



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: **SILVESTRIS, spol. s r. o.**, se sídlem Sportovní 456, Uhlířské Janovice, zastoupeného JUDr. Jiřím Voršílkou, advokátem se sídlem Opletalova 4, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, Žitná 12, Praha 2, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2006, čj. 863/06-130, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2007, čj. 10 Ca 89/2006 - 66,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2007, čj. 10 Ca 89/2006 - 66, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 2. 2006, čj. 863/06-130 byl změněn platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2004 vydaný Finančním úřadem v Uhlířských Janovicích (správce daně) tak, že žalobci byla zvýšena daňová povinnost na výstupu o částku 121 602 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji jako nedůvodnou zamítl rozsudkem ze dne 20. 12. 2007, čj. 10 Ca 89/2006 - 66. V odůvodnění konstatoval, že skutečnost, že se jedná o bytový či rodinný dům, a že nejde o rekonstrukci výhradně nebytových prostor takového domu, je nutno prokázat stavebním povolením, kolaudačním rozhodnutím nebo jinými důkazními prostředky. Správci daně obou stupňů shromáždili pro své závěry dostatečné množství podkladů a žalobci byla dána možnost unést své důkazní břemeno, zejména se vyjádřit ke zjištěným rozdílům mezi projektovou dokumentací a legendou místností v obytném domě, kterou stěžovatel předložil dne 23. 3. 2005 (v průběhu řízení označováno jako původní legenda, jelikož součástí stavebního povolení byl taktéž dokument s názvem legenda místností). Soud dal žalovanému za pravdu, že kupní smlouva ani výpis z katastru nemovitostí nevypovídají o způsobu užívání stanoveném rozhodnutím stavebního úřadu. Pokud byly prostory v domě k datu uskutečnění zdanitelného plnění ve skutečnosti užívány jinak, dělo se tak v rozporu se zákonem. Rozhodnutí o povolení změny stavby před dokončením bylo vydáno až po uskutečnění předmětného zdanitelného

plnění. Žalobce rozděluje místnosti v předmětném domě zcela jinak, než daňové orgány a i než sám učinil v původní legendě předložené správci daně a než sám dokládal spolu s odvoláním. Městský soud uzavřel, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že se plnění dle dokladu č. 40006 týkalo stavebních prací spojených s rekonstrukcí či opravami bytového domu ve smyslu § 48 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro posuzované období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Vymezení provedené finančním úřadem žalobce nadto původně v řízení vůbec nezpochybnil, v odvolání a v žalobě pak tvrdil skutečnosti vzájemně rozporné. Žalovaný se v odůvodnění svého rozhodnutí rovněž vypořádal i s tvrzenými údaji v prohlášeních o ploše určené k bydlení připojených k podání ze dne 5. 1. 2006. K tvrzení, že daňové orgány porušily § 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), městský soud uvedl, že se nejedná o řádně uplatněnou námitku, jelikož žalobce nekonkretizoval, v čem porušení spatřuje.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností, v níž uplatil stížní námitky ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky stěžovatel spatřuje v tvrzení městského soudu, že stěžovatel neprokázal důvodnost uplatnění snížené sazby daně. Ze stavebního povolení a z dokumentace pro něj vyplývá, že se jednalo o bytový dům. U každé z místností je třeba posoudit, zda je součástí bytu a je určena pro bydlení či nikoliv. Stěžovatel má za to, že více než polovina podlahové plochy v domě připadá na byty, přičemž do plochy bytů nutno zahrnout i podíl na společných prostorách. Dále rozvedl, v čem spočívají rozdíly mezi jeho posouzením a posouzením žalovaného. Městský soud nesprávně vycházel z nájemní smlouvy ze dne 31. 12. 2002, přičemž přehlédl, že nebyla platně uzavřena. Navíc byla vypovězena (skončila k datu 31. 8. 2004), a proto z ní soud ani žalovaný neměly vycházet. Městský soud v rozsudku nesprávně použil znění § 48 zákona o dani z přidané hodnoty platném od 1. 1. 2005.

Stěžovatel spatřuje důvodnost kasační stížnosti též v tom, že závěr správce daně, že na nebytové prostory připadá 662 m² a na byty 418 m², nemá oporu v podkladech rozhodnutí. Ve spisu se totiž nenachází úplné stavební povolení a relevantní dokumentace. Obsahuje pouze nekvalitní fotokopie, u kterých chybí razítko stavebního úřadu potvrzující, že jde o dokumentaci použitou pro stavební povolení. Stěžovatel je přesvědčen, že posouzení, zda konkrétní místnost dle stavební dokumentace je určena k bydlení či nikoliv, resp. zda náleží k bytu či nebytovému prostoru, vyžaduje odborných znalostí znalce z oboru stavebnictví. Další vada v řízení spočívala v pochybení městského soudu, který rozhodl bez nařízení jednání, aniž by měl k dispozici jasné podklady pro spolehlivé rozhodnutí. Doručení výzvy ohledně rozhodnutí bez jednání je neúčinné, jelikož výzva k vyjádření nebyla bývalé právní zástupkyní stěžovatele doručena do vlastních rukou. Právní zástupkyně tuto výzvu neobdržela, a proto na ni nemohla reagovat. Další důležitou okolností je fakt, že u bývalé právní zástupkyně byl dne 15. 4. 2006 pozastaven výkon advokacie, čímž zanikla její plná moc.

Závěrečný okruh stížních námitek směřoval k nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů rozsudku městského soudu. Není z něj zřejmé, z jakého důvodu dospěl k závěru, že se nejedná o bytový dům. Odůvodnění je kusé a nevyvrací argumentaci žaloby. Tím, že rozhodl bez jednání, nedal stěžovateli možnost, aby předložil důkazy. Městský soud nevzal v úvahu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, čímž na něj přesunul důkazní břemeno, které již neměl. Stěžovatel splnil svou důkazní povinnost předložením stavebního povolení. Pokud měl správce daně pochybnosti o správnosti údajů, měl je vyvrátit a dokázat, že např. pokoje pro hosty jsou určeny k jiným účelům než k bydlení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své vyjádření k podané žalobě. Současně sdělil, že se plně ztotožňuje s argumentací městského soudu.

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 je důvodná, jelikož napadený rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný.

Z předloženého spisového materiálu vyplynulo, že výzvou ze dne 2. 3. 2005 byl žalobce vyzván, aby prokázal oprávněnost zahrnutí oprav domu nacházejícího se na Sportovní 456 v Uhlířských Janovicích do snížené sazby DPH, jež byla deklarována dokladem č. 40006 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 29. 12. 2004. Stěžovatel jakožto nájemce uzavřel dne 31. 12. 2002 Smlouvu o nájmu nebytových prostor s pronajímatelem Doc. Ing. Miloslavem Vachem, CSc., který je zároveň jednatelem a společníkem stěžovatele. Smluvní strany mezi sebou ujednaly, že nájemce zrealizuje opravy pronajatých nebytových prostor. V nájemní smlouvě bylo výslovně dohodnuto, že pronajímané nebytové prostory budou užívány výhradně pro podnikání nájemce. Jelikož správce daně dospěl k závěru, že nadpoloviční část plochy v domě (54,74 %) je určena k jinému účelu než k bydlení, uzavřel, že se nejedná o bytový dům. Předmětný dům, který byl kolaudován dle výměru ze dne 6. 2. 1942, původně sloužil jako mlékárna, později jako lahůdkárna. Dle souhrnné technické zprávy a z průvodní zprávy – dokumentace pro povolení stavby z roku 2003 se ve zvýšeném prvním nadzemním podlaží měla mimo jiné nacházet část dvoupodlažního bytu a dva apartmány s vlastním sociálním zázemím, ve druhém nadzemním podlaží samostatný byt a část dvoupodlažního bytu, další samostatný byt se měl nacházet i v podkroví.

Stěžovatel uplatnil sníženou sazbu daně na základě § 48 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého se snížená sazba uplatňuje mimo jiné u dodání bytového domu, včetně stavebních a montážních prací spojených s jeho výstavbou, rekonstrukcí, modernizací a opravami. Klíčovým je přitom odstavec 3 tohoto ustanovení, jelikož definuje, co se pro účely tohoto zákona rozumí bytem a bytovým domem. Společné části domu (dále též „společné prostory“) vymezuje § 2 písm. g) zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů. Nebytové prostory definuje též zákon v § 2 písm. c); obdobným způsobem i § 1 zákona č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor. Pojem podlahové plochy bytu a nebytového prostoru vymezuje zákon o vlastnictví bytů v § 2 pod písmenem i) a j).

Stěžovatel má pravdu v tom, že městský soud v odůvodnění napadeného rozhodnutí cituje ustanovení § 48 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění platném po 1. 1. 2005, které podstatně změnilo podmínky pro možnost uplatnění snížené sazby daně. Podle tohoto pozdějšího znění se snížená sazba nemohla uplatnit u stavebních a montážních prací spojených s rekonstrukcí, modernizací a opravami výhradně nebytových prostor bytových domů. V době uskutečnění plnění, tedy dne 29. 12. 2004, tato podmínka nebyla stanovena a platilo, že snížená sazba daně se uplatní obecně u rekonstrukce bytového domu. Městský soud v odůvodnění výslovně uvedl, že pokud by se v posuzované věci jednalo o opravy či rekonstrukci výhradně nebytových prostor, nebylo by možné sníženou sazbu uplatnit. Na základě nájemní smlouvy bylo přitom mezi smluvními stranami ujednáno, že stěžovatel zrealizuje opravy toliko nebytových prostor. Ačkoliv tedy městský soud citoval nesprávné znění předmětného ustanovení, obsah nájemní smlouvy a skutkový stav v tomto směru pominul a zabýval se jen otázkou, zda se jednalo o bytový dům či nikoliv.

V dané věci podstata sporu spočívá v posouzení, zda je předmětný objekt bytovým domem. Rozhodná je tak výměra jednotlivých místností v domě a jejich rozčlenění na byty, nebytové prostory a společné části domu. Ze správního spisu a rekapitulační části rozhodnutí městského soudu je patrné, že žalobce v průběhu řízení předkládal různé dokumenty (nájemní smlouvu,

legendu místností v obytném domě, prohlášení vlastníka domu a uživatelů jednotlivých bytů), ve kterých se výměry podlahové plochy na bydlení, na podnikání a společné části domu lišily.

Údaje v stěžovatelem prvně předložené legendě místností se neshodují s údaji ve stavebním povolení, které vychází z projektové dokumentace. Konkrétně se jednalo o označení sedmi pokojů. Daňovým subjektem předložená legenda místností neobsahovala místnosti z II. podlaží č. 31 - 37, které jsou dle projektové dokumentace ubytovacími prostory pro hosty o celkové výměře 89,69 m². Navíc dle projektové dokumentace činí celková podlahová plocha 1151,2 m² a nikoliv 1034 m², jak je uvedeno v prvně předložené legendě. Správce daně dále nesouhlasil s tím, že do bytových prostor byly v původní legendě nesprávně začleněny i společné prostory, přičemž dle § 48 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty měly být uvedeny podílem. Jako společné části domu, které daňový subjekt uvedl jako součást bytu, vyhodnotil správce daně v prvním nadzemním podlaží místnosti č. 10, 17, 19 a 20 (terasa, zimní zahrada, schodišťový prostor a vstup) a ve druhém nadzemním podlaží pak místnosti č. 2 a 5 (schodišťová podesta a chodba). Stěžovatel v rámci podaného odvolání předložil rozhodnutí Městského úřadu Uhlířské Janovice jako stavebního úřadu ze dne 23. 8. 2005, kterým byla povolena změna nedokončené stavby. Jak již bylo v předchozích řízeních správně uvedeno, jelikož bylo toto rozhodnutí vydáno až po době uskutečnění zdanitelného plnění, není pro posuzovanou věc podstatné.

Již na tomto místě Nejvyšší správní soud uvádí, že důvodnost kasační stížnosti spatřuje v nepřezkoumatelnosti spočívající v tom, že rozsudek uspokojivě neodpovídá na otázku, zda se v posuzované věci jednalo o bytový dům či nikoliv. V odůvodnění totiž absentuje byť stručné hodnocení toho, zda správce daně správně posoudil charakter jednotlivých místností. Městský soud na závěr odůvodnění napadeného rozsudku toliko konstatoval, že stěžovatel v žalobě rozdělil místnosti zcela jinak, než daňové orgány a i než sám učinil v původní legendě, což nelze považovat za dostačující.

Daňové řízení je založeno na principu, dle kterého musí daňový subjekt dokázat, co sám tvrdí, například to, co uvedl v daňovém přiznání. Vznikly-li správci daně o pochybnosti, zda je předmětná nemovitost bytovým domem, bylo na stěžovateli, aby předložil takové důkazní prostředky, jimiž by pochybnosti správce daně vyvrátil. Důkazní břemeno správce daně je omezeno na skutečnosti uvedené v § 31 odst. 8 daňového řádu. Avšak nezávisle na tom, kdo je právě zatížen důkazním břemenem, je to správce daně, kdo musí dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. Není přitom vázán pouze návrhy daňového subjektu. Správce daně je povinen opřít své rozhodnutí o dostatečně a správně zjištěný skutkový stav. Z tohoto obecného pravidla pro nyní posuzovanou věc plyne, že správce daně měl v závěru řízení dospět k jednoznačnému závěru, že se jedná a nebo nejedná o bytový dům. Daňový subjekt v průběhu daňového řízení nikterak aktivně nepřistupoval k odstranění pochybností o charakteru jednotlivých místností. Výslovně nebrojil proti rozřazení jednotlivých místností na bytové, nebytové a společné prostory, avšak nesouhlasil s výslednými výměrami těchto prostor, což spolu ovšem blízce souvisí. Správci daně obou stupňů považovali za rozhodnou legendu místností dle stavebního povolení a schválené projektové dokumentace, jelikož v době uskutečnění zdanitelného plnění ještě nedošlo ke kolaudaci. Měli tedy k dispozici seznam místností, jejich rozměry a výkresy k zamýšlenému projektu.

Kasační soud ze spisu zjistil, že plocha jednotlivých typů prostorů byla v průběhu celého řízení posuzována nejednotně. Příloha č. 1 k nájemní smlouvě uvádí, že celková výměra pronajímaných nebytových prostor činí 870 m²; na základě těchto rozměrů pak byla stanovena výše nájemného. Stěžovatel v reakci na výzvu ze dne 2. 3. 2005 předložil legendu místností v obytném domě (původní legendu), v níž byl obsažen seznam a název jednotlivých místností a jejich výměry; bytová plocha byla stanovena celkem na 687 m² a plocha sloužící k podnikání

pak na 347 m². Stěžovatel taktéž předložil prohlášení vlastníka nemovitosti a obyvatel bytů, ze kterých plyne, že z celkové výměry 1226 m² sloužilo k podnikání 366 m² a k bydlení 860 m².

Jak již bylo uvedeno, správci daně považovali za rozhodné údaje obsažené v legendě k projektové dokumentaci obsahující soupis jednotlivých místností společně s jejich rozměry. V kopii této legendy, která tvoří součást soudního spisu, je barevně rozlišeno, zda se jedná o bytové (ružová barva), nebytové (modrá barva) či společné prostory (oranžová barva). Podle tohoto barevného rozlišení tvoří nebytové prostory 333,08 m², bytové prostory 534,29 m² a společné části domu pak 283,83 m². S těmito údaji se ztotožňoval žalobce během soudního řízení. V té samé kopii legendy je ovšem navíc u některých místností tužkou doplněno jiné hodnocení charakteru místnosti pomocí symbolů N, B, S (u některých místností jsou dokonce dvě odlišné značky, kdy jedna je zakroužkována), přičemž na několika stranách je stejným způsobem tužkou připsána poznámka „FÚ“, z čehož se lze domnívat, že toto odlišné rozlišení provedl finanční úřad. Z tohoto odlišného hodnocení místností vyplývá, že na nebytové prostory připadá 527,07 m² (jako nebytový prostor je kupříkladu označena chodba nebo schodišťový prostor v 1. podzemním podlaží), bytové prostory 497,90 m² a na společné části domu pak 126,23 m².

Nejednoznačné závěry se přitom objevovaly nejenom na straně daňového subjektu, ale i na straně daňových orgánů. V protokolu o ústním jednání ze dne 25. 4. 2005, ve kterém správce daně prvního stupně vyvodil, že celková plocha připadající na nebytové prostory bez podílu na společných částech domu zabírá 54,74 % celkové podlahové plochy, vycházel ze závěru, že rozměry nebytových prostor činí 630,17 m². Jako nebytové prostory posoudil i další místnosti stěžovatelem v původní legendě neuvedené, a to přednáškové sály, kancelář, kabinet, kancelář sekretářky, sklad a ubytovací prostory pro hosty. V tomto protokolu neuvedl konečnou hodnotu společných a bytových prostor, nicméně uvedl, které místností v 1. a 2. nadzemním podlaží posoudil jako společné; celková plocha těchto místností činila 84,8 m². Na byty by po odečtení plochy nebytových prostor a společných částí domu připadalo 436,23 m². Správce daně se však výslovně nevyjádřil k charakteru místností v prvním podzemním a třetím nadzemním podlaží. Dále, žalovaný správní orgán ve vyjádření k obsahu žaloby uvedl, že plocha nebytových prostor činí 649,56 m², plocha bytů 423,78 m² a plocha společných prostor pak 77,86 m². V rámci postoupení žádosti o přezkoumání daňového rozhodnutí dle § 55b daňového řádu pak stanovil rozměry nebytových prostor na 649,36 m², plochu bytů na 423,74 m² a plochu společných prostor pak na 77,86 m²; součet těchto ploch však nedává dohromady 1151,2 m² (celkovou podlahovou plochu), a proto se zřejmě bude jednat o překlep u některé či některých číslic.

Nejvyšší správní soud má povahu přezkumného orgánu, jehož rozhodování je ovládáno principem kasace. Během rozhodování o kasační stížnosti neprojednává opětovně původní žalobu. Jeho úkolem je přezkoumat rozhodnutí krajského soudu pouze v tom rozsahu, který stěžovatel vymezil v kasační stížnosti; nad rámec uplatněných námitek zkoumá pouze takové vady, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti. Nejvyšší správní soud sleduje, jak krajský soud zhodnotil důkazy, jak se vypořádal s tvrzením žalobce a důkazy navrženými či předloženými. V rozhodnutí o kasační stížnosti nemůže nahrazovat úvahy, které měl učinit krajský soud. Z řečeného vyplývá, že zdejší soud není povinen určit, zda se jedná o bytový dům, a tím tak určit i charakter jednotlivých místností, ale naopak má pouze přezkoumat, zda tak správně učinil městský soud. V tomto případě však v podstatě neměl co přezkoumávat, jelikož městský soud pouze obsáhle zrekapituloval způsob, kterým dospěly daňové orgány k závěru, že se nejedná o bytový dům.

Zdejší soud si je vědom své judikatury, dle které v některých případech ztotožnění se ze závěry žalovaného samo o sobě neznamená, že se soudní orgán danou věcí nezabýval.

Za určitých okolností je akceptovatelné se plně ztotožnit s rozhodnutím správního orgánu a na ně odkázat. Jak se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005 - 130, www.nssoud.cz, je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu důkladné a vnitřně nerozporné, je-li řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.

O takovou situaci však v nyní posuzované věci nejde. Stěžovatel v samotné žalobě přímo sice nezpochybnil rozřazení konkrétních místností, nicméně uvedl, že tak jak bylo provedeno, je v rozporu s § 48 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. V žalobě uvedl celkovou plochu bytů, nebytových prostor a společných částí domu odpovídající barevnému rozlišení v legendě ke stavebnímu povolení. Za situace, jak je popsána výše, kdy nebyly jednoznačně stanoveny výměry jednotlivých typů místností, se městský soud nemohl jednoduše ztotožnit se závěrem žalovaného správního orgánu, aniž by se blížeji zabýval spornými rozměry jednotlivých místností. Samotné zrekapitulování jednotlivých hodnot soudem, jak je nejednotně určil správní orgán, totiž nestačí.

Městský soud se ve svém rozhodnutí zaměřil především na rekapitulační část. V samotném odůvodnění uvedl rozhodné právní předpisy, navíc ve znění pozdějším než se uskutečnilo zdanitelné plnění, a poté znovu zrekapituloval skutkový stav a sdělil hodnocení žalovaného správního orgánu. Vlastní právní hodnocení je kusé a v podstatě v něm chybí právní závěry, které by se vztahovaly k rozdílům při stanovení rozměrů bytů, nebytových prostorů a společných částí domu. Blížeji se pouze vyjádřil k tomu, proč nelze při rozhodování použít jiné doklady (kupní smlouvu, výpis z katastru nemovitostí), které stěžovatel v průběhu řízení předložil. Městský soud zcela převzal argumentaci žalovaného, aniž by konkrétně uvedl, proč je argumentace žalobce mylná. Uvedl toliko, že žalobce v žalobě místnosti rozděluje jinak, než daňové orgány a než sám učinil v původní legendě. Nikterak se ale k tomuto žalobnímu tvrzení nevyjádřil a nesdělil svou úvahu. Městský soud neměl pominout, že správní orgány uvádějí rozměry odlišně, z čehož tak mohly vzniknout pochybnosti o zařazení jednotlivých místností do stále stejného typu prostoru. Za takové situace se měl proto vyjádřit ke správnosti hodnocení charakteru jednotlivých místností a buďto potvrdit závěr žalovaného a nebo jeho rozhodnutí zrušit. Nejvyšší správní soud proto s ohledem na skutkové okolnosti případu dospěl k závěru, že rozhodnutí městského soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Se stěžovatelem lze souhlasit v tom, že u každé z uvedených místností je třeba posoudit charakter jednotlivých místností, a to na základě toho, zda jsou či nejsou určeny pro bydlení. Některé místnosti totiž mohou být posuzovány odlišně, a to v závislosti na určení jejich užití (například podle toho, zda jsou příslušenstvím bytu či nikoliv) a nebo v souvislosti s jejich polohou (zda jsou součástí bytů či nikoliv – kupříkladu chodby). Ze správního, resp. z následného soudního rozhodnutí musí být zřejmé, z jakých údajů rozhodující orgán vycházel, jakým způsobem dospěl k výsledné hodnotě a v případě, kdy by nastal spor o posouzení některých místností, pak důvod, proč na ně pohlížel jinak, než daňový subjekt. Nestačí, pokud pouze uvede, že se jedná o ten či onen typ místnosti, aniž by alespoň stručně sdělil důvod tohoto odlišného posouzení.

Otázkou zůstává způsob stanovení poměru podlahové plochy pro vymezení bytového domu. Městský soud by se měl v následujícím řízení vyjádřit i ke správnosti použité metody při výpočtu, zda se jedná o bytový dům. Správce daně v protokolu ze dne 25. 4. 2005 dospěl k výsledné hodnotě jako podílu plochy připadající na nebytové prostoty a celkové podlahové plochy. Na základě metodického výkladu Ministerstva

financí k uplatňování daně z přidané hodnoty ve výstavbě po 1. 1. 2005, zveřejněného na http://cds2005.mfcr.cz/dph/dph_info_vystavba.html, ve kterém ministerstvo doporučuje pro výpočet bytového domu následující postup: „u bytového domu se nejprve od úhrnu všech podlahových ploch odečtou části společných podlahových ploch využívaných společně pro byty i nebytové prostory a správný poměr se určí jako procentuelní podíl podlahových ploch bytů k součtu podlahových ploch bytů a nebytových prostorů.“ V době uskutečnění zdanitelného plnění Ministerstvo financí nevydalo ani pokyn o způsobu výpočtu podlahových ploch a ani pokyn s odlišným způsobem výpočtu, přičemž znění § 48 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty bylo v době uskutečnění plnění stejné; hlavní změna spočívala v tom, že se od 1. 1. 2005 u stavebních prací prováděných na stavbách pro sociální bydlení se za stanovených podmínek uplatnila snížená sazba daně. Stejný způsob výpočtu je stanoven i v později vydaném Metodickém výkladu k uplatňování daně z přidané hodnoty ve výstavbě čj. 18/54516/2006-181, dostupném z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-3EA9846B-9F00DE17/cds/xsl/182_629.html?year=, který navíc uvádí, že „alternativně lze postupovat tak, že se společné části rozdělí poměrně mezi byty a nebytové prostory a následně se stanoví podíl bytů (včetně příslušné části společných „bytových“ prostor) k celkové podlahové ploše bytového domu“, nebo v Informacích k uplatňování zákona o DPH u výstavby po 1. 1. 2008, http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_8659.html. Z tohoto pak lze dovodit, že Ministerstvo financí upřednostňuje postup, u kterého se vychází jen z podlahových ploch bytů a nebytových prostor, zcela bez zohlednění ploch společných částí domu. Tento způsob výpočtu jde nepochybně ve prospěch plátců daně. Metodický výklad sám o sobě závazným není, ale přesto má Nejvyšší správní soud za to, že by se městský soud měl vyjádřit i ke správnosti výpočtu, tak jak jej provedl správce daně.

Pro úplnost považuje Nejvyšší správní soud za vhodné se vyjádřit i k dalším námitkám vneseným v kasační stížnosti, které přímo nesouvisí s důvodem zrušení napadeného rozsudku.

Stěžovatel v kasační stížnosti vyjádřil přesvědčení, že nájemní smlouva nebyla platně uzavřena, neboť z ní není patrná dohoda o výši nájemného. K tomuto stížnímu bodu lze uvést následující: článek II. Smlouvy o nájmu nebytových prostor uzavřené dne 31. 12. 2002 (smlouva vstoupila v platnost dne 1. 1. 2003) obsahuje ujednání o tom, že nájemné nebude placeno v hotovosti, nýbrž stěžovatel provede opravy nebytových prostor, které budou odpovídat částce, jež by byl nájemce jinak povinen pronajímateli hradit po dobu cca 10 let. Příloha č. 2 k nájemní smlouvě ze stejného dne pak obsahuje kalkulaci nájemného, dle které činil měsíční nájem 26 100 Kč. Na opravu objektu měly být vynaloženy náklady ve výši 3 mil. Kč, což je výše desetiletého nájmu. Výše, splatnost nájemného a způsob jeho platby patřila podle § 3 odst. 3 zákona č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor mezi obsahové náležitosti nájemní smlouvy. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je soud povinen z úřední povinnosti přihlížet k absolutní neplatnosti smlouvy, a to i v případě, že ji žalobce v žalobě nevytkl vůbec a nebo tak učinil až po lhůtě pro podání žaloby. Vyslovení neplatnosti smlouvy nepřisluší správci daně. Ze spisu přitom nevyplývá, že by se kterákoliv ze smluvních stran dovolávala vyslovení neplatnosti smlouvy u (civilního) soudu. V takových případech si pak správce daně musí ve smyslu § 28 učinit úsudek sám, aby mohl ve „své daňové“ věci rozhodnout. Správce daně v rámci ústního jednání konaného dne 3. 3. 2005 a zaznamenaného do protokolu konstatoval, že nájemní smlouva je platným právním úkonem, jelikož obsahuje všechny obligatorní požadavky. Stěžovatel v odvolání ani v žalobě platnost této smlouvy nezpochyboval. Navíc, pokud měl za to, že smlouva je absolutně neplatná, neměl důvod nájemní smlouvu vypovídat. Je možno uzavřít, že z obsahu nájemní smlouvy skutečně nelze dovodit její neplatnost.

Co se týče námitky nedoručení výzvy k vyjádření bývalé právní zástupkyni, pak Nejvyšší správní soud konstatuje, že v postupu městského soudu při doručování neshledává žádných

pochybení. Předmětná výzva není písemností, kterou je třeba doručovat do vlastních rukou, a proto ji bylo možné předat vhodné osobě, zde tchyni, bydlící v témže místě, souhlasící s předáním adresátovi. Okamžikem faktického převzetí písemnosti od doručovatele stvrzeného datem a podpisem na doručence došlo k jejímu doručení. Bývalá právní zástupkyně se ve stanovené lhůtě nevyjádřila, a proto měl městský soud oprávněně za to, že žalobce souhlasí, aby bylo ve věci rozhodnuto bez nařízení ústního jednání.

Námitku, že kopie dokumentace pro stavební povolení je nekvalitní, nepřehledná a neobsahuje razítko stavebního úřadu, stěžovatel v žalobě nevznesl, a proto se jí Nejvyšší správní soud v souladu s § 104 odst. 4 s. ř. s. nezabýval. Smyslem tohoto ustanovení je to, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (městského) soudu. Přičemž kasační soud nepřezkoumává důvody, ke kterým se krajský (městský) soud nemohl vyjádřit.

Předmětem sporu během správního a též i soudního řízení bylo to, zda se jedná o bytový dům, jak tvrdil stěžovatel, či nikoliv. Poprvé v kasační stížnosti uplatněnou námitku, že se daňové orgány ani městský soud nezabývaly tím, zda předmětný objekt není rodinným domem, je třeba posuzovat opětovně ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Navíc, se stěžovatelem nelze souhlasit v jeho názoru, že by se nepochybně mohlo jednat o rodinný dům, jelikož posuzovaná nemovitost nenaplňuje definici rodinného domu podle § 48 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.

Kasační soud nepředjímá konečný výsledek daňového řízení. Musí ale dohlížet na to, aby účastníkům řízení bylo plně zaručeno právo na spravedlivý proces. Stěžovatel poprvé až v kasační stížnosti namítnul, že pro posouzení charakteru jednotlivých místností je třeba odborných znalostí, a proto je třeba k posouzení této otázky ustanovit znalce z oboru stavebnictví. Je pouze na uvážení městského soudu, jakým způsobem se vyjádří k otázce, zda se jedná o bytový dům či nikoliv. Je tedy na něm, zda vyjde se shromážděných podkladů, nebo zda si obstará podklady další či rozhodnutí žalovaného zruší. Ve výsledku však musí být přezkoumatelným a jednoznačným způsobem určena plocha bytů, nebytových prostor a společných částí domu.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že napadený rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, a proto jej zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení, v němž bude vázán shora vysloveným právním názorem (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 29. října 2009

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu