



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Petry Venclové, ve věci

žalobce: **E., družstvo invalidů,**
zastoupený advokátem Tomášem Novotným
sídlem Havlíčkovo nám. 91, 580 01 Havlíčkův Brod

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství, IČ 72080043**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20.9.2017, č.j. 40851/17/5300-21444-711869,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále též „správce daně prvního stupně“ či „prvostupňový správce daně“) zahájil u žalobce dne 11. 11. 2014 kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec roku 2013. Současně byla u žalobce zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a kontrola daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2013. V průběhu daňové kontroly byl prvostupňovým správcem daně za zdaňovací období listopad roku 2013 mj. prověřován převod nemovitostí (pozemků a budovy), na kterých

Shodu s prvopisem potvrzuje

bylo provedeno technické zhodnocení, přičemž převod nemovitostí byl prověřován ve vazbě na uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) z plnění přijatých žalobcem v rámci realizovaného technického zhodnocení nemovitostí (budovy).

2. Žalobce při bezúplatném převodu pozemků a budovy na P. H. a P. H. (P. H. je předsedou žalobce) uplatnil osvobození od daně dle § 56 odst. 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDPH“), přičemž deklaroval, že nedokončené technické zhodnocení není součástí převodu budovy a jeho převod je řešen samostatně. Prvostupňový správce daně na základě provedení dokazování v rámci daňové kontroly dospěl k závěru, že technické zhodnocení je nedílnou součástí převáděné budovy, a proto je nelze samostatně převést a žalobce byl povinen provést vyrovnaní odpočtu daně dle § 77 ZDPH u plnění přijatých v souvislosti s realizací technického zhodnocení budovy (což žalobce neučinil), neboť převodem budovy včetně technického zhodnocení dle § 56 ZDPH došlo k použití předmětných přijatých plnění pro jiný účel, než jaký byl zohledněn při původně uplatněných odpočtech DPH.
3. Na základě výsledků daňové kontroly prvostupňový správce daně vydal dne 1. 7. 2016 pod č. j. 1256710/16/2804-50523-606541, dodatečný platební výměr, jímž žalobci snížil uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty o 294 704 Kč. Současně prvostupňový správce daně téhož dne vydal další dva dodatečné platební výměry - dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob a dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.
4. Proti všem výše uvedeným platebním výměrům podal žalobce odvolání, o nichž žalovaný rozhodl samostatnými rozhodnutími. Pokud jde o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 1. 7. 2016, č. j. 1256710/16/2804-50523-606541, pak to bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 9. 2017, č.j. 40851/17/5300-21444-711869.
5. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2017, č. j. 40851/17/5300-21444-711869 (které tvoří společně s rozhodnutím správce daně prvního stupně jeden celek) podal žalobce žalobu, v níž s výjimkou námitky nicotnosti žalobou napadeného rozhodnutí v podstatě doslovně zopakoval námitky uplatněné v odvolání proti rozhodnutí prvostupňového správce daně. Žalobou napadené rozhodnutí je dle žalobce nicotné proto, že o odvolání žalobce již bylo rozhodnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 2. 2017, č.j. 4872/17/5200-10421-709052 [tímto rozhodnutím bylo rozhodnuto o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně prvního stupně ze dne 1. 7. 2016, č.j. 1256515/16/2804-50523-606541, jímž byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve výši 405.477 Kč a penále ve výši 81.095 Kč (žaloba proti poslední zmíněnému rozhodnutí žalovaného byla zamítnuta rozsudkem zdejšího soudu ze dne 3. 4. 2018, č. j. 52 Af 17/2017 – 48, řízení o kasační stížnost žalobce proti tomuto rozsudku je vedeno u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 5 Afs 140/2018)]. Žalobce je dále přesvědčen, že žalovaný měl „*respektovat dispoziční úkon*“ žalobce a o odvoláních proti třem dodatečným platebním výměrům na různé daně vydat jedno rozhodnutí. Pokud tak žalovaný neučinil, zasáhl do práva žalobce na spravedlivý proces. Dále žalobce namítl, že ačkoliv s názory správních orgánů „*v obecné rovině souhlasí*“, je třeba správním orgánům vytknout, že při svém rozhodování nezohlednily skutečnost, že hodnota odpovídající provedení technického zhodnocení je žalobci na základě smlouvy o úhradě nákladů na opravy a stavebně technické zhodnocení darované budovy ze dne 27. 5. 2014 obdarovanými splácena. Není proto správný závěr správních orgánů, že prvním použitím technického zhodnocení bylo

