



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **RAMET C.H.M. a. s.**, se sídlem Letecké 1110, Kunovice, zast. advokátem JUDr. Vladimírem Škrétou, se sídlem AK v Liberci, U Soudu 363/10, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. března 2009, č. j. 31 Ca 182/2007 - 65,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 3. března 2009, č. j. 31 Ca 182/2007 - 65, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Výše označeným rozsudkem krajského soudu byla zamítnuta žaloba žalobce (dále „stěžovatel“) proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 7. 2007, č. j. 9379/07-1300-703305, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele ve věci nevrácení uplatněného nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období prosinec 2004 podaném dne 18. 1. 2006.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody podle ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“); tvrdí, že se žalovaný a poté i krajský soud dopustili nesprávného výkladu hmotného a procesního práva. Stěžovatel v obsáhlé kasační stížnosti opětovně shrnuje průběh daňového řízení a poukazuje na jeho vady, opakuje uplatněné žalobní námítky a cituje argumentaci z odůvodnění krajského soudu. Stěžovatel namítá vady odvolacího řízení spočívající v porušení zásady dvojinstančnosti a chybně vedeném dokazování, neboť stěžovatel nemohl účelně a právně relevantně doplňovat odvolání, vznášet argumenty a navrhnout důkazní prostředky; správní orgány nepřipustně omezily právo stěžovatele na účast v daňovém řízení. Krajský soud se v odůvodnění svého rozhodnutí především nevyjádřil k námitce stran změny právního názoru, který zaujal žalovaný, když platební výměr odůvodnil

na základě jiného ustanovení zákona. Soud pouze uvedl, že nad rámec poučovací povinnosti byl stěžovatel správcem daně v odůvodnění platebního výměru upozorněn na znění § 56 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „ZDPH“) a tím i na možnost, že toto plnění je od daně osvobozeno; dále soud konstatoval, že pokud ani poté stěžovateli nebyl znám důvod neuznání uplatněného nadměrného odpočtu, bylo možno nahlédnout do správního spisu, resp. požádat o sdělení rozdílu. Stěžovatel s takovým závěrem soudu nesouhlasí a tvrdí, že v průběhu daňového řízení u správce daně měl za to, že důvodem neuznání nároku bylo pouze nepředložení relevantních daňových dokladů, i v případě, že by do spisu nahlédl, nezjistil by existenci žádného důkazního prostředku svědčícího pro osvobození od daně z přidané hodnoty podle ust. § 56 ZDPH. Z prosté citace tohoto ustanovení v odůvodnění platebního výměru, nelze dle stěžovatele dovozovat, že byl stěžovatel nějakým způsobem poučen konkrétně ve vztahu k uplatněnému nároku na odpočet. Stěžovateli není zřejmá souvislost citovaného ustanovení k dané věci a ani neví, proč správce daně uvedené ustanovení citoval. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvádí, že „... *důkazní prostředky, které si správce daně v průběhu daňového řízení opatřil, osvědčily, že předmětné přijaté plnění bylo plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně ve smyslu ust. § 51 odst. 1 písm. e) ZDPH, resp. § 56 odst. 1 ZDPH.*“ Takový závěr však z odůvodnění platebního výměru nevyplývá. Pokud žalovaný překvalifikoval právní názor správce daně, že nárok nebyl uznán z důvodu chybějících daňových dokladů na právní názor, že se jednalo o plnění osvobozené, měl stěžovatele seznámit s odlišnou právní kvalifikací; pokud tak neučinil, porušil zásadu dvojinstančnosti. Stěžovatel v této souvislosti uvádí rozhodnutí NSS č. j. 4 Afs 34/2003 - 74, 8 Afs 61/2005 - 79, 5 Afs 30/2005 - 98, 8 Afs 12/2005 - 92. Právní závěry učiněné krajským soudem dle stěžovatele nejsou v souladu s obsahem listin správního spisu. Obsahem výzvy správce daně bylo pouze odstranění pochybností, že odpočty byly uplatněny v souladu s § 73 odst. 1 ZDPH, stěžovatel byl vyzván k doložení daňových dokladů v souladu s ust. § 28 odst. 7 ZDPH, tzn. odstraňoval pochybnosti s ohledem na odkaz ust. § 73 cit. zákona, tzn., zda existují daňové doklady vystavené plátcem daně, které jsou řádně zaúčtovány; stěžovatel neměl odstraňovat pochybnosti o tom, zda se jednalo o zdanitelné plnění, jak nesprávně soud konstatuje. Stěžovatel nepovažuje za pravdivé tvrzení krajského soudu, že správce daně v rámci vytykácího řízení zjistil, že se jednalo o osvobozené plnění; tyto skutečnosti byly zjišťovány až v rámci odvolacího řízení, s tím však stěžovatel nebyl seznámen.

Stěžovatel dále namítá, že nebyl účasten při výslechu svědka, tvrzení soudu o tom, že rozhodnutí žalovaného se o takový důkaz neopírá opět není v souladu se spisovým materiálem, neboť ve spise se nachází písemnost Finančního úřadu ve Veselí nad Moravou – protokol o ústním jednání č. j. 36244/06 ze dne 8. 6. 2006, kde de facto došlo k výslechu svědka vypovídajícího o důležitých okolnostech daňového řízení. Z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že po podání odvolání žalovaný, resp. správce daně doplňoval řízení, a to u subjektu AIRCRAFT INDUSTRIES, a. s., jehož statutární orgán či zástupce vypovídali jako svědci. Rovněž nebylo stěžovateli známo, že správce daně postupoval dle ust. § 34 daňového řádu a vyzval katastrální úřad k vydání či zapůjčení dokumentace.

Dle tvrzení stěžovatele se krajský soud řádně nevypořádal s námitkami, které byly uplatněny ohledně výkladu správce daně stran daňového dokladu a jeho náležitostí s odkazem na judikaturu ESD v odvolání výslovně uvedenou. Správce daně nerespektoval názor ESD, že „*nárok na odpočet nemůže být v zásadě omezen*“, pokud z formálních důvodů chybějících náležitostí dokladu byl odmítnut nárok na odpočet daně, je to v rozporu s judikaturou ESD. Nebylo odůvodněno, proč by doklad dle věty první ust. § 28 odst. 7 ZDPH postrádající údaje běžného daňového dokladu nebyl daňovým dokladem, když druhá věta není v podmínovacím vztahu k větě první. Nebylo ani vysvětleno, proč byly odmítnuty odkazy stěžovatele na citovanou judikaturu. Z odůvodnění rozsudku není zřejmé, jaké zaujal soud stanovisko k právní otázce, zda existence či neexistence formálně správného daňového dokladu je podmínkou k uplatnění nároku

na odpočet daně v souvislostech výše uvedených. Stěžovatel rovněž namítá, že žalovaný dospěl k závěru, že na předmětné stavby se vztahuje osvobození od daně dle § 56 odst. 1 ZDPH, zcela však opomíjí podstatou část zákonného znění a soustředí se pouze na okamžik nabytí. Převod staveb, bytů a nebytových prostor je však od daně osvobozen po uplynutí tří let od nabytí nebo kolaudace; přičemž kolaudací se pro účely ZDPH rozumí dle ust. § 4 odst. 3 písm. e) zákona kolaudace nové stavby a též kolaudace, která je provedena po změně stavby podle zvláštního právního předpisu, pokud cena této změny bez daně je vyšší než 30% zůstatkové ceny stavby ke dni zahájení stavebního řízení. Stěžovatel má za to, že je nutno náležitě vyložit podmínky pro osvobození. Pokud dle jeho názoru zákonodárce měl zájem osvobodit uskutečnění plnění pouze, pokud bude splněna jen jedna podmínka, tak by údaj o osvobození převodu po uplynutí tří let od kolaudace v zákoně byl nadbytečný; taková situace nemůže nikdy nastat. Originální event. derivátní nabytí nemovitosti nastane vždy dříve než její kolaudace osobou uskutečňující zdanitelné plnění. Účelem tříletého časového testu u kolaudace je zdanit daní z přidané hodnoty (a tudíž zdanit zvýšení hodnoty) ty převody, kde byly při technickém zhodnocení charakteru nově přidané hodnoty k věci uplatněny nároky na odpočet a byla realizována přidaná hodnota. (kolaudace je přitom definována v § 4 ZDPH ve vazbě na technické zhodnocení, není chápána ve smyslu stavebního zákona). Při aplikaci výkladu žalovaného by pak tento účel zákona nebyl naplněn, protože vždy by došlo k nabytí dříve než ke kolaudaci. Pokud žalovaný uvádí, že přechod předmětných nemovitostí byl plněním osvobozeným dle § 56 odst. 1 ZDPH, pak se tedy důkazní břemeno přesunulo na něj a dle ust. § 31 odst. 8 daňového řádu, byl tedy povinen prokázat, že nebyla provedena kolaudace ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty. Stěžovatel poukazuje na to, že tuto námitku nemohl v odvolacím řízení vznést, protože tato správní úvaha mu v době vydání platebního výměru nebyla známa. Krajský soud se k této námitce vyjádřil pouze s tím, že stěžovatel byl v platebním výměru upozorněn na to, že se může jednat o plnění osvobozené od daně, mohl tedy své návrhy na dokazování, jestliže měl za to, že by to doložilo nárok na nadměrný odpočet, uplatnit. Stěžovateli není zřejmé, z čeho soud dovodil, že byl upozorněn na to, že se mohlo jednat o plnění od daně osvobozené, když taková informace z vytykácího řízení a ani z platebního výměru vůbec neplyne. Prostá citace ust. § 56 ZDPH bez souvislosti a správní úvahy správce daně není upozorněním, že se jedná o osvobozené plnění. Argumentace krajského soudu je dle stěžovatele zcela lichá. Soud navíc odepřel stěžovateli právo na spravedlivý proces, pokud jeho návrh na doplnění dokazování účetnictvím společnosti CZECH BIKE, a. s., kterým mělo být prokázáno, zda došlo či nedošlo ke kolaudaci ve smyslu ust. § 4 odst. 2 písm. e) ZDPH, zamítl. Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku nevyložil, proč je předmětné plnění považováno za osvobozené; stěžovatel má za to, že důkazní břemeno unesl, předložil evidenci ve smyslu § 100 ZDPH, doložil hodnověrné doklady, že se jednalo o faktické plnění – dražební vyhlášku, protokol o provedené dražbě, výpis z katastru nemovitostí, doklad o nabytí vlastnictví, doložil, že přijaté plnění používá pro svoji činnost. V takovém případě, měl-li správce daně v úmyslu vyměřit daňovou povinnost v rozporu s předloženými doklady, přešlo důkazní břemeno na něho. Stěžovatel poukazuje v této souvislosti na judikaturu Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu. Stěžovateli je soudem vytykáno, že neunesl důkazní břemeno a neprokázal faktické uskutečnění zdanitelného plnění; stěžovatel však namítá, že plnění neuskutečňoval, ale pouze jej přijal, a proto mu nemůže být vytykáno, že nedoložil skutečnosti, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, když tyto skutečnosti může prokazovat osoba, která plnění uskutečnila, ale nikoli osoba, která jej přijala. Krajský soud zde bez dalšího převzal názor žalovaného, aniž by zkoumal objektivní skutkový stav.

V další části kasační stížnosti stěžovatel namítá chybnou aplikaci a výklad hmotného práva. Odůvodnění rozsudku neobsahuje jasný a zřejmý právní názor soudu, zejména s ohledem na tvrzení o nezákonnosti výkladu ust. § 2 ZDPH ve vztahu k § 51 odst. 1 písm. e) a § 56 odst. 1 zákona. Soud tvrdí, že se stěžovatelem lze souhlasit pouze potud, že převod a přechod jsou odlišné pojmy, nicméně ust. § 2 pro oba tyto pojmy zavádí termín „převod“ a ust. § 56 pak

výslovně osvobozuje převod nemovitostí v dražbě, přičemž nemovitosti specifikuje na stavby, byty a nebytové prostory. Z odůvodnění rozsudku není zřejmá úvaha soudu, jak dovodil, že ust. § 2 zákon zavádí pro pojmy převod a přechod termín převod, když ze zákona je výslovně zřejmé, že se nejedná pouze o převod či přechod jakékoli věci, ale pouze ve spojení se slovem nemovitosti. Z citovaného ust. § 2 zcela zřejmě vyplývá, že pouze pro převod nemovitosti a přechod nemovitosti je zavedena legislativní zkratka „převod nemovitosti“. Stěžovatel tvrdí, že pouze tam, kde zákon používá právní pojem „převod nemovitosti“, je nutno chápat, že se jedná také o přechod nemovitosti. Pokud zákonodárce zavede právní pojem, pak se výkladově použije pouze tam, kde je přesně uveden. Není pravdivé tvrzení soudu, že převod nemovitosti je ve smyslu legislativní zkratky definován jako dodání zboží. Není rovněž pravdivé tvrzení soudu, že ust. § 56 ZDPH výslovně osvobozuje převod nemovitostí a tvrzení, že ust. § 56 specifikuje nemovitostí na stavby, byty a nebytové prostory. Jedná se pouze o rozšiřující výklad soudu, který z textu zákona neplyne. Soud se nikterak nevypořádal se stanoviskem Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně a ani s argumentací stěžovatele k výkladu právních definic uvedenou v knize Teorie práva od V. Knappa. Krajský soud se chybně soustředil na reálný význam zkratky „převod nemovitosti“, ačkoliv zákonné definice je nutno vykládat dle významu nominálního. Stěžovatel má za to, že soud nedostatečně vyložil své právní posouzení této otázky, a proto je jeho rozsudek nepřezkoumatelný.

Stěžovatel namítá, že jak v odvolání, tak i žalobě bylo namítáno, že plnění je v první řadě zdanitelné a pouze za určitých a přesných pravidel může být osvobozené; jiný výklad by byl v rozporu s konstantní judikaturou Evropského soudního dvora. Krajský soud se ani k otázce restriktivního výkladu v rozporu s Šestou směrnicí Rady, byť tato věc byla namítána, nikterak nevyjádřil, pouze konstatoval, že v citovaných případech rozhodnutí ESD se jednalo o skutkově i právně odlišné případy, a to o nároky na odpočet u plnění zdanitelných, nikoli osvobozených. Krajský soud se bez dalšího ztotožnil s odůvodněním žalovaného. Krajský soud měl podle stěžovatele zrušit rozhodnutí žalovaného pro vady řízení postupem dle § 76 s. ř. s.. Otázkou vadně vedeného dokazování se krajský soud nezabýval vůbec. Na základě výše uvedeného stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel své námitky směřuje dílem k samotné povaze plnění, dílem k náležitostem dokladu, na základě kterého lze uplatnit nárok na odpočet daně. Další námitky se týkají samotného procesního postupu, který byl v daňovém řízení uplatněn (porušení zásady dvojinstančnosti, vady dokazování) a konečně uplatňuje námitky stran postupu krajského soudu (odmítnutí provedení důkazu při jednání).

V projednávané věci není sporu o skutkovém stavu, tedy o tom, že stěžovatel nabyl v nedobrovolné dražbě ze dne 29. 10. 2004 nemovitosti, a to průmyslový objekt č. e. 25 na parcele č. 3676/13 za cenu 7 mil Kč a průmyslový objekt č. e. 26 na parcele 3676/14 za cenu 5 mil Kč. Změny vlastnického práva k uvedeným nemovitostem byly provedeny Katastrálním úřadem pro Zlínský kraj – pracoviště Uherské Hradiště ke dni 3. 12. 2004, resp. 1. 12. 2004.

Není ve věci sporné ani to, že přechod nemovitosti v dražbě je ve smyslu § 2 zákona o dani z přidané hodnoty předmětem daně.

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

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

V tomto směru lze souhlasit se stěžovatelem, že relevantním důvodem, pro který nebyl nárok na odpočet uznán, bylo toliko neuznání předloženého daňového dokladu pro nesplnění jeho náležitostí. Z průběhu vedeného vytykácího řízení a ze skutečností v něm ověřovaných, jakož i ze samotného odůvodnění platebního výměru, totiž zcela zjevně vyplynulo, že správce daně se a priori nezabýval otázkou, zda se jedná o plnění od daně osvobozené ve smyslu ust. § 56 odst. 1, resp. § 51 písm. e) ZDPH bez nároku na odpočet, resp. předmětné plnění za takové nepovažoval, zabýval-li se náležitostmi daňového dokladu. Považoval-li snad správce daně předmětné plnění, za takové, u něhož nelze nárok na odpočet vůbec přiznat, nebylo důvodu jakkoli se zabývat náležitostmi dokladu, na základě kterého byl odpočet uplatňován. V tomto směru by bylo lze považovat postup správce daně za zcela iracionální. Důvody, pro které měl stěžovatel za to, že pro neuznání odpočtu bylo rozhodné neprokázání skutečností na základě předloženého daňového dokladu, lze považovat za zcela legitimní a logické.

Nejvyšší správní soud tedy nesdílí názor krajského soudu, že stěžovatel byl srozuměn s důvody, pro které nebyl odpočet daně přiznán, již v řízení před správcem daně.

Proti platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání, které žalovaný zamítl. Své rozhodnutí přitom žalovaný odůvodnil tím, že stěžovateli nevznikl nárok na odpočet daně, neboť se jednalo o transakci od daně osvobozenou ve smyslu ust. § 56 odst. 1, resp. § 51 ZDPH. Pro svůj závěr vycházel žalovaný přitom ze skutečností, které zjišťoval v průběhu odvolacího řízení.

Nejvyšší správní soud nesdílí *in concreto* názor stěžovatele o porušení zásady dvojinstančnosti řízení. Vychází přitom s rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134 (přístupno na www.nssoud.cz). V tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud mimo jiné konstatoval: „*Odvolací orgán je v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně. Provedení těchto úkonů může též uložit správci daně I. stupně (§ 50 odst. 3, věta čtvrtá daňového řádu) nebo je může provést k jeho žádosti jiný věcně příslušný správce daně téhož nebo nižšího stupně (§ 5 odst. 1 daňového řádu)*“

Rozhodnutí správce daně a žalovaného tvoří jeden celek, teprve doručením rozhodnutí žalovaného dochází k pravomocnému vyměření daňové povinnosti (viz rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2008, č. j. 5 Afs 6/2008 - 110, též rozsudek ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61

a usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007 č. j. 9 Afs 86/2007 - 161; vše přístupno na www.nssoud.cz).

Je tedy zřejmé, že žalovaný je oprávněn v průběhu odvolacího řízení doplňovat dokazování a zjišťovat skutečnosti, které mohou mít vliv na správné vyměření daně. Takové oprávnění vyplývá i z ust. § 50 odst. 3 zákona o správě daní. V takovém případě však současně musí žalovaný dostát základním zásadám daňového procesu. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl např. ve svém rozhodnutí ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004 - 60 „*Povinnost i právo daňového subjektu spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně svědčí daňovému subjektu v takovém řízení kdykoli (§ 2 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Není tedy rozhodné, zda se tak děje v rámci vytykácího řízení nebo při daňové kontrole, ani to, zda je takové právo v ustanovení zvláštní části zákona expressis verbis uvedeno*“ Změnil-li žalovaný právní kvalifikaci a postavil své závěry o neuznání nároku na odpočet na zcela jiných důvodech, bylo jeho povinností stěžovatele v průběhu odvolacího řízení seznámit s novými skutečnostmi, které zjišťoval, a umožnit mu vyjádřit se k nim, popř. navrhnout důkazy k nově zjištěným skutečnostem se vztahující. Nepostupoval-li tak, porušil čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, garantující právo účastníka řízení být přítomen projednávání věci a vyjadřovat se k prováděným důkazům. Těto povinnosti žalovaný nedostál, čímž zatížil své rozhodnutí vadami, které mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

Krajský soud poté ve svém rozhodnutí setrval na právních i skutkových závěrech žalovaného, přitom ponechal bez povšimnutí vady, kterými žalovaný své rozhodnutí zatížil. Nadto zatížil obdobnými vadami i své rozhodnutí, neumožnil-li stěžovateli uplatnit v řízení důkazy, které nemohly být uplatněny již v řízení před správními orgány, když, jak již bylo uvedeno výše, právní hodnocení skutkového stavu bylo změněno až žalovaným, přitom relevantní argumentaci mohl stěžovatel poprvé seznat právě až z odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Nelze rovněž přehlédnout, že krajský soud bez dalšího převzal právní argumentaci žalovaného stran výkladu pojmu „převod nemovitosti“, dospěl tedy shodně k závěru, že se jednalo o plnění, které by mohlo být od daně osvobozeno, tím spíše se měl k postavení této otázky najisto zabývat tím, zda byly či nebyly naplněny podmínky dle § 56 odst. 1 ZDPH, tedy zda došlo ke splnění časového testu.

Podle ust. § 56 odst. 1 ZDPH je od daně osvobozen převod staveb, bytů a nebytových prostor po uplynutí tří let od nabytí nebo kolaudace. Navrhoval-li stěžovatel v řízení před krajským soudem provedení konkrétního důkazu, jímž hodlal prokazovat, že doba tří let v důsledku provedené kolaudace ve smyslu ust. § 4 ZDPH neuplynula, tudíž, že se nejedná o osvobozené plnění, krajský soud pochybil, odmítl-li takový důkaz provést. Nejvyšší správní soud na tomto místě odkazuje na své rozhodnutí ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91, v němž uvedl: „*Při přezkumu daňového rozhodnutí správním soudem je třeba v každém případě nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a zamezující zjevným obstrukcím daňového subjektu na straně druhé. Na provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat obvykle tehdy, pokud 1) soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení a 2) tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami (např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.).*“

Krajský soud může důkazní návrhy žalobce odmítnout tehdy, pokud by tento uplatnil jen taková skutková tvrzení, která ani při jejich prokázání by nemohla vést soud k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí; tak tomu však v projednávané věci nebylo. V případě stěžovatele žalovaný i krajský soud dospěl sice ke správnému závěru stran aplikace a interpretace

právní normy, posoudil-li přechod nemovitosti s přihlédnutím k vymezení tohoto pojmu v § 2 ZDPH i pro účely ust. § 56 ZDPH, nicméně se nezabýval již tím, zda v případě stěžovatele byly naplněny i ostatní podmínky pro posouzení konkrétního případu v dalších souvislostech (zde naplnění časového testu).

Stěžovateli lze přisvědčit i v další námitce, směřující k prokázání skutečností deklarovaných v daňovém dokladu.

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

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

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

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

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

Nejvyšší správní soud v této souvislosti jen podotýká, že nelze přisvědčit názoru stěžovatele ohledně neurčitosti a nezákonnosti výzvy, kterou byl vyzván k prokázání nároku na odpočet. Uplatnil-li totiž stěžovatel v daňovém přiznání nárok na odpočet z konkrétního

titulu, přitom vytykáací řízení bylo zahájeno právě v souvislosti s vyměřením daňové povinnosti (nadměrného odpočtu) v přiznání deklarované, bylo zcela určité a předvídatelné, jaké skutečnosti má stěžovatel prokazovat. Formuloval-li přitom správce daně ve výzvě povinnost předložit daňový doklad, nelze z toho dovozovat, že stěžovateli bránil prokazovat rozhodné skutečnosti i jinak. Důvody, pro které však bylo ospravedlnitelné požadovat po správci daně, aby v tomto případě poskytl určitou míru součinnosti, vyložil soud výše.

Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k výše uvedenému shledal podstatné vady v řízení před správními orgány, pro které měl krajský soud postupovat ve smyslu ust. § 76 s. ř. s. a rozhodnutí žalovaného zrušit, tím spíše, odmítl-li sám v řízení provést důkazy k odstranění pochybností o stavu skutkovém, na kterém závisí i relevantní právní kvalifikace. Zamítl-li krajský soud žalobu s tím, že postup žalovaného označil za souladný se zákonem, aniž by se vypořádal náležitě se všemi námitkami stěžovatele, zatížil své rozhodnutí částečně nepřezkoumatelností.

Stěžovateli naopak nelze přisvědčit v otázce týkající se pojmu „převod nemovitosti.“ Podstatou sporu je oprávněnost nároku daňového subjektu na odpočet daně z přidané hodnoty v případě přechodu nemovitosti v dražbě. Stěžovatel tvrdí, že odůvodnění rozsudku neobsahuje jasný a zřejmý právní názor soudu, zejména s ohledem na tvrzení o nezákonnosti výkladu ust. § 2 ZDPH ve vztahu k § 51 odst. 1 písm. e) a § 56 odst. 1 zákona. Právní hodnocení soudu považuje za nesprávné.

Krajský soud konstatoval, že se stěžovatelem lze souhlasit pouze potud, že převod a přechod jsou odlišné pojmy, nicméně ust. § 2 ZDPH pro oba tyto pojmy zavádí termín „převod“ a ust. § 56 pak výslovně osvobozuje převod nemovitostí v dražbě, přičemž nemovitosti specifikuje na stavby, byty a nebytové prostory.

Lze připustit, že právní argumentace krajského soudu není zcela vyčerpávající a soud zcela abstrahoval od povinnosti eurokonformního výkladu, nicméně krajský soud dospěl ke správným právním závěrům. Nejvyšší správní soud se zabýval nastolenou právní otázkou týkající se výkladu pojmu „převod nemovitosti“ ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty ve skutkově i právně zcela identické věci již ve svém rozhodnutí ze dne 30. 9. 2009, č. j. 8 Afs 65/2008 - 93 (příst. www.nssoud.cz), v odůvodnění svého rozhodnutí přitom konstatoval: *„Při posouzení důvodnosti stěžovatelovy kasační námitky vycházel zdejší soud z relevantních ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty. Podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona je předmětem daně dodání zboží nebo převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě (dále jen „převod nemovitosti“) za úplatu osobou povinnou k dani, s místem plnění v tuzemsku. Podle § 51 odst. 1 písm. e) zákona je při splnění podmínek stanovených v § 52 až § 62 od daně bez nároku na odpočet daně osvobozen převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor a nájem dalších zařízení. Na toto ustanovení pak navazuje § 56 zákona. Dle odstavce 1 tohoto ustanovení je převod staveb, bytů a nebytových prostor osvobozen od daně po uplynutí tří let od nabytí nebo kolaudace [ve smyslu § 4 odst. 3 písm. e)] zákona. Podle odstavce 3 je pak od daně osvobozen převod pozemků, s výjimkou převodu stavebních pozemků. Stavebním pozemkem se pro účely tohoto zákona rozumí nezastavěný pozemek, na kterém může být podle stavebního povolení provedena stavba spojená se zemí pevným základem. Nezastavěným pozemkem se rozumí pozemek, na kterém není stavba jako věc.*

(...)

Díl osmý, hlava druhá zákona definuje plnění, která jsou osvobozena od povinnosti uplatnit daň na výstupu při jejich poskytnutí. U těchto plnění nemá plátce, na rozdíl od plnění specifikovaných v díle devátém téže hlavy, nárok na odpočet daně. I přesto, že se jedná o osvobozené plnění, plátce je povinen tato plnění uvést do daňového přiznání. Stěžovatel v dobrovolné dražbě získal areál sestávající se ze staveb a pozemků. Touto právní skutečností, okamžikem udělení příklepu (za podmínky úplného ubrání ceny dosažené vydružením),

došlo k přechodu vlastnického práva z navrhovatele dražby na vydražitele. Obecně, v teorii práva, se činí značný rozdíl mezi převodem a přechodem vlastnického či jiného práva, avšak z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty byla zavedena legislativní zkratka, přičemž se zákonodárce rozhodl převod nemovitosti a přechod nemovitosti v dražbě souborně označit jako převod nemovitosti, a to pravděpodobně z důvodu, že převod nemovitosti v sobě zahrnuje více typů právních skutečností, zatímco u přechodu práva je zahrnuto pouze nabytí vlastnictví dražbou (dobrovolnou i nedobrovolnou). Takto ovšem učinil pouze ve vztahu k zákonu o dani z přidané hodnoty. Stěžovatel má pravdu, že legální definice a zkratky je třeba vykládat pouze pro účely konkrétního předpisu, který je zavedl. Zákon o dani z přidané hodnoty nevymezuje vlastní definici pojmu nemovitost, a proto je to, co se rozumí nemovitostí, třeba hledat obecně v § 119 odst. 2 občanského zákoníku, který nemovitosti, nezávisle na tom, zda se jedná o soukromé či veřejné právo, rozčleňuje na pozemky a stavby spojené se zemí pevným základem. Stavby a pozemky byly také předmětem dobrovolné dražby. Nejvyšší správní soud uznává, že znění § 56 zákona o dani z přidané hodnoty se může na první pohled jevit jako lehce zavádějící, nicméně legislativní zkratku vymezenou v § 2, v obecných ustanoveních, je třeba v kontextu systematiky tohoto zákona aplikovat i na jednotlivé části zákona o daních z přidané hodnoty. Nemovitost je třeba přitom chápat jako souborný pojem (hyperonymum - nadřazený pojem), který v sobě zahrnuje jak stavby, tak pozemky. Mluví-li se o pozemku nebo stavbě, vždy se současně hovoří o nemovitosti. Naopak tomu tak není, a proto jsou v § 56 rozčleněny jednotlivé typy nemovitostí. Důvodem, proč zde není používáno souborného názvu nemovitost, je to, že v jednotlivých odstavcích jsou vymezeny různé podmínky pro osvobození od daně u jednotlivých druhů nemovitostí. Nejvyšší správní soud má za to, že převod nemovitosti dle § 2 zákona je třeba pojímat zejména ve vztahu k pojmům převod a přechod, přičemž pojem nemovitost pak pojem převod pouze doplňuje a v této zkratce je obsažen z důvodu její srozumitelnosti.

V citovaném rozsudku osmý senát Nejvyššího správního soudu vyslovil závazný právní závěr: „Z výše uvedeného vyplývá, že převodem staveb a pozemků ve smyslu § 56 zákona o dani z přidané hodnoty je třeba rozumět i přechod staveb a pozemků v dražbě. Plnění přijaté stěžovatelem je nutné posoudit jako plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně. Vyslovený právní názor žalovaného a krajského soudu je tudíž správný.“

Nejvyšší správní soud ve věci nyní posuzované dospěl ke stejnému závěru, vycházel však přitom částečně i z jiných skutečností, a to z eurokonformního výkladu citovaných ustanovení a aplikace nepřímého účinku „Šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS)“, která byla v průběhu doby vícekrát novelizována a s účinností od 1. 1. 2007 byla nahrazena směrnicí 2006/112/ES (dále jen „Směrnice“).

V předmětu sporu jde o věc skutkově spadající do doby po vstupu České republiky do Evropské unie. Přistoupení České republiky k Evropské unii současně vedlo k přistoupení ke společnému systému daně z přidané hodnoty, který je právně regulován a harmonizován na úrovni práva Evropského společenství. Za situace, kdy věc spadá do období po přistoupení České republiky do Evropské unie a současně se jedná o interpretaci práva v oblasti právní úpravy, jejíž vznik, působení a účel je bezprostředně navázán na komunitární právo, je nutno při interpretaci českého zákona o dani z přidané hodnoty vycházet z principu eurokonformního výkladu.

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

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

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

V souvislosti s vymezením předmětu daně je důležité upozornit na některé základní zásady plynoucí z judikatury Evropského soudního dvora (dále „ESD“), které je třeba respektovat a ZDPH vykládat tak, aby okruh plnění, jež jsou systémem daně z přidané hodnoty pokryta, nebyl nesprávně zužován. Při rozhodování, zda je konkrétní transakce předmětem daně či nikoli, se posuzuje vždy pouze její objektivní povaha (tj. skutečnost, že zboží bylo fyzicky dodáno nebo služba poskytnuta apod.), a nikoli její výsledek či účel, nebo dokonce úmysl zúčastněných stran. To znamená, že předmětem daně jsou i takové obchody, které jinak nejsou v souladu s ostatními zákony členských států, např. obchody uskutečněné bez potřebných povolení či licencí, dále obchody, které, ač samy legální, jsou součástí obchodního řetězce, v němž jsou některé jiné transakce podvodné, anebo obchody s pašovaným zbožím. Výjimek z tohoto pravidla není mnoho, jsou to v podstatě pouze dodávky zboží, které nemůže být předmětem legálního trhu, a tedy ani hospodářské soutěže, jako je například prodej drog. Ani v případech, kdy dochází k tzv. zneužití práva, nezpochybnuje judikatura ESD, že se dodání zboží či poskytnutí služby ve smyslu § 2, § 13 a § 14 uskutečňuje, a poskytuje daňové správe jiné nástroje k zamezení zneužívání nebo obcházení zákona.

ZDPH rozlišuje, na rozdíl od Směrnice, mezi dodáním movitého a převodem nemovitého majetku. Předmětem daně je úplatný převod nemovitostí v tuzemsku, kterým se pro účely zákona rozumí jak převod nemovitostí, tak jejich přechod. V projednávané věci není spor o tom, zda přechod nemovitosti v dražbě je či není předmětem daně; tato otázka je tuzemským zákonem stanovena zcela jednoznačně a v souladu s účelem „Směrnice.“

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

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

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

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

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

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

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

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

Ustanovení § 56 ZDPH upravuje převod a nájem nemovitostí, což jsou plnění, která jsou až na výjimky osvobozena. Podle důvodové zprávy k Směrnicí je nakládání s nemovitostmi osvobozeno z důvodů technických, ekonomických i sociálních.

Podle čl. 135 j) Směrnice se za plnění osvobozené považuje dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přiléhajícího, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. a); v tomto ustanovení je uvedeno „*dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím a pozemku k ní přiléhajícího.*“

Směrnice používá pojem dodání budovy, resp. dodání pozemku (tzn. nemovitosti – pozn. soudu), a zcela abstrahuje od pojmů vnitrostátního práva, který rozlišuje pojmy převod a přechod. Směrnice tedy přiznává osvobození pro jakýkoli způsob dodání, tzn. i pro přechody staveb, nebytových prostor atd. Ze směrnice tedy rovněž vyplývá, že stavby, nebytové prostory apod. podléhají osvobození i v případě dražby. Článek 12 odst. 2 Směrnice přitom za budovou označuje jakoukoli stavbu spojenou se zemí. Není spor o tom, že nemovitosti, které stěžovatel nabyt v dražbě, byly stavbami spojenými se zemí (budovami).

Pro učiněný závěr lze rovněž vycházet např. i z čl. 137 Směrnice, podle kterého se umožňuje členským státům poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění v případě těchto plnění, stanoví přitom pravidla pro výkon volby, mohou rovněž omezit rozsah této možnosti volby. Jedná se o

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

Členské státy tedy mohou umožnit plátcům volbu zříci se předmětného osvobození a prodej (dodání) stavby zdanit. Této možnosti však Česká republika nevyužila. Kritérium prvního obydlí lze podle čl. 12 odst. 2 Směrnice nahradit jinými kritérii, jako například: dobou uplynulou ode dne dokončení budovy do dne prvního dodání, pokud nepřekračuje 5 let, nebo dobou uplynulou ode dne prvního obydlí do dne následujícího dodání, nepřesahuje-li 2 roky. Členské státy mohou rovněž stanovit pravidla pro přestavbu budov. Za takové pravidlo lze považovat např. zohlednění kolaudace po přestavbě ve smyslu § 4 odst. 3 písm. e) zákona ve znění účinném do konce roku 2008 pro stanovení počátku běhu tříleté lhůty pro osvobození (v kontextu s ust. § 56 odst. 1 ZDPH – splnění časového testu pro osvobození).

Lze tedy uzavřít, že Směrnice stanoví tato kritéria pro osvobození, přitom z osvobození vyjímá: a) prodej staveb před jejich prvním obydlím, případně b) prodej staveb do pěti let po jejich dokončení nebo c) prodej staveb do dvou let po jejich prvním obydlí.

Vnitrostátní zákon neobsahuje v porovnání se Směrnicí žádnou výjimku, týkající se osvobození nemovitostí nabytých prodejem v dražbě (výjimku z dodání budovy důsledku přechodu vlastnického práva), je proto při výkladu pojmu přechod nemovitosti i pro účely osvobození daně z přidané hodnoty nutno zohlednit výkladová pravidla stanovená judikaturou ESD.

Není sporu o tom, že v případě stěžovatele obsahem poskytovaného plnění bylo dodání budov, a proto je třeba toto plnění, ať již k němu došlo v důsledku převodu vlastnického práva (např. koupí) nebo jeho přechodem v rámci nedobrovolné dražby, posoudit jako plnění

osvobozená od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně podle § 51 odst. 1 písm. e), resp. § 56 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Podle ustálené judikatury ESD mají být daňová osvobození uvedená v čl. 13 Směrnice interpretována přesně, protože stanovují výjimky z obecného principu, že DPH má být uvalena na všechny služby vykonané za úhradu osobou povinnou k dani (viz zejména rozhodnutí C-141/00 ve věci Kugler). Tato daňová osvobození stanovují nezávislé pojmy komunitárního práva, jehož účelem je zabránit odchýlkám v aplikaci systému DPH mezi jednotlivými členskými státy (viz např. rozhodnutí C-349/96 ve věci Card Protection Plan Ltd., C-76/99 ve věci Komise v. Francie, C-212/01 ve věci Margarete Unterpertinger).

Směrnice nedává prostor pro improvizaci. Pokud se členský stát může odchýlit od Směrnice, je to zpravidla v této směrnici přímo a výslovně zmíněno. Pokud již má členský stát výslovně danou možnost volby, tak zpravidla ve stanovení vlastní definice. Na druhou stranu však Evropský soud posuzoval případ, kdy si členský stát mohl stanovit podmínky, ale ten se od podmínek odchýlil takovým způsobem, že by nebylo dosaženo smyslu a účelu směrnice, a proto nedal členskému státu za pravdu (*např. rozsudek C-45/01 ve věci Dornier, kdy členský stát jako jednu z podmínek osvobození uvedl, že lékařská péče musí být zabezpečována nebo alespoň kontrolována lékařem. V tomto případě však zdravotní péče byla zajišťována pouze zdravotním personálem, a předmětem sporu tedy bylo, zda je možno tuto činnost osvobodit či nikoli. ESD rozhodl, že Německo překročilo své pravomoci, když stanovilo k osvobození podmínku, kterou směrnice neukládá*).

Jak již bylo uvedeno, Směrnice užívá pojmu „budova“, resp. pojmu „dodání budov“, aniž by rozlišovala právní důvod transakce, tzn. převod nebo přechod práva. Budovou přitom rozumí prakticky jakékoli stavební dílo (konstrukce) pevně spojené se zemí. Hovoří-li tedy Směrnice o budově, jedná se proto vždy o nemovitost ve smyslu § 119 odst. 2 obč. zákoníku., ať už máme na mysli stavbu uvedenou v čl. 12 Směrnice nebo stavbu uvedenou v čl. 135, který upravuje převod a nájem nemovitostí. Stejně je třeba vykládat i pojem stavba v rámci ZDPH, neboť zákon vlastní definici nemá. Jak již bylo uvedeno, v případě stěžovatele nebyly pochyby o tom, že se jednalo o stavbu jakožto nemovitost (nikoli o věc movitou – např. mobilní stavbu nespojenou pevně se zemí), tedy ve smyslu Směrnice o budovu.

Nejvyšší správní soud přitom připouští, že pojmů, které tuzemský ZDPH používá a přitom je nedefinuje je celá řada a nalezení jejich výkladu není vždy jednoduché. Tak tomu je právě i v případě definice budovy (stavby) ve Směrnici, kde je jednou z podmínek pevné spojení se zemí, které u pojmu stavba v tuzemském stavebním zákoně chybí a podle tuzemského práva tedy může být stavba i věc movitá. Sporné v této souvislosti se může jevit použití pojmu „stavba jako věc“ v § 56 odst. 3 tuzemského zákona o DPH, který zde přímo činí odkaz na občanský zákoník. Vnitrostátní soud se bude muset u některých pojmů jichž Směrnice užívá, přitom jejichž obsah Směrnice či judikatura ESD nedefinuje, obracet zpravidla na ESD se žádostí o výklad těchto pojmů, i když se bude jednat o pojmy v tuzemské legislativě běžně užívané. Racionální důvod pro takový postup však v projednávané věci Nejvyšší správní soud neshledal, neboť formulace užitá českým zákonodárcem se obsahově neliší od obsahového vymezení osvobození normotvůrcem komunitárním a nejsou patrné ani žádné jiné relevantní důvody k domněnce, že projevený úmysl českého zákonodávce se významově liší od úmyslu normotvůrce evropského, tedy, že neměl v úmyslu odlišovat nejen pro účely vymezení předmětu daně mezi převodem a přechodem nemovitosti, ale že takový úmysl neměl ani pro případ osvobození od daně.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal námitky stran právního posouzení stěžovatele ohledně použití legislativní zkratky „převod nemovitosti“ důvodnými a závěry, které učinil žalovaný i krajský soud, shledal v souladu se zákonem.

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

V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud i o nákladech řízení o kasační stížnosti.

P o u ě n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 1. února 2010

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu