody je i daně poskytnutí služby předmětem daně z přidané hodnoty.
52. Dle § 2 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty plnění, která jsou předmětem daně, jsou zdanitelnými plněními, pokud nejsou osvobozena od daně.
53. Žalobce další žalobní námitku směřoval proti tomu, jak bylo posouzeno uskutečnění zdanitelného plnění v jednotlivých napadených rozhodnutích. Podle žalobce uskutečnění zdanitelného plnění nenastalo dle § 21 odst. 5 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, nýbrž dle § 21 odst. 5 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty.
54. Podle § 21 odst. 5 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty se při poskytnutí služby zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou úplatu, a to tím dnem, který nastane dříve.
55. Dle § 21 odst. 5 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty se při poskytnutí služby zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem uvedeným ve smlouvě, ke kterému dochází k převodu práva nebo k poskytnutí práva k využití; pokud je sjednán způsob stanovení úplaty a k uvedenému dni není známa její výše, zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné ke dni přijetí úplaty.

56. Soud se v této otázce ztotožnil se závěry správních orgánů, že dnem uskutečnění zdanitelného plnění je den samotného poskytnutí služby, tj. den, kdy žalobce službu fyzicky provedl.
57. Žalobce za den uskutečnění zdanitelného plnění považuje budoucí okamžik, a to převod příslušné budovy. Nicméně převod této budovy je potřeba odlišit od samotného poskytnutí služby (investice a jiné zhodnocení), které nastalo v jednotlivých zdaňovacích obdobích a k čemuž žalobce s majitelem budovy panem Š. ani neměl uzavřenou smlouvu. Navíc majitel budovy danou službu využíval ihned od jejího poskytnutí a z pronajímaných prostor (po provedení daných investic a zhodnocení) inkasoval nájemné.
58. Povinnost uplatnit daň na výstupu a odvést ji je vázána na uskutečnění zdanitelného plnění a nikoli na okamžik přijetí úhrady za toto plnění (zaplacení) nebo na to, zda a jakým způsobem bude předmět zdanitelného plnění následně využit. Odvedení daně z přidané hodnoty na výstupu je povinností plátce, který zdanitelné plnění uskutečnil.
59. Žalobce dále tvrdí, že postupem správních orgánů bude uvržen do dvojího zdanění, neboť při budoucím prodeji předmětné budovy mu bude vyměřena daň znovu.
60. Nicméně jak již soud uvedl výše, samotná otázka budoucího prodeje dané budovy je okolností, která může, ale nemusí nastat v budoucnu, přičemž právě otázka možného dvojího zdanění má být dle názoru zdejšího soudu řešena právě až v budoucnu, pokud by takové dvojí zdanění mohlo nastat. V posuzované věci není sporné mezi stranami to, že se jedná o zdanění první. Až pokud by v budoucnu mělo dojít k případnému druhému zdanění, bude na správci daně, potažmo žalovaném, aby se s rovinou případného dvojího zdanění tohoto předmětu daně patřičně vypořádali.
61. Ze skutečností, které mají nastat v budoucnu nelze dovozovat daňové dopady v předmětných zdaňovacích obdobích, jak se dovolává žalobce.
62. V souladu s názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v rozsudku ze dne 21. 2. 2019, č. j. 5 Afs 284/2016-30, se krajský soud dále zabýval splněním podmínek pro vyměření daně z přidané hodnoty ve vztahu ke každému z napadených rozhodnutí.
63. Předně k tomuto však krajský soud dodává, že žalobce v celkově třech žalobních návrzích brojil shodnými tvrzeními proti celkově osmi rozhodnutím žalovaného (tyto se týkaly 13 zdaňovacích období), přičemž ve vztahu k těmto jednotlivým rozhodnutím, či dokonce ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím, nenamítal specifická žalobní tvrzení.
64. V tomto směru lze citovat i pasáž z žalobního návrhu ze dne 22. 4. 2013, v němž žalobce výslovně uvedl, že „napadá touto jednou žalobou celkem čtyři rozhodnutí žalovaného společně, neboť všechna napadená rozhodnutí spolu skutkově souvisejí, jsou založena na řešení stejných právních otázek a společné řízení je tak možné i vhodné.“
65. V prvním ze žalobních návrhů žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 7. 2012, č. j. 10070/12-1302-700225, v němž žalovaný potvrdil vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2011 ve výši 422 Kč, byť změnil právní názor správce daně, když závěr správce daně o technickém zhodnocení nahradil tím, že se v případě žalobce jednalo o poskytnutí služby (výše vyměřené daně se navzdory změně právní argumentace nezměnila). Podstatou vyměření daňové povinnosti bylo shledání investic žalobce a jiného zhodnocení do předmětné budovy jako poskytnutí služby, které je předmětem daně dle § 2 odst. 1 písm. b) a § 14 odst. 1, odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce v tomto žalobním návrhu nebrojil proti výši

vyměřené daně, nýbrž argumentoval tak, že daň ani neměla být vyměřena, neboť daně poskytnutí služby není předmětem daně z přidané hodnoty (argumentace žalobce se shoduje s tím, jakými žalobními tvrzeními se soud zabýval výše). Navíc poukazoval na možnost případného dvojího zdanění a argumentoval též jiným uskutečněním zdanitelného plnění. Soud se jednotlivými námitkami zabýval výše, přičemž jejich posouzení na zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2011 plně dopadá. Výše rozebíraná právní úprava platila i v tomto zdaňovacím období. Poskytnutí služby v tomto zdaňovacím období je předmětem daně z přidané hodnoty, jelikož se jedná o poskytnutí služby, bez úplaty, nesouvisející s ekonomickou činností žalobce a žalobce u přímo souvisejících přijatých plnění uplatnil odpočet daně. Okamžik zdanitelného plnění nastal dnem poskytnutí služby. Ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období nepřipadá v úvahu ani dvojitý zdanění. Za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2011 byly splněny podmínky pro vyměření daně, soud proto považuje toto rozhodnutí za zákonné.

66. V žalobním návrhu ze dne 22. 4. 2013 žalobce napadal celkově čtyři rozhodnutí žalovaného, a to rozhodnutí ze dne 11. 12. 2012, č. j. 19018/12/1302-700225 (potvrzující vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2011 ve výši 12 122 Kč); ze dne 14. 12. 2012, č. j. 19383/12-1302-700225 (potvrzující vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2011 ve výši 23 460 Kč); ze dne 14. 3. 2013, č. j. 8644/13/5000-14302-700225 (potvrzující vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2011 ve výši 66 450 Kč); a ze dne 20. 3. 2013, č. j. 9026/13/5000-14302-700225 (potvrzující vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2010 ve výši 10 621 Kč). Ve vztahu ke každému z těchto zdaňovacích období však žalobce neuvedl jakékoliv specifické žalobní námitky, nýbrž jeho žalobní námitky obsažené v tomto podání shodně směřují proti všem čtyřem napadeným rozhodnutím, proti nimž v této žalobě brojil.
67. K rozhodnutí ze dne 11. 12. 2012, č. j. 19018/12/1302-700225, týkající se zdaňovacího období 3. čtvrtletí roku 2011 lze proto uvést, že žalobce rozporoval vyměření daně z přidané hodnoty za investice a jiné zhodnocení, které provedl na předmětné budově. Žalovaný v tomto rozhodnutí změnil právní kvalifikaci správce daně, když závěr správce daně o technickém zhodnocení nahradil tím, že se v případě žalobce jednalo o poskytnutí služby, přičemž tak nastalo bez úplaty. Na výši vyměřené daně však tato změna právního názoru neměla vliv. Žalobce ve svém žalobním návrhu nebrojil explicitně proti výši vyměřené daně, nýbrž proti tomu, že k tomuto vyměření vůbec došlo. Poskytnutí investic a jiného zhodnocení do dané budovy nemělo být předmětem daně z přidané hodnoty, protože tak činil v rámci své ekonomické činnosti a nejedná se o bezúplatné plnění, neboť úplata sjednána byla, byť by k jejímu uhrazení mělo dojít až v budoucnu. K tomu lze přičíst i dvojitý zdanění, které by žalobce postihlo. Žalobní argumentace je tak shodná s tím, jak byla rekapitulována výše. I ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období a rozhodnutí žalovaného lze uvést, že se soud jednotlivými tvrzeními zabýval pečlivě již výše v rámci obecného posouzení případu. Tato úvaha soudu dopadá i na zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2011. Poskytnutí služby v tomto zdaňovacím období naplnilo podmínky § 2 odst. 1 písm. b) a § 14 odst. 1, odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, tudíž poskytnutí dané služby bylo předmětem daně z přidané hodnoty.
68. Rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 12. 2012, č. j. 19383/12-1302-700225, bylo potvrzeno vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2011 ve výši 23 460 Kč, přičemž i ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období žalovaný zaujal jiný právní názor

než správce daně, když daně poskytnutí služby shledal za poskytování služby bez úplaty (nikoliv za technické zhodnocení) a toto poskytnutí služby nesouviselo s ekonomickou činností žalobce, žalobce si však u souvisejících výdajů nárokoval odpočet daně z přidané hodnoty, protože byly splněny podmínky pro zdanění žalobcem poskytovaných služeb. Také proti tomuto rozhodnutí žalobce brojil námitkou, že jím poskytovaná služba nebyla předmětem daně z přidané hodnoty, s ohledem na její poskytování v rámci své ekonomické činnosti a vzhledem k budoucímu stanovení úplaty za její poskytování. Rovněž v důsledku vyměření daně z přidané hodnoty tímto rozhodnutím dojde ke dvojímu zdanění žalobce, přičemž den uskutečnění zdanitelného plnění nastane až v budoucnu. Krajský soud tyto žalobní námitky posoudil již výše v rámci obecného posouzení souzené věci, přičemž na zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2011 dopadají výše vyřčené závěry soudu, tj. poskytnutí služby žalobcem bylo předmětem daně z přidané hodnoty ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty, a to právě s ohledem na § 2 odst. 1 písm. b) a § 14 odst. 1, odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, tudíž poskytnutí daně služby bylo předmětem daně z přidané hodnoty. Uskutečnění zdanitelného plnění nastalo dnem poskytnutí služby ve smyslu § 21 odst. 5 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, nikoliv § 21 odst. 5 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, jak tvrdí žalobce. Obdobně zdejší soud neshledal existenci dvojího zdanění, jak žalobce namítal. Soud se touto námitkou zabýval výše, přičemž toto posouzení dopadá i na toto rozhodnutí žalovaného.

69. Dále žalobce napadal rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 3. 2013, č. j. 8644/13/5000-14302-700225, vztahující se ke zdaňovacímu období 4. čtvrtletí roku 2011. Tímto rozhodnutím bylo potvrzeno vyměření daně z přidané hodnoty ve výši 66 450 Kč. Žalovaný změnil právní posouzení správce daně, když žalobcem poskytované plnění shledal za poskytování služby, bez poskytnutí úplaty, nesouvisící s ekonomickou činností žalobce a u něhož si žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Podle žalobce nebyly naplněny podmínky pro to, aby jím prováděné investice a jiné zhodnocení bylo považováno za předmět daně z přidané hodnoty, když především poukazoval na skutečnost provádění těchto činností v rámci své ekonomické činnosti a stanovení úplaty v budoucnu, tudíž nelze hovořit o tom, že by tyto služby byly poskytovány bezúplatně. I v tomto období by v důsledku vyměření daně ze strany správních orgánů došlo ke dvojímu zdanění. Žalobce v souvislosti se zdaňovacím obdobím 4. čtvrtletí roku 2011 uváděl žalobní námitky, s nimiž se zdejší soud vypořádal již výše v rámci obecného posouzení případu. Žalobní argumentace směřující proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 3. 2013, č. j. 8644/13/5000-14302-700225, se přitom od těchto obecně rozebraných námitek žalobce nijak neliší. I v případě tohoto zdaňovacího období jsou dle soudu splněny podmínky pro to, aby žalobcem poskytované služby byly předmětem daně z přidané hodnoty. Soud proto nepřisvědčil tvrzení žalobce, že by tuto službu poskytoval v rámci svých ekonomických činností nebo že by za ni byla poskytována úplata. Otázku současně uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu žalobce ani nerozporoval. V podrobnostech soud odkazuje na své dříve uvedené argumenty týkající se jednotlivých žalobních bodů. Z hlediska uskutečnění zdanitelného plnění soud zastává názor, že se tak stalo ke dni poskytnutí služby.
70. Poslední žalobcem napadené rozhodnutí v žalobě ze dne 22. 4. 2013 je rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 3. 2013, č. j. 9026/13/5000-14302-700225, jímž bylo potvrzeno vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2010 ve výši 10 621 Kč. Jádro vyměření daňové povinnosti spočívalo v posouzení činnosti žalobce jako

bezúplatného poskytování služby, která nesouvisí s ekonomickou činností žalobce a u jejichž souvisejících nákladů si žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, v důsledku čehož takové poskytnutí služby dle zákona o dani z přidané hodnoty spadá pod předmět daně z přidané hodnoty. Žalobce také proti tomuto rozhodnutí brojil shodnými žalobními tvrzeními jako v případě předcházejících rozebíraných rozhodnutí žalovaného. Soud v rámci obecného posouzení případu konstatoval, že žalobcem poskytnuté služby podléhaly daně z přidané hodnoty, přičemž tento závěr dopadá i na zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2010. Obdobně na toto zdaňovací období dopadají závěry soudu učiněné ve vztahu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění a možného dvojího zdanění. Soud proto shledal, že podmínky pro vyměření daně z přidané hodnoty byly naplněny také v tomto zdaňovacím období.

71. V posledním žalobním návrhu ze dne 10. 2. 2014 žalobce napadal celkem tři rozhodnutí žalovaného, a to rozhodnutí ze dne 23. 12. 2013, č. j. 31780/13/5000-14302-700225 (bylo jím potvrzeno vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2012 ve výši 48 119 Kč); rozhodnutí ze dne 23. 12. 2013, č. j. 31782/13/5000-14302-700225 (potvrzující vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2012 ve výši 58 010 Kč); a rozhodnutí ze dne 10. 1. 2014, č. j. 726/14/5000-14302-700225 (tímto bylo potvrzeno vyměření daně z přidané hodnoty za celkově šest zdaňovacích 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). Žalobní návrh však neobsahoval jakékoliv specifické námitky, kterými by žalobce brojil proti vyměření daně v některém ze zdaňovacích období. Naopak žalobní námitky obsažené v tomto návrhu jsou shodné ve vztahu ke všem touto žalobou napadeným rozhodnutím (potažmo ke všem zdaňovacím obdobím) a shodují se se žalobními námitkami, které již byly rekapitulovány a jimiž se krajský soud v obecné míře zabýval v předcházejících částech tohoto rozsudku. Současně lze uvést, že žalobní tvrzení uvedená v tomto návrhu žalobce vztahuje ke všem rozhodnutím, které v tomto návrhu napadá. V neposlední řadě lze připomenout, že žalobce ve svém návrhu nebrojil explicitně proti výši vyměřené daně (v některém z daných rozhodnutí či zdaňovacích obdobích), nýbrž proti tomu, že k tomuto vyměření vůbec došlo.
72. Ve vztahu k rozhodnutí ze dne 23. 12. 2013, č. j. 31780/13/5000-14302-700225, lze tak uvést, že žalobce nesouhlasil s vyměřením daně z přidané hodnoty za investice a jiné zhodnocení, které udělal na předmětné budově ve zdaňovacím období 1. čtvrtletí roku 2012. Ke zdanění nemělo dle žalobce dojít, neboť tak činil v rámci své ekonomické činnosti a nejedná se o bezúplatné plnění, neboť úplata sjednána byla, byť by k jejímu uhrazení mělo dojít až v budoucnu. Žalobce by také postihlo dvojí zdanění. Z uvedených námitek lze konstatovat shodnost jejich tvrzení s již výše rozebranou argumentací žalobce, která byla provedena v obecné rovině (ne ve vztahu k některému ze zdaňovacích období). Soud se přitom těmito námitkami, které žalobce ve vztahu k tomuto rozhodnutí uvedl, zabýval výše. Lze proto konstatovat, že také v případě tohoto rozhodnutí shledal naplnění podmínek pro zdanění, a to prostřednictvím § 2 odst. 1 písm. b) a § 14 odst. 1, odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, tudíž poskytnutí dané služby bylo předmětem daně z přidané hodnoty. Činnost žalobce lze hodnotit jako poskytování služby, bez úplaty, nesouvisící s ekonomickou činností žalobce a ten si u přímo souvisejících nákladů nárokoval odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu. Při splnění těchto podmínek je dle zákona o dani z přidané hodnoty takové poskytnutí služby

považováno za úplatné, a také za předmět daně. Uskutečnění zdanitelného plnění nastalo v daném zdaňovacím období, neboť právě v něm došlo k poskytnutí samotné služby. Existenci dvojího zdanění soud neshledal, neboť bude v budoucnu na správci daně, případně žalovaném, aby se s touto otázkou vypořádali, dojde-li k prodeji příslušné budovy.

73. Rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 12. 2013, č. j. 31782/13/5000-14302-700225, bylo potvrzeno vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2012 ve výši 58 010 Kč, přičemž i v této věci bylo podstatou vyměření daně z přidané hodnoty za poskytování služby (investice a jiné zhodnocení předmětné budovy) ze strany žalobce majiteli dané budovy. Žalobce toto rozhodnutí rozporoval tím, že k poskytnutí služby došlo v rámci jeho ekonomické činnosti, ač nebyla přímo sjednána výše úplaty, tak byl stanoven způsob jejího určení, a následně by došlo ke dvojímu zdanění. Proto poskytnutí služby žalobcem nemělo být posouzeno tak, že podléhá dani z přidané hodnoty. K žalobním námitkám týkajících se tohoto rozhodnutí lze rovněž odkázat na skutečnosti uvedené soudem již v obecném posouzení žalobních námitek. Podmínky pro to, aby poskytnutí služeb žalobcem bylo předmětem daně z přidané hodnoty, byly dle krajského soudu naplněny i ve vztahu k tomuto rozhodnutí. I zde totiž platí, že žalobce poskytoval službu dle zákona o dani z přidané hodnoty (což žalobce nijak nerozporuje), jednalo se o poskytnutí bez úplaty (žalobce za poskytnutí služby nepřijal úplatu, přičemž pojednání o případné úplatě bylo navázáno na budoucí skutečnosti, které však ani nemusí nastat), žalobce tuto službu poskytoval mimo svou ekonomickou činnost (záměr pronajímat bytové i nebytové prostory v předmětné budově se vztahuje na budoucí období, není však vůbec jisté, zda k realizaci tohoto záměru žalobce vůbec dojde, neboť prodej příslušné budovy není postaven najisto) a u souvisejících nákladů žalobce uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu (tato skutečnost je v projednávané věci nesporná). Dle názoru soudu tak byly splněny podmínky pro to, aby poskytnutí služeb žalobcem bylo možné označit za předmět daně, správní orgány proto postupovaly správně, pokud následně vyměřily daň z poskytování těchto služeb. Ani v případě tohoto rozhodnutí proto krajský soud neshledal důvodnost žalobních tvrzení.
74. Žalobcem posledně napadené rozhodnutí ze dne 14. 3. 2013, č. j. 8644/13/5000-14302-700225, se vztahovalo k celkově šesti zdaňovacím obdobím, přičemž tímto rozhodnutím bylo potvrzeno vyměření daně z přidané hodnoty za 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. Soud zde pro úplnost uvádí, že ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím žalobce jakkoliv konkrétně neargumentoval. Jeho tvrzení setrvala pouze v obecné rovině, kdy shodnými žalobními tvrzeními (jako v případě dříve rozebíraných rozhodnutí žalovaného) brojil i proti tomuto rozhodnutí, tj. de facto i proti každému z daných zdaňovacích období. Lze proto zkonstatovat, že žalobce nesouhlasil s vyměření daně z přidané hodnoty, neboť v jeho případě byla sjednána úplata, ačkoliv její výše měla být vyčíslena až v budoucnu, a k poskytnutí služby došlo v rámci ekonomických činností žalobce. Dané rozhodnutí by mělo být zrušeno i vzhledem ke dvojímu zdanění, které v důsledku jeho vydání nastane. Nicméně, s ohledem na obecné vypořádání žalobní argumentace soudem v předcházejících bodech tohoto odůvodnění, shledal krajský soud i ve vztahu k tomuto rozhodnutí naplnění podmínek pro to, aby dané poskytnutí služby podléhalo zdanění daní z přidané hodnoty, tj. toto poskytnutí služeb je předmětem daně z přidané hodnoty. Žalobce si u souvisejících nákladů uplatnil odpočet

daně z přidané hodnoty na vstupu, poskytnutí služby nastalo bez úplaty a mimo ekonomické činnosti žalobce, pročez se na takové poskytnutí služby hledí jako na poskytnutí služby za úplatu podléhající dani z přidané hodnoty. Proti konkrétní výši vyměření daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období žalobce nebrojil.

75. Ve shodě s dříve vydaným rozsudkem proto soud uzavírá ve vztahu ke každému přezkoumávanému rozhodnutí, že ve vymezeném právním posouzení věci vztahující se k jednotlivým zdaňovacím obdobím neshledal žádný rozpor se zákonem. Je zapotřebí zdůraznit, ve vztahu k uplatněným žalobním námitkám, že zdejší soud se ztotožnil s argumentací žalovaného, navíc za situace, 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, včetně okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění [poskytnutím služby vlastníkům nemovité věci ve smyslu ustanovení § 21 odst. 5 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty] a žalobcem v odvolání uplatněnou argumentací vybranou judikaturou (zejména rozhodnutí ESD C-268-83). Žalobní námitky jsou v podstatě opakovanými námitkami odvolacími a shodné s doplňujícím vyjádřením žalobce k odvolání, přičemž na ně dal jednoznačnou odpověď již žalovaný, jak plyne z odůvodnění napadených rozhodnutí, který je vypořádal podrobně a pečlivě a své závěry správně právně vyargumentoval. Jakkoli žalobce nesouhlasí s argumentací žalovaného, soud neměl důvod se od hodnocení pečlivě vyargumentovaných hledisek odchýlovat. Krajský soud pro danou věc zdůrazňuje, že správní soudnictví nepředstavuje další odvolací instanci, a že úkolem soudu je přezkoumat zákonnost rozhodnutí, které žalobce napadá. Dovodil-li žalovaný na podkladě skutkových zjištění závěry opřené o ustanovení § 2 odst. 1 písm. b), § 14 odst. 1, odst. 3 písm. b) a odst. 4 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, nemá soud žádného důvodu považovat tuto právní argumentaci za rozpornou se zákonem. K obšírné argumentaci žalobce vztahující se ke smluvnímu ujednání s jedním ze spoluvlastníků soud uvádí, že smluvní ujednání mezi žalobcem a spoluvlastníkem nemovité věci může mít dopady v oblasti jejich soukromoprávních vztahů z pohledu právního důvodu investice nevlastníka do cizí nemovité věci za účelem jejího budoucího převodu. Z pohledu aplikovaného zákona o dani z přidané hodnoty je pak zásadní při posouzení, zda je konkrétní transakce předmětem daně či nikoli, přitom soud přisvědčil argumentaci žalovaného, že dané poskytnutí služby žalobcem je předmětem daně z přidané hodnoty.
76. Znalecký posudek, který žalobce k žalobě připojil, je pouze posudkem vztahujícím se k ocenění nemovitých věcí, přičemž cena nemovité věci není pro právní posouzení věci z pohledu správně aplikovaných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty nijak významná.
77. Závěrem krajský soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 119/2005-118, v němž se Nejvyšší správní soud mimo jiné zabýval otázkou možného odkazu krajského soudu na odůvodnění napadeného rozhodnutí, přičemž zaujal názor: *„Je pravda, že krajský soud se ohledně povolení Ministerstva financí k prodeji zboží bez daní v prodejně D. ztotožnil s názorem žalovaného. Takový krok sám o sobě ale nelze zapovědět, neboť je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné*

zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou.“

78. Daný závěr Nejvyšší správní soud přejal do rozsudku ze dne 13. 2. 2019, č. j. 5 Afs 126/2017-43: „[16] K možnosti soudu odkázat na rozhodnutí správního orgánu NSS uvádí, že již dlouhodobě zastává názor, že bez dalšího nelze považovat za nepřezkoumatelné rozhodnutí soudu jen proto, že odkazuje na rozhodnutí správního orgánu. Touto problematikou se zabýval NSS např. v usnesení ze dne 19. 5. 2015, č.j. 5 Azs 220/2015-35, v němž konstatoval: „Rozsudek městského soudu není bez dalšího nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů ani tehdy, odkazuje-li městský soud na odůvodnění rozhodnutí žalovaného, pokud se s ním ztotožňuje. Podstatou soudního přezkumu není jinými slovy opakovat již jednou vyřčené, logické argumenty podložené zjištěným skutkovým stavem, o němž nejsou důvodné pochybnosti. Naopak, pokud je rozhodnutí žalovaného řádně odůvodněno a je z něho zřejmé, proč a na jakém základě žalovaný dospěl ke svým závěrům, je přípustné, aby si městský soud tyto závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.“ Jestliže se tedy krajský soud ztotožní se závěry učiněnými správním orgánem a toto rozhodnutí je důkladné a je z něj zřejmé, jakými úvahami se správní orgán při rozhodování řídil, nebylo by praktické ani časově úsporné, aby bylo řečeno v rozhodnutí krajského soudu stejnými slovy v podstatě to samé, v takovém případě je vhodnější si takové závěry osvojit právě se souhlasnou poznámkou (srov. také rozsudek NSS z e d n e 2 7. 7. 2007, čj. 8 Afs 119/2005-118). Krajský soud v tomto případě tedy bez dalšího nepochybil, pokud se ztotožnil se závěry žalovaného, na které odkázel. Jen z tohoto důvodu nelze jeho rozhodnutí považovat za nepřezkoumatelné.

[17] Nepřezkoumatelný by ovšem rozsudek krajského soudu, který odkázel na rozhodnutí žalovaného, mohl být v případě, že by samo rozhodnutí žalovaného bylo nepřezkoumatelné např. pro nedostatek důvodů (nedostatečně zjištěný skutkový stav), jak namítal stěžovatel. Tak tomu ovšem v nyní projednávané věci není.“

VII. Shrnutí a náklady řízení

79. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že napadená rozhodnutí žalovaného byla vydána v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námítky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
80. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Kasační stížnost je 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.

Brno 27. listopadu 2019

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu