



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Lenky Matyášové ve věci žalobce: **RAMET a.s.** (dříve RAMET C.H.M. a.s.), se sídlem Letecká 1110, Kunovice, zastoupený JUDr. Ludmilou Pávkovou, advokátkou se sídlem Kodaňská 558, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 5. 6. 2014, č. j. 31 Af 145/2012 - 63,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Průběh dosavadního řízení

Dne 18. 1. 2006 podal žalobce (dále „stěžovatel“) dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosince 2004. Uvedl, že dne 29. 10. 2004 vydražil v nedobrovolné dražbě dvě nemovitosti za 12 milionů Kč, k nimž nabyl vlastnické právo v prosinci 2004. Vznikl mu tak nárok na odpočet daně, neboť přechod nemovitosti je dle § 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), zdanitelným plněním a stěžovatel toto přijaté zdanitelné plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.

Výzvou ze dne 7. 3. 2006, č. j. 45258/06/336913/0605, vyzval Finanční úřad v Uherském Hradišti stěžovatele k odstranění pochybností o údajích v dodatečném daňovém přiznání. Uvedl, že stěžovatel uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty na základě protokolů o nedobrovolné dražbě. U správce daně vznikla pochybnost, že odpočet daně na základě těchto dokladů byl uplatněn v souladu s § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Proto stěžovatele vyzval k doložení daňových dokladů podle § 28 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty.

Stěžovatel ve svém vyjádření k této výzvě ze dne 30. 3. 2006 uvedl, že je významový rozdíl mezi pojmy „převod“ a „přechod“ vlastnictví. Osvobození od daně podle § 56 zákona o dani z přidané hodnoty se netýká přechodu nemovitostí. Haly, které stěžovatel vydražil, používá pro uskutečnění své ekonomické činnosti, proto má v souladu s § 72 zákona o dani z přidané hodnoty nárok na odpočet. Na základě § 73 odst. 12 zákona o dani z přidané hodnoty lze prokázat nárok podle tehdy účinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), všemi prostředky, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Z předložených dokladů vyplývá, že se zdanitelné plnění uskutečnilo. Dne 29. 6. 2006 stěžovatel předložil odborné posouzení zpracované profesorem J. F. z Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně, podle něhož § 56 zákona o dani z přidané hodnoty nedopadá na přechod nemovitostí v dražbě.

Dne 22. 8. 2006 vydal Finanční úřad v Uherském Hradišti dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 147286/06/336913/0605. Podle jeho názoru nebylo zřejmé, že stěžovatelem předložené dokumenty (protokoly o provedených dražbách, potvrzení o nabytí vlastnictví, doklady o úhradě ceny) jsou daňovými doklady. Podle § 28 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty je daňovým dokladem při dražbě nemovitosti provedené na základě exekučního řízení doklad o zaplacení vystavený státním orgánem nebo jiným oprávněným subjektem nebo dražebníkem. Tyto požadované daňové doklady stěžovatel nepředložil. Protože nebyly v rámci prováděného vytykácího řízení k dodatečnému daňovému přiznání pochybnosti odstraněny, daňová povinnost zůstala nezměněna.

Stěžovatel podal proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru odvolání, které Finanční ředitelství v Brně zamítlo rozhodnutím ze dne 16. 7. 2007, č. j. 9379/07-1300-703305, neboť dospělo k závěru, že se na uvedené nabytí nemovitostí vztahovalo osvobození od daně podle § 56 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 3. 3. 2009, č. j. 31 Ca 182/2007 - 65, stěžovatelovu žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně zamítl.

Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2010, č. j. 5 Afs 68/2009 - 113, publ. pod č. 2036/2010 Sb. NSS (dále též „předchozí rozsudek“), byl rozsudek krajského soudu ze dne 3. 3. 2009 zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Zdejší soud přisvědčil stěžovateli v námitce, že Finanční ředitelství v Brně postavilo svůj závěr o neuznání nároku na odpočet na zcela jiných důvodech než Finanční úřad v Uherském Hradišti, aniž by dalo stěžovateli příležitost se seznámit s novými skutečnostmi, které v odvolacím řízení zjišťovalo, vyjádřit se k nim a případně navrhnout k nim důkazy. Krajský soud tuto vadu nenapravitel a také se nezabýval všemi podmínkami pro posouzení případu, konkrétně naplněním podmínek časového testu podle § 56 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud dále dospěl k závěru, že za situace, kdy bylo zjevné, že se jednalo o skutečnou, nikoliv fiktivní transakci, a zároveň byl znám daňový subjekt, jehož nemovitosti byly vydraženy, bylo věcí správce daně, aby v rámci součinnosti s příslušným správcem daně tohoto subjektu ověřil naplnění podmínek pro uplatnění odpočtu stěžovatelem. Krom toho také konstatoval, že převodem staveb a pozemků ve smyslu § 51 písm. e), respektive § 56 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je třeba rozumět i přechod staveb a pozemků v dražbě.

Rozsudkem ze dne 28. 7. 2010, č. j. 31 Af 16/2010 - 145, pak krajský soud rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 16. 7. 2007 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

pokračování

Dne 13. 7. 2012 Finanční ředitelství v Brně rozhodnutím č. j. 10599/12-1301-707271 odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 22. 8. 2006 opět zamítlo. Dospělo totiž k závěru, že na uvedené stavby se vztahovalo osvobození od daně podle § 56 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť předchozí vlastník nabyl předmětné nemovitosti v roce 1998 a k přechodu nemovitostí na stěžovatele došlo až v roce 2004, tedy po uplynutí tříleté lhůty.

Stěžovatel napadl rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

Ke dni 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, který zrušil finanční ředitelství. Postavení žalovaného přešlo dle § 69 s. ř. s. na nově zřízené Odvolací finanční ředitelství.

Krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem ze dne 5. 6. 2014 žalobu zamítl. Na rozdíl od stěžovatele považoval výzvu ze dne 7. 3. 2006 za dostatečně určitou a srozumitelnou. Vydání výzvy mělo také za následek přerušení běhu tříleté lhůty pro vyměření daně. Podle soudu došlo k vyměření daně včas a námitku prekluze považoval za neopodstatněnou. Krajský soud posoudil třicetidenní lhůtu pro zahájení vytykácího řízení podle § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků jako toliko pořádkovou, a správce daně tak mohl činit úkony směřující k vyměření daně, včetně zahájení vytykácího řízení, i po jejím uplynutí. Námitku porušení dvojinstančnosti v daňovém řízení odmítl i s poukazem na předchozí rozsudek Nejvyššího správního soudu. Na tento rozsudek krajský soud odkázal i ohledně právního posouzení pojmů přechod a převod vlastnictví. V jeho světle pak dospěl také k závěru, že kritéria pro neosvobození od daně z přidané hodnoty v zákoně o dani z přidané hodnoty odpovídají čl. 4 odst. 3 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „šestá směrnice“). Podle krajského soudu bylo obsahem poskytovaných plnění dodání budov, a proto je třeba tato plnění, ať již k nim došlo v důsledku převodu vlastnického práva (např. koupí) nebo jejich 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), respektive § 56 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Námitku neúplnosti správního spisu krajský soud shledal opožděnou a navíc nedůvodnou.

II. Obsah kasační stížnosti

Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu ze dne 5. 6. 2014 kasační stížností, odkazující na kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Kasační stížnost rozdělil do šesti částí:

II. a) výzva k odstranění pochybností o údajích v dodatečném daňovém přiznání

Podle stěžovatele z výzvy k odstranění pochybností o údajích v dodatečném daňovém přiznání ze dne 7. 3. 2006 vyplývá jediná pochybnost, a to ohledně formálních náležitostí daňových dokladů. Až krajský soud z výzvy konstruoval další pochybnosti a tvrdil, že z ní vyplývala pochybnost o tom, zda byla zaplacená cena a zda je dán nárok na vrácení nadměrného odpočtu. Takové pochyby správce daně ani mít nemohl, neboť stěžovatel doložil záznam změny vlastnického práva v katastru nemovitostí, z čehož podle zákona č. 26/2000 Sb., o veřejných dražbách, vyplývá, že cena byla uhrazena. Správce daně si mohl a měl sám ověřit,

že v prosinci 2004 došlo k přechodu vlastnického práva k předmětným nemovitostem. Svou úvahou, že stěžovatel měl již při podání dodatečného daňového přiznání doložit daňové doklady, krajský soud opomenul, že ve fázi podání přiznání není stěžovatel zatížen důkazním břemenem, ale toliko břemenem tvrzení. Existence nebo neexistence daňového dokladu neměla žádný vliv na nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, a proto nemůže být ve smyslu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, publ. pod č. 1729/2008 Sb. NSS, zákonem předepsanou skutečností, ohledně níž by mohl mít správce daně pochybnosti. Předmětnou výzvu nelze považovat za úkon, kterým by bylo zahájeno vytykáací řízení. Vytykáací řízení nebylo zahájeno v souladu se zákonem, neboť stěžovateli nebyla sdělena pochybnost podle § 43 zákona o správě daní a poplatků, jak ji vymezilo výše citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. Následný postup stěžovatele, který předložil správci daně doklad o úhradě ceny, nemůže tuto nezákonnost zhojit, což vyplývá i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 105/2012 - 37.

II. b) zahájení vytykáacího řízení po konkludentním vyměření daně

Stěžovatel namítá, že vytykáací řízení bylo zahájeno až po konkludentním vyměření daně, a tudíž nepřipustně. Podle jeho názoru není třicetidenní lhůta uvedená v § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků pouze pořádková, jak tvrdil krajský soud, ale s ohledem na základní zásady daňového řízení je také lhůtou, ve které je správce daně povinen buď konkludentně vyměřit daň podle podaného daňového přiznání, nebo zahájit vytykáací řízení. Výklad krajského soudu je v rozporu s legitimním očekáváním stěžovatele.

II. c) prekluze

V návaznosti na první kasační námitku je stěžovatel toho názoru, že s ohledem na nezákonné zahájení vytykáacího řízení neměla výzva ze dne 7. 3. 2006 za následek nový počátek běhu tříleté lhůty pro vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2004. Daň byla tedy vyměřena pravomocně až po lhůtě pro vyměření daně ve smyslu § 47 zákona o správě daní a poplatků, která uplynula 1. 7. 2012, zatímco rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně nabylo právní moci až dne 26. 7. 2012.

II. d) dvojinstančnost řízení a rozpor mezi výrokem a odůvodněním výměru

Stěžovateli bylo podle jeho názoru upřeno právo na posouzení věci jiným správním orgánem vyšší instance. Tento nedostatek nebylo možné nahradit seznámením se s hodnocením důkazních prostředků v odvolacím řízení, protože stěžovatel měl vedle toho právo na posouzení věci správním orgánem vyšší instance. Dvojinstanční řízení se v daném případě stalo fakticky jednoinstančním. K této námitce se krajský soud vyjádřil pouze obecně a nepřezkoumatelně. Navíc ponechal bez odpovědi stěžovatelovu námitku nicotnosti pravomocného platebního výměru i namítaný rozpor mezi výrokem a odůvodněním platebního výměru.

II. e) chybné posouzení otázky „přechodu nemovitosti“

Krajský soud se podle stěžovatele chybně a nedostatečně vyjádřil k jeho argumentaci týkající se výkladu a významového rozdílu mezi pojmy „převod“ a „přechod“ nemovitostí. Svůj právní názor stěžovatel doložil i souhlasným právním stanoviskem Právnické fakulty

pokračování

Masarykovy univerzity v Brně. Krajský soud však pouze odkázal na předchozí rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 68/2009 - 113, aniž by přezkoumal předložené žalobní námítky.

II. f) eurokonformní výklad osvobození od daně

Stěžovatel v žalobě namítal chybné posouzení otázky osvobození od daně podle § 56 zákona o dani z přidané hodnoty. Výklad Finančního ředitelství v Brně byl podle jeho názoru v rozporu s evropským právem. Šestá směrnice stanoví principy, za jakých lze dodání budovy považovat za plnění osvobozené, velmi striktně. Jednou z těchto podmínek je, aby členský stát stanovil podmínky k zajištění správného a jednoznačného uplatnění osvobození. V daném případě tomu tak nebylo, neboť od daně z přidané hodnoty není podle § 56 zákona o dani z přidané hodnoty osvobozen přechod nemovitostí. V předchozím rozsudku č. j. 5 Afs 68/2009 - 113 se Nejvyšší správní soud k námitce, že přechod vlastnictví k budovám v nedobrovolné dražbě nebyl osvobozeným plněním, ale plněním zdanitelným, velmi pečlivě vyjádřil. Podle stěžovatele ale Nejvyšší správní soud vycházel ve svém odůvodnění ze směrnice 2006/112/ES účinné od 1. 1. 2007, ačkoliv zdanitelné plnění nastalo v prosinci 2004, tedy za účinnosti šesté směrnice. To považuje stěžovatel za nepřipustnou retroaktivitu a je zde důvod se od názoru Nejvyššího správního soudu odchýlit. Stěžovatel v řízení opakovaně namítal, že členský stát musí stanovit podmínky k zajištění správného a jednoznačného uplatnění osvobození, což však Česká republika nesplnila, neboť standardními výkladovými metodami lze dojít v otázce zdanění či osvobození přechodu nemovitostí k dvojímu výkladu. Podle stěžovatele není v § 56 zákona o dani z přidané hodnoty osvobozen převod nemovitostí, nýbrž převod tam vyjmenovaných staveb, proto výklad evropského práva v podání krajského soudu na věc nedopadá. Pokud Nejvyšší správní soud stěžovatelovým kasačním námítkám nepřisvědčí, navrhuje podání předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie k výkladu čl. 13 šesté směrnice.

II. g) osvobození od daně podle § 56 zákona o dani z přidané hodnoty

Poslední námitkou stěžovatel vyjadřuje nesouhlas s výkladem § 56 zákona o dani z přidané hodnoty provedeným krajským soudem, podle něhož stačí splnění pouze jednoho z kritérií k tomu, aby bylo plnění osvobozeno od daně. Podle jeho názoru musí být splněny obě zde uvedené podmínky, a to jak podmínka nabytí, tak i kolaudace ve smyslu § 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Správce daně ani Finanční ředitelství v Brně navíc neprovedli stěžovatelem navrhované důkazy – konkrétně kontrolu účetnictví u předchozího vlastníka nemovitostí – a to v rozporu s právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v rozsudku ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010 - 71, za účelem zjištění, zda předchozí vlastník provedl tři roky před přechodem nemovitosti v dražbě kolaudaci ve smyslu § 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Prověření, zda byla či nebyla provedena kolaudace, na Obecním úřadu Kunovice a Katastrálním úřadu Uherské Hradiště je nedostačující, protože správní úřad neuvedl, že kolaudace neproběhla, ale pouze že nemá v držení kolaudační rozhodnutí. Skutkový stav tak nebyl objektivně zjištěn. Stěžovatel z uvedených důvodů navrhl zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení mu věci k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

Podle žalovaného je předmětem sporu otázka, zda se v případě nabytí nemovitostí v dražbě jedná o osvobozené plnění podle § 56 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy zda použitý pojem „převod staveb“ je v tomto ustanovení použit jako legislativní zkratka uvedená v § 2 zákona o dani z přidané hodnoty a stěžovatel nemá podle § 75 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty nárok na odpočet daně. Kasační stížnost ve své podstatě polemizuje s právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v předchozím rozsudku č. j. 5 Afs 68/2009 - 113, který je ve věci závazným. Podle žalovaného je napadený rozsudek krajského soudu přezkoumatelný. Pokud stěžovatel zpochybňuje závěr krajského soudu, že nedošlo ke konkludentnímu vyměření daně, odkazem na náleží Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, jednalo se o skutkově jinou situaci, neboť tam nedošlo k pravomocnému vyměření daně z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty s ohledem na délku vytýkacího řízení. Dodatečný platební výměr nelze považovat za nicotné rozhodnutí, což vyplývá i z odůvodnění rozsudku krajského soudu. Žalovaný nemá ani za to, že by bylo namíste pokládat předběžné otázky Soudnímu dvoru EU. Výklad krajského soudu k § 56 zákona o dani z přidané hodnoty má žalovaný za zákonný, opírající se o jeho znění, důvodovou zprávu i závěry judikatury Nejvyššího správního soudu. Neprovedení navrhaných důkazů bylo zdůvodněno. Žalovaný proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas, a to osobou oprávněnou. Nejvyšší správní soud neměl pochyby ani o její přípustnosti, neboť se nejedná o opakovanou kasační stížnost ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Předmětem řízení před krajským soudem bylo totiž nové správní rozhodnutí, byť vydané ve stejném případě. Současně ovšem Nejvyšší správní soud nemá žádný důvod ustupovat od svých závěrů vyjádřených v předchozím rozsudku č. j. 5 Afs 68/2009 - 113, neboť nelze shledat, že by se věc v mezidobí posunula po skutkové stránce (shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 11. 2013, č. j. 1 Afs 78/2013 - 38, bod 9). Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 s. ř. s.

Nejprve k námitkám nepřezkoumatelnosti, které se v kasační stížnosti několikrát objevují, Nejvyšší správní soud uvádí, že napadený rozsudek považuje za dostatečně a srozumitelně odůvodněný. Nejvyšší správní soud zároveň připomíná, že nebylo povinností krajského soudu jednotlivě vyvracet každý z uplatněných žalobních argumentů, pokud jeho právní posouzení bylo založeno na uceleném argumentačním systému, který logicky a rozumně podpořil správnost jeho závěrů (viz např. náleží Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, nebo usnesení Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2015, sp. zn. I. ÚS 4069/14, bod 7). Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že napadený rozsudek svou jasnou a logickou argumentací, navíc vycházející z předchozího rozhodnutí zdejšího soudu, toto kritérium naplňuje.

pokračování

IV. a) výzva k odstranění pochybností o údajích v dodatečném daňovém přiznání

K otázce zákonnosti výzvy ze dne 7. 3. 2006 se Nejvyšší správní soud vyjádřil již ve svém předchozím rozsudku č. j. 5 Afs 68/2009 - 113, a to následovně: „*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 vytýkácí řízení bylo zahájeno právě v souvislosti s vyměřením daňové povinnosti (nadměrného odpočtu) v přiznání deklarované, bylo zcela určité a předvídatelné, jaké skutečnosti má stěžovatel prokázat. Formuloval-li přitom správce daně ve výzvě povinnost předložit daňový doklad, nelze z toho dovozovat, že stěžovateli bránil prokázat rozhodné skutečnosti i jinak.*“ Nejvyšší správní soud nemá důvod nyní, při posuzování těžké výzvy, na svém závěru ohledně její zákonnosti a určitosti cokoliv měnit. Vytýkácí řízení bylo tudíž zahájeno v souladu s § 43 tehdejšího zákona o správě daní a poplatků.

IV. b) zahájení vytýkácího řízení po konkludentním vyměření daně

Stěžovatel dále namítá, že vytýkácí řízení bylo zahájeno dne 15. 3. 2006, tedy až po nabytí právní moci dodatečně stanovené daně z přidané hodnoty dne 2. 3. 2006. Podle jeho názoru není třicetidenní lhůta uvedená v § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků pouze pořádková; s jejím uplynutím je spojeno konkludentní vyměření daně podle podaného daňového přiznání. Nejvyšší správní soud se s tímto právním posouzením neztotožňuje. V první řadě se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s posouzením krajského soudu, který dovedl i s odkazem na judikaturu zdejšího soudu, že ke konkludentnímu vyměření daně nedošlo. Zadruhé, znění předmětného ustanovení bylo do 30. 10. 2007 následující: „*Ve výzvě daňovému subjektu určí správce daně přiměřenou lhůtu k odpovědi, která nesmí být kratší patnácti dnů, a poučí ho o následcích spojených s tím, jestliže pochybnosti neodstraní nebo nedodrží stanovenou lhůtu*“. Správce daně nebyl tedy v březnu 2006, kdy zahajoval vytýkácí řízení, vázán třicetidenní lhůtou počínající dnem, kdy bylo podáno dodatečné daňové přiznání, jak se domnívá stěžovatel. Až zákon č. 270/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinný od 31. 10. 2007, vložil do § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků před výše citovanou pasáž novou větu znějící takto: „*Pokud vyplývá z podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení, že daňovému subjektu má vzniknout přeplatek a správce daně má pochybnost podle odstavce 1, zahájí správce daně postup k odstranění pochybnosti do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno.*“

IV. c) prekluze

Stěžovatel dále namítá, že dne 1. 7. 2012 uplynula prekluzivní lhůta pro vyměření daně, zatímco rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně nabylo právní moci až dne 26. 7. 2012. Podstata této námitky spočívá v tvrzení, že pro nezákonnost výzvy ze dne 7. 3. 2006 nedošlo k přerušení tříleté lhůty pro vyměření daně z přidané hodnoty podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal výzvu ze dne 7. 3. 2006 zákonnou, nemůže tuto argumentaci akceptovat a ztotožňuje se s posouzením krajského soudu, který měl námitku prekluze za nedůvodnou (viz str. 5–6 napadeného rozsudku).

IV. d) dvojinstančnost řízení a rozpor mezi výrokem a odůvodněním výměru

K námitce porušení dvojinstančnosti správního řízení se vyjádřil Nejvyšší správní soud již ve svém předchozím rozsudku č. j. 5 Afs 68/2009 - 113, a to následovně:

„Nejvyšší správní soud neshledává *in concreto* názor stěžovatele o porušení zásady dvojinstančnosti řízení. Vychází přitom z 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 ke jeho žádosti jiný věcně příslušný správce daně tébož 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.“

Nejvyšší správní soud neshledává žádný důvod se od tohoto názoru odchylovat. V prvé řadě je třeba konstatovat, že stěžovatel v této kasační stížnosti nenamítá, že Finanční ředitelství v Brně v odvolacím řízení završeném rozhodnutím ze dne 13. 7. 2012 překvalifikovalo právní názor správce daně, aniž jej s touto odlišnou právní kvalifikací seznámilo, či že jej neseznámilo s novými skutečnostmi zjištěnými v rámci tohoto odvolacího řízení. Právě to byla pochybení, která vedla zdejší soud ke zrušení prvního rozsudku krajského soudu. Jak uvedl krajský soud v nyní napadeném rozsudku (str. 8–9), Finanční ředitelství v Brně toto své pochybení napravilo, s čímž stěžovatel fakticky nepolemizuje. Má však za to, že v důsledku jiného právního posouzení věci Finančním ředitelstvím v Brně oproti posouzení správcem daně se správní řízení fakticky stalo jednoinstančním a že bylo porušeno jeho právo na posouzení věci jiným správním orgánem vyšší instance. Ustálená judikatura zdejšího soudu však tento závěr odmítla. Odkázat lze například na usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS (bod 51): „Doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřijatelné, ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), že tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu I. stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm. (...) Jestliže zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správce daně I. stupně, a to i v neprospěch odvolatele, je tím zásada dvojinstančnosti do určité míry prolomena. To však plyne přímo ze zákona. Tato zásada není absolutní a neznamená, že po II. stupni řízení nastupuje řádné opravné řízení ve stupni dalším, vyšším. Nelze ani dovodit, že by takovým postupem byl narušen požadavek na předvídatelnost odvolacího rozhodnutí.“ Stěžovateli tedy nesvědčí právo, aby posouzení věci odvolacím orgánem, který věc po právní stránce kvalifikoval jinak než správce daně, bylo předmětem přezkumu nějaké další vyšší instance v rámci správního řízení. Posouzení věci odvolacím orgánem však nezůstává nedotknutelné, neboť jeho rozhodnutí může být napadeno žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s., k čemuž ostatně stěžovatel v nyní posuzované věci přistoupil. Změnou právního posouzení odvolacím orgánem rozpor mezi výrokem a odůvodněním prvostupňového rozhodnutí nevzniká – ostatně celé správní řízení se posuzuje podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu jako jeden celek (viz například rozsudek ze dne 17. 9. 2015, č. j. 4 Azs 151/2015 - 35, bod 42) – a není jí založena ani nicotnost takového rozhodnutí. Námitku, že stěžovatel zůstal v nejistotě, jak proti pravomocnému platebnímu výměru brojit, považuje Nejvyšší správní soud za účelovou; z obsahu žaloby je evidentní, že stěžovatel přesně věděl, proč ve správním řízení neuspěl.

IV. e) chybné posouzení otázky „přechodu nemovitosti“

Taktéž k otázce přechodu, resp. převodu, nemovitostí se Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku již vyjádřil. Na základě podrobného zdůvodnění, v jehož rámci zohlednil i unijní úpravu, včetně příslušné judikatury Soudního dvora EU, dospěl k závěru 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*“. Pokud krajský soud na toto zdůvodnění v nyní napadeném rozsudku odkázal a ztotožnil se s ním, nelze jeho postupu ničeho vytknout.

IV. f) eurokonformní výklad osvobození od daně

Jak již bylo naznačeno, Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku posoudil, zda byl přechod vlastnictví k nemovitostem plněním zdanitelným, či od daně osvobozeným, i ve světle unijního práva. Byť i sám stěžovatel označuje toto posouzení za pečlivé, namítá, že se vztahuje k právní úpravě účinné od 1. 1. 2007, tedy ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“), ačkoliv zdanitelné plnění nastalo v prosinci 2004, tedy v době účinnosti šesté směrnice (77/388/EHS). Krajský soud v napadeném rozsudku neshledal podstatnou odlišnost mezi oběma směrnicemi, pokud jde o výklad předmětné otázky. Navíc poukázal, stejně jako zdejší soud v předchozím rozsudku č. j. 5 Afs 68/2009 - 113, na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2009, č. j. 8 Afs 65/2008 - 93, který dospěl ke stejnému závěru ohledně osvobození přechodu staveb a pozemků od daně. Nejvyšší správní soud se s tímto posouzením krajského soudu ztotožňuje. Podle názoru stěžovatele Česká republika v rozporu s čl. 13 šesté směrnice nestanovila podmínky k zajištění správného a jednoznačného uplatnění osvobození, neboť v otázce přechodu nemovitostí vnitrostátní právní úprava a standardní interpretační metody umožňovaly dvojí výklad. Tento výchozí předpoklad však nereflexuje výše citované rozsudky č. j. 8 Afs 65/2008 - 93 a č. j. 5 Afs 68/2009 - 113, v nichž zdejší soud jednoznačně vyložil, že přechod nemovitostí spadá pod § 56 zákona o dani z přidané hodnoty, a má tedy být za podmínek tam uvedených od daně osvobozen. Vzhledem k nesprávnosti premisy stěžovatele je nerozhodné, zda se dané plnění uskutečnilo za účinnosti šesté směrnice či směrnice 2006/112/ES; ostatně stěžovatel ani žádný relevantní rozdíl mezi nimi neuvádí. Pokud pak stěžovatel tvrdí, že pojem „budova“ v šesté směrnici není na danou věc aplikovatelný, protože Česká republika si sama stanovila jednoznačné podmínky, podle nichž je přechod nemovitostí v dražbě plněním zdanitelným, přehlíží právě rozsudek č. j. 8 Afs 65/2008 - 93, který toliko na základě výkladu zákona o dani z přidané hodnoty dovodil, že „*převodem staveb a pozemků ve smyslu § 56 zákona o dani z přidané hodnoty je třeba rozumět i přechod staveb a pozemků v dražbě*“. Stěžovatelův výklad, že přechod nemovitostí v dražbě je plněním zdanitelným, je tedy jednoznačně nesprávný. Za těchto okolností není ani racionálního důvodu podávat předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU, jak již ostatně vysvětlil Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku.

IV. g) osvobození od daně podle § 56 zákona o dani z přidané hodnoty

Podle § 56 odst. 1 věty první zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném do 31. 12. 2008 platilo, že „*[p]řevod staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně po uplynutí tří let od nabytí nebo kolaudace*“. Stěžovatel má za to, že k osvobození plnění musí být splněny obě podmínky, tedy uplynutí tří let od nabytí i od kolaudace. Již z použití spojky „nebo“

v citované první větě předmětného ustanovení lze však dovodit nesprávnost stěžovatelovy úvahy. Uvedené potvrzuje i komentářová literatura: „*Do konce roku 2008 byl osvobozen převod staveb, bytů a nebytových prostor, byla-li splněna alespoň jedna ze dvou zákonných podmínek, tj. uplynuly-li 3 roky od nabytí nebo od kolaudace stavby*“ (Drábová, M., Holubová, O., Tomíček, M.: *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. Praha, Wolters Kluwer ČR, komentář k § 56 odst. 1 v databázi ASPI, stav k 1. 1. 2016). K nabytí předmětných nemovitostí jejich předchozím vlastníkem došlo dle zjištění Finančního ředitelství v Brně v roce 1998 a k přechodu do vlastnictví stěžovatele v roce 2004, tedy po uplynutí tří let. Prověření na Obecním úřadě Kunovice a Katastrálním úřadě Uherské Hradiště, které provedlo Finanční ředitelství v Brně v rámci řízení o odvolání, považuje Nejvyšší správní soud za dostatečný podklad k učinění závěru, že kolaudace v předmětné době neproběhla. Kontrola účetnictví u předchozího vlastníka nemovitostí by v takovém případě byla nadbytečná.

V. Závěr a náklady řízení

Ze všech shora vyložených důvodů Nejvyšší správní soud uzavírá, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Jelikož v řízení úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud mu náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 12. května 2016

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu