



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové, a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a Mgr. Martina Lachmanna v právní věci

žalobkyně: **ATYKA SERVIS s. r. o.**  
Mostecká 273/21, Malá Strana, Praha  
zastoupené JUDr. Alexandrem Király, Ph.D., advokátem  
sídlem Ludvíka Poděště 1883/5, Ostrava

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31  
Brno - střed

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2015, č. j. 34178/15/5300-21442-700225

**takto:**

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2015, č. j. 34178/15/5300-21442-700225 **se zrušuje** a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** žalobkyni nahradit náklady řízení ve výši **15.342 Kč** k rukám JUDr. Alexandra Király, Ph.D., advokáta ve lhůtě jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

**Odůvodnění:**

## I. Předmět sporu

1. Finanční úřad pro Hlavní město Prahu („*správce daně*“) platebním výměrem ze dne 24. 3. 2015, č. j. 1914608/15/2001-52524-106063 (dále jen „*platební výměr*“) dodatečně vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období od 11. 9. 2013 do 30. 9. 2013. Správce daně v platebním výměru vyložil, že žalobkyně na dodatečném daňovém přiznání ze dne 25. 10. 2013 k dani z přidané hodnoty za září 2013 uplatnila na řádku 45 nárok na odpočet daně dle dokladu č. 1813 dodavatele Imprestoma plus s. r. o. za prodej nemovitostí v dražbě. Správce daně byl na základě provedeného dokazování a posloupnosti úkonů žalobkyně a jejího dodavatele toho názoru, že při vydražení nemovitostí nebylo uskutečněno zdanitelné plnění, ale plnění osvobozené od daně podle ustanovení § 56 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*zákon o dani z přidané hodnoty*“ nebo „*ZDPH*“).

2. Žalované Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 13. 10. 2015, č. j. 34178/15/5300-21442-700225 („*žalované rozhodnutí*“) zamítlo odvolání žalobkyně a potvrdilo platební výměr.

## II. Žaloba a vyjádření k žalobě

3. Žalobkyně podala proti žalovanému rozhodnutí žalobu. V ní uvedla, že platební výměr byl vydán na základě výsledku postupu k odstranění pochybností na základě sdělení ze dne 19. 2. 2015, č. j. 1167266/15/2001-61562-102465. Správce daně v tomto sdělení a následně v platebním výměru uvedl, že žalobkyně nemá nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 3.068.747,- Kč z porýzeného dlouhodobého majetku - staveb, který jako vydražitelka nabyla v dražbě uděleným příklepem na vydražené nemovitosti. Žalobkyně má naopak za to, že uplatnila daň z přidané hodnoty na vstupu na základě platně vydaného daňového dokladu č. 1813 vystaveného k tomu oprávněnou osobou - společností Imprestona plus s.r.o. (dále též „*Imprestona plus*“) jako plátcem daně, který rozhodl o dobrovolném uplatnění daně při převodu nemovitostí, a žalobkyni tak vznikl nárok na odpočet daně. Žalobkyně byla platebním výměrem a žalovaným rozhodnutím zkrácena na svých právech tím, že jí nebylo umožněno uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých plnění za zdaňovací období od 11. 9. 2013 do 30. 9. 2013.

4. Žalobkyně shrnula okolnosti věci. Předchozím vlastníkem nemovitostí byla společnost Imprestona plus, tyto nemovitosti byly prodány v exekuční dražbě pořádané Exekutorským úřadem v Prostějově. Příklep v dražbě byl udělen žalobkyni, která se stala vlastníkem nemovitostí za celkovou cenu 19.046.667,- Kč, přičemž na pozemky připadala část ceny ve výši 1.364.465,- Kč a zbytek ve výši 17.682.201,- Kč připadal na stavby. Žalobkyně následně uhradila cenu nemovitostí exekutorskému úřadu. Společnost Imprestona plus vydala dne 30. 9. 2013 daňový doklad k prodeji nemovitostí v dražbě - fakturu č. 1813, ve které uvedla plnění - prodej staveb v dražbě. Dále zde jako odběratele uvedla žalobkyni, základ daně 14.613.390,- Kč a DPH ve výši 3.068.811,- Kč. Následně dne 24. 10. 2013 podal Exekutorský úřad v Prostějově žádost, č. j. 018 EX 06077/12-045 správci daně o sdělení čísla účtu pro odvod DPH z vydražené částky, informace o nabytí právní moci usnesení o nařízení exekuce a o usnesení o rozvrhu rozdělované podstaty. Dne 25. 10. 2013 podala žalobkyně přiznání k DPH za období září 2013, ve kterém uplatnila nárok na odpočet daně v řádku 45 v částce 3.068.747,- Kč. V průvodním dopise datovaném dne

25. 10. 2013 uvedla, že dle sdělení exekutorského úřadu byly tyto nemovitosti vydraženy včetně daně z přidané hodnoty a daň je poukazovaná přímo na účet správce daně exekutorským úřadem.

5. Až dne 22. 11. 2013 na základě dopisu insolvenční správce věřitele - UNIBON - spořitelní a úvěrní družstvo v likvidaci, IČ: 25053892 zaslal Exekutorský úřad v Prostějově správci daně dne 24. 11. 2013 sdělení č. j. 018 EX 06077/12-055 – u správce daně evidované pod č. j. 5972429/13/2001-24904-109667, ve kterém uvedl, že daň z přidané hodnoty z vydražené nemovitosti nebude odvedena, je zde uplatněno osvobození podle § 56 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, povinný (Imprestona plus) před provedením dražby neprojevil vůli daň odvést, proto rozvrh výtežku dražby byl realizován tak, že je převod nemovitostí od daně osvobozen. Správce daně se ztotožnil s názorem exekutorského úřadu a insolvenční správce věřitele - UNIBON - spořitelní a úvěrní družstvo v likvidaci, IČ: 25053892, že prodej nemovitostí v dražbě je plnění osvobozené od daně, protože společnost Imprestona plus nerozhodla o dobrovolném uplatnění daně po uplynutí pětileté lhůty stanovené v § 56 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Tuto skutečnost správce daně vyvodil ze skutečnosti, že v žádné písemnosti související s dražbou vydané exekutorským úřadem, od usnesení o nařízení dražebního jednání (dražební vyhlášky) vystaveného dne 9. 5. 2013 do 3. 10. 2013, tj. do dne nabytí právní moc usnesení o rozvrhu, není nic uvedeno o dani z přidané hodnoty.

6. Žalobkyně celkově namítla, že dle zákonné úpravy účinné ke dni uskutečnění zdanitelného plnění měl právo a povinnost vydat daňový doklad plátce daně, což byla v posuzovaném případě společnost Imprestona plus. Na základě ustanovení § 28 odst. 1 a 7 zákona o dani z přidané hodnoty byl při prodeji v dražbě dražebník osobou oprávněnou a povinnou k vydání daňového dokladu. Novelou zákona o dani z přidané hodnoty provedenou zákonem č. 502/2012 Sb. účinnou od 1. 1. 2013 bylo ustanovení § 28 odst. 7 ze zákona vypuštěno a došlo ke zrušení výjimky, na základě které měl právo vystavit daňový doklad dražebník. Tím se osobou oprávněnou k vystavení daňového dokladu při prodeji nemovitosti v dražbě stal namísto dražebníka plátce daně. Závěr o přenesení oprávnění k vystavení daňového dokladu jasně vyplývá z textu zákona a při výkladu účelu této novelizace nelze dojít k jinému závěru. Přesto správce daně v odůvodnění žalovaného rozhodnutí pouze konstatoval, že „z obsahu zákona o dani z přidané hodnoty po provedené novele nevyplývá, že by daňové aspekty prodeje obchodního majetku povinného, přešly do jeho kompetence“, a to bez dalších úvah nebo odkazu na zákonná ustanovení, ze kterých by bylo možné takový závěr učinit. Žalobkyně uvedla, že oprávnění k vydání daňového dokladu bylo přeneseno zpět z plátce na dražebníka až novelou zákona o dani z přidané hodnoty účinné od 1. 1. 2015, kterou došlo k vložení § 28 odst. 3 ZDPH, který věc upravuje obdobně jako dříve § 28 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném do 31. 12. 2012.

7. Žalobkyně je toho názoru, že závěr žalovaného uvedený v žalovaném rozhodnutí, že ze zákona nevyplývá přenesení oprávnění k vydání daňového dokladu při dražbě od 1. 1. 2013 z dražebníka na plátce, je v jasném rozporu se zněním zákona o dani z přidané hodnoty a považuje tento závěr za nesprávný. Naopak zákon jednoznačně stanoví, že daňový doklad vystavuje plátce, aniž by v předmětném období stanovil jakoukoli výjimku pro převod v dražbě. Žalobkyně je toho názoru, že tento závěr je klíčovým bodem

odůvodnění rozhodnutí, nezákonnost tohoto závěru má za následek nezákonnost rozhodnutí a je důvodem pro jeho zrušení soudem.

8. Žalobkyně tedy shrnula, že dle zákonné úpravy účinné v době uskutečnění zdanitelného plnění měl plátce společnost Imprestona plus výlučně ve své kompetenci rozhodnout o dobrovolném uplatnění daně z přidané hodnoty při prodeji nemovitostí, včetně jejich prodeje v exekuční dražbě. Právo rozhodnout o uplatnění daně z přidané hodnoty v případě prodeje nemovitostí má plátce daně a jeho oprávnění výslovně vyplývalo dle ZPDH ve znění účinném v době zdanitelného plnění z § 56 odst. 1. Jiný závěr by byl v přímém rozporu s ustanovením čl. 11 odst. 5 zákona č. 23/1991 Sb., Listinou základních práv a svobod, který stanoví, že „*daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona*“ a na něj navazující konstantní judikaturou Ústavního i Nejvyššího správního soudu. Žádné ustanovení ZDPH (ani žádné historické a ani v době uskutečnění zdanitelného plnění) nesvědčelo kompetenci rozhodnout o uplatnění daně nikomu jinému než plátcí daně.

9. Žalobkyně je toho názoru, že i v případě, kdy dochází k prodeji majetku plátce jako dlužníka v rámci exekuce, náleží dlužníkovi stále nakládání s majetkem, který není předmětem exekučního řízení a působnost v oblasti obchodního vedení a výkonu podnikatelské činnosti náleží jeho statutárnímu orgánu. Rozhodnutí o uplatnění nebo neuplatnění daně přitom zasahuje i do jiných práv dlužníka, protože může např. k povinnosti upravit odpočet daně dle § 78 ZDPH.

10. Žalobkyně poukázala na to, že žalovaný v odůvodnění žalovaného rozhodnutí uvedl, že rozhodnutí o uplatnění daně musí být patrné z dokumentů vydaných exekučním úřadem v rámci exekučního řízení. Dle žalobkyně z ustanovení žádného právního předpisu nevyplývá, že by uplatnění DPH při prodeji nemovité věci v exekuční dražbě muselo být patrné z dokumentů týkajících se exekučního řízení vydaných exekučním úřadem. Takový požadavek správce daně proto nemá oporu v zákoně a je podle žalobkyně protiprávní. Žalobkyně je toho názoru, že zákon pro rozhodnutí o dobrovolném uplatnění daně nestanoví žádné další formální požadavky. Práva kupujících jsou dostatečně chráněna judikaturou (např. v rozhodnutí Nejvyššího soudu České republiky č. j. 23 Cdo 3573/2007 ze dne 30. 10. 2009, čj. 33 Cdo 1054/2009, ze dne 25. 8. 2010 nebo 32 Cdo 626/2010 ze dne 14. 6. 2011), ze které vyplývá, že cena je konečná, pokud daň není výslovně uvedena. Nabyvatelé v dražbě jsou proto podle žalobkyně dostatečně chráněni.

11. Z důkazů ve spise podle žalobkyně vyplývá, že společnost Imprestona plus rozhodla o uplatnění daně před právní mocí rozvrhového usnesení a o svém rozhodnutí řádně informovala příslušný exekutorský úřad, který po obdržení této informace měl v plánu

daň z přidané hodnoty z převodu nemovitostí uhradit. Žalobkyně je toho názoru, že kompetence k rozhodnutí o uplatnění daně je nezávislá na oprávnění vydat daňový doklad. I kdyby byl dražebník oprávněn vydat daňový doklad, stále by bylo v kompetenci plátce rozhodnout o uplatnění daně. V případě, že statutární orgán plátce daně rozhodne o dobrovolném uplatnění daně, musí dražebník jeho rozhodnutí respektovat, jinak jedná v rozporu se zákonem.

12. Žalobkyně dále namítla, že v návrhu na doplnění dokazování ze dne 9. 3. 2015

navrhla, aby správce ověřil, zda správce daně společnosti Imprestona plus akceptoval uplatnění daně z přidané hodnoty na výstupu. V takovém případě by totiž byl nárok na odpočet daně na vstupu daňového subjektu bez dalších pochybností jednoznačně prokázán. Správce daně odmítl tento důkaz provést a žalovaný uvedl, že žádný návrh na doplnění dokazování nebyl podán. Došlo tak k porušení § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád, podle kterého správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Žalobkyně je přitom přesvědčena, že navrhovaný důkaz mohl prokázat odlišný přístup správců daně při uplatňování společností Imprestona plus, což by znamenalo porušení principu neutrality daně a základní zásady daňového řízení vyjádřené v § 8 odst. 2 daňového řádu, podle kterého správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Dále žalobkyně namítla, že žalovaný se ve svém rozhodnutí žádným způsobem nevyjádřil k vadě platebního výměru namítané v odvolání spočívající v chybném uplatnění zdaňovacího období, které je specifikováno datem od 11. 9. 2013 do 30. 9. 2013, aniž by byl patrný důvod vymezení tohoto zdaňovacího období.

13. Žalobkyně v této souvislosti poukázala na skutečnost, že odvádí měsíčně průměrně 124.000,- Kč daně z přidané hodnoty na výstupu, za období od roku 2013 do současné doby odvedle na dani za přidané hodnoty přibližně 2.554.000,- Kč. K 4. 12. 2015 zaměstnávala společnost ATYKA SERVIS pět zaměstnanců. Na dani z příjmů právnických osob společnost odvedla již v roce 2013, kdy byla založena, částku 24 510,- Kč a za rok 2014 bylo odvedeno na dani z příjmu právnických osob celkem 140 600,- Kč. Z uvedeného je jednoznačně patrné, že odmítnutí nároku na odpočet by znamenalo zjevné porušení principu neutrality, když na dani z přidané hodnoty je pravidelně odváděna významná částka na výstupu, ale správce daně přitom odmítá umožnit žalobci uplatnit daň na vstupu.

14. Žalobkyně uvedla, že princip neutrality daně z přidané hodnoty nemá nic společného s odlišným zacházením se srovnatelným zbožím nebo s odlišným zacházením s hospodářskými subjekty, jak uvedl žalovaný. Správce daně se odlišně stanoví k uplatnění daně ze strany společnosti Imprestona plus, když na jedné straně akceptoval její uplatnění, a na druhé straně neumožnil odpočet této daně, přestože žalobkyně nemovitost pronajímá s daní z přidané hodnoty.

15. Za účelové a ničím nepodložené považuje žalobkyně tvrzení správce daně, že volba daňového režimu při prodeji nemovitosti byla předmětem „diskrétních“ jednání vedených nezávisle na probíhajícím exekučním řízení. Žalobkyně znovu poukázala na to, že volba zdanění je zcela v diskreci daňového subjektu i za předpokladu, že nemovitost je dodávána v dražbě.

Povinnost odvést daň tíží primárně daňový subjekt a i související daňové povinnosti leží zcela na plátcích daně (např. úprava odpočtu daně, protože podle informací daňového subjektu docházelo k rozsáhlým opravám nemovitosti před jejím prodejem). Údajnou „diskrétnost“ jednání podle žalobkyně vyvrací skutkový stav doložený ve spise, z kterého je patrné, že samotný Exekutorský úřad v Prostějově podal dne 24.10.2013 žádost, č.j. 018 EX 06077/12-045, správci daně, o sdělení čísla účtu pro odvod DPH z vydražené

částky (správcem daně evidováno pod č.j. 5491996/13/2001-24904-109667 dne

24.10.2013).

16. Žalovaný ve vyjádření k žalobě shrnul, že prodej movitých věcí a nemovitostí v dražbě provedené v rámci soudem nařízeného výkonu rozhodnutí, nejedná-li se o plnění osvobozené od daně, je předmětem dane z přidané hodnoty. Při stanovení odhadní nebo úřední ceny movitých věcí nebo výsledné ceny nemovitosti se s výší dane nekalkuluje, nicméně daň musí být zahrnuta v nejnižším podání stanoveném v návaznosti na provedený odhad nebo cenu úřední. V nejvyšším podání, za něž soud udělil vydražiteli příklep prodávané movité věci nebo nemovitosti patřící do obchodního majetku povinného, který je plátcem daně z přidané hodnoty, je daň z přidané hodnoty obsažena. Částka odpovídající dani z přidané hodnoty však nepatří do rozdělované podstaty, soud ji podle ustanovení § 108 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty odvede na osobní daňový účet povinného vedený u místně příslušného správce daně.

17. Dále žalovaný uvedl, že vzhledem ke stáří a době užívání nemovitostí, jejichž prodej byl předmětem plnění, se přitom jednoznačně jednalo o plnění, které bylo podle ustanovení § 56 odst. 1 vety první zákona o dani z přidané hodnoty primárně osvobozeno od daně. Dle věty druhé tohoto ustanovení se plátce může po uplynutí časového testu rozhodnout, že daň uplatní. Je však nutno trvat na tom, že pokud se jednalo o prodej nemovitosti v exekučním řízení, kdy podle ustanovení § 108 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty platí, že osoba určená k uskutečnění prodeje obchodního majetku plátce, která přijala úplatu za uskutečněný prodej obchodního majetku, je povinna zaplatit daň na osobní daňový účet plátce ve lhůtě pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém se tento prodej uskutečnil, pak musí být vůle uplatnit daň ze strany plátce projevena za využití příslušných procesních institutů v exekučním řízení tak, aby daň byla uhrazena v souladu s citovaným ustanovením.

18. Žalovaný uvedl, že z usnesení o nařízení dražebního jednání (dražební vyhlášky), z usnesení o příklepu a z usnesení o rozvrhu rozdělované podstaty, jimiž bylo dokazováno v daňovém řízení, však nevyplývá, že by se povinný Imprestona plus rozhodl uplatnit daň ve smyslu ustanovení § 56 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, čímž by došlo ke změně daňového režimu. Změnu daňového režimu žalobkyně prokazovala primárně daňovým dokladem vystaveným společností Imprestona plus, žalovaný však trvá na svém závěru dle odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, že *„následné vystavení dokladu, tři dny před nabytím právní moci rozhodnutí o rozvrhu, se jeví jako účelové, s cílem získat odpočet daně, aniž by daň na výstupu byla zaplacená. Jak bude podstata rozdělena, bylo známo v den vystavení faktury c. 1813 z jednání o rozvrhu konaném dne 12. 09. 2013, přičemž zainteresované osoby si musely být vědomy toho, že podstata nebyla rozdělena tak, aby umožnila zaplacení daně.“*

19. Podle žalovaného žalobkyně v daňovém řízení neprokázala, že nemovitosti, které jako vydražitelka nabyly v dražbě konané dne 10. 6. 2013 uděleným příklepem na vydražené nemovitosti, pořídila v daňovém režimu dle ustanovení § 56 odst. 1 vety druhé zákona o dani z přidané hodnoty jako zdanitelné plnění. Podle žalovaného prodej nemovitostí nebyl zdanitelným plněním, ale plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet, proto nemohlo dojít k naplnění podmínek pro aplikaci ustanovení § 79 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

20. Žalovaný dále konstatoval, že žalobkyně polemizuje s dílčími a z kontextu odůvodnění vytrženými závěry žalovaného. Žalovaný uvedl, že neignoroval účinnou právní úpravu a nepopíral právo povinného vystavit daňový doklad. Pouze zcela ve shodě s na věc dopadající právní úpravou konstatoval, že povinný nebyl oprávněn vystavit takový daňový doklad, který nekoresponduje s průběhem a výsledkem exekučního řízení. Žalovaný v žádném případě nezpochybňuje ani právo plátce dobrovolně uplatnit daň podle ustanovení § 56 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Trvá však na tom, že pokud byl soudní exekutor podle ustanovení § 108 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty tím, kdo by byl povinen daň odvést, pak by plátce musel vůli aplikovat ustanovení § 56 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty projevít za využití příslušných procesních institutů v exekučním řízení, což však z relevantních důkazů provedených v daňovém řízení nevyplynulo.

21. Žalovaný k dalším námitkám připustil, že pokud žalobkyně v podání ze dne 9. 3. 2015 navrhovala důkazní prostředky, vhodnější formulace v žalovaném rozhodnutí by měla znít, že žalobkyně nenavrhovala již „žádné nové“ nebo „žádné dosud neprovedené“ důkazní prostředky. Ze správního spisu poté vyplývá, že správce daně opravdu zjišťoval skutečnosti, jejichž ověření se žalobkyně v podání ze dne 9. 3. 2015 dovolávala. Otázkou, zda byla daň společností Imprestona plus přiznána a zaplacená, jakož i s tím, zda z těchto skutečností dovozuje nějaké relevantní závěry ve vztahu k otázce oprávněnosti nároku žalobkyně na odpočet daně, se správce daně vypořádal již ve Sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností č. j. 1167266/15/2001-61562-102465 ze dne 19. 2. 2015. Toto sdělení bylo zplnomocněnému zástupci žalobkyně doručeno prostřednictvím datové schránky dne 20. 2. 2015, tj. před vznesením návrhu na zjištění uvedeného. Na návrh na pokračování v dokazování tedy správce daně nereagoval explicitním sdělením, že dokazování bylo provedeno dříve, neboť žalobkyně již byla seznámena se skutečnostmi, jejichž ověření se dovolávala. Proto žalovaný nepovažuje absenci výslovného odkazu na již dříve sdělené za pochybení, kterým by došlo k zásahu do práv žalobkyně.

22. Žalovaný dále uvedl, že společnost Imprestona plus daň z přidané hodnoty sice přiznala, avšak neuhradila. Částka získaná prodejem v exekuci, v níž měla být dle argumentace žalobkyně zahrnuta i daň z přidané hodnoty, pak byla bezezbytku rozdělena v rozvrhovém řízení. Postup, kterého se žalobkyně dovolává, a totiž vyplacení nadměrného odpočtu, by tak byl podle žalovaného v přímém rozporu s principem neutrality, neboť stát by takto vracel daň, která nikdy do státního rozpočtu odvedena nebyla. Žalovaný zdůraznil, že právě uvedené nepovažuje ve vztahu k námitce za stěžejní. Žalovaný však odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 9 Afs 34/2012 ze dne 29. 5. 2013, kde tento soud uvedl, že „stanovení daňové povinnosti jedné ze stran závazkového vztahu přímo nedeterminuje daňovou povinnost druhé smluvní strany k téže dani. Nejedná se o předběžnou otázku ve smyslu § 28 zákona o správě daní, tedy o skutečnost, ze které musí být při skutkovém hodnocení bezpodmínečně vycházeno“ a dále, že „každý subjekt prokazuje skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván, přičemž každý správce daně stanovuje daňovou povinnost nezávisle na výsledcích daňového řízení provedeného u jiného subjektu.“ V návaznosti na citované závěry Nejvyššího správního soudu tedy žalovaný konstatoval, že otázka uplatnění a úhrady daně společností Imprestona plus je v nyní projednávané věci irelevantní, neboť výsledek u ní vedeného

daňového řízení nepředurčuje výsledek řízení u žalobkyně.

23. Žalovaný připustil, že v odvolacím řízení nebyla vypořádána námitka ke specifikaci daňového období od 11. 9. do 30. 9. 2013. Trvá však na tom, že pokud je zdaňovací období časovým úsekem, za který je vyměřována daňová povinnost, a žalobkyně byla k dani z přidané hodnoty registrována s účinností od 11. 9. 2013, pak byla daňová povinnost vyměřována za období od 11. 9. 2013 od 30. 9. 2013 a správce daně nebyl povinen uvedení takového údaje jakkoli odůvodňovat. Žalovaný je přesvědčen o tom, že nevypořádání uvedené odvolací námítky nemá dopad na zákonnost rozhodnutí jako celku, a to s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 8 Afs 78/2012 ze dne 19. 12. 2014, dle něhož *„ne každé procesní pochybení správního orgánu je důvodem ke zrušení jeho rozhodnutí, ale takovým důvodem je pouze podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. r. s.]*.

24. Žalovaný dále uvedl, že odvolací námitka k možnému narušení neutrality daně nebyla na rozdíl od žaloby nijak podrobně konkretizována. Žalovaný poukázal na to, že princip neutrality je poměrně široký pojem a lze jej tedy vyložit mj. i optikou argumentace žalobkyně. To však neznamená, že argumentace žalovaného neobstojí. Zásadou neutrality daně z přidané hodnoty se zabýval Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku Teleos (bod 60) a v rozsudcích ze dne 7. 12. 2006, Eurodental, C-240/05 (body 46 až 47), a ze dne 17. 2. 2005, Edith Linneweber a Savvas Akriditis, spojené věci C-453/02 a C-462/02, dovodil, že zásada neutrality má zajistit, aby veškeré transakce stejné skutkové podstaty byly posuzovány stejným způsobem. Žalovaný je toho názoru, že odvolací námitka byla vypořádána v intencích uvedeného, a má za to, že s ohledem na její obecný charakter bylo toto vypořádání dostatečné. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2013, sp. zn. 9 Afs 34/2012 jasně vyplývá, že správcem daně nezpochybněné uplatnění daně povinným subjektem bez dalšího nedeterminuje nárok příjemce plnění na odpočet daně. Další argumentaci žalobkyně, která se mj. dovolává i toho, kolik již po dobu své existence odvedl na dani do státního rozpočtu, pak označuje z hlediska prokázání nároku na odpočet daně z konkrétního plnění za irelevantní.

25. K vyjádření žalovaného podala žalobkyně repliku. Je toho názoru, že v rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. Cpjn 6/2007 není uvedeno, že by o uplatnění daně měl rozhodovat kdokoli jiný než plátce, který je vlastníkem nemovitosti. Z rozhodnutí lze pouze dovodit, že daň by měla být uhrazena v souladu s § 108 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, což žalobkyně od počátku tvrdila a odkazovala na skutečnost, že za zaplacení přiznané daně odpovídají společně a nerozdílně plátce i exekutor. Skutečnost, že exekutor byl připravený příslušnou daň z přidané hodnoty uhradit, vyplývá i z žádosti exekutorského úřadu ze dne 24. 10. 2013, v níž žádal správce daně o sdělení čísla účtu pro odvod DPH z vydražené částky (správcem daně evidováno pod č. j. 5491996/13/2001-24904-109667 dne 24. 10. 2013).

26. Žalobkyně znovu zdůraznila, že obdržela řádný daňový doklad, jímž společnost Imprestona plus jednoznačně deklarovala svůj úmysl uplatnit daň na výstupu, tento záměr byl potvrzen prohlášením R. M., jednatele společnosti Imprestona plus i samotným přiznáním společnosti Imprestona plus k dani z přidané hodnoty. Daňový

doklad byl přitom vystaven před pravomocným ukončením exekučního řízení. Žalobkyně se rovněž ohradila proti tvrzení o účelovém vystavení daňového dokladu. Jedná se o tvrzení správce daně, které nemá žádnou oporu v provedeném dokazování.

27. K rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 34/2012 ze dne 29. 5. 2013 žalobkyně uvedla, že správce daně příslušný společnosti Imprestona plus akceptoval daňové přiznání, kde je převod nemovitosti uveden jako zdanitelný, naopak správce daně žalobkyně k tomuto plnění přistupuje jako k plnění osvobozenému od daně. Takový přístup je však jednoznačným projevem libovůle správce daně při stanovení daně, který je v rozporu s principem neutrality daně z přidané hodnoty a zásadou daňového řízení vyjádřené v § 8 odst. 2 daňového řádu, podle které správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Žalobkyně namítla, že nelze zaměňovat samostatné posuzování nároku na odpočet u zdanitelného plnění a samostatné posuzování skutečnosti, zda jedno a téže plnění je zdanitelným nebo osvobozeným plnění – v tomto druhém případě by posuzování totožné transakce bylo posuzována odlišným způsobem.

### III. Posouzení věci Městským soudem v Praze

28. Městský soud přezkoumal žalované rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s.), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí městský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. § 75 odst. 1 s. ř. s.). O věci rozhodl bez jednání podle § 76 odst. 1 písm. a) a c) s. ř. s., neboť shledal, že žalované rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a že řízení bylo zatíženo podstatnou vadou, která měla za následek nezákonné rozhodnutí.

29. Městský soud ze správního spisu zjistil následující skutkový stav (který mezi stranami ani není sporný). Soudní exekutorka dne 9. 5. 2013 vydala usnesení o nařízení dražebního jednání č. j. 018 EX 06077/12-015 na den 10. 6. 2013. Žalobkyně následně (dne 7. 6. 2013) uhradila dražební jistotu ve výši 6.000.000 Kč. Dne 10. 6. 2013 se konalo dražební jednání, v rámci něhož byl udělen příklep žalobkyni za cenu ve výši 19.046.667 Kč (do ceny bylo započteno již složených 6.000.000 Kč za dražební jistotu). Příklep nabyl právní moci dne 27. 6. 2016 a dne 12. 8. 2013 uhradila žalobkyně zbývajících 13.046.667 Kč - ke dni vydání usnesení o příklepu (tj. k 10. 6. 2013) se tak podle ustanovení § 336l odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád stala vlastníkem vydražených nemovitostí.

30. Žalobkyně se k dani z přidané hodnoty registrovala dne 11. 9. 2013. Téhož dne proběhlo u soudní exekutorky pověřené vedením exekuce jednání o rozvrhu rozdělované podstaty ve výši 19.046.667 Kč, usnesení o rozvrhu č. j. 018 EX 06077/12-034 nabylo právní moci dne 3. 10. 2013. Podle uvedeného usnesení se rozdělovaná podstata ve výši 19.046.667 Kč rozvrhla k vyplacení takto: 2.511.642 Kč – pohledávka soudní exekutorky, 16.235.025 Kč pohledávka zástavního věřitele UNIBON – spořitelní a úvěrní družstvo v likvidaci.

31. Dne 24. 9. 2013 společnost Imprestona plus (dodavatelka žalobkyně a původní

vlastník vydražených nemovitostí) podala řádné přiznání k dani za přidanou hodnotu za srpen 2013, v přiznání nejsou vykázány údaje z dražby.

32. Dne 30. 9. 2013 vystavila společnost Imprestona plus fakturu č. 1813. Z jejího obsahu se podává, že faktura byla vystavena pro odběratele ATYKA SERVIS s.r.o. (tj. pro žalobkyni) na plnění „*prodej nemovitostí dle přílohy*“, datum zdanitelného plnění byl uveden 12. 8. 2013, základ daně za nemovitosti – stavby dle dražební vyhlášky - činil 14.613.390 Kč, daň z přidané hodnoty činila 3.068.811 Kč, tj. celkem 17.682.201,90 Kč. Částka vystavená za prodej pozemků dle dražební vyhlášky činila 1.364.465 Kč.

33. Soudní exekutorka následně dne 24. 10. 2013 požádala finanční úřad o sdělení čísla účtu pro odvod daně z přidané hodnoty. Dne 25. 10. 2013 podala žalobkyně přiznání k dani z přidané hodnoty, v němž na řádku 45 uplatnila odpočet v částce 3.068.747 Kč včetně sdělení, že dle exekutorského úřadu byly nemovitosti vydraženy včetně daně z přidané hodnoty a daň bude uhrazena přímo na účet.

34. Následně dne 15. 11. 2013 podala daňové přiznání společnost Imprestona plus za srpen 2013 na základě faktury č. 1813 s uvedením plnění prodej staveb v dražbě, základ daně 14.613.390 Kč, daň na výstupu 3.068.812 Kč. Společnost v daňovém přiznání uvedla, že důvody pro dodatečné podání přiznání zjistila dne 25. 10. 2013. Dne 18. 11. 2013 sdělila žalobkyně Finančnímu úřadu pro Prahu 1, že dle zjištěných informací podal společnost Imprestona plus (povinný dodatečně) přiznání k dani s tím, že dle sdělení exekutorského úřadu bude tato daň vyplacena k 25. 11. 2013.

35. Dne 22. 11. 2013 sdělila soudní exekutorka správci daně, že daň z přidané hodnoty nebude odvedena, neboť prodej byl osvobozen od daně a povinný neprojevil před dražbou vůli daň odvést. V návaznosti na to dne 10. 12. 2013 soudní exekutorka sdělila žalobkyni, že daň z přidané hodnoty nebude odvedena s tím, že celou zbývající částku podstaty obdrží oprávněný zástavní věřitel.

36. Následně dne 20. 2. 2014 sdělila soudní exekutorka správci daně žalobkyně, že povinná společnost Imprestona plus neprojevila vůli odvést daň z přidané hodnoty do doby rozvrhového jednání a usnesení o rozvrhu nabylo právní moci.

37. Městský úřad v Lipníku nad Bečvou správci daně žalobkyně poté dne 4. 6. 2014 sdělil, že na vydražené stavby nebyl vydán kolaudační souhlas, stavby byly realizovány před 1. 1. 2007, jejich první užívání nelze určit, některé pochází od roku 1886 do 1948, některého jsou zakreslené v dokumentaci jiných staveb do roku 1992.

38. Dne 24. 3. 2015 vydal správce daně platební výměr, v němž nepřiznal žalobkyni odpočet na základě výsledku postupu k odstranění pochybností. Za uvedeného skutkového stavu shledal, že podle jeho názoru nebylo při dražení nemovitostí uskutečněno zdanitelné plnění, ale plnění osvobozené od daně. Správce daně poukázal na stáří vydražených nemovitostí a dále na to, že plátce – povinný Imprestona plus nerozhodl o uplatnění daně v souladu s ustanovením § 56 odst. 1 zákona. Správce daně vycházel z toho, že v dražební vyhlášce, z usnesení o příklepu ani z usnesení o rozvrhu rozdělované podstaty nevyplývá, kolik z výsledné částky č. 19.046.667 Kč činí základ daně a částka

daně. Tyto údaje, které jsou uvedeny ve faktuře č. 1813, proto neodpovídají dražební vyhlášce, přestože na ni faktura odkazuje. Dále správce daně vycházel ze sdělení exekutorského úřadu, že povinný neprojevil vůli odvést daň do doby rozvrhového jednání, usnesení o rozvrhu nabylo přitom právní moci dne 3. 10. 2013. Ve zdaňovacích obdobích červen – srpen 2013 (přiznání podaná do 3. 10. 2013) povinný taktéž nevykázal hodnoty, že by přiznal daň z přidané hodnoty z prodeje nemovitostí na základě dražebního jednání dne 10. 6. 2013.

39. Správce daně dále hodnotil, že ke změně hodnocení ohledně odvodu daně došlo ke konci října 2013, když soudní exekutorka dne 24. 10. 2013, písemností č. j. 018 EX 06077/12-044 sdělila, že výsledek dražby je ve výši 19.046.667 Kč, z toho cena pozemků 1.364.465 Kč a základem daně je tedy částka č. 17.682.202 Kč (mimo cenu pozemků), z níž bude odvedena daň ve výši 3.068.747 Kč. Na to navázala žalobkyně dne 25. 10. 2013 přiznáním k dani z přidané hodnoty za září 2013, kde uplatnila odpočet ve výši 3.068.747 Kč a povinný plátce Imprestona plus podáním dodatečného daňového přiznání dne 15. 11. 2013 za měsíc srpen 2013, kde tato společnost vykázala fakturu č. 1813 za prodej nemovitostí v dražbě dle dražební vyhlášky. Správce daně v této souvislosti zvážil, z čeho by v tuto dobu měla být daň zaplacená? Shledal, že v tu dobu byla podstata rozvržena a vyčerpána mezi pohledávku soudní exekutorky ve výši 2.511.642 Kč a pohledávku zástavního věřitele UNIBON - spořitelní a úvěrní družstvo v likvidaci ve výši 16.535.025 Kč. Správce daně dále shrnul, že vzhledem k tomu, že soudní exekutorka žalobkyni dne 22. 11. 2013 sdělila, že daň odvedena nebude, neboť šlo o plnění osvobozené od daně podle ustanovení § 56 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, požádal soudní exekutorku k poskytnutí informací. Soudní exekutorka správci daně pod č. j. 018 EX 06077/12-071 uvedla, že původně předpokládala odvedení daně podle § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Jelikož plátce do doby rozvrhového jednání tuto vůli neprojevil a usnesení o rozvrhu nabylo právní moci, bylo postupováno tak, jak bylo uvedeno v přípisu ze dne 22. 11. 2013. Správce daně dále citoval sdělení soudní exekutorky ze dne 10. 12. 2013, č. j. 018 EX 06077/12-067, v němž se soudní exekutorka ztotožnila s přiloženým vyjádřením insolvenční správkyne UNIBON – spořitelní a úvěrové družstvo „v likvidaci“, že povinností soudního exekutora bylo odvést částku stanovenou rozvrhovým usnesením a vzhledem k tomu, že ze zákona bylo uvedené plnění osvobozeno od daně, netíží soudní exekutorku povinnost odvést daň z přidané hodnoty. S tímto sdělením soudní exekutorky (a potažmo insolvenční správkyne), že prodej nemovitostí v dražbě je plnění osvobozeno od daně se správce daně ztotožnil. Uvedl, že v žádné písemnosti související s dražbou od usnesení o nařízení dražebního jednání do dne nabytí právní moci usnesení o rozvrhu dne 3. 10. 2013 není nic uvedeno o dani z přidané hodnoty. Celý proces dražby proběhnul v režimu osvobození od daně a nikde nebyl zaznamenán projev vůle plátce Imprestona plus, že uplatní daň; takto byla nemovitost vydražena. Správce daně zdůraznil, že jediným projevem vůle tohoto plátce daně uplatnit daň u prodeje byla faktura č. 1813 vystavená dne 30. 9. 2013, tj. až po skončení dražby a po rozvrhovém jednání. Navíc ke zjištění, že má odvést daň, dospěl plátce daně Imprestona plus až dne 25. 10. 2013, tj. v den kdy přiznání podala žalobkyně, v němž nárokovala vrácení odpočtu daně. Správce daně podotkl, že v den podání přiznání dne 25. 10. 2013 neměla žalobkyně ani fakturu č. 1813 k dispozici, neboť v průvodním dopise se o ní ani nezmiňuje a k nadměrnému odpočtu vysvětluje, že vydražila nemovitosti v dražbě dne 10. 6. 2013, předtím uhradila zálohu a dne 12. 8. 2013 i doplatek vydražené ceny a pouze dle sdělení exekutorského úřadu byly tyto nemovitosti

vydraženy včetně daně z přidané hodnoty, která je poukazovaná na účet správce daně exekutorským úřadem.

40. Správce daně tedy na základě uvedeného shrnul, že žalobkyně přijala plnění, které splňuje podmínky pro osvobození podle § 56 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, čehož si musela být vědoma s ohledem na stáří nemovitostí. Prodávající ze žádné doložené písemnosti nevyplývá vůle prodávající společnosti uplatnit daň podle § 56 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty před nebo v průběhu dražby. Žalobkyni proto muselo být podle správce daně zřejmé, že zaplatil cenu za plnění osvobozené od daně. Ani následná deklarace prodávajícího uplatnit daň, na posouzení věci proto nic nemění.

41. Správce daně dále uvedl, že následné vystavení daňového dokladu – faktury č. 1813 - se jeví jako účelové jednání s cílem získat odpočet daně, aniž by byla daň do státního rozpočtu uhrazena, jelikož rozdělovaná podstata s vyplacením daně z přidané hodnoty do státního rozpočtu nepočítala. Prodávající společnost Imprestona plus navíc daň splatnou do 2. 12. 2013 neuhradila, dne 3. 6. 2014 požádala o posečkání daně se splátkami 15.000 Kč měsíčně, což správce daně rozhodnutím ze dne 10. 2. 2015 zamítl a tato společnost do dne rozhodnutí nezaplatila ani jednu navrhovanou splátku.

42. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel z ustanovení § 13 odst. 1, § 13 odst. 3, § 56 odst. 1 (podmínky osvobození od daně při dodání nemovitosti), § 79 odst. 1 (podmínky odpočtu) a § 108 odst. 4 (povinnost osoby určené k uskutečnění prodeje obchodního majetku plátce zaplatit daň na osobní daňový účet plátce) zákona o dani z přidané hodnoty. Uvedl, že po novele zákonem č. 502/2012 Sb. s účinností od 1. 1. 2013 byl v ustanovení § 28 zákona o dani z přidané hodnoty vypuštěn odstavec 7 stanovující, že daňovým dokladem při dražbě zboží je doklad o zaplacení vystavený státním orgánem nebo jiným oprávněným subjektem nebo dražebníkem, na kterém jsou uvedeny údaje jako na běžném daňovém dokladu a sdělení, že se jedná o prodej v rámci exekučního řízení. Žalovaný s odkazem na § 13 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty byl nicméně toho názoru, že tento zákon stále rozlišuje převod nemovitosti na základě kupní smlouvy podle § 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a prodej uskutečněný v rámci výkonu rozhodnutí. Žalovaný byl toho názoru, že daňové aspekty prodeje nepřešly po provedené novele do kompetence povinného plátce daně, nebyl tak oprávněn uplatnit při tomto prodeji daň. Faktura č. 1813 tak není daňový doklad, nevystavila jej osoba k tomu oprávněná a vystavila jej v rozporu s rozvrhovým usnesením ze dne 11. 9. 2013, č. j. 018 EX 06077/12-034. Pokud odvolatel nabyt nemovitosti na základě rozhodnutí soudu, byl povinen respektovat pravomocná usnesení upravující způsob a podmínky provedení výkonu tohoto rozhodnutí. Pokud žalobkyně neuplatnila odpočet na základě písemností vydanými soudním exekutorem splňující podmínky § 26 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, nebyla oprávněna uplatnit odpočet na základě faktury č. 1813. Žalovaný je toho názoru, že pro posouzení otázky, zda bylo plnění osvobozeno od daně podle § 56 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, jsou relevantní podklady soudní exekutorky, zejména usnesení o přiklepu a rozvrhové usnesení.

43. Městský soud shledal, že v projednávané věci je sporné, zda v případě žalobkyně byly splněny podmínky pro uznání uplatněného odpočtu na dani z přidané hodnoty na vstupu. Tento spor vznikl v situaci, kdy k převodu nemovitostí nedošlo v rámci běžného

převodu např. na základě kupní smlouvy mezi odběratelem a dodavatelem, ale v rámci exekučního řízení. Oba finanční orgány se přitom v zásadě shodly na tom, že prodej nemovitostí v exekuci zatížen daní z přidané hodnoty být může. V tomto exekučním řízení povinný (Imprestona plus) vystavil žalobkyni fakturu za prodej nemovitostí a žalobkyně má tak za to, že tímto úkonem byla deklarována jeho vůle dobrovolně se přihlásit jako plátce daně z přidané hodnoty podle ustanovení § 56 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty v rozhodném znění. Žalovaný a předtím i správce daně však odpočet uplatněný žalobkyní neuznávají – v zásadě jsou toho názoru, že prodej nemovitostí v dražbě v rámci exekučního řízení byl osvobozen od daně a v této souvislosti neuznávají dobrovolné uplatnění daně plátcem tj. povinnou osobu Imprestona plus.

44. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 – 79, vyložil, že základní pravidlo v systému daně z přidané hodnoty je právě uznání odpočtu na dani. Konkrétně uvedl, že *„odpočet daně je základním právem plátce, které plyne ze samotné podstaty systému DPH; lze jej proto odmítnout jen ze závažných důvodů, nikoli z důvodů formálních a nad rámec mantinelů daných Šestou směrnicí, resp. směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.“* Nejvyšší správní soud přitom zdůraznil, že *„důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění.“*

45. Městský soud dále poukazuje na to, že jednou z mála výjimek ze zásady, že správce daně je plátcí daně z přidané hodnoty povinen přiznat odpočet na dani, je situace, kdy se takový plátce vědomě účastní podvodu na dani z přidané hodnoty [viz rozsudky ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02, Halifax plc a další, ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd (dále jen „věc Optigen“), ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL (dále jen „věc Kittel“), ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében kft a Péter Dávid (dále jen „věc Mahagében“)]. Judikatura Soudního dvora poté jako podvod na dani z přidané hodnoty označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2002/38/ES ze dne 20. května 2002 (resp. směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. Listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Tyto principy rovněž následně přejala i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008 - 100, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS). Ústavnost výše uvedených závěrů potvrdil také Ústavní soud např. v usnesení ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1885/10 a v usnesení ze dne 7. 3. 2012, sp. zn. II. ÚS 296/12, nebo usnesení ze dne 26. 1. 2011, sp. zn. III. ÚS 3587/10, ze dne 15. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 1991/10, a další).

46. Uplatněný odpočet na dani z přidané hodnoty lze tedy neuznat toliko v situaci, kdy by tu sice formálně podmínky pro uznání odpočtu byly, avšak zde existoval daňový podvod, o kterém odběratel věděl nebo měl vědět. Druhým případem neuznání uplatnění odpočtu jsou pak situace, kdy tu ze zákona nárok na odpočet ani nevznikl, neboť zde

nebyly splněny podmínky pro uplatnění odpočtu. Oba případy vyžadují dostatečná skutková zjištění – v tom prvním správce daně musí identifikovat jednak samotný daňový podvod a jednak musí náležitě skutkově zjistit, zda se odběratel vědomě účastnil tohoto řetězce. Ve druhém případě je pak na straně finanční správy, aby řádně zjistila skutkový stav a poté odůvodnila závěr, proč přes uplatněný odpočet na něj daňovému subjektu ze zákona nevznikl nárok.

47. Městský soud tedy v dalším kroku posoudil, z jakého důvodu konkrétně správce daně i žalovaný vlastně žalobkyni nárok na uplatněný odpočet daně z přidané hodnoty neuznali. I když správce daně ve svém rozhodnutí tvrdí, že přihláška k dani z přidané hodnoty byla podána „účelově“ a žalovaný ve svém rozhodnutí dokonce tvrdí, že tato transakce mohla být předmětem „diskrétních jednání“ mezi žalobkyní a dodavatelem společností Imprestona plus, obě rozhodnutí současně nepodávají žádnou konkrétní identifikaci daňového podvodu. V uvedených konstatováních fakticky podle názoru městského soudu nelze identifikovat závěry správce daně a žalovaného o tom, že v případě žalobkyně existoval daňový podvod a že by se žalobkyně tohoto podvodu měla vědomě účastnit.

48. Městský soud v Praze taktéž v této souvislosti zdůrazňuje, že existenci daňového podvodu nelze obecně dovodit pouze ze skutečnosti, že povinný Imprestona plus daň nakonec neodvedl. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 7. 2015 - 9 Afs 233/2014 - 26, totiž vyložil, že „podstatné tedy je, zda samotný příjemce zdanitelného plnění unese své důkazní břemeno; jak se ke svým vlastním daňovým povinnostem staví jeho tvrzený dodavatel, je druhotné.“ Obdobné vyplývá rovněž z rozsudku Soudního dvora ve věci C-277/14, v níž Soudní dvůr konstatoval, že „otázka, zda dodavatel zboží dotčeného v původním řízení zaplatil, či nezaplatil DPH splatnou z těchto prodejů do státní pokladny, nemá vliv na nárok osoby povinné k dani na odpočet DPH zaplacené na vstupu (v tomto smyslu viz rozsudky Optigen a další, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16, bod 54, a Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, bod 25).“

49. Z odůvodnění obou rozhodnutí naopak vyplývá názor správce daně i žalovaného, že v případě žalobkyně nebyl odpočet uznán, neboť zde nebyly splněny podmínky zákona o dani z přidané hodnoty. Městský soud proto posoudil, zda z hlediska zákonnosti ob stojí stěžejní závěr finančních orgánů (žalované a předtím správce daně), že převod vlastnictví byl osvobozen od daně z přidané hodnoty a že pro tuto skutečnost nelze žalobkyni nárok na uplatněný odpočet uznat.

50. Podle ustanovení § 56 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném ke dni žalovaného rozhodnutí platí, že „(1) Převod staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně po uplynutí 5 let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od data, kdy bylo započato první užívání stavby, a to k tomu dni, který nastane dříve. Plátce se může rozhodnout, že i po uplynutí této lhůty uplatní daň.“ Podle odstavce 2 téhož ustanovení platí, že „Převod pozemků je osvobozen od daně, s výjimkou převodu stavebních pozemků. Stavebním pozemkem se pro účely tohoto zákona rozumí nezastavěný pozemek, na kterém může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby provedena stavba spojená se zemí pevným základem. Nezastavěným pozemkem se rozumí pozemek, na kterém není stavba jako věc.“

51. Mezi stranami panuje shoda v tom, že převod předmětných staveb by bez dalšího od daně osvobozen nepochybně byl – správní spis v tomto směru obsahuje dostatečná skutková zjištění (zejména ze sdělení stavebního úřadu Městského úřadu v Lipníku nad Bečvou), z nichž vyplývá, že stáří převáděných staveb i doba jejich užívání vysoce přesáhly dobu 5 let vytýčenou pro osvobození od daně ustanovením § 56 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Strany se však rozcházejí v názoru na to, jaký vliv na věc mělo to, že povinný (Imprestona plus) vystavil ve prospěch žalobkyně fakturu č. 1813, kterou deklaroval převod nemovitosti v rámci exekučního řízení a později se přihlásil i k dani z přidané hodnoty.

52. Správní orgán I. stupně tyto úkony povinného pro účely přihlášení k dani z přidané hodnoty neuznal, neboť byl toho názoru, že takto učiněná dobrovolná přihláška plátce k dani hodnoty byla uplatněna pozdě. Správce daně takto v zásadě připustil, že povinný Imprestona plus sice byl oprávněn i v rámci exekučního řízení dobrovolně uplatnit daň z přidané hodnoty, avšak takto učinil pozdě. Žalovaný jako odvolací orgán je oproti tomu toho názoru, že plátce daně – dodavatel žalobkyně Imprestona plus nebyl vzhledem k charakteru exekučního řízení vůbec oprávněn uplatnit dobrovolnou přihlášku k dani, jeho přihlášení tedy nemělo vliv na osvobození převodu nemovitostí v dražbě od daně. Žalovaný tedy zcela popřel možnost dobrovolného přihlášení k dani ze strany plátce v rámci exekučního řízení, aniž by se však ve svém odůvodnění vypořádal s jiným názorem, který před ním zastával správce daně – přestože správce daně závěr o osvobození převodu od daně z přidané hodnoty založil na zcela odlišných důvodech oproti žalovanému, ten přesto odvoláním napadený platební výměr potvrdil jako zákonný a správný.

53. Žalovaný navíc ke svému závěru dospěl v návaznosti na procesní obranu žalobkyně, která v odvolání nesouhlasila a polemizovala právě s názorem správce daně. Pokud však hodlal žalovaný zaujmout odlišný právní názor oproti správce daně, byl v rámci odvolacího řízení podle § 115 odst. 2 daňového řádu věty druhé povinen žalobkyni seznámit před vydáním rozhodnutí o odvolání se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a umožnit jí, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřila, popřípadě navrhla provedení dalších důkazních prostředků. Přestože taktéž podle ustanovení § 116 odst. 3 daňového řádu platí, že *„v odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí“*, výsledkem uvedeného postupu žalovaného při přezkoumání odvolacích námitek byl opačný a ve vztahu k uplatněným odvolacím námitkám až překvapivý závěr žalovaného při současném potvrzení zákonnosti platebního výměru. Tímto postupem v rozporu s ustanoveními § 115 odst. 2 a § 116 odst. 3 daňového řádu tedy přišla žalobkyně o stupeň řízení, v němž by se mohla domáhat přezkoumání závěrů správních orgánů a procesní obrany se musí domáhat až v řízení před soudem.

54. Městskému soudu přitom ani z jednoho rozhodnutí nevyplývá, z jakých zákonných ustanovení konkrétně správce daně či žalovaný při svých rozhodných závěrech vycházeli. Konkrétně tvrdí – li správce daně, že dobrovolné uplatnění daně bylo povinným Imprestona plus uplatněno pozdě, byla-li faktura vystavena až po rozvrhovém jednání (a před právní mocí tohoto usnesení), současně nijak neodkazuje na ustanovení, ze kterého

by vyplývalo, jakými zákonnými pravidly se takové uplatnění daně má řídit, jakou formou má být učiněno a do jakého nejzazšího termínu musí být daň takto dobrovolně uplatněna. Pokud žalovaný později tvrdí, že povinný už vůbec nebyl oprávněn v rámci exekučního řízení dobrovolně sám uplatnit daň, současně ani z jeho (žalovaného) rozhodnutí nevyplývá zákonná opora pro tyto úvahy.

55. V žalovaném rozhodnutí tedy – přes předchozí polemiku žalobkyně s rozhodujícími důvody správce daně - absentuje vyložení stěžejní právní úpravy týkající se odpočtu daně z přidané hodnoty uplatněné na podmínky exekučního řízení. Bez vymezení rozhodné právní úpravy, ze které žalovaný vycházel a na kterou bylo třeba aplikovat skutková zjištění, nelze pak přezkoumat zákonnost závěrů obou orgánů finanční správy. Při hodnocení zákonnosti správního rozhodnutí má totiž soud posoudit, zda správní rozhodnutí ob stojí, není však možné, aby soud nahrazoval ve správních rozhodnutích neuvedené úvahy správních orgánů a domýšlel jejich odůvodnění (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2016, č. j. 7 As 267/2015 - 57). Odůvodnění správního rozhodnutí musí samo o sobě obstát v předestření důvodů, jež vedly správní orgán k rozhodnutí vyjádřenému ve výrokové části, a musí být v souladu s obsahem správních spisů (viz např. bod 16. rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2013, č. j. 8 Afs 58/2012 - 44, a bod 40. rozsudku ze dne 24. 9. 2014, č. j. 8 Afs 34/2013 - 68). Pokud by tedy chybějící výchozí zákonná pravidla měl objasnit až městský soud v řízení o žalobě a měl se tak „strefovat“ do zákonných ustanovení, z nichž snad žalovaný při rozhodování mohl vycházet (avšak nijak je v rozhodnutí nepředestřel), znamenalo by to dotváření (doodůvodnění) rozhodovacích důvodů žalovaného rozhodnutí nad rámec přípustné ingerence soudu.

#### IV. Závěr a náklady řízení

56. Městský soud na základě shora vyložených důvodů uzavírá, že žalované rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Městský soud poté shledal podstatnou vadou daňového řízení postup žalovaného, který se v rozporu s ustanoveními § 115 odst. 2 a § 116 odst. 3 daňového řádu nevypořádal s uplatněnými odvolacími námitkami a rozhodovací důvody oproti platebnímu výměru správce daně zásadně změnil, aniž by žalobkyni umožnil před vydáním rozhodnutí seznámit se s jeho názorem. Z uvedených důvodů proto nezbylo městskému soudu, než žalované rozhodnutí zrušit bez jednání podle § 76 odst. 1 písm. a) a c) s. ř. s.

57. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. Žalovaný vyjasní, jakými zákonnými pravidly se řídí stanovení daně z přidané hodnoty při nuceném prodeji nemovitostí z obchodního majetku povinné společnosti v exekučním řízení. Poté posoudí, zda převod vlastnictví nemovitosti byl ve skutkových okolnostech předmětem daně z přidané hodnoty a zda v této situaci žalobkyni náleží odpočet daně.

58. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, má tedy právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložila, proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl.

59. Náhradu nákladů řízení představuje pro žalobkyni soudní poplatek ve výši 3.000 Kč za žalobu a dále žalobkyni náleží náhrada za odměnu zástupce za právní služby a jeho hotové výdaje. Městský soud přiznal náhradu za 3 úkony právní služby (převzetí a příprava

zastoupení, podání žaloby ve věci samé a podání repliky k vyjádření žalovaného ze dne 22. 3. 2016 - po 3.100 Kč vše podle ustanovení § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Mimosmluvní odměna tak celkově činí **9.300 Kč** (3 x 3.100 Kč). Dále žalobkyni přísluší náhrada hotových výdajů jejího právního zástupce ve výši **900 Kč** za 3 úkony právní služby po 300 Kč podle ustanovení § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Protože právní zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna o částku odpovídající dani, kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ustanovení § 57 odst. 2 s. ř. s.), ve výši 21 % - **2.142 Kč**. Celková výše nákladů řízení žalobkyně tak činí **15.342 Kč** (3.000 Kč + 10.200 + 2.342 Kč). K výplatě náhrady k rukám advokáta stanovil městský soud přiměřenou lhůtu.

### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

V Praze dne 26. listopadu 2019

JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.  
předsedkyně senátu