darování (darovací smlouva byla uzavřena dne 1. 11. 2013), neboť žalobce má z technického zhodnocení příjem a hodnota technického zhodnocení byla žalobci uhrazena. Žalobce je vůči nabyvatelům budovy ve vztahu dodavatele technického zhodnocení, které bylo realizováno subdodavateli. Podle žalobce navíc ani nelze odhlédnout od skutečnosti, že „*technické zhodnocení v době přechodu vlastnického práva dle darovací smlouvy neexistovalo (nebylo dokončeno), a tudíž nemohlo být předmětem daru*“. Ze všech výše uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Vzdor tomu, že v žalobě žalobce tvrdil, že žalobou napadené rozhodnutí je nicotné, nebylo žalobcem navrhováno, aby soud vyslovil nicotnost žalobou napadeného rozhodnutí.

6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na závěrech obsažených v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které je dle jeho názoru věcně správné a zákonné, a navrhl, aby soud žalobu zamítl.
7. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) žalobou napadené rozhodnutí (přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu /§ 75 odst. 1 s. ř. s./) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
8. Předně soud zdůrazňuje, že žalobce, jak již bylo uvedeno výše, v žalobě v podstatě pouze (až a námitku nicotnosti) opakuje námitky uplatněné v odvolacím řízení, s nimiž se však žalovaný řádně a velmi podrobně vypořádal v odůvodnění svého rozhodnutí (které soud hodnotí jako plně přezkoumatelné, věcně správné a zákonné). Vzdor uvedenému žalobce v žalobě na argumentaci obsaženou zejména v odůvodnění rozhodnutí žalovaného nijak nereagoval, resp. ji nevyvracel [na tomto místě je vhodné připomenout, že uvedení konkrétních žalobních námitek (§ 71 odst. 1 písm. d/ s. ř. s.) zásadně nelze nahradit opakováním námitek uplatněných v odvolání či snad pouhým odkazem na takové podání, a to proto, že odvolací námitky směřovaly proti jinému rozhodnutí (proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně), než které je předmětem přezkumu soudem (rozhodnutí žalovaného) - k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005-74, rozsudek téhož soudu ze dne 29. 2. 2008, č. j. 8 Afs 98/2007-73, oba dostupné na www.nssoud.cz; tyto závěry Nejvyššího správního soudu obstály i v testu ústavnosti (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07)]. Jelikož soud považuje vypořádání zmíněných námitek ze strany žalovaného za správné a vyčerpávající, plně odkazuje na odůvodnění jeho rozhodnutí a k věci pouze stručně dodává následující:
9. Nicotností (nulitou) rozhodnutí je třeba rozumět případ, kdy dané rozhodnutí trpí takovými závažnými vadami, pro něž je nelze považovat za rozhodnutí, které by bylo s to vyvolat určité právní následky. Nicotnost je vyhrazena jen pro ojedinělé případy a je výjimkou ze zásady presumpce správnosti individuálního správního aktu. Nicotnost se po příslušném zjištění prohlásí pouze tehdy, jestliže rozhodnutí trpí natolik intenzivními a zřejmými vadami, že po subjektech dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, aby jej respektovaly (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2012, č. j. 5 Afs 61/2011 – 47).
10. Dle § 105 odst. 2 daňového řádu je rozhodnutí nicotné, pokud
 - a) správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný,

b) trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, nebo

c) je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně.

11. Žádou z výše uvedených vad žalobou napadené rozhodnutí zjevně netrpí, nicotné tedy není.

12. Žalovaný též postupoval zcela správně (a nijak nezasáhl do práv žalobce), pokud rozhodl o odvolání proti třem zcela samostatným rozhodnutím správce daně prvního stupně samostatnými rozhodnutími, neboť spojení věcí [na které nadto není právní nárok (srov. – mutatis mutandis - rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 As 88/2014 – 52)]

nebylo s ohledem na odlišný hmotněprávní základ jednotlivých prvostupňových rozhodnutí vhodné (dodatečné platební výměry se týkaly různých daní). Takový postup není ničím výjimečným (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 228/2017 – 31, bod 18). Naopak nelze vyloučit, že by právě spojením věcí řízení o odvoláních a paušálním přístupem žalovaný zbavil žalobce možnosti účinně hájit jeho

práva ve vztahu k jednotlivým odvoláním napadeným platebním výměrům (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2016, č. j. 5 As 238/2015 – 27). Lze tedy uzavřít, že žalobou napadené rozhodnutí není nicotné a postupem žalovaného nebylo zasaženo do práva žalobce na spravedlivý proces.

13. Pokud jde o druhou skupinu námitek, pak soud připomíná, žalobce pořídil nemovitosti v k. ú. Martinice u Skutče na základě kupní smlouvy ze dne 29. 6. 2012. Při pořízení předmětných nemovitostí neuplatnil nárok na odpočet DPH. Před následným bezúplatným převodem předmětných nemovitostí na P. H. a P. H. (darovací smlouva ze dne 1. 11. 2013) provedl žalobce v roce 2013 na budově technické zhodnocení, které nebylo ke dni převodu nemovitostí dokončeno (nebyl vydán kolaudační souhlas). V rámci realizace technického zhodnocení budovy žalobce přijal zdanitelná plnění v celkové výši základu daně 1 403 352 Kč, ze kterých si uplatnil nárok na odpočet DPH v celkové výši 294 704 Kč. V darovací smlouvě pak žalobce deklaroval, že technické zhodnocení budovy není předmětem darovací smlouvy a bude vypořádáno odděleně v rámci samostatné smlouvy o úhradě nákladů na opravy a stavebně technické zhodnocení darované budovy ze dne 27. 5. 2014. Žalovaný dospěl k závěru, že v případě žalobce došlo k převodu nemovitostí a současně k převodu (nedokončeného) „technického zhodnocení“ – došlo k poskytnutí věci hlavní s věcí vedlejší (viz odstavce 24 až 26 žalobou napadeného rozhodnutí). Jelikož věc hlavní sdílí daňový režim s věcí vedlejší, převod (nedokončeného) „technického zhodnocení“ byl rovněž osvobozen od daně dle § 56 odst. 1 ZDPH. Převodem v režimu osvobození od daně tak došlo ke změně účelu použití žalobcem přijatých plnění oproti účelu, jaký byl zohledněn při původně uplatněném odpočtu DPH, kdy byl uplatněn plný nárok na odpočet DPH, pročez původně uplatněné odpočty DPH z plnění přijatých žalobcem podléhají vyrovnání dle § 77 ZDPH, které však nebylo provedeno.

14. Žalobce s názory správce daně „v obecné rovině souhlasí“, vytýká však správním orgánům, že při svém rozhodování nezohlednily skutečnost, že hodnota odpovídající provedenímu technickému zhodnocení je žalobci na základě smlouvy o úhradě nákladů na opravy a stavebně technické zhodnocení darované budovy ze dne 27. 5. 2014 obdarovanými

splácena, a to na základě smlouvy ze dne 27. 5. 2014. Žalobce však přehlíží, že skutečnost, že obdržel za náklady vynaložené na (nedokončené) „technické zhodnocení“ budovy úplatu, není ve zde posuzované věci rozhodná. Rovněž není rozhodné ani to, že došlo k uzavření smlouvy o úhradě nákladů. Pro účely stanovení daně z přidané hodnoty bylo třeba v souladu s judikaturou Soudního dvora¹ posoudit, zda se v případě převodu budovy a (nedokončeného) „technického zhodnocení“ jednalo o dvě samostatná plnění, jak tvrdí žalobce, nebo se jednalo o jedno plnění, v rámci kterého byla poskytnuta věc hlavní s věcí vedlejší. Tento závěr žalovaného žalobce nezpochybnil žádnou žalobní námitkou, stejně tak nehodnotil jako nepřipadný odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 37/2016-47.

15. Žalovaný po podrobné analýze (body 10, 11, 12, 24 a 25 žalobou napadeného rozhodnutí) dospěl k závěru, že v případě posuzovaného převodu nemovitostí a (nedokončeného) „technického zhodnocení“ nedošlo k poskytnutí dvou samostatných oddělených plnění, nýbrž k poskytnutí jediného plnění, jehož obsahem byla věc hlavní s věcí vedlejší, tedy došlo k převodu nemovitostí a současně k převodu (nedokončeného) „technického zhodnocení“. Soud se s tímto závěrem žalovaného zcela ztotožňuje a v podrobnostech odkazuje na body 29 a 30 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Pro úplnost je možno dodat, že k převodu budovy včetně (nedokončeného) „technického zhodnocení“ došlo ke dni 26. 11. 2013. Smlouva o úhradě nákladů byla uzavřena až dne 27. 5. 2014, k vystavení daňového dokladu na úhradu nákladů spojených s realizací technického zhodnocení došlo dne 26. 6. 2014. Z uvedených skutečností jednoznačně vyplývá, že převod budovy včetně (nedokončeného) „technického zhodnocení“ byl prvním použitím tohoto technického zhodnocení, respektive předmětných přijatých plnění. Skutečnost, že žalobce byl vůči nabyvatelům nemovitosti ve vztahu dodavatele nedokončeného technického zhodnocení, žalovaný nespороval, nicméně zdůrazňoval, že toto „technické zhodnocení“ bylo nabyvatelům ve smyslu § 13 ZDPH dodáno současně s budovou jako jediné plnění na základě darovací smlouvy k datu uvedenému výše a nikoliv samostatně na základě smlouvy o úhradě nákladů, jak již bylo zdůrazněno výše.
16. K námitce, že technické zhodnocení v době převodu vlastnického práva dle darovací smlouvy ze dne 1. 11. 2013 neexistovalo a nemohlo proto být předmětem darovací smlouvy, je třeba uvést, že lze souhlasit s tím, technické zhodnocení ve smyslu § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o daních z příjmů“) neexistovalo, tedy neexistovalo právně (nebyl dosud vydán kolaudační souhlas), fakticky ale jednotlivá plnění, z nichž se technické zhodnocení vytváří, již byla přijata, jak plyne ze strany 11 a 12 zprávy o daňové kontrole (skutková zjištění zde zachycená nebyla v žalobě zpochybněna), na kterou soud tímto odkazuje. Jednotlivá přijatá zdanitelná

¹ Z judikatury Soudního dvora plyne, že za běžných podmínek musí být každé plnění pro účely DPH považováno za oddělené a samostatné. Mohou však existovat okolnosti, jak tomu bylo v projednávané věci, které odůvodňují, aby několik formálně oddělených plnění, která by mohla být poskytnuta zvlášť, bylo považováno pro účely DPH za jediné plnění, pokud nejsou samostatná (např. rozsudky ze dne 21. 2. 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, odst. 51, a ze dne 2. 12. 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, odst. 23). O jediné plnění pro účely DPH se jedná zejména tehdy, pokud jedno nebo více plnění představují hlavní plnění, zatímco zbývající plnění představují jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících s hlavním plněním stejný daňový režim. Plnění musí být považováno za vedlejší k plnění hlavnímu zejména tehdy, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, ale prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění za nejvýhodnějších podmínek (např. rozsudky CPP, odst. 30, nebo Part Service, odst. 52, BGZ Leasing, odst. 41).

plnění, z nichž se technické zhodnocení teprve vytváří, jsou obchodním majetkem, jehož prvním použitím je darování nemovitosti, od níž nelze tato plnění oddělit (viz bod 24 žalobou napadeného rozhodnutí). Osвобоzení při darování celé nemovitosti je změnou účelu, než který byl zohledněn při uplatnění původních odpočtů s plným nárokem a tyto původní odpočty proto podléhají vyrovnání dle § 77 ZDPH. Způsob účtování o přijatých zdanitelných plněních není pro tento korekční mechanismus podstatný.

17. Lze tedy uzavřít, že základní žalobní námitky nebyly důvodné, a proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I). Rozhodl přitom bez jednání, když zákonem stanovené podmínky pro takový postup byly splněny (§ 51 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).
18. Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario). Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II).

Poučení:

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice 30. května 2018

Jan Dvořák v. r.
předseda senátu