



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D. a JUDr. Aleše Korejtky v právní věci žalobce: Stavební bytové družstvo Vysoké Mýto, IČ: 00046248, se sídlem Fügnerova 5, 566 01 Vysoké Mýto, zastoupen: Mgr. et Bc. Lubošem Klimentem, advokátem se sídlem AK ve Žďáře nad Sázavou, Nádražní 21, proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 30.9.2013, č.j. 24311/13/5000-14305-701328,

t a k t o :

- I. **R o z h o d n u t í** Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě ze dne 11.9.2012, č.j. 75375/12/274970601053 a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 30.9.2013, č.j. 24311/13/5000-14305-701328, **s e** pro nezákonnost **z r u š u j í** a věc **s e v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 9.800 Kč k rukám právního zástupce žalobce Mgr. et Bc. Luboše Klimenta, advokáta, a to ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě ze dne 11.9.2012, č.j. 75375/12/274970601053, (dále v textu i jen jako „*rozhodnutí správního orgánu prvního stupně*“ či „*rozhodnutí finančního úřadu*“), a to v části týkající se bankovního spojení pro zaplacení náhrady za neuplatnění daně při nesplnění povinnosti žalobce se registrovat k dani z přidané hodnoty v celkové výši 1.177.807 Kč, přičemž tato náhrada byla stanovena zmíněným rozhodnutím Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě dle § 98 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v znění platném do 31.12.2009 (dále jen „*ZDPH*“) jako náhrada za neuplatnění daně při nesplnění povinnosti se registrovat k dani z přidané hodnoty podle § 95 odst. 1 ZDPH. Žalobu odůvodnil žalobce následujícím způsobem:

Správní orgány zařadily do výnosů žalobce, tedy mezi zdanitelná plnění, kromě jiného, též výnosy za opravy a revize, rekonstrukce a údržbu od nečlenů žalobce. Žalobce již v řízení před správním orgánem prvního stupně namítal, že plnění označené jako tyto výnosy, které finanční úřad zjistil na bankovním účtu žalobce (účet 648,475), nepatří do plnění zdanitelných, neboť uvedené prostředky byly ve výnosovém účtu zaúčtovány pouze nesprávným vnitřním účetním postupem žalobce, neboť se jedná o dlouhodobou zálohu vybíranou od nečlenů družstva – fond oprav. Touto námitkou se správní orgány nezabývaly a nezkoumaly charakter těchto prostředků. Prostředky ve fondu oprav (dlouhodobá záloha) nejsou vlastními prostředky žalobce, nýbrž prostředky jednotlivých nečlenů družstva, které jsou žalobci pouze svěřeny do správy. Nemohou proto tvořit součást obrátů žalobce, a tedy ani nejsou zdanitelným plněním. Z těchto prostředků neplyne žalobci ani žádný výnos, když veškeré prostředky jsou využity k opravám a údržbě budov a zbylé prostředky se převádějí do dalších let a po skončení smluvního vztahu mezi nečleny družstva a žalobcem jsou těmto nečlenům vyplaceny. Za správu těchto prostředků označených jako zmíněné výnosy za opravy, revize, rekonstrukce a údržbu od nečlenů, vybírá žalobce od nečlenů družstva pouze poplatky v řádu 100 Kč měsíčně, které tvoří součást výnosů za správu bytových domů od nečlenů za vedení účetnictví a technickou pomoc. Žalobce v této souvislosti opětovně uvedl, že tyto prostředky zůstávají „*prostředky samotných nečlenů a žalobce je pouze spravuje*“. Správní orgány tak nesprávně posoudily charakter prostředků z fondu oprav jako zdanitelné plnění, když se nejedná o vlastní prostředky žalobce a jeho obrát. Posouzením charakteru předmětných prostředků se správní orgány nezabývaly. K doložení tohoto tvrzení, tj. k „*zacházení*“ s prostředky dlouhodobé zálohy – fondu oprav, žalobce předložil soubor dokladů, týkajících se zateplení stítů bytového domu ve Vysokém Mýtě, kde žalobce vykonává správu nemovitostí, přičemž z těchto dokladů plyne, že prostředky ve fondu oprav jsou vždy převáděny do dalšího kalendářního roku, tedy „*nepropadnou*“ žalobci jako jeho příjem, a že z tohoto fondu jsou hrazeny opravy, rekonstrukce a správa nemovitostí. Žalobce hradí tyto opravy, rekonstrukce a správu nemovitostí bez jakéhokoli vlastního zisku, což žalobce doložil smlouvou o dílo ze dne 1.7.2009 a fakturou ze dne 31.8.2009. Po uvedení všech zmíněných námitek obsažených v bodě II. žaloby, žalobce v části III. žaloby „*upozornil*“ na skutečnost, že byl nesprávně zařazen mezi plátce daně z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“), když do jeho obrátu byly správními orgány nesprávně zahrnuty i prostředky z dlouhodobé zálohy - fondu oprav. Pokud by tyto prostředky správně nebyly do obrátu žalobce zahrnuty, tvořila by obrát žalobce za kalendářní rok 2011 nižší částka, než je 1.000.000,- Kč, obdobně se to týká i roku 2008. Žalobce tak fakticky, „*podle materiální*

pravdy“, nikdy nebyl plátcem DPH. Žalobce navrhl, aby soud jak rozhodnutí finančního úřadu, tak i žalovaného zrušil. Žalobce ještě v podání ze dne 13.6.2014 doplnil svou argumentaci k žalobě v části zahrnující námitku, že výnosy za opravy, revize, rekonstrukce a údržbu od nečlenů žalobce (na účtu 648 a 475) nejsou vlastními prostředky žalobce, ale zůstávají prostředky samotných nečlenů žalobce a ten je „*pouze spravuje*“. K tomu odkázal na smlouvy o převodu bytů do vlastnictví nečlenům, a to na ust. čl. VII. těchto smluv, ze kterého vyplývá, že tyto prostředky jsou jako zálohy na opravy, revize, rekonstrukce a údržbu pouze „*shromažďovány*“ na těchto účtech. Výši odvodů jako dlouhodobé zálohy stanovuje samospráva jednotek vlastním rozhodnutím, a to za účelem zabezpečení oprav. Jako podpůrnou argumentaci uvedl, že ve více konkrétních budovách je žalobce správcem budov s jednotkami ze zákona o vlastnictví bytů (zák. č. 72/1994 Sb.), přičemž žalobce je zároveň družstvem podle tohoto zákona. I prováděcí předpis, a to nařízení vlády č. 371/2004 Sb., podporuje názor žalobce, když podle vzorových stanov dle tohoto předpisu se správou domu rozumí i zajišťování údržby a oprav společných částí domu, zajišťování revizí a oprav technických sítí, rozvodů energie atd. K právní charakteristice právního vztahu mezi žalobcem a nečleny družstva ve vztahu k prostředkům ve fondu oprav uvedl, že mezi žalobcem a nečleny družstva vzniká písemná smlouva příkazní, podle které je žalobce správcem budovy a zároveň též smlouvy o úschově, podle které je žalobce povinen přijímat od jednotlivých nečlenů pravidelné platby na uvedené účely, event. pokud by se nejednalo o smlouvu o úschově v písemné formě, tak se jedná o tuto smlouvu uzavřenou konkludentně. Uvedené prostředky žalobce jen spravuje, nestávají se jeho majetkem a v případě změny správce budovy je žalobce povinen je vyúčtovat novému správci budovy, přičemž pokud by žalobce přijímal tyto prostředky jako úplatu, dopouštěl by se zpronevěry. K podání přiložil žalobce smlouvy o převodu bytů, zápis ze schůze samosprávy a další podklady týkající se uvedených tvrzení.

Žalovaný ve vyjádření v žalobě předně uvedl, že v případě námitky směřující proti údajnému nesprávnému zařazení žalobce mezi plátce DPH žalovaný vycházel z pravomocného rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové, které žalobcem napadené rozhodnutí o registraci potvrdilo a odvolání zamítlo, přičemž proti tomuto rozhodnutí mohl žalobce dále brojit žalobou, což neučinil. Správce daně tak postupoval správně, když rozhodl o uložení náhrady za neuplatnění daně při nesplnění se registrovat k dani z DPH. Protože nebyla splněna registrační povinnost žalobce a povinnost uplatňovat daň za zdanitelná plnění v předmětném období, byl správce daně povinen stanovit náhradu ve výši 10 % z celkového souhrnu úplat za zdanitelná plnění. O registraci žalobce jako plátce DPH bylo vydáno samostatné rozhodnutí, které bylo následně potvrzeno v odvolacím řízení. K námitce neoprávněného zahrnutí prostředků z fondu oprav do obrátu žalobce, což souvisí se samotnou podstatou sporu, žalovaný uvedl, že do obrátu bytového družstva rozhodného pro registraci k DPH podle ust. 6 odst. 2 zákona o DPH, vstupují mimo jiné i výnosy za plnění poskytovaná pro osoby, které nejsou členy družstva. Mezi tyto lze např. zahrnout nájemné z bytů, nebytových prostor, pozemků a staveb, plnění poskytovaná s jejich užíváním, údržby, opravy a rekonstrukce, poplatky za administrativní úkony, správu domů atd. V konkrétním případě tedy prostředky od nečlenů družstva z tzv. fondu oprav lze zahrnout i mezi tyto výnosy. Žalobní námitka týkající se neoprávněného zahrnutí prostředků z fondu oprav do obrátu žalobce je shodná s odvolací námitkou, a s touto se žalovaný v rozhodnutí o odvolání vypořádal. Dále žalovaný uvedl, že plnění je považováno za ekonomickou činnost družstva, pokud je poskytováno pro nečleny družstva – fyzické osoby. K prostředkům ve fondu oprav se vyjádřil tak, že není rozhodné, zda daná činnost byla z pohledu žalobce zisková či nikoliv,

proto argumentace žalobce pouhým správcovstvím prostředků pro nečleny družstva se jeví jako „lichá“.

V replice vyjádření žalovaného ze dne 22.4.2014 setrval žalobce na svém názoru s tím, že vyslovil pochybnost o správném pochopení „*podstaty námitek žalobce*.“ Uvedl, že není klíčovou otázkou týkající se zahrnutí plnění přijatých od nečlenů družstva do obrátů žalobce a je „*lhotečné, zda plnění do fondu oprav zasílají členové či nečlenové družstva*.“ Žalobce zdůraznil, že podstatné je „*pouze to, že plnění do fondu oprav od kohokoliv není příjmem ani výnosem bytového družstva*“, jedná se o prostředky členů a nečlenů družstva, které bytové družstvo pouze spravuje za účelem jejich budoucího využití k údržbě a k opravám budov, v nichž se nalézají jednotky členů a nečlenů družstva. Žalovaný se pak ještě vyjádřil k této replice podáním ze dne 12.5.2014, v němž setrval na svém názoru uvedeném ve vyjádření k žalobě a odkázal na žalované rozhodnutí.

Předně je nutné zdůraznit, že podle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), soud přezkoumává napadené výroky žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu tedy platí dispoziční zásada. Rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona. Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54, z poslední doby např. rozsudek téhož soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 42, oba dostupné na www.nssoud.cz). Jestliže žalobce v žalobě vytkne napadenému správnímu rozhodnutí vady jen v obecné rovině, aniž by poukázal na zcela konkrétní skutečnosti, v nichž spatřuje pochybení, je zcela dostatečné, pokud se k takto obecným námitkám vyjádří krajský soud jen v obecné rovině. Není totiž úkolem soudů ve správním soudnictví, aby nahrazovaly činnost žalobce při formulaci žalobních námitek a samy je dotvářely. Přezkoumá-li soud žalobou napadené rozhodnutí nad rámec žalobních bodů, překročí rámec přezkumné činnosti vymezený v § 75 odst. 2 s.ř.s., přičemž Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) již v minulosti vyslovil, že „*jinou vadou řízení před soudem*“ s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé je, pokud krajský soud přezkoumá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn jako žalobní bod. Takový postup krajského soudu je nejen popřením dispoziční zásady, kterou je ovládáno správní soudnictví, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení, neboť jim odnímá právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 14.2.2008, č.j. 7Afs 216/2006-63). Určitý průlom do dispoziční zásady ovládající správní soudnictví představuje povinnost soudu vyslovit rozsudkem nicotnost přezkoumávaného správního rozhodnutí bez návrhu (§ 76 odst. 2 s.ř.s.) a povinnost soudu zrušit napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž tato povinnost připadá v úvahu jen v případě, kdy tato vada brání přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12.12.2003, č.j. 2Ads 33/2003-78, a zejména usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8.3.2011, č.j. 7 Azs 79/2009-84). Další případy týkající se možnosti tohoto průlomu stanovila judikatura jen v určitých, specifických věcech (např. prekluze v daňovém řízení, zánik odpovědnosti za přestupek uplynutím zákonné lhůty, uplatnění zásady ne bis in idem, aplikace zásady „*non-refoulement*“, aplikace právního předpisu či ustanovení, které na věc nedopadají – avšak to jen při splnění předpokladů stanovených

v judikátu NSS ze dne 28.7.2009, č.j. 8 Afs 51/2007-87, v bezpečnostním řízení týkajícím se utajovaných informací-srov. rozsudek NSS ze dne 25.11.2011, č.j. 7 As 31/2011-101). Rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 8.3.2011, č.j. 7 Azs 79/2009-84, dále judikoval, že krajský soud je oprávněn dále zrušit rozhodnutí správního orgánu pro vady řízení uvedené v § 76 odst. 1 s.ř.s., tj. ex officio, v případě, pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, byť je žalobce výslovně v žalobě nenamítl (tj. jedná se o případy, kdy rozhodnutí není schopno přezkumu z hlediska žalobních námitek, přičemž tato vadnost a nemožnost podrobit rozhodnutí zkoumání musí být zjevná buď ze spisu či z jeho absence nebo z rozhodnutí samotného, pokud bude postrádat srozumitelnost či důvody v takové míře, že vylučuje zkoumání důvodnosti žaloby, anebo ji soud sezná na základě jiných rozhodných skutečností, jež se dostanou do jeho sféry). Konečně, dle názoru krajského soudu, výjimkou z této zásady bude i případ, kdy se bude jednat o porušení hmotněprávního ustanovení Listiny základních práv a svobod ze strany správního orgánu, které nebude předmětem žalobních námitek. Důvodem pro tuto výjimku je skutečnost, že ust. § 75 odst. 2 s.ř.s. představuje normu procesněprávní, a pokud se bude jednat o porušení hmotněprávního ustanovení Listiny základních práv a svobod, tak je třeba připomenout, že smysl procesních norem spočívá ve vytváření mechanismů k ochraně hmotného práva. Procesní normy nelze vnímat jako samoučelné, a tím spíše nemohou představovat překážku pro aplikaci ústavně zaručené hmotněprávní normy. Proto může v takovém případě krajský soud aplikovat hmotněprávní ustanovení Listiny základních práv a svobod i za situace, kdy žalobce tuto námitku v žalobě vůbec neuplatnil (podle rozsudku NSS ze dne 13. 6. 2008, sp.zn. 2 As 9/2008, který sice se vztahoval ke kasační stížnosti, ale lze jej argumentum a simili aplikovat i v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, neboť základní úvaha aplikovaná v tomto případě je použitelná i v tomto řízení).

Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivit a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).

Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou –li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího

správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7 As 126/2013-19).

Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).

Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

Krajský soud se tedy ve smyslu zmíněné judikatury nejprve zabýval otázkou, zda existuje některá z výše zmíněných výjimek ve vztahu k aplikaci dispoziční zásady, tj. zda je dán důvod pro to, aby soud aplikoval některou z výše uvedených výjimek. V této souvislosti dospěl krajský soud k závěru, že žalované rozhodnutí netrpí vadou uvedenou v ust. § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s., žalované rozhodnutí není nicotné (§ 76 odst. 2 s.ř.s.) a rovněž se nejedná o zmíněné další případy průlomu do dispoziční zásady.

Krajský soud přezkoumal žalované rozhodnutí v řízení vedeném dle ust. § 65 a násl. s.ř.s., a to v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.), přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:

Ze správního spisu vyplývá a mezi účastníky není sporu o tom, že Finanční úřad ve Vysokém Mýtě provedl u žalobce, který je stavebním bytovým družstvem, daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za rok 2008 a 2009, a tato se dále se vztahovala i ke stanovení náhrady za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti podle § 98 ZDPH ve znění účinném do 31.12.2009. Správce daně vycházel z toho, že žalobce prováděl činnost pro své členy i nečleny, když kromě činnosti osvobozené od DPH (pronájem bytů členů) prováděl i ekonomickou činnost (plnění poskytovaná pro nečleny). Po zjištění, že žalobce dosáhl obrát pro povinnou registraci k dani z přidané hodnoty v srpnu 2008 částku 1.270.821 Kč, přičemž žalobce nesplnil svou registrační povinnost dle § 95 ZDPH, správce daně vydal rozhodnutí ze dne 8.12.2011, kterým žalobce z moci úřední zaregistroval k dani z přidané hodnoty. Proti tomuto rozhodnutí sice podal žalobce odvolání, které bylo rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 3.4.2012 zamítnuto a rozhodnutí o registraci potvrzeno (dále jen „*rozhodnutí o registraci*“). Správce daně vyhotovil zprávu o daňové kontrole, kterou dne 7.9.2012 s žalobcem projednal a následně vydal rozhodnutí o uložení náhrady, ve kterém správce daně vycházel z uvedené daňové kontroly a z podkladů jí se týkajících. Správce daně do náhrady za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti (§ 98 ZDPH účinného do 31.12.2008) zahrnul tato uvedená plnění:

- výnosy za služby spojené se správou bytových domů od osob, které nebyly členy daňového subjektu a za vedení účetnictví jiným daňovým subjektům nebo technickou pomoc pro jiné daňové subjekty (účet 602),
- výnosy za poplatky od členů daňového subjektu za převody členství a užívacích práv k bytům a za povolení pronájmu bytů dalším osobám (účet 648,150),
- výnosy za poplatky od členů daňového subjektu za převody bytů do osobního vlastnictví (účet 648,200),
- výnosy za služby spojené s poskytnutím práva na umístění antén a obdobných zařízení na střechách bytových domů pod správou daňového subjektu (účet 665),
- výnosy za opravy, revize, rekonstrukce a údržbu bytových domů, které zajišťoval daňový subjekt pro nečleny (účet 648, 475),

a to za období od 1.11.2008 do 19.12.2011.

Správce daně stanovil v souladu s ust. § 98 ZDPH ve znění platném do 31.12.2008 náhradu za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti za zmíněné období ve výši 1.255.554,56 Kč, tj. 10 % z celkových výnosů. A právě výše zmíněného rozsahu a způsobu zahrnutí zmíněných plnění do náhrady za neuplatnění daně se týká stěžejní žalobní námitka žalobce. V žalobě tvrdí, že z výše uvedeného výčtu plnění byly neoprávněně zahrnuty do předmětné náhrady „*výnosy za opravy, revize, rekonstrukce a údržbu bytových domů, které zajišťoval daňový subjekt pro nečleny žalobce (účet 648,475)*“ za zmíněné období, tj. od 1.11.2008 do 19.12.2011. Žalobce namítl, že tyto prostředky nejsou vlastními

prostředky žalobce, nýbrž se jedná o prostředky jednotlivých nečlenů družstva, které jsou žalobci pouze „svěřeny do správy.“ Proto nemohou tvořit součást obratu žalobce a nejsou tedy „zdanitelným plněním“. K tomu žalobce uvedl další argumentaci. Tvrdil, že z uvedených prostředků neplyne žalobci ani žádný výnos, když veškeré prostředky jsou využity k opravám a údržbě budov a zbylé prostředky se převádějí do dalších let a po skončení smluvního vztahu mezi nečleny družstva a žalobcem jsou těmito „nečlenům vyplaceny.“ Pouze za správu těchto prostředků, označených jako „výnosy za opravy, revize, rekonstrukce a údržbu od nečlenů“, vybírá žalobce od nečlenů družstva poplatky v řádu „stokorun měsíčně“, které tvoří součást výnosů za správu bytových domů od nečlenů za vedení účetnictví a technickou pomoc. Jen tyto poplatky jsou výnosem žalobce a jsou jako takové zdaňovány daní z příjmu, přičemž zdanitelným plněním ve smyslu § 36 ZDHP je právě tato úplata (poplatky) vybíraná od nečlenů za správu prostředků ve fondu oprav, avšak nikoli samotné platby nečlenů do fondu oprav, když „*tyto prostředky zůstávají prostředky samotných nečlenů a žalobce je pouze spravuje.*“ Oba správní orgány tak nesprávně dle žalobce právně posoudily charakter prostředků z fondu oprav jako zdanitelné plnění, „*potažmo jako předmět daně z přidané hodnoty*“, ačkoli se dle žalobce nejedná o vlastní prostředky žalobce a o jeho obrat. K tomu ještě žalobce dále namítl, že správní orgány se nezabývaly námitkou týkající se tohoto tvrzení žalobce v daňovém řízení. Dále v části III. žalobce „*upozornil*“ na nesprávné zařazení mezi plátce daně z přidané hodnoty, a to právě z výše uvedeného důvodu, kdy správními orgány byly nesprávně zahrnuty do obratu žalobce i prostředky z dlouhodobé zálohy – z fondu oprav. Pokud by tam totiž tyto prostředky zahrnuty nebyly, byla by dle tvrzení žalobce nižší výše jeho obratu s tím, že by nebyla dosažena zákonná hranice pro zařazení žalobce mezi plátce DPH.

Krajský soud musel předně zhodnotit tvrzení žalobce o tom, že se správní orgány nezabývaly uvedeným tvrzením žalobce. Pokud by se totiž žalovaný vůbec nevypořádal s odvolací námitkou, musel by jeho rozhodnutí soud zrušit pro vadu řízení zahrnující nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů (§ 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s.). Tak tomu však v projednávané věci nebylo. Jak vyplývá z odvolání žalobce ze dne 10.10.2012 a z jeho doplnění, byla námitka týkající se uvedeného stěžejního tvrzení žalobce v obou těchto podáních v podstatě obsažena, když v žalobě byla uvedena další argumentace žalobce jí se týkající. Žalobce v odvolání namítl, že „*dle příslušných ustanovení ZDPH*“ do obratu nevstupují částky, které nejsou v souladu s účetními postupy účtovány do výnosů, např. při přeúčtování dodávek elektrické energie, tepla, plynu, vody apod. Odvolací námitka se tak týkala i uvedených výnosů. S námitkami uvedenými v odvolání a jeho doplnění se žalovaný zabýval, když tyto námitky zahrnul pod body 1. – 5. na str. 3 a násl. žalovaného rozhodnutí. Žalovaný konstatoval, že jednou z odvolacích námitek bylo, že „*za čtvrté poskytnutá plnění nejsou výnosem a nevstupují do obratu pro stanovení náhrady za neuplatnění daně*“. S touto námitkou se žalovaný dále vypořádal na str. 6 a 7 žalovaného rozhodnutí, přičemž z této části žalovaného rozhodnutí vyplývá názor žalovaného o tom, že i žalobcem zmíněné plnění „*pátrí do ekonomické činnosti ekonomického subjektu*“, přičemž žalovaný konkrétně uvedl, proč některé další žalobcem přijaté částky za určitá plnění nebyly zahrnuty do obrátů a ani do náhrady za neuplatnění daně (což se týkalo např. dodávek energií, plynu apod.). Krajský soud proto neshledal žalované rozhodnutí nepřezkoumatelným. Rovněž tak krajský soud nemůže shledat za důvodnou námitku žalobce obsaženou v části III. žaloby o tom, že byl „*nesprávně zařazen*“ mezi plátce daně z přidané hodnoty. Předmětem žalovaného rozhodnutí totiž nebylo toto „*zařazení*“, přičemž otázka tohoto postupu byla předmětem zcela jiného rozhodnutí, tj. výše zmíněného rozhodnutí o registraci, proti kterému žalobce využil pouze odvolání, nikoli

žalobu, když výše zmíněné rozhodnutí není předmětem tohoto soudního přezkumu. Navíc je v tomto soudním řízení se nelze ani zabývat jeho věcnou správností vzhledem k zásadě presumpce správnosti správního aktu.

Zůstává tak zodpovědět základní stěžejní zmíněnou otázku, tj. zda lze či nelze zařadit do náhrady za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti dle § 98 ZDPH účinného 31.12.2009, toto plnění, uvedené a zahrnuté do této náhrady správcem daně pod označením: „*výnosy za opravy, revize, rekonstrukce a údržbu bytových domů, které zajišťoval daňový subjekt pro nečleny (účet 648, 475)*“, a to za období od 1.11.2008 do 19.12.2011. Tedy zda je správné tvrzení žalobce o tom, že je zdanitelným plněním pouze úplata – poplatky vybírané od nečlenů za správu prostředků ve fondu oprav, nikoli však zmíněné výnosy, které zahrnují jen platby nečlenů žalobce do fondu oprav a tyto prostředky zůstávají prostředky samotných nečlenů a žalobce je pouze „*spravuje*“.

Mezi žalobcem a žalovaným nebylo sporu o tom, že „*výnosy za opravy, revize, rekonstrukce a údržbu bytových domů, které zajišťoval daňový subjekt pro nečleny (účet 648, 475)*“, a to za období od 1.11.2008 do 19.12.2011, zahrnovaly platby nečlenů poskytnutých žalobci jako zálohy na úhradu nákladů spojených se správou domu, a to na zajištění správy, údržby a oprav společných částí domu. Ostatně to jasně vyplývá ze smluv o převodu družstevního bytu do vlastnictví člena družstva, které uzavřel žalobce s jednotlivými členy družstva (příčemž členství zaniklo převodem bytů – jednotek dle § 24 odst. 9 zák. č. 72/1994, o vlastnictví bytů), a to podle části této smlouvy, která se týkala hospodaření domu zahrnujících pravidla pro přispívání spoluvlastníků na výdajů spojené se správou, údržbou a opravami společných částí domu (zejména se jedná o část VII. – hospodaření domu). Podle ní žalobce jako správce domů s byty převedených členů družstva, tj. s byty nečlenů družstva, eviduje náklady za každý dům odděleně od ostatních domů, které má ve správě a sestavuje na každý rok rozpočet domu, který představuje přehled plánovaných nákladů a zdroje jejich krytí. Dlouhodobá záloha na opravy společných částí domů se s vlastníkem jednotky (tj. s nečleny) vyúčtovává pouze při změně správce. Dále v této části smluv je uvedeno, co zahrnují konkrétně náklady na správu domu, když jím jsou vedle nákladů týkajících se spotřeby energií, stočného, vody, pojištění atd., i náklady na údržbu i opravy společných částí domu, případně pozemku. Kromě uvedených záloh je povinen vlastník jednotky, tj. i nečlen, uhradit správci stanovenou částku za výkon správy domu. Podrobnosti týkající se těchto pravidel jsou pak řešeny smlouvou o správě společných částí domu, kterou je na základě této smlouvy povinno uzavřít vzniklé společenství vlastníků s určeným správcem. Uvedená skutečnost nemůže být žádnou „*novinkou*“, když žalobce výše uvedenou námitku uvedl již ve vyjádření k protokolu ze dne 26.1.2012 (vyjádření je ze dne 13.2.2012) a společně s ním předložil žalobce správci daně i jedno vyhotovení uvedené smlouvy o převodu. Proto nebylo třeba provádět žalobcem navrhované dokazování, když žalobce v daňovém řízení unesl břemeno tvrzení a břemeno důkazní ve vztahu k předmětné námitce. K tomu soud dodává, že daňový subjekt má ve vztahu k deklarovaným skutečnostem (břemeno tvrzení) i břemeno důkazní, tj. povinnost tvrzené skutečnosti i prokázat (břemeno důkazní), přičemž „*pokud daňový subjekt uvedenou povinnost vyplývající z důkazního břemene nesplní, nemůže již rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházet následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhopvat provedení důkazů, které mohl uplatnit v daňovém řízení. Jinak řečeno, řízení před soudem nemůže a ani nemá nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce*

správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí“ (srov. rozsudek NSS ze dne 22.5.2009, č.j. 2 Afs 35/2009-91). Daňový subjekt by měl tak prokazovat i skutečnosti, které sám tvrdí (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 24.4.1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 či rozsudek NSS ze dne 22.5.2009, č.j. 2 Afs 35/2009-91).

Z uvedených smluv tak nepochybně vyplývá, že na jejich základě zajišťuje žalobce pro nečleny správu domu, když od nich vybírá zálohy na údržbu a opravy společných částí domu (tj. jedná se o již výše zmíněné „*výnosy za opravy a revize, a rekonstrukce a údržbu bytových domů, které zajišťoval daňový subjekt pro nečleny (účet 648, 475)*“, přičemž tuto činnost zajišťuje pro nečleny žalobce jako správu, údržbu a opravy společných částí domu. Podstatné je, že za tuto činnost jsou povinni nečlenové platit žalobci odměnu („*stanovenou částku za výkon správy domu*“ – jak je uvedeno v části VII. zmíněných smluv). Uvedené zálohy je pak povinen žalobce vyúčtovat, z toho vyplývá, že tyto nečleny poskytnuté prostředky nezůstávají žalobci k dispozici, ale po úhradě nákladů na správu, údržbu či opravy společných částí domu se vrací jednotlivým nečlenům. Z těchto skutečností vyplývá, že se nepochybně jedná o ekonomickou činnost ve smyslu ust. § 5 odst. 1, 2 ZDPH, když ekonomickou činností se pro účely zákona o dani z přidané hodnoty rozumí mimo jiné i soustavná činnost osob poskytujících služby za úplatu (§ 5 odst. 1, 2, § 2 odst. 1 písm. b) zák. o dani z přidané hodnoty). V tomto směru bylo možné přisvědčit žalovanému v tom, že se v daném případě jedná o ekonomickou činnost žalobce, když tyto služby poskytuje žalobce pro nečleny družstva. Jinou otázkou je však to, zda uvedené výnosy mohly být zahrnuty do základu daně z přidané hodnoty.

Podle ust. § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty předmětem daně je i poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku.

Podle ust. § 36 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je základem daně vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátnce za uskutečněné zdanitelné plnění osoby, pro kterou zdanitelné plnění je uskutečněno nebo od třetí osoby, vyjma daně za toto zdanitelné plnění.

Krajský soud nemá pochyb o tom, že uvedená činnost žalobce jako správce dle uvedených smluv (přičemž lze nepochybně souhlasit s tvrzením žalobce o tom, že žalobce je správcem budov s jednotkami ze zákona dle zákona o vlastnictví bytů a lze to vyvodit i z nařízení vlády č. 371/2004 Sb., kterým se vydávají vzorové stanovy společenství vlastníků jednotek), když tuto činnost žalobce a právní podklad této jeho činnosti ani žalovaný nepochybní. Z ust. § 36 ZDPH ale vyplývá, že do základu daně lze pouze zahrnout pouze úplatu za zdanitelné plnění, nikoli však prostředky poskytnuté nečleny jako dlouhodobé zálohy do fondu oprav. Lze proto souhlasit s tvrzením žalobce o tom, že tyto prostředky pouze žalobce spravuje, přičemž zdanitelným plněním je pouze úplata – poplatky vybírané od nečlenů za správu těchto prostředků. Žalovaný, jak vyplývá z žalovaného rozhodnutí, byl jiného názoru, když nesprávně zahrnul uvedené výnosy do zdanitelného plnění.

Krajský soud proto dospěl k závěru, že žaloba byla důvodná a zrušil rozhodnutí žalovaného a i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, které vycházelo ze zmíněného nesprávného názoru, přičemž soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1, 3 a 4 s.ř.s.).

Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, proto neměl právo na náhradu nákladů řízení, naopak úspěšnému odpůrci toto právo vzniklo (§ 60 odst. 1 s.ř.s.). Náklady řízení zahrnují odměnu a paušální náhradu za dva úkony právní služby právního zástupce žalobce, tj. 2 x 3.100 Kč a 2 x 300 Kč (příprava a převzetí věci, sepsání žaloby), s připočtením zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000 Kč činí náklady řízení 9.800 Kč (§ 9, § 7, § 11, § 13, 14 vyhl. č. 177/1996 Sb.).

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

V Pardubicích dne 9. července 2014

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Vladimíra Píchová