



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **FERRUM s. r. o.**, se sídlem Chelčického 260, Moravské Budějovice, zastoupeného JUDr. Vladimírem Škrétou, advokátem se sídlem U Soudu 363/10, Liberec II, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, nám. Svobody 4, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 10. 2006, čj. 7966/06-1300-701922, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 4. 2008, čj. 30 Ca 21/2007 - 50,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 10. 2006, čj. 7966/06-1300-701922 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Moravských Budějovicích (správce daně), kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období III. čtvrtletí 2004 ve výši 1 115 058 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který ji jako nedůvodnou zamítl rozsudkem ze dne 16. 4. 2008, čj. 30 Ca 21/2007 - 50. K žalobní námitce, že vytykáací řízení bylo zahájeno výzvou, která nebyla v souladu s § 43 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), krajský soud uvedl, že při posuzování zákonnosti výzvy nepovažuje za rozhodnou formální stránku věci, ale věcný obsah takového úkonu, tedy zda obsah výzvy umožňuje daňovému subjektu její splnění. Stručně vyjádření pochybnosti neznamená nezákonnost výzvy. V dané věci je navíc zřejmé, že rozhodnou otázkou nejsou procesní nedostatky či nedostatečně zjištěný skutkový stav, nýbrž výklad § 56 odst. 1 a odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v tehdy platném znění (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“ či „zákon“), ve vztahu k nesporně zjištěnému plnění o převodu staveb a pozemků z dobrovolné dražby. Krajský soud se neztotožnil s právní argumentací žalobce založené na faktu, že § 56 zákona o dani z přidané hodnoty nepoužívá legislativní zkratku „převod nemovitosti“. Dospěl naopak k závěru, že pokud přechod nemovitosti v dražbě se z hlediska předmětu daně posuzuje jako

převod nemovitosti, pak výklad jiného ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty [např. § 13 odst. 1, § 51 odst. 1 písm. e)], který by tuto skutečnost nerespektoval, není zákonný.

Žalobní tvrzení, že správci daně obou stupňů nezkoumali, zda došlo k přechodu nemovitostí po uplynutí časového testu tří let od nabytí či kolaudace, je dle krajského soudu nutno posuzovat z hlediska § 50 odst. 3 daňového řádu, neboť uvedenou námitku žalobce v odvolání neuplatnil. Informace o kolaudaci či nabytí nemovitostí v době kratší než tři roky se ve spisu nenachází, a správnímu orgánu nelze tedy vytýkat nezákonnost v postupu, pokud se předmětnou otázkou v napadeném rozhodnutí nezabýval. Soud neshledal důvodnou ani námitku týkající se hodnocení průkaznosti žalobcem předložených důkazních prostředků. Z protokolu o ústním jednání ze dne 31. 1. 2005 jasně plyne, z jakých skutečností správce daně při rozhodování vycházel. Bylo věcí žalobce, aby využil svého práva podle § 32 odst. 9 daňového řádu. K žalobním výtkám týkajícím se nedodržení § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, jakož i rozporu názoru žalovaného (že doklad o úhradě dosažené v předmětné dražbě není dokladem dle § 28 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty) s § 31 zákona č. 26/2000 Sb., o veřejných dražbách, soud uvedl, že se nejedná o okolnosti věcně související se správností postupu a rozhodnutí finančních orgánů ve věci samé. Předmětné dodanění totiž nebylo založeno na neuznání dokladu o úhradě ceny z dražby. Námitky týkající se povinnosti správce daně seznámit daňový subjekt s výsledky vytykácího řízení, ukončení řízení před uplynutím lhůty k vyjádření a skryté daňové kontroly nebyly v žalobě vzneseny, a proto se jimi soud nezabýval.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu obsáhlou kasační stížností, v níž uplatnil stížní námitky odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel rozčlenil kasační stížnost do osmi námitkových okruhů.

Stěžovatel nejprve namítl, že vytykácí řízení, které předcházelo vyměřovacímu řízení, nebylo vedeno zákonným způsobem. V rozporu s § 43 odst. 1 daňového řádu bylo zahájeno vydáním neurčité výzvy. Domnívá se, že bylo povinností soudu přezkoumat předmětnou výzvu též z formálního hlediska, tedy zda pochybnost byla sdělena, zda byla určitá a zda vůbec existovala. U stěžovatele byla fakticky prováděna daňová kontrola a nikoliv vytykácí řízení. Správce daně zneužil institut vytykácího řízení k automatickému nevrácení odpočtů daně z přidané hodnoty. Stěžovatel netušil, že řízení skončilo a netušil ani, jaký konečný právní názor správce daně ve věci zaujal, jelikož údaje v protokolu ze dne 31. 1. 2005 jsou vnitřně rozporné. Procesní nedostatky měly na zjištění skutečného stavu stěžejní význam, protože kdyby bylo stěžovateli před vyměřením daně známo, jaká je správní úvaha správce daně, jaké důkazní prostředky shromáždil a jak je hodnotil, uplatnil by již před vyměřením daně námitku podmínky uplynutí časového testu tří let a popřípadě by mohl předkládat a navrhopvat další důkazní prostředky.

Dalším důvodem námitek bylo porušení § 31 odst. 8 daňového řádu. Stěžovatel přijaté zdanitelné plnění uvedl v evidenci pro daňové účely dle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty; na tuto evidenci je třeba pohlížet právě ve smyslu § 31 odst. 8 daňového řádu. Bylo proto na správci daně, aby prokázal skutečnosti vyvracející správnost předložené evidence. Daňový orgán měl v řízení povinnost doložit, že předmětný přechod nemovitostí v dražbě je plněním osvobozeným a nikoliv zdanitelným. Tím, že soud nikterak nevyložil, proč považuje námitku ohledně § 31 odst. 8 daňového řádu za okolnost, která nesouvisí s vyměřením sporné daňové povinnosti, odepřel soud stěžovateli právo na spravedlivý proces. Správce daně nerozlišuje plnění osvobozené a plnění zdanitelné, jelikož uvádí, že se jednalo o osvobozené zdanitelné plnění. Stěžovatel soudnímu rozhodnutí vytkl též nesrozumitelnost. Není totiž zřejmé, jaká je souvislost mezi § 65 odst. 2 s. ř. s. a tvrzením soudu, že nedodržení § 31 odst. 8 daňového řádu není

okolností věcně související se správností postupu a rozhodnutí finančních orgánů ve věci samé, a to za situace, kdy žaloba byla podána dle § 65 odst. 1 s. ř. s. Závěr soudu, že z rozhodnutí žalovaného jednoznačně a srozumitelně vyplývá, že předmětné dodanění nebylo založeno na neuznání dokladu o úhradě ceny z dražby, nemá oporu ve spise. Rozsudek je v tomto směru nepřezkoumatelný. Správními orgány nebylo najisto prokázáno, že navrhovatel dražby byl vlastníkem věcí dražby více jak tři roky přede dnem přechodu vlastnictví a nebo, že nedošlo ke kolaudaci ve smyslu § 4 odst. 3 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty. V odůvodnění soudu chybí přezkoumatelná úvaha o tom, proč nebylo povinností správních orgánů prokázat, že se jednalo o plnění osvobozené.

Názor soudu ohledně charakteru dokladu o úhradě ceny dosažené vydražením je založen na formálním přístupu žalovaného a je v rozporu s metodou logického výkladu. Ustanovení § 28 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty uvádí pouze příkladný výčet daňových dokladů, a proto lze analogicky dovodit, že uskutečněné zdanitelné plnění prokazuje i doklad o úhradě ceny dle § 31 zákona č. 26/2000 Sb.

Následující část kasační stížnosti směřovala k chybné aplikaci a výkladu hmotného práva. Z § 2 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty toliko plyne, že zákonodárce zavedl legislativní zkratku „převod nemovitosti“. Odůvodnění neobsahuje jasný a zřejmý právní názor soudu, zejména s ohledem na tvrzení o nezákonnosti výkladu ve vztahu k § 13 odst. 1 a § 51 odst. 1 písm. e) téhož zákona. 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. Pouze tam, kde zákon používá právní pojem „převod nemovitosti“ je nutno chápat, že se jedná také o přechod nemovitosti. Žalovaným provedený výklad jde nad rámec zákona a je v rozporu se základními principy výkladu a předvídatelnosti právní normy. Aplikace pojmu „nemovitost“ dle § 119 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku (dále jen „občanský zákoník“) na ustanovení § 56 zákona o dani z přidané hodnoty je chybná a zavádějící.

V rámci dalšího stížního bodu stěžovatel poukázal na nezákonný způsob ukončení vytýkacího řízení a absenci seznámení se s právním názorem správce daně tak, aby mohl řádně uplatnit další návrhy či námítky. Správce daně nikterak nespécifikoval, proč předložené doklady nepovažuje za dostačující a průkazné. Nevyčkal přitom s ukončením vytýkacího řízení do konce dvacetidenní lhůty, kterou stěžovateli poskytl, ale daň mu vyměřil dříve. Stěžovatel sice nevyužil svého práva požádat o sdělení důvodů ve smyslu § 32 odst. 9 daňového řádu, avšak tato skutečnost nemůže mít vliv na akt vyměření a nemůže nahradit povinnost správce daně seznámit daňový subjekt s výsledky důkazního řízení. Tvrzení soudu, že námítky týkající se povinnosti správce daně seznámit daňový subjekt s výsledky vytýkacího řízení, ukončení řízení před uplynutím lhůty k vyjádření a provádění skryté daňové kontroly, nebyly v žalobě vzneseny, není pravdivé, a nemá své opodstatnění v textu žaloby založené ve spise. Ani tvrzení soudu, že z protokolu ze dne 31. 1. 2005 naprosto seznatelně vyplývá, z jakých rozhodných skutkových a právních okolností správce daně v posuzovaném předmětného převodu nemovitostí vycházel, nemá oporu ve vlastním obsahu protokolu a ani v listinách ve spise založených.

Rozsudek krajského soudu není dle stěžovatele v souladu se standardně prezentovanými závěry Evropského soudního dvora, dle kterých výjimky z osvobození od daně musí být vymezeny a vykládány restriktivně. Rozsudek je nepřezkoumatelný též proto, že stěžovatel namítal porušení Šesté směrnice Rady v otázce restriktivního výkladu osvobození, avšak soud se k této otázce nevyjádřil.

Závěrem stěžovatel uvedl, že v průběhu soudního řízení došlo k narušení rovnosti stran před soudem. Pod pohrůžkou sankce mu byly stanovovány krátké lhůty, a to k reakci na výzvu, k vyjádření k protokolu, k podání odvolání, žaloby i kasační stížnosti. Na druhou stranu žalovanému trvalo skoro devět měsíců, než soudu předložil správní spis, přičemž tak učinil až po uplynutí lhůty určené soudem. Tolerance k takovému postupu správního orgánu vedla k neodůvodněným průtahům v řízení. Soud měl ve výzvě k předložení spisu žalovaného poučit o následcích nesplnění uložených povinností, a pokud by své povinnosti nedostál, zrušit správní rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Z předloženého spisu vyplynulo, že výzvou ze dne 5. 11. 2004 sdělil správce daně stěžovateli své pochybnosti o správnosti vykázaného nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty na ř. 754 daňového přiznání za III. čtvrtletí 2004. Stěžovatel uplatnil nárok na daňový odpočet na základě nákupu areálu v Moravských Budějovicích od úpadce STAVOKONSTRUKCE HOLDING a. s. v likvidaci. Nemovitosti byly pořízeny v dobrovolné dražbě přes dražebníka Aukční síň NAXOS a. s. Daňový subjekt uplatňoval nárok na odpočet dražební vyhláškou o konání dobrovolné dražby a protokolem o provedení dobrovolné dražby. Daňový doklad nebyl vystaven. Dražebník uvedl, že pro dražitele žádné daňové doklady nevystavuje a úpadce, navrhovatel dražby, vycházel z toho, že mu nevznikla povinnost vystavit daňový doklad, jelikož se jednalo o osvobozené plnění. Správce daně nárok na odpočet daně neuznal vzhledem k tomu, že byl uplatněn u plnění osvobozeného od daně dle § 56 odst. 1 a odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty a nárok nebyl doložen daňovým dokladem ve smyslu § 73 odst. 1 tohoto zákona.

K tomu, aby správní rozhodnutí prošlo testem zákonnosti, je třeba, aby na řádně zjištěný skutkový stav byly správně aplikovány příslušné právní normy. Nejprve je třeba zjistit, zda se jedná o plnění zdanitelné či osvobozené od daně a zda je zde možné uplatnit nárok na odpočet či nikoliv a teprve poté je možné zkoumat, zda předložený doklad splňuje veškeré náležitosti a to, zda plnění bylo fakticky uskutečněno. Jiný postup by byl v rozporu se zásadou procesní ekonomie. Pokud by byl žalovaným a krajským soudem vyslovený právní názor správný, bylo by v podstatě nadbytečné se zabývat některými otázkami předestřenyými v kasační stížnosti; to ostatně tvrdil i sám stěžovatel.

Nejvyšší správní soud se tak nejprve zabýval nastolenou právní otázkou týkající se výkladu pojmu „převod nemovitosti“ ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty. Podstatou sporu je oprávněnost nároku daňového subjektu na odpočet daně z přidané hodnoty založeného na přechodu nemovitosti v dražbě. Při posouzení důvodnosti stěžovatelovy kasační námítky 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.

Přechod nemovitosti v dražbě je ve smyslu § 2 zákona o dani z přidané hodnoty předmětem daně. 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 tuto 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 uhrazení ceny dosažené vydražením), 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 souhrnně 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 souhrnný 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 souhrnného 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.

Jen na okraj lze podotknout, že § 13 odst. 1 zákona ustanovení § 2 zákona doplňuje. Nezabývá se již otázkami převodu a přechodu, nýbrž právním režimem nemovitostí, které se zapisují a které nezapisují do katastru nemovitostí. Taktéž skutečnost, že zákon vymezuje vlastní definici „stavebního pozemku“ nebo „kolaudace“ nemá na vyslovené závěry vliv. Zákon v rozhodné době považoval nemovitosti, které se nezapisují do katastru nemovitostí za zboží; pro účely daně z přidané hodnoty pohlížel na byty a nebytové prostory jako na nemovitosti zapisované do katastru nemovitostí.

