



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Jarmily Dáskové a Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobce: **RAMET a.s.**, se sídlem Letecká 1110, Kunovice, zast. Ing. Jitkou Routkovou, daňovou poradkyní se sídlem Komenského 87, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 3.7.2012, č.j. 10599/12-1301-707271,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Předmět řízení

Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně dne 26. 9. 2012 brojil žalobce proti rozhodnutí žalovaného č. j. 10599/12-1301-707271 ze dne 3. 7. 2012, kterým zamítl žalovaný odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Uherském Hradišti č. j. 147286/06/336913/0605 ze dne 22. 8. 2006, kterým byla podle ust. § 46 odst. 7 zákona č.

337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZSDP“) a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2004 (dále též „ZDPH“), dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2004 ve výši 0,- Kč.

Obsah žaloby

V rámci žaloby žalobce namítl, že platební výměr, kterým mu byla dodatečně vyměřena DPH ve výši 0,- Kč, se stal pravomocným až po lhůtě, ve které nelze dodatečně DPH doměřit. Dále žalobce namítl vady řízení před správcem daně, a to konkrétně absenci zákonných konkrétních pochybností ve výzvě dle § 43 zákona o správě daní a poplatků ze dne 7. 3. 2006, č. j. 45258/06/336913, když výslovně namítl, že v rámci výzvy bylo „pouze odstranění pochybnosti, že odpočty byly uplatněny v souladu s ust. §73 odst. 1 zákona dani z přidané hodnoty ve znění k 7. 3. 2006 (plyne z dovětky ve znění pozdějších předpisů, tzn. dle předpisů platných ke dni vystavení výzvy) a výzva k doložení daňových dokladů v souladu s ust. § 28 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění k 7. 3. 2006.“ Správce daně tedy podle žalobce neformuloval konkrétně své pochybnosti a pouze bez uvedení jakýchkoliv pochybností vyzval k prokázání oprávněnosti změny hodnoty řádku dodatečného přiznání. Taková neurčitá výzva neumožňovala tyto nesdělené pochybnosti zákonným postupem odstranit. Dále žalobce namítl, že vytýkací řízení ve věci DPH bylo zahájeno dne 15. 3. 2006 až po lhůtě, kdy se stala daňová povinnost k DPH pravomocnou tj. dne 2. 3. 2006.

Dále žalobce namítl porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení a rozpor mezi výrokem a odůvodněním platebního výměru. Žalobce namítl, že v odvolacím řízení bylo porušeno jeho právo na řízení ve dvou stupních správního orgánu a byla žalobci odejmuta správní instance, která by rozhodnutí žalovaného, založeného na novém právním názoru na věc, přezkoumala. Žalobce dále v této souvislosti namítl, že v danou chvíli má pravomocný platební výměr, jen je založen na nezákonném odůvodnění. Odůvodnění platebního výměru nebylo žalovaným nikterak změněno a odmítnutím odvolání bylo potvrzeno. Takový postup je v rozporu ze zásady zákonnosti správních rozhodnutí a postupu žalovaného v odvolacím řízení.

Dále žalobce namítl nezákonnost spočívající v chybném posouzení právní otázky „přechod nemovitostí“. Žalobce v odvolání namítal významový rozdíl mezi pojmy převod a přechod vlastnictví. Tohoto rozdílu si byl jistě vědom i zákonodárce, když do zákona o dani z přidané hodnoty od 1. 10. 2004 doplnil nově do předmětu daně z přidané hodnoty k převodu nemovitostí, i přechody nemovitostí a zavedl legislativní zkratku „převod nemovitostí“. V této souvislosti žalobce odkázal na ustanovení § 2 zákona o veřejných dražbách, odbornou literaturu (Knapp, V. Teorie práva, Nakladatelství C.H.Beck, Praha 1995) a právní stanovisko Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně k výkladu uvedené legislativní zkratky, a namítl, že žalovaný ani správce daně se s jeho argumenty nevypořádali. Ve vztahu k uvedenému žalobce namítl, že žalovaný se mylně soustředil na reálný význam pojmu a opomenul podstatný význam nominální. Na základě tohoto špatného závěru pak také nesprávně aplikoval ustanovení o osvobození plnění dle § 56 ZDPH, když uvedl, že se

jednalo o plnění osvobozené. Přičemž z výše uvedeného je zřejmé, že v souladu se zákonem mohlo dojít v dané dražbě pouze k přechodu, a nikoliv k převodu předmětu dražby.

Následně žalobce namítl nezákonnost spočívající v chybném posouzení právní otázky „osvobození dle § 56 ZDPH“ pro rozpor s evropským i českým právem. V této souvislosti namítl žalobce rozpor se Šestou směrnicí Rady 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 (77/388/EHS) v platném znění k 31. 12. 2004 (dále též „6. Směrnice“) a dovodil, že není v souladu s evropským právem, pokud se žalovaný zaměřil pouze na posouzení jednoho z kritérií a zjišťoval pouze skutečnost, zda budovy byly nabyty ve lhůtě kratší než 5 let. V této souvislosti žalobce navrhuje, aby Krajský soud v Brně v dané věci položil Evropskému soudnímu dvoru předběžnou otázku, která se bude týkat čl. 13 B písm. g) 6. Směrnice, zda Česká republika jednoznačně stanovila podmínky pro osvobození dodání budov, a zda zároveň splnila kritéria uvedená v čl. 4 odst. 3 písm. a), a to zvláště za situace, kdy dle zákona o DPH neplyne, že by musely být splněny všechny podmínky. Ve vztahu k českému právu považoval žalobce výklad založený žalovaným ve věci ust. § 56 ZSDP za nesprávný, protože ust. § 56 ZSDP se vztahuje pouze na dodání staveb, nikoliv na přechod nemovitostí.

Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření doručeném soudu dne 5. 11. 2012 uvedl, že žaloba byla podána opožděně, když při tom vycházel z dat uvedených v žalobě, a navrhl, aby soud žalobu odmítl. Pro případ, že byla žaloba podána včas, uvedl k jednotlivým žalobním bodům následující. V případě prekluze uvedl, že rozhodnutí nebylo vydáno a nenabylo právní moci po uplynutí prekluzivní lhůty, neboť lhůta pro vyměření daně byla opakovaně přerušována soudními řízeními. Následně žalovaný podrobně vypočetl jednotlivá soudní řízení, která měla vliv na běh lhůty pro vyměření daně a jednotlivé úkony správce daně, které měly vliv na běh lhůty pro vyměření daně. Zároveň se žalobce věnoval změně právní úpravy daně přijetím zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.

K absenci konkrétních pochybností ve výzvě dle ustanovení § 43 ZSDP odkázal žalovaný na vypořádání této námítky v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2010 ve věci sp. zn. 5 Afs 68/2009 s tím, že žalobce v zásadě polemizuje s názorem Nejvyššího správního soudu. Nad rámec toho žalovaný uvedl, že správci daně vznikla pochybnost ohledně oprávněnosti uplatněných nároků, a proto vyzval žalobce k odstranění pochybností a řádnému prokázání pravdivosti údajů v daňovém přiznání. S ohledem na reakci žalobce – jeho vyjádření a předložení odborného posouzení je zřejmé, že žalobci byly pochybnosti správce daně zřejmé a výzva jasná, určitá, srozumitelná a splnitelná. Zároveň žalovaný nesouhlasil s tím, že by byla výzva vydána až poté, „co se stala daňová povinnost pravomocnou“.

I v případě námítky porušení dvojinstančnosti a rozporu mezi výrokem a odůvodněním platebního výměru odkázal žalovaný na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2010 ve věci sp. zn. 5 Afs 68/2009, který v odůvodnění vycházel z rozhodnutí rozšířeného

senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č.j. 7 Afs 36/2008-134. Žalobce podle žalovaného opětovně polemizuje s názorem Nejvyššího správního soudu. Žalovaný poukázal na právní úpravu daňového řádu, dle kterého nelze v případě pochybení správce daně prvního stupně nebo vadného rozhodnutí napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně k novému řízení. K těmto námitkám zároveň odkázal na žalobou napadené rozhodnutí. Dle názoru žalovaného tvoří napadené rozhodnutí spolu s prvostupňovým jeden celek a v případě odlišného právního názoru žalovaného je revidováno v tomto rozsahu odůvodnění prvostupňového rozhodnutí. Žalovaný dále poukázal na to, že s odlišným právním názorem byl žalobce prokazatelně seznámen před vydáním napadeného rozhodnutí.

V případě námitek chybného posouzení otázky „přechodu nemovitosti“, otázky „osvobození dle § 56 ZDPH“ z pohledu jak evropského tak českého práva opětovně žalovaný odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2010 ve věci sp. zn. 5 Afs 68/2009, kde se Nejvyšší správní soud touto otázkou zabýval, a to i z pohledu eurokonformního výkladu.

Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, že napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem. O žalobě soud rozhodl po nařízeném jednání.

Soud ve věci připomíná, že ve věci je rozhodováno opětovně poté, co předchozí rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno rozsudkem zdejšího soudu ze dne 28. 7. 2010, č. j. 31Af 16/2010-145, ve kterém zdejší soud vycházel z kasačního rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2010, č. j. 5 Afs 68/2009 – 113. K hodnocení žalobou napadeného rozhodnutí soud tedy nutně přistoupil i s ohledem na předchozí rozhodnutí zdejšího soudu i Nejvyššího správního soudu.

Podle ustanovení § 75 odst. 2 s.ř.s. soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí. Soud proto v tomto řízení, ve kterém dochází k přezkumu opětovného rozhodnutí žalovaného, zohledňoval pouze námitky uplatněné v projednávané žalobě a rozhodnutí žalovaného přezkoumal přísně v mezích nyní uplatněných žalobních bodů.

Vady řízení - absence zákonných konkrétních pochybností ve výzvě dle § 43 zákona o správě daní a poplatků ze dne 7. 3. 2006, č. j. 45258/06/336913

K určitosti výzvy ze dne 7. 3. 2006, č. j. 45258/06/336913, se vyjádřil Nejvyšší správní soud již v rozhodnutí ve věci sp.zn. 5 Afs 68/2009, kde uvedl, že „nelze přisvědčit názoru stěžovatele ohledně neurčitosti a nezákonnosti výzvy, kterou byl vyzván k prokázání nároku na odpočet. Uplatnil-li totiž stěžovatel v daňovém přiznání nárok na odpočet z konkrétního titulu, přitom vytykáací řízení bylo zahájeno právě v souvislosti s vyměřením daňové povinnosti (nadměrného odpočtu) v přiznání deklarované, bylo zcela určité a předvídatelné, jaké skutečnosti má stěžovatel prokazovat. Formuloval-li přitom správce daně ve výzvě povinnost

předložit daňový doklad, nelze z toho dovozovat, že stěžovateli bránil prokazovat rozhodné skutečnosti i jinak. Důvody, pro které však bylo ospravedlnitelné požadovat po správci daně, aby v tomto případě poskytl určitou míru součinnosti, vyložil soud výše.“

Nad rámec uvedeného ve vztahu k žalobcem namítanému usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, soud uvádí, že výzva k odstranění pochybností o údajích v dodatečném daňovém přiznání splňuje minimální standard, který lze od takové výzvy požadovat. Nejvyšší správní soud v citovaném usnesení uvedl, že v případě pochybností „*Postačí, půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. V každém případě tedy musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu.*“ Jakkoliv lze předmětné výzvě vytknout formulační nedostatky a značnou stručnost, tak pochybnosti správce daně jsou zcela zřejmé. Žalobce podal dodatečné daňové přiznání, ve kterém nárokoval nadměrný odpočet DPH ve výši 1.916.400 Kč, přičemž nárok na tento odpočet prokazoval protokoly o provedené dražbě. Je zcela zřejmé, že protokoly o provedení dražby nejsou daňovými doklady podle ustanovení § 28 odst. 7 zákona o DPH ve znění účinném pro předmětné zdaňovací období, dle kterého je daňovým dokladem v případě dražby doklad o zaplacení vystavený státním orgánem nebo jiným oprávněným subjektem nebo dražebníkem je daňovým dokladem při dražbě zboží nebo nemovitosti provedené na základě exekučního řízení. Na dokladu o zaplacení se uvedou údaje jako na běžném daňovém dokladu a sdělení, že se jedná o prodej v rámci exekučního řízení. Jestliže žalobce takové doklady nedoložil, tak nepředložil k dodatečnému daňovému přiznání ani primární doklady k prokázání nároku na vrácení nadměrného odpočtu DPH a bylo zcela na místě, aby správce daně žalobce k předložení dokladů vyzval, neboť je zcela zřejmá pochybnost o tom, zda byla zaplacená cena a uskutečněn případ, který zakládá nárok na vrácení nadměrného odpočtu DPH. Tato pochybnost je naprosto precizně vyjádřena odkazem na ustanovení § 73 odst. 1 zákona o DPH ve spojení s odkazem na žalobcem předložené protokoly o nedobrovolných dražbách, když citované ustanovení jasně stanovovalo povinnost prokázat nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu.

Za unesení primárního důkazního břemene nelze považovat průvodní vyjádření daňového subjektu k podanému dodatečnému daňovému přiznání, ze kterého vyplývá, že vlastnictví žalobce k předmětným nemovitostem bylo zapsáno do katastru nemovitostí, z čehož měl správce daně usoudit, že došlo k zaplacení kupní ceny a tuto skutečnost si mohl z katastru nemovitostí sám ověřit. Pro správce daně je podstatné, zda jsou mu předloženy doklady prokazující oprávněnost podaného dodatečného daňového přiznání, a není povinen tyto skutečnosti za daňový subjekt dokládat nepřímo z veřejného rejstříku nemovitostí.

Prekluze

Se zákonností výzvy souvisí vypořádání námítky prekluze práva vyměřit daň. V souzené věci se jedná o zdaňovací období prosinec roku 2004, dodatečné daňové přiznání bylo podáno dne 18. 1. 2006. S ohledem na to, že soud shledal výzvu správce daně ze dne 7. 3. 2006, č. j. 45258/06/336913, jako zákonnou, měla tato výzva vliv na běh prekluzivní lhůty,

neboť v době svého vydání byla podle zákona o správě daní a poplatků úkonem, který podle ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků měl za následek nový počátek běhu tříleté lhůty pro vyměření daně od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. S ohledem na uvedenou výzvu počala nová lhůta pro vyměření daně běžet dne 31.12.2006. Po jejím opětovném započetí bylo ve věci vedeno několik soudních řízení, a proto prekluzivní lhůta tedy neběžela od 1.10.2007 do 14.4.2009 (soudní řízení před Krajským soudem v Brně sp.zn. 31Ca 182/2007, od 30.4.2009 (řízení o kasační stížnosti vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp.zn. 5 Afs 68/2009) do 26.8.2010 (soudní řízení před Krajským soudem v Brně sp.zn. 31Af 16/2010), od 11.9.2010 do 9.12.2010 (řízení o kasační stížnosti sp.zn. 31Af 116/2010), od 9.6.2011 do 5.1.2012 (soudní řízení před Krajským soudem v Brně sp.zn. 31Af 66/2011 s přerušením od 4.10.2011 do 22.10.2011).

Při zohlednění ustanovení § 41 s.ř.s. (*Stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen "správní delikt") lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, cel, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu, a o promlčecích dobách ve věci náhrady škody nebo nemajetkové újmy způsobené při výkonu veřejné moci podle zvláštního zákona.*) a ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu (*Běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.*) dospěl soud k závěru, že o vyměření daně bylo rozhodnuto v průběhu lhůty pro její vyměření. Pro stručnost v tomto případě soud odkazuje na vyjádření žalovaného, se kterým se soud plně ztotožňuje.

Vytýkací řízení ve věci DPH bylo zahájeno dne 15. 3. 2006 až po lhůtě, kdy se stala daňová povinnost k DPH pravomocnou tj. dne 2. 3. 2006.

V případě této námitky není zřejmé, z čeho vychází žalobce v tvrzení, že se „daňová povinnost k DPH stala pravomocnou“ ke dni 2. 3. 2006, když toto datum nekoresponduje s termínem podaného daňového přiznání, ale snad jediné s datem podání žádosti o vrácení přeplatku. Pro posouzení námitky je nutné zodpovědět otázku, zda došlo nebo nedošlo k vyměření daně před zahájením vytýkacího řízení.

Podle ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně

nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. V tomto případě se za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení, a bylo-li daňové přiznání nebo hlášení podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně. Stejně se při počítání lhůt postupuje i u dodatečného daňového přiznání nebo hlášení.

Z obsahu správního spisu je zřejmé, že ke konkludentnímu vyměření daně správcem daně nedošlo, jak prokazuje str. 4 dodatečného daňového přiznání. Ke konkludentnímu vyměření daně nedochází faktickou nečinností správce daně. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 25. 5. 2011, č. j. 2 Afs 84/2010-90 „*Nejvyšší správní soud, s ohledem na shora uvedené, v takovém případě dochází k jednoznačnému závěru, že v těchto případech žádná rozhodnutí o vyměření daně vydána nebyla a přijatá daňová přiznání stěžovatele se mohou jako rozhodnutí tohoto typu toliko představovat; ve skutečnosti se jedná o rozhodnutí nicotná, fakticky neexistující (srov. již zmiňovaný rozsudek rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001-96). Samotné podání daňového přiznání ze strany stěžovatele, coby daňového subjektu (plátce, poplatníka), neznamená, že pokud nebyl ze strany správce daně učiněn úkon k ověření správnosti či úplnosti vykázané daňové povinnosti (úvaha správce daně), lze automaticky dovozovat, že bylo správcem daně vyměřeno konkludentně. I konkludentnímu vyměření musí nutně předcházet vyměřovací řízení, které je zahájeno právě podáním daňového přiznání (viz shora citované rozsudky zdejšího soudu).*“ Případně rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 – 147 uvedl, že „*Výsledek posouzení se projeví toliko v daňovém spisu, a sice v příslušné kolonce daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání, v níž se zaznamená provedení vyměření podle § 46 odst. 5 d. ř. Tzv. konkludentní vyměření či doměření daně tedy ve skutečnosti není konkludentním, čili mlčky učiněným, nýbrž výslovným, avšak zjednodušeným a interním, tedy navenek (mimo sféru správce daně) se bezprostředně neprojevujícím způsobem vyměření daně.*“

Jestliže tedy nedošlo ke konkludentnímu vyměření daně, je třeba zodpovědět otázku, zda bylo vytýkácí řízení zahájeno včas. Podle ustanovení § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků pokud vyplývá z podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení, že daňovému subjektu má vzniknout přeplatek a správce daně má pochybnost podle odstavce 1, zahájí správce daně postup k odstranění pochybnosti do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno. Nicméně jestliže propadnutí této lhůty není ex lege spojeno s vyměřením daně, což není, pak je tato lhůta toliko lhůtou pořádkovou, a i po jejím uplynutí mohl činit správce daně úkony směřující k vyměření daně, včetně zahájení vytýkácího řízení. V případě, že by takovým postupem ale daňovému subjektu vznikla škoda, může se bránit prostřednictvím jiných právních prostředků.

Dvojinstančnost a rozpor mezi výrokem a odůvodněním

Námítka porušení principu dvojinstančnosti a rozporu odůvodnění a výroku platebního výměru není v obecné rovině důvodná, když se k její důvodnosti vyjádřil již v citovaném rozhodnutí ve věci sp.zn. 5 Afs 68/2009 Nejvyšší správní soud, který uvedl, že „*Nejvyšší správní soud nesdílí in concreto názor stěžovatele o porušení zásady dvojinstančnosti řízení. Vychází přitom s rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134*

(přístupno na www.nssoud.cz). V tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud mimo jiné konstatoval: „Odvolací orgán je v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně. Provedení těchto úkonů může též uložit správci daně I. stupně (§ 50 odst. 3, věta čtvrtá daňového řádu) nebo je může provést k jeho žádosti jiný věcně příslušný správce daně téhož nebo nižšího stupně (§ 5 odst. 1 daňového řádu)“

Rozhodnutí správce daně a žalovaného tvoří jeden celek, teprve doručením rozhodnutí žalovaného dochází k pravomocnému vyměření daňové povinnosti (viz rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2008, č. j. 5 Afs 6/2008 - 110, též rozsudek ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61 a usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007 č. j. 9 Afs 86/2007 - 161; vše přístupno na www.nssoud.cz).

*Je tedy zřejmé, že žalovaný je oprávněn v průběhu odvolacího řízení doplňovat dokazování a zjišťovat skutečnosti, které mohou mít vliv na správné vyměření daně. Takové oprávnění vyplývá i z ust. § 50 odst. 3 zákona o správě daní. V takovém případě však současně musí žalovaný dostát základním zásadám daňového procesu. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl např. ve svém rozhodnutí ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004 - 60 „Povinnost i právo daňového subjektu spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně svědčí daňovému subjektu v takovém řízení kdykoli (§ 2 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Není tedy rozhodné, zda se tak děje v rámci vytykácího řízení nebo při daňové kontrole, ani to, zda je takové právo v ustanovení zvláštní části zákona *expressis verbis* uvedeno“ Změnil-li žalovaný právní kvalifikaci a postavil své závěry o neuznání nároku na odpočet na zcela jiných důvodech, bylo jeho povinností stěžovatele v průběhu odvolacího řízení seznámit s novými skutečnostmi, které zjišťoval, a umožnit mu vyjádřit se k nim, popř. navrhopvat důkazy k nově zjištěným skutečnostem se vztahující. Nepostupoval-li tak, porušil čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, garantující právo účastníka řízení být přítomen projednávání věci a vyjadřovat se k prováděným důkazům. Této povinnosti žalovaný nedostál, čímž zatížil své rozhodnutí vadami, které mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí.“*

Žalobce uplatněnou obecnou námitkou namítal zásah do svých procesních práv tím, že měl být zkrácen na svém právu na přezkum rozhodnutí vyšší instancí. Jakkoliv v obecné rovině má žalobce pravdu, je třeba konstatovat, že daňové řízení vychází z principu, že vady prvostupňového rozhodnutí (s výjimkou např. nicotnosti) jsou obecně odstranitelné v odvolacím řízení. Tento princip opakovaně našel odraz v dnes již konstantní judikatuře správních soudů, přičemž za nejpodstatnější je v této souvislosti třeba označit rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 – 134, na které odkázal i Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí. Ochrana daňového subjektu je v takových případech zajišťována právem daňového subjektu být seznámen s novými skutečnostmi a právem navrhopvat důkazy k nově zjištěným skutečnostem. Absence tohoto postupu byla žalovanému vytčena v předcházejícím kasačním rozhodnutí. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že žalovaný tuto vytčenou vadu napravil a před rozhodnutím věci bylo žalobci, resp. jeho zmocněnkyni doručeno dne 22. 3. 2012 podání žalovaného, označené jako seznámení odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy v odvolacím řízení, a zároveň byl žalobce

vyzván podle ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu k seznámení se se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, k vyjádření se k nim, případně k návrhu na doplnění dokazování. Soud má tak z obsahu správního spisu za prokázané, že žalovaný plně dostál požadavkům, které na něj byly kladeny jak zákonem, tak i předcházejícími rozhodnutími Nejvyššího správního soudu a zdejšího soudu, a žalobní námitky tak nejsou důvodné ani v rovině konkrétní.

Chybné posouzení právní otázky přechodu nemovitostí a osvobození od DPH

V případě námitek stran chybného posouzení právní otázky přechodu nemovitostí a osvobození od DPH je zřejmé, že žalobce v žalobě, jak správně poznamenal žalovaný ve svém vyjádření, polemizuje s názorem Nejvyššího správního soudu. Otázky hodnocení osvobození plnění z důvodu nesprávné aplikace právního názoru na rozlišení převodu a přechodu vlastnictví nemovitosti, stejně jako hodnocení významového rozdílu mezi pojmy přechod a převod vlastnictví, byly sice komplexně a detailně řešeny Nejvyšším správním soudem v citovaném rozsudku ve věci sp.zn. 5 Afs 68/2009-113, avšak žalobce případně namítl, že Nejvyšším správním soudem provedený eurokonformní výklad byl proveden ve vztahu k recastu šesté směrnice, který je účinný až od 1.1.2007, a nemohl tedy dopadat na předmětné zdaňovací období.

Nicméně, nosné myšlenky citovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou aplikovatelné i v souzené věci. Nejvyšší správní soud totiž předně odkázal na výklad zaujatý v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2009, č. j. 8 Afs 65/2008-93, a teprve poté tento výklad doplnil o eurokonformní výklad ve vztahu k šesté směrnici Rady ES (recast).

Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci sp.zn. 5 Afs 68/2009 uvedl, že „*Krajský soud konstatoval, že se stěžovatelem lze souhlasit pouze potud, že převod a přechod jsou odlišné pojmy, nicméně ust. § 2 ZDPH pro oba tyto pojmy zavádí termín „převod“ a ust. § 56 pak výslovně osvobozuje převod nemovitostí v dražbě, přičemž nemovitosti specifikuje na stavby, byty a nebytové prostory. Lze připustit, že právní argumentace krajského soudu není zcela vyčerpávající a soud zcela abstrahoval od povinnosti eurokonformního výkladu, nicméně krajský soud dospěl ke správným právním závěrům.*“ Dále v rámci odkazu na rozhodnutí téhož soudu ve věci sp.zn. 8 Afs 65/2008 uvedl, že: „*V citovaném rozsudku osmý senát Nejvyššího správního soudu vyslovil závazný právní závěr:: „Z výše uvedeného vyplývá, že převodem staveb a pozemků ve smyslu § 56 zákona o dani z přidané hodnoty je třeba rozumět i přechod staveb a pozemků v dražbě. Plnění přijaté stěžovatelem je nutné posoudit jako plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně. Vyslovený právní názor žalovaného a krajského soudu je tudíž správný.*““ a doplnil, že „*Nejvyšší správní soud ve věci nyní posuzované dospěl ke stejnému závěru, vycházel však přitom částečně i z jiných skutečností, a to z eurokonformního výkladu citovaných ustanovení a aplikace nepřímého účinku „Šesté směrnice Rady 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 (77/388/EHS)“, která byla v průběhu doby vícekrát novelizována a s účinností od 1. 1. 2007 byla nahrazena směrnicí 2006/112/ES (dále jen „Směrnice“).*“

Soud považuje vyjít v souzené věci z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2009, č. j. 8 Afs 65/2008-93. Uvedený rozsudek dopadá na daň z přidané hodnoty v případě přechodu nemovitosti v dražbě, a to ve zdaňovacím období III. čtvrtletí roku 2004, tedy v zásadě na právně i skutkově identickou situaci jako v souzené věci. V uvedeném rozhodnutí Nejvyšší správní soud konstatoval: „*Nejvyšší správní soud se tak nejprve zabýval nastolenou právní otázkou týkající se výkladu pojmu „převod nemovitosti“ ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty. Podstatou sporu je oprávněnost nároku daňového subjektu na odpočet daně z přidané hodnoty založeného na přechodu nemovitosti v dražbě. Při posouzení důvodnosti stěžovatelovy kasační námitky vycházel zdejší soud z relevantních ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty. Podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona je předmětem daně dodání zboží nebo převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě (dále jen "převod nemovitosti") za úplatu osobou povinnou k dani, s místem plnění v tuzemsku. Podle § 51 odst. 1 písm. e) zákona je při splnění podmínek stanovených v § 52 až § 62 od daně bez nároku na odpočet daně osvobozen převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor a nájem dalších zařízení. Na toto ustanovení pak navazuje § 56 zákona. Dle odstavce 1 tohoto ustanovení je převod staveb, bytů a nebytových prostor osvobozen od daně po uplynutí tří let od nabytí nebo kolaudace (ve smyslu § 4 odst. 3 písm. e) zákona). Podle odstavce 3 je pak od daně osvobozen převod pozemků, s výjimkou převodu stavebních pozemků. Stavebním pozemkem se pro účely tohoto zákona rozumí nezastavěný pozemek, na kterém může být podle stavebního povolení provedena stavba spojená se zemí pevným základem. Nezastavěným pozemkem se rozumí pozemek, na kterém není stavba jako věc.*

Přechod nemovitosti v dražbě je ve smyslu § 2 zákona o dani z přidané hodnoty předmětem daně. Díl osmý, hlava druhá zákona definuje plnění, která jsou osvobozena od povinnosti uplatnit daň na výstupu při jejich poskytnutí. U těchto plnění nemá plátce, na rozdíl od plnění specifikovaných v díle devátém téže hlavy, nárok na odpočet daně. I přesto, že se jedná o osvobozené plnění, plátce je povinen tato plnění uvést do daňového přiznání. Stěžovatel v dobrovolné dražbě získal areál sestávající se ze staveb a pozemků. Touto právní skutečností, okamžikem udělení příklepu (za podmínky úplného uhrazení ceny dosažené vydražením), došlo k přechodu vlastnického práva z navrhovatele dražby na vydražitele. Obecně, v teorii práva, se činí značný rozdíl mezi převodem a přechodem vlastnického či jiného práva, avšak z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty byla zavedena legislativní zkratka, přičemž se zákonodárce rozhodl převod nemovitosti a přechod nemovitosti v dražbě souhrnně označit jako převod nemovitosti, a to pravděpodobně z důvodu, že převod nemovitosti v sobě zahrnuje více typů právních skutečností, zatímco u přechodu práva je zahrnuto pouze nabytí vlastnictví dražbou (dobrovolnou i nedobrovolnou). Takto ovšem učinil pouze ve vztahu k zákonu o dani z přidané hodnoty. Stěžovatel má pravdu, že legální definice a zkratky je třeba vykládat pouze pro účely konkrétního předpisu, který je zavedl. Zákon o dani z přidané hodnoty nevymezuje vlastní definici pojmu nemovitost, a proto je to, co se rozumí nemovitostí, třeba hledat obecně v § 119 odst. 2 občanského zákoníku, který nemovitosti, nezávisle na tom, zda se jedná o soukromé či veřejné právo, rozčleňuje na pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem. Stavby a pozemky byly také předmětem dobrovolné dražby. Nejvyšší správní soud uznává, že znění § 56 zákona o dani z přidané hodnoty se může na první pohled jevit jako lehce zavádějící, nicméně legislativní zkratku vymezenou v § 2, v obecných ustanoveních, je třeba v kontextu systematiky tohoto zákona aplikovat i na jednotlivé části zákona o daních z přidané hodnoty. Nemovitost je třeba přitom

chápat jako souhrnný pojem (hyperonymum - nadřazený pojem), který v sobě zahrnuje jak stavby, tak pozemky. Mluví-li se o pozemku nebo stavbě, vždy se současně hovoří o nemovitosti. Naopak tomu tak není, a proto jsou v § 56 rozčleněny jednotlivé typy nemovitostí. Důvodem, proč zde není používáno souhrnného názvu nemovitost, je to, že v jednotlivých odstavcích jsou vymezeny různé podmínky pro osvobození od daně u jednotlivých druhů nemovitostí. Nejvyšší správní soud má za to, že převod nemovitosti dle § 2 zákona je třeba pojímat zejména ve vztahu k pojmům převod a přechod, přičemž pojem nemovitost pak pojem převod pouze doplňuje a v této zkratce je obsažen z důvodu její srozumitelnosti.

Jen na okraj lze podotknout, že § 13 odst. 1 zákona ustanovení § 2 zákona doplňuje. Nezabývá se již otázkami převodu a přechodu, nýbrž právním režimem nemovitostí, které se zapisují a které nezapisují do katastru nemovitostí. Taktéž skutečnost, že zákon vymezuje vlastní definici „stavebního pozemku“ nebo „kolaudace“ nemá na vyslovené závěry vliv. Zákon v rozhodné době považoval nemovitosti, které se nezapisují do katastru nemovitostí za zboží; pro účely daně z přidané hodnoty pohlížel na byty a nebytové prostory jako na nemovitosti zapisované do katastru nemovitostí.

Z výše uvedeného vyplývá, že převodem staveb a pozemků ve smyslu § 56 zákona o dani z přidané hodnoty je třeba rozumět i přechod staveb a pozemků v dražbě. Plnění přijaté stěžovatelem je nutné posoudit jako plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně. Vyslovený právní názor žalovaného a krajského soudu je tudíž správný.“

Jakkoliv Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci sp.zn. 5 Afs 68/2009 provedl eurokonformní výklad recastu šesté směrnice (*směrnici 2006/112/ES*), lze vyjít ze základních směrů hodnocení, které Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí provedl. Je totiž dlužno konstatovat, že Nejvyšší správní soud se v uvedeném rozhodnutí detailně věnoval důvodům proč provádět eurokonformní výklad, nepřímému účinku směrnice a příslušné judikatuře ESD. Ve vztahu k ustanovení § 56 zákona o dani z přidané hodnoty a evropské úpravy se Nejvyšší správní soud zabýval pojmy dodání budovy, situacemi, kdy je dodání budovy osvobozeno od daně, a samotným pojmem budova. Ve stejném rozsahu se tedy soud zabýval i šestou směrnicí před recastem a dospěl k závěru, že mezi oběma směrnicemi není podstatná odlišnost.

Obě směrnice vychází z pojmu dodání budov, přičemž i šestá směrnice abstrahovala od pojmů vnitrostátního práva a tedy nerozlišovala mezi pojmy převod a přechod práva. Kritéria výjimek od osvobození od daně podle šesté směrnice byla dána ustanovením čl. 4 odst. 3 písm. a), tak, že neosvobozeným plněním je poskytování budov nebo jejich částí před jejich prvním obydlím a pozemků, na nichž stojí; členské státy mohou stanovit podmínky pro použití tohoto kritéria na přestavbu budov a vymezit výraz „pozemky, na nichž stojí“. Členské státy mohou uplatnit jiná kritéria než první obydlí, jako například dobu uplynulou ode dne dokončení budovy do dne prvního poskytnutí nebo dobu uplynulou ode dne prvního obydlí do dne dalšího poskytnutí, pokud tato období nepřekračují dobu pěti, popřípadě dvou let.

Z uvedeného je zřejmé, že kritéria stanovené čl. 4 odst. 3 písm. a) jsou demonstrativním výčtem (srov. *uplatnit jiná kritéria ..., jako například dobu ... nebo dobu...*). Bylo tedy na zákonodárci, jakým způsobem zapracoval kritéria pro (ne)osvobození do zákona o dani z

přidané hodnoty, přičemž na soudu je, ve vazbě na nepřímý účinek šesté směrnice, zhodnotit, zda tak učinil v souladu se smyslem směrnice.

Podle čl. 4 odst. 3 písm. a) směrnice se „Budovou“ rozumí jakákoliv stavba pevně spojená se zemí. Budovou přitom rozumí prakticky jakékoli stavební dílo (konstrukce) pevně spojené se zemí. Hovoří-li směrnice o budově, jedná se proto vždy o nemovitost ve smyslu § 119 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku. Stejně je třeba vykládat i pojem stavba v rámci ZDPH, neboť zákon vlastní definici nemá. Ve vztahu k pojmu budova lze odkázat na obecné závěry Nejvyššího správního soudu z rozsudku ve věci sp.zn. 5 Afs 68/2009, byť byly zaujaty k recastu šesté směrnice, a to, že „*pojmy, které tuzemský ZDPH používá a přitom je nedefinuje, je celá řada a nalezení jejich výkladu není vždy jednoduché. Tak tomu je právě i v případě definice budovy (stavby) ve Směrnici, kde je jednou z podmínek pevné spojení se zemí, které u pojmu stavba v tuzemském stavebním zákoně chybí a podle tuzemského práva tedy může být stavba i věc movitá. Sporné v této souvislosti se může jevit použití pojmu „stavba jako věc“ v § 56 odst. 3 tuzemského zákona o DPH, který zde přímo činí odkaz na občanský zákoník. Vnitrostátní soud se bude muset u některých pojmu jichž Směrnice užívá, přitom jejichž obsah Směrnice či judikatura ESD nedefinuje, obracet zpravidla na ESD se žádostí o výklad těchto pojmu, i když se bude jednat o pojmy v tuzemské legislativě běžně užívané. Racionální důvod pro takový postup však v projednávané věci Nejvyšší správní soud neshledal, neboť formulace užitá českým zákonodárcem se obsahově neliší od obsahového vymezení osvobození normotvůrcem komunitárním a nejsou patrné ani žádné jiné relevantní důvody k domněnce, že projevený úmysl českého zákonodárce se významově liší od úmyslu normotvůrce evropského, tedy, že neměl v úmyslu odlišovat nejen pro účely vymezení předmětu daně mezi převodem a přechodem nemovitosti, ale že takový úmysl neměl ani pro případ osvobození od daně.*“

Soud má za to, že zákonodárcem zvolené kritérium nabytí nebo kolaudace ve vazbě na uplynutí určité doby plně odpovídá šesté směrnici, neboť pojem „nabytí“ lze obecně ztotožnit s pojmem „první obydlí“, zejména pokud je ve vztahu k němu splněna zároveň i dodatečná podmínka omezení během času, který nepřekročil stanovenou dobu pěti let. Pojem „kolaudace“ plně odpovídá pojmu dokončení budovy a je opět spojen se zachováním podmínky omezení během času, který nepřekročil stanovenou dobu pěti let.

Je tedy zřejmé, že zákonodárce zvolil dvě kritéria pro neosvobození od DPH, která obě odpovídají čl. 4 odst. 3 písm. a) šesté směrnice.

Naplnění podmínky „uplynutí tří let od nabytí nebo kolaudace“ – časový test

V případě časového testu vyšel soud primárně z jazykového výkladu. Podle ustanovení § 56 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je převod staveb, bytů a nebytových prostor osvobozen od daně po uplynutí tří let od nabytí nebo kolaudace. U fyzické osoby se za nabytí pozemků a staveb považuje den jejich převedení do jejího obchodního majetku.

Prostý jazykový výklad, založený na výkladu spojky *nebo* vede k závěru, že je plně dostačující naplnění jednoho z uvedených kritérií a tedy je dostačující, pokud se správce daně zabýval naplněním jediného kritéria. Tento závěr odpovídá základním pravidlům psaní čárky

před spojkou *nebo*, tedy pokud je spojka *nebo* užita ve významu slučovacím, čárku před ní nepíšeme, pokud ve významu vylučovacím, čárku píšeme. Jenže ne vždy je lehké rozpoznat, o který význam jde. Typickými slučovacími spojkami jsou *a*, *i*: koupím jablka *a* (*i*) hrušky, tzn. obojí. Zvolíme-li však spojkou *nebo*, o „čisté“ slučování nejde: nekoupíme oba druhy ovoce, ale pouze jedno z nich. Pomocí spojky *nebo* vyjadřujeme volbu mezi dvěma eventuality. Podstatné je, že eventuality jsou libovolně zaměnitelné: Je lhostejno, která z nich bude platit, které dáme přednost (dokonce mohou nastat obě najednou); (zdroj: Ústav pro jazyk český Akademie věd, v.v.i., <http://prirucka.ujc.cas.cz/?id=155>).

Tyto závěry fakticky potvrzuje již citované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2009, č. j. 8 Afs 65/2008-93, ze kterého vyplývá i závěr ohledně nutnosti prokázání splnění podmínek uvedeného ustanovení. Nejvyšší správní soud se sice touto otázkou nezabýval výslovně, nicméně z textu rozhodnutí je patrné, že považoval za dostačující naplnění jedné z podmínek, když uvedl: „*Co se týče podmínky testu uplynutí tří let zavedené § 56 odst. 1 zákona, stěžovatel tuto námitku neuplatnil ani v průběhu vytýkacího řízení ani v odvolání, ale poprvé až v žalobě. Není pravdou, že by tuto námitku nemohl uplatnit dříve, jelikož mu nebyla známa úvaha správce daně. Je třeba mít na paměti, že jednou z podmínek pro daňové osvobození převodu staveb (ve smyslu zkratky) je uplynutí tří let od nabytí nebo kolaudace. Žalovaný splnění této podmínky v rozhodnutí o odvolání výslovně nezminil, nicméně nepřímou potvrdil, že byly splněny všechny zákonné podmínky pro aplikaci § 56 zákona. Jelikož tuto podmínku stěžovatel v odvolání nenamítal, žalovaný se ji blíže nikterak nezabýval. Primárním předmětem sporu totiž byla otázka samotného výkladu pojmů převod a přechod nemovitostí. Krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006 74, www.nssoud.cz, ve kterém vyložil to, co se rozumí „vyjitím najevo“. Ve spise, v jeho veřejné i neveřejné části, se skutečně nenachází žádný doklad, který by nasvědčoval tomu, že by tato časová podmínka nebyla splněna. Právě naopak, v odpovědi na dožádání Finančního úřadu pro Prahu 1, je výslovně uvedeno, že tříletý časový test byl dodržen (nemovitost byla ve vlastnictví úpadce od 21. 1. 1997, přičemž dražba proběhla dne 28. 7. 2004). Tato skutečnost byla správci daně nepochybně známa před vydáním platebního výměru. Pro větší právní jistotu daňového subjektu by ovšem bylo příhodné, aby se správce daně v rozhodnutí vyjádřil i ke splnění časového testu. Tato skutečnost však s ohledem na řečené nemůže mít vliv na zákonnost výsledného rozhodnutí.*“

V případě časového testu soud tedy navázal na uvedené rozhodnutí.

Vedle jazykového výkladu lze obdobný závěr dovodit i z důvodové zprávy k zákonu o dani z přidané hodnoty, která k ustanovení § 56 odst. 1 uvádí, že „*Z ustanovení tohoto paragrafu stejně jako dosud vyplývá, že v některých případech se při převodu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor uplatňuje osvobození od daně a v některých případech se uplatňuje daň.*“

Převod staveb, bytů a nebytových prostor je podle odstavce 1 plněním, na nějž se vztahuje osvobození od daně, pokud se jedná o převod staveb, bytů a nebytových prostor uskutečněný po více než pěti letech od jejich kolaudace nebo nabytí. Oproti stávajícímu stavu je na základě požadavku územních finančních orgánů prodloužena časová lhůta ze dvou na pět let, v níž převod staveb dani podléhá. Pojem kolaudace je definován pro tyto účely v § 4.“

V případě kolaudace důvodová zpráva k ustanovení § 4 odst. 3 písm. e) ve znění *pro účely tohoto zákona se dále rozumí kolaudací kolaudace nové stavby a též kolaudace, která je provedena po změně stavby podle zvláštního právního předpisu, pokud cena této změny bez daně je vyšší než 30 % zůstatkové ceny*³⁾ stavby ke dni zahájení stavebního řízení uvádí, že „Pro jednoznačné vymezení pojmu kolaudace se definuje i pojem technického zhodnocení ve vazbě na zákon o dani z příjmů, ale nikoliv jako výdaj na zajištění příjmů, ale jako provedení změn (činností) na majetku.“

Z uvedeného je zřejmé, že zákonodárce mínil osvobodit od daně nemovitosti ve vazbě na jejich nabytí (pořízení), dále ve vazbě na jejich kolaudaci a případně ve vazbě na kolaudaci po provedení technického zhodnocení. Jednotlivé důvody pro vyloučení osvobození od daně jsou vzájemně zaměnitelné.

Z obsahu spisového materiálu je patrné, že se správce daně i žalovaný zabývali jak otázkou nabytí nemovitostí, tak i otázkou kolaudace. Uvedené vyplývá např. z výzvy Finančního ředitelství v Brně ze dne 28.3.2007, č. j. 194913/06/336931/2468. Dále závěry ohledně kolaudace shrnuje úřední záznam o provedeném dokazování Finančního ředitelství v Brně, č. j. 1292/11-1301-707271, ve kterém Finanční ředitelství v Brně uvádí, že „dne 7.12.2006 byly doručeny správci daně kopie dokumentů od Katastrálního úřadu Uh. Hradiště, dle kterých tento úřad, ani Obecní úřad Kunovice nemá v držení kolaudační rozhodnutí, která se týkají předmětných nemovitostí.“ Jestliže tedy v průběhu řízení byla zjištěna skutečnost, že na předmětných objektech nikdy kolaudační řízení neprobíhalo, pak nemohl žalovaný vyjít z ničeho jiného, než ze skutečnosti prodeje. Konečně ani sám žalobce nikde ve svých podáních netvrdí, že by mělo dojít v posledních letech před přechodem nemovitostí k technickému zhodnocení budov, jen navrhuje, aby správce daně dále vyšetřoval, zda k tomu nemohlo dojít. Za této procesní situace a zjištěného skutkového stavu považuje soud zjištění správce daně za dostatečná a správce daně nemusel proto provádět důkazy ohledně kolaudace ani se těmito důkazními návrhy zabývat. Skutečnost, že navrhované důkazy nebyly provedeny, tedy nemůže mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, a to s ohledem na závěry uvedené výše v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2009, č. j. 8 Afs 65/2008-93.

Závěrem k tomuto bodu soud shrnuje, že nemá pochybnosti o tom, že v případě žalobce bylo obsahem poskytovaného plnění dodání budov, a proto je třeba toto plnění, ať již k němu došlo v důsledku převodu vlastnického práva (např. koupí) nebo jeho přechodem v rámci nedobrovolné dražby, posoudit jako plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně podle § 51 odst. 1 písm. e), resp. § 56 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Procesní námitky vznesené u jednání – nekompletnost správního spisu

Žalobce namítal, že správní spis neobsahuje jím vymezené listiny – písemnost Finančního ředitelství v Brně č.j. 4020/08-1500-703157 ze dne 28.2.2008, písemnost Finančního ředitelství v Brně č.j. 21005/07-1500-703157 ze dne 7.12.2007, písemnost

Finančního úřadu v Uherském Hradišti č.j. 87530/07/336931/2468 ze dne 20.4.2007, písemnost Finančního ředitelství v Brně č.j. 5464/07/FŘ-1300-703305 ze dne 28.3.2007. Ve vztahu k této je třeba konstatovat, že jednak tato námitka byla uplatněna až po lhůtě pro podání žaloby a jednak není důvodná.

Soud se touto námitkou zabýval pouze potud, zda neodůvodňuje zrušení rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost ve vztahu k nedostatečné opoře rozhodnutí ve správním spise a zjistil, že ve správním spise žalovaného je založena listina – Vyrozumění o výsledku šetření stížnosti dle § 261 daňového řádu, č. j. 10591/12-1301-707271, ze dne 13. 7. 2012, doručená žalobci dne 26. 7. 2012, ve které Finanční ředitelství v Brně jasně vysvětluje, že některé z uvedených listin nemají být součástí správního spisu, neboť se jedná o podání správce daně ve vztahu k soudu, a další z listin jsou evidovány v neveřejné části spisu.

Toto vyjádření shledal soud zcela adekvátním a námitku proto shledal nedůvodnou.

Shrnutí a náklady řízení

Soud z výše uvedených důvodů neshledal žalobní námitky jako důvodné a žalobu proto jako nedůvodnou zamítl podle ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s.

Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 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 v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 5. června 2014

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu