

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **TOR Cheb, spol. s r. o.,** se sídlem Žírovice 101, Františkovy Lázně, zastoupena Mgr. Jitkou Hudouskovou, advokátkou se sídlem Májová 29, Cheb, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 2790/14, Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 8. 2010, č. j. 57 Ca 99/2008 – 162,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 8. 2010, č. j. 57 Ca 99/2008 – 162, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně - TOR Cheb, spol. s r. o. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 8. 2010, č. j. 57 Ca 99/2008 – 162, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Plzni (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 12. 8. 2010, č. j. 57 Ca 99/2008 – 162, zamítl jako nedůvodnou žalobu společnosti TOR Cheb, spol. s r. o. (dále též „žalobkyně“), kterou se domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Plzni (dále též „žalovaný nebo finanční ředitelství“) ze dne 17. 9. 2008, č. j. 8514/08-1300-401171, č. j. 8515/08-1300-401171, č. j. 8516/08-1300-401171, č. j. 8517/08-1300-401171, č. j. 8518/08-1300-401171, č. j. 8519/08-1300-401171 a č. j. 8520/08-1300-401171, jimiž žalovaný jednak změnil dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Chebu (dále jen „správce daně“), ze dne 5. 10. 2007, č. j. 74900/07/123911/1236, č. j. 74902/07/123911/1236, č. j. 74914/07/123911/1236, č. j 74915/07/123911/1236, č. j. 74918/07/123911/1236, č. j. 74922/07/123911/1236, tak, že jimi byla žalobkyni stanovena daň z přidané hodnoty za

měsíc leden 2005 ve výši 22 479 Kč, daň z přidané hodnoty za měsíc duben 2005 ve výši 38 002 Kč, daň z přidané hodnoty za měsíc červenec 2005 ve výši 50 832 Kč, daň z přidané hodnoty za měsíc srpen 2005 ve výši 38 317 Kč, daň z přidané hodnoty za měsíc říjen 2005 ve výši 6973 Kč, daň z přidané hodnoty za měsíc prosinec 2005 ve výši 2836 Kč a jednak zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 5. 10. 2007, č. j. 74917/07/123911/1236, jímž byla žalobkyni dodatečně stanovena daň z přidané hodnoty za měsíc září 2005 ve výši 1145 Kč. Krajský soud nejprve došel k závěru, že žalobou napadená správní rozhodnutí netrpí takovými vadami, které by způsobovaly jejich nicotnost. Obdobně neshledal, že by napadená správní rozhodnutí byla vydána až po zániku práva správce daně k dodatečnému vyměření daně žalobkyni. Pokud pak jde o posouzení věci samé, krajský soud nepřisvědčil závěru, že žalobkyně použila sporná přijatá plnění pro ekonomickou činnost. Pro posouzení této okolnosti bylo totiž rozhodné zjistit, zda žalobkyně naplnila zákonné podmínky, za nichž nárok na odpočet vzniká. Krajský soud v tomto směru došel k totožnému závěru jako žalovaný, že žalobkyně nesplnila podmínku, aby přijatá zdanitelná plnění použila pro svoji ekonomickou činnost. Z ustanovení § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty), vyplývá, že aby byla přijatá zdanitelná plnění oprávněná, musela by je žalobkyně použít pro svoji ekonomickou činnost (potřebu) v tom zdaňovacím období, kdy nárok na odpočet uplatnila (tj. v jednotlivých zdaňovacích obdobích roku 2005). Není proto jakkoliv rozhodná argumentace, zda žalobkyně pronajímala svůj objekt jiným plátcům v roce 2004 nebo zda tak učinila v roce 2006. Objekt byl po celou dobu roku 2005 rekonstruován a proto nemohl být v této době žalobkyní využíván ani pronajímán. Je tedy vyloučeno, aby v tomto rozhodném období žalobkyně prokázala nárok na odpočet daně. Tím, že si žalobkyně v roce 2005 uplatnila plný nárok na odpočet daně, dala najevo, že může prokázat jeho existenci a oprávněnost. Tuto důkazní povinnost však nesplnila, přestože jí správní orgány poskytly dostatek času. Neprokázala, že bude objekt zcela nebo zčásti užívat pro svoji ekonomickou činnost. Nedoložila ani svůj záměr (podnikatelský plán) ohledně objektu po jeho rekonstrukci, když tento záměr musel existovat již v prvních zdaňovacích obdobích roku 2005. Jinými důkazními prostředky by v tomto smyslu mohly být např. smlouvy o smlouvách budoucích, uzavřené ohledně najímání objektu po rekonstrukci dalším osobám apod. Žádnou takovou listinu však žalobkyně nedoložila. Neunesla proto své důkazní břemeno stran uplatněných odpočtů daně za zdaňovací období roku 2005. Krajský soud nepřisvědčil ani výtkám žalobkyně vůči postupu odvolacího správního orgánu. Žalovaný v souladu se zákonem doplnil v odvolacím řízení výsledky dokazování, nově posoudil závěry dosavadního řízení a napravil chybné posouzení věci správcem daně posouzením vlastním. Jako nesprávný proto krajský soud označil závěr žalobkyně, že žalovaný pochybil při dokazování, resp. že porušil ustanovení § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a že vzal za svůj i nesprávně zjištěný skutkový stav věci. Žalovaný však obeznámil žalobkyni s tímto skutkovým stavem věci a s jeho hodnocením. Krajský soud nehledal důvodnou ani námitku o porušení ustanovení čl. 2 odst. 2 a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, § 2 odst. 1, 2, § 16 odst. 4 písm. e) a § 31 odst. 2 a 4 zákona o správě daní a poplatků, v souvislosti s místním šetřením prováděným u společnosti CAPOSTAV s. r. o., podle které žalobkyni nemělo být umožněno klást svědkovi otázky. Je tomu tak proto, že místní šetření nařídil správce daně, přičemž tak učinil za účelem upřesnění místa stavebních prací při rekonstrukci. Nadto uvedeným důkazem nebyl prokazována rozhodná skutečnost - záměr žalobkyně ohledně

nakládání s objektem po rekonstrukci. Krajský soud také účastníkům ozřejmil, z jakých věcných důvodů neprovedl žalobkyní navržené důkazy, resp. že tak učinil pro jejich nadbytečnost. Tyto důkazy nebyly sto prokázat záměr žalobkyně k nakládání s objektem po jeho rekonstrukci.a byly i součástí spisu žalobkyně. Z uvedených důvodů proto krajský soud žalobu zamítl.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně – TOR Cheb, spol. s r. o., jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, kterou výslovně opřela o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatelka především vytýká krajskému soudu, že pochybil, pokud došel k závěru, že jí prováděná činnost – pronájem nemovitosti nebyla ekonomickou činností. Je tomu tak proto, že nesprávně vyložil ustanovení § 5 zákona o dani z přidané hodnoty, kde je ekonomická činnost definována. Krajský soud založil své rozhodnutí na zcela mylné domněnce, že byla oprávněna uplatnit si nárok na odpočet daně v tomtéž zdaňovacím období, v němž jí vznikla povinnost odvést daň na výstupu, a pokud jí nevznikla, tak nemá nárok na odpočet daně vůbec. Takový závěr nemá oporu v žádném ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty. Naopak, s poukazem na ustanovení § 72 odst. 1 2 téhož zákona i z logiky věci vyplývá, že k použití přijatých plnění k ekonomické činnosti může dojít se značným časovým odstupem. Uvedený závěr je také v přímém rozporu s ustanovením § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Nadto krajský soud vůbec nereflektoval, že v její věci není zdaňovacím obdobím kalendářní rok, ale kalendářní měsíce. Krajský soud však pochybil při hodnocení dokazování provedeného správními orgány. Nepřípadně dovozoval, jakými důkazními prostředky měla prokazovat rozhodné skutečnosti, ačkoliv jí takové důkazní břemeno (předložit budoucí nájemní smlouvy) žádný zákon nepředepisuje. Nelze pominout, že ani judikatura tyto smlouvy nepovažuje za dostatečně relevantní důkazy. Takové důkazy proto nebylo možné spravedlivě vyžadovat. Uvedené platí o to více v případě, kdy se krajský soud vyslovil tak, že snad měla k prokázání svého úmyslu předkládat správním orgánům „podnikatelský záměr pro účely užití budovy k nájmu“. Pokud proto při nedoložení uvedených důkazů došel krajský soud, stejně jako žalovaný k závěru, že neunesla důkazní břemeno, je i tento právní názor nesprávný. Ponechat stranou nelze ani to, že předložila řadu jiných důkazů. Krajský soud proto nesprávně vyložil i ustanovení § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a ustanovení § 31 odst. 9 téhož zákona. Nesprávná je také úvaha, že nemohla zkolaudované byty pronajímat jiným plátcům daně za účelem provozování jejich ekonomické činnosti. Je to dokonce živnostenský zákon, který výslovně připouští a předvídá provozování živnosti v bytě. Nesprávným výkladem ustanovení § 72 zákona o dani z přidané hodnoty a následným vadným hodnocením důkazů porušil žalovaný i krajský soud princip neutrality (daň platí konečný spotřebitel) a proporcionality (právo uplatnit si odpočet daně), které jsou základními principy mechanismu fungování daně z přidané hodnoty. Byl jí proto upřen nárok na odpočet daně a byla to právě ona, která byla na základě uvedených pochybení povinna odvést do státního rozpočtu daň z přidané hodnoty namísto konečných spotřebitelů – nájemců stěžovatelky. Stěžovatelka proto z uvedených důvodů považuje rozsudek krajského soudu za věcně nesprávný a navrhuje, aby tento rozsudek byl zrušen a věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalované finanční ředitelství má za to, že rozsudek krajského soudu je zcela v souladu se zákonem. Především má za to, že ve věci stěžovatelky bylo postupováno

v souladu s § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Je tomu tak proto, že to je stěžovatelka, která byla povinna prokázat, že jí uplatněný nárok na odpočet daně je oprávněný. Žalovaný nepochybil ani při dokazování. Naopak postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků), když hodnotil důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přičemž přihlédl ke všemu, co v daném řízení vyšlo najevo. Nesprávné je též tvrzení stěžovatelky, že prokázala svůj nárok na odpočet daně. Tento nárok vzniká za podmínek § 72 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro rok 2005. Při posuzování podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně je pak nutné vycházet z „faktického stavu v době uplatnění nároku na odpočet daně“ - tj z roku 2005. Stěžovatelka ovšem v tomto období neprokázala splnění uvedených podmínek. Nesprávné je také tvrzení stěžovatelky, že jí byl nárok na odpočet daně upřen zcela u rekonstrukce jejího domu. Je tomu tak proto, že byla stále oprávněna si jej uplatnit. Tak by tomu bylo třeba, pokud by přistoupila k následné změně použití majetku ve smyslu ustanovení § 78 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný proto považuje kasační stížnost za neopodstatněnou a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti a došel k závěru, že kasační stížnost je opodstatněná.

Z předloženého spisového materiálu vyplývají tyto podstatné skutkové okolnosti: U stěžovatelky byla v roce 2007 provedena kontrola daně z přidané hodnoty zahrnující jednotlivá zdaňovací období roku 2005. Při jejím provádění správce daně zjistil, že si stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, týkajících se rekonstrukce objektu - domu Pod Věží č.p. 290, Cheb (dále též „dům“). Současně zjistil, že stěžovatelka tento dům po jeho rekonstrukci počala v roce 2006 opětovně pronajímat. Konkrétně I. nadzemní podlaží pronajímala plátci daně z přidané hodnoty - Ing. M. Ř., a to včetně daně na výstupu (§ 56 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty) a II. a III. nadzemní podlaží pronajímala neplátcům daně – manželům Ř., přičemž toto nájemné bylo podle § 51 odst. 1 písm.e) téhož zákona od daně osvobozeno. Správce daně posoudil oprávněnost uplatněných odpočtů daně stěžovatelkou za jednotlivá zdaňovací období roku 2005 podle způsobu využití domu stěžovatelky v roce 2006. Při tom rozčlenil stěžovatelkou přijatá plnění podle toho, k jaké části nemovitosti se vztahovaly. Konkrétně ta, která se vztahovala k I. nadzemnímu podlaží uznal zcela ve smyslu ustanovení § 72 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty (v roce 2006 stěžovatelkou uplatňována daň z přidané hodnoty). U plnění, která se vztahovala k II. a III. nadzemnímu podlaží (v roce 2006 bez daně z přidané hodnoty) nárok na odpočet daně stěžovatelce neuznal ve smyslu ustanovení § 75 odst. 1 téhož zákona. U plnění, která vyčlenil jako plnění vztahující se ke společným prostorům, plášti budovy a plnění, jejichž provedení nebylo možno přiřadit ke konkrétnímu místu v budově, uplatnil postup podle § 76 citovaného zákona, tj. zkrátil nárok na odpočet daně koeficientem. Podle těchto úvah pak došel k závěru, že stěžovatelka neoprávněně zkrátila svou daňovou povinnost a proto jí dodatečně doměřil daň z přidané hodnoty za shora uvedená zdaňovací období. Tyto dodatečné platební výměry napadla stěžovatelka odvoláním. Odvolání ve věci daně z přidané hodnoty za měsíc září 2005 ve výši 1145 Kč žalovaný zamítl. Dodatečné platební výměry za zdaňovací období - měsíce leden 2005, duben 2005, červenec 2005, srpen 2005, říjen 2005 a prosinec 2005, pak změnil

v neprospěch stěžovatelky. Došel k závěru, že správce daně pochybil, pokud uznal přijatá plnění, byť i zčásti oprávněnými. Naopak došel k závěru, že stěžovatelka nárok na odpočet daně neměla, neprokázala jej, neboť pro posouzení oprávněnosti nároku je rozhodné, že si jej uplatnila v roce 2005. V zdaňovacích obdobích tohoto kalendářního roku však stěžovatelka přijatá plnění nikterak nepoužila ke své ekonomické činnosti. Je tomu tak proto, že v tomto kalendářním roce stěžovatelka žádnou ekonomickou činnost nevyvíjela (jen rekonstruovala). Žalovaný tedy došel k závěru, že stěžovatelka u plnění uplatněných v uvedených zdaňovacích obdobích roku 2005 za rekonstrukci neprokázala svůj nárok na odpočet. Pokud pak přijatá plnění nepoužila pro svou ekonomickou činnost, nemohl jí být nárok na odpočet daně u přijatých plnění vůbec uznán. S hodnocením zjištěného skutkového stavu věci žalovaným se ztotožnil i krajský soud, který svým rozsudkem zamítl žalobu stěžovatelky proti uvedeným rozhodnutím žalovaného. Tento rozsudek krajského soudu pak napadla stěžovatelka kasační stížností, která je nyní projednávána Nejvyšším správním soudem.

Stěžovatelka podala svou kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Při tom především namítla nesprávný výklad hmotného práva - zákona o dani z přidané hodnoty, konkrétně ustanovení § 72 odst. 1, § 72 odst. 4, § 94, jakož i porušení jednotlivých principů, které jsou základním kameny právní úpravy daně z přidané hodnoty v tuzemsku, která nutně vychází z komunitárního práva – „šesté směrnice“. Současně stěžovatelka namítala i nesprávný výklad jednotlivých ustanovení zákona o správě daní a poplatků, které krajský soud aplikoval při posuzování procesu dokazování a hodnocení samotných důkazů ze strany správních orgánů (§ 2 a § 31 zákona o správě daní a poplatků).

Podle ustanovení § 5 odst. 2 věty druhé zákona o dani z přidané hodnoty, v platném znění, se za ekonomickou činnost také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně.

Krajský soud pochybil, pokud došel k závěru, že pronájem nemovitosti stěžovatelkou není vůbec ekonomickou činností. Stěžovatelka zcela oprávněně poukazuje na to, že podle ustanovení § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty platí, že pronájem nemovitosti, resp. využití hmotného majetku stěžovatelkou (kterým je i nemovitost zařazená v jejím obchodním majetku) naplňuje definici „ekonomické činnosti“. Aby pak bylo možno hovořit o tom, že pronájem nemovitosti je ekonomickou činností stěžovatelky, musí být splněna podmínka, že je tento pronájem prováděn za účelem získání příjmů (tedy úplatně) a současně musí být splněna i podmínka, že toto využívání majetku musí být soustavné (trvalého charakteru).

Ze skutkových zjištění správních orgánů, která přijal i krajský soud vyplývá, že stěžovatelka pronajímala dům, který měla v obchodním majetku, a že tak činila jak před provedenou rekonstrukcí, tak i bezprostředně po ní. Ze spisu je také zřejmé, že tento pronájem byl v obou případech úplatný. Nelze tak dovodit jiný závěr, než ten, že co do účelu stěžovatelka dům pronajímala (slovy zákona využívala hmotný majetek) za účelem získání příjmů.

Pokud jde o podmínku soustavnosti, tak tato je v předmětné věci naplněna. Za situace, kdy zákon o dani z přidané hodnoty sám nedefinuje, jak je třeba vykládat pojem soustavně, nelze vyjít z jiného než gramatického a logického výkladu tohoto termínu, s přihlédnutím k ustanovení § 56 zákona o dani z přidané hodnoty. Podle jazykového významu slova „soustavně“ nelze dojít k jinému závěru, než takovému, že termínem „soustavného využívání“ hmotného majetku je třeba chápat jeho využívání dlouhodobé, trvalé či opakující se. Tedy takové využívání, na jehož základě plynou plátci daně (osobě povinné k dani) z tohoto užívání pravidelně (soustavně) příjmy. Zákon o dani z přidané hodnoty pak sám toto využívání majetku diferencuje ve svém ustanovení § 56 na využívání dlouhodobé a krátkodobé. Soustavné využívání majetku lze vymezit i negativně, a to za použití důkazu opaku, kdy takovým využíváním není využívání hmotného majetku nahodilé, příležitostné.

Na posouzení charakteru využívání majetku stěžovatelky jako ekonomické činnosti, nic nemění ani přetržka ve využívání tohoto majetku v průběhu rekonstrukce objektu. Ze spisu je dostatečně patrno, že jak před rekonstrukcí, tak i po jejím ukončení, stěžovatelka opětovně pokračovala v soustavném a dlouhodobém pronájmu tohoto domu. Nerozhodná je též okolnost, že nájem nemovitosti nebyl ukončen bezprostředně před faktickou rekonstrukcí a opětovně nebyl zahájen bezprostředně po kolaudaci, jíž byla rekonstrukce završena. Takový výklad by byl výkladem extenzivním. Je tomu tak i proto, že „dočasné neužívání majetku“, ať je již dáno absencí poptávky po využívání objektu určitým způsobem nebo rekonstrukcí objektu, nic nemění na účelu užívání této nemovitosti – tj. užívání k soustavnému (dlouhodobému) a opakujícímu se využívání nemovitosti za účelem dosažení „pravidelných příjmů“, tedy k ekonomické činnosti ve smyslu ustanovení § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud proto shrnuje, že využívání nemovitosti – objektu - domu Pod Věží č. p. 290, Cheb stěžovatelkou bylo ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty „ekonomickou činností“ plátce daně.

Pokud pak krajský soud došel, ve shodě s žalovaným (nikoli však se správcem daně), k závěru, že stěžovatelka nepoužila přijatá zdanitelná plnění za rekonstrukci domu pro svoji ekonomickou činnost, tak tuto otázku nesprávně právně uvážil. Ponechat stranou nelze ani okolnost, že výklad krajského soudu k ekonomické činnosti stěžovatelky byl na samé hranici přezkoumatelnosti, pokud tento správní soud v odůvodnění svého rozsudku poukáže na rozhodnutí žalovaného a vysloví se, že se ztotožňuje s předestřenými závěry žalovaného.

Stěžovatelka krajskému soudu dále vytkla, že nesprávně vyložil zákon o dani z přidané hodnoty, pokud došel k závěru, že stěžovatelce nevznikl nárok na odpočet daně z přijatých plnění v jednotlivých kalendářních měsících roku 2005, jakož i to, že nesplnila podmínky pro jeho uplatnění.

Podle ustanovení § 72 odst. 1 věty druhé zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 9. 2005, vzniká nárok na uplatnění odpočtu daně dnem uskutečnění přijatého zdanitelného plnění nebo dnem přijetí platby, pokud platba je přijata plátcem, který uskutečňuje zdanitelné plnění, přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění.

Podle ustanovení § 72 odst. 1 věty druhé zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 377/2005 Sb., nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

Podle ustanovení § 73 odst. 2 věty druhé zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 377/2005 Sb., nárok na odpočet daně lze uplatnit nejdříve v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění nebo ve kterém byla přijata platba plátcem, který uskutečňuje zdanitelné plnění, pokud k přijetí došlo před uskutečněním zdanitelného plnění.

Podle odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku krajský soud, při rozhodování o společné žalobě na přezkum 7 rozhodnutí žalovaného, týkajících se vždy daňové povinnosti stěžovatelky za jiné zdaňovacího období (kalendářní měsíc) roku 2005, vyšel při posuzování vzniku nároku na odpočet daně z dikce ustanovení § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 377/2005 Sb. (str. 11 odst. 6 rozsudku).

Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud pochybil, pokud nereflektoval zákonnou právní úpravu ustanovení § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro jednotlivá zdaňovací období (měsíce) roku 2005. Je tomu tak proto, že krajský soud při svém rozhodování neposuzoval jen zákonnost rozhodnutí žalovaného – dodatečně stanovené daně za měsíc říjen a měsíc prosinec roku 2005, na které uvedená dikce zákona o dani z přidané hodnoty účinně dopadá, ale také za zdaňovací období měsíců leden, duben, červenec, srpen a září roku 2005, tedy za období, kdy souden aplikované znění zákona o dani z přidané hodnoty nebylo účinné. Krajský soud proto ve věcech stěžovatelce dodatečně stanovené daně z přidané hodnoty za měsíce leden roku 2005, duben roku 2005, červenec roku 2005, srpen 2005 a září roku 2005 aplikoval právní předpis, který na dané věci nedopadal. V uvedeném rozsahu se proto, ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., dopustil nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Krajský soud pochybil ovšem nejen tím, že na část přezkoumávaných rozhodnutí aplikoval doposud neúčinný právní předpis, ale tento i nesprávně vyložil.

Krajský soud ve svém rozsudku (str. 13 odst. 7) vyslovil přesvědčení, že je „*z obsahu § 72 odst. 1, odst. 2,4,5 zákona o DPH, konkrétně z pojmu ... „použije“ ... zřejmé, že přijaté zdanitelné plnění musí plátce daně použít pro svoji ekonomickou činnost v tom zdaňovacím období, kdy nárok na odpočet uplatnil (tj. v jednotlivých měsících roku 2005)*“.

Vyslovený právní názor, byť by se mohl jevit opodstatněným - ve spojení s dikcí § 72 odst. 1 věty druhé, zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 377/2005 Sb., která zní: „*nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu*“ – není správný, nemá oporu v zákoně o dani z přidané hodnoty, ani v judikatuře tuzemských správních soudů a v neposlední řadě ani v judikatuře ESD.

Je tomu tak proto, že dikce ustanovení § 72 odst. 1 věta druhá zákona o dani z přidané hodnoty (ani následující ustanovení zákona), které jinak určuje okamžik, ke kterému vzniká stěžovatelce veřejnoprávní nárok na odpočet daně, nestanoví, a to ani

nepřímo, že by nárok na odpočet daně byl „neoddělitelně svázán“ s ekonomickou činností plátce, resp. proto, aby nárok mohl vzniknout, musel by být „v témže zdaňovacím období“ použit pro ekonomickou činnost plátce. Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatuje, že § 72 odst. 1 věta druhá zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 377/2005 Sb., nevyjadřuje, ke kterému okamžiku musí být přijaté plnění „použito“ pro ekonomickou činnost plátce, jak nesprávně vyložil krajský soud., ale určuje okamžik, ke kterému vznikl stěžovatelce nárok na odpočet daně, který je na základě novely zákona o dani z přidané hodnoty, provedené zákonem č. 377/2005 Sb., ujednocen s termínem (dnem), kdy dodavateli plnění přijatých stěžovatelkou (v této věci stavební firmě) vznikla povinnost přiznat daň na výstupu za plnění uskutečněné vůči stěžovatelce.

Že je vyslovený názor krajského soudu nesprávný, svědčí jazykový význam slova „použije“ (nedokonavý vid), od nějž lze dovozovat, že směřuje do budoucnosti, tj. že postačí, pokud tato okolnost nastane někdy v budoucnu. Zásadní je v tomto směru judikatura Soudního dvora, z níž vyplývá, že nárok na odpočet daně je oprávněný i v případě „přípravných prací“, kdy k použití předpokládané ekonomické činnosti nakonec nedojde - nepovede ke vzniku zdanitelných plnění s povinností uplatnit daň z přidané hodnoty na výstupu (srov. např. rozhodnutí ve věci C-32/03 I/S Fini H). Tomuto požadavku pak vyhoví stěžovatelkou prováděná rekonstrukce jejího majetku - domu Pod Věží č. p. 290, Cheb a jí uskutečněná zdanitelná plnění v roce 2006. V tomto rozsahu tak lze přisvědčit stěžovatelce, že výklad krajského soudu nebyl souladný s principem neutrality a proporcionality, jak je tento konstituován komunitárním právem.

Stěžovatelce je třeba přisvědčit i pokud jde o její výtky vůči pochybení žalovaného při hodnocení důkazů, které krajský soud shledal v souladu se zákonem. Předně je nesprávná úvaha krajského soudu a žalovaného, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno (porušení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků), pokud v daňovém řízení nepředložila podnikatelský plán k využití rekonstruovaného domu po rekonstrukci, či smlouvy o smlouvách budoucích, tedy důkazy, z nichž by mělo být patrno, jakým způsobem chtěla využívat dům po rekonstrukci, a který měl existovat před zahájením rekonstrukce. Je tomu tak proto, že důkazní povinnost daňových subjektů v daňovém řízení není bezbřehá. Naopak je zcela záměrně limitována ustanoveními § 31 odst. 9 a § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Touto otázkou se ostatně již dříve zabýval jak Nejvyšší správní soud, tak i soud Ústavní. Byl to pak především Ústavní soud, který v nálezu pléna ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, vytýčil ústavněprávní mantinely dokazování v daňovém řízení. Vyslovil právní názor, že: „*Ustanovení § 31 odst. 9 zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění, nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Taková úprava důkazního břemene v daňovém řízení není v rozporu s ustanovením čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod ani s jinými ústavně zaručenými právy a svobodami*“. Na tento nález pléna Ústavní soud dále navázal např. v nálezu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/2005 (oba jsou dostupné na www.nalus.usoud.cz), v němž judikoval, že: „*Důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti nese ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. V daňovém řízení stíhá daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Důkazní břemeno se vztahuje pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání,*

tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu.". Důkazní povinnost daňových subjektů nezůstala ani stranou pozornosti Nejvyššího správního soudu, který pak zejména v rozsudku ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005 - 60, dostupný na www.nssoud.cz, vyslovil právní názor, že: „*Nesprávné vymezení rozsahu skutečností, které je daňový subjekt v daňovém řízení povinen prokázat podle § 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je vadou řízení před správním orgánem spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost*".

Lze proto konstatovat, že důkazní povinnost daňových subjektů (tedy i stěžovatelky) je limitována toliko těmi skutečnostmi, které tyto subjekty uvádějí ve svých daňových přiznáních. Z obsahu spisu vyplývá, že si stěžovatelka v přiznáních za posuzovaná zdaňovací období uplatnila u přijatých plnění za rekonstrukci plný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Tato daňová přiznání tak jsou jediným relevantním důkazním prostředkem, od nějž lze dovozovat úmysl stěžovatelky, že dům po rekonstrukci použije způsobem, který by ji opravňoval k plnému odpočtu daně (nikoli požadovaný „podnikatelský záměr, či smlouvy o smlouvách budoucích"). Pokud pak správní orgány prováděly dokazování, toto se mělo ubírat směrem k tomu, aby stěžovatelka prokázala hmotně-právní podmínky pro uplatnění těchto odpočtů daně (oprávněnost plného nároku) a nikoliv, aby dokládala správci daně „svůj úmysl" k využití rekonstruované nemovitosti. To znamená, že mělo být zkoumáno, zda stěžovatelka prokázala, že jí vznikl nárok na odpočet daně v plné výši, či nikoliv.

Správním orgánem vyžadovaný podnikatelský záměr nebo soudem poukazované smlouvy o smlouvách budoucích jsou v tomto směru irelevantní. Pokud proto od jejich nepředložení správní orgány i krajský soud dovodili, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, a že dokazování před správními orgány bylo provedeno v souladu se zákonem, není tento závěr správný. Krajský soud proto vyložil i ustanovení § 31 odst. 9 a § 2 zákona o správě daní a poplatků, v rozporu se zákonem, jak důvodně namítala stěžovatelka.

Za tohoto stavu věci se pak již Nejvyšší správní soud nezabýval otázkou, v jakém rozsahu vznikl stěžovatelce nárok na odpočet daně v souladu s § 72 zákona o správě daní a poplatků. Je tomu tak proto, že by tím Nejvyšší správní soud přinejmenším nepřípustně předjímal možné budoucí závěry krajského soudu. Ve svém důsledku by tímto postupem znemožnil účastníkům řízení, aby proti následnému právnímu závěru krajského soudu mohli uplatnit opravný prostředek - kasační stížnost (srov. § 110 odst. 3 ve spojení s § 104 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud proto ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že napadený rozsudek krajského soudu je nezákonný, neboť je založen na nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení (§ 103 odst. 1 písm. a/ s. ř. s.), proto jej zrušil, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

V tomto řízení bude na krajském soudu, aby v mezích bodů správní žaloby, účinné právní úpravy a vysloveného právního názoru Nejvyššího správního soudu znovu posoudil zákonnost jednotlivých, žalobou napadených rozhodnutí žalovaného, a teprve po té vydal rozhodnutí, které bude odpovídat zákonu.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. prosince 2010

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu