



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Pospíšila a Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobce **P. G.**, zastoupený Mgr. Adamem Bezděkem, advokátem se sídlem Hlinky 118, Brno, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 9.7.2012, č.j. 10070/12-1302-700225,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 9.7.2012, č.j. 10070/12-1302-700225, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení ve výši 11.640 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Adama Bezděka, advokáta se sídlem Hlinky 118, Brno.

O d ů v o d n ě n í

Žalobou včas podanou u Krajského soudu v Brně se žalobce domáhá 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.

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 přiléhající 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.

Podle názoru žalobce je 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.

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 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 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.

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 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.

Pro danou věc nelze podle přesvědčení žalovaného aplikovat rozhodnutí ESD C-268-83 (Rompelman). V odkazované věci C-268-83 (Rompleman) manželé Romplemanovi 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 síň. Romplemanovi 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 obrátu 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. Romplemanovi uplatňovali vrácení daně zaplacené na vstupu, což nebylo daňovým úřadem uznáno z důvodu, že využívání získaných prostor ještě nenastalo (prostory nebyly ještě pronajímány). Romplemanovi se obrátili na vnitrostátní soud (nejdříve na regionální odvolací osud, 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 Rompleman 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 Rompleman 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 k tomu odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí o odvolání, zejména od str. 5 posledního odstavce.

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. 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 podotýká, 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 „(tato 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 DPH 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).

Pokud se žalobce domnívá, 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“, odkazuje žalovaný opět na odůvodnění rozhodnutí o odvolání (zejména od str. 5) a na znění příslušných ustanovení ZDPH, které žalovaný na žalobcův případ aplikoval, zejména na § 14 odst. 1, odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. b) ZDPH, a opakuje, že posuzované

služby, spočívající v poskytnutí práva využití jiné majetkové hodnoty, jsou předmětem daně, ve smyslu ust. § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH.

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.

Je tedy 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 (Rompelman) není žádného rozdílu v tom, zda-li právo k budoucímu nabytí nemovitosti je ovlivněno tím, zda tato nemovitost existuje či nikoliv.

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.

Žalobce se nemůže absolutně ztotožnit 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 mylí 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 necht' 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, a 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.“

Krajský soud v Brně na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení předcházející jeho vydání, a to v rozsahu uplatněných žalobních tvrzení (§ 75 odst. 2 s.ř.s.), při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a rozhodl o žalobě, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s.ř.s., poté, kdy účastníci řízení s takovým postupem vyslovili souhlas.

Žaloba je důvodná.

Žalobou napadeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno prvostupňové rozhodnutí Finančního úřadu Brno-venkov, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období I. čtvrtletí 2011 ve výši 422 Kč. Žalovaný dospěl k závěru, že investicemi do cizí nemovitosti žalobce poskytoval služby vlastníkům nemovitosti, služby byly poskytovány pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností žalobce, jednalo se o služby poskytované za úplatu, které proto měly být předmětem daně podle § 2 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty.

Podstatou sporu mezi žalobcem a žalovaným a zásadní právní otázkou v přezkoumávané věci je to, zda byly splněny zákonné podmínky pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty v případě investic žalobce do cizího majetku, který podle tvrzení žalobce hodlal v budoucnu užívat ke své podnikatelské činnosti.

Podle § 4 odst. 1 písm. i) zákona a dani z přidaného hodnoty, ve znění platném pro rok 2011, je odpočtem daně daň na vstupu, popřípadě krácená podle § 76. Podle § 72 odst. 1 tohoto zákona má nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Podle § 72 odst. 2 písm. a) tohoto zákona má plátce nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu. Odpočtem daně se tedy rozumí daň na vstupu, která odpovídá dani placené dodavatelem plnění s ohledem na zboží a služby jím dodané, za předpokladu, že se jedná o plnění uskutečněné v rámci ekonomické činnosti. Právo na odpočet daně ze zboží a služeb předpokládá, že náklady na zboží a služby tvoří část nákladů zdanitelných plnění na výstupu, což bylo důvodem vynaložení takových nákladů (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.6.2010, č.j. 9 Afs 2/2010-243 dostupný na www.nssoud.cz). Podle § 21 odst. 5 citovaného zákona se při poskytnutí služby považuje zdanitelné plnění za uskutečněné buď a) 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, nebo b) 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.

Podle judikatury Soudního dvora Evropské unie k tomu, aby nárok na odpočet daně na vstupu byl osobě povinné k dani přiznán a aby mohl být zjištěn rozsah jejího nároku, je v zásadě nezbytná existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet daně. Nárok na odpočet daně, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdaněných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet daně (např. rozsudek ze dne 8.6.2000 ve věci C-98/98 Midland Bank, nebo rozsudek ze dne 22.2.2001 ve věci C-408/98 Abbey National nebo rozsudek ze dne 27.9.2001 ve věci C-16/00 Cibo Participations, ev. další).

V přezkoumávané věci je zásadní, zda existuje přímý vztah mezi uplatněným odpočtem a ekonomickou činností žalobce. Jestliže přijatá zdanitelná plnění měla spočívat ve stavebních úpravách cizí nemovitosti, bylo nezbytné najisto postavit, zda a jakým způsobem žalobce mohl následně v budoucnu investice využít pro uskutečňování svých zdanitelných plnění. Otázka, zda plátce pořizoval plnění s úmyslem jeho použití pro účely své ekonomické činnosti je nepochybně otázkou skutkovou, kterou je zapotřebí posoudit s ohledem na všechny okolnosti daného konkrétního případu. Podle přesvědčení soudu žalovaný po skutkové stránce k možnému budoucímu hospodářskému zhodnocení zdanitelných plnění v rámci tvrzené ekonomické činnosti žalobce dostatečně nepřihlédl, a to zejména ve vztahu k žalobcem tvrzeným skutečnostem plynoucím z předložené Smlouvy o smlouvě budoucí kupní a jejímu dodatku, kterou uzavřel s vlastníkem nemovitosti, do níž investoval a která podle jeho tvrzení mu má zajistit budoucí majoritní spoluvlastnický podíl, event. převedení vlastnictví k celé nemovitosti na žalobce za předem sjednanou cenu. Odpověď na tuto otázku bude klíčová pro posouzení oprávněnosti žalobcem uplatněného nároku.

Krajský soud v Brně odkazuje v této otázce nejen na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci vedené pod sp.zn. 1 Afs 70/2010, jehož se dovolává žalobce, ale též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.9.2013 č.j. 1 Afs 70/2013-47, z něhož plyne, že provede-li plátce daně z přidané hodnoty investice na cizím majetku, který nemůže použít ke své ekonomické činnosti a nemá právně zaručeno ani takové využití v budoucnosti, není oprávněn si z takto přijatých zdanitelných plnění uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty, neboť v takovém případě nelze identifikovat žádný bezprostřední a přímý vztah mezi uplatněným odpočtem a ekonomickou činností plátce (plnění na výstupu). V projednávané věci jde právě o otázku právně zaručeného využití v budoucnosti, což žalobce doložil správci daně Smlouvou o uzavření budoucí smlouvy kupní a jejího dodatku ze dne 10.2.2009, které se dovolává a z níž dovozuje právní záruky pro případné budoucí využití svých investic, neboť tvrdí, že smlouva mu zaručuje budoucí získání vlastnického práva buď k majoritnímu spoluvlastnickému podílu nebo výlučné vlastnictví celé nemovitosti, do níž investoval. Existuje tedy (a správci daně byl předložen) důkaz, jímž má být potvrzen právní důvod investice nevlastníka do cizí nemovitosti za účelem jejího budoucího převodu.

V dané věci není sporné, že vlastníkem předmětné nemovitosti nebyl žalobce, ale subjekty odlišné od žalobce. Zůstává však sporné, zda existuje či neexistuje právně vymahatelný závazek převodu vlastnictví na žalobce. Je nepochybné, že důkazní břemeno ohledně prokázání účelu vynaložených investic leží na žalobci a tudíž zásadně to byl žalobce, který byl povinen prokázat správci daně, že zde existuje souvislost jeho výdajů s jeho vlastním podnikáním. Časový okamžik, ke kterému má dojít k ekonomickému zhodnocení přijatých zdanitelných plnění, není pro uplatnění nároku žalobce na odpočet daně určující. Daňový subjekt, který nabyl zboží či službu pro účely ekonomické činnosti, tak činí jako osoba povinná k dani, i když toto zboží či služby nejsou okamžitě pro tuto ekonomickou činnost užity. Podle judikatury Soudního dvora Evropské unie, již se v žalobě též žalobce dovolává (věc Rompelman), pojem ekonomická činnost může sestávat z řady po sobě následujících jednání, a mezi těmito jednáními přípravné úkony, jako nabytí prostředků pro provozování, musí být považovány za ekonomické činnosti (rozsudek ve věci Rompelman, na který žalobce odkazuje, žalovaný se k obsahu vyjadřuje, tudíž věc je účastníkům známa). Jakýkoliv subjekt, který uskutečňuje přípravné úkony, má být tedy považován za osobu povinnou k dani a má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Žalobce tvrdí, že v době uplatnění odpočtu daně disponoval právním vztahem, který měl právně zajištěn do budoucna. Předmětné investice sice provedl na cizím majetku, ale ten hodlal použít ke své ekonomické činnosti a takové využití měl právně zaručeno do budoucna. V této situaci by bylo možno dovozovat bezprostřední a přímý vztah mezi uplatněným odpočtem a ekonomickou činností žalobce a pro uplatnění odpočtu by tak byly splněny zákonné podmínky, které vyžaduje zákon o dani z přidané hodnoty (srov. závěry plynoucí z cit. rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci vedené pod sp.zn. 1 Afs 70/2013 shora).

V přezkoumávané věci je naprosto nepochybné, že žalobce formálně naplnil zákonné předpoklady pro získání odpočtu, otázkou však je, zda formální právní úkon byl proveden a realizován jako vážně míněný nebo zda šlo o úkon provedený výhradně či převážně za účelem získání daňového zvýhodnění, s cílem získat výhody zákonem předpokládané. Bude tedy na správci daně vyhodnotit obsah předložené smlouvy, včetně jejího dodatku, okolnosti, za kterých došlo ze strany žalobce k investicím do cizího majetku, když až dosud ekonomické

výhody z těchto investic plynoucí získávaly subjekty odlišné od žalobce vyhodnotit skutečnou realizaci žalobcem prováděných investic, efekt těchto investic a skutečnosti, které se v budoucnu mohou odrazit v ekonomické činnosti žalobce. Přihlédne a vyhodnotí též otázku, do jaké míry má žalobce právně zaručeno využití předmětné nemovitosti v budoucnu, obsah Smlouvy o smlouvě budoucí kupní, včetně dodatku, která obsahuje pevně stanovené termíny realizace a posoudí, zda se nejedná o ryze formální a účelovou aktivitu, byť formálně podloženou, vedoucí k „daňové optimalizaci“ s předem daným úmyslem. Tomu by mohlo nasvědčovat i zjištění, že jako investice jsou deklarovány výdaje sloužící k osobní spotřebě, což může být okolnost nasvědčující tomu, že jediným účelem deklarovaných investic mělo být získání neoprávněného daňového zvýhodnění. V případě vážně míněného budoucího vývoje podnikatelského záměru daňového subjektu by však žalobce splňoval podmínky pro přiznání uplatněného odpočtu daně, neboť investice do cizího majetku s právně zaručeným budoucím využitím, které může použít ke své ekonomické činnosti, zakládají nárok na odpočet daně. V tomto ohledu má soud za to, že žalobou napadené rozhodnutí trpí dílčí nepřezkoumatelností, neboť nebylo přihlíženo k věcným náležitostem smlouvy, nebyly přesvědčivě vyhodnoceny důkazy o představě účastníků smlouvy, o právních důsledcích takové dohody mezi nimi, o úmyslu smluvních stran, o tom za jakých podmínek každý z nich smlouvu s druhým účastníkem uzavíral, zda termín ve smlouvě uvedený může být skutečně pro obě strany závazný a realizovatelný. Dále správce daně přihlédne k rozsahu ekonomických aktivit žalobce, který tvrdí, že předmětem jeho ekonomické činnosti je rovněž pronájem a správa nemovitostí, zatímco správce daně vycházel z toho, že předmětem ekonomických činností žalobce jsou činnosti se správou nemovitostí nespojující. Také toto zjištění může podporně posloužit pro posouzení existence ekonomických důvodů investic, a zda je lze označit za legitimní a souladné s cílem sledovaným zákonem o dani z přidané hodnoty.

Po přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí soud přisvědčil argumentaci žalobce uplatněné ve vztahu k důvodům investic do cizí nemovitosti a s tím související podmínce pro uplatnění odpočtu daně, což má za argumenty pro věc podstatné. Současně, dospěl k závěru, že v této pro věc podstatné otázce trpí napadené rozhodnutí žalovaného dílčí nepřezkoumatelností. Proto soud napadené rozhodnutí žalovaného na základě včas a důvodně podané žaloby zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 s.ř.s.), v němž je správní orgán vázán právním názorem tohoto soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.). Pro úplnost soud dodává, že dalšími námitkami se již nezabýval, neboť by to nemělo žádného praktického významu pro podstatu věci.

Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 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. Úspěšnému žalobci proto přísluší právo na náhradu nákladů řízení, které spočívají v zaplacení soudního poplatku a náhradě za právní zastoupení advokátem. Žalobci přísluší odměna za zastupování advokátem za tři úkony právní služby ve výši 2.100 Kč za jeden úkon, třikrát režijní paušál ve výši 300 Kč za jeden úkon, zvýšená o sazbu daně z přidané hodnoty ve výši 1.440 Kč, což spolu se zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3.000 Kč činí celkem 11.640 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit žalobci v soudem stanovené lhůtě třiceti dnů.

P o u ě n í : 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.

V Brně dne 30. září 2014

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu