

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci **žalobkyně: SCANDISYSTEM s.r.o.,** se sídlem Klášterec nad Orlicí 120, zastoupené JUDr. Petrem Nuckollsem, advokátem se sídlem Barcalova 2, Ústí nad Orlicí, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 6. 2009, č. j. 3914/09-1300-603995, ve věci dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen, září a prosinec roku 2005, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 2. 2010, č. j. 31 Ca 59/2009 - 30,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) ze dne 18. 6. 2009, č. j. 3914/09-1300-603995. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky proti rozhodnutím Finančního úřadu v Žamberku (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 12. 2008, č. j. 59726/08/275922606519, č. j. 59727/08/275922606519 a č. j. 59730/08/275922606519, tj. dodatečným platebním výměrům, kterými byla stěžovatelce dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2005 ve výši 512 540 Kč, září 2005 ve výši 37 939 Kč a prosinec 2005 ve výši 351 357 Kč.

Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje kasační důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem a dále nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí spočívající v nesrozumitelnosti.

Konkrétně stěžovatelka uvádí, že samotné zahájení daňové kontroly není úkonem způsobilým přerušit běh prekluzivní lhůty k vyměření či doměření daně. Má za to, že daňová kontrola může prolomit prekluzivní lhůtu ve smyslu § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), pouze pokud je jejím účelem dodatečné vyměření daně. O tom musí být zároveň daňový subjekt zpraven, včetně důvodů tohoto dodatečného vyměření (§ 43 zákona o správě daní a poplatků). Daňový subjekt o tomto účelu daňové kontroly může být zpraven při zahájení, ale i kdykoli během ní. V jejím případě však k žádnému sdělení správce daně o tom, že účelem daňové kontroly je dodatečné vyměření daně, natož pak důvodů tohoto vyměření, nedošlo. Krajský soud však přesto zahájení daňové kontroly považoval za úkon ve smyslu § 47 odst. 2 citovaného zákona. Z výše uvedeného však podle stěžovatelky vyplývá, že tuto právní otázku posoudil krajský soud nesprávně a zatížil tak své rozhodnutí nezákonností.

Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spočívající v jeho nesrozumitelnosti stěžovatelka spatřuje v tom, že krajský soud uvedl, že pro určení povahy elektrické a kanalizační přípojky je nerozhodné, zda lze takové stavby považovat za příslušenství či součást věci hlavní z pohledu občanského práva nebo stavebního práva, přesto v napadeném rozsudku vycházel z rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 4. 11. 2003, sp. zn. 22 Cdo 1308/2003, který řeší problematiku kanalizačních přípojek právě jako stavby ve smyslu občanského práva. Stěžovatelka v této souvislosti namítá, že navíc dané rozhodnutí Nejvyššího soudu řeší pouze problematiku přípojek kanalizačních, a proto z něj nelze činit závěry ohledně přípojek elektrických.

V souvislosti s otázkou povahy předmětných přípojek z hlediska zařazení či nezařazení do kategorie předmětů, na něž se vztahuje snížená sazba daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“), krajský soud dále nesprávně uvedl, že do této kategorie podle § 48 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“), nelze začlenit nic, co vybočuje z půdorysu domu či bytu. Stěžovatelka je naopak názoru, že jako součást mohou být do bytu či domu zabudovány nebo zamontovány konstrukce, stroje i zařízení tak, že z půdorysu domu nebo bytu vybočují, a přesto na ně lze sníženou sazbu DPH uplatnit. Jako součást lze do domu či bytu zamontovat či zabudovat elektrické přípojky, kanalizační přípojky a čističku odpadních vod. Stěžovatelka má za to, že výklad krajského soudu, který omezuje pojem „součást“ v zákoně o DPH, a tím i uplatnění snížené sazby na základě hranic půdorysu bytu či domu, by byl použitelný pouze v případě, že by ho takto výslovně zákon o DPH upravoval. Nemá-li být dle krajského soudu na místě použití občanskoprávního institutu „součásti věci“, potom také není na místě nejednoznačný pojem „součást“ v zákoně o DPH vykládat v neprospěch daňových subjektů. Pokud by byl výklad krajského soudu správný, potom by podle stěžovatelky uplatnění snížené sazby zcela záviselo pouze na technickém provedení připojení předmětných přípojek a čističky. Vyložil-li krajský soud otázku součásti domu v souvislosti s hranicemi půdorysu domu, posoudil tak nesprávně právní otázku a zatížil svůj rozsudek nezákonností.

Poslední námitka se týká výkladu ustanovení § 75 odst. 1 zákona o DPH. Stěžovatelka nesouhlasí s tvrzením krajského soudu, že kritériem pro vznik práva na uplatnění odpočtu daně je účel přijatého plnění, úmysl s přijatým plněním naložit určitým způsobem a stav, který nastane až po uplatnění práva na odpočet daně. Naopak se domnívá, že z hlediska zásady objektivity je nutno posuzovat kritérium pro uplatnění odpočtu daně vždy jen ke dni uplatnění odpočtu daně. Má totiž za to, že v případě, že by se situace posuzovala způsobem navrženým krajským soudem a kritéria pro uplatnění odpočtu by se posuzovala na základě budoucího osudu přijatého plnění, který však plátci v okamžiku uplatnění odpočtu nemůže být objektivně znám, potom by šlo nikoli o objektivní, nýbrž o subjektivní posouzení, tj. posuzoval by se vnitřní psychický vztah plátce k přijatému plnění v okamžiku uplatnění odpočtu daně. V tom stěžovatelka spatřuje rozpor se zásadou objektivity. Stěžovatelka dává krajskému soudu za pravdu pouze v tom ohledu, že § 75 odst. 1 zákona o DPH obsahuje slovo „použít“ v budoucím čase a že toto ustanovení má jednoznačně na mysli stav, který nastane v budoucnu, tedy po přijetí zdanitelného plnění. Nicméně s ohledem na zásadu objektivity to nemůže znamenat až tak dalekou budoucnost, tj. budoucnost po uplynutí práva na odpočet daně. Stěžovatelka je názoru, že takovou budoucnost má na mysli až ustanovení § 78 zákona o DPH. Krajský soud tuto právní otázku neposoudil správně a napadený rozsudek trpí nezákonností rovněž z tohoto důvodu. Ve světle všech výše uvedených důvodů stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že se plně ztotožňuje s odůvodněním krajského soudu, ve kterém bylo uvedeno, že elektrické a kanalizační přípojky nelze považovat za součást stavby. Ve vztahu k námitce týkající se § 75 odst. 1 zákona o DPH konstatuje, že stěžovatelka od počátku věděla, jakým způsobem přijatá zdanitelná plnění (nakoupené pozemky) použije, resp. věděla, že přijatá zdanitelná plnění použije k plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně podle § 56 odst. 3 zákona o DPH. V žádném případě tak nemohlo dojít ke změně účelu použití ve smyslu § 78 odst. 8 téhož zákona, neboť účel použití byl stěžovatelce od počátku znám a prodejem vystavěných rodinných domů včetně pozemků došlo i k jeho naplnění. K námitce prekluze opět odkazuje na odůvodnění napadeného rozsudku, v němž krajský soud dospěl k závěru, že námitka prekluze je nedůvodná. V dalším odkázal na své rozhodnutí ze dne 18. 6. 2009, č. j. 3914/09-1300-603995. Navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

Ze správního spisu vyplynuly následující rozhodné skutečnosti. Dne 22. 10. 2007 byla u stěžovatelky protokolem o ústním jednání, č. j. 52886/07/275930/7757, zahájena daňová kontrola mimo jiné na daň z přidané hodnoty za rok 2005, přičemž správce daně od stěžovatelky převzal potřebné účetní a jiné doklady. Následně dne 28. 1. 2008 a 28. 8. 2008 proběhla se stěžovatelkou ústní jednání (protokol č. j. 3175/08/275930/7234 a č. j. 47891/08/275930/7234). Dne 12. 9. 2008 byla se stěžovatelkou při ústním jednání (protokol č. j. 49112/08/275930/7757) projednána zpráva o daňové kontrole č. j. 49111/08/275930/7757. Stěžovatelka při jednání uvedla, že své vyjádření k výsledkům daňové kontroly zašle v písemné podobě do 30. 9. 2008. Dne 4. 12. 2008 byla daňová kontrola uzavřena, přičemž výsledkem daňové kontroly je zpráva o ní z téhož dne, č. j. 49111/08/275930/7757, do které správce daně zapracoval i písemné vyjádření stěžovatelky k výsledkům daňové kontroly. Na základě výsledků daňové kontroly byly správcem daně dne 5. 12. 2008 vydány dodatečné platební výměry č. j. 59726/08/275922606519, č. j. 59727/08/275922606519 a č. j. 59730/08/275922606519 za zdaňovací období srpen, září a prosinec roku 2005, jimiž byla stěžovatelce dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty v celkové výši 901 836 Kč. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že v září a prosinci vydala stěžovatelka daňové doklady, v nichž uplatnila sníženou sazbu za stavbu rodinných domů podle smlouvy o dílo, přičemž do ceny za dílo, která byla účtována se sníženou sazbou, byla zahrnuta rovněž cena bez DPH za zhotovení kanalizace, elektrické přípojky a čističky odpadních vod (dále též jen „čistička“). Z ustanovení § 48 odst. 2 zákona o DPH však podle správce daně vyplývá, že přípojky a čističku nelze považovat za součást stavby, a proto na ně nelze uplatnit sníženou sazbu daně, přestože jsou pro účely převodu považovány za příslušenství stavby hlavní. Správce daně uvedl, že základní sazbě daně podléhá výstavba, rekonstrukce, modernizace, oprava a údržba staveb, které se nacházejí mimo dům, jako např. právě přípojky, kanalizace a čističky. Vycházel přitom především z § 120 a § 121 zákona č. 40/1964

Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), které rozlišují pojmy součást věci a příslušenství věci. Za příslušenství stavby je nutno považovat drobné a jednoduché stavby plnící doplňkovou funkci ke stavbě hlavní. V této souvislosti odkázal na § 139b zákona č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „stavební zákon“), který stanoví, že za jednoduchou stavbu lze považovat přípojky na veřejné rozvodné sítě a kanalizaci. Za drobnou stavbou je pak možno považovat podzemní stavby, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 16 m² a hloubka 3 m , což splňuje čistička odpadních vod. Předmětné přípojky a čističku proto nelze považovat za součást stavby, a proto při jejich výstavbě stěžovatelce vznikla povinnost uplatnit daň na výstupu v základní sazbě daně ve smyslu § 47 odst. 5 zákona o DPH a taktéž jí vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. Správce daně stěžovatelce doměřil daň v základní sazbě za obě tato zdaňovací období.

Dále je ze zprávy patrno, že na stěžovatelku byly v srpnu roku 2005 převedeny pozemky od společnosti ZAJÍMAVÁ PLOCHA s.r.o., přičemž stěžovatelka u těchto přijatých zdanitelných plnění uplatnila odpočet daně v plné výši v daném zdaňovacím období, přestože účelem koupě a záměrem stěžovatelky bylo na těchto pozemcích vystavět rezidenční rodinné domy, což vyplývá nejen z kupních smluv uzavřených mezi stěžovatelkou a společností ZAJÍMAVÁ PLOCHA s.r.o., ale i ze stavebních povolení, rezervačních smluv o prodeji rodinných domků konečným uživatelům a v neposlední řadě z výpovědi zástupce stěžovatelky ze dne 28. 8. 2008, č. j. 47891/08/275930/7234, v níž potvrdil, že předmětné pozemky stěžovatelka zakoupila za účelem výstavby montovaných dřevostaveb, které byly následně prodány konečným uživatelům. Správce daně učinil závěr, že stěžovatelka neměla nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění souvisejících s nákupem pozemků, neboť při následném prodeji těchto pozemků se ve skutečnosti jednalo o osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně podle § 56 odst. 3 zákona o DPH. Stěžovatelka tak porušila § 75 odst. 1 citovaného zákona, podle kterého nemá plátce nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Správce daně proto stěžovatelce doměřil neoprávněně uplatněný odpočet daně v základní sazbě za předmětné zdaňovací období.

Proti všem třem dodatečným platebním výměrům stěžovatelka podala odvolání, v němž vyjádřila nesouhlas se závěry správce daně o nemožnosti uplatnění snížené sazby na elektrickou a kanalizační přípojku a čističku, neboť tyto nejsou součástí stavby ve smyslu § 48 odst. 2 zákona o DPH. Má za to, že nebylo správcem daně nijak odůvodněno, že by dům oddělením kanalizační a elektrické přípojky a čističky nebyl znehodnocen, a tedy že nebylo odůvodněno, proč nejsou výše jmenované předměty součástí domu.

Rovněž stěžovatelka nesouhlasila s výkladem správce daně, který se týkal ustanovení § 75 odst. 1 zákona o DPH a namítala, že nárok na uplatnění odpočtu daně je nutno plátci přiznat ve všech případech, kdy přijaté plnění nebylo v okamžiku uplatnění odpočtu daně dosud použito k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Při aplikaci citovaného ustanovení nelze zkoumat volní stránku věci, tj. zda plátce v okamžiku uplatnění odpočtu daně měl vůli v budoucnu použít přijaté plnění k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Plátce daně totiž v době uplatnění nároku na odpočet daně nemůže vědět, zda přijatá zdanitelná plnění budou či nebudou využita pro plnění podle § 72 odst. 2 téhož zákona. Výklad předmětného ustanovení správcem daně považuje stěžovatelka v rozporu se zásadou objektivity garantovanou právem Evropských společenství. Stěžovatelka v odvolání rovněž uvedla, že pokud v okamžiku aplikace § 75 odst. 1 zákona o DPH dosud přijatá zdanitelná plnění nebyla použita k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně a k takovému použití, k převodu pozemků, dojde teprve v budoucnu, jde podle § 78 odst. 8 téhož zákona o změnu použití. To neznamená, že by plátce daně nějakým způsobem zpětně dodatečně pozbyl nárok na uplatnění odpočtu daně podle § 75 odst. 1 citovaného zákona, který již předtím využil, nýbrž nastupuje institut úpravy daně podle § 78 odst. 3 a 4 zákona o DPH, z něhož jsou však pozemky vyloučeny ve smyslu § 78 odst. 2 téhož zákona. V daném případě v okamžiku uplatnění odpočtu daně nebylo přijaté zdanitelné plnění dosud použito k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Proto nárok na odpočet daně v daném případě existoval a pokud jej stěžovatelka využila, neporušila žádná zákonná ustanovení.

Žalovaný odvolání proti předmětným dodatečným platebním výměrům spojil do jednoho řízení. Potvrdil rozhodnutí správce daně a v plném rozsahu se ztotožnil s jeho argumentací, z níž vyplývá, že stavby v podobě elektrické přípojky, kanalizace a čističky jsou příslušenstvím stavby, nikoli její součástí. Stejně tak se ztotožnil se závěry týkajícími se výkladu § 75 odst. 1 zákona o DPH. Žalovaný uvedl, že ze znění citovaného ustanovení vyplývá, že pro posouzení věci je rozhodující, zda daňový subjekt přijatá zdanitelná plnění použije k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, nikoli skutečnost, zda je k plnění osvobozenému od daně bez nároku na odpočet daně použil v tomtéž zdaňovacím období, jak se domnívá stěžovatelka. V daném případě pak bylo použití přijatého zdanitelného plnění k plnění osvobozenému od daně bez nároku na odpočet daně prokázáno na základě několika důkazních prostředků (kupní smlouvy na předmětné pozemky, stavební povolení na výstavbu rodinných domů, smlouvy o zprostředkování prodeje nemovitostí, uzavřené rezervační smlouvy, doklady o nákupu stavebního materiálu a prací, prohlášení stěžovatelky zaznamenané v protokole o ústním jednání č. j. 47891/08/275930/7234, ve kterém potvrdila, že pozemky byly nakoupeny za účelem výstavby rodinných domků a následného prodeje konečným uživatelům). Žalovaný uvedl, že bylo prokázáno, že stěžovatelka věděla, jakým způsobem budou nakoupené pozemky dále použity, tj. že budou

využity na výstavbu rodinných domů, které budou následně prodány konečným uživatelům. Z dikce § 56 odst. 3 a § 51 zákona o DPH vyplývá, že převod předmětných pozemků s vystavěnými domy je nutno považovat za plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a proto stěžovatelka nebyla oprávněna při koupi těchto pozemků uplatnit odpočet daně. Pokud tak učinila, porušila tím § 75 odst. 1 téhož zákona. V žádném případě nemohlo v daném případě dojít ke změně účelu použití, neboť účel použití byl od počátku znám a prodejem vystavěných rodinných domů včetně pozemků došlo k jeho naplnění. Žalovaný odvolání stěžovatelky zamítl.

Proti tomuto rozhodnutí podala stěžovatelka žalobu ke krajskému soudu, v níž rozvedla argumentaci na podporu svého tvrzení, že předmětné přípojky a čistička jsou součástí stavby hlavní, nikoli jejím příslušenstvím. Má za to, že stavební předpisy nejsou způsobilé k doložení, že elektrické a kanalizační přípojky a čistička odpadních vod jsou v konkrétním případě příslušenstvím stavby. Zdůrazňuje, že vyjmenované předměty neplní k domu pouze doplňkovou funkci a nelze je od domu oddělit, aniž by se tím dům znehodnotil. Ve vztahu k výkladu § 75 odst. 1 zákona o DPH především namítala, že toto ustanovení je nutno vykládat na základě kritérií objektivních a nikoli subjektivních, tj. na základě existence či neexistence budoucího záměru, resp. na základě volní stránky daňového subjektu či vnitřního psychického vztahu daňového subjektu ke zdanitelnému plnění. Stěžovatelka rovněž odmítla závěr žalovaného o tom, že v daném případě nemohlo dojít ke změně účelu použití přijatelných zdanitelných plnění. Uvedla, že § 78 zákona o DPH plně dopadá na předmětný případ, neboť toto ustanovení se užije na situace, kdy plátce při pořízení majetku uplatní nárok na odpočet daně a majetek použije pro účely, pro které nárok na odpočet daně nemá. Právě k takové situaci v právě posuzované věci podle stěžovatelky došlo. Během jednání před krajským soudem zástupce stěžovatelky nad rámec žaloby namítl prekluzi práva daň z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období vyměřit či doměřit.

Krajský soud se nejdříve zabýval otázkou prekluze. Dospěl k závěru, že tato námitka je nedůvodná. Prekluzivní lhůta byla totiž řádně přerušena zahájením daňové kontroly dne 22. 10. 2007, přičemž předmětem daňové kontroly byla daň z příjmů a daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2005. Z daného vyplývá, že správce daně mohl realizovat své právo vyměřit daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2005 až do konce roku 2010.

Za nedůvodnou považoval krajský soud rovněž námitku týkající se povahy elektrické a kanalizační přípojky a čističky ve vztahu k domu jako ke stavbě hlavní. Uvedl, že předmětné stavby jsou samostatnými stavbami a pro takové stavby nepřipouští zákon o DPH při jejich dodání možnost uplatnění snížené sazby. Krajský soud dále uvedl, že má za to, že ve smyslu § 48 odst. 2 zákona o DPH do kategorie snížené sazby nelze začlenit nic, co by vybočovalo z půdorysu domu či bytu a co by jako součást do nich nebylo zabudováno či zamontováno. Uvedl, že

čistě na základě výkladu § 48 odst. 2 citovaného zákona lze dospět k závěru, že předmětné přípojky a čistička nemohou být součástí domu, neboť do něj nejsou zabudovány či zamontovány, a není příhodné se při jeho výkladu podpůrně dovolávat institutů občanskoprávních či stavebněprávních. Samotné použití pojmu „součást“ v § 48 odst. 2 zákona o DPH ještě podle krajského soudu neznamená, že tímto pojmem měl zákonodárce na mysli právě institut „součást věci“ podle § 120 občanského zákoníku. Polemiku o tom, zda se v daném případě jedná o součást nebo příslušenství, považuje za nepřípadnou.

Námitce týkající se oprávněnosti uplatnění odpočtu daně krajský soud taktéž nepřisvědčil. Zcela se ztotožnil se závěry žalovaného, že ze správního spisu je nepochybně prokázáno, že si stěžovatelka již při uplatnění nároku na odpočet daně při koupi pozemků byla vědoma toho, že je kupuje za účelem, aby na nich následně vystavěla rodinné domy a prodala je konečným uživatelům. Stěžovatelka si tedy byla plně vědoma, že přijatá zdanitelná plnění použije k uskutečnění plnění osvobozených od daně ve smyslu § 56 odst. 3 zákona o DPH, a proto neoprávněně a v rozporu s § 75 odst. 1 téhož zákona při koupi předmětných pozemků uplatnila nárok na odpočet daně. Proti rozhodnutí krajského soudu podala stěžovatelka výše specifikovanou kasační stížnost.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu z důvodů v této stížnosti uplatněných a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejdříve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou prekluze, v níž stěžovatelka uvedla, že zahájení daňové kontroly v daném případě nemohlo způsobit přerušení běhu prekluzivní lhůty k vyměření či doměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, neboť k tomu může dojít pouze pokud je jejím účelem dodatečné vyměření daně, o čemž musí být daňový subjekt zpraven. V daném případě však k žádnému sdělení správce daně o tom, že účelem daňové kontroly je dodatečné vyměření daně, natož pak důvodů tohoto vyměření, nedošlo.

Podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků *pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.*

Dle odstavce druhého téhož ustanovení *byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.*

Z ustanovení § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že *daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona.*

Daňová kontrola je institutem, který opravňuje správce daně vykonávat kontrolu nad jemu svěřenou činností vymezenou v § 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, kterou je především činnost stanovení a vybírání daně. Je obecným institutem upraveným v části první zákona o správě daní a poplatků, který může najít svého uplatnění v různých fázích daňového řízení. Přitom z ustálené rozhodovací praxe soudů vyplývá, že daňová kontrola není samostatným řízením, ani samostatnou fází daňového řízení (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, http://nalus.usoud.cz, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publikované pod č. 735/2006 Sb. NSS, všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Z povahy věci však vyplývá, že správce daně zpravidla k uplatnění tohoto institutu přistoupí až ve fázi skončení zdaňovacího období a rovněž až po uplynutí lhůty k podání daňového přiznání. Jedná se totiž o úkon správce daně, resp. soubor úkonů, jímž správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně, přičemž se daňová kontrola provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle zákona o správě daní a poplatků. Tímto účelem je podle § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků *stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy*. Daňová kontrola je zahájena dnem, kdy je daňový subjekt, příp. jeho zástupce, vyrozuměn o prvním faktickém úkonu, který správce daně vůči daňovému subjektu ve věci daňové kontroly učinil. Ukončena je sepsáním a podepsáním zprávy, tedy souboru relevantních poznatků, které vyplynuly z daňové kontroly. Přestože tato zpráva není rozhodnutím a na jejím základě ještě nejsou daňovému subjektu ukládány povinnosti nebo přiznávána práva ve smyslu § 32 zákona o správě daní a poplatků, je nutno konstatovat, že je nezbytným podkladem pro případné následné vydání rozhodnutí správce daně v daňovém řízení. Dojde-li správce daně na základě daňové kontroly k závěru, že kontrolovaný daňový subjekt nesplnil řádně své daňové povinnosti, je oprávněn v takovém případě vydat rozhodnutí, kterými daňovému subjektu dodatečně jeho daňovou povinnost vyměří. Z daného vyplývá, že úkony správce daně, které činí v rámci daňové kontroly, mohou vyústit v dodatečné vyměření daně. V takovém případě je potom nutno úkon správce daně, kterým daňovou kontrolu zahajuje, považovat obecně za úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, tj. za úkon způsobilý ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků přerušit běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Tento závěr potvrzuje rovněž ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, publikovaném pod č. 634/2005 Sb. NSS, Nejvyšší správní

soud uvedl, že „*za úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, který určuje nový běh prekluzivní tříleté lhůty k vyměření či doměření daně, je nutno ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu* (zákona o správě daní a poplatků - pozn. Nejvyššího správního soudu) *považovat daňovou kontrolu jako jeden celek. Byla-li tedy správcem daně před uplynutím lhůty stanovené v ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu zahájena daňová kontrola, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o jejím zahájení zpraven (pro úplnost je nutno upřesnit, že daňová kontrola je zahájena dnem, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně)*“. Rovněž v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96, publikovaném pod č. 1480/2008 Sb. NSS, bylo uvedeno, že „*úkon přerušující běh prekluzivní lhůty (§ 47 odst. 2 daňového řádu) musí směřovat k vyměření daně či jejímu dodatečnému stanovení a daňový subjekt musí být o tomto úkonu zpraven. Zejména z druhé podmínky je zjevné, že se musí jednat o úkon učiněný vůči daňovému subjektu, tj. o úkon správce daně. Daňová kontrola podle § 16 daňového řádu je (tak jako v posuzované věci) nepochybně úkonem směřujícím k vyměření daně ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu.*“ Lze tedy uzavřít, že zahájení daňové kontroly je úkonem, který přerušuje prekluzivní lhůtu pro vyměření či doměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že za takový úkonem není možno považovat pouhé formální zahájení daňové kontroly správcem daně, aniž by při jejím zahájení projevil faktickou vůli skutečně daňovou kontrolu provádět. V naposledy citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu byl vyjádřen závěr, že formální sepis protokolu o zahájení daňové kontroly za úkon směřující k vyměření daně a přerušující běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 citovaného zákona považovat nelze, provedl-li správce daně první faktický úkon daňové kontroly deset měsíců po jejím formálním zahájení a více než čtyři měsíce po datu, kdy měla uplynout prekluzivní lhůta pro možné doměření daně. V právě posuzovaném případě však byla daňová kontrola u stěžovatelky zahájena dne 22. 10. 2007 protokolem o ústním jednání č. j. 52886/07/275930/7757, přičemž z protokolu vyplývá, že správce daně zároveň od stěžovatelky převzal potřebné účetní a jiné doklady. Následně dne 28. 1. 2008 proběhla se stěžovatelkou ústní jednání (protokol č. j. 3175/08/275930/7234). Daňová kontrola byla uzavřena dne 4. 12. 2008, přičemž výsledkem daňové kontroly je zpráva o ní z téhož dne č. j. 49111/08/275930/7757. Na základě výsledků daňové kontroly byly správcem daně dne 5. 12. 2008 vydány dodatečné platební výměry č. j. 59726/08/275922606519, č. j. 59727/08/275922606519 a č. j. 59730/08/275922606519 za zdaňovací období srpen, září a prosinec roku 2005, jimiž byla stěžovatelce dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období v celkové výši 901 836 Kč.

Z právě uvedeného je patrno, že správce daně řádně daňovou kontrolu zahájil, přičemž Nejvyšší správní soud nemá pochyb o tom, že její zahájení

protokolem o ústním jednání ze dne 22. 10. 2007, č. j. 52886/07/275930/7757, je nutno ve světle výše uvedeného považovat za úkon, který je způsobilý přerušit běh tříleté prekluzivní lhůty k vyměření či doměření daně. Přitom o jejím zahájení byla stěžovatelka řádně zpravena. Původní prekluzivní lhůta pro vyměření či doměření daně z přidané hodnoty pro předmětná zdaňovací období (srpen, září, prosinec 2005) končila až v roce 2008, a proto byla-li daňová kontrola zahájena již v roce 2007, byla zahájena v rámci běhu předmětné prekluzivní lhůty a její běh přerušila. Nová prekluzivní lhůta proto končila dne 31. 12. 2010, přičemž daň z přidané hodnoty byla za předmětná zdaňovací období stěžovatelce pravomocně doměřena rozhodnutím žalovaného již dne 18. 6. 2009.

Na závěr k této námitce zdejší soud uvádí, že z ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že přerušit běh prekluzivní lhůty je způsobilý úkon, který směřuje k vyměření nebo doměření daně, o němž je daňový subjekt zpraven. Z daného je tedy patrno, že pro to, aby nastaly účinky předmětného ustanovení, je nutno, aby správce daně učinil úkon, který směřuje k vyměření či doměření daně, a aby o takovém úkonu byl daňový subjekt zpraven. Z tohoto ustanovení však nelze dovodit, že by byl správce daně při zpravení daňového subjektu o takovém úkonu zároveň povinen ho informovat také o tom, že předmětný úkon směřuje konkrétně k dodatečnému vyměření daně a z jakých důvodů. Takovou povinnost nelze ani při extenzívním výkladu předmětného ustanovení dovodit. Pro případ, že tato námitka stěžovatelky měla vyjadřovat zpochybnění daňové kontroly pro neuvedení důvodů jejího zahájení, resp. nesdělení konkrétních pochybností, na jejichž základě byla správcem daně daňová kontrola zahájena, zdejší soud uvádí, že daňovou kontrolu je nutno považovat za preventivní nástroj, jehož předmětem je přezkoumání či ověření splnění daňové povinnosti daňovým subjektem. Jejím podstatným znakem je možnost jejího namátkového provedení, tj. správce daně nemusí a priori disponovat podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti Tyto znaky jsou typické pro jakékoliv kontroly prováděné v oblasti veřejné správy (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, publikovaný pod č. 1983/2010 Sb. NSS, a zejména pak rozsudek ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, publikovaný pod č. 2000/2010 Sb. NSS). Lze tedy uzavřít, že správce daně není povinen při sdělení o zahájení daňové kontroly rovněž informovat daňový subjekt o tom, že účelem zahájení je konkrétně doměření daně a z jakých důvodů. Pro to, aby zahájení daňové kontroly mělo účinky předpokládané v § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, je však podstatné, aby správce daně daňovou kontrolu nejen formálně zahájil, ale rovněž učinil faktické úkony směřující k vyměření nebo doměření daně, resp. učinil konkrétní kontrolní úkony, jako např. v daném případě, kdy si správce daně při zahájení kontroly rovněž od stěžovatelky vyžádal podklady, které se staly jejím předmětem. Ve světle všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud považuje námitku prekluze za nedůvodnou.

Následně se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu z důvodu jeho nesrozumitelnosti. K danému zdejší soud nejdříve uvádí, že má-li jakékoli rozhodnutí krajského soudu projít testem přezkoumatelnosti, je třeba, aby se ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jednalo o rozhodnutí srozumitelné a opřené o dostatek důvodů. V čem lze spatřovat tyto jednotlivé atributy testu přezkoumatelnosti, však soudní řád správní nestanoví, a proto je třeba vycházet především z toho, co vytvořila dosavadní judikatura správních soudů. „*Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné.*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publikovaný pod č. 244/2004 Sb. NSS). Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaného pod č. 133/2004 Sb. NSS, „*lze za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán.*“ Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí krajského soudu z důvodu jeho nesrozumitelnosti, kterou spatřuje v tom, že krajský soud nejdříve uvedl, že v daném případě je nerozhodné, zda stavby přípojek a čističky lze nebo nelze považovat za příslušenství či součást věci hlavní z pohledu občanskoprávního či stavebněprávního, a přitom při svých závěrech vycházel z rozhodnutí Nejvyššího soudu, a rovněž z důvodu, že krajský soud učinil závěry z tohoto rozsudku Nejvyššího soudu, které se však týkaly pouze přípojek kanalizačních, nikoli přípojek elektrických. Přestože se může argumentace krajského soudu jevit v podání stěžovatelky nekonzistentní, Nejvyšší správní soud neshledal, že by kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu trpělo nesrozumitelností ve smyslu výše uvedeného. Nejvyšší správní soud totiž zjistil, že v daném případě lze jednoznačně rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, jak bylo rozhodnuto a o jaké věci, kdo jsou účastníci řízení, kdo byl rozhodnutím zavázán, apod. Námitku nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti proto nepovažuje za důvodnou.

Podle § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud povinen se nepřezkoumatelností krajského soudu zabývat i z moci úřední. Vzhledem k tomu, že zdejší soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným pro jeho nesrozumitelnost, přezkoumal rozsudek krajského soudu rovněž v ohledu, zda netrpí nepřezkoumatelností spočívající v nedostatku důvodů. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003,

č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaného pod č. 133/2004 Sb. NSS vyplývá, že „*nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny.*“ V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaném pod č. 689/2005 Sb. NSS bylo uvedeno, že „*není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.*“ Nejvyšší správní soud shledal, že krajský soud při svém rozhodování vycházel ze skutečností vyplývajících ze správního spisu a rovněž jakým způsobem se se žalobními námitkami stěžovatelky vypořádal. Proto zdejší soud nedospěl k závěru, že by v daném případě bylo nezbytné zrušit napadený rozsudek z důvodů jeho nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Nejvyšší správní soud tak nepřezkoumatelnost z důvodů nesrozumitelnosti ani nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů neshledal.

Nejvyšší správní soud proto přistoupil k věcnému přezkoumání napadeného rozsudku krajského soudu v mezích kasačních námitek. Nejdříve se zabýval námitkou týkající se povahy elektrických a kanalizačních přípojek a čističky odpadních vod ve vztahu k domu ve smyslu § 48 odst. 2 zákona o DPH. Z kasační stížnosti stěžovatelky je patrno, že má za to, že předmětné přípojky a čističku je nutno považovat za součást domu, neboť jsou ve smyslu citovaného ustanovení do něj napevno zabudované a zamontované, a proto podléhají jako celek s bytovým domem snížené sazbě DPH. Naopak jak žalovaný, tak krajský soud jsou názoru, že takový závěr není správný. Krajský soud dospěl k tomu, že zákon o dani z přidané hodnoty v § 48 odst. 2 jednoznačně určuje, u jakých kategorií zdanitelných plnění a za jakých podmínek může být uplatněna snížená sazba daně. Přípojky ani čističku za součást domu ve smyslu § 48 odst. 2 zákona o DPH nepovažuje. Navíc přípojky jsou stavbami samostatnými, proto nemohou být součástí domu, a stejně jako čistička odpadních vod vybočují z hranic půdorysu domu, a proto nemohou snížené sazbě jako celek s domem podléhat. Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěry krajského soudu, že v předmětném případě nelze na předmětné přípojky a čističku odpadních vod sníženou sazbu daně aplikovat. Vycházel při tom z následujících úvah.

Podle § 48 odst. 2 zákona o DPH *u dodání bytového domu, rodinného domu a bytu, a to i nedokončených, včetně stavebních a montážních prací spojených s jejich výstavbou, rekonstrukcí, modernizací a opravami včetně konstrukcí, materiálů, strojů a zařízení, které se do nich jako jejich součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují, se uplatní snížená sazba daně. Snížená sazba daně se neuplatní u stavebních a montážních prací spojených s rekonstrukcí, modernizací a opravami výhradně nebytových prostor bytových domů a rodinných domů.*

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem krajského soudu, že sám zákon o dani z přidané hodnoty v citovaném ustanovení určuje, u jakých kategorií zdanitelných plnění a za jakých konkrétních podmínek může být uplatněna snížená sazba daně. Ve vztahu ke konstrukcím, materiálu, strojům či zařízením, aby podléhaly stejně jako dům snížené sazbě DPH, citované ustanovení uvádí, že musí být do tohoto domu zabudovány či zamontovány jako jejich součást. Jinými slovy musí být zamontovány či zabudovány přímo do domu, následkem čehož se stanou jeho součástí. To znamená, že budou tvořit zpravidla jeho vnitřní vybavení. Těmto podmínkám odpovídají např. takové konstrukce, materiály, stroje či zařízení jako jsou vnitřní odpadové šachty, vnitřní rozvody elektroinstalace, vnitřní rozvody studené a teplé vody, ale i zabudovaná kuchyňská linka, vestavěné skříně, klimatizační zařízení, výtahy, kotle, radiátory a další.

V nyní projednávané věci bylo tedy nutno posoudit, zda lze předmětné elektrické a kanalizační přípojky, jakož i čističku odpadních vod, považovat za konstrukci, materiál, stroj či zařízení ve výše uvedeném smyslu § 48 odst. 2 zákona o DPH. Zdejší soud má za to, že se v daném případě bude jednat nejspíše o zařízení, a proto následně bude odkazovat již jen na zařízení ve výše uvedeném smyslu. Po posouzení věci dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že uvedená zařízení musí být z povahy věci s bytovým domem jistým způsobem pevně spojena, neznamená to však samo o sobě, že jsou do nich jako jejich součást zabudovány. Stěžovatelka neprokázala, ani nic v tomto smyslu netvrdila, že by předmětná zařízení byla do stavby domu zabudována či zamontována a tvořila tak její vnitřní součást ve výše uvedeném smyslu citovaného ustanovení. Přitom z povahy předmětných zařízení vyplývá, že jejich přímé zabudování do bytového domu není obvyklé. Stěžovatelka v kasační stížnosti pouze podotkla, že jako součást mohou být do domu i bytu zabudovány i zamontovány elektrická přípojka, kanalizační přípojka i čistička odpadních vod, a že z obecné zkušenosti je známo, že závisí pouze na technických okolnostech. K technickému provedení v daném případě však nic konkrétního, co by prokazovalo splnění kritérií § 48 odst. 2 zákona o DPH, nepředestřela, a tím neunesla důkazní břemeno ohledně povahy předmětných zařízení v tomto konkrétním případě.

Navzdory právě uvedenému se Nejvyšší správní soud neztotožňuje s dílčím závěrem krajského soudu, který uvedl, že do kategorie součásti bytového domu nelze začlenit nic, co by vybočovalo z půdorysu tohoto domu. Zdejší soud

má za to, že přestože tento závěr bude ve většině případů posouzení součástí domů naplněn, nelze jej zcela zobecnit, jak učinil krajský soud. Uvedený závěr totiž z dikce zákona nevyplývá, a proto by znamenal nepřípustný extenzivní výklad tohoto zákonného ustanovení. Nelze totiž vyloučit skutečnost, že by určitá věc byla zabudována či zamontována do domu takovým způsobem, že by bylo nutno ji za jeho součást považovat, a zároveň by vybočovala v nějaké části z jeho půdorysu. V tomto ohledu je proto zdejší soud nucen tento právní závěr krajského soudu korigovat. Je však třeba zdůraznit, že tento dílčí závěr neměl vliv na správnost výroku přezkoumávaného rozsudku. Krajský soud totiž zhodnotil podstatu sporu správně a nepochybil, když žalobu správně zamítl, přičemž je patrno, o jaké důvody své rozhodnutí opřel. Proto Nejvyšší správní soud nepřistoupil ke zrušení napadeného rozsudku pro nesprávné posouzení právní otázky. Takový postup je přitom zcela v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, kdy např. v rozsudku ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 23/2005 - 93, publikovaném pod č. 781/2006 Sb. NSS, či v rozsudku ze dne 19. 1. 2006, č. j. 2 Afs 100/2005 - 106, vyslovil názor, že pokud je výrok rozhodnutí krajského soudu věcně správný, lze právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu korigovat dílčí nesprávné závěry krajského soudu bez toho, aby rozhodnutí krajského soudu bylo zrušeno, nicméně pouze v případě, že závěry krajského soudu jsou sice nesprávné, avšak přezkoumatelné.

V návaznosti na dané Nejvyšší správní soud rovněž přisvědčil závěru krajského soudu, že skutečnost, zda se jedná o součást domu nebo jeho příslušenství ve smyslu občanskoprávním, není pro posouzení dané věci zásadní, neboť jak bylo již uvedeno, při posouzení otázky, zda jsou či nejsou předmětné přípojky a čistička součástí bytového domu, je v daném případě možno vycházet pouze z dikce zákona o DPH. Pokud krajský soud odkázal ve svém odůvodnění na judikaturu Nejvyššího soudu, konkrétně na jeho rozsudek ze dne 4. 11. 2003, sp. zn. 22 Cdo 1308/2003, ze kterého vyplývá, že kanalizační přípojky je nutno považovat za samostatné stavby, neshledává zdejší soud ani na tomto postupu pochybení, které by mělo vliv na zákonnost rozhodnutí. Toto konstatování lze považovat za pouhé doplnění výše uvedeného závěru, které sice není pro posouzení právě projednávané otázky rozhodné, nicméně z něj vyplývá, že z pohledu soukromoprávního je nutno kanalizační přípojky považovat za stavby samostatné, a jako takové za věci samostatné, které nemohou být součástí věci jiné. Stěžovatelce lze přisvědčit pouze v tom, že krajský soud pochybil, když závěry o samostatné stavbě vztáhl rovněž k přípojkám elektrickým, přestože Nejvyšší soud se ve zmiňovaném rozsudku explicitně vyslovil jen k přípojkám kanalizačním. Takové zobecnění bez dalšího vysvětlení Nejvyšší správní soud neshledává správným. Nicméně ani toto pochybení nelze považovat za pochybení takového charakteru, že by mělo vliv na zákonnost rozhodnutí krajského soudu. Nejvyšší správní soud opakuje, že za podstatné je totiž nutno v daném případě považovat to, že předmětné elektrické přípojky, jakož i kanalizační přípojky a čističku odpadních vod, nelze podle § 48

odst. 2 zákona o DPH považovat za součást předmětného domu z výše uvedených důvodů.

Následně se zdejší soud zabýval zbývající námitkou, která se týká výkladu ustanovení § 75 odst. 1 zákona o DPH. Stěžovatelka nesouhlasí s tvrzením krajského soudu, že kritériem pro vznik práva na uplatnění odpočtu daně je účel přijatého plnění, úmysl s přijatým plněním naložit určitým způsobem a stav, který nastane až po uplatnění práva na odpočet daně.

Podle § 75 odst. 1 zákona o DPH *nárok na uplatnění odpočtu daně nemá plátce u přijatých zdanitelných plnění, která použije k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně uvedených v § 51, a to včetně uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko, pokud tento zákon nestanoví jinak [§ 72 odst. 2 písm. d)].*

Podle § 51 odst. 1 písm. e) téhož zákona *při splnění podmínek stanovených v § 52 až 62 je od daně bez nároku na odpočet daně osvobozen převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení (§ 56).*

Ustanovení § 56 odst. 3 téhož zákona stanoví, že *převod pozemků, včetně finančního pronájmu, je osvobozen od daně, s výjimkou převodu stavebních pozemků. Stavebním pozemkem se pro účely tohoto zákona rozumí nezastavěný pozemek, na kterém může být podle stavebního povolení provedena stavba spojená se zemí pevným základem. Nezastavěným pozemkem se rozumí pozemek, na kterém není stavba jako věc.*

V nyní posuzovaném případě stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet daně při nákupu pozemků od společnosti ZAJÍMAVÁ PLOCHA s. r. o., přičemž na těchto pozemcích vystavěla tři domy s bytovými jednotkami. Tyto pozemky s vystavěnými domy následně v jiném zdaňovacím období prodala konečným uživatelům. Stěžovatelka má za to, že nárok na odpočet daně uplatnila oprávněně, neboť z hlediska zásady objektivity je nutno posuzovat kritérium pro uplatnění odpočtu daně vždy jen ke dni uplatnění odpočtu daně. Má za to, že přestože § 75 odst. 1 zákona o DPH obsahuje slovo „použít“ v budoucím čase, s ohledem na zásadu objektivity to nemůže znamenat až tak dalekou budoucnost, tj. budoucnost po uplynutí práva na odpočet daně. Je názoru, že takovou budoucnost má na mysli až ustanovení § 78 zákona o DPH. Krajský soud naopak v odůvodnění uvedl, že ze skutkových zjištění je nepochybné, že stěžovatelka již při zakoupení pozemků od společnosti ZAJÍMAVÁ PLOCHA s. r. o. zamýšlela na předmětných pozemcích vystavět rodinné domy, a proto již od počátku věděla, že přijatá zdanitelná plnění použije k uskutečnění plnění osvobozených od daně. Nebyla tedy ve smyslu § 75 odst. 1 zákona o DPH oprávněna nárok na odpočet daně ve fázi nákupu

předmětných pozemků uplatnit, neboť věděla, že přijatá zdanitelná plnění následně použije k uskutečnění plnění osvobozených od daně, jak se ostatně také stalo.

Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu. Stejně jako on dospěl k závěru, že v daném případě není pochyb o tom, že stěžovatelka od počátku zamýšlela, že přijaté zdanitelné plnění použije k uskutečnění plnění osvobozeného od daně. Tento její počáteční záměr dokazují mimo jiné např. kupní smlouvy na předmětné pozemky, v nichž bylo uvedeno, že účelem jejich prodeje je rezidenční výstavba bytových domů, dále stavební povolení, smlouvy o zprostředkování prodeje nemovitosti a v neposlední řadě rovněž výpověď zástupce stěžovatelky zaznamenaná v protokolu o ústním jednání ze dne 28. 8. 2008, č. j. 47891/08/275930/7234, v němž na dotaz, za jakým účelem předmětné pozemky nakoupila, uvedl, že „tyto pozemky byly nakoupeny za účelem výstavby montovaných dřevostaveb (trojdomů), které byly následně prodány konečným uživatelům“. Nejvyšší správní soud podotýká, že správce daně a krajský soud byly oprávněni hodnotit její záměr a úmysl v okamžiku uplatnění daňového odpočtu, přestože k jeho uskutečnění došlo až po té, kdy uplatnila tento nárok na odpočet daně. Bylo totiž zcela zřejmé, že stěžovatelka od počátku zamýšlela s přijatým zdanitelným plněním naložit výše uvedeným způsobem, jak vyplývá z uvedených důkazů. Stěžovatelka navíc tyto skutečnosti nijakým způsobem nevyvracela, místo toho jen namítala, že takový postup hodnocení záměru daňového subjektu do daleké budoucnosti je v rozporu se zásadou objektivy. Nejvyšší správní soud má však za to, že v daném případě k žádnému porušení zákona ani zásady objektivity nedošlo. Z výše uvedeného je zcela jednoznačně patrno, že podmínky pro aplikaci § 75 odst. 1 zákon o DPH byly splněny již při neoprávněném uplatnění odpočtu daně, když byl úmysl stěžovatelky uskutečnit zdanitelné plnění bez nároku na odpočet jasně znám již v době nakoupení předmětných pozemků od společnosti ZAJÍMAVÁ PLOCHA s. r. o. Navíc je nutno podotknout, že prodejem vystavěných rodinných domů včetně pozemků došlo také k jeho realizaci. Proto stěžovatelka nebyla podle citovaného ustanovení oprávněna nárok na odpočet daně u těchto přijatých plnění uplatnit. Na tom nic nemění ani skutečnost, že k faktickému uskutečnění záměru nedošlo k okamžiku uplatnění nároku na odpočet daně, k čemuž směřuje argumentace stěžovatelky. Nejvyšší správní soud má totiž za to, že i v takovém případě jsou daňové subjekty povinny předmětnému ustanovení dostát. V opačném případě by toto ustanovení zcela postrádalo smysl, neboť daňové subjekty by s uskutečněním plnění osvobozeným bez nároku na odpočet daně vždy vyčkaly až na uplynutí okamžiku, ke kterému je nutno nárok na odpočet daně za přijatá zdanitelná plnění uplatnit, a tento nárok by pak bez dalšího uplatňovaly. Ve světle právě předestřeného Nejvyšší správní soud neshledal ani tuto námitku důvodnou.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelkou uplatněné kasační námitky nejsou ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu důvodné. Protože v řízení nebyly shledány ani jiné

nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítnuta. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Správnímu orgánu podle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 9. června 2011

JUDr. Radan Malík
předseda senátu