



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **INTER EUROPE TRADING spol. s r. o.**, se sídlem Nábřeží 578, Zlín, zast. Auditorskou a daňovou kancelář s. r. o., se sídlem Husitská 344/63, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 4. 7. 2011, č. j. 8538/11-1303-710806, ve věci daně z přidané hodnoty,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno celkem 15 napadených rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně (dále jen „správce daně“) pod:

1. č. j. 235519/10/303912709910 ze dne 10. 11. 2010,
2. č. j. 235541/10/303912709910 ze dne 10. 11. 2010,
3. č. j. 235564/10/303912709910 ze dne 10. 11. 2010,
4. č. j. 235579/10/303912709910 ze dne 10. 11. 2010,
5. č. j. 235598/10/303912709910 ze dne 10. 11. 2010,
6. č. j. 235614/10/303912709910 ze dne 10. 11. 2010,
7. č. j. 235622/10/303912709910 ze dne 10. 11. 2010,
8. č. j. 235635/10/303912709910 ze dne 10. 11. 2010,
9. č. j. 235652/10/303912709910 ze dne 10. 11. 2010,
10. č. j. 235673/10/303912709910 ze dne 10. 11. 2010,
11. č. j. 235747/10/303912709910 ze dne 10. 11. 2010,
12. č. j. 235752/10/303912709910 ze dne 10. 11. 2010,
13. č. j. 235763/10/303912709910 ze dne 8. 11. 2010,
14. č. j. 235851/10/303912709910 ze dne 8. 11. 2010,
15. č. j. 235882/10/303912709910 ze dne 8. 11. 2010.

O odvolání žalobce sice rozhodovalo Finanční ředitelství v Brně, které však bylo s účinností od 1. 1. 2013 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky; jeho působnost coby odvolacího orgánu přitom přešla na Odvolací finanční ředitelství, které je tedy v dané věci žalovaným správním orgánem.

Shora citovanými rozhodnutími správce daně byly vydány dodatečné platební výměry, kterými byla žalobci podle § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za následující zdaňovací období:

1. duben 2007 – ve výši 29 409 Kč, včetně zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 5 881 Kč (č. j. 235519/10/303912709910),
2. květen 2007 – ve výši 47 683 Kč, včetně zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 9 536 Kč (č. j. 235541/10/303912709910),
3. červen 2007 – ve výši 176 585 Kč, včetně zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 35 917 Kč (č. j. 235564/10/303912709910),
4. srpen 2007 – ve výši 64 203 Kč, včetně zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 12 840 Kč (č. j. 235579/10/303912709910),
5. září 2007 – ve výši 22 602 Kč, včetně zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 4 520 Kč (č. j. 235598/10/303912709910),
6. říjen 2007 – ve výši 141 070 Kč, včetně zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 28 214 Kč (č. j. 235614/10/303912709910),
7. listopad 2007 – ve výši 40 263 Kč, včetně zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 8 052 Kč (č. j. 235622/10/303912709910),
8. prosinec 2007 – ve výši 22 871 Kč, včetně zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 4 574 Kč (č. j. 235635/10/303912709910),

9. 1. čtvrtletí 2008 – ve výši 173 097 Kč, včetně zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 34 619 Kč (č. j. 235652/10/303912709910),
10. 2. čtvrtletí 2008 – ve výši 213 060 Kč, včetně zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 42 612 Kč (č. j. 235673/10/303912709910),
11. 3. čtvrtletí 2008 – ve výši 319 808 Kč, včetně zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 63 961 Kč (č. j. 235747/10/303912709910),
12. 4. čtvrtletí 2008 – ve výši 358 633 Kč, včetně zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 71 726 Kč (č. j. 235752/10/303912709910),
13. 1. čtvrtletí 2009 – ve výši 108 989 Kč, včetně zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 21 797 Kč (č. j. 235763/10/303912709910),
14. 2. čtvrtletí 2009 – ve výši 186 835 Kč, včetně zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 37 367 Kč (č. j. 235851/10/303912709910),
15. 3. čtvrtletí 2009 – ve výši 441 Kč, včetně zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 88 Kč (č. j. 235882/10/303912709910).

Správce daně vycházel z výsledků daňové kontroly zahájené (dne 7. 4. 2010) a provedené podle § 16 zákona o správě daní a poplatků. Na základě těchto výsledků uvedených ve zprávě o daňové kontrole pod č. j. 198662/10/303936705180 a v protokolu o projednání, podepsání a předání zprávy ze dne 27. 10. 2010, č. j. 227007/10/303936705180, tedy žalobci dodatečně doměřil výše uvedené daňové povinnosti na DPH, včetně penále.

Podstatou tohoto doměření DPH bylo zjištění správce daně, dle kterého daňový subjekt – žalobce uplatnil v daňových přiznáních za shora zmíněná zdaňovací období (duben až prosinec 2007, 1. až 4. čtvrtletí 2008 a 1. až 3. čtvrtletí 2009) odpočty DPH z dokladů týkajících se rekonstrukce nemovitosti č. p. 308 „Liškova vila“. Tyto odpočty byly uplatňovány s tím, že po dokončení rekonstrukce bude nemovitost sloužit k pronájmu plátců daně – tedy zdanitelnému plnění s nárokem na odpočet daně. Nemovitost však byla před dokončením rekonstrukce prodána a tím bylo uskutečněno plnění podle § 51 odst. 1 písm. e) a § 56 odst. 1 zákona o DPH, tj. plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně. Uplatněné odpočty daně v průběhu jednotlivých zdaňovacích období nebyly nikdy použity k plnění s nárokem na odpočet daně, ale naopak k plnění osvobozenému bez nároku na odpočet daně. Tím žalobce porušil ustanovení § 72 odst. 1 a 2 zákona o DPH, kde je uvedeno, v kterých případech má plátců nárok na uplatnění odpočtu daně. Žalobce tak podle názoru správce daně neoprávněně uplatnil odpočty DPH ve shora specifikovaných částkách, o které mu správce daně po provedené kontrole zvýšil daňové povinnosti, plus penále.

Tento závěr postavený na tom, že žalobce uplatnil odpočty DPH v rozporu se zákonem o DPH, protože tyto odpočty použil k osvobozeným plněním bez nároku na odpočet daně, pak potvrdil též žalovaný odvolací orgán.

Jako podstatné přitom akcentoval, že nikdy nedošlo k žalobcem proklamovanému předmětu plnění, a sice nájmu, u něhož měla být dle dohody žalobce jako budoucího pronajímatele a společností TAJMAC – ZPS, a. s. jako budoucího nájemce uplatňována daň. Žalobci proto původní nárok na odpočet nevznikl, a to ex tunc. A nic na tom podle žalovaného nemění ani fakt, že tato skutečnost vyšla najevo později a poté, co již byly nároky na odpočet daně uplatněny. Podmínky pro vznik nároku na odpočet daně definuje § 72 zákona

o DPH a tyto musí být splněny po celou dobu existence nároku na odpočet daně, tj. pod dobu tří let od konce zdaňovacího období, v němž mohl být nárok na odpočet uplatněn nejdříve (§ 73 odst. 11 zákona o DPH). To znamená, že jakmile žalobce zjistil, že vzhledem k okolnostem (prodeji nemovitosti) nebude schopen dostat splnění podmínek stanovených zákonem o DPH pro uplatnění nároku na odpočet daně, měl si sám, svým vlastním právním úkonem dříve nárokované odpočty daně snížit, a to prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Ostatně sám žalobce nastínil řešení vzniklé situace, pokud uvedl, že by byl nucen původní odpočty daně vrátit. A tvrdil-li, že žádné ustanovení zákona o DPH mu neukládá povinnost vrátit nárokované odpočty při změně podnikatelského záměru, odkázal v tomto ohledu žalovaný na obecné principy fungování systému daně z přidané hodnoty, jakož i neutralitu této daně.

II. Obsah žaloby

Žalobce v poměrně obsáhlé žalobě nejprve vymezil celkovou hodnotu doměřené daně ve výši 1 908 549 Kč, plus penále, přičemž poukázal na to, že odvolání nesměřovalo vůči částkám, u kterých uznal jejich oprávněnost a dlužnou daň s příslušenstvím neprodleně uhradil; jde o následující částky, kterých se netýká ani podaná žaloba:

- 704 Kč, ve zdaňovacím období 1. čtvrtletí 2008
- 1 596 Kč, ve zdaňovacím období 2. čtvrtletí 2008
- 495 Kč, ve zdaňovacím období 3. čtvrtletí 2008,
- 1 498 Kč, ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2008.

V další části žaloby žalobce uvedl, že mezi ním a žalovaným není sporu o skutkovém stavu věci. Žalobce prováděl rekonstrukci vlastní nemovitosti č. p. 308, tzv. Liškova vila. Jako plátce DPH uplatňoval odpočty DPH ze stavebních a souvisejících přijatých zdanitelných plnění. Oprávněně očekával, že přijatá zdanitelná plnění mu budou sloužit pro vlastní zdanitelná plnění, a to nájemné s DPH podle smlouvy o budoucí nájemní smlouvě ze dne 15. 10. 2003 uzavřené mezi ním a společností TAJMAC – ZPS, a. s. Správce daně tyto odpočty v období rekonstrukce vzhledem k uvedené smlouvě akceptoval jako oprávněné a zákonné. Před dokončením rekonstrukce a tedy ještě před vznikem technického zhodnocení ve smyslu § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, však z důvodů nezávislých na žalobci došlo k zániku smlouvy o smlouvě budoucí nájemní a následně z ekonomicky nezbytných důvodů k prodeji Liškovy vily, který byl osvobozen od DPH ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o DPH.

Předmětem sporu je přitom otázka, zda za daného skutkového stavu žalobci i nadále náleží odpočet DPH na vstupu ze stavebních a souvisejících zdanitelných plnění. Dle názoru žalobce tomu tak je a je třeba v tomto směru vyjít z toho, že žalobce měl za původního stavu věcí zákonný nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, neboť proti nim reálně očekával vlastní zdanitelná plnění (nájemné s DPH). Proto pokud došlo k zákonnému nároku na odpočet daně a jeho realizaci, pak změnu tohoto zákonného nároku a „vrácení daně“ lze provést opět jen na základě zákona s přihlédnutím ke směrnici Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“), jejíž obsah je do zákona o DPH implementován. Zákon to však upravoval pouze pro případy podle § 78 (jen pro tam uvedený investiční majetek), resp. § 79 (vyrovnání odpočtu daně). Obě uvedená

ustanovení na daný případ nedopadají a jiná úprava, jež by ukládala povinnost úpravy původního legálního odpočtu DPH z nedokončené investice, v zákoně o DPH nebyla.

Podle názoru žalobce proto chybí právní důvod pro vrácení daně, přičemž takový stav není v rozporu s principem neutrality DPH; ten se totiž uplatňuje ke dni posuzování nároku na odpočet daně, tj. ke dni povinnost přiznat daň, jak je zřejmé z § 72 odst. 1, věta druhá, tehdy účinného zákona o DPH. Pozdější změna objektivních skutečností tak předchází nárok na odpočet daně nemění, což žalobce dovozoval též odkazem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dříve Evropský soudní dvůr), konkrétně rozsudek ze dne 29. 2. 1996 ve věci C-110/94, *Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO)*, a rozsudek ze dne 3. 3. 2005 ve věci C-32/03 *I/S Fini H.* Jde o případy, kdy se obecný princip neutrality DPH posuzuje ke dni povinnosti přiznat daň (ke dni posuzování nároku na odpočet) a pozdější změna objektivních okolností předchází nárok na odpočet nemění.

Současně žalobce poukázal na to, že jeho právní názor na posuzovanou věc je obecně zažitý a jde o sjednocený názor metodiků Ministerstva financí a odborné veřejnosti, publikovaný v odborných časopisech, jak podrobně rozvedl ve svém odvolání. Konstatoval, že jsou dokonce známy případy, kdy byl jeho právní názor akceptován a k vrácení daně nedošlo. Této správní praxe se žalobce dovolával, žalovaný se s ní ovšem nijak nevypořádal, stejně jako se nevypořádal ani s dalšími shora uvedenými argumenty uvedenými v odvolání žalobce. Pokud by se žalovaný argumentací žalobce zabýval, nemohl by dospět k právním závěrům, které potvrzují závěry správce daně.

Tyto právní závěry žalovaného žalobce zpochybnil s tím, že zákon o DPH nezakládá povinnost po již provedeném odpočtu dodržovat stejné podmínky odpočtu další tři roky a stejně jako směrnice 2006/112/ES nezná ani jinou možnost případné úpravy nároku na odpočet daně než *ex nunc*. Dále v návaznosti na to, že princip zákona o DPH je postaven na budoucím legitimním očekávání, která musí být naplněna, uvedl, že jde o nijak nezdůvodněný názor žalovaného, který je nepřezkoumatelný. Konstrukci žalovaného, že legitimní očekávání je jakousi „odkládací podmínkou“ nezná zákon o DPH, směrnice 112/2006/ES ani odborná literatura či judikatura. Naopak poukázal, že je na mnoho případů, kdy k naplnění legitimního očekávání nedojde, ale přesto zůstane původní nárok na odpočet zachován (např. při poskytování bezúplatné humanitární pomoci a řešení důsledků povodní). A není důvod, proč by to nemělo platit i u započatých, ale nedokončených investic. K žalovaným použitým odkazům na obecné principy fungování DPH pak poznamenal, že tyto nebyly nijak konkretizovány a k principu neutrality zopakoval, že tento se uplatňuje ke dni nároku na odpočet. Případné následné změny zákonodárce korigoval tam, kde to považuje za vhodné, nikoli však pro případ nedokončených investic v předmětných zdaňovacích obdobích. Nedošlo tedy ke změně (zvýšení) daňové povinnosti a žalobce nebyl povinen podat daňové přiznání, jak ve svém rozhodnutí uvedl žalovaný. Názor žalovaného nelze stavět na izolovaném výkladu zákona o DPH (§ 72 odst. 4), podle kterého a *contrario* platí, že nepoužije-li plátce přijatá zdanitelná plnění pro vlastní zdanitelná plnění, pak nárok na odpočet nemá. Sémanticky sice jde dle žalobce o výklad přípustný, nikoli však právně (viz výše).

Nad rámec argumentace žalovaného žalobce ještě poukázal na to, že nárok na odpočet prováděl na základě reálného očekávání vlastních zdanitelných plnění podle smluvního vztahu, ke kterému však vlivem vnějších podmínek nedošlo a nejedná se o případ zneužití práva. A navíc mu dle jeho názoru výrazně svědčí nové ustanovení § 77 zákona o DPH, účinné od 1. 4. 2011 (a proto nezahrnuté do odvolání), které se zabývá vyrovnáním odpočtu daně. Z citovaného ustanovení, jakož i důvodové zprávy a odborné literatury, je zřejmé, že před 1. 4. 2011 neexistoval – s výjimkou § 78 případně § 79 zákona o DPH – korekční mechanismus úpravy odpočtu daně na vstupu při změně původních podmínek pro nárokování odpočtu. Proto ho zákonodárce nově instaloval, nikoli však zpětně.

Na základě všech shora uvedených skutečností žalobce shrnul, že namítá dílem nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného (tam, kde se nevypořádal s odvolacími důvody, resp. svá právní tvrzení fakticky nezdůvodnil) a dílem nesprávné právní posouzení věci ze strany žalovaného. Navrhl proto, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve vyjádření k předložené žalobě plně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž je podrobně zdůvodněn jeho právní názor.

Nad rámec toho pak – ve vztahu k žalobní námitce izolovaného jazykového výkladu § 72 odst. 4 zákona o DPH – poznamenal, že ve svém rozhodnutí vyšel z hmotně právních předpokladů vzniku nároku na odpočet daně, které jsou definovány v § 72 odst. 1 a 2 a § 73 zákona o DPH a které nebyly ze strany žalobce splněny. Dále jako irelevantní pro řešení projednávané věci odmítl žalobcem zmíněné judikáty Soudního dvora EU, v nichž byla řešena otázka zachování nároku na odpočet, kdy plátce ukončil svoji ekonomickou činnost bez jakéhokoli zdanitelného plnění. Nejedná se tedy o stejný případ jako u žalobce, který uskutečnil plnění, ke kterému se vztahovaly uplatněné odpočty daně – prodej rekonstruované nemovitosti a toto uskutečněné plnění bylo osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně. Zákon o DPH v § 75 odst. 1 přitom výslovně zakazoval plátcům odpočet daně u zdanitelných plnění, pokud jsou použita pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Proto pokud žalobce zjistil, že mu v důsledku skutečnosti předpokládané v § 75 odst. 1 zákona o DPH, nevznikl nárok na odpočet daně u předmětných zdanitelných plnění, měl povinnost podat dodatečné daňové přiznání. Podle žalovaného se totiž zákonný zákaz odpočtu daně dle § 75 odst. 1 zákona o DPH vztahuje ke dni, ke kterému vzniká nárok na uplatnění odpočtu daně, tj. ke dni ke kterému vznikla povinnost přiznat daň. To znamená, že v souzené věci nedošlo ke změně nároku na odpočet daně, jehož vrácení by muselo být výslovně uvedeno v zákoně, k čemž směřoval svojí argumentací žalobce. Dle žalovaného nárok na odpočet daně ke dni povinnosti přiznat daň vůbec nevznikl, a to od samého počátku, tedy ex tunc.

Žalovaný rovněž připomněl, že žalobce se sám rozhodl, že budoucí nájem své nemovitosti – Liškovy vily, bude zdaňovat, takže uplatňoval odpočty DPH z dokladů týkajících se rekonstrukce této nemovitosti. K uzavření nájemní smlouvy ovšem nedošlo. TAJMAC – ZPS, a. s. jako budoucí nájemce dopisem ze dne 2. 11. 2009 oznámil, že v důsledku ekonomického vývoje ve společnosti zanikl v souladu s § 292 odst. 5 obchodního zákoníku

(č. 513/1991 Sb.) její závazek ze smlouvy o uzavření budoucí smlouvy. Následně žalobce se jmenovanou společností jednal o řešení závazků plynoucích z této smlouvy a dne 27. 11. 2009 uzavřel kupní smlouvu s místopředsedou představenstva TAJMAC – ZPS, a. s., M. W. T., jako fyzickou osobou, na kterou převedl předmětnou nemovitost spolu s pozemky v celkové výši 14 500 000 Kč. Žalobci tak nebyl hrazen nájem, který by zdaňoval, ale byla mu zaplacená uvedená kupní cena za převod nemovitosti do vlastnictví fyzické osoby, tedy došlo k plnění osvobozenému od daně bez nároku na odpočet daně. V důsledku tohoto převodu mu proto nevznikl nárok na odpočet DPH, a to ex tunc, jak již bylo uvedeno výše.

V závěru žalovaný navrhl zamítnutí žaloby s tím, že žalobní body jsou dle jeho názoru účelově konstruované a vytržené z daného skutkového a právního kontextu

IV. Replika žalobce

V replice žalobce znovu poukázal na § 77 zákona o DPH, který nově pokrývá případy opravy nároku na odpočet daně při změně způsobu užívání majetku, neuvedeného v § 78 téhož zákona. Takovou povinnost však zákon o DPH dříve – včetně let 2007 až 2009 – neukládal a žalovaným zmiňovaná povinnost podat dodatečné daňové přiznání je jen nástrojem nápravy, nikoli důvodem k odvodu (zde: vrácení) daně. Z tohoto pohledu jde tedy o záměnu příčiny a následku ze strany žalovaného, jehož výklad popírají též judikáty Soudního dvora EU, byť meritorně nejsou zcela totožné s projednávaným případem. Demonstrují totiž, že oprávněnému odpočtu daně na vstupu nemusí nutně odpovídat daň na výstupu. Závěrem konstatoval, že celý proces od smlouvy budoucí nájemní až po prodej Liškovy vily byl procesem přirozeným, vzniklým průnikem původního podnikatelského záměru a vznikající finanční a ekonomické krize, které znemožnila plánované dokončení rekonstrukce vily a vynutila si prodej její budovy s nedokončenou investicí. Tuto krizi žalobce nezpůsobil a důrazně se ohradil proti náznakům ve vyjádření žalovaného v tom směru, že by snad byl celý průběh nájmu, výstavby a prodeje vily vymyšlený či „nastrčený“.

V. Posouzení věci krajským soudem

Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II, dílu 1, § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (ex offio), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, přičemž dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

O žalobě krajský soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z § 51 odst. 1 s. ř. s. poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas.

V.a) K nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí

Krajský soud se přednostně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že se jí musí zabývat i tehdy, pokud by to žalobce nenamítal, tedy z úřední povinnosti. Je-li totiž správní rozhodnutí nepřezkoumatelné,

lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat.

Takové rozhodnutí je nutno zrušit pro nepřezkoumatelnost, která může nastat buď pro nesrozumitelnost (nelze seznat určitý a jednoznačný výrok, jde o výrok s obsahem rozporuplným, nevykonatelným apod.) nebo pro nedostatek důvodů (odůvodnění je v rozporu s výrokem, popř. uvádí jiné důvody než ty, v nichž má mít dle zákona oporu, odůvodnění postrádá rozhodný důvod pro výrok či neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů a závěr z nich učiněný).

Žádnou z naznačených vad však krajský soud v napadeném rozhodnutí neshledal. Naopak z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je jednoznačně seznatelné, které otázky považoval za rozhodné, a vzájemná souvislost jednotlivých úvah, jež v napadeném rozhodnutí vyslovil, je zřetelná. Žádný předpis nepředepisuje žalovanému, aby vypořádával námitky ve stejné struktuře, v jaké podal žalobce odvolání. Je pouze na žalovaném, aby námitky vypořádal, logicky odůvodnil a relevantně argumentoval s uvedením skutkových a právních důvodů, což se v projednávaném případě stalo. Ve své podstatě zde jde o stále stejnou a tutéž námitku neoprávněnosti, resp. oprávněnosti nároku na odpočet DPH nahlíženou z různých úhlů pohledu a různě argumentovanou. Této námitce se žalovaný věnoval na str. 6 až 8 napadeného rozhodnutí zejména v rovině právní (a nikoli skutkové, o které nebylo pochyb) a nelze mu v tomto směru vyčítat výslovné nezohlednění veškeré v odvolání vyslovené argumentace. Podstatou souzené věci je nárok na odpočet DPH, který žalobce uplatnil a ke kterému se žalovaný jednoznačně, jasně a srozumitelně vyjádřil. Toto vyjádření přitom v mnohém implikuje také odpověď na námitky/argumenty uvedené v odvolání, o kterých žalobce tvrdí, že nebyly vypořádány.

Jinak řečeno, jakkoli se žalovaný nevypořádal se všemi jednotlivostmi odvolacího tvrzení ohledně oprávněnosti nároku na odpočet DPH, nelze dospět k závěru, že tuto klíčovou – a současně jedinou – odvolací námitku opomenul.

Napadené rozhodnutí proto považuje krajský soud za přezkoumatelné. Ostatně sám žalobce s ním polemizuje, což by v případě nepřezkoumatelnosti nebylo možné a skutečnost, že se závěry žalovaného, zejména s jeho způsobem posouzení podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH, nesouhlasí, neznamená, že je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.

V.b) K nezákonnosti napadeného rozhodnutí

Jinou otázkou je správnost, resp. zákonnost napadeného rozhodnutí, kterou se krajský soud zabýval následně – při věcném posouzení námitek vztahujících se souhrnně právě k posouzení podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH a toho, zda v daném případě byly splněny.

Toto je v projednávaném případě zcela klíčovou otázkou a krajský soud při jejím zodpovězení vycházel z toho, že plátce daně má nárok odpočítat si od své daňové povinnosti částku daně, kterou zaplatil svým dodavatelům na vstupu. Tím vlastně zdaňuje pouze tu částku, jež je přidána k jeho nákupní ceně při stanovení ceny prodejně, tedy přidanou

hodnotu. Daň tak nese konečný spotřebitel v ceně, kterou musel zaplatit za nakoupené zboží a služby, a nemá už nárok na odpočet daně na vstupu.

Při DPH se tedy realizuje tzv. odpočet daně. Tím se rozumí daň na vstupu u přijatých zdanitelných plnění, u nichž vznikl plátcí DPH nárok na odpočet daně, který si uplatnil v daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období, a to za předpokladu, že přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Základním principem odpočtu DPH, z něhož je nutno vycházet, je totiž vrácení daně, kterou plátce uhradil prodejci za přijatá zdanitelná plnění, která dále použije ke své ekonomické činnosti. Ostatně to je zřejmé též ze zákona o DPH, který ve znění účinném v rozhodné době pro posuzovanou věc, v § 72 odst. 1 stanovil, že: *„Nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu“*.

Vedle samotné vazby přijatých zdanitelných plnění na další ekonomickou činnost plátce, tak zákon zakotvil též okamžik, kterému nárok na uplatnění odpočtu vzniká, a to vše v souladu se směrnicí 2006/112/ES, potažmo předcházející tzv. šestou směrnicí 77/388/EHS. Zmíněnou ekonomickou činnost plátce zákon o DPH § 72 odst. 2 dále specifikoval tak, že: *„Plátce má nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely uskutečňování*

- a) zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu,*
- b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně,*
- c) plnění v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko, pokud u těchto přijatých zdanitelných plnění by plátce měl nárok na odpočet daně, pokud by se zdanitelná plnění uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, nebo*
- d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j) a l) až u) a v § 55 pro zahraniční osobu, která neuskutečňuje ekonomickou činnost v tuzemsku, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží,*
- e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 a v § 14 odst. 5 písm. a) až d)“*.

V těchto případech vznikl plátcí nárok na odpočet v plné výši, bez krácení, jak je zřejmé z § 72 odst. 4 zákona o DPH, dle kterého: *„Plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatých zdanitelných plnění, která použije výhradně pro uskutečnění plnění uvedených v odstavci 2. Pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak k uskutečnění plnění uvedených v odstavci 2, tak i plnění uvedených v § 75 odst. 1, je povinen krátit odpočet daně způsobem uvedeným v § 76“*.

Plátce proto podle účelu použití mohl uplatňovat nárok na odpočet v plné nebo ve zkrácené výši, případně vůbec, pokud přijatá zdanitelná plnění použil pouze k uskutečnění plnění uvedených § 75 odst. 1 zákona o DPH. Citované ustanovení, jehož znění bylo – s nepatrnými změnami v podobě přijetí a posléze vynětí odkazu na § 51 – součástí zákona o DPH od jeho účinnosti až do změny zákona o DPH provedené zákonem č. 47/2011 Sb. s účinností od 1. 4. 2011, přitom jednoznačně zapovídalo nárok na uplatnění odpočtu daně v případě přijetí zdanitelných plnění, která plátce použije k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně.

To znamená, že nárok na odpočet daně nemohl plátce uplatnit u přijatých zdanitelných plnění, která použil výhradně pro tento účel a není sporu o tom, že právě a jenom pro tento účel byla v projednávaném případě přijatá zdanitelná plnění použita, pokud došlo k převodu předmětné nemovitosti [viz § 51 odst. 1 písm. e) ve spojení s § 56 zákona o DPH]. To nezpochybňuje žalobce ani žalovaný, mezi nimiž je v podstatě veden spor o to, zda má na aplikaci zmíněného zákazu odpočtu ve smyslu § 75 odst. 1 zákona o DPH vliv to, že k prodeji nemovitosti žalobce došlo až posléze, nikoli k okamžiku uplatnění nároku na odpočet daně.

Krajský soud má za to, že i v takovém případě byly daňové subjekty povinny § 75 odst. 1 dostát. V opačném případě by toto ustanovení zcela postrádalo smysl, neboť daňové subjekty by s uskutečněním plnění osvobozeným bez nároku na odpočet daně vždy vyčkaly až na uplynutí okamžiku, ke kterému je nutno nárok na odpočet daně za přijatá zdanitelná plnění uplatnit, a tento nárok by pak bez dalšího uplatňovaly. Krajský soud proto nepovažoval za podstatné, že k prodeji nemovitosti žalobce došlo později, nýbrž to, že k němu došlo. Vycházel v tomto směru mj. z rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu, který výše uvedené vyslovil v rozsudku ze dne 9. 6. 2011, č. j. 9 Afs 23/2010 – 60, jakkoli v něm byl předmětem přezkumu případ, kdy byl od počátku, tj. od přijetí zdanitelných plnění znám úmysl plátce uskutečnit dále plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně.

V daném případě takový úmysl znám nebyl, resp. žalobce ho sám popřel s tím, že následný prodej vily nebyl „nastrčený“ a nejedná se o žádný z případů zneužití práva. Z pohledu krajského soudu se však jedná o otázky, které nejsou rozhodné. Rozhodné je znění § 75 odst. 1 zákona o DPH, v návaznosti na § 72 odst. 1, 2 a 4 téhož zákona, jehož smysl a účel je jasný, a sice neumožnit odpočet daně v případě zdanitelného plnění, na které nenavazuje další zdanitelné plnění, ale plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně. Tento zákaz odpočtu odpovídá výše popsanému fungování DPH jakožto nepřímé daně, kterou nese konečný spotřebitel a která je neutrální.

Princip neutrality je jedním ze základních principů DPH, podle kterého pozice osoby povinné k dani musí být neutrální. Základním smyslem tohoto principu je neutralita vybírání daně z přidané hodnoty vzhledem k délce řetězce plátců daně, pro něž by daň z přidané hodnoty neměla být nákladem, tj. daňová povinnost jednoho plátce daně by měla být následována nárokem na odpočet daně druhého plátce daně. Proto je plátce daně obecně oprávněn odečíst z vlastní daňové povinnosti jen tu částku DPH, kterou uhradil svému dodavateli, jinému plátcí DPH. Tím, se vytvářejí pro všechny formy podnikatelské činnosti z daňového hlediska stejné podmínky, jež by v případě akceptace argumentace žalobce byly narušeny.

Žalobce sice tento závěr popírá a s odkazem na judikaturu Soudního dvora ve věcech INZO (C-110/94) a I/S Fini H. (C-32/03), tvrdí, že oprávněnému odpočtu daně na vstupu nemusí nutně odpovídat daň na výstupu. To však ještě neznamená, že tomu tak nemuselo být i v daném případě, který se liší od případů ve jmenovaných judikátech. V nich nebylo proti dani na vstupu žádné plnění (ani zdanitelné, ani osvobozené), neboť plátce ukončil svoji ekonomickou činnost, resp. vstoupil do likvidace. Naproti tomu žalobce ve své ekonomické

činnosti dál pokračoval a proti dani na vstupu uskutečnil plnění (prodej nemovitosti), a to plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně.

Je proto logické, že nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu ztratil, zvláště za situace, kdy jde o případ přímo předvídaný v § 75 odst. 1 zákona o DPH, dle jehož znění v rozhodném období: „*Nárok na uplatnění odpočtu daně nemá plátce u přijatých zdanitelných plnění, která použije k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně uvedených v § 51 (tento odkaz na § 51 byl posléze pro nadbytečnost zrušen novelou provedenou zákonem č. 302/2008 Sb., pozn. krajského soudu), a to včetně uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko, pokud tento zákon nestanoví jinak [§ 72 odst. 2 písm. d)]*“.

Citované ustanovení navíc dávalo oporu pro postup žalovaného nejen z hlediska teleologického, ale i gramatického výkladu, protože obsahuje sloveso „použít“ v takovém tvaru, jímž je možné pokrýt též případy použití přijatých zdanitelných plnění v budoucnu. Ve vazbě na to tedy nelze tvrdit, že v době vzniku nároku na odpočet se jednalo o odpočet oprávněný, který lze zpětně změnit jen pomocí zákona, který na takovou situaci nepamatoval.

Dle názoru krajského soudu o změně jako takové vůbec nelze hovořit, neboť předpokládané předání nemovitosti do nájmu žalobce nikdy neuskutečnil; namísto toho nemovitost prodal fyzické osobě a uskutečnil tak toliko plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně, což bylo zákonem zapovězeno. Na dříve uplatněný nárok na odpočet DPH je proto potřeba v důsledku událostí, které se odehrály v budoucnu, nahlížet jako neoprávněný odpočet od samého počátku (ex tunc), jenž měl žalobce povinnost vrátit. Ostatně sám žalobce o takovém výkladu hovořil jako o výkladu přípustném z hlediska sémantického a vše shora uvedené dokládá, že jde o výklad přípustný i z dalších hledisek, zejména teleologického (viz výše).

Lze tedy konstatovat, že pro vrácení původně uplatněného odpočtu DPH ze strany žalobce zde byl důvod, jakož i procesní nástroj v podobě dodatečného daňového přiznání, který žalobce nevyužil. Nelze proto správci daně důvodně vyčítat, že žalobci na základě výsledků daňové kontroly dodatečně doměřil DPH, včetně penále.

Nic na tom nemění ani žalobcem namítané nové ustanovení § 77 zákona o DPH, neboť jde o ustanovení účinné na základě novely provedené zákonem č. 47/2011 Sb. až od 1. 4. 2004, tj. nikoli v době rozhodné pro posuzovanou věc – zdaňovací období duben až prosinec 2007, 1. až 4. čtvrtletí 2008 a 1. až 3. čtvrtletí 2009. Tato novela zákona o DPH navíc přinesla kompletní změnu pravidel pro uplatnění nároku na odpočet daně, a dále i pravidla pro úpravu odpočtu daně. Změnila se struktura jednotlivých paragrafů, týkajících se odpočtu daně, sjednotila se terminologie a systémové vazby jednotlivých ustanovení a v tomto kontextu nelze zjednodušeně říci, že přijetí § 77, které se zabývá vyrovnáním odpočtu, vylučuje výše predestinované závěry; ty vycházejí jednak z obecného smyslu a účelu fungování DPH a jednak z právní úpravy účinné v posuzovaném období zejm. § 72 odst. 1, 2, a 4, ve spojení s § 75 odst. 1 zákona o DPH.

Taktéž žalobcem namítané nedodržení správní praxe nelze mít za důvodné, neboť tato nebyla nijak konkrétně doložena či potvrzena, vyjma některých žalobcem zmíněných názorů prezentovaných na školení či v odborném tisku; ty však správní praxi nepotvrzují, spíše dokládají diskusi k danému problému (nehledě na to, že autorem článku v časopise Daně a právo v praxi č. 2/2010 je právě původní zástupce žalobce v tomto řízení). Podle závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 – 132, publ. pod č. 1915/2009 Sb. NSS, přitom platí, že správní praxí zakládající legitimní očekávání a zároveň zavazující správní orgán: „...je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů“.

VI. Shrnutí a závěr

Ve světle všech výše uvedených skutečností lze shrnout, že zákon o DPH vylučoval možnost uplatnění odpočtu DPH u přijatých zdanitelných plnění, která plátce použil k uskutečnění plnění osvobozeného od daně bez nároku na odpočet daně. Proto pokud žalobce v postavení plátce takové plnění uskutečnil, byl povinen původně přiznaný odpočet DPH vrátit, což žalobce neučinil a nelze vyčítat žalovanému, resp. správci daně, že mu na základě toho dodatečně doměřil DPH.

Krajský soud tedy neshledal žalobcem podanou žalobu důvodnou a jako takovou ji v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VII. Náklady řízení

O náhradě nákladů řízení krajský 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 ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta) a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní agendy nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku 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 15.8.2013

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu