



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdu a soudců JUDr. Lenky Matyášové a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **P. G.**, zastoupený Mgr. Adamem Bezděkem, advokátem se sídlem Hlinky 118, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 9. 2014, č. j. 31 Af 123/2012 - 49,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 9. 2014, č. j. 31 Af 123/2012 - 49, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

Platebním výměrem Finančního úřadu Brno-venkov ze dne 15. 9. 2011, č. j. 380347/11/293911707399, byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období I. čtvrtletí roku 2011 ve výši 422 Kč. Žalobce podal proti uvedenému rozhodnutí odvolání, které Finanční ředitelství v Brně (původní žalovaný) rozhodnutím ze dne 9. 7. 2012, č. j. 10070/12-1302-700225, zamítlo a rozhodnutí správce daně I. stupně potvrdilo.

Původní žalovaný v daném rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobce stavebními pracemi a jiným zhodnocením cizí nemovitosti poskytoval vlastníkům předmětné nemovitosti majetkově využitelnou hodnotu, resp. právo k využití této hodnoty, čímž jim poskytoval službu ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětné zdaňovací období (dále jen „zákon o dani z

přidané hodnoty“). Dle původního žalovaného tyto služby žalobce poskytoval vlastníku nemovitosti (p. Š.) bez úplaty pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce, přičemž u přímo souvisejících přijatých plnění (investic do cizí nemovitosti) uplatnil odpočet daně. Podle § 14 odst. 3 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty 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 téhož zákona k okamžiku, kdy mohl vlastník nemovitosti předmětné zhodnocení (služby) využívat, a to jak fyzicky, tak i ekonomicky.

Žalobce následně podal žalobu u Krajského soudu v Brně, v níž rozporoval vyměření daně na výstupu na základě § 14 odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. b) a dále § 36 odst. 6 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce především namítal, že se v daném případě nejedná o dobrovolná plnění, ale o součást jeho ekonomické činnosti vedoucí k získání (spolu)vlastnického práva k dané nemovitosti za zvýhodněných podmínek, a že za tato plnění byla sjednána úplata, včetně způsobu jejího určení, a nejsou tak dány podmínky pro aplikaci citovaných ustanovení. K uskutečnění zdanitelného plnění dle žalobce dojde až ke dni uzavření kupní smlouvy, neboť teprve k tomuto dni bude možné provést výpočet celkového zhodnocení nemovitosti, jak bylo písemně dohodnuto. Za určující tedy žalobce považoval okamžik vzniku pohledávky a určení její výše podle stavu ke dni uzavření kupní smlouvy. Jako zásadní žalobce dále označil posouzení pojmu „pro účely nesouvisející s uskutečňováním jeho ekonomických činností“.

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

V projednávané věci se dle krajského soudu jednalo o otázku právně zaručeného využití nemovitosti v budoucnosti, což žalobce doložil správci daně Smlouvou o uzavření

pokračování

budoucí smlouvy kupní a jejím dodatkem ze dne 10. 2. 2009, z nichž žalobce dovozuje právní záruky pro případné budoucí využití svých investic, neboť tvrdí, že mu smlouva zaručuje budoucí získání vlastnického práva buď k majoritnímu spoluvlastnickému podílu, nebo k výlučnému vlastnictví celé nemovitosti, do níž investoval. Správci daně tak byl předložen důkaz, jímž měl být potvrzen právní důvod investice žalobce (nevlastníka) do cizí nemovitosti za účelem jejího budoucího převodu. Pro uplatnění nároku žalobce na odpočet daně přitom není dle krajského soudu určující okamžik, ke kterému má dojít k ekonomickému zhodnocení přijatých zdanitelných plnění. Daňový subjekt, který nabyt 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.

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

Krajský soud proto dospěl k závěru, že v přezkoumávané věci je naprosto nepochybné, že žalobce formálně naplnil zákonné předpoklady pro získání odpočtu. Považoval však za sporné, zda formální právní úkon byl proveden a realizován jako vážně míněný, nebo zda se jednalo o úkon provedený výhradně či převážně za účelem získání daňového zvýhodnění. V případě vážně míněného budoucího vývoje podnikatelského záměru daňového subjektu by dle krajského soudu 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 však dle krajského soudu trpí žalobou napadené rozhodnutí dílčí nepřezkoumatelností, neboť nepřihlíží k věcným náležitostem smlouvy, nebyly přesvědčivě vyhodnoceny důkazy o představě účastníků smlouvy, o právních důsledcích takové dohody mezi nimi, o úmyslu smluvních stran ohledně toho, za jakých podmínek každý z účastníků smlouvu s druhým účastníkem uzavíral, a zda termín ve smlouvě uvedený může být skutečně pro obě strany závazný a realizovatelný. Správce daně by dle názoru krajského soudu měl rovněž přihlídnout k rozsahu ekonomických aktivit žalobce, který tvrdil, že předmětem jeho ekonomické činnosti je mimo jiné pronájem a správa nemovitostí, zatímco správce daně podle krajského soudu vycházel z toho, že předmětem ekonomických činností žalobce jsou činnosti se správou nemovitostí nesouvisející. Také toto zjištění může dle krajského soudu podpůrně posloužit pro posouzení existence ekonomických důvodů investic, a zda je lze označit za legitimní a souladné s cílem sledovaným zákonem o dani z přidané hodnoty. Vzhledem k nedostatečnému posouzení předmětných otázek dospěl krajský soud k závěru, že napadené rozhodnutí původního žalovaného trpí dílčí nepřezkoumatelností.

II.

Kasační stížnost

Žalovaný (stěžovatel) podal proti tomuto rozsudku kasační stížnost, v níž namítal, že krajský soud nesprávně vymezil podstatu sporu a mylně se zabýval splněním podmínek pro uplatnění odpočtu daně.

Stěžovatel připomněl, že žalobce ve svém odvolání namítal, že správce daně dospěl k nesprávnému právnímu názoru ve vztahu ke stanovení základu daně ve výši 687 884 Kč u zdanitelných plnění označených jako dodání zboží nebo poskytnutí služeb s místem plnění v tuzemsku a v důsledku toho nesprávně vyměřil daň z přidané hodnoty na výstupu v základní sazbě ve výši 137 557 Kč a nesprávně stanovil celkovou daňovou povinnost ve výši 422 Kč. Žalobce tak nijak nebrojil proti odpočtu přijatých zdanitelných plnění od plátců, který byl žalobci přiznán ve výši 137 155 Kč, ale pouze proti stanovení daně na výstupu.

Původní žalovaný tedy řešil výhradně otázku povinnosti žalobce přiznat daň z přidané hodnoty na výstupu a oprávněnost odpočtu daně na vstupu v souvislosti s předmětnými investicemi do cizího majetku nebyla žalobcem vůbec rozporována. Stejně tak i z formulace žalobních námitek je dle stěžovatele zřejmé, že žalobce rozporoval pouze vyměření daně na výstupu. Stěžovatel proto označil za překvapivé, jak krajský soud vymezil předmět sporu a zásadní právní otázku a následně zavázal stěžovatele zkoumat, zda žalobce splnil podmínky pro uplatnění odpočtu daně v souvislosti s investicemi do cizí nemovitosti.

Z žalobou napadeného rozhodnutí a správního spisu předloženého soudu je přitom zřejmé, že žalobci byl nárok na odpočet daně z předmětných investic do cizí nemovitosti finančními orgány uznán. Původní žalovaný jako odvolací orgán však dospěl k závěru, že zhodnocením cizí nemovitosti žalobce poskytoval vlastníku (resp. vlastníkům) nemovitosti z hlediska právní úpravy daně z přidané hodnoty služby, které jsou předmětem daně z přidané hodnoty a v jejichž souvislosti byl žalobce povinen přiznat daň na výstupu.

Krajský soud tedy dle stěžovatele pochybil, pokud nepřezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Z uvedených důvodů tedy stěžovatel Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalobce

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že ji považuje za nedůvodnou a rozsudek krajského soudu za věcně správný. Žalobce nejprve rekapituloval obsah žaloby a podotkl, že krajský soud dal jeho tvrzením za pravdu, a zcela důvodně tak zrušil rozhodnutí původního žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalobce připustil, že správní žalobou rozporoval zejména daň na výstupu, a ne splnění podmínek pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, jimiž se zabýval krajský soud. V kasační stížnosti však stěžovatel dle žalobce nebere vůbec v potaz, že krajský soud

pokračování

své rozhodnutí založil zejména na tom, že v přezkoumávané věci je zásadní posouzení, zda existuje přímý vztah mezi uplatněným odpočtem a ekonomickou činností žalobce, a že k této otázce původní žalovaný dostatečně nepřihlédl, zejména pokud jde o skutečnosti plynoucí z předložené Smlouvy o uzavření budoucí smlouvy kupní a jejího dodatku. Krajský soud také jasně uvedl, že žalobci dle jím předložených důkazů a tvrzení vznikl nárok na odpočet daně bez toho, že by mu vznikla vlastní daňová povinnost, neboť v souvislosti s uskutečňováním ekonomické činnosti nepřijal za takovou svoji činnost v rámci posuzovaného zdaňovacího období úplatu. Tím je dána nesprávnost dosavadního posouzení věci jak původním žalovaným, tak správcem daně, který založil své rozhodnutí na zcela jiném právním názoru než původní žalovaný, a naopak je dána věcná správnost rozsudku krajského soudu, který takové rozhodnutí zrušil. Žalobce proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a přiznal mu náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

IV.

Právní hodnocení věci

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a jednal za něj pověřený zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatuje, že s účinností od 1. 1. 2013 byla dle § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, zrušena dosavadní finanční ředitelství a jejich právním nástupcem se ve smyslu § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb. ve spojení s § 69 s. ř. s. stalo Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně, které tak již v průběhu řízení před krajským soudem nahradilo jako účastník řízení původního žalovaného.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Jak vyplývá již z předešlé rekapitulace, jak finanční úřad, tak původní žalovaný žalobci nárok na odpočet daně přiznali, a tato otázka proto nebyla zpochybňována ani v řízení před krajským soudem. Předmětem sporu mezi účastníky naopak bylo, zda došlo k uskutečnění zdanitelných plnění na výstupu. Stěžovatel i žalobce se přitom v zásadě shodují na tom, že přenechání zhodnocení nemovitosti k užívání vlastníku nemovitosti může být považováno za poskytnutí služby dle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, žalobce však rozporoval závěr původního žalovaného a nyní i stěžovatele, kteří předmětnou činnost kvalifikovali jako poskytnutí služby plátcem bez úplaty pro jiné účely než související s uskutečňováním jeho ekonomických činností, přičemž u přímo souvisejících přijatých plnění byl uplatněn odpočet daně [§ 14 odst. 3

písm. a) a odst. 4 písm. b) uvedeného zákona]. Dle závěrů původního žalovaného i stěžovatele tak žalobci vznikla povinnost přiznat daň z přidané hodnoty na výstupu k okamžiku, kdy mohl vlastník nemovitosti předmětné zhodnocení (služby) využívat [§ 21 odst. 1 a odst. 5 písm. a) téhož zákona]. Žalobce měl naopak za to, že k uskutečnění zdanitelného plnění dojde až ke dni uzavření kupní smlouvy, neboť teprve k tomuto dni bude možné provést výpočet celkového zhodnocení nemovitosti, jak bylo písemně dohodnuto v dodatku Smlouvy o uzavření budoucí smlouvy kupní. Za určující žalobce považoval okamžik, kdy mu vznikne vůči vlastníku nemovitosti příslušná pohledávka ve výši odpovídající zhodnocení nemovitosti oceněné znalcem podle stavu ke dni uzavření kupní smlouvy. Žalobce tedy popíral, že by se jednalo o činnost bezúplatnou, doposud však žádnou úplatu nepřijal a ani mu na ni nevznikl nárok a výše úplaty bude známa až v jiném zdaňovacím období. Vzhledem k uvedenému žalobce namítal, že nebylo možno uplatnit § 21 odst. 5 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, ale mělo být uplatněno písm. b) téhož ustanovení, v relevantním znění, podle něhož se při poskytnutí služby považovalo zdanitelné plnění za uskutečněné dnem uvedeným ve smlouvě, ke kterému dochází k převodu práva nebo k poskytnutí práva k využití (v daném případě převodu oprávnění na vlastníka k využití investice žalobce pro hospodaření s předmětnou nemovitostí); ovšem pokud je sjednán způsob stanovení úplaty a k uvedenému dni není známa její výše, zdanitelné plnění se považovalo za uskutečněné až ke dni přijetí úplaty.

Úkolem krajského soudu tedy bylo posoudit, zda došlo k uskutečnění zdanitelného plnění na výstupu, příp. k jakému okamžiku a zda je lze považovat za úplatné či bezúplatné, eventuálně k jakému datu byla úplata přijata, resp. zda lze závěry, které v tomto smyslu učinil původní žalovaný, považovat za správné.

Z odůvodnění napadeného rozsudku je přitom zřejmé, že se krajský soud uvedenými otázkami nezabýval a namísto toho se vyjadřoval toliko k otázce nároku žalobce na odpočet ve vztahu k plněním uskutečněným na vstupu (investicím do předmětné nemovitosti). Nelze přitom souhlasit s názorem žalobce, že je i přes toto pochybení z rozsudku krajského soudu zřejmé, že dal za pravdu jeho argumentaci. Přestože krajský soud do určité míry posuzoval souvislost s ekonomickou činností žalobce, činil tak pouze ve vztahu k nároku na odpočet dle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, nikoliv ve vztahu k § 14 odst. 3 písm. a) a odst. 4 písm. b) téhož zákona. S ohledem na předmět daného řízení vymezený žalobními námitkami však měla být souvislost s ekonomickou činností žalobce posuzována ve vztahu k poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty (v daném případě vlastníku nemovitosti) ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, v relevantním znění, a nikoliv ve vztahu k investicím do předmětné nemovitosti (za účelem přípravy podmínek pro uskutečnění vlastního podnikatelského záměru žalobce), neboť tato souvislost nebyla finančními orgány rozporována a nárok na odpočet byl žalobci přiznán. Tím se tato věc, jakkoli je v ní rovněž posuzována mj. i otázka, zda se jedná o poskytnutí služby za protiplnění (úplatu), liší např. od věci vedené Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 5 Afs 124/2014, v níž i nyní rozhodující 5. senát Nejvyššího správního soudu položil Soudnímu dvoru Evropské unie předběžnou otázku, na niž Soudní dvůr odpověděl rozsudkem ze dne 22. 6. 2016, *Český rozhlas*, C-11/15, ECLI:EU:C:2016:470. Dovolával-li se tedy krajský soud předcházející judikatury Soudního dvora k uvedené

pokračování

otázce, je jistě na místě k ní i v této věci přihlédnout, ovšem pouze v rámci účastníky řízení vymezeného předmětu sporu.

Nejvyšší správní soud se tedy ztotožnil se stížní námitkou, dle níž krajský soud nesprávně vymezil podstatu sporu a mylně se zabýval splněním podmínek pro uplatnění odpočtu daně. Vzhledem k tomu, že se v důsledku uvedeného pochybení krajský soud již nezabýval otázkami, které byly pro posouzení dané věci rozhodné, je třeba napadený rozsudek považovat za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Zároveň krajský soud uvedeným postupem překročil meze žalobních bodů, ačkoli jimi byl dle § 75 odst. 2 s. ř. s. vázán, dopustil se tedy rovněž jiné vady řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

V.

Závěr a náklady řízení

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude Krajský soud v Brně vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Brně v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 22. července 2016

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu