Spis 8 Afs 65/2010 byl spojen se spisem číslo 8 Afs 60/2010 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:

8 Afs 60/2010 – 63

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **UNI-PRAG, a. s.**, se sídlem Hybernská 1007/20, Praha 1, zastoupen JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem U Bulhara 3, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 11. 2006, čj. 8369/06-1300-203299, čj. 8371/06-1300-203299 a čj. 8368/06-1300-203299, o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Městského soudu v Praze ze dne 29. 4. 2010, čj. 6 Ca 6/2007 - 29, čj. 6 Ca 7/2007 - 28 a čj. 6 Ca 5/2007 - 26,

takto:

I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 60/2010, 8 Afs 61/2010 a 8 Afs 65/2010 **se spojují** ke společnému projednání a nadále budou vedeny pod sp. zn. 8 Afs 60/2010.

II. Kasační stížnosti **se zamítají.**

III. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

IV. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad v Poděbradech (správce daně) dodatečným platebním výměrem ze dne 2. 3. 2006, čj. 10835/06/055922/1862, snížil částku uvedenou na řádku č. 540 v daňovém přiznání žalobce k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen – červen 2004

o 2 738 000 Kč. Odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 3. 11. 2006, čj. 8368/06-1300-203299.

[2] Správce daně dodatečným platebním výměrem ze dne 2. 3. 2006, čj. 10837/06/055922/1862, snížil částku uvedenou na řádku č. 540 v daňovém přiznání žalobce k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2004 o 1 360 000 Kč. Odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 3. 11. 2006, čj. 8369/06-1300-203299.
[3] Správce daně platebním výměrem ze dne 7. 3. 2006, čj. 11328/06/055922/1862, snížil částku uvedenou na řádku č. 540 v daňovém přiznání žalobce k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2004 o 17 055 600 Kč. Odvolání žalobce proti platebnímu výměru žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 3. 11. 2006, čj. 8371/06-1300-203299.

[4] Rozhodnutí správce daně vycházela ze závěru, že žalobcem prodané pozemky nebylo možné považovat za jeho dlouhodobý hmotný majetek používaný pro ekonomickou činnost ve smyslu § 76 odst. 3 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v tehdy účinném znění (dále jen „zákon o DPH“). Žalobce nakoupil předmětné pozemky za účelem jejich dalšího prodeje, a proto jejich prodej představoval prodej zboží. Žalobce proto neoprávněně nezapočítal částku z prodeje pozemků do koeficientu podle citovaného ustanovení zákona o DPH.

II.

[5] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) tři samostatné žaloby. V nich shodně uvedl, že postupoval správně, pokud o pozemcích účtoval jako o dlouhodobém majetku dle § 7 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, v tehdy účinném znění (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“), a nikoli jako o zboží dle § 9 odst. 5 téže vyhlášky. Žalobce při nákupu pozemků nevěděl, jak s nimi bude v budoucnu nakládat, např. zda je nezastaví mnohopodlažním domem, který bude pronajímat, nebo zda bude postupovat jiným způsobem. Nakoupené pozemky přitom mnohostranným způsobem využíval (např. jako demonstrační a předváděcí objekty pro klienty, k umístění reklamních tabulí, získával výnosy z umožnění průjezdu požární techniky, výstavby nadzemních hydrantů, zřízení úplatných věcných břemen a pronajímal je), než část tohoto majetku odprodal. Důkazní prostředky o ekonomickém využívání předmětných pozemků byly předloženy správci daně, který se jimi vůbec nezabýval. Tím byly porušeny obecné zásady hodnocení důkazních prostředků a § 31 odst. 4 a § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Pozemky, které žalobce použil pro ekonomickou činnost, nemohou být zbožím. Žalobce tedy oprávněně nezapočítal jejich prodej do výpočtu koeficientu podle § 76 odst. 3 písm. a) zákona o DPH.

[6] Městský soud v Praze žaloby zamítl v záhlaví označenými rozsudky. Podle městského soudu žalobce neuvedl ani neprokázal, zda jím uváděná činnost byla vykonávána právě ve vztahu k prodaným pozemkům nebo, zda se vztahovala k pozemkům, které nadále zůstaly v jeho vlastnictví. Je třeba vycházet z toho, jakým způsobem žalobce s pozemky po jejich nákupu nakládal. Žalobce neprokázal používání

pozemků pro ekonomickou činnost. Předložené důkazní prostředky svědčí o tom, že žalobcova inženýrská činnost ve výstavbě sloužila ke zhodnocení a k prodeji pozemků, které mají v daném případě nadále charakter zboží. Činnosti byly žalobcem popsány pouze v obecné rovině. Prokázanou činností byl pouze nákup a prodej pozemků. Doprovodné marketingové akce směřovaly k dosažení co nejvyšší prodejní ceny a dokazují faktickou přípravu prodeje jednotlivých pozemků. Městský soud uzavřel, že správní orgány při hodnocení důkazních prostředků nepochybily, neboť přihlédly ke všem skutečnostem, které v řízení vyšly najevo. Zjištěný skutkový stav má oporu v provedeném dokazování.

III.

[7] Rozhodnutí městského soudu napadl žalobce (stěžovatel) kasačními stížnostmi z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s."). Stěžovatel v nich zrekapituloval průběh řízení před správcem daně a citoval téměř celý obsah žalob. V citacích přitom graficky zdůraznil, že správce daně byl seznámen s důkazními prostředky o ekonomickém využívání předmětných pozemků, popř. jejich částí. Správce daně se však těmito důkazními prostředky vůbec nezabýval, čímž postupoval v rozporu s obecnými zásadami hodnocení důkazních prostředků a v rozporu s § 31 odst. 4 a § 2 odst. 3 daňového řádu. Rozhodnutí městského soudu stěžovatel označil za nepřezkoumatelná, neboť soud neuvedl, které důkazní prostředky správní orgány hodnotily a jak. V podané žalobě přitom stěžovatel označil důkazní prostředky svědčící o tom, že pozemky využíval ke své ekonomické činnosti a tudíž, že se jednalo o hmotný majetek. Stěžovatel správci daně objasnil, z jakých důvodů zařadil předmětné pozemky do hmotného majetku a svá tvrzení doložil důkazními prostředky vztahujícími se k předmětným pozemkům. Prokázal tedy, že pozemky nepředstavovaly zboží, pročež měl soud napadená rozhodnutí zrušit.

IV.

[8] Žalovaný ve vyjádřeních ke kasačním stížnostem odkázal na svá vyjádření k žalobám a ztotožnil se se závěry městského soudu v jednotlivých rozsudcích.

V.

[9] Nejvyšší správní soud v souladu s § 39 odst. 1 s. ř. s. a § 120 s. ř. s. spojil řízení o kasačních stížnostech ke společnému projednání a rozhodnutí. Jelikož se jedná o případy s týmiž účastníky, napadená rozhodnutí žalovaného, rozsudky městského soudu i uplatněné kasační důvody jsou obdobné, je možno o kasačních stížnostech rozhodnout společným rozhodnutím.

[10] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasačních stížností v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadená rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Kasační stížnosti nejsou důvodné.

[11] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou stěžovatele, dle které před správcem daně prokázal, že předmětné pozemky byly dlouhodobým hmotným majetkem

užívaným pro ekonomickou činnost plátce a nikoliv zbožím. Závěr městského soudu o pochybení stěžovatele, který nezapočítal prodej pozemků do výpočtu koeficientu dle § 76 odst. 3 zákona o DPH, je správný.

[12] Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH má plátce nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, jestliže prokáže, že přijatá zdanitelná plnění použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Odstavec 4 téhož ustanovení stanoví, že pokud plátce použije přijatá zdanitelná plnění jak k uskutečnění plnění uvedených v § 72 odst. 2, tak i k plnění uvedených v § 75 odst. 1, je povinen krátit odpočet daně způsobem uvedeným v § 76 zákona o DPH. Podle § 75 odst. 1 zákona o DPH nemá plátce nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Mezi plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně náleží mimo jiné převod pozemků či staveb (§ 51 odst. 1 písm. e) ve spojení s § 56 zákona o DPH).

[13] Nárok na odpočet daně krácený podle § 72 odst. 4 zákona o DPH se určuje pomocí koeficientu (§ 76 odst. 1 a 2 zákona o DPH). Částky, které neovlivňují výpočet koeficientu, neboť by mohly zkreslit jeho výši, jsou uvedeny v § 76 odst. 3 zákona. Do výpočtu koeficientu se podle písmene a) daného ustanovení nezapočítává prodej dlouhodobého hmotného nebo dlouhodobého nehmotného majetku, který plátce používal pro svou ekonomickou činnost. Podle § 5 odst. 2 zákona o DPH je ekonomickou činností také činnost obchodníků. Za ekonomickou činnost se považuje i využití hmotného majetku, které je prováděno za účelem získání příjmů (úplatně) a které je soustavného (nikoliv příležitostného) charakteru.

[14] Pro posuzovaný případ to znamená, že do výpočtu koeficientu by nebyl zahrnut, a koeficient by tedy nikterak neovlivnil, pouze takový prodej pozemků, které jsou dlouhodobým hmotným majetkem plátce a jež plátce současně používal pro svou ekonomickou činnost. *A contrario*, představoval-li prodej předmětných pozemků prodej zboží, bylo třeba je zahrnout do výpočtu koeficientu. Právě posouzení toho, zda prodávané pozemky byly dlouhodobým hmotným majetkem užívaným pro vlastní ekonomickou činnost stěžovatele, nebo byly zbožím, tvořilo podstatu sporu mezi účastníky řízení.

[15] Jak již poukázal městský soud, pojem dlouhodobého hmotného majetku není v zákoně o DPH přímo definován. Jako základní vodítko lze odkázat na ustanovení § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., podle kterého mezi dlouhodobý hmotný majetek náleží i pozemky, a to pouze za předpokladu, že nejsou zbožím. Předmětná vyhláška vymezuje obsah pojmu zboží v § 9 odst. 5. Určuje, že zbožím jsou též nemovitosti, které účetní jednotka, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí, nakupuje za účelem prodeje a sama je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení.

[16] Ve věci je nepochybně rozhodující vymezení charakteru ekonomické činnosti stěžovatele. Podle údajů zapsaných v obchodním rejstříku byla v rozhodné době předmětem jeho podnikání mimo jiné realitní činnost, reklamní činnost a marketing nebo inženýrská činnost v investiční výstavbě. Stěžovatel v daňových přiznáních za všechna posuzovaná zdaňovací období uvedl, že jeho hlavní ekonomickou činností je činnost

realitní – prodej pozemků. Sám konstatoval, že výnosy z této činnosti tvoří 70% jeho obratu. Realitní činnost spočívá především v nákupu nemovitostí za účelem jejich dalšího prodeje a jejich prodej (srov. bod 91 přílohy 4 nařízení vlády 469/2000 Sb., kterým se stanoví obsahové náplně jednotlivých živností). V průběhu řízení před správcem daně stěžovatel (v rámci odpovědi na výzvu správce daně čj. 13168/05/055930/3757) své podnikání charakterizoval jako developerskou činnost. Ačkoliv náplň této činnosti není právně vymezena, obecně ji 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 (k tomu srov. např. Skála, M. Daňové dopady výstavby, 1. část, Daně a právo v praxi, č. 8/2010, s. 34).

[17] Pro posouzení správnosti postupu správce daně je však zásadní to, v čem fakticky spočívala činnost stěžovatele. Stěžovatel před správcem daně onu developerskou činnost konkretizoval jako vyhledávání a následný nákup vhodných pozemků, práci na změně územního plánu a vynětí pozemků ze zemědělského půdního fondu. Jeho činnost dále spočívá v budování inženýrských sítí, protihlukového valu nebo zelených parkovacích ploch. Posléze tyto pozemky prodává. Na některých nakoupených pozemcích stěžovatel dále nechal úplatně zřídit věcné břemeno, úplatně připojil jiný subjekt na kanalizační řád nebo prodal STL plynovod. Stěžovatel v průběhu daňového řízení doplnil, že jím nakoupené pozemky využívá i k prezentaci a reklamním účelům (umístění reklamních billboardů s nabízenými parcelami).

[18] 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.

[19] 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.

[20] 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).

[21] 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 stíhá 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.

[22] Nejvyšší správní soud s ohledem na shora vymezené požadavky vyhodnotil jako nedůvodné stížní námitky směřující do hodnocení předložených důkazních prostředků a neshledal ani pochybení městského soudu při hodnocení důkazního řízení. Předně však konstatuje, že není povolán k opětovnému přezkumu žalobních námitek. Jednou ze základních náležitostí kasační stížnosti je podle § 106 odst. 1 s. ř. s. uvedení konkrétních důvodů, pro které stěžovatel rozhodnutí krajského soudu napadá. Je proto třeba, aby stěžovatel odkázal na pochybení krajského soudu přímo v textu samotné kasační stížnosti tak, aby ony důvody byly uvedeny dostatečně jednoznačně, určitě a srozumitelně.

[23] Nejvyšší správní soud konstatuje, že správce daně i žalovaný postupovali při hodnocení důkazů v souladu s daňovým řádem. Z předložených správních spisů vyplývá, že stěžovateli byl v průběhu daňového řízení poskytnut dostatečný prostor pro to, aby unesl své důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 daňového řádu a prokázal, že předmětné pozemky nakoupil za účelem vlastního užívání a že je fakticky užíval pro potřeby výkonu své ekonomické činnosti. Pro unesení důkazního břemene nestačila obecná tvrzení stěžovatele, v čem spočívá jeho podnikání, ale konkrétní tvrzení vztahující se ke konkrétním pozemkům, jejichž prodej byl zohledněn v přezkoumávaných daňových přiznáních. Stěžovatel tak neučinil.

[24] Žalovaný proto nemohl uzavřít, že stěžovatel nakoupil pozemky, aby na nich mimo jiné umisťoval inženýrské sítě, na pozemcích samotných nebo pomocí billboardů prezentoval svou realitní a developerskou činnost či nabízel prodej pozemků. Takové činnosti jsou zpravidla prostředkem, jak lépe či výhodněji prodat nakoupený pozemek, nepředstavují však samotný obsah ekonomické činnosti plátce. Ani jiné úkony (např. umožnění průjezdu hasičské techniky, zřizování zelených pruhů) nezměnily v daném případě charakter prodaných pozemků.

[25] Stěžovatel rovněž nevyvrátil, že s předmětnými pozemky nenakládal jako se zbožím a že je nenakoupil za účelem jejich dalšího prodeje. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem městského soudu i žalovaného, že stěžovatel při nakládání s nakoupenými pozemky, při výkonu realitní činnosti, dílem konal další činnosti, které přímo či nepřímo směřovaly k ovlivnění prodejnosti pozemků a ke zvýšení výnosnosti jejich následného prodeje, a dílem neprokázal, že by se tyto činnosti vztahovaly ke konkrétním prodaným pozemkům. Proto takové jednání nelze považovat za faktické užívání dlouhodobého hmotného majetku pro účely vlastní ekonomické činnosti plátce. Z tohoto důvodu pak plátcem uvedené úkony nemohly zapříčinit, aby prodané pozemky byly považovány za dlouhodobý hmotný majetek užívaný pro ekonomickou činnost.

[26] Úspěšnou nemůže být ani kasační námitka vztahující se k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí městského soudu, kterou stěžovatel odvozuje z toho, že městský soud neuvedl, které důkazní prostředky a jak správní orgány hodnotily. Nejvyšší správní soud obecně považuje za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění by nebylo zřejmé, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci uvedenou v žalobě a proč námitky žalobce považuje za liché, mylné nebo vyvrácené. Napadená rozhodnutí městského soudu uvedenými vadami netrpí. Městský soud se zabýval jednotlivými uváděnými činnostmi a správně uzavřel, že na základě toho, jak je stěžovatel vyložil, nebylo možné uzavřít, že by tyto činnosti představovaly vlastní výkon ekonomické činnosti stěžovatele. Rozhodnutí městského soudu jsou přezkoumatelná v intencích uplatněných žalobních bodů. Stěžovatelem zdůrazněné části žaloby městský soud neopominul a ve svých rozhodnutích se k nim vyjádřil.

[27] Nejvyšší správní soud neshledal napadené rozsudky městského soudu ani nepřezkoumatelnými ani nezákonnými. Kasační stížnosti proto jako nedůvodné zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[28] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému správnímu orgánu, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 31. května 2011

JUDr. Jan Passer
předseda senátu