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.

Co se týče podmínky testu uplynutí tří let zavedené § 56 odst. 1 zákona, stěžovatel tuto námitku neuplatnil ani v průběhu vytykácího řízení ani v odvolání, ale poprvé až v žalobě. Není pravdou, že by tuto námitku nemohl uplatnit dříve, jelikož mu nebyla známa úvaha správce daně. Je třeba mít na paměti, že jednou z podmínek pro daňové osvobození převodu staveb (ve smyslu zkratky) je uplynutí tří let od nabytí nebo kolaudace. Žalovaný splnění této podmínky v rozhodnutí o odvolání výslovně nezmínil, nicméně nepřímou potvrdil, že byly splněny všechny zákonné podmínky pro aplikaci § 56 zákona. Jelikož tuto podmínku stěžovatel v odvolání nenamítal, žalovaný se jí blíže nikterak nezabýval. Primárním předmětem sporu totiž byla otázka samotného výkladu pojmů převod a přechod nemovitostí. Krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006 - 74, www.nssoud.cz, ve kterém vyložil to, co se rozumí „vyjitím najevo“. Ve spise, v jeho veřejné i neveřejné části, se skutečně nenachází žádný doklad, který by nasvědčoval tomu, že by tato časová podmínka nebyla splněna. Právě naopak, v odpovědi na dožádání Finančního úřadu pro Prahu 1, je výslovně uvedeno, že tříletý časový test byl dodržen (nemovitost byla ve vlastnictví úpadce od 21. 1. 1997, přičemž dražba proběhla dne 28. 7. 2004). Tato skutečnost byla správci daně nepochybně známa před vydáním platebního výměru. Pro větší právní jistotu daňového subjektu by ovšem bylo příhodné, aby se správce daně v rozhodnutí vyjádřil i ke splnění časového testu. Tato skutečnost však s ohledem na řečené nemůže mít vliv na zákonnost výsledného rozhodnutí.

K posudku prof. JUDr. J. F., Csc. pak zdejší soud uvádí, že krajský soud jej rozhodně neopominul, a ačkoliv se jím v odůvodnění explicitně nezabýval, tím, že provedl interpretaci předmětných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, vyloučil právní závěry v něm uvedené. Obdobný závěr lze učinit i k námitce, že se krajský soud nevypořádal s výkladem zákonných definic obsaženým v knize *Teorie práva* od V. Knappa, jelikož odůvodnění soudu se s ním nevyklučuje. Krajský soud názory stěžovatele přesvědčivě vyvrátil, přičemž provedl výklad odpovídající požadavkům zákonného a přezkoumatelného rozhodnutí.

Podstatná část kasační stížnosti vytykala k porušení § 31 odst. 8 daňového řádu ve vztahu k § 100 zákona o dani z přidané hodnoty. V posuzované situaci, kdy se řešily otázky právního výkladu příslušných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty a současně vzhledem k dostatečně zjištěnému skutkovému stavu, nebylo na místě řešit přechod důkazního břemene z žalobce na správce daně. Nárok na odpočet daně s ohledem na charakter plnění je otázkou právní, kterou nelze prokázat např. předložením daňových dokladů. Otázky právní (výklad práva) mohou být předmětem vyjádření stran, nikoli však, s ohledem na zásadu „*iura novit curia*“, dokazování. Teprve pokud by se zjistilo, že plátce má s ohledem na druh přijatého plnění nárok na odpočet daně, bylo by na místě zkoumat, zda unesl své důkazní břemeno, tedy zda předložil daňový doklad vystavený jiným plátcem a zda obsahuje všechny požadované náležitosti a dále, zda bylo dokladem deklarované plnění uskutečněno. Těmito otázkami se však nebylo třeba zabývat, protože se v posuzované věci jednalo o plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet. Bylo by tak nadbytečné zkoumat, zda doklad o přechodu vlastnictví měl vystavovat dražebník či navrhovatel dražby či zda předložený doklad bylo možno považovat za daňový doklad ve smyslu § 28 zákona o dani z přidané hodnoty. Za situace, kdy nelze přiznat nárok na odpočet daně dle zákona, je již irelevantní, kolik a jaké listinné důkazní prostředky plátce předložil. Sporné dodanění skutečně nebylo založeno na neuznání dokladu o úhradě ceny z dražby. Ač by se to z některých vyjádření správce daně mohlo na první pohled jevit, jedná se pouze o nesprávnou formulaci. Stěžovatel skutečně nepředložil doklad, na jehož základě by mohl uplatnit nárok na odpočet daně. Jím předložené doklady totiž potvrzovaly, že se jedná o plnění osvobozené bez nároku na daňový odpočet. Právo stěžovatele na spravedlivý proces nebylo v tomto směru porušeno. Uplatněné námitky je tedy nutno odmítnout.

Stěžovatel odkázal na některá rozhodnutí Evropského soudního dvora, skutkově se vztahující k jiným otázkám daně z přidané hodnoty, nicméně zakotvující pravidlo, že výjimky z obecné zásady, podle které je daň vybírána za každé úplatné poskytnutí služeb uskutečněné osobou povinnou k dani, je třeba vykládat restriktivně. Sám o sobě je přirozeně správný poukaz na povinnost eurokonformního výkladu zákona o dani z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud má za to, že výklad § 56 zákona o daních, tak jak jej provedl on sám a před ním shodně krajský soud a žalovaný, není nikterak restriktivní, a to ani s ohledem na Šestou směrnici Rady a související komunitární judikaturu. Jak již bylo uvedeno výše, nárok na odpočet daně nebyl neuznán z důvodu nepředložení daňového dokladu se všemi náležitostmi, nýbrž z důvodu charakteru sporného plnění. To, že se krajský soud k předestřené judikatuře výslovně nevyjádřil, není důvod pro nepřezkoumatelnost, a to i proto, že stěžovatel tuto námitku uplatnil až v replice k vyjádření žalovaného, která byla podána až po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Nicméně, s ohledem na shora řečené, tato námitka by nemohla být úspěšná.

Značnou část námitek představovalo tvrzení stěžovatele, že výtýkácí řízení nebylo vedeno v souladu se zákonem. Pochybení spatřoval zejména ve vydání neurčité výzvy. Správce daně prvního stupně vydal dne 5. 11. 2004 výzvu ve smyslu § 43 odst. 1 daňového řádu, v níž uvedl, že mu vznikly pochybnosti o správnosti vykázaného nadměrného odpočtu, a proto vyzval daňový subjekt, aby předložil veškeré doklady, které byly podkladem pro výpočet daně z přidané hodnoty.

K posuzované otázce zaujal stanovisko rozšířený senát v usnesení ze dne 8. 8. 2008, čj. 9 Afs 110/2007 - 102, www.nssoud.cz, v němž uvedl, že „*ve výzvě správce daně podle § 43 daňového řádu musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Výzva odkazující pouze na příslušný řádek takového přiznání či hlášení nebo takové písemnosti tomuto požadavku zpravidla neodpovídá.*“

Smyslem požadavků kladených na obsah výzvy je to, aby daňovému subjektu byly sděleny pochybnosti způsobem umožňujícím mu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Ačkoliv výzva naznačovala jisté pochybnosti správce daně o uplatněném nadměrném odpočtu za dané zdaňovací období, nebyla vzhledem na vyslovené závěry rozšířeného senátu dostatečně konkrétní. Přesto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že s ohledem na posuzovaný případ toto pochybení nedosáhlo takové intenzity, která by představovala důvod pro vyslovení nezákonnosti výzvy a zároveň na ni navazujícího výtýkácího řízení právě proto, že neuznání nároku bylo zapříčiněno charakterem plnění a nikoliv otázkou zjištěného skutkového stavu, formálních náležitostí daňového dokladu či faktického uskutečnění zdanitelného plnění. Další řízení by nemohlo přinést jiné poznatky a závěry, než ty, co již byly vysloveny, tedy že se jednalo o plnění osvobozené od daně bez nároku na daňový odpočet. S ohledem na procesní ekonomii řízení by nebylo rozumné trvat na zrušení napadeného rozhodnutí, neboť takový postup by nevedl k účelnému řešení sporu a ani ke změně výsledku daňového řízení. Uznání nároku nemohlo být předmětem dokazování. Navíc, daňový subjekt výzvě porozuměl, kvalifikovaně na ni reagoval a předložil požadované dokumenty prokazující dle jeho názoru oprávněnost jeho nároku na nadměrný odpočet. V průběhu řízení posléze předkládal správci daně další podklady, kterými chtěl prokázat, že v posuzované věci má nárok na odpočet. Jak se kupříkladu vyjádřil zdejší soud v rozhodnutí ze dne 31. ledna 2007, čj. 1 Afs 155/2005-70, www.nssoud.cz, vadnost právních aktů může být zhojena dalším průběhem řízení, zejména tím, že příjemce aktu si jej správně vyloží a jedná v souladu s vůlí původce aktu, byť nepřesně vyjádřenou. Ačkoliv se krajský soud těmito úvahami nikterak doslovně nezabýval, dospěl ke správnému závěru, tj. že obsah výzvy neměl vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně.

Druhý okruh procesních výtek se vztahoval zejména k závěru vytykácího řízení. Již na úvod je nutno uvést, že krajský soud správně dospěl k závěru, že ze správního spisu (i jeho veřejné části) vyplývá, jaké kroky správce daně v průběhu daňového řízení činil a jaké důvody ho vedly k vydání platebního výměru. Daňový subjekt byl prokazatelně seznámen s výsledky vytykácího řízení a zejména s důvody neuznání nároku na odpočet daně. Tvrzení stěžovatele, že vytykácí řízení bylo zneužito k automatickému nevrácení odpočtu daně z přidané hodnoty, je mylné. Naopak, bylo řádně prokázáno, že stěžovateli nenáležel nárok na daňový odpočet.

Stěžovatel podotkl, že správce daně v protokolu ze dne 31. 1. 2005 rozporuplně zaměňoval převod a přechod nemovitosti a užíval pojmu „zdanitelné plnění osvobozené od daně“. Proto jeho vyjádření směřovalo nejprve k objasnění těchto rozporů, aby pak mohl dále argumentovat a navrhnout důkazní prostředky. K tomuto okruhu námitek kasační soud uvádí, že zdanitelnými plněními jsou pouze ta, která podléhají dani na výstupu a tudíž nejsou osvobozena od daně. Z toho pak skutečně vyplývá, že plnění osvobozená od daně, ať s nárokem nebo bez nároku na odpočet, nejsou zdanitelnými plněními. Toto pochybení správce daně prvního stupně uznal i sám žalovaný, nicméně s ohledem na aplikaci správných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty nemůže mít tato terminologická nepřesnost vliv na zákonitost rozsudku. Stěžovatel správci daně též vytкнуł, že nevyčkal konce dohodnuté lhůty a napadený platební výměr vystavil předčasně dne 17. 2. 2005. V rámci ústního jednání daňový subjekt uvedl, že se k protokolu vyjádří do 20 dnů a učinil tak dne 11. 2. 2005. Tím, že správce daně nevyčkal do konce stanovené lhůty, tedy do 20. 2. 2005 (resp. do pondělí 21. 2. 2005), nemohlo v daném řízení dojít k podstatnému porušení procesních práv stěžovatele, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Stěžovatel se k projednávaným skutečnostem ve lhůtě totiž vyjádřil. Obsah jeho podání ze dne 11. 2. 2005 přitom zjevně nenasvědčoval tomu, že se hodlá k uvedené věci znovu vyjadřovat. Jak již bylo uvedeno, a sám stěžovatel uznal, meritum sporu spočívalo ve výkladu § 56 ve spojení s § 2 zákona o dani z přidané hodnoty, přičemž se k těmto otázkám vyjádřil právě v podání ze dne 11. 2. 2005.

Pokud stěžovatel uvádí, že ve spise postrádá hodnocení, proč předložené listinné důkazní prostředky správce daně neosvědčil jako důkazy a dále na základě jakých skutečností překvalifikoval zdanitelné plnění na plnění osvobozené, tak Nejvyšší správní soud opakuje, že neshledává v právní kvalifikaci věci žádná pochybení. Mezi stranami přitom nebylo sporu o skutkovou stránku věci, ale o to, zda předmětné, správně, vymezené plnění je zdanitelné či nikoliv. Se zřetelem na to, že charakter sporného plnění je zařazen v díle osmém, hlavy druhé zákona o dani z přidané hodnoty, neměl daňový subjekt nárok na odpočet, nezávisle na množství předložených důkazních návrhů.

V řízení bylo na jisto postaveno, co je důvodem pro neuznání nárok na odpočet. Tvrdil-li přesto stěžovatel, že mu důvody nebyly známy, mohl skutečně využít oprávnění stanovené § 32 odst. 9 daňového řádu, tedy požádat o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána nebo za řízení uznána. Platební výměry se neodůvodňují, a proto je smyslem tohoto institutu získání informací potřebných pro zpracování úspěšného odvolání proti rozhodnutí správce daně. Jestliže by tak učinil, správce daně by měl povinnost srozumitelně objasnit stanovený rozdíl, minimálně označit důvod a odkaz na jeho předchozí projednání, pokud takový důvod byl již daňovému subjektu v řízení sdělen (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2004, čj. 2 Afs 8/2004 - 76, www.nssoud.cz). Ze sdělení důvodu rozdílu (nebo odkazů v něm) by pak mělo být seznatelné i hodnocení důkazů ve smyslu § 2 odst. 3 daňového řádu. Stěžovatel má pravdu, že skutečnost, že této možnosti nevyužil, nemůže mít vliv na akt vyměření, avšak mu nebyla ani nikterak přikládána k tíži. Stěžovatel sice nepochybně věděl, co bylo důvodem pro vydání platebního výměru, požádat

o sdělení důvodu ovšem mohl. Správce daně již v protokolu ze dne 31. 1. 2005 a ve vyjádření ze dne 15. 2. 2005 sdělil důvod následného vydání platebního výměru. Kasační soud se ztotožňuje s hodnocením krajského soudu ohledně obsahu protokolu ze dne 31. 1. 2005. Vyplyvají z něj jak skutkové okolnosti, ze kterých správce daně vycházel, tak i správně provedené právní hodnocení. Za takové situace pak rozhodně nikdo po stěžovateli nepožaduje, aby si vytvářel domněnky o tom, co správce daně chtěl v protokolu vyjádřit.

To, že krajský soud v části odůvodnění vztahující se k námitkám o hodnocení důkazů uvedl, že k zahájení vyměřovacího řízení došlo výzvou podle § 43 odst. 1 daňového řádu, je třeba chápat jako zřejmý omyl v psaní. Krajský soud se v této části vyjádřil k tomu, že byl dodržen postup dle § 21 odst. 1 daňového řádu. Na jiných místech krajský soud již správně uvádí, že touto výzvou bylo zahájeno vytýkácí řízení.

Stěžovatel na několika místech kasační stížnosti a pak i v samostatném stížním bodu označil rozhodnutí krajského soudu za nepřezkoumatelné. K tomu lze v obecné rovině uvést, že Nejvyšší správní soud v souladu s ustálenou judikaturou (např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75) považuje za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost 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. Nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí pak zdejší soud spatřuje kupříkladu ve skutečnosti, že by krajský soud opomenul v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek (rozsudek ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 - 73). Nedostatek důvodů je založen 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 (rozsudek ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, vše dostupné na www.nssoud.cz).

Nepřezkoumatelnost spatřoval v tom, že se krajský soud nezabýval některými žalobními body, které uplatnil v replice. Konkrétně se jednalo o povinnost správce daně seznámit daňový subjekt s výsledky vytýkácího řízení, ukončení řízení před uplynutím lhůty k vyjádření a provádění skryté daňové kontroly. Dle jeho názoru se nejednalo o rozšíření žalobních bodů, nýbrž o jejich zpřesnění. Nejvyšší správní soud vychází z dispoziční zásady a ze zásady koncentrace řízení (§ 72 odst. 1 s. ř. s.), podle níž žalobce může žalobu rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Tento přístup byl opakovaně shledán jako ústavně konformní. V replice podané po uplynutí zákonné lhůty proto již nelze uplatňovat nové žalobní body. Je možné pouze zpřesnit nebo podrobněji rozvést žalobní body, které byly uplatněny řádně a včas.

Tímto pohledem je třeba námitku provádění skryté daňové kontroly považovat za nový žalobní bod. Stěžovatel v žalobě tuto skutečnost netvrdil, neuvedl, proč se domnívá, že správce daně namísto vytýkácího řízení uskutečnil daňovou kontrolu. Toliko tvrdil, že vytýkácí řízení nebylo vedeno v souladu se zákonem, jelikož došlo k nezákonnému zahájení a hodnocení důkazů. Navíc, tato žalobní námitka by nemohla být úspěšná, jelikož v posuzované věci byl řádně uplatněn procesní postup vztahující se k vytýkácímu řízení. Řízení bylo zahájeno výzvou dle § 43 daňového řádu, předcházelo vyměření daně a bylo řádně ukončeno vydáním platebního výměru. Správce daně neprováděl rozsáhlé důkazní řízení, jeho pozornost byla zaměřena pouze

na přechod nemovitosti v dražbě a doklad za zálohu na školení, který však nebyl předmětem sporu v následujícím průběhu řízení. Není tak na místě výtky, že stěžovateli byla odňata práva, která by měl při daňové kontrole.

Týž závěr je třeba učinit i ve vztahu k námitce o ukončení řízení před uplynutím lhůty k vyjádření. Jak je již uvedeno výše, ani s touto námitkou by stěžovatel nemohl být při jejím včasném uplatnění úspěšný.

Krajský soud se nezabýval ani námitkou ohledně tvrzené povinnosti správce daně seznámit daňový subjekt s výsledky vytykácího řízení. Stěžovatel výslovně odkázal na první větu druhého bodu třetího odstavce žaloby. V něm však uvedl, že správce daně uzavřel vytykácí řízení, aniž by zdůvodnil, proč překvalifikoval typ plnění a proč jako důkaz neosvědčil předložené listinné prostředky. Tato námitka se týkala způsobu hodnocení důkazů, zejména ve vztahu k § 31 odst. 8 daňového řádu, a nikoliv procesních povinností správce daně. Nicméně, i když se krajský soud odmítl výslovně takovou námitkou zabývat, v jiných částech odůvodnění se s ní v podstatě vypořádal, i když z jiného úhlu pohledu, a to zejména v části hodnotící obsah protokolu ze dne 31. 1. 2005 a přechodu důkazního břemene na správce daně. K tomu pak kasační soud dodává, že z § 43 daňového řádu výslovně neplyne právo daňového subjektu na seznámení se s výsledky vytykácího řízení před jeho ukončením. Nelze ovšem opomenout skutečnost, že v rámci vytykácího řízení bylo nařízeno ústní jednání, jehož průběh je zaznamenán v předmětném protokolu, a proto měl daňový subjekt právo na vyjádření se k projednávaným skutečnostem ve smyslu § 12 odst. 2 daňového řádu. V tomto ohledu bylo toto jeho právo správcem daně respektováno.

K otázce rozšiřování a zpřesňování žalobních bodů zaujal právní názor Ústavní soud v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, <http://nalus.usoud.cz>, v němž uvedl, že je nepochybně povinností soudu vypořádat se nejen se správností námitek žalobce, ale prvotně s včasností jejich uplatnění. V případě jejich opožděného podání je pak soud povinen je odmítnout v souladu s příslušnými ustanoveními soudního řádu správního, nemůže je však pominout. Těmto požadavkům krajský soud vyhověl, přičemž se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s klasifikací žalobních bodů stěžovatele tak, jak je provedl krajský soud.

Stěžovatel považuje rozsudek krajského soudu za nesrozumitelný z důvodu, že není zřejmá souvislost mezi § 65 odst. 2 s. ř. s. a tvrzením soudu, že nedodržení § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu není okolností věcně související se správností postupu a rozhodnutí finančních orgánů ve věci samé. Stěžovatel má pravdu v tom, že ustanovení § 65 odst. 2 s. ř. s. na projednávanou věc nedopadá, jelikož k žalobě byl oprávněn ve smyslu odstavce 1 tohoto ustanovení. Soud proto toto ustanovení nemohl aplikovat a ani tak neučinil. Z kontextu této části odůvodnění je zjevné, že i na toto pochybení je třeba nahlížet jako na omyl v psaní, a to bez dopadu na zákonnost rozhodnutí.

S ohledem na výše uvedené a též i argumentaci k jednotlivým žalobním bodům je tak možné shrnout, že k porušení § 76 s. ř. s. nedošlo; rozhodnutí krajského soudu je přezkoumatelné jak z hlediska dostatku důvodů, tak i srozumitelnosti.

Poslední část stížných námitek představovala výtky, že v soudním řízení došlo k narušení rovnosti stran před soudem. Stěžovatel tak usoudil na základě toho, že žalovaný předložil soudu správní spis až po uběhnutí soudcovské lhůty. K tomu odkázal na rozsudky zdejšího soudu ze dne 27. 9. 2007, čj. 6 As 33/2006 - 92 a ze dne 11. 7. 2007, čj. 1 As 62/2006 - 48 a na starší rozhodnutí Vrchního soudu v Praze ze dne 30. 7. 1996, čj. 6 A 883/95 - 20. Nejvyšší správní soud dává stěžovateli za pravdu, že žalovaný předložil správní spis až po lhůtě,

o jejíž prodloužení soud sám žádal. Tato skutečnost však stěžovateli nešla k tíži, nebylo mu tím nikterak zasaženo do jeho práv a nelze ani konstatovat, že by žalovaný byl v průběhu řízení nějak zvýhodňován. Žalovaný zaslal, byť opožděně, správní spis v celém rozsahu včetně doručenek a vyjádření k žalobě, a krajský soud tak mohl správní rozhodnutí přezkoumat na základě všech relevantních podkladů a vycházet z plně zjištěného skutkového stavu, ze kterého vycházel i daňový orgán. Rozhodnutí, na něž stěžovatel odkázal, nelze na posuzovanou věc vztáhnout, jelikož postihují situace, kdy správní spis nebyl buď vůbec předložen a nebo byla zaslána jen jeho část. Zmiňovaná rozhodnutí pak vyjmenovávají procesní prostředky (opakovaná výzva, pořádková pokuta), kterých může krajský soud využít pro to, aby správní spis byl předložen v plném rozsahu. Teprve po jejich vyčerpání lze napadené správní rozhodnutí zrušit pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů. Pokud se stěžovatel domníval, že v jeho případě docházelo k neodůvodněným průtahům v řízení, mohl podat stížnost na průtahy v řízení ve smyslu zákona č. 6/2002 Sb., o soudech a soudcích.

Závěrem Nejvyšší správní soud uvádí, že se v posuzované věci krajský soud s uplatněnými žalobními námitkami vypořádal, v některých případech sice ne vyčerpávajícím, avšak pro zákonnost rozhodnutí stále dostačujícím způsobem. Skutkový stav není v rozporu s předloženým správním spisem. Nejvyšší správní soud souhlasí s vyslovenými závěry v napadeném soudním rozhodnutí, i když zejména ve vztahu k zahájení vytýkácího řízení z jiných důvodů. V tomto rozhodnutí vyslovená právní argumentace není v rozporu s četnou judikaturou, na niž stěžovatel v kasační stížnosti odkazoval. Kasační soud má rovněž za to, že výklad podaný krajským soudem je ústavně konformní. S ohledem na shora uvedené je tedy napadený rozsudek zákonným a přitom nebyly shledány jiné vady, k nimž by kasační soud musel přihlídnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, podle obsahu spisu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 30. září 2009

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu