



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha a soudkyň JUDr. Hany Veberové a JUDr. Jitky Hroudové v právní věci

žalobce: **Jeseniova, s. r. o.**, IČ 24275271,
se sídlem Holečkova 3331/35, Praha 5 150 00
zastoupeného Mgr. Bc. Janem Spáčillem, LL. M., advokátem
se sídlem Karolínská 654/2, Praha 8 186 00

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
se sídlem Masarykova 427/31, Brno 602 00

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 2. 2018, č. j. 3996/18/5300-22441-708274
a č. j. 4323/18/5300-22441-708274,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 2. 2018, č. j. 3996/18/5300-22441-708274 a č. j. 4323/18/5300-22441-708274, se z r u š u j í a věci se v r a c e j í žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 12 800 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Bc. Jana Spáčila, LL. M., advokáta.

Odůvodnění

1. Žalobce se žalobou, podanou u Městského soudu v Praze, domáhal přezkoumání a zrušení dvou rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále též „žalovaný“) ze dne

2. 2. 2018, jimiž žalovaný zamítl jeho dvě odvolání proti celkem čtrnácti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty a proti dvěma platebním výměrům na daň z přidané hodnoty (DPH), vydaným ve dnech 7. 6. 2016 a 20. 7. 2016 Finančním úřadem pro hl. m. Prahu (dále též „správce daně“), kterými byla žalobci za zdaňovací období měsíců březen až červenec a září a listopad 2013, za zdaňovací období od 17. 1. do 31. 1. 2014 a za zdaňovací období měsíců únor až září a prosinec 2014 doměřena, respektive vyměřena daň z přidané hodnoty v celkové výši 9 997 453 Kč. Současně správce daně žalobci vyměřil penále v celkové výši 1 292 741 Kč z důvodu, že žalobce neoprávněně učinil opravu dříve provedeného vyrovnání odpočtu daně podle § 77 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty, zákon o DPH“), ve znění účinném od 1. 1. 2013, respektive ve vztahu k některým zdaňovacím obdobím vyrovnání odpočtu daně neprovedl, ač tak byl povinen učinit.
2. Žalobce v podané žalobě shrnul, že v souvislosti s výstavbou nemovitostí uplatnil u vybraných vstupů odpočet daně, jelikož nemovitosti (byty) zamýšlel prodat s DPH. V důsledku pozdější změny okolností však byly prodeje od daně osvobozeny. Žalobce proto podal daňová přiznání, ve kterých provedl vyrovnání odpočtu DPH podle § 77 zákona o DPH. Následně však dospěl k závěru, že institut vyrovnání odpočtu daně nebyl povinen použít a proto podal dodatečná daňová přiznání, jimiž nesprávně provedené vyrovnání odpočtu opravil. Správce daně na tato daňová tvrzení reagoval výzvami k odstranění pochybností, jejichž předmětem byla pochybnost o oprávněnosti provedené opravy vyrovnání odpočtu daně. Následně správce daně v tomto rozsahu provedl daňovou kontrolu a dospěl k závěru, že žalobce byl povinen vyrovnání odpočtu provést.
3. Správce daně - a následně i žalovaný - podle názoru žalobce vychází z nesprávného právního závěru, podle kterého odpočet daně u zásob podléhá vyrovnání odpočtu DPH podle § 77 zákona o DPH, ve znění novel z roku 2011 a 2012. Podle názoru žalobce však takový nesprávný výklad nutně vede k neoprávněnému doměření daňové povinnosti. Žalobce má za to, že nebyl povinen provést vyrovnání odpočtu DPH u příslušných vstupů, neboť mu zákon o DPH v důsledku neexistence speciálních přechodných ustanovení tuto povinnost podle novel zákona o DPH provedených zákony č. 47/2011 Sb. a č. 502/2012 Sb. nestanovil.
4. Podle žalobce by při posouzení oprávněnosti nároku na vrácení nadměrného odpočtu DPH pro zdaňovací období předcházející účinnosti novelty z roku 2011 (na základě opravy dříve nesprávně provedeného vyrovnání odpočtu DPH) měla být uplatněna právní úprava platná v době vzniku o uplatnění nároku na odpočet DPH. V nyní posuzovaném případě jde o právní úpravu účinnou v období přede dnem 1. 4. 2011. Žalobce nesouhlasí s tvrzením správce daně ohledně výkladu předmětných přechodných ustanovení, tj. že dříve provedené vyrovnání odpočtu bylo v souladu se zákonem. Žalobce připomněl ústavní zásadu podle článku 4 Listiny základních práv a svobod, na základě které mohou být povinnosti ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích, a to jen při zachování základních práv a svobod. Pokud zákon o DPH určitou povinnost nestanoví, pak takovou povinnost nemůže správce daně po plátcích daně požadovat. Jedná se o nezákonný postup, který zasahuje do základních majetkových práv žalobce, jelikož daň lze ukládat jen na základě zákona.

5. Žalobce má za to, že nestanoví-li konkrétní přechodné ustanovení jinak, bude jakákoliv zákonná povinnost na adresáta působit vždy až od účinnosti dané novely do budoucnosti. Je úkolem zákonodárce, aby vyhodnotil, které povinnosti by se na adresáty měly či mohly vztahovat i zpětně, a aby tuto úvahu promítl právě do speciálních přechodných ustanovení.
6. V případě § 77 zákona o DPH jde o situaci, kdy zákon zakotvuje zcela nový mechanismus, pro který v dosavadní právní úpravě nebyla opora a neexistuje k němu ani speciální přechodné ustanovení zavádějící takzvanou nepravou retroaktivitu. Žalovaný měl analogicky dospět ke stejnému závěru, jako Nejvyšší správní soud v rozsudu ze dne 11. 4. 2013, č. j. 9Afs 69/2012 – 47, a v dalších navazujících rozhodnutích, tedy že pokud nebyl záměr zákonodárce použít novou právní úpravu i na právní vztahy vzniklé za předcházející úpravy výslovně ani implicitně vyjádřen, musí se pro posouzení nároku žalobce použít úprava předcházející. Nová právní úprava totiž nemůže bez ohledu na zamýšlený úmysl zákonodárce vyjádřený v důvodové zprávě měnit právní vztahy vzniklé za účinnosti starého zákona *pro futuro*, nelze-li takový úmysl zákonodárce zjistit přímo ze zákona.
7. Žalobce v podané žalobě uvedl, že již v odvolání namítal, že není pravdou, že nedostatek speciálních přechodných ustanovení zakládá automaticky nepravou retroaktivitu dané novely. Podle jeho názoru je tomu právě naopak. S ohledem na uvedené lze dospět k závěru, že pokud v novele zákona o DPH z roku 2011 ani v novele téhož zákona z roku 2012 neexistovalo speciální přechodné ustanovení, které by zavedlo nepravou retroaktivitu uplatňování mechanismu vyrovnání odpočtu DPH, bylo by zcela v rozporu s principem právní jistoty, aby se tento nový právní mechanismus uplatňoval na zdaňovací období předcházející příslušné novele. Výklad žalovaného, který se ztotožnil s výkladem správce daně, lze označit za nepřipustně retroaktivní a jdoucí za hranice povolené nepravé retroaktivity, jak ji definoval Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 9/08. Podle názoru žalobce je povinnost provést vyrovnání odpočtu daně povinností související s uplatněným nárokem na odpočet daně, tedy i se samotnou daňovou povinností za zdaňovací období, ve kterém byl odpočet uplatněn. V době, kdy žalobce uplatnil předmětné odpočty daně, bylo pravidlem, že nárok na odpočet daně uplatněný v souvislosti s plněními na vstupu pořízenými za účelem vygenerování zdanitelného plnění na výstupu, nemusel být následně snížen z důvodu, že v důsledku pozdější změny okolností nedošlo k vygenerování předpokládané daně na výstupu. Neexistuje-li specifické přechodné ustanovení zakládající retroaktivitu obou novel, musí se nová povinnost provést vyrovnání odpočtu daně nutně uplatnit až pro ty odpočty DPH, uplatněné ve zdaňovacích obdobích počínaje účinností nové právní úpravy obsažené v novele v roce 2011, tedy počínaje dnem 1. 4. 2011. Jiný závěr by vedl k tomu, že by žalobce o původně přiznané právo na odpočet daně přišel.
8. Závěrem podané žaloby žalobce zdůraznil, že mu nevznikla povinnost provést vyrovnání odpočtu DPH v souvislosti s prodejem bytů osvobozených od DPH, neboť nárok na odpočet DPH vznikl žalobci (a byl žalobcem také uplatněn) ještě před zavedením zákonné povinnosti provést vyrovnání odpočtu DPH.
9. Žalovaný v soudem stanovené a prodloužené lhůtě vyjádření k obsahu podané žaloby nepředložil.

10. Ze spisového materiálu, který byl soudu předložen žalovaným správním orgánem, byly zjištěny následující, pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:
11. Žalobce byl zapsán pod původním názvem AURESPINA s. r. o. do obchodního rejstříku u Městského soudu v Praze za účelem realizace projektu „*Rezidence Jeseniova*“ v Praze 3 na Žižkově. Jedná se o komplex čtyř bytových domů s bytovými i nebytovými jednotkami, v podzemních prostorách jsou místa k parkování a sklepy. Stavba projektu započala v roce 2008 a kolaudována byla v lednu 2010. Žalobce vystavěl byty za účelem jejich následného prodeje, proto je evidoval od počátku ve svém účetnictví jako zásoby. Podle jeho vyjádření bylo záměrem byty prodat ihned po kolaudaci, proto u všech vstupů v souvislosti s výstavbou uplatnil nárok na odpočet daně v plné výši podle § 72 zákona o DPH. Prodej bytů se uskutečnil v letech 2013 a 2014, tedy po uplynutí lhůty podle § 56 odst. 1 zákona o DPH. Tyto byty byly prodány jako osvobozená plnění od daně bez nároku na odpočet daně.
12. V podaných daňových přiznáních od března 2013 žalobce uváděl na řádku 50 osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně řádově v miliónech korun. Uvedená plnění se týkala prodaných zásob v podobě bytových jednotek a garážových stání. Zároveň žalobce respektoval korekční mechanismus vyplývající z ustanovení § 77 zákona o DPH, týkající se vyrovnání odpočtu daně, které uvedl záporným znaménkem na řádku 45 ve zdaňovacích obdobích březen až červenec, září a listopad 2013. Vyrovnáním odpočtu daně došlo k vykázání vlastní daňové povinnosti.
13. Dne 30. 4. 2015 podal žalobce dodatečná daňová přiznání na DPH za předmětná zdaňovací období, na základě kterých vykázal odpočet daně v plné výši. Jako důvod podání dodatečných přiznání žalobce uvedl, že nesprávně vykazoval vyrovnání odpočtu daně u bytů vedených na zásobách a prodaných jako osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně. Z tohoto důvodu dodatečně uplatnil plný nárok na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období v souhrnné výši 8 951 916 Kč.
14. Správce daně zahájil u žalobce postup k odstranění pochybností za předmětná zdaňovací období, když mu vznikly pochybnosti týkající se aplikace § 77 odst. 3 zákona o DPH o správnosti a oprávněnosti provedené opravy vyrovnání odpočtu daně na řádku 45. Dne 6. 11. 2015 správce daně zahájil se žalobcem daňovou kontrolu za šetřená zdaňovací období v rozsahu pochybností z uvedených výzev.
15. Dne 5. 2. 2016 bylo žalobci zasláno sdělení o výsledku kontrolního zjištění, k němuž se žalobce písemně vyjádřil podrobným vyjádřením ze dne 15. 3. 2016. Správce daně žalobci neuznal nárok na odpočet daně, který uvedl v dodatečných daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období. Podle názoru správce daně vyrovnání zůstává ve výši, které je uvedeno v řádných daňových přiznáních, kdy daňový subjekt respektoval korekční mechanismus vyplývající z ustanovení § 77 zákona o DPH.
16. Na základě výsledků daňových kontrol za předmětná zdaňovací období vydal správce daně ve dnech 7. 6. 2016 a 20. 7. 2016 platební výměry a dodatečné platební výměry, proti kterým podal žalobce odvolání. O podaných odvoláních rozhodl žalovaný žalobou napadenými rozhodnutími, jimiž odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil se závěrem, že ustanovení § 77 odst. 3 zákona o DPH je aplikovatelné i na odpočty daně uplatněné před 1. 4. 2011.

17. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadená rozhodnutí a jim předcházející řízení před správními orgány obou stupňů z hlediska žalobních námitek uplatněných v podané žalobě a při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (ustanovení § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s. ř. s.“). V souladu s § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. soud rozhodl bez jednání. Věc soud posoudil takto:
18. Žaloba je důvodná.
19. Ze spisového materiálu vyplývá a je nesporný následující skutkový stav. Žalobce, respektive jeho právní předchůdce, vystavěl komplex několika bytových domů s bytovými a nebytovými jednotkami, garážovými stáními a sklepy. Stavba projektu začala v roce 2008, zkolaudována byla v roce 2010. Žalobce komplex stavěl za účelem následného prodeje jednotlivých bytových jednotek, proto jednotky evidoval jakožto zásoby. Vzhledem k tomu, že všechny jednotky, ale také garážová stání, původně zamýšlel prodat záhy po kolaudaci, uplatnil u všech vstupů v souvislosti s výstavbou nároky na odpočet daně dle § 72 zákona o DPH. K prodeji některých bytů nicméně nakonec došlo až v letech 2013 a 2014, tedy po uplynutí lhůty dle § 56 odst. 1 zákona o DPH, po jejímž uplynutí je převod staveb, bytu a nebytových prostor osvobozen od DPH. Žalobce tak byty prodal nikoliv jako zdanitelné plnění, jak původně zamýšlel, nýbrž jako plnění od daně osvobozené, a to osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně.
20. Podstatou sporu je výlučně otázka právní, a to, zda povinnosti provést vyrovnání odpočtu daně podle § 77 zákona o DPH, ve znění novely č. 47/2011 a novely č. 502/2012 Sb., podléhá i ten odpočet daně, nárok na nějž daňový subjekt uplatnil ještě před nabytím účinnosti novely č. 47/2011 Sb., a to ve vztahu ke krátkodobému obchodnímu majetku (zásobám), který rovněž pořídil před účinností této novely, jestliže daňový subjekt dotčený majetek použil v rámci svých ekonomických činností (uskutečnil plnění spočívající v jeho prodeji) až po nabytí účinnosti novely č. 47/2011 Sb.
21. Soud vycházel zejména z následující právní úpravy:
22. Novelou č. 47/2011 Sb. byla v zákoně o DPH mimo jiné změněna úprava korekčních mechanismů, pokud jde o uplatňování nároků na odpočet DPH.
23. Novela zákona o DPH č. 47/2011 Sb. zakotvila s účinností od 1. 4. 2011 zcela nové znění ust. § 77, které pod nadpisem *Vyrovnání odpočtu daně* v odst. 1 stanoví, že „[p]řivodní odpočet daně uplatněný u obchodního majetku, s výjimkou dlouhodobého majetku, podléhá vyrovnání, pokud ve lhůtě pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 73 odst. 3 plátce tento majetek použije v rámci svých ekonomických činností pro jiné účely, než které zohlednil při uplatnění původního odpočtu daně.“ Podle odst. 3 téhož ustanovení „[v]yrovnání odpočtu daně plátce uvede v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém byl obchodní majetek použit a ve kterém nastaly skutečnosti zakládající povinnost nebo možnost provést toto vyrovnání.“
24. Součástí novely č. 47/2011 Sb. jsou v jejím Čl. II přechodná ustanovení. Bod 1. těchto ustanovení stanoví, že „[p]ro uplatnění daně z přidané hodnoty za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro uplatnění práv a povinností s tím souvisejících se použijí dosavadní právní předpisy, není-li dále stanoveno jinak.“ Bod 5.

přechodných ustanovení pak stanoví, že „[v] případech odpočtu daně uplatněného u majetku pořízeného přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona při úpravě odpočtu daně nebo vyrovnání odpočtu daně postupuje podle § 78 nebo 79 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném do dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“

25. V důvodové zprávě k uvedené novele zákona o DPH je ve vztahu k navrhovanému znění ust. § 77 uvedeno, že „[p]odle bodu 4 přechodných ustanovení (v přijatém znění novely se jedná o výše citovaný bod 5. přechodných ustanovení – pozn. soudu) se platnost nových pravidel pro vyrovnání odpočtu daně bude odvíjet od okamžiku pořízení příslušného majetku (uskutečnění zdanitelného plnění).“ Obdobně se důvodová zpráva vyjadřuje také ve vztahu k navrhovanému znění ust. § 78 až 78c, které vymezuje nová pravidla pro úpravu odpočtu daně, kdy uvádí, že „[b]od 4 přechodných ustanovení stanoví, že nová pravidla pro úpravu odpočtu daně se budou uplatňovat pouze u majetku pořízeného ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, tj. od 1. 1. 2011 (novela č. 47/2011 Sb. nakonec nabyla účinnosti až 1. 4. 2011 – pozn. soudu). Na majetek pořízený do konce roku 2010 se vztahují dosavadní pravidla.“ K bodu 5. přechodných ustanovení (v důvodové zprávě označeno jako bod 4) pak důvodová zpráva uvádí, že „[z] důvodu transparentnosti přechodu na nová pravidla ohledně úpravy odpočtu daně, popřípadě vyrovnání odpočtu daně, se nastavuje mez, od které se tato nová pravidla budou uplatňovat. Za tuto mez se navrhuje stanovit okamžik pořízení majetku (viz také odůvodnění k bodu 53 - § 77 až 78c).“
26. Novelou č. 502/2012 Sb. bylo ust. § 77 zákona o DPH, ve znění novely č. 47/2011 Sb. dále novelizováno. Pro posuzovanou věc je rozhodné zejména nové znění odst. 3 daného ustanovení, podle něhož „[p]ůvodní odpočet daně uplatněný u staveb, bytů a nebytových prostor, které nejsou dlouhodobým majetkem, podléhá vyrovnání rovněž po uplynutí lhůty podle § 73 odst. 3, jsou-li splněny ostatní podmínky podle odstavce 1.“
27. Městský soud v Praze se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí z důvodu, že se v nich žalovaný řádně nevypořádal s námitkami, které žalobce uplatnil v odvoláních.
28. Soud podotýká, že žalobou jsou napadena dvě rozhodnutí žalovaného, která odpovídají tomu, že žalobce podal dvě odvolání. První proti dodatečným platebním výměrům na DPH pokud jde o zdaňovací období v roce 2013, druhé proti dodatečným platebním výměrům a platebním výměrům pokud jde o zdaňovací období v roce 2014. Podaná odvolání jsou argumentačně totožná a taktéž obě žalobou napadená rozhodnutí jsou ve zcela převažující části shodná. Níže vyslovené závěry soudu se proto vztahují shodně k oběma napadeným rozhodnutím.
29. Žalovaný již v průběhu daňového řízení argumentoval, že mu povinnost provést vyrovnání odpočtu daně nevznikla, jelikož novela č. 47/2011 Sb. zakládající tuto povinnost neobsahovala specifické přechodné ustanovení stran aplikace § 77 zákona o DPH, ve znění dané novely, na aplikaci tohoto ustanovení tak dopadalo obecné přechodné ustanovení obsažené v Čl. II bodu 1. novely č. 47/2011 Sb. Klíčovou, a veskrze jedinou, námitkou žalobce uplatňovanou jak v řízení před správními orgány tak v nyní podané žalobě tudíž je, že na posuzovaný případ plně dopadá přechodné ustanovení dle Čl. II bod 1. novely č. 47/2011 Sb., které vylučuje, aby nově zavedený mechanismus vyrovnání odpočtu daně byl použit ve vztahu k těm odpočtům daně, které daňový subjekt uplatnil ve zdaňovacích obdobích před 1. 4. 2011. S touto námitkou se však správní orgány nevypořádaly.

30. Správce daně ve zprávách o daňových kontrolách, které se ve smyslu § 147 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, považují za odůvodnění platebních výměrů a dodatečných platebních výměrů, závěr o tom, že žalobce byl povinen provést vyrovnání odpočtů daně, odůvodnil veskrze ve dvou odstavcích tak, že bere na vědomí žalobcův názor, „*nicméně je přesvědčen, že ustanovení § 77 odst. 3 je aplikovatelné také na stavby pořízené před 1. 4. 2011, pokud došlo k naplnění podmínek podle § 77 odst. 1. Jde o podmínky, že odpočet byl uplatněný před použitím stavby (není relevantní, zda stavba byla pořízena a původní odpočet byl uplatněný například v období do 31. 12. 2012) a poté jej plátce použije pro jiné účely, ve vašem případě pro osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně v době po účinnosti obou výše uvedených novel. Záměrem § 77 odst. 3 je „jen“ prolomit omezující v tomto případě tříletou lhůtu pro uplatnění odpočtu daně, a tím vymezit možnost/povinnost provést vyrovnání odpočtu daně.*

Výklad dopadu existence či neexistence specifických přechodných ustanovení uvedený v návrhu řešení není správný, resp. měl být pojat obráceně, neboť k § 77 odst. 3 není samostatné přechodné ustanovení, které by jeho aplikaci posouvalo ve vztahu k okamžiku pořízení majetku. Uplatní se tak vždy při naplnění „spouštěcí“ podmínky prvního použití od 1. 1. 2013. Jinak řečeno, pokud by byl záměr aplikovat ustanovení § 77 odst. 3 výhradně na majetek pořízený od 1. 1. 2013, musela by novela zákona obsahovat specifické přechodné ustanovení. Obdobně jako pro novelu zákonem č. 47/2012 (správce daně měl zjevně na mysli novelu č. 47/2011 Sb. – pozn. soudu). SD zastává názor, že v případě § 77 jde o nepravou retroaktivitu, která znamená, že nejde o zpětnou účinnost v pravém slova smyslu a souvisí s ochranou již nabytých subjektivních práv. Právní vztahy vzniklé před účinností nového právního předpisu se sice řídí původní právní úpravou, jejich změny a nově vzniklé skutečnosti, práva a povinnosti se však již posuzují podle úpravy nové. Tato nová právní úprava tak působí pouze do budoucnosti (pro futuro), ačkoli reguluje dříve vzniklé vztahy. Jde o důsledek toho, že rozsah subjektivních práv a povinností by měl být vždy v zásadě stejný pro všechny právní subjekty a měl by odpovídat aktuálnímu stavu právního řádu. Proto je v tomto případě nepravá retroaktivita z hlediska legislativně – technického přípustná.“

31. Správce daně dále – aniž by na něj jmenovitě odkázal – citoval z dokumentu Generálního finančního ředitelství „*Informace Změny v pravidlech pro uplatňování nároku na odpočet daně od 1. 4. 2011.*“ Podle tohoto dokumentu „*[v]yrovnání odpočtu daně podléhá rovněž původní odpočet daně uplatněný u obchodního majetku krátkodobého charakteru v období před 1. 4. 2011, jestliže k prvnímu použití daného majetku dojde po účinnosti zákona č. 47/2011 Sb.*“
32. Správce daně tak svou kladnou odpověď na spornou otázku, zda se mechanismus vyrovnání odpočtu daně uplatní i ve vztahu k odpočtům uplatněným před zavedením tohoto mechanismu zákonem s účinností od 1. 4. 2011, respektive ve vztahu k majetku pořízenému před tímto datem, odůvodnil v prvním citovaném odstavci konstatováním, že se ustanovení § 77 na takový majetek uplatní. Následně se správce daně vyjadřuje k věcným podmínkám aplikace ust. § 77 zákona o DPH a k důvodům novelizace ust. § 77 novelou č. 502/2012 Sb., tím však není nikterak zdůvodněna otázka aplikace daného ustanovení z hlediska časového. Ve druhém citovaném odstavci se již správce daně otázce přechodných ustanovení věnoval, se žalobcovým argumentem, že novela zákona o DPH č. 47/2011 Sb. obsahuje takové přechodné ustanovení (byť se nejedná o přechodné ustanovení „specifické“, tedy jmenovitě odkazující na ust. § 77 zákona o

DPH), které odsouvá aplikaci ust. § 77 zákona o DPH až ve vztahu k odpočtům daně, které budou uplatněny po 1. 4. 2011, příp. ve vztahu k majetku nabytého po tomto datu, a to v Čl. II. bod 1. novely č. 47/2011 Sb., se však nevyjádřil. Závěrem svého zdůvodnění správce daně již jen citoval informaci Generálního finančního ředitelství, která nicméně představuje pouze konstatování závěru, aniž by poskytovala odpověď na otázku, z jakých důvodů je třeba k tomuto závěru dospět.

33. Taktéž podstatou odvolacích námitek žalobce bylo, že novela č. 47/2011 Sb. (a obdobně ani novela č. 502/2012 Sb.) sice neobsahuje přechodné ustanovení, které by výslovně - jmenovitě regulovalo časovou použitelnost ust. § 77 zákona o DPH (slovy žalobce „speciální“ či „specifické“ přechodné ustanovení), přechodné ustanovení (slovy žalobce „obecné“), které nicméně dopadá i na otázku aplikace ust. § 77 ale obsahuje, a to v Čl. II bod 1. novely č. 47/2011 Sb. Podle žalobce přitom povinnost provést vyrovnání odpočtu daně je povinnost, která souvisí s uplatněným nárokem na odpočet daně a tedy i s daňovou povinností za zdaňovací období, ve kterém byl daňový odpočet uplatněn.
34. Odůvodnění napadených rozhodnutí jsou tvořena shrnutím skutkového stavu, shrnutím odvolacích důvodů a vymezení právního základu případu. Po té následuje část označená jako Aplikace právního základu na skutkový stav (vypořádání odvolacích důvodů). Právě v této části a to v bodech 32 až 43, pokud jde o rozhodnutí č. j. 4323/18/5300-22441-708274, a v bodech 28 až 38, pokud jde o rozhodnutí č. j. 3996/18/5300-22441-708274, lze nalézt těžiště samotné argumentace stran předmětu sporu. O dostatečné odůvodnění se nicméně nejedná, neboť žalovaný v naprosté většině pouze převzal odůvodnění správce daně, a to často doslovně, či jen s minimálními úpravami, nebo přeskupením či sloučením vět ze dvou citovaných odstavců zdůvodnění správce daně, aniž by však jakkoli blíže reagoval na klíčovou námitku žalobce.
35. Žalovaný nejprve do bodu 32, respektive bodu 28, napadených rozhodnutí přepsal - jen v drobně upravené podobě - výše citovaný první odstavec odůvodnění správce daně. Do bodu 33, respektive 29, žalovaný přepsal dominantní část výše citovaného druhého odstavce odůvodnění správce daně. Text obsažený v bodu 34, respektive 30, sice není převzat z odůvodnění správního orgánu I. stupně, nicméně odůvodnění sporné otázky aplikace institutu vyrovnání odpočtu daně v něm obsaženo také není. Žalovaný zde uvádí, že žalobce neprokázal, že mu vznikl nárok na odpočet daně. Spornou však v posuzované věci není otázka dokazování, nýbrž pouze otázka právního výkladu. Body 35 až 43, respektive body 31 až 38, jsou nadepsány jako část, v níž se žalovaný vypořádává s jednotlivými odvolacími důvody. V bodu 35 (31), je nicméně opět pouze v drobně poupravené verzi přepsán první odstavec odůvodnění správce daně (první dvě věty bodu 35, resp. bodu 31) a část odstavce druhého (druhé dvě věty bodu 35, resp. 31). Taktéž text bodu 36 (32) napadených rozhodnutí je pouze přepsáním vybraných vět druhého odstavce odůvodnění správce daně.
36. Taktéž s argumentací žalobce, že pokud jde o vztah mechanismu vyrovnání odpočtu daně a přechodného ustanovení Čl. II bod 1. novely č. 47/2011 Sb., je třeba analogicky vycházet ze závěrů, které Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 11. 4. 2013, č. j. 9Afs 69/2012 – 47, a následně potvrdil v rozsudku ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9Afs 66/2013 – 35 (obou dostupných též na www.nssoud.cz) a v dalších rozsudcích, se žalovaný srozumitelně nevypořádal. Nejvyšší správní soud přitom ve jmenovaných rozsudcích posuzoval, zda přechodné ustanovení Čl. II bod 1. novely č. 47/2011 Sb.

dopadá na aplikaci ust. § 44, ve kterém uvedená novela nově zakotvila institut opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení. Důvodnost analogické aplikace závěrů jmenovaných rozsudků žalobce zdůvodnil tím, že se v případě jak ust. § 77, tak ust. § 44 zákona o DPH jedná o zakotvení zcela nových mechanismů, která dosavadní úprava neznala. Žalovaný k daným rozsudkům Nejvyššího správního soudu sám uvedl, že se týkají „*situace, kdy zákon zakotvuje zcela nový mechanismus, pro který v dosavadní právní praxi nebyla opora*“ není tak zcela zřejmé, proč argumentaci žalobce nepřisvědčil, tím spíše že dále ve svém odůvodnění s odkazem na Informaci Generálního finančního ředitelství uvádí, že se v § 77 zákona o DPH zavádí nový korekční mechanismus pro změny v nároku na odpočet daně u obchodního majetku krátkodobého charakteru.

37. Městský soud v Praze tudíž dospěl k závěru, že námitka nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí pro nedostatek důvodů je důvodná, jelikož se žalovaný nevypořádal s hlavní odvolací námitkou.
38. V dalším řízení bude úkolem žalovaného, aby se důsledně zabýval všemi uplatněnými odvolacími námitkami žalobce. Zejména tedy, aby posoudil, zda je třeba na aplikaci ustanovení § 77 zákona o DPH, ve znění pozdějších novel vztáhnout přechodné ustanovení Čl. II bod 1. novely č. 47/2011 Sb., tedy zda uvedené přechodné ustanovení nevylučuje aplikaci mechanismu vyrovnání odpočtu na ty odpočty daně, které daňové subjekty uplatnili v průběhu zdaňovacích období před nabytím účinnosti dané novely, tedy 1. 4. 2011. Případně, zda uvedené přechodné ustanovení, příp. i jiné přechodné ustanovení dané novely, nevylučuje aplikaci mechanismu vyrovnání odpočtu daně, pokud jde o uplatnění odpočtu daně ve vztahu k majetku pořízenému před 1. 4. 2011. Nepostačí přitom pouze uvést, k jakému závěru žalovaný dospěl, nýbrž žalovaný je povinen přijaté závěry srozumitelně a přezkoumatelným způsobem odůvodnit.
39. Aniž by soud v tuto chvíli předjímal, k jakému závěru žalovaný v dalším řízení dospěje, závěrem považuje za vhodné podotknout, že i v případě, že by žalovaný dospěl k závěru, že ust. § 77 zákona o DPH, ve znění novely z roku 2011, resp. 2012 nemohlo být v posuzované věci z důvodu časové nepoužitelnosti aplikováno, nemusí to ještě nezbytně znamenat, že žalobci nároky na přiznání nadměrných odpočtů vznikly, respektive že mu případně daň odpovídající výši odpočtů, na něž nároky nevznikly, nemůže být doměřena, případně vyměřena. Soud v tomto směru odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2014, č. j. 9Afs 86/2013 – 34 (www.nssoud.cz), v němž daný soud posuzoval skutkově obdobnou situaci, o jakou se jedná v projednávané věci. Jednalo se o to, že stěžovatel v dané věci realizoval rekonstrukci vily, která byla v jeho vlastnictví, a v souvislosti s tím uplatňoval z přijatých zdanitelných plnění nárok na odpočet daně. Stěžovatel přitom původně očekával, že rekonstruovanou vilu použije pro svoji podnikatelskou činnost – bude ji pronajímat, a tudíž proti nárokováným odpočtům daně bude povinen k odvádění daně na výstupu z ceny nájmu. Jinými slovy, že bude vilu užívat ke zdanitelným plněním s nárokem na odpočet daně. Následně nicméně stěžovatel vilu jakožto nedokončenou stavbu prodal, uskutečnil tak ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o DPH plnění od daně osvobozené, a to bez nároku na odpočet daně. V uvedené věci správce daně stěžovateli doměřil DPH za zdaňovací období 2007 až 2009, nebylo tak sporné, že korekční mechanismus vyrovnání odpočtu daně dle § 77 zákona o DPH, ve znění novely č. 47/2011 Sb. nemohl být aplikován. Správní soudy nicméně i bez existence tohoto

korekčního mechanismu dospěly k závěru, že správní orgány stěžovateli zákonně doměřily DPH ve výši odpovídající původně uplatněnému nároku na odpočet daně, jelikož stěžovateli nárok na něj vůbec nevznikl. Nárok na odpočet daně je dán pouze za podmínky, že plátce přijatá zdanitelná plnění použije v rámci své ekonomické činnosti pro uskutečnění plnění s nárokem na odpočet. Uvedenou podmínku stěžovatel v dané věci nesplnil, byť se v době uplatnění nároku domníval, že ji splní. V důsledku nesplnění uvedené podmínky byl vznik nároku na odpočet vyloučen, a to od samého počátku.

40. Na základě výše uvedených důvodů soud dospěl k závěru, že podaná žaloba je důvodná, neboť napadená rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů. Soud proto postupoval podle § 76 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s., napadená rozhodnutí zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
41. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto má právo na náhradu nákladů vůči žalovanému.
42. Náhrada nákladů je tvořena náhradou za zaplacený soudní poplatek z podané žaloby v částce dvakrát 3 000 Kč, tedy celkem 6 000 Kč a náklady právního zastoupení žalobce advokátem. Výše těchto nákladů je tvořena odměnou za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby jako písemného podání ve věci samé) a dvěma režijními paušály, ve výši dvakrát 3 100 Kč a dvakrát 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 6 800 Kč. Tato částka nebyla podle § 57 odst. s. ř. s. navýšena o částku DPH, neboť zástupce žalobce, nedoložil, že je plátcem DPH. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 12 800 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou třicetidenní lhůtu k plnění (§ 64 s. ř. s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů). Zaplacený soudní poplatek za návrh žalobce na přiznání odkladného účinku podané žaloby v částce dvakrát 1 000 Kč byl konzumován vydáním usnesení Městského soudu v Praze ze dne 15. 5. 2018, č. j. 11Af 11/2018 – 37.

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). Případně-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.

V Praze dne 25. března 2019

Mgr. Marek B e d ř i c h ,
předseda senátu