



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **TIS & Co s.r.o.**, sídlem Českolipská 776, Mělník, zastoupená JUDr. Barborou Bretlovou, advokátkou, sídlem Vratislavická 1012, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 9. 2018, č. j. 40330/18/5300-22443-708656, ze dne 23. 8. 2018, č. j. 36378/18/5300-22441-708656, a ze dne 23. 8. 2018, č. j. 36370/18/5300-22441-708656, o kasačních stížnostech žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 15. 7. 2021, č. j. 54 Af 45/2018-81, ve znění opravného usnesení ze dne 7. 11. 2022, č. j. 54 Af 45/2018-97,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnosti žalobkyně **se zamítají.**
- II.** Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.
- III.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasačních stížnostech.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně nabyla na základě kupní smlouvy ze dne 8. 10. 2008 do výlučného vlastnictví pozemek parc. č. X v kat. území M., jehož součástí je budova č. p. X. Rozhodnutím Městského úřadu Mělník (dále jen „stavební úřad“) ze dne 8. 10. 2008, č. j. Výst/3098/08/He, byla povolena rekonstrukce této budovy. Rozhodnutím

ze dne 15. 5. 2013, č. j. 4-3996/ VYS/12/He, stavební úřad povolil změnu stavby před dokončením. Změny spočívaly v odstranění střešní krytiny a konstrukce krovu, korunní římsy nad druhým nadzemním podlažím, svislých nenosných konstrukcí, stropů (mimo stropu nad přízemím v severním křídle), stávajícího schodiště včetně vřetenových zdí a vnějších drobných staveb a ve dvorním traktu bylo nově umístěno schodiště a obytné podkroví. Na základě provedených změn došlo rovněž k vytvoření

- čtyř bytových jednotek o velikosti 1+kk a prodejny v přízemí;
- tří bytových jednotek o velikosti 2+kk a jedné bytové jednotky o velikosti 1+kk v prvním patře;
- tří bytových jednotek o velikosti 2+kk a jedné bytové jednotky o velikosti 3+kk ve druhém patře.

Dne 5. 6. 2014 žalobkyně učinila prohlášení vlastníka, že se v budově č. p. X nacházejí bytové jednotky č. XA až XB a dále nebytový prostor č. XC, které byly zapsány do katastru nemovitostí s právními účinky vkladu ke dni 9. 6. 2014. Dne 5. 10. 2015 vydal stavební úřad pod č. j. X kolaudační souhlas, kterým bylo schváleno užívání stavby k povolenému účelu.

[2] Žalobkyně následně bytové jednotky č. XA až XD a nebytový prostor č. XC vložila jako nepeněžitý vklad o hodnotě 16 355 000 Kč do základního kapitálu obchodní korporace COOPERS DEVELOPMENT s.r.o., která se k datu 6. 5. 2016 (datum právních účinků vkladu) stala jejich vlastníkem. Vzhledem k tomu, že Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) na základě výsledků provedené daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobkyně nepřiznala daň na výstupu z plnění spočívajícího v nepeněžitém vkladu do základního kapitálu obchodní korporace, byla žalobkyni za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2016 vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 2 056 205 Kč (platebním výměrem ze dne 14. 9. 2017, č. j. 4150515/17/2114-50522-200531). Odvolání žalobkyně zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 9. 2018 (označeným v záhlaví) a prvostupňový platební výměr potvrdil.

[3] Bytovou jednotku č. XE žalobkyně prodala za cenu 2 350 000 Kč kupujícímu Ing. Č. Ž., který se k datu 24. 7. 2015, kdy nastaly právní účinky vkladu do katastru nemovitostí, stal vlastníkem této jednotky. Správce daně zjistil, že žalobkyně v daňovém přiznání za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2015 uplatnila pouze nárok na odpočet daně na vstupu z přijatých zdanitelných plnění od plátců v tuzemsku a přiznala daň na výstupu za dodání zboží nebo poskytnutí služeb toliko v řádu sta tisíc korun, vyzval proto žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání k dani za dotčené zdaňovací období (výzvou ze dne 6. 11. 2017, č. j. 4624146/17/2114-50522-200531). Vzhledem k tomu, že žalobkyně na uvedenou výzvu ve stanovené lhůtě nereagovala, vydal správce daně dne 19. 1. 2018 pod č. j. 163093/18/ 2114-50522-200531 dodatečný platební výměr, kterým žalobkyni doměřil daň na výstupu z prodeje bytové jednotky č. XE ve výši 306 440 Kč. Odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 8. 2018, č. j. 36378/18/ 5300-22441-708656, zamítl a prvostupňový dodatečný platební výměr potvrdil.

[4] Bytovou jednotku č. XB žalobkyně prodala za cenu 2 950 000 Kč kupující M. Z., která se k datu 4. 9. 2014, kdy nastaly právní účinky vkladu do katastru nemovitostí, stala vlastníkem této jednotky. Žalobkyně v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období

pokračování

4. čtvrtletí 2014 uplatnila pouze nárok na odpočet daně a přiznala daň s ohledem na použití režimu přenesení daňové povinnosti. Správce daně proto žalobkyni vyzval k podání dodatečného daňového přiznání za uvedené zdaňovací období (výzvou ze dne 26. 7. 2017, č. j. 3622717/17/ 2114-50522-200531), na kterou žalobkyně nereagovala, a proto jí správce daně dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 11. 2017, č. j. 4515402/17/2114-50522-200531, doměřil daň na výstupu z prodeje bytové jednotky č. XB ve výši 384 680 Kč. Odvolání proti tomuto rozhodnutí žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 8. 2018, č. j. 36370/18/5300-22441-708656, zamítl a prvostupňový dodatečný platební výměr potvrdil.

[5] V rozhodnutích o odvolání žalovaný dospěl k závěru, že úplatné převody jednotek provedené žalobkyní jednak na základě převodu do vlastnictví fyzických osob, jednak na základě nepeněžitěho vkladu (vkladu majetku) do základního kapitálu obchodní korporace COOPERS DEVELOPMENT představují zdanitelná plnění, u kterých nebyly splněny podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) podle § 56 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro příslušná zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“). Žalovaný vycházel z toho, že v souzeném případě došlo ke vzniku bytových jednotek č. XA až XB a nebytového prostoru č. XC na základě prohlášení vlastníka (žalobkyně) s právními účinky vkladu ke dni 9. 6. 2014. Předtím tyto jednotky neexistovaly, vnější i vnitřní podoba budovy č. p. X byla před dokončením rozsáhlé rekonstrukce zcela odlišná. Ke kolaudaci jednotek došlo v roce 2015, teprve od této doby tedy mohly být užívány ke schválenému účelu. Žalovaný proto ve shodě se správcem daně dovodil, že nebyla naplněna podmínka pro osvobození od daně, spočívající v uplynutí doby pěti let od vydání kolaudačního rozhodnutí (resp. ode dne, kdy bylo započato první užívání stavby). Žalovaný nepřisvědčil námitkám žalobkyně, že bytové jednotky (včetně nebytového prostoru) vznikly a byly užívány již před rokem 2008, a že tedy prováděná rekonstrukce nepředstavovala takovou změnu účelu užívání stavby ani změnu jejího využití, která by měla vliv na existenci a způsob užívání jednotlivých jednotek. Neztotožnil se tedy s názorem žalobkyně, že v daném případě byly naplněny podmínky pro osvobození od daně.

[6] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobami u Krajského soudu v Praze. V podaných žalobách namítala, že jak před rekonstrukcí, tak po rekonstrukci, se v případě budovy č. p. X jednalo o bytový dům, který byl sice v katastru nemovitostí zapsán jako dům rodinný, avšak jednalo se o rodinný dům s byty, v němž bytové jednotky existovaly ještě před zahájením rekonstrukce. S užíváním domu tak bylo dle žalobkyně započato nejméně ke dni 8. 10. 2008, kdy jej nabyla do vlastnictví, tedy v době delší než pět let. Žalobkyně poukázala na skutečnost, že zákon o DPH (ve znění účinném v rozhodném zdaňovacím období) hovoří o stavbě jako celku, jehož jsou bytová jednotka či nebytový prostor součástí. Pro posouzení věci proto není dle žalobkyně rozhodné, zda se jedná o stavbu bytového domu či rodinného domu. V obou případech se jedná o stavbu pro bydlení, s jejímž užíváním bylo započato před uplynutím pětileté doby, která započala běžet ode dne prvního užívání stavby, nikoli od vydání kolaudačního souhlasu či ode dne zahájení užívání konkrétní jednotky nacházející se uvnitř stavby (budovy č. p. X). Žalobkyně měla za to, že pokud by zákonodárce měl v úmyslu vázat časový test na první užívání jednotky, učinil by tak výslovně. Nadto upozornila, že v předchozím řízení

prokázala, že v budově č. p. X existovalo dvanáct bytových jednotek, které byly pronajímány třetím osobám, ještě před zahájením rekonstrukce.

[7] Krajský soud podané žaloby spojil ke společnému projednání a rozhodnutí a rozsudkem označeným v záhlaví je zamítl. Ztotožnil se se závěry žalovaného, že doba pěti let dle § 56 odst. 3 zákona o DPH započala běžet až od okamžiku vydání kolaudačního souhlasu (ze dne 5. 10. 2015) s užíváním nově vytvořených bytových jednotek (a nebytového prostoru). V době úplatného převodu jednotek (k němuž došlo jejich prodejem fyzickým osobám v letech 2014 a 2015 či nepeněžitým vkladem do základního kapitálu obchodní korporace v roce 2016) tedy nebyla naplněna podmínka uplynutí doby pěti let, kterou zákon o DPH stanoví pro osvobození od daně.

II. Kasační stížnosti, vyjádření žalovaného, replika žalobkyně

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž namítala, že krajský soud věc posoudil v rozporu s hmotným právem. Dle jejího názoru běh pětileté doby započal historicky již prvním užíváním budovy č. p. X k bydlení. Krajský soud v napadeném rozsudku dovodil, že s ohledem na nyní posuzované skutkové okolnosti přechodná ustanovení zákona o DPH (ani přechodná ustanovení zákonů novelizujících zákon o DPH) neobsahují úpravu k § 56 zákona o DPH. Z bodu 2 čl. II přechodných ustanovení zákona č. 502/2012 Sb. však vyplývá, že u převodu staveb, bytů a nebytových prostor nabytých přede dnem účinnosti zákona č. 502/2012 Sb. (tj. před 1. 1. 2013) se použije doba uvedená v § 56 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012, tedy v délce tří let. Zákon nezohledňuje případné přestavby, rekonstrukce ani transformace spočívající v rozdělení stavby na bytové jednotky. Dle stěžovatelky jediné hledisko představuje okamžik nabytí nemovitosti, přičemž v souzené věci není spor o to, že dotčenou nemovitost nabyla již v roce 2008. Stěžovatelka dále uvedla, že na případy prodeje dvou bytových jednotek (na základě kupních smluv s právními účinky vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí ke dni 24. 7. 2015 a 4. 9. 2014) dopadá § 56 odst. 3 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2015. Toto ustanovení výslovně hovoří pouze o prvním kolaudačním souhlasu, resp. o prvním užívání stavby. Dle stěžovatelky se tedy nepochybně jednalo o historicky první kolaudaci, resp. užívání dotčené nemovitosti. Stěžovatelka připomněla, že následně vydaný kolaudační souhlas ze dne 5. 10. 2015 nic nezměnil na účelu užívání stavby (stavba byla nadále určena k bydlení), pouze legalizoval provedené stavebně technické změny. Krajský soud přesto v napadeném rozsudku nesprávně odvozuje rozhodný okamžik pro počátek běhu doby podmiňující osvobození od DPH právě od kolaudace nově vytvořených bytových jednotek a nebytového prostoru. Stěžovatelka doplnila, že chápe nutnost restriktivního výkladu podmínek pro osvobození od daně, v souzeném případě však existuje velmi tenká hranice mezi restriktivním výkladem práva a nepřiměřeným (ba dokonce šikanózním) výkonem práva. Ustanovení § 56 odst. 3 zákona o DPH (ve znění účinném do 31. 12. 2015) jednoznačně stanoví osvobození od daně po uplynutí pěti let ode dne, kdy bylo započato první užívání stavby. Stěžovatelka se proto domnívala, že soudem zastávaný výklad vede k nepřipustnému ohýbání práva v její neprospěch.

[9] Ve vztahu k vnesení nepeněžitého vkladu do základního kapitálu obchodní korporace COOPERS DEVELOPMENT (s právními účinky vkladu ke dni 6. 5. 2016)

pokračování

stěžovatelka uvedla, že tato společnost byla její dceřinou společností. K jejímu založení a vkladu nemovitostí do základního kapitálu byla stěžovatelka donucena úvěrující bankou z důvodu refinancování zdrojů finančního krytí přestavby. I v tomto případě pokládala stěžovatelka závěr krajského soudu o povinnosti odvést daň z tohoto plnění proti smyslu zákona o DPH. V této souvislosti upozornila, že pokud by odvedla daň z dotčeného plnění a společnost COOPERS DEVELOPMENT by uplatnila nárok na odpočet daně, reálně by stát žádnou daň nezískal.

[10] Stěžovatelka v kasační stížnosti zároveň poukázala na vadu napadeného rozsudku, jehož písemné vyhotovení neobsahuje v rozporu s § 54 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), označení krajského soudu a jména členů rozhodujícího senátu.

[11] Poté, co krajský soud vydal pod č. j. 54 Af 45/2018-97 opravné usnesení, jímž záhlaví rozsudku o uvedené náležitosti doplnil, napadla stěžovatelka samostatnou kasační stížností také toto usnesení krajského soudu. V kasační stížnosti namítla, že vydané rozhodnutí je zatíženo procesními vadami, pro které je vůbec nelze považovat za rozsudek, resp. za opravné usnesení, a proto je nutno je zrušit. Upozornila na skutečnost, že soudy mají tendenci vykládat pojem „chyba v psaní“ či „jiná zjevná nesprávnost“ rozšiřujícím způsobem, a to za účelem oprav pochybení, kterých se soudy dopustily při vyhlašování rozsudku či písemného vyhotovení jeho originálu. Dle stěžovatelky je stěžejním aspektem při posuzování otázky, zda jsou splněny podmínky pro opravu rozsudku, zřejmost chyby. Určující je přitom hledisko účastníků řízení, tedy zda oni mohou chybu vnímat jako zřejmou. Tak tomu je dle názoru stěžovatelky zpravidla u chyb, které mají „technický charakter“. O takovou chybu se však v souzeném případě nejedná. Skutečnost, že rozsudek neobsahuje veškeré náležitosti, je dle stěžovatelky natolik závažným pochybením, které nelze vnímat jako zjevnou chybu (byť k ní mohlo dojít nedopatřením). Náprava tohoto pochybení tedy nebyla možná formou opravného usnesení. Dle stěžovatelky tak rozsudek nebylo možno opravit (či doplnit) způsobem, jakým tak učinil krajský soud.

[12] Žalovaný ve vyjádření upozornil, že ke vzniku převedených bytových jednotek a nebytového prostoru došlo v důsledku rozsáhlé rekonstrukce rodinného domu (provedené na základě rozhodnutí o změně stavby před dokončením ze dne 15. 5. 2013) a dále prohlášením vlastníka (stěžovatelky) ze dne 5. 6. 2014 o vymezení 12 bytových jednotek a jednoho nebytového prostoru. Před provedenou rekonstrukcí tedy uvedené jednotky neexistovaly. Předmětem prodeje a nepeněžitěho vkladu do základního kapitálu obchodní korporace tak nebyla původní nemovitost č. p. X (jako celek), ale nově vytvořené bytové jednotky a nebytový prostor, včetně souvisejících pozemků. Posouzení naplnění podmínek pro osvobození od daně se tedy dle žalovaného nemohlo vztahovat k původní nemovitosti jako celku, nýbrž k nově vytvořeným bytovým jednotkám (resp. nebytovému prostoru). Dle žalovaného stěžovatelka tuto skutečnost odmítá reflektovat a nadále setrvává na mylném závěru, že okamžikem rozhodným pro počátek běhu doby bylo datum nabytí budovy, která je nadto k bydlení užívána historicky. Žalovaný zdůraznil, že jelikož předmětem nepeněžitěho vkladu a prodeje byly přesně určené, nově vytvořené jednotky (které ke dni nabytí vlastnictví budovy stěžovatelkou neexistovaly), představovalo ve všech případech rozhodný okamžik vydání kolaudačního souhlasu (dne 5. 10. 2015), a to bez ohledu na skutečnost, zda budova byla ke shodnému účelu užívána

dříve. Žalovaný zároveň doplnil, že podléhá-li stavba kolaudačnímu souhlasu, nelze osvobození a časový text vázat na první užívání stavby. Kritérium prvního užívání se uplatní pouze v případech ohlašovaných staveb, které nepodléhají kolaudačnímu souhlasu. Nad rámec uvedeného pak žalovaný současně podotkl, že stěžovatelka nepředložila ani oznámení potvrzené stavebním úřadem o záměru započít s užíváním jednotek před jejich prodejem. Stěžovatelčiny námitky týkající se nesprávného určení počátku časového testu proto žalovaný nepokládal za důvodné.

[13] Stěžovatelka reagovala na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž setrvala na svém závěru, že nemovitost jako celek již prošla časovým testem, neboť uplynulo více než pět let od prvního kolaudačního rozhodnutí. Poukázala na skutečnost, že osvobození od daně je nástrojem, který stát používá při uplatňování sociální a bytové politiky. Jelikož měl stát zájem na tom, aby se trh s byty uvolnil a aby zmizely překážky obchodování, použil institutu osvobození od daně. Opakování naplnění časového testu klade překážky obchodování s byty, které měly být prostřednictvím institutu osvobození od daně zmírněny. Bytové jednotky tak sice jako samostatná věc v právním smyslu vznikly až na základě prohlášení vlastníka, původně však byly součástí jiné nemovité věci, která první kolaudací již dávno prošla a která byla užívána k účelu bydlení. Prošla tedy časovým testem, byť tehdy jako celek.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

III.A Kasační stížnost proti opravnému usnesení

[14] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2007, č. j. 4 Ans 3/2006-123, č. 1177/2007 Sb. NSS, platí, že „*proti opravnému usnesení podle § 54 odst. 4 s. ř. s. je kasační stížnost přípustná (...); předmětem přezkumu však je pouze splnění podmínek pro provedení opravy*“. V souzené věci tedy projednání kasační stížnosti směřující proti usnesení, kterým bylo opraveno záhlaví rozsudku, nic nebrání.

[15] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[16] Podle § 54 odst. 4 s. ř. s. *předseda senátu opraví v rozsudku i bez návrhu chyby v psaní a počtech, jakož i jiné zjevné nesprávnosti. Týká-li se oprava výroku, vydá o tom opravné usnesení a může odložit vykonatelnost rozsudku do doby, dokud opravné usnesení nenabude právní moci.*

[17] Z citovaného ustanovení zákona vyplývá, že opravit rozsudek (resp. jeho výrok) je možné v případech, jde-li o chyby v psaní a počtech (např. překlepy, zkomoleniny, přepisy, chyby v počítání, nečitelnost textu apod.), či další takové chyby, které je možno pokládat za jiné zřejmé nesprávnosti podobného charakteru jako chyby písařské či početní (tj. chyby „technického charakteru“), k nimž „*došlo zjevným a okamžitým selháním v duševní či mechanické činnosti osoby, za jejíž účasti bylo rozhodnutí vyhlášeno či vyhotoveno, a která je každému zřejmá. Zřejmost takové nesprávnosti vyplývá především z porovnání výroku rozhodnutí s jeho odůvodněním, případně i z jiných souvislostí*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2011, č. j. 4 Ads 139/2011-400).

pokračování

[18] V posuzované věci stěžovatelka činí sporným, zda chybějící část záhlaví rozsudku, v němž absentovalo označení krajského soudu a členů rozhodujícího senátu, představovala chybu v psaní či jinou zřejmou nesprávnost obdobného charakteru, kterou bylo možno opravit usnesením podle § 54 odst. 4 s. ř. s.

[19] Z obsahu předloženého spisu krajského soudu vyplývá, že k vyhlášení rozsudku došlo při jednání konaném dne 15. 7. 2021. Z podání připojeného k nosiči dat se zvukovým záznamem o jednání (založeném na č. l. 79 spisu krajského soudu) je patrné, že krajský soud rozhodoval v senátu složeném z předsedkyně senátu JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Josefa Straky a Mgr. Ing. Petra Šuránka. Skutečnost, že krajský soud rozhodoval v senátu v tomto složení, Nejvyšší správní soud ověřil také v protokolu o hlasování, založeném na č. l. 80 spisu krajského soudu (postupem dle § 32 odst. 4 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu). V záhlaví písemného vyhotovení rozsudku, který byl dne 19. 7. 2021 zaslán a doručen účastníkům řízení, však absentovalo označení krajského soudu a rozhodujících členů senátu.

[20] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že užívání výpočetní techniky při vyhotovování písemného znění soudních rozhodnutí nepochybně vytváří prostor pro chyby „technického“ rázu při přenášení textu (např. z konceptů), při kterém může dojít např. k „vypadnutí“ určité části textu (zde části záhlaví), která je pak s ohledem na formalizovanou strukturu písemnosti snadno přehlédnutelná i při následné kontrole. Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s argumentací stěžovatelky, že by krajský soud v daném případě vyložil „chybu v psaní“ či „zjevnou nesprávnost“ rozšiřujícím způsobem. V souzené věci byl rozsudek ve věci samé vyhlášen veřejně při ústním jednání soudu, který věc projednal a rozhodl v senátu (v řádném složení). Nejvyšší správní soud proto přisvědčuje hodnocení předsedkyně senátu krajského soudu, že se v daném případě jednalo o zjevnou formální nesprávnost (písařskou vadu), k níž došlo při písemném vyhotovení rozsudku na počítači, jejíž opravu bylo možné provést postupem podle § 54 odst. 4 s. ř. s. Tuto opravu také předsedkyně senátu správně provedla způsobem, že zřetelně označila část, která se opravuje a jaký konkrétní text se do záhlaví písemného vyhotovení rozsudku vkládá.

III.B Kasační stížnost proti rozsudku

[21] Nejvyšší správní soud poté posoudil kasační stížnost směřující proti rozsudku krajského soudu a dospěl k závěru, že není důvodná.

[22] V projednávané věci je mezi účastníky řízení veden spor o otázku, od jakého okamžiku započal běh pětileté doby pro osvobození od daně dle § 56 odst. 3 zákona o DPH, tedy zda od historicky prvního užívání budovy č. p. 790, resp. okamžiku nebytí domů do vlastnictví (jak namítá stěžovatelka), nebo od okamžiku kolaudace nově vytvořených bytových jednotek (jak dovodil žalovaný a krajský soud), anebo od okamžiku jiného.

[23] Na úvod Nejvyšší správní soud připomíná, že podle § 2 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 4 odst. 2 písm. a) zákona o DPH dodání nemovitých věcí podléhá DPH.

[24] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku správně nepřehlédl, že v případě prodeje bytových jednotek č. XE a č. XB byl v souzené věci relevantní § 56 zákona o DPH, ve znění novely provedené zákonným opatřením senátu č. 344/2013 Sb., účinné od 1. 12. 2013 do 31. 12. 2015. V tomto období stěžovatelka uzavřela kupní smlouvy o prodeji dvou bytových jednotek s právními účinky vkladu ke dni 4. 9. 2014 a ke dni 24. 7. 2015. V případě nepeněžitého vkladu do základního kapitálu obchodní korporace byl v souzené věci relevantní § 56 zákona o DPH, ve znění novely provedené zákonem č. 360/2014 Sb., která (ve vztahu k uvedenému ustanovení) nabyla účinnosti od 1. 1. 2016. V tomto období (konkrétně dne 5. 5. 2016) stěžovatelka učinila prohlášení o vnesení nepeněžitého vkladu do základního kapitálu obchodní korporace COOPERS DEVELOPMENT, která se tak stala vlastníkem deseti bytových jednotek č. XA až 10 a jednoho nebytového prostoru č. XC s právními účinky vkladu ke dni 6. 5. 2016.

[25] Podle § 56 odst. 1 zákona o DPH, účinného do 31. 12. 2015, *podání vybrané nemovité věci se pro účely osvobození od daně rozumí podání*

<i>a) pozemku,</i>	<i>d) podzemní stavby se samostatným účelovým určením,</i>
<i>b) práva stavby,</i>	<i>e) inženýrské sítě,</i>
<i>c) stavby)</i>	<i>f) jednotky</i>

(pozn.: zvýraznění podtržením – i v dalším textu – doplnil soud).

[26] Podle odst. 3 téhož ustanovení zákona (ve znění účinném do 31. 12. 2015) platilo, že *podání vybrané nemovité věci jiné než v odstavci 2 je osvobozeno od daně po uplynutí 5 let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo ode dne, kdy bylo započato první užívání stavby, a to k tomu dni, který nastane dříve.*

[27] Znění § 56 odst. 3 zákona o DPH se s účinností od 1. 1. 2016 změnilo tak, že *podání vybrané nemovitosti je osvobozeno od daně po uplynutí 5 let*

a) od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo kolaudačního souhlasu po podstatné změně dokončené stavby, jednotky nebo inženýrské sítě, nebo

b) ode dne, kdy mohlo být započato užívání stavby, jednotky nebo inženýrské sítě podle stavebního zákona v souladu s

- 1. prvním oznámením o záměru započít s jejich užíváním*
- 2. se souhlasem stavebního úřadu, byly-li odstraněny nedostatky, pro které stavební úřad zakázal jejich užívání, nebo*
- 3. s oznámením o záměru započít s užíváním nebo oznámením změny v užívání po podstatné změně dokončené stavby, jednotky nebo inženýrské sítě.*

[28] Podle § 56 odst. 4 zákona o DPH (s účinností od 1. 1. 2016) se *vybranou nemovitou věcí pro účely daně z přidané hodnoty rozumí*

<i>a) stavba pevně spojená se zemí,</i>	<i>d) pozemek, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí,</i>
<i>b) jednotka,</i>	<i>e) podzemní stavba se samostatným účelovým určením,</i>
<i>c) inženýrská síť,</i>	<i>f) právo stavby, jehož součástí je stavba pevně spojená se zemí.</i>

[29] Krajský soud v napadeném rozsudku správně upozornil, že osvobození od DPH při podání vybrané nemovité věci podle § 56 odst. 3 zákona o DPH je transpozicí čl. 135

pokračování

směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Dle judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že v rámci tzv. nepřímého účinku je třeba zákon o DPH vykládat tak, aby byl co nejbližší smyslu a účelu směrnice (viz např. již rozsudek ze dne 30. 9. 2009, č. j. 8 Afs 65/2008-93, nebo ze dne 1. 10. 2010, č. j. 5 Afs 68/2009-13). Přestože se v uvedených případech jednalo o výklad čl. 13 směrnice Rady 77/388/EHS (tzv. šesté směrnice), uplatní se nepochybně i ve vztahu ke stávající směrnici o DPH, která od roku 2007 šestou směrnicí nahradila.

[30] Podle čl. 135 odst. 1 písm. j) směrnice o DPH *členské státy osvobodí od daně tato plnění: (...) dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přiléhajícího, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. a)*. Podle čl. 12 odst. 1 písm. a) směrnice *členské státy mohou za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo příležitostně uskuteční plnění spočívající v některé z činností uvedených v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci, zejména pak některé z těchto plnění: a) dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím a pozemku k ní přiléhajícího, přičemž podle odst. 2 téhož ustanovení směrnice se pro účely odst. 1 písm. a) „budovou“ rozumí jakákoli stavba pevně spojená se zemí. Členské státy mohou stanovit pravidla pro použití kritéria podle odst. 1 písm. a) na přestavbu budov a mohou vymezit pojem „pozemek k ní přiléhající“. Podle odst. 2 třetího pododstavce téhož ustanovení členské státy mohou uplatnit jiná kritéria než první obydlí, jako například dobu uplynulou ode dne dokončení budovy do dne prvního dodání nebo dobu uplynulou ode dne prvního obydlí do dne následujícího dodání, pokud tyto doby nepřekračují v prvním případě dobu pěti let a v druhém dobu dvou let.*

[31] Vnitrostátní právní úprava obsažená v zákoně o DPH možnost osvobození od daně omezuje na tzv. vybrané nemovitosti, mezi které patří také *jednotky*. Zákon o DPH neobsahuje vlastní definici pojmu *jednotka*. Pouze upřesňuje, že pro účely zákona o DPH je třeba k jednotce zahrnout též případný podíl na společných částech domu či na pozemku [viz § 4b odst. 3 zákona o DPH (účinný do 31. 12. 2014), dle kterého *jednotka pro účely tohoto zákona vždy zahrnuje podíl na společných částech domu, a pokud je s ní spojeno vlastnictví k pozemku, tak i podíl na tomto pozemku*; a totožné ustanovení (účinné od 1. 1. 2015), dle kterého *ustanovení tohoto zákona o jednotce a nemovité věci se použijí obdobně i na jednotku, která je vymezena podle zákona o vlastnictví bytů, spolu s ní spojeným podílem na společných částech domu, a pokud je s ní spojeno vlastnictví k pozemku, tak i spolu s podílem na tomto pozemku*]. Po pozbytí účinnosti zákona č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), je pojem *jednotka* definován v § 1159 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku tak, že *jednotka zahrnuje byt jako prostorově oddělenou část domu a podíl na společných částech nemovité věci vzájemně spojené a neoddělitelné. Jednotka je věc nemovitá*. Nejvyšší správní soud přitom v již výše zmiňovaném rozsudku č. j. 5 Afs 68/2009-13 dovodil (byť ve vztahu k tehdejšímu znění zákona o DPH a nutnosti jej vykládat v souladu s šestou směrnicí), že pojem nemovitost je třeba vykládat ve smyslu tehdy účinného zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku. Ostatně i novelizace provedená zákonným opatřením senátu č. 344/2013 Sb. měla za cíl sjednotit pojmosloví daňových předpisů a rekodifikovaného soukromého práva. Tím spíše tedy nelze vyloučit výklad pojmů z oblasti DPH prostřednictvím definic práva občanského, nejsou-li s ustanoveními směrnice o DPH v kolizi.

[32] Pro nyní posuzovanou věc je podstatné, že *jednotka* (bytová či nebytový prostor) je jednak samostatnou věcí v právním slova smyslu, která je samostatně způsobilým předmětem zdanitelných plnění, jednak vybranou nemovitou věcí ve smyslu § 56 odst. 1 písm. f) [resp. odst. 4 písm. b)] zákona o DPH, jejíž dodání může být za splnění podmínek § 56 odst. 3 téhož zákona osvobozeno od daně. Případy osvobození od DPH přitom představují výjimku z obecné zásady, že DPH se vybírá z každého úplatného dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečněného osobou povinnou k dani. Z tohoto důvodu je třeba podmínky pro osvobození v pochybnostech vykládat restriktivně [viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2019, č. j. 1 Afs 25/2018-58, bod 53, a v něm odkazované rozsudky Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) ze dne 18. 11. 2004, ve věci C-284/03 *Temco Europe*, bod 17, ze dne 12. 6. 2003, ve věci C-275/01 *Sinclair Collis*, bod 23, nebo ze dne 3. 3. 2005, ve věci C-428/02 *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, bod 29].

[33] Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje s hodnocením krajského soudu a žalovaného, že bytové jednotky č. XA až 12 a nebytový prostor č. XC se staly způsobilými předměty právních vztahů, a tedy i způsobilými předměty zdanitelných plnění až účinností prohlášení vlastníka (stěžovatelky) o jejich vymezení v budově č. p. X. Před datem 9. 6. 2014 (kdy nastaly právní účinky prohlášení vlastníka ze dne 5. 6. 2014) tyto jednotky právně neexistovaly, a tedy ani nemohly být samostatným předmětem úplatných převodů a předmětem daně ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o DPH, u kterého by bylo možno uvažovat o osvobození. Z tohoto důvodu tedy není relevantní ani stěžovatelčin odkaz na přechodná ustanovení zákona č. 502/2012 Sb., z nichž dle stěžovatelky vyplývá, že u převodu staveb, bytů a nebytových prostor nabytých přede dnem účinnosti zákona č. 502/2012 Sb. (tj. před 1. 1. 2013) se použije doba uvedená v § 56 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012, tedy v délce tří let. Z důvodů uvedených níže by ostatně stěžovatelka nesplnila ani tento časový test.

[34] Neobstojí ani stěžovatelčina argumentace, že jednotky v domě č. p. X existovaly již ke dni 8. 10. 2008 (kdy stěžovatelka rodinný dům nabyla do vlastnictví). V tehdejší době (případně v době starší) sice mohlo uvnitř budovy č. p. X existovat stavebně technické uspořádání místností a chodeb tak, že mohly být samostatně obyvatelné, avšak do doby jejich rozdělení na jednotky, které vznikly v důsledku provedené rozsáhlé rekonstrukce (přestavby – k uvedeným pojmům viz dále), nemohly být samostatným předmětem úplatného převodu. Tímto předmětem mohl být do té doby pouze rodinný dům č. p. X jako celek. O převod rodinného domu č. p. X jako celku (resp. o to, že by tento dům byl jako celek vložen jako nepeněžitý vklad do základního kapitálu obchodní korporace) se však v souzeném případě nejednalo.

[35] Krajský soud rovněž správně upozornil, že stěžovatelka navíc v předchozím řízení neprokázala, že by ke dni 8. 10. 2008 jednotky v budově existovaly i fakticky. V této souvislosti ve shodě s žalovaným poukázal na obsah znaleckého posudku ze dne 1. 10. 2008, který porovnal s obsahem stavebního povolení ze dne 8. 10. 2008, s obsahem povolení o změně stavby před dokončením ze dne 15. 5. 2013, včetně projektové dokumentace, a na základě tohoto porovnání uzavřel, že rekonstrukce představovala stavební zásah takového rázu, který vedl k podstatným vnitřním i vnějším změnám, jež obsahově odpovídají pojmu „přestavba“ ve smyslu čl. 12 odst. 2 směrnice o DPH, jak tento pojem vyložil SDEU v rozsudku ze dne 16. 11. 2017, ve věci C-308/16 *Kozuba Premium*

pokračování

Selection sp. z o.o. proti Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (dále též „rozsudek SDEU ve věci Kozuba“).

[36] V uvedeném rozsudku SDEU uvedl, že „(...) směrnice o DPH pojem "přestavba" nedefinuje. Tento výraz sice není jednoznačný, jak dokládají jeho různá jazyková znění, jako anglické "conversions", německé "Umbauten", rumunské "transformări" a polské "przebudowa", nicméně minimálně naznačuje, že na dotyčné budově musí být provedeny podstatné změny, jejichž cílem je změnit její využití či podstatným způsobem změnit podmínky jejího obývání. Tento výklad pojmu přestavba je podpořen judikaturou Soudního dvora, podle níž je od DPH osvobozeno dodání nemovitosti složené z pozemku a původní budovy přestavované na novou, pokud původní budova k okamžiku dodání prošla pouze částečnou demolicí a byla alespoň zčásti jako taková ještě užívána (rozsudek ze dne 12. 7. 2012, C-326/11, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerbugowaard). Pojem přestavba tak konkrétně pokrývá situaci, kdy byly provedeny kompletní práva či tyto práce dostatečně pokročily a dotyčná budova má být poté užívána k jinému účelu. Výklad pojmu přestavba ve smyslu (...) tohoto rozsudku odpovídá cíli směrnice DPH, tj. zdaňovat plnění, která zvyšují hodnotu dotčené věci. V případě nové budovy, jak v podstatě uvedl generální advokát v bodech 71 a 72 stanoviska, tato přidaná hodnota vyplývá ze stavebních prací, které vedou k podstatné změně fyzického stavu, v jehož rámci se nezastavěného, resp. neupraveného pozemku stane obyvatelná stavba. V případě stávající budovy je uvedena hodnota přídána tím, že dojde k podstatné přestavbě, takže stávající budovu lze přirovnat k budově nové. V tomto případě je třeba poznamenat, že pojem "přestavba" uvedený v čl. 12 odst. 2 směrnice o DPH byl do polské právní úpravy proveden článkem 2 bodem 14 zákona o DPH za pomoci pojmu "rekonstrukce". Pokud budou vnitrostátní soudy výklad posledně uvedený pojem jako synonymum k pojmu přestavba ve smyslu bodu 52 tohoto rozsudku, terminologický rozdíl mezi nimi nemůže sám o sobě vést k tomu, že by zákon o DPH nebyl v souladu se směrnicí o DPH (viz body 50 až 57 rozsudku SDEU ve věci Kozuba).

[37] Pokud se jedná o vnitrostátní právní úpravu účinnou od 1. 1. 2016, byl pojem „přestavba“ obsažený v čl. 12 odst. 2 směrnice o DPH proveden do § 56 odst. 3 písm. a) zákona o DPH za použití pojmu *podstatná změna dokončené stavby, jednotky nebo inženýrské sítě*. Převod bytových jednotek č. XA až 10 a nebytového prostoru č. XC (resp. jejich vnesení do základního kapitálu obchodní korporace coby nepeněžitý vklad) tedy odpovídal dodání vybrané nemovité věci po podstatné změně dokončené stavby, u které rozhodná právní úprava váže počátek běhu doby pro osvobození na vydání prvního kolaudačního souhlasu. Běh doby pro osvobození od DPH tedy krajský soud v tomto případě správně odvíjel od vydání kolaudačního souhlasu ze dne 5. 10. 2015. Pokud tedy právní účinky nepeněžitého vkladu nastaly ke dni 6. 5. 2016, nebyl časový test pro přiznání osvobození od daně naplněn.

[38] Nad rámec uvedeného pak Nejvyšší správní soud ve shodě s vyjádřením žalovaného doplňuje, že by v posuzovaném případě provedená přestavba podléhala kolaudačnímu souhlasu, a tedy nebylo možno osvobození od daně posuzovat podle § 56 odst. 3 písm. b) zákona o DPH a vázat časový test na první užívání stavby, stěžovatelka v předchozím řízení ani žádné oznámení potvrzené stavebním úřadem o záměru započít s užíváním jednotek před jejich prodejem nedoložila. Poukazovala-li pak v kasační stížnosti na pozadí okolností, které vedly k provedení nepeněžitého vkladu, Nejvyšší správní soud konstatuje, že tyto okolnosti nebyly pro posouzení věci samé relevantní.

[39] Nejvyšší správní soud dále uvádí, že v případě prodeje dvou bytových jednotek č. 790/11 a 12 fyzickým osobám je ovšem situace složitější, neboť do 31. 12. 2015 bylo znění § 56 odst. 3 zákona o DPH odlišné. Osvobození od DPH citované ustanovení zákona vázalo na uplynutí doby pěti let počínající *od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo ode dne, kdy bylo započato první užívání stavby, a to k tomu dni, který nastane dříve*. Je tedy zřejmé, že oproti pozdější úpravě (účinné od 1. 1. 2016) neobsahovalo sporné ustanovení zákona o DPH pojem *podstatné změny stavby* a zároveň neposkytovalo odpověď na to, zda lze za první užívání stavby považovat i faktické užívání stavby nezkolaudované.

[40] Při výkladu sporného ustanovení zákona o DPH tedy bylo nutno opět vyjít ze smyslu čl. 12 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH a obsahu v něm uvedeného pojmu *první obydlí*, který byl v rozsudku SDEU ve věci *Kozuba* vyložen následujícím způsobem: „*Jak vyplývá nejprve z přípravných prací k šesté směrnici Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; zvl. vyd. 09/01, s. 23), které jsou nadále relevantní pro účely výkladu směrnice o DPH v kontextu osvobození podle jejího čl. 135 odst. 1 písm. j), kritérium "prvního obydlí" budovy musí být chápáno tak, že odpovídá prvnímu využití majetku jeho majitelem či nájemcem. V přípravných pracích se uvádí, že toto kritérium bylo zvoleno s tím, že určuje okamžik, v němž výsledný předmět opouští zhotovitelský proces a vstupuje do oblasti spotřeby.*“

[41] S přihlédnutím k výše citovanému závěru je tedy nutno i v tomto případě okamžik počátku využití stavby jejím vlastníkem či nájemcem vázat ke skutečnosti, s níž příslušné vnitrostátní předpisy spojují vznik oprávnění užívat stavbu k účelu, k němuž byla zhotovena. Až tehdy lze uvažovat o opuštění režimu zhotovitelského (provádění výstavby) a vstupu do režimu spotřeby (vlastnického či nájemního bydlení). Vnitrostátní právní úprava přitom podmiňuje užívání stavby kolaudací, jež byla v projednávané věci v době vydání rozhodnutí žalovaného vázána (v závislosti na typu stavby) buď na ohlášení s užíváním stavby [dle § 119 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon)], anebo na vydání kolaudačního souhlasu (§ 122 stavebního zákona). Až aktivita stavebního úřadu (spočívající ve vydání kolaudačního souhlasu) nebo jeho neaktivita předvídaná stavebním zákonem (nezakázání užívání ohlášené stavby v zákonem stanovené lhůtě) tedy představují nezbytný krok k tomu, aby (slovy rozsudku SDEU ve věci *Kozuba*) výsledný předmět mohl vstoupit do režimu spotřeby, a tedy být legálně užíván k povolenému účelu.

[42] Jelikož v případě dvou bytových jednotek č. XE a XB (stejně jako ostatních jednotek v budově) bylo jejich užívání k účelu bydlení podmíněno vydáním kolaudačního souhlasu (a v předchozím řízení nebylo doloženo, že by stavební úřad např. schválil předčasné užívání těchto bytových jednotek), bylo nutno za skutkových okolností nyní projednávané věci považovat za rozhodný okamžik vydání kolaudačního souhlasu ze dne 5. 10. 2015, který představoval titul k užívání všech jednotek po provedené přestavbě budovy. Krajský soud tedy dospěl v napadeném rozsudku ke správnému závěru, že v době úplatného dodání jednotek (jejich prodeje fyzickým osobám) zákonem požadovaná doba pěti let podmiňující přiznání osvobození od DPH neuběhla.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[43] Nejvyšší správní soud tak neshledal kasační stížnosti důvodnými, a proto je podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[44] O nákladech řízení o kasačních stížnostech Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasačních stížnostech nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. prosince 2022

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu