



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Lukáše Hloucha v právní věci žalobce: **BARDWEL s.r.o.**, se sídlem Národní obrany 823/37, Praha 6, zast. JUDr. Tomášem Zagarem, advokátem, se sídlem 28. října 767/12, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 9. 2021, č. j. 6 Af 17/2019-44,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 2. 2019, č. j. 4938/19/5300-21441-704561, kterým byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům vydaným Finančním úřadem pro hlavní město Prahu a tato rozhodnutí byla potvrzena. Dodatečnými platebními výměry ze dne 12. 7. 2017 a 31. 7. 2017 byla stěžovateli doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2015 až prosinec 2015 ve výši 1.718.489 Kč.

[2] Stěžovatel realizoval v roce 2015 prodej pozemků v lokalitě Doksy 26, které nabyly v roce 2011. V daňových příznacích v roce 2015 zahrnul prodej těchto pozemků do ř. 50 –

plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně v celkové výši 30.419.250 Kč a zároveň tuto částku uvedl v ř. 51 jako hodnotu plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu dle § 76 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, neboť posoudil prodej pozemků jako prodej dlouhodobého majetku, který využíval pro svou ekonomickou činnost a který se dle § 76 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty do výpočtu koeficientu nezahrnuje. Správce daně dospěl v průběhu daňových kontrol k závěru, že se v případě předmětných pozemků nejednalo o prodej dlouhodobého majetku, který stěžovatel využíval pro svou ekonomickou činnost, ale o prodej zboží, který měl být do výpočtu koeficientu zahrnut a nárok na odpočet daně z některých přijatých plnění měl být z důvodu jejich použití jak pro plnění s nárokem na odpočet daně, tak pro plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně, zkrácen. Výsledkem daňové kontroly byla změna celkového nároku na odpočet daně ve výši 2.848.503 Kč na povinnost zaplatit daň ve výši 1.721.670 Kč.

[3] V **žalobě** stěžovatel namítal, že žalovaný nesprávně posoudil otázku, zda předmětné pozemky bylo možné považovat ve smyslu § 76 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů za dlouhodobý hmotný majetek používaný stěžovatelem pro jeho ekonomickou činnost, který se nezahrnuje do výpočtu koeficientu dle § 76 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, nebo zda tyto pozemky pořídil za účelem jejich dalšího prodeje, a proto jejich prodej představoval prodej zboží, který měl být do výpočtu koeficientu zahrnut. Namítal, že v daňovém řízení prokázal, že předmětné pozemky aktivně využíval (a využívá) ke své podnikatelské činnosti a že se tak nejedná jen o artikl určený k prodeji.

[4] V žalobě stěžovatel rovněž poukázal na to, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Afs 60/2010-63, který sloužil jako primární argumentační zdroj žalovaného, se vztahoval k odlišnému legislativnímu stavu zákona o dani z přidané hodnoty, v době rozhodování správce daně u zmíněného rozsudku (rok 2004) zákon neobsahoval definici dlouhodobého majetku. Dále namítal, že žalovaný nemůže použít rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-98/07, *Nordania Finans a BG Factoring* pro výklad pojmu dlouhodobý majetek uvedený v § 76 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, protože by si tím vynucoval po daňovém subjektu přímý účinek směrnice, a to je v případě směrnice ve vztahu k jednotlivcům vyloučené. Zatímco Směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále „Směrnice o DPH“) pracuje s pojmem investiční majetek, zákon o dani z přidané hodnoty pracuje s pojmem dlouhodobý hmotný majetek. Tyto pojmy však dle stěžovatele nelze ztotožnit, jak učinil žalovaný. Pokud by byla připuštěna nejednoznačnost výkladu v této věci, tak se stěžovatel dovolával zásady *in dubio mitius*.

[5] **Městský soud** námitku stěžovatele ohledně nesprávného posouzení charakteru předmětných pozemků neshledal důvodnou. Úvodem předeslal, že neshledal žádného důvodu odchýlit se od závěrů, které vyslovil ve svém rozsudku ze dne 29. 4. 2010, č. j. 6 Ca 6/2007-29, jenž byl potvrzen rozsudkem NSS ze dne 31. 10. 2011, č. j. 8 Afs 60/2010-63, který vzal žalovaný za právní základ daného případu a jehož aplikaci na nyní projednávanou věc stěžovatel rozporuje. Městský soud dospěl k závěru, že skutkově i právně se jedná o obdobné případy. Městský soud odkázal na relevantní právní úpravu stran způsobu výpočtu odpočtu daně, resp. jeho krácení pomocí koeficientu, z níž

pokračování

vyplývá, že do výpočtu koeficientu se nezapočítává prodej dlouhodobého majetku, který plátce používal pro svou ekonomickou činnost; dále odkázal na § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, který definuje, co se rozumí ekonomickou činností pro účely zákona o dani z přidané hodnoty. Pro nyní projednávaný případ to dle městského soudu znamená, že do výpočtu koeficientu by nebyl zahrnut - a koeficient by tedy nijak neovlivnil - pouze takový prodej pozemků, které jsou dlouhodobým majetkem plátce a jež plátce současně používal pro svou ekonomickou činnost. Z toho vyplývá, že představoval-li prodej předmětných pozemků prodej zboží, bylo třeba je zahrnout do výpočtu koeficientu.

[6] Městský soud konstatoval, že pojem dlouhodobého majetku není v zákoně o dani z přidané hodnoty přímo definován; podle § 4 odst. 4 písm. d) bod 3 zákona se dlouhodobým majetkem rozumí obchodní majetek, který je pozemkem, který je dlouhodobým hmotným majetkem podle právních předpisů upravujících účetnictví; v § 19 odst. 8 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví je uvedeno, že „pro účely tohoto zákona se majetek a závazky člení na dlouhodobé a krátkodobé. Dlouhodobým se rozumí takový majetek a závazky, kde doba použitelnosti, popřípadě sjednaná doba splatnosti při vzniku účetního případu je delší než 1 rok, ostatní majetek a závazky jsou považovány za krátkodobé. Pro účely vykazování v účetní závěrce se aktiva mohou členit na stálá a oběžná. Pokud s ohledem na charakter majetku a závazků objektivně nelze použít uvedená hlediska členění, je rozhodující záměr účetní jednotky projevený při jejich porřízení.“ Městský soud doplnil, že definice dlouhodobého hmotného majetku je dále uvedena v prováděcí vyhlášce k zákonu o účetnictví č. 500/2002 Sb.; podle § 7 odst. 1 této vyhlášky jsou dlouhodobým hmotným majetkem pozemky bez ohledu na výši ocenění, pokud však nejsou z účetního hlediska zbožím. Zbožím jsou naopak podle účetního předpisu ty pozemky, které účetní jednotka, jejímž předmětem je nákup a prodej nemovitostí, nakupuje za účelem prodeje a sama je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení (§ 9 odst. 5 této vyhlášky); pojem zboží je dále definován v § 4 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Městský soud konstatoval, že žalovaný sice v napadeném rozhodnutí výslovně uvedl, že „pojem dlouhodobý majetek není v ZDPH definován,“ (bod [27] napadeného rozhodnutí), čehož se dovolával stěžovatel v žalobě, nicméně žalovaný následně k definici dlouhodobého majetku odkázal na § 4 odst. 4 písm. d) bod 3 zákona o dani z přidané hodnoty, zákon o účetnictví a vyhlášku č. 500/2002 Sb., tedy na stejné předpisy, na které odkazoval stěžovatel; v tomto směru tedy městský soud neshledal rozpor mezi stranami sporu, neboť obě vycházely ze stejných právních předpisů, jen si je jiným způsobem vyložily.

[7] Městský soud konstatoval, že ve shodě s žalovaným posoudil ekonomickou činnost stěžovatele jako činnost developerskou s tím, že stěžovatel nakupoval pozemky se záměrem jejich přeměny na jednotlivé stavební parcely a se záměrem jejich následného prodeje; i přesto, že o nich tedy účtoval jako o dlouhodobém majetku, tak nemohlo dojít k prodeji dlouhodobého majetku, ale k prodeji zboží. Dle městského soudu totiž stěžovatel nepředložil žádné relevantní důkazy, které by najisto prokázaly jeho tvrzení o tom, že prodej pozemků byl prodejem hmotného majetku, resp. které by zpochybnilly závěry daňových orgánů, že v případě pozemků se jednalo o prodej zboží. Tento závěr daňových orgánů má dle soudu oporu v provedeném dokazování. Městský soud rovněž poznamenal, že sám stěžovatel na počátku řízení sdělil, že je developerem a je jím prováděna developerská činnost; ačkoliv náplň této činnosti není právně vymezena, obecně ji dle

městského soudu lze chápat jako investiční činnost ve stavebnictví zabývající se rozvojem a zhodnocením území: obvykle od fáze vyhledání území a přípravy projektu až po fázi prodeje, případně nájmu nově vzniklých staveb. Rovněž k výzvě správce daně sám stěžovatel uvedl, že „*dlouhodobě provádí developerskou činnost z komplexních plnění obsahující nákup pozemků, jejich dalšího využívání a pronajímání, následnou přípravu projektu na změnu účelu využití, zasítování a výstavbu inženýrských sítí a navazující prodej pozemků, případně výstavbu rodinných domků a následný prodej rodinných domů včetně souvisejících pozemků.*“ Stěžovatel uváděl, že v rámci své ekonomické činnosti již mnoho let podniká aktivní kroky k obchodnímu prodeji nemovitostí. Uvedl, že jednotlivé projekty se časově prolínají a že tyto projekty realizuje v systematických cyklech, kdy jeden rok nakupuje pozemky nebo vyjednává smlouvy s vlastníky pozemků o realizaci staveb na pozemcích cizích vlastníků, druhý rok se zajišťují projekty pro územní rozhodnutí a následně projekty pro stavební povolení, další rok se realizuje stavba na základě stavebních projektů a po dokončení staveb a vydání kolaudačních rozhodnutí za úplaty se převádějí inženýrské sítě do vlastnictví jejich provozovatelů a realizuje se realitní a marketingová činnost směřující k prodeji jednotlivých stavebních pozemků nebo dokončených nemovitostí (rodinných domů). Následně však poté, co byl správcem daně seznámen s výsledkem kontrolního zjištění (písemnost ze dne 21. 3. 2017), tj. se závěrem, že prodej předmětných pozemků nelze ve smyslu § 76 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty považovat za prodej dlouhodobého majetku, svá tvrzení změnil a uváděl (dne 11. 5. 2017), že developerem není, není ani obchodníkem s realitami, ale je pouze stavební firmou, která svou technikou vykonává stavební činnost, a že pozemky nenakupoval za účelem dalšího prodeje. V reakci na seznámení a výzvu odvolacího orgánu ze dne 14. 11. 2018 začal uvádět, že prvotním záměrem využití lokality „Doksy 26“ bylo v letech 2011 – 2013 postavit na uvedených pozemcích postupně svou vlastní ekonomickou činností a vlastními stavebními výkony typizované rodinné domy a tyto pronajímat za účelem dlouhodobého výnosu z pronájmů těchto rodinných domů a z činností navazujících na užívání rodinných domů, např. zajišťování služeb pro nájemce ve formě úklidu, drobných úprav, pozáručního servisu, zahradnických prací a ostrahy objektu. Za tímto účelem měl, dle svého tvrzení, v letech 2012 – 2014 testovat sériovou výrobu typizovaných rodinných domů, které by se následně realizovaly v dané lokalitě s tím, že každého půl roku měl v úmyslu zahájit výstavbu 4 až 5 rodinných domů. Proto zajistil projektovou dokumentaci umožňující stavbu 26 rodinných domů a připravil dva konkrétní typizované rodinné domy v lokalitě „Doksy 82“ (při stavbě těchto dvou domů pak lokalitu „Doksy 26“ využíval jako staveniště atd.). Z uvedeného je dle městského soudu zřejmé, že v průběhu řízení stěžovatel tvrzení o své ekonomické činnosti a o charakteru předmětných pozemků několikrát změnil, což nasvědčuje účelovosti jeho postupu.

[8] V **kasáční stížnosti** stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti a v nedostatku důvodů rozhodnutí v předcházejícím řízení, a nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

[9] Stěžovatel namítá, že se městský soud v rozsudku nevypořádal se všemi argumenty stěžovatele a nezohlednil definici dlouhodobého majetku v zákoně o dani z přidané hodnoty, ačkoli tento zákon jednoznačně definuje pojem dlouhodobý majetek v § 4 odst. 4 písm. d). Pro případy dlouhodobého majetku ve formě pozemků zákon odkazuje na

pokračování

vyhlášku č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví (viz § 7 odst. 1, § 9 odst. 5 vyhlášky) Ačkoli městský soud v bodě 39 napadeného rozsudku podmínky pro stanovení dlouhodobého majetku ve formě nemovitostí shrnul, dále již se k jejich splnění stěžovatelem nevyjádřil a odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Afs 60/2010-63, které považoval za skutkově i právně obdobné. Ve zmíněném rozhodnutí Nejvyšší správní soud konstatoval absenci definice dlouhodobého majetku v zákoně o dani z přidané hodnoty; od roku 2011 byl však zákon v tomto ohledu novelizován a jednoznačně definuje dlouhodobý majetek jako pojem, který je použitelný pro sousloví „dlouhodobý majetek“ uvedené v celém zákoně, tedy i v § 76 odst. 4. Z toho důvodu není odkaz na zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu přílehlavý. Tento závěr podporuje i skutečnost, že na rozdíl od řízení, které předcházelo vydání rozhodnutí č. j. 8 Afs 60/2010-63, stěžovatel od počátku tvrdí a dokládá nesplnění podmínek, které vedou k tomu, že dle účetních předpisů je nutné o pozemcích účtovat jako o dlouhodobém majetku. Stěžovatel naopak prokázal, že pozemky pronajímal a dále že pozemky používal ke své ekonomické činnosti jako skladovací plochu pro materiál a zázemí při stavebních činnostech probíhajících na jiných pozemcích.

[10] Městský soud dle stěžovatele pouze obecně konstatoval, že z dostupných podkladů „posoudil ekonomickou činnost žalobce jako činnost developerskou s tím, že žalobce nakupoval pozemky se záměrem jejich přeměny na jednotlivé stavební parcely a se záměrem jejich následného prodeje“ (bod 42 napadeného rozsudku). Městský soud dále (ne)splnění podmínek nijak nezkoumal a pouze uvedl, že sjednané nájemné není relevantní, jelikož se jednalo nájemné za symbolickou cenu (bod 49 napadeného rozsudku)

[11] Městský soud se vyjadřuje k transpozici práva Evropské unie do tuzemského zákona o dani z přidané hodnoty a uvádí, že poukaz stěžovatele na nejasnost § 76 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty platného před 1. 4. 2019 je nerelevantní, jelikož toto ustanovení by mělo být vždy vykládáno ve smyslu Směrnice o DPH a judikatury SDEU. Stěžovatel s tímto tvrzením nesouhlasí; uvádí, že právo Evropské unie je sice nadřazené českému, ale směrnice Evropské unie je akt určený členskými státy EU, který musí být implementován do vnitrostátního práva. V některých případech však SDEU směrnicím přiznává přímý účinek s cílem chránit práva jednotlivců, proto ve své judikatuře stanovil, že směrnice má přímý účinek, jsou-li její ustanovení bezpodmínečná, dostatečně jasná a přesná a pokud příslušná země Evropské unie netransponovala směrnici ve stanovené lhůtě (rozsudek ze dne 4. prosince 1974, ve věci *Van Duyn*). Jinak směrnice může mít pouze vertikální přímý účinek a členské státy nemohou přímý účinek směrnice aplikovat proti jednotlivci (rozsudek ze dne 5. dubna 1979, ve věci *Tullio Ratti*). Pojem „dlouhodobý majetek“ Směrnice o DPH nijak nedefinuje, zatímco zákon o dani z přidané hodnoty ano. Pokud tedy odkazovaná rozhodnutí SDEU určitým způsobem pojem dlouhodobý majetek vykládají, jedná se o výklad pojmu uvedeného ve Směrnici o DPH. Zákon o dani z přidané hodnoty však nad rámec znění Směrnice o DPH obsahuje vlastní definici dlouhodobého majetku, která je však od výkladů tohoto pojmu rozsudky SDEU odlišná.

[12] Dle stěžovatele žalovaný, potažmo městský soud, nesprávně vycházejí primárně z výkladu pojmu „dlouhodobý majetek“ ve smyslu Směrnice o DPH (která jej sama o sobě nijak nedefinuje), zatímco definici tohoto pojmu v zákoně o dani z přidané hodnoty nijak

nezohledňují, resp. v podstatě aplikují přímý účinek Směrnice o DPH na stěžovatele v rozporu se zněním českého zákona o DPH. Takový postup je v přímém rozporu se zákazem aplikace přímého účinku směrnice EU. Nesprávná implementace směrnice do zákona o dani z přidané hodnoty nemůže být v žádném případě dávana k tíži stěžovatele. Městský soud zásadu *in dubio mitius* vykládá zcela nelogicky tak, že aplikace této zásady není na místě, neboť „*správce daně od počátku řízení ve vztahu k žalobci vystupoval jednotně a zastával výklad předmětného ustanovení uvedený v rozsudcích SDEU a NSS*“. Toto je nesprávná aplikace právních předpisů, neboť pro použití zásady *in dubio mitius* je rozhodující, zda konkrétní ustanovení bylo v praxi nejednoznačné a umožňovalo více výkladů, nikoliv situaci, kdy by správce daně v řízení vůči konkrétnímu subjektu nevystupoval jednotně.

[13] Žalovaný ve **vyjádření** konstatoval, že se městský soud se všemi stěžejními žalobními námitkami vypořádal; napadený rozsudek je plně přezkoumatelný. Žalovaný poukazuje na to, že právní úprava pojmů dlouhodobý majetek a zboží (tedy stěžovatelem namítané nenaplnění definice zboží dle podmínek uvedených ve vyhlášce), je v řešené věci podružná, neboť § 76 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty upravující hodnoty, které nemají být do výpočtu krátícího koeficientu zahrnovány, je transpozicí čl. 174 odst. 2 Směrnice o DPH, a jako takové musí být toto ustanovení vykládáno jednotně v celé Evropské unii, evropské právo je nadřazeno vnitrostátnímu předpisu. Hlavní rozdíl mezi dlouhodobým hmotným majetkem a zbožím je v předpokládaném (a posléze i realizovaném) způsobu budoucího využití pozemků a prodej pozemků nemůže být současně ekonomickou činností plátce a současně být k této činnosti používán. Správce daně i žalovaný v posuzovaném případě dospěli k závěru, že pozemky byly předmětem ekonomické činnosti stěžovatele, byly pořízeny za účelem jejich následného prodeje, a nikoliv k výkonu uskutečňování ekonomické činnosti. Co se týče právního hodnocení obsaženého v rozporovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 60/2010, to je postaveno na zhodnocení rozdílu mezi dlouhodobým hmotným majetkem a zbožím především z pohledu účelu nákupu posléze prodaných pozemků. Žalovaný má za to, že dostatečně prokázal, že rozhodující je faktická činnost stěžovatele, nikoliv, jak o pozemcích účtoval. Rovněž z citace důvodové zprávy, na kterou městský soud odkázal, vyplývá, že ačkoliv byl do zákona o dani z přidané hodnoty vložen výslovný odkaz na zákon o účetnictví (zákonem č. 47/2011 Sb.), tak se jedná pouze o legislativně technickou změnu s odůvodněním zjednodušení formulací, lze tedy uzavřít, že věcně k žádné změně nedošlo. Námitky stěžovatele, že nebylo příslušné ustanovení Směrnice o DPH transponováno do vnitrostátního práva, považuje žalovaný za nedůvodné, stejně jako jeho námitku o dovozování přímého účinku Směrnice o DPH. Tato námitka pak sama o sobě neobstojí, když je zřejmé, že k transpozici předmětného ustanovení došlo. Žalovaný považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

[14] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu a z důvodů, které stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil, neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[16] Stěžovatel uplatnil námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku, tvrdí, že se městský soud dostatečně nevypořádal se všemi argumenty stěžovatele.

[17] Z konstantní judikatury vyplývá, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75). Tato kritéria napadený rozsudek splňuje, neboť je z jeho odůvodnění zcela zřejmé, jakými úvahami byl při posouzení věci v rozsahu stěžovatelem formulovaných žalobních bodů krajský soud veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl; v přezkoumávaném rozsudku srozumitelně vyložil svůj náhled na věc a vypořádal všechny pro věc základní námitky stěžovatele. Skutečnost, že stěžovatel se závěry městského soudu nesouhlasí, nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro (namítanou) nepřezkoumatelnost; tu ostatně nezakládá ani závěr městského soudu, že se ztotožnil s hodnocením žalovaného (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130: „*Je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, 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, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.*“).

[18] Nejvyšší správní soud konstatuje, že městský soud v bodech [42] a násl. napadeného rozsudku zcela jasně ozřejmil svoji úvahu, zda předmětné pozemky lze považovat za dlouhodobý majetek, a to v návaznosti na posouzení charakteru stěžovatelovy ekonomické činnosti. Stěžovatel se v rozhodné době zabýval developerskou činností a předmětné pozemky měly pro něj charakter zboží; stěžovatel nakupoval pozemky se záměrem jejich přeměny na jednotlivé stavební parcely a jejich následného zhodnocení prodejem pozemků. Tento závěr má oporu v dokazování a v předkládaném spisovém materiálu. Ze spisu vyplynulo, že skutečnost, že se stěžovatel zabývá realitní činností, uváděl sám i ve smlouvách, které uzavíral s různými subjekty. Až poté, co byl správcem daně seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, stěžovatel svá tvrzení změnil a začal uvádět, že developerem není, není ani obchodník s realitami, ale je pouze stavební firmou, kterou svou technikou vykonává stavební činnost, a že pozemky nenakupoval za účelem dalšího prodeje atd. Později svá tvrzení ohledně počátečního podnikatelského záměru při pořízení pozemku změnil a začal uvádět, že prvotním záměrem využití předmětné lokality bylo postavit na pozemcích vlastní ekonomickou činností typizované rodinné domy a tyto pronajímat za účelem dlouhodobého výnosu z pronájmů a z činností na to navazujících.

[19] Stěžovatel dále namítá, že žalovaný, potažmo městský soud, nezohlednil definici dlouhodobého majetku v zákoně o dani z přidané hodnoty a v prováděcí vyhlášce č. 500/2002 Sb., tvrdí, že ačkoli městský soud v napadeném rozsudku shrnul podmínky pro naplnění definice dlouhodobého hmotného majetku, tak se nevyjádřil k jejich naplnění ze strany stěžovatele. Stěžovatel tvrdí, že pozemky pronajímal a používal ke své

ekonomické činnosti, což ze strany městského soudu bylo podrobeno zkoumání s výsledkem pouhého konstatování, že ekonomická činnost stěžovatele byla činností developerskou. Stěžovatel namítá nepřítapnost aplikace rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 60/2010-63, neboť se vztahoval k jinému legislativnímu stavu a nesprávnou aplikaci evropského práva. Nejvyšší správní soud neshledal ani tyto námitky stěžovatele důvodné, neboť i s těmi se městský soud přezkoumatelným způsobem vypořádal, vyložil, proč má za to, že odkazovaný rozsudek NSS je na věc použitelný, jakož i provedení transpozice Směrnice o DPH do zákona o dani z přidané hodnoty.

[20] Nejvyšší správní soud při posouzení věci dospěl ke stejným závěrům jako žalovaný, potažmo městský soud, že se v předmětném případě nejednalo o prodej dlouhodobého majetku, který by byl stěžovatelem používán pro ekonomickou činnost, ale jednalo se o prodej zboží, měl být proto do výpočtu koeficientu zahrnut a nárok na odpočet daně měl být v souladu s § 76 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty zkrácen. Pouze na okraj Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že stěžovatel své původní tvrzení o developerské činnosti a využití pozemků pro obchodní účely v daňovém řízení dvakrát změnil, což samo o sobě snižuje věrohodnost jeho tvrzení (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2018, č. j. 2 Afs 71/2017-28, v němž se uvádí: „Je nepochybné, že jakkoli má žalobkyně právo svá tvrzení měnit a upravovat dle své úvahy, může v jistý moment dojít k tomu, že její tvrzení bude třeba považovat za nevěrohodná jako celek a nezpůsobilá být dále zkoumána prováděním důkazů, jež k prokázání tvrzených skutečností opakovaně nevedou. Jinak a „drsněji“ řečeno, daňovému subjektu zásadně nelze zakázat, aby o svých daňově relevantních záležitostech neuváděl pravdu či některé zamlčel. Pokud je však něco takového zjištěno, musí daňový subjekt počítat s tím, že k jeho dalším tvrzením, která uvede v reakci na zjištění nepravdivosti či neúplnosti tvrzení dřívějších, bude správce daně přistupovat s podstatně větší nedůvěrou a bude k jejich prokázání vyžadovat vsutku přesvědčivé a spolehlivé důkazy.“). Poslední tvrzení stěžovatele o záměru výstavby domů na předmětných pozemcích za účelem jejich následného pronájmu a poskytování služeb nebylo bezpochyby prokázáno, když naopak skutečnost, že pozemky byly od počátku určeny k prodeji, vyplývá i ze způsobu rozdělení pozemků na část 1m² s inženýrskými sítěmi a část bez inženýrských sítí tak, aby při prodeji byl zatížen daní z přidané hodnoty pouze pozemek o výměře 1m².

[21] Nejvyšší správní soud konstatuje, že úprava pojmů dlouhodobý majetek a zboží (tedy stěžovatelem namítané nenaplnění definice zboží dle podmínek uvedených ve vyhlášce), je v řešené věci podružná, neboť § 76 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty upravující hodnoty, které nemají být do výpočtu krátícího koeficientu zahrnovány, je transpozicí čl. 174 odst. 2 Směrnice o DPH; toto ustanovení musí být proto vykládáno jednotně v celé Evropské unii, evropské právo je nadřazeno vnitrostátnímu předpisu. Hlavní rozdíl mezi dlouhodobým hmotným majetkem a zbožím je v předpokládaném (a posléze i realizovaném) způsobu budoucího využití pozemků a prodej pozemků nemůže být současně ekonomickou činností plátce a současně být k této činnosti používán.

[22] Nelze ani souhlasit se stěžovatelem o nepřítapné aplikaci rozsudku NSS sp. zn. 8 Afs 60/2010; dle stěžovatele se jednalo o jinou skutkovou a právní situaci, neboť zákon o dani z přidané hodnoty ve zdaňovacím období roku 2015 (na rozdíl od znění roku

pokračování

2004) obsahoval jedinou přímo použitelnou definici dlouhodobého hmotného majetku a stěžovatel prokázal dlouhodobé používání pozemků pro vlastní ekonomickou činnost, pronájem pozemků a další podmínky vedoucí k tomu, že pozemky byly správně evidovány jako dlouhodobý majetek. Právní hodnocení obsažené v rozporovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu je postaveno na zhodnocení rozdílu mezi dlouhodobým hmotným majetkem a zbožím, především z pohledu účelu nákupu posléze prodaných pozemků. V případě stěžovatele bylo dostatečně prokázáno, že rozhodující je faktická činnost stěžovatele, nikoliv, jak o předmětných pozemcích účtoval. Z důvodové zprávy, na kterou městský soud poukázal, vyplývá, že ačkoliv byl do zákona o dani z přidané hodnoty vložen výslovný odkaz na zákon o účetnictví (zákonem č. 47/2011 Sb.), tak se jedná pouze o legislativně technickou změnu s odůvodněním zjednodušení formulací. Stěžovateli tedy nelze přisvědčit, že s ohledem na výslovný odkaz na zákon o účetnictví obsažený od 1. 4. 2011 v zákoně o dani z přidané hodnoty nejsou závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v rozsudku sp. zn. 8 Afs 60/2010 příléhavé i pro nyní řešený případ, neboť věcně nedošlo k žádné změně.

[23] V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud mimo jiné konstatoval: *„Nejvyšší správní soud pro účely posuzované věci spatřuje hlavní rozdíl mezi dlouhodobým hmotným majetkem a zbožím zejména v předpokládaném (a posléze i realizovaném) způsobu budoucího užití nakoupených pozemků. Podstatným je tedy účel nákupu posléze prodaných pozemků. Není přitom podstatné, zda k prodeji pozemků dojde v delším časovém odstupu od nákupu, neboť se může jednat o obchodní strategii daňového subjektu. Prodej pozemků nemůže být současně ekonomickou činností plátce a současně být k této činnosti používán. Na tomto místě je možno učinit dílčí závěr, že pokud daňový subjekt coby obchodník s realitami vykonává činnost spočívající v nákupu pozemků za účelem jejich následného prodeje, je třeba takový pozemek obecně považovat za zboží. Výnos z tohoto prodeje se pak musí zohlednit v koeficientu dle § 76 odst. 3 písm. a) zákona o DPH.*

Pro úplnost lze doplnit, že závěry městského soudu nejsou v rozporu ani s relevantní unijní právní úpravou ani s rozhodovací činností Soudního dvora. Podle čl. 19 odst. 2. šesté směrnice Rady 77/388/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, se z výpočtu odpočitatelného podílu vylučuje výše obratu vztahující se k dodání investičního majetku, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku. Soudní dvůr se zabýval skutkově částečně podobným případem v rozsudku ze dne 6. 3. 2008, Nordania Finans a BG Factoring, C-98/07, Sb. rozh. s. I-1281, v němž dospěl k závěru, že pojem "investiční majetek, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku" nezahrnuje vozidla, která leasingová společnost pořizuje, aby je pronajala a poté po skončení leasingových smluv prodala, pokud je prodej uvedených vozidel při skončení těchto smluv nedílnou součástí obvyklých hospodářských činností tohoto podniku. Pokud prodej takového zboží patří mezi obvyklé zdanitelné činnosti osoby povinné k dani, musí být obrat, který se k němu vztahuje, zohledněn při výpočtu odpočitatelného podílu. Jelikož v posuzované věci čl. 19 odst. 2 šesté směrnice Rady nevyvolává výkladové potíže a přitom bylo možné se opřít i o judikaturu Soudního dvora, Nejvyššímu správnímu soudu nevyvstala povinnost se obrátit na Soudní dvůr Evropské unie s předběžnou otázkou (čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie).“

[24] V rozsudku ve věci C-98/07, Nordania Finans a BG Factoring, Soudní dvůr EU vyslovil, že i když je vymezení pojmu „investiční majetek“ v některých případech

ponecháno na členských státech, nemůže být členským státům toto právo přiznáno pro použití pravidel výpočtu podílu vymezených v čl. 174 odst. 2 Směrnice o DPH, neboť tento pojem musí být vykládán jednotným a autonomním způsobem v celé Evropské unii. Pojem investiční (dlouhodobý) majetek nemůže dle SDEU zahrnovat majetek, jehož prodej má pro dotyčnou osobu povinnou k dani povahu obvyklé hospodářské činnosti. Zcela v souladu s výše uvedeným rozhodl i Nejvyšší správní soud výše označeným rozsudkem, kdy potvrdil, že § 76 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty byl transponován čl. § 174 odst. 2 písm. a) směrnice a že pojmy uvedené v § 76 odst. 4 písm. a) zákona je nutno vykládat shodně s tímto článkem směrnice.

[25] Stěžovatel tedy zcela nepřípadně namítá, že ačkoliv je evropské právo nadřazené tuzemskému právu, musí být zároveň transponováno do vnitrostátního práva, a zároveň dodává, že směrnice může mít přímý účinek jen za splnění podmínek stanovených judikaturou SDEU. Neobstojí ani námitka, že městský soud vychází shodně s žalovaným primárně z výkladu pojmu dle Směrnice o dani z přidané hodnoty a nezohledňuje pojem dle zákona o dani z přidané hodnoty.

[26] Dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu městský soud správně potvrdil transpozici čl. 174 Směrnice o DPH do zákona o dani z přidané hodnoty v § 76 odst. 4 písm. a), když v bodě [62] uvedl, že nemá o této transpozici pochybnost a že pojmy „investiční majetek“ a „dlouhodobý majetek“ považuje za obsahově stejné. Námitky stěžovatele k tomu, že nebylo příslušné ustanovení směrnice transponováno do vnitrostátního práva tak považuje kasační soud za nedůvodné, stejně jako námitku o dovozování přímého účinku směrnice. Tato námitka pak sama o sobě neobstojí, když je zřejmé, že k transpozici předmětného ustanovení došlo. Pro úplnost lze uvést, že žalovaný se v odůvodnění svého rozhodnutí rovněž podrobně věnoval namítanému přímému účinku směrnice vůči jednotlivci. Nejvyšší správní soud zcela souhlasí se závěry městského soudu, že je nezbytné na pojem dlouhodobého majetku nahlížet optikou zmíněné judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu, neboť je nutno tento pojem vykládat jednotně v celé Evropské unii (z důvodu, aby výše odpočtu byla ve všech členských státech vypočtena obdobně) tak, že nemůže zahrnovat majetek, jehož prodej má pro dotyčnou osobu povinnou k dani povahu jeho obvyklé hospodářské činnosti.

[27] Stěžovatel v kasační stížnosti závěrem namítá, že městský soud přiznává nejednotnost postupu při výkladu § 76 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, avšak zcela nelogicky tvrdí, že na místě není použití zásady *in dubio mitius*. K argumentu stěžovatele, že v dané věci existuje více možných výkladů právní úpravy, Nejvyšší správní soud dodává, že pro danou věc není taková argumentace vůbec relevantní, neboť nenastala situace, kdy by vedle sebe obstálo vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů ohledně pojmu dlouhodobý majetek ve smyslu § 76 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, žalovaný zastával po celou dobu řízení konzistentně pouze jeden výklad v souladu s judikaturou Soudního dvora EU, proto nebylo vůbec na místě zvažovat uplatnění zásady *in dubio mitius* (viz např. rozsudek NSS č. j. 4 As 28/2014-40, dle kterého „aplikace zásady *in dubio mitius*, resp. *in dubio pro libertate*, v posuzované věci nepřipadá v úvahu, neboť použití této zásady předpokládá možnost alespoň dvou veškerými v úvahu připadajícími výkladovými metodami obhajitelných výkladů právní normy.“ Jak již podrobně zdůvodnil městský soud, novelizace § 76 odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty

pokračování

nebyla přiznáním zákonodárce, že právní úprava výpočtu vypořádacího koeficientu účinná v rozhodné době neodpovídala právním závěrům uvedeným v rozsudku SDEU C-98/07, ale jednalo se o upřesnění tohoto ustanovení v zájmu zachování právní jistoty, neboť do té doby v praxi nebylo při výkladu tohoto ustanovení postupováno jednotně.

[28] Nejvyšší správní soud závěrem dodává, že ke skutečnosti, že část pozemků byla po určitou dobu využívána pro zemědělské účely (stěžovatel je pronajímal ZD Kačice) dle smlouvy za symbolickou cenu 2.500 Kč za rok, nemá na výše uvedené závěry žádný vliv, neboť stěžovatel bezesporu pozemky o celkové výměře 42.835 m² za účelem získání tohoto příjmu nepoživoval. Stejně tak nemá na posouzení pozemků jako zboží vliv, že v průběhu realizace na pozemcích umísťoval reklamu, skladoval materiál, za úplatu zřídil věcné břemeno týkající se sítí, prováděl, coby subdodavatel, stavební práce související s výstavbou elektrických vedení společnosti ČEZ Distribuce a.s., či získal provizi za zprostředkování úvěrů využitých na nákup pozemků jeho zákazníky. Rovněž není rozhodné, že pozemek o výměře 105 m² z uvedené lokality nebyl prodán a že jej stěžovatel v období od 1. 5. 2017 do 31. 12. 2018 pronajal stavební společnosti. V odkazovaném rozsudku sp. zn. 8 Afs 60/2010 Nejvyšší správní soud uvedl: „*Nejvyšší správní soud ovšem netvrdí, že by veškerý prodej nemovitosti daňovým subjektem, jehož předmětem podnikání je realitní či developerská činnost, musel být výlučně posuzován jako prodej zboží a musel by být zohledněn při výpočtu koeficientu. I obchodník s nemovitostmi může některé nemovitosti používat jako nástroj pro realizaci vlastní ekonomické činnosti. Je to právě plátce, koho ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu stihá nejenom břemeno tvrzení, ale zejména břemeno důkazní. Stěžovatel tudíž měl ve vztahu ke konkrétním pozemkům například doložit, že pozemky nakoupil pro vlastní užívání nebo že konání jím vymezených činností představovalo vlastní ekonomickou činnost, kterou zamýšlel dosáhnout návratnost investice do pozemku coby dlouhodobého hmotného majetku.*“ Jak již bylo uvedeno výše, stěžovatel poživoval pozemky v rámci své developerské činnosti, všechny pozemky měly pro něj charakter zboží - nakupoval pozemky se záměrem jejich přeměny na jednotlivé stavební parcely a jejich následného zhodnocení prodejem pozemků. Jiný záměr stěžovatel v rámci svého důkazního břemene neprokázal. Naopak, skutečnost, že pozemky byly od počátku určeny k prodeji, vyplývá mimo jiné i ze způsobu jejich rozdělení na část o výměře 1 m² s inženýrskými sítěmi a na část bez inženýrských sítí tak, aby při prodeji zákazníkům byl daní zatížen pouze pozemek o výměře 1 m². Toto dělení by postrádalo smysl, pokud by záměrem stěžovatele nebyl jejich prodej, ale stavba na vlastních pozemcích v uvedené lokalitě domů k jejich následnému pronájmu.

[29] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že městský soud postupoval v souladu se zákonem, vycházel současně z relevantní judikatury, z jejíhož rámce nevybočil, své úvahy a závěry přezkoumatelným způsobem odůvodnil. Nejvyšší správní soud neshledal kasační námitky stěžovatel důvodné, proto kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[30] O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady přesahující jeho správní činnost, nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. března 2023

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu