



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Ing. Viery Horčicové a JUDr. Radímy Gregorové, Ph.D., v právní věci žalobce **RAMET C.H.M. a.s.**, se sídlem Letecká 1110, Kunovice, zast. Ing. Jitkou Routkovou, daňovou poradkyní se sídlem Komenského 87, Liberec, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 16.7.2007, č.j. 9379/07-1300-703305, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení ve výši 14.600,- Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku na účet Ing. Jitky Routkové, daňové poradkyně se sídlem Komenského 87, Liberec.

O d ů v o d n ě n í

Rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Uherském Hradišti ze dne 22.8.2006, č.j. 147286/06/336913/0605, kterým byla žalobci doměřena za prosinec 2004 daň z přidané hodnoty ve výši 0,-Kč.

Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že dne 18.1.2006 podal žalobce dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2004 spolu s přílohou obsahující zdůvodnění podání dodatečného přiznání a dva protokoly o provedené dražbě na průmyslové objekty č.e. 25 a 26. Dne 24.2.2006 předal účetní evidenci o proúčtování těchto nemovitostí, výpis z katastru nemovitostí, „Potvrzení o nabytí vlastnictví v dražbě nedobrovolné dle § 54 zákona č. 26/2006 Sb.,“ ze dne 29.10.2004 a 29.11.2004.

Správce daně vyzval (dne 7.3.2006) žalobce k odstranění pochybností týkající se v dodatečném přiznání uplatněného nadměrného odpočtu na vstupu v celkové výši 1.916.400,-Kč (na základě protokolu o nedobrovolné dražbě vystavených dražebníkem), a k prokázání skutečnosti, že odpočet byl uplatněn v souladu s ust. § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“, požadoval předložení dokladů vystavených v souladu s ust. § 28 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty. Na výzvu reagoval žalobce vyjádřením ze dne 31.3.2006, a předložil doklad o úhradě ceny dosažené vydražením ze dne 4.11.2004, resp. 29.11.2005, výpis údajů o společnosti CZECH BIKE a vyjádření doc. F. z právnické fakulty (PF MU v Brně).

Na základě dožádání z Finančního úřadu ve Veselí nad Moravou bylo zjištěno, že žalobce uhradil cenu vydražených nemovitostí platbami k rukám dražebníka (MORAVIA PRODUCT s.r.o.) dne 2.11.2004, resp. 25.11.2004 v požadované výši. Po obdržení úhrad odeslal dražebník výtěžky dražby navrhovateli dražby (United finance, spol. s r.o.). Z účetnictví dražebníka bylo zjištěno, že dražebník zahrnul do výnosů a odvodu DPH pouze odměnu dražebníka a účelně vynaložené výdaje dražebníka. O částkách získaných výtěžkem dražby pak dražebník účtoval jako o přijatých provozních zálohách a do svých plnění je nezahrnul. Svou odměnu za provedení dražeb fakturoval dražebník navrhovateli dražeb. Za daňové doklady dle ust. § 28 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty, by pak měly být považovány daňovým subjektem předložené „Potvrzení o nabytí vlastnictví v dražbě nedobrovolné“ ze dne 29.10.2004 a 26.11.2004, týkající se předmětných nemovitostí, přestože postrádaly povinné údaje běžného daňového dokladu.

V doplněném řízení na základě podkladů z Katastrálního pracoviště v Uherském Hradišti bylo zjištěno, že společnost CZECH BIKE, a.s. byla do katastru nemovitostí zapsána jako vlastník předmětných nemovitostí, přičemž den právních účinků vkladu byl 18.11.1998. Společnost žalobce nabyla tyto objekty dne 29.11.2004 a 4.11.2004.

Z uvedených zjištění dospěl správce daně k závěru, že se na předmětné objekty vztahuje osvobození od daně dle ustanovení § 56 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť převod předmětných staveb na žalobce byl uskutečněn po uplynutí tří let od jejich nabytí původním majitelem. Pro nárok na odpočet daně z přidané hodnoty musí být mimo jiné prokázáno, že plátce splnil podmínky daně ustanovením § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, tj. mimo jiné prokázal nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví), popř. evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví. Pokud doklad, na jehož základě si plátce uplatňuje nárok na odpočet daně, neobsahuje všechny předepsané náležitosti, plátce prokazuje nárok na odpočet daně v rámci dokazování podle § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dále jen „d.ř.“, který plátcí dává možnost prokázat neúplné údaje na daňovém dokladu jiným způsobem. Zákon o dani z přidané hodnoty v § 73 odst. 12 přímo odkazuje na ustanovení § 31 odst. 9 d.ř. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost nároku na odpočet ani daňovým dokladem, když bylo prokázáno, že daňový subjekt přijal osvobozená plnění nikoli zdanitelná, ani dokazováním dle § 73 odst. 12 věty druhé zákona o dani z přidané hodnoty.

V žalobě podané proti rozhodnutí žalovaného uplatnil žalobce tyto skutkové právní důvody:

Porušení zásady dvojinstančnosti, neboť z obsahu platebního výměru vyplynulo, že správce daně prověřoval pouze to, zda-li předložené doklady měly náležitosti dle § 28 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Jestliže žalovaný dospěl k závěru, že důkazní prostředky, které si správce daně opatřil, osvědčily, že předmětné plnění bylo osvobozeným od daně, překvalifikoval tak právní názor správce daně, jenž v prvostupňovém rozhodnutí uvedl, že

nárok nebyl uznán z důvodu chybějících dokladů, měl žalobce s odlišnou právní kvalifikací seznámit, jinak porušil zásadu dvojinstančnosti řízení.

Žalobce však nebyl z průběhem dokazování a opatřenými důkazními prostředky před rozhodováním žalovaného seznámen. Žalovaný se nezabývá absentující správní úvahou správce daně, zda bylo či nebylo uskutečněno zdanitelné plnění a shrnutím dokazování. Po podání odvolání správce daně doplňoval řízení a v rámci toho byly uskutečněny svědecké výpovědi a soustředěné důkazní prostředky, o nichž žalobce nebyl informován. Tím porušily finanční orgány ustanovení § 7 odst. 1 d. ř., když omezily právo žalobce účastnit se na daňovém řízení (účast při výsledku svědka - jednatele dražebníka provedeným správcem daně, právo na seznámení se s důkazními prostředky, právo na seznámení se s odlišným právním názorem).

Žalovaný se nevypořádal a nedostatečně odůvodnil odvolací námitky žalobce týkající se nemožnosti ovlivnit vystavení daňového dokladu se všemi náležitostmi osobou povinnou k dani, nezdůvodnil, proč by doklad, který postrádá údaje běžného daňového dokladu, nebyl daňovým dokladem, když druhá věta § 28 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty není v podmiňovacím vztahu k větě první.

Žalovaný se nezabýval skutečností, zda nebyla provedena změna stavby, podle zvláštního právního předpisu, a proto nemohly tvrdit, že se jedná o osvobozené plnění, čímž došlo k porušení ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu, neboť správce daně způsobem vylučujícím jakoukoliv pochybnost neprokázal, že nebyla provedena kolaudace ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce pak námitku nedostatečného zjištění rozhodných skutečností nemohl vznést, protože mu úvaha správce daně a soubor důkazů nebyly známy.

Žalobci je nesrozumitelná úvaha žalovaného na str. 9, poslední odstavec a tato úvaha činí rozhodnutí v jeho komplexu nesrozumitelným a v rozporu s dalšími správními úvahami v rozhodnutí obsaženými.

Správce daně v rozporu s ustanovením § 31 odst. 9 daňového řádu určil žalobci jakými důkazními prostředky má svá tvrzení prokazovat, ač k tomu dle mínění žalobce není oprávněn a žalovaný se s odvolací námitkou tuto vadu vytýkající nevypořádal.

Žalobce odmítá názor žalovaného na str. 11, že by správce nemusel sdělit pochybnosti při dokazování, zvláště za situace, kdy žalobce měl za to, že pochybnosti uvedené ve výzvě odstranil, správce mu měl sdělit, že pochybnosti trvají, v čem spočívají a v čem jsou předloženy důkazní prostředky nedostačující, popř. jaké další důkazní prostředky navrhuje. Jestliže správní úvaha, které z důkazních prostředků byly osvědčeny jako důkazy, plyne až z rozhodnutí žalovaného, byla porušena zásada dvojinstančnosti.

Žalobce v odvolání namítal významový rozdíl mezi pojmy převod a přechod vlastnictví, zákon o veřejných dražbách v § 2 vymezuje, že příklepem dochází k přechodu vlastnického práva nikoliv převodu.

Správce daně nezdůvodnil, proč se neztotožnil s doloženým stanoviskem z právnické fakulty, tuto vadu řízení odstranil až žalovaný a uvedl, že stanovisko není důkazním prostředkem dle § 31 odst. 4 daňového řádu. Žalobce má za to, že právnická fakulta „jako osoba předzvědná má právní znalosti o sporných skutečnostech, přičemž s tímto stanoviskem se žalobce ve svém vyjádření k výzvě ztotožnil, a proto správce daně pochybil, když je bez dalšího přezkoumání vyjádření neakceptoval“.

Žalobce je toho názoru, že v souladu se zákonem mohlo dojít v dané dražbě pouze k přechodu a nikoliv k převodu předmětu dražby. Jeho aplikace výkladu hmotného práva byla v rozporu se základními principy výkladu a předvídatelnosti právní normy, čímž byl porušen článek 2, 4 a 11 Listiny základních práv a svobod. Kdyby zákonodárce měl zájem osvobodit také přechod nemovitostí, tak by to výslovně do ustanovení § 56 zákona o dani z přidané hodnoty uvedl, a použil by výslovně zavedený právní pojem „převod nemovitostí“.

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě uvedl, pokud jde o otázku úplnosti žalobcem předloženým dokladů, že jejich obsah nepokládá za odpovídající ust. § 28 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty, což ostatně přiznává i žalobkyně, když stanovisko doc. JUDr. J. F. nepovažoval za důkazní prostředek ve smyslu ust. § 31 odst. 4 daňového řádu. Názor žalovaného obsahující podrobné vysvětlení k předloženému stanovisku je popsán na str. č. 14 napadeného rozhodnutí a je uveden vyčerpávajícím způsobem. Správce daně v průběhu vytýkacího řízení zjišťoval, jakým způsobem dražebníci uskutečnili zdanění daní z přidané hodnoty. Z obsahu spisu vyplývá, že dražebník zdanil pouze jím poskytnuté služby podle smlouvy o provedení dražby a oprávněné osobě převedl žalobkyní zaplacenou částku.

V nyní projednávané věci již krajský soud rozhodoval a žalobu rozsudkem ze dne 3.3.2009, č.j. 31 Ca 182/2007-65, zamítl. Soud dospěl k závěru, že předloženými důkazními prostředky žalobce nedoložil skutečnost, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění. Žalobcem předložené listiny spolu s důkazními prostředky opatřenými správcem daně osvědčili, že předmětné plnění bylo plněním osvobozeným od daně a proto podle ust. § 2 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty nebylo zdanitelným plněním, z čehož vyplývá, že se nemohlo jednat ani o zdanitelné plnění ve smyslu ust. § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Pravomocné rozhodnutí Krajského soudu v Brně napadl žalovaný kasační stížností, o níž rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 1.2.2010, č.j. 5 Afs 68/2009-113, tak, že rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 3.3.2009, č.j. 31 Ca 182/2007-65; zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného je procesně vadné, neboť „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.“ ...“Za situace, kdy bylo zjevné, že se jednalo o transakci reálnou, nikoli fiktivní, přitom byl znám daňový subjekt, jehož nemovitosti byly vydraženy, bylo věcí správce daně v rámci součinnosti s příslušným správcem daně tohoto subjektu, naplnění podmínek pro uplatnění odpočtu stěžovatelem ověřit.“...“Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k výše uvedenému shledal podstatné vady v řízení před správními orgány, pro které měl krajský soud postupovat ve smyslu ust. § 76 s. ř. s. a rozhodnutí žalovaného zrušit, tím spíše, odmítl-li sám v řízení provést důkazy k odstranění pochybností o stavu skutkovém, na kterém závisí i relevantní právní kvalifikace.“ (§ 76 odst. 1 písm. b) a c) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění, dále jen „s.ř.s.“).

Krajský soud v Brně přezkoumal napadené rozhodnutí, stejně tak i řízení, které předcházelo jeho vydání, a to v rozsahu jeho napadení žalobou (§ 71 odst. 1 a § 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.) a při plné vázanosti (§ 110 odst.3 s.ř.s.) právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeném v jeho rozhodnutí ze dne 1.2.2010, č.j. 5 Afs 68/2009-113, rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí prvostupňové, dle ust. § 76 odst. 1 písm. b) a c) s.ř.s., zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Rozsah s jakým se Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku vypořádal s kasačními námitkami obsáhl rozsah žalobou namítaných důvodů nezákonnosti rozhodnutí žalovaného a proto odůvodnění tohoto rozhodnutí krajský soud přejímá.

Nejvyšší správní soud uvedl, že „otázkou sine qua non pro další řízení je vyřešit povahu uskutečněného plnění – přechodu nemovitosti v dražbě. Sporným ve věci je, zda se jedná o zdanitelné plnění nebo o plnění osvobozené, které lze podřadit pod ust. § 56 odst. 1, resp. § 51 písm. e) zákona o DPH. Teprve poté bude na místě se zabývat tím, zda stěžovatel prokázal nárok na odpočet daně ve smyslu ust. § 28 odst. 7, § 72 a § 73 zákona, popř. tím, zda byl splněn časový test dle ust. § 56 odst. 1 ZDPH v souvislosti s uplatněním ust. § 4 odst. 3 písm. e) ZDPH.“

Ze spisového materiálu Nejvyšší správní soud zjistil, že „správce daně prováděl vytýkáci řízení, v jehož průběhu vyzval stěžovatele k předložení dokladu opravňujícího uplatnění nároku na odpočet daně. Poté vydal platební výměr, z jehož odůvodnění je zcela jednoznačné, že důvodem, proč nebyl uznán nárok na odpočet, byla skutečnost, že stěžovatel předložil doklad, který neobsahoval veškeré náležitosti. V odůvodnění správce daně konstatoval, že podle ust. § 56 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je převod staveb, bytů a nebytových prostor osvobozen po uplynutí tří let od nabytí nebo kolaudace. Toto konstatování však ponechal zcela v obecné rovině a nikterak neuvedl souvislosti užití formulace se skutečnostmi, které v průběhu vytýkáciho řízení prověřoval, když nadto dále pokračoval v odůvodnění s tím, že v průběhu vytýkáciho řízení nebyly předloženy doklady v souladu s ust. § 28 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty.“

„V tomto směru lze souhlasit se stěžovatelem, že relevantním důvodem, pro který nebyl nárok na odpočet uznán, bylo toliko neuznání předloženého daňového dokladu pro nesplnění jeho náležitostí. Z průběhu vedeného vytýkáciho řízení a ze skutečností v něm ověřovaných, jakož i ze samotného odůvodnění platebního výměru, totiž zcela zjevně vyplynulo, že správce daně se a priori nezabýval otázkou, zda se jedná o plnění od daně osvobozené ve smyslu ust. § 56 odst. 1, resp. § 51 písm. e) ZDPH bez nároku na odpočet, resp. předmětné plnění za takové nepovažoval, zabýval-li se náležitostmi daňového dokladu. Považoval-li snad správce daně předmětné plnění, za takové, u něhož nelze nárok na odpočet vůbec přiznat, nebylo důvodu jakkoli se zabývat náležitostmi dokladu, na základě kterého byl odpočet uplatňován. V tomto směru by bylo lze považovat postup správce daně za zcela iracionální. Důvody, pro které měl stěžovatel za to, že pro neuznání odpočtu bylo rozhodné neprokázání skutečností na základě předloženého daňového dokladu, lze považovat za zcela legitimní a logické. Nejvyšší správní soud tedy nesdílí názor krajského soudu, že stěžovatel byl srozuměn s důvody, pro které nebyl odpočet daně přiznán, již v řízení před správcem daně. Proti platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání, které žalovaný zamítl. Své rozhodnutí přitom žalovaný odůvodnil tím, že stěžovateli nevznikl nárok na odpočet daně, neboť se jednalo o transakci od daně osvobozenou ve smyslu ust. § 56 odst. 1, resp. § 51 ZDPH. Pro svůj závěr vycházel žalovaný přitom ze skutečností, které zjišťoval v průběhu odvolacího řízení.“

„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 vytýkácího 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. Krajský soud poté ve svém rozhodnutí setrval na právních i skutkových závěrech žalovaného, přitom ponechal bez povšimnutí vady, kterými žalovaný své rozhodnutí zatížil. Nadto zatížil obdobnými vadami i své rozhodnutí, neumožnil-li stěžovateli uplatnit v řízení důkazy, které nemohly být uplatněny již v řízení před správními orgány, když, jak již bylo uvedeno výše, právní hodnocení skutkového stavu bylo změněno až žalovaným, přitom relevantní argumentaci mohl stěžovatel poprvé seznat právě až z odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Nelze rovněž přehlédnout, že krajský soud bez dalšího převzal právní argumentaci žalovaného stran výkladu pojmu „převod nemovitosti“, dospěl tedy shodně k závěru, že se jednalo o plnění, které by mohlo být od daně osvobozeno, tím spíše se měl k postavení této otázky najisto zabývat tím, zda byly či nebyly naplněny podmínky dle § 56 odst. 1 ZDPH, tedy zda došlo ke splnění časového testu. Podle ust. § 56 odst. 1 ZDPH je od daně osvobozen převod staveb, bytů a nebytových prostor po uplynutí tří let od nabytí nebo kolaudace. Navrhoval-li stěžovatel v řízení před krajským soudem provedení konkrétního důkazu, jímž hodlal prokazovat, že doba tří let v důsledku provedené kolaudace ve smyslu ust. § 4 ZDPH neuplynula, tudíž, že se nejedná o osvobozené plnění, krajský soud pochybil, odmítl-li takový důkaz provést. Nejvyšší správní soud na tomto místě odkazuje na své rozhodnutí ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91, v němž uvedl: „*Při přezkumu daňového rozhodnutí správním soudem je třeba v každém případě nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a zamezující zjevným obstrukcím daňového subjektu na straně druhé. Na provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat obvykle tehdy, pokud 1) soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení a 2) tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami (např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.). Krajský soud může důkazní návrhy žalobce odmítnout tehdy, pokud by tento uplatnil jen taková skutková tvrzení, která*

ani při jejich prokázání by nemohla vést soud k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí; tak tomu však v projednávané věci nebylo. V případě stěžovatele žalovaný i krajský soud dospěl sice ke správnému závěru stran aplikace a interpretace právní normy, posoudil-li přechod nemovitosti s přihlédnutím k vymezení tohoto pojmu v § 2 ZDPH i pro účely ust. § 56 ZDPH, nicméně se nezabýval již tím, zda v případě stěžovatele byly naplněny i ostatní podmínky pro posouzení konkrétního případu v dalších souvislostech (zde naplnění časového testu).“

„Stěžovateli lze přisvědčit i v další námitce, směřující k prokázání skutečností deklarovaných v daňovém dokladu. Není pochyb o tom, že nárok na uplatnění odpočtu prokazuje plátce daňovým dokladem; daňový doklad pro prokázání nároku na odpočet daně musí obsahovat všechny náležitosti stanovené v ZDPH (viz § 28 odst. 7, § 72 a § 73). Zákon však již nestanoví, že pokud běžný doklad předepsané náležitosti neobsahuje, nejedná se o daňový doklad, na základě kterého by nebylo lze odpočet přiznat. Prokázat, zda byla z předmětného plnění odvedena daň z přidané hodnoty a zda daňový subjekt má oprávněný nárok na odpočet daně lze i jinak. Ust. § 73 odst. 13 ZDPH stanoví, že pokud doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje se nárok podle zvláštního právního předpisu (přitom zde činí odkaz na zákon o správě daní a poplatků). Důkazní břemeno nepochybně leží na daňovém subjektu a je tedy pouze na něm, jakými prostředky oprávněnost nároku prokáže. Nelze proto obecně vinit správce daně, nevyhledává-li např. další možné prostředky k prokázání tvrzení daňového subjektu. V projednávané věci však nelze odhlédnout od specifičnosti plnění, a především od faktu, že stěžovatel nebyl tou osobou, která byla povinna daň odvést, ani osobou, která daňový doklad byla povinna vystavit a byla tedy odpovědná za uvedení řádných náležitostí tohoto dokladu.“

Podle ust. § 28 odst. 7 ZDPH je daňovým dokladem při dražbě zboží nebo nemovitosti provedené na základě exekučního řízení doklad o zaplacení vystavený státním orgánem nebo jiným oprávněným subjektem nebo dražebníkem. Na dokladu o zaplacení se uvedou údaje jako na běžném daňovém dokladu a sdělení, že se jedná o prodej v rámci exekučního řízení.

Podle § 73 odst. 1 ZDPH plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu, popřípadě evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví.

Podle ust. § 108 odst. 3 ZDPH osoba určená k zajištění prodeje obchodního majetku plátce, která přijala úplatu za uskutečněný prodej obchodního majetku, je povinna zajistit daň a odvést ji na osobní daňový účet plátce vedený u místně příslušného správce daně. Tato osoba je povinna oznámit správci daně uskutečnění a výši zdanitelného plnění ve lhůtě pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnil prodej obchodního majetku plátce.

„Lze v takovém případě důvodně požadovat na správci daně, aby ověřil, zda daň, kterou si původní majitel již dříve odečetl (bylo-li tomu tak), byla řádně odvedena, a stěžovatel tudíž má legitimní nárok na její odpočet, to bez ohledu na skutečnost, že doklad, který byl předložen takový údaj neobsahoval. Pravomocí ověřit splnění daňové povinnosti u jiného daňového subjektu je totiž nadán toliko správce daně, nikoli však stěžovatel. Za situace, kdy bylo zjevné, že se jednalo o transakci reálnou, nikoli fiktivní, přitom byl znám daňový subjekt, jehož nemovitosti byly vydraženy, bylo věcí správce daně v rámci součinnosti s příslušným správcem daně tohoto subjektu, naplnění podmínek pro uplatnění odpočtu stěžovatelem ověřit. Nejvyšší správní soud v této souvislosti jen podotýká, 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 vytýkáci 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.“

„Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k výše uvedenému shledal podstatné vady v řízení před správními orgány, pro které měl krajský soud postupovat ve smyslu ust. § 76 s. ř. s. a rozhodnutí žalovaného zrušit, tím spíše, odmítl-li sám v řízení provést důkazy k odstranění pochybností o stavu skutkovém, na kterém závisí i relevantní právní kvalifikace.“

„Stěžovateli naopak nelze přisvědčit v otázce týkající se pojmu „převod nemovitosti.“ Podstatou sporu je oprávněnost nároku daňového subjektu na odpočet daně z přidané hodnoty v případě přechodu nemovitosti v dražbě. Stěžovatel tvrdí, že odůvodnění rozsudku neobsahuje jasný a zřejmý právní názor soudu, zejména s ohledem na tvrzení o nezákonnosti výkladu ust. § 2 ZDPH ve vztahu k § 51 odst. 1 písm. e) a § 56 odst. 1 zákona. Právní hodnocení soudu považuje za nesprávné. 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. Nejvyšší správní soud se zabýval nastolenou právní otázkou týkající se výkladu pojmu „převod nemovitosti“ ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty ve skutkově i právně zcela identické věci již ve svém rozhodnutí ze dne 30. 9. 2009, č. j. 8 Afs 65/2008 - 93 (příst. www.nssoud.cz), v odůvodnění svého rozhodnutí přitom konstatoval: „*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. (...) 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. 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.“ 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“). V předmětu sporu jde o věc skutkově spadající do doby po vstupu České republiky do Evropské unie. Přistoupení České republiky k Evropské unii současně vedlo k přistoupení ke společnému systému daně z přidané hodnoty, který je právně regulován a harmonizován na úrovni práva Evropského společenství. Za situace, kdy věc spadá do období po přistoupení České republiky do Evropské unie a současně se jedná o interpretaci práva v oblasti právní úpravy, jejíž vznik, působení a účel je bezprostředně navázán na komunitární právo, je nutno při interpretaci českého zákona o dani z přidané hodnoty vycházet z principu eurokonformního výkladu.“

Předmětem daně dle ust. § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH je dodání zboží nebo převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě (dále jen „převod nemovitosti“) za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku.

Podle odst. 3 cit. ustanovení plnění, která jsou předmětem daně, jsou zdanitelnými plněními, pokud nejsou osvobozena od daně.

Předmětem daně dle § 2 ZDPH jsou tedy za prvé plnění zdanitelná a za druhé plnění osvobozená. Z toho jednoznačně vyplývá, že plnění musí být nejprve předmětem daně, aby mohlo být označeno za osvobozené plnění. Je-li tedy činnost uskutečňována např. bezúplatně, není, vzhledem k podmínkám daným v prvním odstavci, předmětem daně. Z toho důvodu nemůže být ani osvobozeným plněním. Výjimkou jsou případy, kdy je bezúplatné plnění považováno za úplatné podle § 13 odst. 4 písm. a) a § 14 odst. 3 písm. a). cit. zákona. Stávající ZDPH tak mění doposud užívanou filozofii při uplatňování daně z přidané hodnoty (podle předchozího zákona bylo zdanitelným plněním vše, a teprve po té bylo nutno zkoumat, zda se nejedná o osvobozené plnění). Pokud je tedy určité plnění osvobozené, nejedná se o zdanitelné plnění, a naopak, pokud zákon používá pojem zdanitelné plnění, nemůže se jednat o plnění osvobozené.

V souvislosti s vymezením předmětu daně je důležité upozornit na některé základní zásady plynoucí z judikatury Evropského soudního dvora (dále „ESD“), které je třeba respektovat a ZDPH vykládat tak, aby okruh plnění, jež jsou systémem daně z přidané hodnoty pokryta, nebyl nesprávně zužován. Při rozhodování, zda je konkrétní transakce předmětem daně či nikoli, se posuzuje vždy pouze její objektivní povaha (tj. skutečnost, že zboží bylo fyzicky dodáno nebo služba poskytnuta apod.), a nikoli její výsledek či účel, nebo dokonce úmysl zúčastněných stran. To znamená, že předmětem daně jsou i takové obchody, které jinak nejsou v souladu s ostatními zákony členských států, např. obchody uskutečněné bez potřebných povolení či licencí, dále obchody, které, ač samy legální, jsou součástí obchodního řetězce, v němž jsou některé jiné transakce podvodné, anebo obchody s pašovaným zbožím. Výjimek z tohoto pravidla není mnoho, jsou to v podstatě pouze dodávky zboží, které nemůže být předmětem legálního trhu, a tedy ani hospodářské soutěže, jako je například prodej drog. Ani v případech, kdy dochází k tzv. zneužití práva, nezpochybňuje judikatura ESD, že se dodání zboží či poskytnutí služby ve smyslu § 2, § 13 a § 14 uskutečňuje, a poskytuje daňové správě jiné nástroje k zamezení zneužívání nebo obcházení zákona. ZDPH rozlišuje, na rozdíl od Směrnice, mezi dodáním movitého a převodem nemovitého majetku. Předmětem daně je úplatný převod nemovitostí v tuzemsku, kterým se pro účely zákona rozumí jak převod nemovitostí, tak jejich přechod. V projednávané věci není spor o tom, zda přechod nemovitosti v dražbě je či není předmětem daně; tato otázka je tuzemským zákonem stanovena zcela jednoznačně a v souladu s účelem „Směrnice.

Ustanovení § 56 ZDPH, který upravuje osvobozená plnění a jehož interpretace je předmětem sporu, výslovně uvádí, že od daně je osvobozen převod a nájem určitých nemovitostí (zde taxativně vymezených - *převod staveb, bytů a nebytových prostor*). Pojmy související s osvobozením mají dle názoru stěžovatele svůj vlastní obsah a nelze pro jejich výklad použít legislativní zkratku vymezenou v § 2 ZDPH, tj. „převod nemovitostí“. Stěžovatel tvrdí, že pod uvedené ustanovení nelze proto podřadit případy, kdy dojde nikoli k převodu nemovitosti, ale k jejímu přechodu v dražbě.

Nejvyšší správní soud bezvýhradně souhlasí se stěžovatelem v tom, že pokud zákonodárce zavede právní pojem (zde legislativní zkratku v § 2 ZDPH), pak se výkladově použije pouze tam, kde je přesně uveden. Hlavním požadavkem na právní jazyk je jednoznačnost (každý výraz má jen jeden význam), konstantnost (používání stejných pojmů v rámci zákona a nepoužívání synonym) a srozumitelnost. V právním jazyce platí beze zbytku požadavek, aby vždy, kdy je v textu právního předpisu použit týž výraz, bylo tím míněno

totéž. Nutno připustit, že tomuto požadavku zákonodárce v případě vnitrostátního předpisu ne zcela dostal. Za takového stavu je nutno vycházet ze závazného interpretačního pravidla, totiž, že při posuzování skutkových okolností, ke kterým došlo po vstupu do Evropské unie, představují právo Evropských společenství a judikatura Soudního dvora ES povinné výkladové vodítko pro aplikaci českého práva, které bylo přijato k provedení práva Společenství, a to jak pro správní soudy, tak pro správní orgány. Národní soudy potom mají povinnost interpretovat své národní právo ve světle textu a cíle Směrnice.

Účinek Směrnice (na rozdíl např. od nařízení), můžeme rozdělit na účinek přímý a nepřímý. Pro užití přímého účinku směrnice musí být splněny následující podmínky, a to 1) marné uplynutí lhůty pro transpozici a implementaci směrnice, 2) dostatečná přesnost a bezpodmínečnost dotyčného ustanovení, 3) přímou aplikací směrnice nedojde k uložení povinností jednotlivci. Přitom zejména posledně uvedená podmínka je zásadní, neboť v tomto případě nemůže správce daně využít směrnici v neprospěch daňového subjektu, zatímco ten ji ve svůj prospěch použít může. Je to také z hlediska dopadu na plátce jeden z nejpodstatnějších znaků, který přímý účinek odlišuje od účinku nepřímého. Aplikace přímého účinku zde však vzhledem k výše uvedenému nepřichází v úvahu.

Princip nepřímého účinku byl poprvé ESD formulován ve věci *Von Colson a Kaman (C-14/83)*: Tento judikát se stal základem doktríny nepřímého účinku a následně byl nesčetněkrát citován a rozšiřován (např. C-106/89 ve věci *Marleasing*, C- 80/86 ve věci *Kolpinghuis*, C-334/92 ve věci *Wagner Merit*). Doktrína nepřímého účinku stanoví povinnost vnitrostátní právo určitým způsobem vykládat, přitom musí být dodržena podmínka, že pro užití nepřímého účinku, vnitrostátní předpis je schopen takového výkladu. Umožňují-li vnitrostátní interpretační techniky vyložit dané vnitrostátní ustanovení několika způsoby, má správní orgán, jakož i soud povinnost použít ten výklad, který je nejbližší smyslu a cíli odpovídajícího komunitárního ustanovení. Pokud je tedy ustanovení zákona nejasné, neurčité nebo není definováno, nelze ani určit, zda je se směrnicí v rozporu. Ze svého principu tedy nepřímý účinek komunitárního práva nikdy nemůže být *contra legem*. Jak bylo uvedeno výše, může však jít i v neprospěch plátce.

Povinnosti vykládat národní právo v souladu se směrnicí je tedy podmíněno a priori tím, že existuje vnitrostátní předpis, který je nejednoznačný, umožňuje několik výkladů, přitom alespoň jeden z možných výkladů práva je v souladu se Směrnicí.

Z uvedeného vyplývá, že čím větší mají dané vnitrostátní soudy možnost své právo interpretovat (dotvářet), tím větší povinnost mají toto právo vykládat eurokonformně. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v projednávané věci je namístě vyložit předmětná ustanovení ZDPH tímto způsobem, proto přistoupil k použití doktríny nepřímého účinku Směrnice.

Jeden z důvodů pro jednotné uplatňování pravidel pro osvobození od daně je vysloven též v preambuli Směrnice: „Měl by být sestaven společný seznam osvobození od daně, aby mohly být vlastní zdroje Společenství vybírány jednotným způsobem ve všech členských státech.“ Společný systém DPH by měl, přestože sazby a osvobození od daně nejsou zcela harmonizovány, vést k neutralitě v hospodářské soutěži v tom smyslu, že obdobné zboží a služby na území každého členského státu nesou stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce.

Ustanovení § 56 ZDPH upravuje převod a nájem nemovitostí, což jsou plnění, která jsou až na výjimky osvobozena. Podle důvodové zprávy k Směrnici je nakládání s nemovitostmi osvobozeno z důvodů technických, ekonomických i sociálních. Podle čl. 135 j) Směrnice se za plnění osvobozené považuje dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přiléhajícího, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. a); v tomto ustanovení je uvedeno „*dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlením a pozemku k ní přiléhajícího.*“ Směrnice používá pojem dodání budovy, resp. dodání pozemku (tzn. nemovitosti – pozn. soudu), a zcela abstrahuje od pojmů vnitrostátního práva, který rozlišuje pojmy převod a přechod. Směrnice tedy přiznává osvobození pro jakýkoli způsob dodání, tzn. i pro přechody staveb, nebytových prostor atd. Ze směrnice tedy rovněž vyplývá, že stavby, nebytové prostory apod. podléhají osvobození i v případě dražby. Článek 12 odst. 2 Směrnice přitom za budovou označuje jakoukoli stavbu spojenou se zemí. Není spor o tom, že nemovitosti, které stěžovatel nabyt v dražbě, byly stavbami spojenými se zemí (budovami). Pro učiněný závěr lze rovněž vycházet např. i z čl. 137 Směrnice, podle kterého se umožňuje členským státům poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění v případě těchto plnění, stanoví přitom pravidla pro výkon volby, mohou rovněž omezit rozsah této možnosti volby. Jedná se o:

- a) finanční činnosti uvedené v čl. 135 odst. 1 písm. b) až g);
- b) dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přiléhajícího, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. a);
- c) dodání nezastavěného pozemku, kromě stavebního pozemku ve smyslu čl. 12 odst. 1 písm. b);
- d) pacht nebo nájem nemovitosti.

Členské státy tedy mohou umožnit plátcům volbu zříci se předmětného osvobození a prodej (dodání) stavby zdanit. Této možnosti však Česká republika nevyužila. Kritérium prvního obydlení lze podle čl. 12 odst. 2 Směrnice nahradit jinými kritérii, jako například: dobou uplynulou ode dne dokončení budovy do dne prvního dodání, pokud nepřekračuje 5 let, nebo dobou uplynulou ode dne prvního obydlení do dne následujícího dodání, nepřesahuje-li 2 roky. Členské státy mohou rovněž stanovit pravidla pro přestavbu budov. Za takové pravidlo lze považovat např. zohlednění kolaudace po přestavbě ve smyslu § 4 odst. 3 písm. e) zákona ve znění účinném do konce roku 2008 pro stanovení počátku běhu tříleté lhůty pro osvobození (v kontextu s ust. § 56 odst. 1 ZDPH – splnění časového testu pro osvobození). Lze tedy uzavřít, že Směrnice stanoví tato kritéria pro osvobození, přitom z osvobození vyjímá: a) prodej staveb před jejich prvním obydlením, případně b) prodej staveb do pěti let po jejich dokončení nebo c) prodej staveb do dvou let po jejich prvním obydlení. Vnitrostátní zákon neobsahuje v porovnání se Směrnicí žádnou výjimku, týkající se osvobození nemovitostí nabytých prodejem v dražbě (výjimku z dodání budovy důsledkem přechodu vlastnického práva), je proto při výkladu pojmu přechod nemovitosti i pro účely osvobození daně z přidané hodnoty nutno zohlednit výkladová pravidla stanovená judikaturou ESD. Není sporu o tom, že v případě stěžovatele obsahem poskytovaného plnění bylo 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. Podle ustálené judikatury ESD mají být daňová osvobození uvedená v čl. 13 Směrnice interpretována přesně, protože stanovují výjimky z obecného principu, že DPH má být uvalena na všechny služby vykonané za úhradu osobou

povinnou k dani (viz zejména rozhodnutí C-141/00 ve věci Kugler). Tato daňová osvobození stanovují nezávislé pojmy komunitárního práva, jehož účelem je zabránit odchylkám v aplikaci systému DPH mezi jednotlivými členskými státy (viz např. rozhodnutí C-349/96 ve věci Card Protection Plan Ltd., C-76/99 ve věci Komise v. Francie, C-212/01 ve věci Margarete Unterpertinger). Směrnice nedává prostor pro improvizaci. Pokud se členský stát může odchýlit od Směrnice, je to zpravidla v této směrnici přímo a výslovně zmíněno. Pokud již má členský stát výslovně danou možnost volby, tak zpravidla ve stanovení vlastní definice. Na druhou stranu však Evropský soud posuzoval případ, kdy si členský stát mohl stanovit podmínky, ale ten se od podmínek odchýlil takovým způsobem, že by nebylo dosaženo smyslu a účelu směrnice, a proto nedal členskému státu za pravdu (např. rozsudek C-45/01 ve věci Dornier, kdy členský stát jako jednu z podmínek osvobození uvedl, že lékařská péče musí být zabezpečována nebo alespoň kontrolována lékařem. V tomto případě však zdravotní péče byla zajišťována pouze zdravotním personálem, a předmětem sporu tedy bylo, zda je možno tuto činnost osvobodit či nikoli. ESD rozhodl, že Německo překročilo své pravomoci, když stanovilo k osvobození podmínku, kterou směrnice neukládá). Jak již bylo uvedeno, Směrnice užívá pojmu „budova“, resp. pojmu „dodání budov“, aniž by rozlišovala právní důvod transakce, tzn. převod nebo přechod práva. Budovou přitom rozumí prakticky jakékoli stavební dílo (konstrukce) pevně spojené se zemí. Hovoří-li tedy Směrnice o budově, jedná se proto vždy o nemovitost ve smyslu § 119 odst. 2 obč. zákoníku., ať už máme na mysli stavbu uvedenou v čl. 12 Směrnice nebo stavbu uvedenou v čl. 135, který upravuje převod a nájem nemovitostí. Stejně je třeba vykládat i pojem stavba v rámci ZDPH, neboť zákon vlastní definici nemá. Jak již bylo uvedeno, v případě stěžovatele nebyly pochyby o tom, že se jednalo o stavbu jakožto nemovitost (nikoli o věc movitou – např. mobilní stavbu nespojenou pevně se zemí), tedy ve smyslu Směrnice o budovu. Nejvyšší správní soud přitom připouští, že pojmů, 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 pojmů jichž Směrnice užívá, přitom jejichž obsah Směrnice či judikatura ESD nedefinuje, obracet zpravidla na ESD se žádostí o výklad těchto pojmů, 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 zákonodávce 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. Nejvyšší správní soud tedy neshledal námitky stran právního posouzení stěžovatele ohledně použití legislativní zkratky „převod nemovitosti“ důvodnými a závěry, které učinil žalovaný i krajský soud, shledal v souladu se zákonem.“

„V dalším řízení je proto na místě zabývat se tím, zda v případě stěžovatele byly dány zákonné důvody pro uplatnění nároku na odpočet daně (zda tedy byla tato daň skutečně odvedena), či nikoli, je-li tomu tak, je třeba zjistit, zda nenastaly důvody pro posouzení předmětného plnění dle § 56 odst. 1, a to ve vztahu k naplnění podmínky dle § 4 odst. 4 písm. e) ZDPH v relevantním znění.“

Vzhledem k uvedenému krajský soud, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady řízení vytčené ve výše citovaném odůvodnění rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (§ 76 odst. 1 písm. b) a c) 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.

Úspěšnému žalobci tak přísluší právo na náhradu nákladů řízení, které představuje odměna za právní zastoupení daňovou poradkyní, a to podle sazby vyplývající z vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Soud přiznal odměnu za dva úkony právní služby – převzetí, příprava zastoupení, a podání žaloby v částce 2.100,- Kč za úkon, dvě paušální částky nákladů ve výši 300,- Kč za jeden úkon právní služby, za řízení před krajským soudem, dva úkony právní služby ve výši 2.100,- Kč a dvě paušální částky ve výši 300,- Kč za kasační řízení. Odměna daňové poradkyně tak činí 9.600,- Kč. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem i za řízení kasační ve výši 5.000,- Kč činí náklady řízení celkem 14.600,- Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí, které nabývá právní moci dnem doručení, je přípustná kasační stížnost za podmínek § 102 a násl. s.ř.s., kterou lze podat do dvou týdnů po jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně prostřednictvím Krajského soudu v Brně, a to ve dvou vyhotoveních. Podmínkou řízení o kasační stížnosti je povinné zastoupení stěžovatele advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání (§ 105 odst. 2 a § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.). Podle § 104 odst. 3, písm. a) s.ř.s. je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V Brně dne 28. 7. 2010

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v.r.
předsedkyně senátu