



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu Mgr. Petry Weissové a soudců Mgr. Martina Jakuba Bruse a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobkyně: **Nákupní galerie EG CENTRUM, s. r. o.**, se sídlem Horní lán 1328/6, Olomouc, zastoupena JUDr. Janou Kašpárkovou, advokátkou, se sídlem Rokycanova 809/1c, Olomouc, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 6. 2020, č. j. 22376/20/5100-31461-709097, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 19. 1. 2022, č. j. 65 Af 47/2020-46,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 19. 1. 2022, č. j. 65 Af 47/2020-46, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 6. 2020, č. j. 22376/20/5100-31461-709097, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti v celkové výši 20.342 Kč k rukám její zástupkyně JUDr. Jany Kašpárkové, advokátky, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:**I. Vymezení věci a předcházející soudní řízení**

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) platebním výměrem ze dne 11. 9. 2019, č. j. 1748008/19/3101-70463-805743, vyměřil žalobkyni daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 169.400 Kč v důsledku nabytí jednotky č. 1328/112, jiný nebytový prostor, v budově č. p. 1328, stojící na pozemku parc. č. st. 2530, katastrální území Nová Ulice, včetně spoluvlastnického podílu (dále jen „převáděná jednotka“). Daň byla vyměřena ze základu daně odpovídajícího sjednané kupní ceně 4.235.000 Kč, která podle žalobkyně zahrnovala i daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), nikoli ze žalobkyní přiznaného

základu daně 3.500.000 Kč (žalobkyní tvrzená sjednaná cena bez DPH). Odvolání žalobkyně žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a platební výměr potvrdil.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci (dále jen „krajský soud“) výše uvedeným rozsudkem zamítl jako nedůvodnou.

[3] Krajský soud konstatoval, že při určení základu daně vycházely daňové orgány z výše úplaty za nabytí vlastnického práva ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a) a § 13 odst. 1 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 10. 2019 (dále jen „zákonné opatření“), tedy z celkové výše částky poskytnuté nabyvatelem za nabytí vlastnického práva. Soukromoprávní vymezení kupní ceny, resp. případně dalších jinak nazvaných plateb, je podle krajského soudu irelevantní. Žalobkyně poskytla společnosti Dirimontana s. r. o. za převáděnou jednotku částku 4.235.000 Kč. Závěr žalovaného, že částku, kterou si smluvní strany ujednaly jako DPH, je nutné do základu daně zahrnout, neboť DPH neměla být státu odvedena (dodání převáděné jednotky bylo od DPH osvobozeno), není podle krajského soudu v rozporu se závěry judikatury Nejvyššího správního soudu, že do základu daně z nabytí nemovitých věcí se nezahrnuje DPH. Dohoda o narovnání ze dne 1. 11. 2019 podle krajského soudu nemůže mít na věc žádný vliv. Podle § 11 odst. 2 zákonného opatření se totiž nabývací hodnota stanoví ke dni, kdy nastala skutečnost, která je předmětem daně z nabytí nemovitých věcí. Převod vlastnického práva nastal podle § 1105 občanského zákoníku ke dni zápisu do katastru nemovitostí s právními účinky ke dni podání návrhu na vklad, tj. 11. 12. 2018.

[4] K argumentaci žalobkyně upozorňující na rozdíly mezi jednotkou vymezenou podle zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, a jednotkou vymezenou podle zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, (dále jen „občanský zákoník“) krajský soud poukázal na § 4d odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 3. 2019 (dále jen „zákon o DPH“) a na důvodovou zprávu k zákonu č. 360/2014 Sb., kterým bylo toto ustanovení do zákona o DPH vloženo. Konstatoval, že zákonodárce touto úpravou veškeré rozdíly mezi oběma „druhy“ jednotek pro daňové účely setřel. Krajský soud souhlasil se žalovaným, že dodání převáděné jednotky žalobkyni bylo plněním osvobozeným od DPH podle § 56 odst. 3 písm. a) zákona o DPH. Prvním kolaudačním souhlasem ve smyslu tohoto ustanovení se rozumí kolaudační souhlas ze dne 1. 10. 2012, kterým bylo povoleno užívání převáděné jednotky. Kolaudační souhlas ze dne 24. 10. 2012 již podle krajského soudu na věc nemá vliv, neboť nebyl prvním a u převáděné jednotky nenastala ani podstatná změna. Podotkl, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 4. 5. 2005, č. j. 3 As 45/2004-121, publ. pod č. 621/2005 Sb. NSS, a ze dne 17. 2. 2021, č. j. 4 As 276/2020-65) může být předmětem stavebního řízení i část stavby – jednotka. Krajský soud se neztotožnil s tím, že by jakákoli další kolaudace jiné jednotky či jiné části budovy (např. kolaudační souhlas ze dne 16. 5. 2014 týkající se pouze jednotky č. 1328/122) měla mít vliv na běh lhůty uvedené v § 56 odst. 3 písm. a) zákona o DPH. Žalobkyně navíc podle krajského soudu ani nenamítala, že by se dřívější kolaudační souhlasy nevztahovaly k převáděné jednotce, resp. že by se vztahovaly k části stavby, která svým vymezením neodpovídá tomu, jak byla v prohlášení vlastníka vymezena převáděná jednotka.

[5] Krajský soud nesouhlasil s žalobkyní v tom, že by právní úprava v zákoně o DPH do 30. 6. 2017 umožňovala bez dalšího dohodu smluvních stran ohledně DPH. Žalobkyně

pokračování

má sice pravdu v tom, že zákonodárce při novelizaci provedené zákonem č. 80/2019 Sb. opomenul změnit v § 92d zákona o DPH odkaz na správný odstavec § 56, nicméně podle krajského soudu není zřejmé, jak se to mohlo dotknout žalobkyně, když k dodání převáděné jednotky došlo před účinností zákona č. 80/2019 Sb. Krajský soud dodal, že není povolán k tomu, aby za účelem předložení věci Ústavnímu soudu posuzoval ústavní konformitu právní úpravy, která na řešenou věc nedopadá. Dále poznamenal, že mu není zřejmá podstata námitky upozorňující na údajný rozpor § 92d zákona o DPH s čl. 394 a 395 směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, (dále jen „směrnice 2006/112/ES“).

[6] K námitkám vadného procesního postupu krajský soud uvedl, že soudy ve správním soudnictví poskytují ochranu veřejným subjektivním právům a nelze je vnímat jako strážce objektivní zákonnosti při činnosti správních orgánů. Krajskému soudu není zřejmé, jak měla skutečnost, že správce daně nedoručil platební výměr jen zástupkyni žalobkyně, ale i žalobkyni samotné, zasáhnout do jejích práv. K namítanému nevypořádání námitek z podání ze dne 12. 9. 2019 krajský soud konstatoval, že stejné námitky byly obsahem odvolání a žalovaný je vypořádal. Krajskému soudu tak není zřejmé, v čem by měl spočívat zásah do práv žalobkyně. K námitce, že správce daně ve výzvě k odstranění pochybností uvedl neúplné a zavádějící informace, krajský soud podotkl, že žalobkyně nekonkretizovala, o jaké neúplné a zavádějící informace se mělo jednat. Dodal, že z celého průběhu řízení je zřejmé, že žalobkyně rozuměla podstatě pochybností vyslovených správcem daně, neboť na ně věcně reagovala.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále jen „s. ř. s.“).

[8] **Stěžovatelka** namítá nesprávné posouzení právní otázky spočívající v tom, že podle krajského soudu není třeba zkoumat obsah kupní smlouvy a základ daně z nabytí nemovitých věcí lze určit bez ohledu na výklad kupní smlouvy, neboť rozhodné je toliko daňové právo. Stěžovatelka trvá na tom, že bez výkladu smlouvy nelze zjistit, jaké peněžité plnění mělo být poskytnuto, a nechápe, proč je v jejím případě irelevantní, co sjednala ve smlouvě. Krajský soud podle stěžovatelky nezdůvodnil, proč se odchýlil od judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 19. 12. 2019, č. j. 2 Afs 181/2018-50), podle které bylo povinností žalovaného i krajského soudu posoudit platnost ujednání o kupní ceně, na které reagovala také dohoda o narovnání ze dne 1. 11. 2019. Stěžovatelka zdůrazňuje, že činit jakékoli závěry stran základu daně lze až po posouzení platnosti smlouvy, které má žalovaný i krajský soud učinit *ex officio*. Vzhledem k tomu, že takto nepostupovali, nemohli řádně zjistit základ daně. Stěžovatelka upozorňuje, že ke dni uzavření dohody o narovnání platila právní úprava, kdy se nedal použít režim přenesení daňové povinnosti bez ohledu na dobu, která uplynula od poslední kolaudace. K povinnosti *ex officio* přihlížet k absolutní neplatnosti stěžovatelka odkazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, a ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07.

[9] Podle stěžovatelky byla skutková zjištění žalovaného i krajského soudu nedostatečná. Ač opakovaně navrhovala provést jako důkaz porovnání kontrolních hlášení kupující a prodávající (případně přezkoumat celá daňová přiznání a navazující spis k DPH), žalovaný

ani krajský soud tento důkaz neprovedli, a přesto tvrdili, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2017, č. j. 4 Afs 88/2017-35, na věc nedopadá. Žalovaný označil zmíněný důkaz za irrelevantní a krajský soud se k němu nevyjádřil. Teprve po provedení tohoto důkazu lze podle stěžovatelky činit závěry, zda se sporné části základu daně chovaly jako výnos (na straně prodávající), resp. jako pořizovací cena (na straně kupující). Krajský soud tedy odmítl zjišťovat, co v daném případě tvořilo výnosy. Stěžovatelka trvá na tom, že pokud obě strany uvedly transakci do kontrolního hlášení, prodávající ji zahrnula do přiznání k DPH, správce daně DPH vyměřil a prodávající DPH zaplatila, sporná část základu daně nevstupuje do výnosů ani do pořizovací ceny. To podle stěžovatelky platí jak v případě platně sjednané DPH, tak i v případě mylně odvedené DPH, protože ani mylné platby do výnosů či pořizovací ceny nevstupují.

[10] Dále stěžovatelka namítá, že jí krajský soud podsouvá právně nesmyslná tvrzení, která neučinila, a tato neexistující tvrzení pak označuje za nesprávná. Krajský soud podle stěžovatelky nepochopil část žaloby, ve které poukazovala na to, že z pouhého kolaudačního souhlasu nelze dospět k závěru, zda konkrétní jednotka byla či nebyla dotčena „podstatnou změnou“, neboť stavební právo „jednotky“ nezná, stavební úřad nezkontroluje jejich hranice atd. Stěžovatelka konstatuje, že právní hodnocení v odstavci 20 napadeného rozsudku není logicky konzistentní. Krajský soud totiž stěžovatelce přisvědčil, že zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon) nezná pojem „jednotka“, ale následně uvedl, že kolaudační souhlas ze dne 16. 5. 2014 se týkal pouze jednotky č. 1328/122, tj. jiné části stavby. Stěžovatelka se proto ptá, z čeho vyplývá, že se kolaudační souhlas týkal pouze jiné jednotky, když stavební úřad jednotky nezná? Krajský soud podle stěžovatelky nekriticky opakuje tvrzení správce daně, ačkoli stěžovatelka opakovaně upozorňovala, že tvrdit nestačí a právní řád neumožňuje, aby uvedená skutečnost byla přiměřeným způsobem prokázána. Dodává, že k jejímu prokázání bylo třeba znaleckého posudku, jehož získání ovšem vzhledem k lhůtám pro kontrolní hlášení a přiznání k DPH je reálně nemožné. Stěžovatelka tedy upozorňuje na mimoběžnost právních úprav v oblasti práva stavebního, daňového a katastrálního, což vede k nepřiměřeným obtížím při určování správného daňového režimu DPH.

[11] Stěžovatelka trvá na tom, že aplikovaná úprava DPH není ústavně konformní. Nepřehlednost úpravy, která brání uživatelům v seznatelnosti právní úpravy, spočívá podle stěžovatelky v tom, že celé právní pravidlo, jak se chovat v případě převodu stavby starší pěti let, uživatel zjistí až spojením § 56 a § 92d zákona o DPH. Nelze předpokládat, že by běžný uživatel právní úpravy potřebné pravidlo znal z paměti, bude je hledat v zákoně a z § 56 zjistí, že DPH uplatňuje prodávající. Podle stěžovatelky není v souladu s dobrou legislativní praxí nutit běžného uživatele právní úpravy, aby v dalších ustanoveních zákona hledal zpětný odkaz na § 56 (ten je až v § 92d), ze kterého zjistí, že prodávající DPH neuplatňuje. Stěžovatelka proto navrhuje, aby soud zvážil předložení otázky ústavnosti § 92d zákona o DPH Ústavnímu soudu tak, aby bylo dosaženo konzistence a ústavní konformity právní úpravy. Dále se stěžovatelka pozastavuje nad argumentem krajského soudu, že soudy ve správním soudnictví nelze vnímat jako strážce objektivní zákonitosti při činnosti správních orgánů.

[12] **Žalovaný** se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje se závěry krajského soudu. Podle žalovaného nebylo jeho úkolem ani úkolem krajského soudu posuzovat, zda kupní smlouva je platným soukromoprávním úkonem a jak ji z pohledu soukromého práva

pokračování

vykládat. Zdůrazňuje, že ve vztahu ke vzniku daňové povinnosti u daně z nabytí nemovitých věcí je rozhodující stav zápisu v katastru nemovitostí; vklad vlastnického práva byl učiněn dne 8. 1. 2019, s právními účinky ke dni 11. 12. 2018. V později uzavřené dohodě o narovnání spatřuje žalovaný určitou účelovost. Trvá na tom, že kupní cena ve výši 4.235.000 Kč musí být pro účely stanovení nabývací hodnoty použita v celé výši, neboť její snížení není důvodné. Pokud částka uváděná jako DPH není podle zákona o DPH touto daní, neboť jde o osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně, nemůže být podle žalovaného tato částka považována za DPH ani pro účely daně z nabytí nemovitých věcí, byť je to ve smlouvě takto uvedeno. Žalovaný poukazuje na to, že stěžovatelka v žalobě nenavrhlala žádné dokazování, proto se krajský soud nemohl k navrženým důkazům vyjádřit. Krátké shrnutí argumentace stěžovatelky v odstavci 5 napadeného rozsudku vychází podle žalovaného z jejích obsáhlých písemností, jejichž citování by bylo nehospodárné. Z uvedených důvodů žalovaný považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[14] Kasační stížnost je důvodná.

[15] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.). Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že krajský soud je povinen vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace; nepřezkoumatelnost přitom není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která Nejvyššímu správnímu soudu znemožňuje napadený rozsudek přezkoumat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24). Požadavek náležitého odůvodnění rozhodnutí soudu nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každý jednotlivý argument (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13, a ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72, nebo usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, a ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10).

[16] Nejvyšší správní soud stěžovatelkou popsané nedostatky v případě napadeného rozsudku neshledal; krajský soud se srozumitelně a přezkoumatelně vypořádal s podstatou všech námitek uplatněných v žalobě a své úvahy řádně odůvodnil. Nejvyšší správní soud nesdílí názor stěžovatelky, že jí krajský soud podsouvá právně nesmyslná tvrzení, která neučinila, a že nepochopil část žaloby, ve které poukazovala na to, že z pouhého kolaudačního souhlasu nelze dospět k závěru, zda konkrétní jednotka byla či nebyla dotčena „podstatnou změnou“. Krajský soud v rámci stručné rekapitulace obsahu žaloby (odstavce 2 až 6 napadeného rozsudku) zhuštěnou formou popsal základní výhrady stěžovatelky proti rozhodnutí žalovaného, které v další části odůvodnění věcně vypořádal. Skutečnost, že se krajský soud do značné míry ztotožnil se závěry daňových orgánů, přitom neznamená, že nekriticky opakoval tvrzení správce daně.

[17] Na rozdíl od stěžovatelky považuje Nejvyšší správní soud právní hodnocení v odstavci 20 napadeného rozsudku za logicky konzistentní. Krajský soud ve shodě se stěžovatelkou konstatoval, že stavební zákon nezná pojem „jednotka“, ale dodal, že pracuje s pojmy stavba a část stavby. Jednotka přitom podle judikatury Nejvyššího správního soudu může být částí stavby. Na to krajský soud logicky navázal, že kolaudační souhlas ze dne 16. 5. 2014 se týkal pouze jednotky č. 1328/122, tj. jiné části stavby. V této argumentaci krajského soudu nevidí Nejvyšší správní soud žádný rozpor. Pro úplnost dodává, že zmíněný kolaudační souhlas ze dne 16. 5. 2014 (založený ve správním spisu) sám hovoří o jednotce ve smyslu stavby, resp. její části.

[18] Krajskému soudu nelze vytýkat, že nezdůvodnil, proč se odchýlil od závěrů judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 19. 12. 2019, č. j. 2 Afs 181/2018-50), týkající se posuzování neplatnosti smluv. Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že stěžovatelka touto judikaturou v žalobě neargumentovala, a nikdo z účastníků ani netvrdil, že by kupní smlouva byla neplatná, tudíž nebylo povinností krajského soudu se vůči této judikatuře jakkoli vymezovat. Krajský soud navíc zjevně nepovažoval kupní smlouvu za neplatnou, jen vycházel z toho, jak je základ daně z nabytí nemovitých věcí definován v zákonném opatření. Nelze proto hovořit ani o tom, že by se od závěrů zmíněné judikatury odchýlil. Nejvyšší správní soud dodává, že sama stěžovatelka netvrdí, že by kupní smlouva byla neplatná, tudíž není zřejmé, co danou kasační námitkou sleduje.

[19] K námitce stěžovatelky, že se krajský soud nevyjádřil k navrženému důkazu (kontrolní hlášení kupující a prodávající), Nejvyšší správní soud připomíná, že základním předpokladem k tomu, aby krajskému soudu vznikla povinnost se k navrženému důkazu vyjádřit, je uplatnění důkazního návrhu ze strany účastníka řízení. Stěžovatelka však žádný důkazní návrh v průběhu soudního řízení nepřednesla, tudíž krajský soud neměl, k čemu by se vyjadřoval. Žalobní tvrzení stěžovatelky, že na shodný výklad kupní smlouvy oběma smluvními stranami ukazují shodná kontrolní hlášení, nelze podle názoru Nejvyššího správního soudu vykládat jako návrh na provedení důkazu kontrolními hlášeními.

[20] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[21] Stěžovatelka se dále pozastavovala nad argumentem krajského soudu, že soudy ve správním soudnictví nelze vnímat jako strážce objektivní zákonitosti při činnosti správních orgánů. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že tento argument je třeba vnímat v jeho celkovém kontextu, nikoli jen izolovaně. Krajský soud jej totiž přednesl v odstavci 24 napadeného rozsudku jako úvod k vypořádání námitek týkajících se vadného procesního postupu žalovaného a správce daně. V navazujícím odstavci 25 pak krajský soud u jednotlivých námitek upozorňoval na to, že není zřejmé, jak měla stěžovatelkou namítaná skutečnost zasáhnout do jejích práv, resp. v čem konkrétně mělo tvrzené pochybení spočívat. Z tohoto hlediska je výše uvedený argument krajského soudu správný a plně odpovídá dispoziční zásadě, kterou je soudní řízení ovládáno.

[22] Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS, „*správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční a koncentrační; od žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu, se tedy oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud za něj nesmí nabrazovat jeho projev vůle*

pokračování

a vyhledávat na jeho místě vady napadeného správního aktu. Proto také, jak výše uvedeno, musí vymezit žalobního bodu – a setrvání na těchto mezích i v dalších fázích řízení – garantovat zásadu rovnosti účastníků řízení; stanoví tak i žalovanému meze jeho obrany, tedy to, k čemu se má vyjádřit a k čemu má předložit protiargumenty. Jestliže žalobní bod těmto požadavkům vyhovuje, je projednání způsobilý v té míře obecnosti, v níž je formulován, a případně – v mezích této formulace – v průběhu řízení dále doplněn. K tomu je ale třeba dodat, že míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta“. Právě v tomto kontextu je třeba vnímat stěžovatelkou zpochybněný argument krajského soudu. Soudy ve správním soudnictví skutečně nestráží objektivní zákonnost při činnosti správních orgánů, ale pouze poskytují ochranu veřejným subjektivním právům. Uvedená námitka proto není důvodná.

[23] Poté se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou, že pokud obě strany uvedly transakci do kontrolního hlášení, prodávající ji zahrnula do přiznání k DPH, správce daně DPH vyměřil a prodávající DPH zaplatila, sporná část základu daně nevstupuje do výnosů ani do pořizovací ceny, což platí jak v případě platně sjednané DPH, tak i v případě mylně odvedené DPH, protože ani mylné platby do výnosů či pořizovací ceny nevstupují. Tato námitka je důvodná.

[24] Nejvyšší správní soud připomíná, že stěžovatelka od počátku argumentovala tím, že kupní cena za převáděnou jednotku činila 3.500.000 Kč plus DPH 735.000 Kč, a setrvale poukazovala na to, že DPH se do základu daně z nabytí nemovitých věcí nezahrnuje. Tento právní názor stěžovatelky odpovídá konstantní judikatuře Nejvyššího správního soudu, podle které „součástí základu daně z nabytí nemovitých věcí podle § 11 odst. 1 písm. a) zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 10. 2016, nebyla daň z přidané hodnoty, která byla uhrazena převodci, který byl plátcem daně z přidané hodnoty“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2017, č. j. 4 Afs 88/2017-35, publ. pod č. 3613/2017 Sb. NSS, nebo ze dne 30. 5. 2019, č. j. 3 Afs 106/2017-90).

[25] V těchto rozsudcích Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „podstatou daně z převodu nemovitostí je zdanění hodnoty převáděné nemovitosti a převodcem dosaženého finančního výnosu z prodeje nemovitosti. [...] Tyto závěry je nutné vztáhnout také na daň z nabytí nemovitých věcí podle zákonného opatření, neboť její podstatou je shodně jako u daně z převodu nemovitostí podrobit dani úplatné transfery nemovitých věcí (tj. zejména změny vlastnického práva k nemovitým věcem). Za součást finančního výnosu převodce však nelze považovat DPH, které bylo součástí kupní ceny převáděné nemovitosti. V rámci transakce podléhající DPH plátce daně tuto daň vybírá jako součást kupní ceny a následně ji za podmínek stanovených v zákoně o dani z přidané hodnoty, odvádí do státního rozpočtu. Hodnota DPH, kterou plátce přijímá jako součást kupní ceny, tak není součástí jeho finančního výnosu. Zahrnutí DPH do základu daně z nabytí nemovitých věcí by proto neodpovídalo účelu daně z nabytí nemovitých věcí“. V nyní řešené věci Nejvyšší správní soud neshledal žádný důvod se od těchto závěrů jakkoli odchýlit a ve shodě se stěžovatelkou má za to, že uvedené závěry jsou aplikovatelné i v této věci.

[26] Daňové orgány i krajský soud vycházely z toho, že nabytí převáděné jednotky stěžovatelkou bylo osvobozeno od DPH podle § 56 odst. 3 zákona o DPH. Opomněly však zohlednit skutečnost, že prodávající společnost Dirimontana s. r. o. i přesto v souvislosti s touto transakcí vystavila daňový doklad č. 118003, ve kterém uvedla DPH ve výši 735.000 Kč. Vystavení tohoto dokladu ani jeho obsah daňové orgány nijak nezpochybnily. Stejně tak nezpochybnily ani tvrzení stěžovatelky, že společnost Dirimontana s. r. o. DPH přiznala a odvedla; toto tvrzení pouze označovaly za irelevantní.

[27] Podle § 108 odst. 1 písm. j) zákona o DPH platí, že přiznat DPH je povinná *osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň*.

[28] Výkladem tohoto ustanovení se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 12. 2. 2021, č. j. 5 Afs 50/2020-43, ve kterém mimo jiné vyslovil, že do zákona o DPH bylo toto pravidlo zařazeno v důsledku implementace čl. 21 odst. 1 písm. c) směrnice Rady ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS), dále jen „šestá směrnice“. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že *„cílem tohoto pravidla je zachování neutrality DPH a vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů, neboť příjemce dokladu (faktury), na kterém je DPH uvedena, má právo na odpočet DPH, je-li plátcem této daně. Tento závěr vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské unie týkající se výkladu čl. 203 směrnice 2006/112/ES, resp. čl. 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice (srov. rozsudky ze dne 31. 1. 2013, Stroy trans EOOD, C-642/11; ze dne 31. 1. 2013, LVK – 56 EOOD, C-643/11; či ze dne 13. 3. 2014, FIRIN OOD, C-107/13). Osoba, která uvede na vystaveném dokladu DPH, má povinnost odvést tuto daň ‚bez ohledu na povinnost odvést tuto daň na základě plnění, jež je předmětem DPH,‘ (viz citovaný rozsudek ve věci Stroy trans EOOD, bod 29), a ‚bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno‘ (viz citovaný rozsudek ve věci LVK – 56 EOOD, bod 42). Povinnost odvést daň uvedenou na faktuře tak existuje nezávisle na povinnosti odvést tuto daň z důvodu plnění podléhajícího DPH; právě tím má být vyloučeno nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně příjemce faktury (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 21/2014-30; či ze dne 20. 11. 2020, č. j. 5 Afs 408/2019-32)“.*

[29] Bez ohledu na osvobození nabytí převáděné jednotky od DPH tak byla transakce mezi stěžovatelkou a společností Dirimontana s. r. o. touto daní zatížena. Zmíněná společnost totiž vystavila daňový doklad, ve kterém uvedla DPH, a proto byla podle § 108 odst. 1 písm. j) zákona o DPH povinná tuto daň přiznat a následně též odvést. Z celkové kupní ceny 4.235.000 Kč tak částka 735.000 Kč skutečně představuje DPH, jak stěžovatelka od počátku tvrdí. Částku odpovídající DPH přitom podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu není možné zahrnout do základu daně z nabytí nemovitých věcí. Rozhodnutí žalovaného je proto nezákonné.

IV. Závěr a náklady řízení

[30] Kasační stížnost je s ohledem na výše uvedené důvodná, a proto Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. napadený rozsudek zrušil. Ostatními kasačními námitkami se přitom pro nadbytečnost nezabýval.

[31] Nejvyšší správní soud současně podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil také rozhodnutí žalovaného, neboť již v řízení před krajským soudem

pokračování

byly pro takový postup důvody. Nejvyšší správní soud zároveň v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku.

[32] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), a proto je povinen rozhodnout o nákladech řízení o žalobě i o kasační stížnosti. O těchto nákladech rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka byla v řízení úspěšná, a proto má právo na náhradu nákladů řízení důvodně vynaložených v řízení proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl.

[33] Stěžovatelce předně náleží náhrada zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3.000 Kč a za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč.

[34] Vzhledem k tomu, že byla stěžovatelka v řízení o žalobě i o kasační stížnosti zastoupena JUDr. Janou Kašpárkovou, advokátkou, užije se pro určení výše nákladů zastoupení vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, (dále jen „advokátní tarif“). V řízení o žalobě učinila zástupkyně stěžovatelky dva úkony právní služby, a to přípravu a převzetí zastoupení a sepsání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Za každý z těchto úkonů právní služby náleží mimosmluvní odměna ve výši 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč [§ 13 odst. 4 advokátního tarifu], celkem tedy 6.800 Kč (2 x 3.100 Kč + 2 x 300 Kč). Jelikož je zástupkyně stěžovatelky plátkyní DPH, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o 21% sazbu této daně, tj. o 1.428 Kč, na částku 8.228 Kč.

[35] V řízení o kasační stížnosti učinila zástupkyně stěžovatelky jeden úkon právní služby, za který náleží náhrada ve výši 3.100 Kč, spočívající v doplnění blanketní kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. S tímto úkonem souvisí i paušální náhrada hotových výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve výši 300 Kč. Částka 3.400 Kč se pak zvyšuje o DPH v rozsahu 714 Kč (21 % z 3.400 Kč). Za řízení o kasační stížnosti náleží tedy odměna a náhrada hotových výdajů v celkové výši 4.114 Kč.

[36] Celkem je tedy žalovaný povinen nahradit stěžovatelce náklady řízení ve výši 20.342 Kč k rukám její zástupkyně JUDr. Jany Kašpárkové, advokátky, a to v přiměřené lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 30. ledna 2024

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu