



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Jana Kašpara a Mgr. Kamila Tojnera v právní věci žalobce: **SILVESTRIS, spol. s r. o.**, se sídlem Sportovní 456, Uhlířské Janovice, zast. JUDr. Jiřím Voršílkou, advokátem, se sídlem Opletalova 4, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** (původně Finanční ředitelství v Praze), se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 11. 5. 2011 čj. 2334/11-1300-204964,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 11. 5. 2011 čj. 2334/11-1300-204964 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 7.808 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám JUDr. Jiřího Voršílky, advokáta.**

Odůvodnění

Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 11. 5. 2011 č.j. 334/11-1300-204964, kterým bylo na základě odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Uhlířských Janovicích (dále též správce daně nebo finanční úřad) ze dne 1. 6. 2005 čj. 19576/05/040970/4202 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2004.

Žalobce v žalobě namítá, že žalovaný v odvolacím řízení nerespektoval závazný právní názor Městského soudu v Praze vyjádřený v rozsudku ze dne 9. 3. 2010 sp.zn. 10 Ca 89/2006, neboť ačkoliv mezi stranami i nadále zůstaly určité prostory spornými, nebyl

vypracován odborný posudek z oboru stavebnictví a žalovaný tak neprovedl úplné zjištění stavu věci a znovu rozhodl.

Žalovaný provedl pouze část důkazů, které žalobce navrhoval, stěžejní důkazy pro rozhodnutí ve věci však neprovedl. Tím má žalobce na mysli zejména znalecký posudek. Mezi stranami zůstalo sporné vymezení některých místností, takže už s ohledem na závazný právní názor soudu bylo namístě provést znalecký posudek z oboru stavebnictví, který však žalovaný neprovedl a spokojil se s vyjádřením Městského úřadu Uhlířské Janovice, odboru životního prostředí a výstavby (dále jen stavební úřad). Toto vyjádření nelze považovat za odborný posudek z oboru stavebnictví.

Žalobce poukazuje na zjevné chyby ve vyjádření stavebního úřadu, který používá termín „společné nebytové plochy“ a posuzuje je jako nebytové plochy, ačkoliv zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů, pojem „společné nebytové plochy“ nezná. Navíc v § 2 písm. c) zákona o vlastnictví bytů je uvedeno, že nebytovými prostory nejsou příslušenství bytu nebo příslušenství nebytového prostoru ani společné části domu, přesto ve vymezení místností provedeném stavebním úřadem jsou tyto plochy zahrnuty mezi nebytové prostory. Je tedy zjevné, že vyjádření stavebního úřadu není odborným vyjádřením z oboru stavebnictví.

Žalobce rovněž trvá na své námitce promlčení (správně prekluze, poznámka soudu). Žalobce má na rozdíl od žalovaného za to, že rozhodnutí o odvolání nezakládá počátek nové promlčecí lhůty a období projednávání kasační stížnosti nestaví běh promlčecí lhůty. Podle názoru žalobce tak nová tříletá prekluzivní lhůta počala běžet dne 1. 6. 2005, kdy správce daně vydal rozhodnutí ve věci a běžela do 5. 4. 2006, kdy žalobce podal žalobu proti rozhodnutí odvolacího orgánu, promlčecí lhůta počala opět běžet dnem 22. 2. 2008 (právní mocí předchozího rozsudku Městského soudu v Praze dne) a skončila dnem 19. 4. 2010.

Žalobce i nadále trvá na tom, že předmětný dům je bytovým domem ve smyslu ust. § 48 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty a i nadále rozporuje rozdělení místností na byty a nebytové prostory tak, jak je vymezen žalovaným. Evidentní rozpory jsou u následujících místností:

Místnost č. 0.02 - klub: klubem místnost nazval projektant v projektové dokumentaci, označení místnosti je zavádějící, místnost neměla nikdy sloužit k podnikání, ale jako společenská místnost pro uživatele bytů. Jednotlivé byty jsou obývané příslušníky jedné rodiny, tato místnost byla koncipována jako společenská místnost pro účely jejich společného setkávání, včetně dalších rodinných příslušníků, kteří v domě trvale nebydlí. Tato místnost nikdy nebyla užívána jiným způsobem.

Místnosti 1.01 - zádveří, 1.06 - chodba a 1.11 - vstupní hala jsou dle názoru žalobce společným prostorem. Místnost 1.17 - zimní zahrada je příslušenstvím bytu, tato místnost byla využívána výhradně obyvateli bytů, slouží ke zvýšení komfortu bydlení, a proto je třeba ji zařadit do bytových prostor. Místnosti 1.20 až 1.31 jsou nebytové prostory, ačkoliv nejsou součástí bytu, jsou jeho příslušenstvím, které je umístěno mimo byt. Tyto prostory jsou užívány rodinnými příslušníky, kteří v bytě trvale nebydlí (vnuci a jejich rodiny). Pokud odvolací orgán tyto místnosti zařadil mezi nebytové prostory s odůvodněním, že nejsou součástí bytu, nelze tyto závěry akceptovat minimálně s odkazem na jejich skutečné užívání, jakož i s ohledem na to, že příslušenstvím bytu (tj. bytovým prostorem) mohou být místnosti nacházející se mimo byt, jako je tomu v tomto případě. Naopak z předložených důkazů jednoznačně nelze dovodit, že by tyto místnosti bylo možné nazývat nebytovými prostory, nebyly užívány k ubytování osob ve smyslu podnikání.

Místnosti 2.15 až 2.19 je třeba zařadit mezi bytové prostory, neboť tyto místnosti slouží k ubytování rodinných příslušníků, kteří v domě trvale nebydlí. Jedná se o příslušenství bytu, které se nachází mimo byt.

Místnosti 2.27 až 2.30 je třeba zařadit mezi bytové prostory, neboť tyto místnosti slouží rovněž k ubytování rodinných příslušníků, kteří v domě trvale nebydlí a jedná se o příslušenství bytu, které se nachází mimo byt.

Nelze souhlasit se žalovaným v tom, že by z průvodní zprávy a ze stavebního povolení tyto prostory byly označeny jako ubytovací prostory ve smyslu podnikání, tj. že by tyto prostory byly uváděny jako prostory nebytové.

Dále je třeba respektovat základní stavebně technické rozdělení domu na nebytovou část (první podzemní podlaží a část prvního nadzemního podlaží) a bytovou část (třetí nadzemní podlaží, druhé nadzemní podlaží a část prvního nadzemního podlaží). Tomuto základnímu rozdělení zařazení jednotlivých místností žalovaným jednoznačně neodpovídá.

Konečně je třeba vyjít ze skutečnosti, že předmětem podnikání žalobce nikdy nebylo poskytování ubytovacích služeb, tedy i z tohoto hlediska je třeba vycházet z toho, že místnosti ve stavebním povolení uváděné jako apartmány s vlastním sociálním zázemím a ubytovací prostory s příslušenstvím pro hosty nelze vymezit jako nebytové prostory, neboť tyto místnosti byly vždy zamýšleny jako místnosti pro bydlení rodiny pana V. a nikoliv jako místnosti hotelového typu.

Za zcela neakceptovatelný považuje žalobce závěr o tom, že pokud předmětem podnikání žalobce v rozhodném období bylo pořádání kursů a v prvním nadzemním podlaží jsou umístěny dva přednáškové sály, potom místnosti nazvané jako apartmány s vlastním sociálním zařízením a ubytovací prostory s příslušenstvím mohly být zamýšleny pro ubytování účastníků kursů, čímž žalovaný mimo jiné odůvodňuje zařazení těchto prostor mezi nebytové. Tento závěr je zcela neodůvodněný, nemá oporu v provedených důkazech, naopak pokud by žalobce měl úmysl v uvedených prostorách ubytovat účastníky kursů, potom by musel jeho předmět podnikání zahrnovat i podnikání v poskytování ubytovacích služeb.

Finanční ředitelství v Praze ve vyjádření k podané žalobě uvedlo, že v průběhu nového odvolacího řízení si vyžádalo od stavebního úřadu originál spisového materiálu, který obsahoval stavební povolení a projektovou dokumentaci. Z těchto dokumentů vycházel při hodnocení charakteru jednotlivých místností. Z popisu stavebních úprav, který je uveden v průvodní zprávě, vyplývá, že se bude jednat o třípodlažní objekt a v rámci stavebních úprav dojde k doplnění o zimní zahradu, terasu a střešní okna. V jihozápadní části objektu bude provedena nástavba bytu. V objektu se budou nacházet 3 samostatné byty, a to dva ve východní části objektu a jeden v jižním křídle a dále prostory pro podnikatelské aktivity investora. V projektové dokumentaci jsou na jednotlivých výkresech uvedeny legendy místností, které jsou označeny názvem, číslem a plochou.

Místnost 0.02 - klub je v projektové dokumentaci místností určenou k podnikání. Tvzení žalobce v žalobě je v rozporu s písemností předloženou žalobcem v rámci vytykácího řízení dne 23. 3. 2005. Nynější změnu svého hodnocení žalobce ničím nedokládá. Dle právního názoru soudu byl žalovaný zavázán se opřít o odborný posudek z oboru stavebnictví. Žalovaný požádal stavební úřad, aby vymezil, k jakým účelům jsou místnosti ve stavebním povolení ze dne 1. 7. 2004 určeny. Z odpovědi stavebního úřadu vyplývá, že uvedená místnost není určena k bydlení a je zařazena do sloupce označeného jako nebytové plochy.

Pokud jde o místnost 1.01, žalovaný ji shodně se žalobcem zařazuje do společného prostoru. Pokud žalobce tvrdí, že žalovaný tuto místnost zařazuje do nebytového prostoru, jedná se o zřejmý omyl.

Žalovaný vyhodnotil jako nebytové prostory místností 1.06, 1.11 a 1.17, které slouží dle projektové dokumentace pouze ke vstupu do nebytových prostor. Žalobce dne 23. 3. 2005 sám zařadil místnosti 1.06 a 1.11 do prostor určených k podnikání. Žalovaný dále nesdílí názor žalobce, který zařazuje zimní zahradu do bytového prostoru. Žalovaný vyšel ze stavebního povolení, dle kterého zimní zahrada bude doplněna v prvním nadzemním podlaží. Zimní zahrada není součástí žádného bytového prostoru a tuto skutečnost potvrzuje informace získaná ze stavebního úřadu, podle které není zimní zahrada místností určenou k bydlení. Žalovaný má i nadále za to, že ze stavebně technického uspořádání nejsou prostory 1.26 až 1.31 součástí dvoupodlažního bytu, a proto nemohou být zařazeny do nebytových prostor. Také tento názor opírá žalovaný o vyjádření stavebního úřadu.

Prostory 2.15 až 2.19 nejsou součástí žádného bytu, žalovaný je proto zařazuje do nebytových prostor a svůj názor opírá o vyjádření stavebního úřadu. Podle podání žalobce ze dne 23. 3. 2005 sám žalobce zařazoval místnosti 2.27 až 2.30 do prostor určených k podnikání. Nynější změnu svého hodnocení žalobce ničím nedokládá. Žalovaný má za to, že tyto místnosti mají povahu nebytových prostor a při svém posouzení vychází ze stavebního povolení a z informace od stavebního úřadu.

Pokud jde o námitku prekluze, žalovaný zastává názor, že prekluzivní lhůta v době řízení o kasační stížnosti neběžela.

Závěrem Finanční ředitelství v Praze zdůraznilo, že rozhodující pro posouzení zařazení místností je stav právní založený na podkladových materiálech vydaných stavebním úřadem a na projektové dokumentaci, nikoliv úvaha odvolacího orgánu. Předložená dokumentace je závazná, neboť založila ohledně sporných místností právní stav, který umožňuje dospět k závěru, že objekt nemá povahu bytového domu ve smyslu ust. § 48 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.

Městský soud v Praze žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přezkoumal v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán, a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. O věci přitom rozhodl bez jednání, neboť s tím oba účastníci řízení souhlasili, resp. nevyslovili ve stanovené lhůtě nesouhlas.

Ze správního spisu byly zjištěny následující pro rozhodnutí soud podstatné skutečnosti:

Žalobce dne 25. 1. 2005 podal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2004, v němž vykázal vlastní daňovou povinnost ve výši 185.397 Kč, vycházející z nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění ve výši 28 094 Kč a daně na výstupu z žalobcem uskutečněných zdanitelných plnění ve výši 157 303 Kč. Na ř. 310 (přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku se základní sazbou daně) bylo uvedeno: - 362.122 Kč.

Výzvou čj. 3503/05/040970/4202 ze dne 1. 2. 2005 zahájil finanční úřad vytýkáci řízení a žalobce vyzval k odstranění pochybností o výši přijatých zdanitelných plnění, především vykázaných na ř. 310 v záporných hodnotách.

Při ústním jednání ze dne 28. 2. 2005 byly předloženy daňové doklady a žalobcem poskytnuto vysvětlení, že záporné hodnoty u přijatých zdanitelných plnění byly způsobeny

zaúčtováním přijatých dobropisů za klempířské, truhlářské a stavební práce, provedené na objektu ve Sportovní ulici a ve IV. čtvrtletí přefakturované majiteli objektu, stran nároku na odpočet z dvou namátkově vybraných dokladů (nerozporovaných žalobou), zástupce žalobce uvedl, že u těchto dvou došlo k uplatnění nároku omylem; správce daně pak pro další potřeby vyhotovil fotokopie evidence daně z přidané hodnoty a vystaveného daňového dokladu č. 40006 vč. přílohy.

Výzvou čj. 7933/05/040930/4681 ze dne 2. 3. 2005 byl žalobce vyzván, aby prokázal oprávněnost zahrnutí oprav domu Sportovní 456 dle daňového dokladu č. 40006 pro Doc. Ing. M.V., do snížené sazby DPH, tj. aby prokázal, že se jedná o bytový dům ve smyslu § 48 odst. 3 zákona o DPH, tedy oprávněnost užití snížené sazby daně u uvedeného dokladu a dále oprávněnost uplatnění nároku na odpočet za přijatá zdanitelná plnění v bodě b) výzvy tj. jejich použití pro uskutečnění své ekonomické činnosti.

Na základě této výzvy zaslal žalobce podáním ze dne 23.3.2005 finančnímu úřadu kopii kupní smlouvy uzavřené 13. 8. 2002 na předmětný dům, podle níž Doc. Ing. M.V., CSc., se stal vlastníkem domu č.p. X v Uhlířských Janovicích ke dni právních účinků vkladu 4.9.2002, dále Smlouvu o nájmu nebytových prostor uzavřenou mezi tímto novým vlastníkem domu a žalobcem, kterou byly pronajaty žalobci prostory v podzemním a dále 1. a 2. nadzemním podlaží, dle kalkulace připojené v rozsahu 870m² a dle Přílohy č. 1 ke smlouvě dále specifikované, a podle čl. II této smlouvy se žalobce zavázal provést opravu pronajatých nebytových prostor v předpokládané výši 3 mil. Kč (dle přílohy č. 2 Smlouvy), která je započtena na úhradu nájemného (deset let). Dále předložil výpis z katastru nemovitostí a „Legendu místností v obytném domě“ (dále jen „původní legenda“) kde jsou určeny podlahové plochy pro bydlení celkem 687m² (byty V., Š. a D.) a pro podnikání v tomto domě, celkem 347 m².

Při ústním jednání dne 25. 4. 2005 finanční úřad konstatoval, že žalobcem provedené rozdělení podlahových ploch dle původní legendy v předmětném domě neodpovídá projektové dokumentaci ověřené stavebním úřadem, kdy dle projektové dokumentace celková podlahová plocha činí 1151,2 m², dle legendy jen 1034 m², dále vytkl, že do bytové plochy žalobce v legendě zahrnul i prostory, které nelze dle projektové dokumentace považovat za součást bytů a tyto rozdíly konkretizoval v tabulce (celkem šlo o plochu 180,31 m²). Dále správce daně poukázal nato, že v původní legendě nejsou uvedeny místnosti z 2. podlaží č. 31 - 37, které jsou dle projektové dokumentace pokoje pro hosty (plocha 89,69 m²) a že do bytových prostor byly nesprávně začleněny společné prostory, ačkoliv tyto měly být uvedeny podílem (a to místnosti č. 10, 17, 19, 25 v 1. NP a č. 2 a č. 5 v 2. NP). Dále konstatoval, že dle stavebního povolení jsou nebytovými prostory v 1. NP místnosti č. 7 a 9 (přednáškové sály), 12 (kancelář), 13 (kabinet), 14 (kancelář sekretářky), 15 (příruční sklad) a v 2. NP místnosti: 1 (sklad) a 31 až 37 (ubytovací prostory pro hosty) o celkové výměře 270 m²; tedy celková výměra připadající na nebytové prostory bez podílu na společných částech domu činí 630,17 m², tj. 54,74 % celkové podlahové plochy. Správce daně proto původní legendu neosvědčil jako důkaz a uvedl, že u zdanitelných plnění po 1. 5. 2004 měla být dle § 47 zákona o DPH uplatněna základní sazba daně, poté provedl propočet tak, že oddělil plnění uskutečněná před a po datu 1. 5. 2004. K tomu žalobce uvedl, že „v ověřené projektové dokumentaci dojde ke změnám před vlastní kolaudací, neboť svůj původní záměr v průběhu výstavby pozměnil. Překvalifikoval jsem svoje možnosti a původní záměry se realizovat nebudou“. Rozdělení podlahových ploch na bytové, nebytové a společné prostory, jak je provedl finanční úřad, žalobce v tomto protokolu nijak nezpochybňoval.

Součástí spisu je daňový doklad č. 40006, dle něhož byla žalobcem fakturována Doc. Ing. V. částka za opravu bytového domu dle dohody v celkové výši 3 135 300 Kč, včetně snížené sazby daně 149 300 Kč, s datem uskutečněné zdanitelného plnění 29. 12. 2004, které

je současně uvedeno jako datum splatnosti (údaje nejsou sporovány), a dále seznam žalobcem přijatých faktur stran nákladů na prováděné opravy v letech 2003 a 2004. Dále mj. Průvodní zpráva – dokumentace pro provedení stavby „Oprava domu čp. X“ ze srpna 2003 a z téhož data Souhrnná technická zpráva, včetně projektové dokumentace k jednotlivým podlažím. Součástí spisu je i stavební povolení (jen 1. strana) vydané Městským úřadem Uhlířské Janovice dne 1. 7. 2004, kterým byla povolena stavba „Stavební úpravy domu čp. X“.

Platebním výměrem ze dne 1. 6. 2005 vyměřil finanční úřad žalobci za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2004 daň z přidané hodnoty ve výši 482.003 Kč.

Podáním ze dne 10. 6. 2005 požádal žalobce o sdělení důvodu rozdílu mezi platebním výměrem a daňovým přiznáním, přičemž k prokázání, že jde o objekt k bydlení, se dovolával kupní smlouvy a výpisu z katastru nemovitostí a toho, že na provedené úpravy ke dni 29. 12. 2004 podle stavebního povolení nebylo ještě vydáno kolaudační rozhodnutí.

Finanční úřad ve sdělení ze dne 22. 6. 2005 uvedl, že rozdíl spočívá v posouzení faktur, které žalobce dle vlastního prohlášení zahrnul do daňového přiznání omylem, jak je uvedeno v protokolu o jednání ze dne 28. 2. 2005. Jako druhý důvod je uvedeno, že žalobce neoprávněně zahrnul práce spojené s rekonstrukcí domu č.p. X v k. ú. Uhlířské Janovice provedené po 30. 4. 2004 do snížené sazby daně, ačkoli se nejednalo o bytový dům. Finanční úřad k tomu uvedl, že dle předložené projektové dokumentace nepřípadá v předmětném domě více než jedna polovina podlahové plochy na byty, a tudíž při provádění oprav nelze použít sníženou sazbu daně. Dále je uvedena tabulka výpočtu rozdílu týkající se rozdílu stran uplatnění sazby daně (5 % a 19 %) u dokladu č. 40006 ve vztahu k přiznání a po vytykáacím řízení.

V odvolání podaném 13. 7. 2005 proti platebnímu výměru žalobce uváděl, že ke dni 29. 12. 2004, tj. ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, nebylo ještě na provedené stavební úpravy vydáno kolaudační rozhodnutí, takže nebylo možno při posouzení charakteru domu vycházet ze stavebního povolení a ověřené projektové dokumentace. Opakovaně navrhl, aby bylo jako k důkazu přihlédnuto ke kupní smlouvě, výpisu z katastru nemovitostí a ke sdělení vlastníka předmětné nemovitosti o způsobu jejího využití.

Dne 31. 8. 2005 zaslal žalobce jako doplnění odvolání rozhodnutí stavebního úřadu čj. ŽPV 1332/05, ev.č.4835/05 ze dne 23. 8. 2005, kterým byla povolena změna stavby před dokončením podle § 68 zákona č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů. Uvedenou změnou stavby byly povoleny dispoziční změny v 1. podzemním podlaží a 1. a 2. nadzemním podlaží.

V rámci odvolacího řízení žalovaný výzvou ze dne 22. 12. 2005 čj. 9967/05-130 doručenu žalobci a jeho zástupci 27. 12. 2005 informoval žalobce, že s ohledem na jeho vyjádření a vypovězení smlouvy o nájmu ze dne 31. 7. 2004, dospěl k závěru, že k uskutečnění zdanitelného plnění - opravě najaté nemovitosti došlo až dne 29. 12. 2004 dle faktury č. 40006, a měla být z celého plnění uplatněna daň v sazbě platné ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (nikoli předepsáno časové penále); měla tak být uplatněna daň u tohoto plnění ve výši 567 340 Kč, a proto by měl být platební výměr změněn. Žalobce byl proto vyzván, aby se k tomuto vyjádřil a stanovena mu lhůta k vyjádření.

Žalobce na to podáním doručeným žalovanému 10. 1. 2006 sdělil, že podává důkazní prostředky k prokázání oprávněnosti použití snížené sazby daně, a připojil sdělení vlastníka domu Doc. Ing. M.V., dle něhož celková plocha podlah je 1226 m², z toho plocha pro bydlení 860 m², plocha pro podnikání 366 m², vše k datu 29. 12. 2004 zjištěno dle projektové dokumentace a přeměření. Dále byla připojena prohlášení H.D., Doc. Ing. M.V., CSc., a P.Š. k rozsahu jimi užívaných ploch pro bydlení, včetně zpracované legendy k nim.

O odvolání rozhodlo Finanční ředitelství v Praze nejprve rozhodnutím čj. 863/06-130 ze dne 2. 2. 2006 tak, že vyměřenou daň žalobci zvýšilo o 121.602 Kč. V odůvodnění rozhodnutí odvolací orgán shrnul shora uvedený postup v řízení, včetně závěru správce daně a uzavřel, že žalobce uskutečnil zdanitelné plnění v souvislosti s opravou najaté nemovitosti a vystavil pro pronajímatele Doc. Ing. M.V. fakturu č. 40006 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 29. 12. 2004, předmětem plnění byla oprava bytového domu, základ daně 2 986 000 Kč a daň ve snížené sazbě 149 300 Kč. Přílohou faktury je seznam žalobcem přijatých faktur - nákladů na prováděnou opravu v letech 2003 a 2004. Podle smlouvy o nájmu nebytových prostor z 31. 12. 2002 byly žalobci pronajaty prostory o ploše 870m² a to pro podnikání, žalobce se zavázal podle čl. II této smlouvy provést opravu pronajatých nebytových prostor v předpokládané výši 3 mil. Kč (dle přílohy č. 2). Dále žalovaný poukázal na rozdělení plnění správcem daně do 1. 5. 2004 a po tomto datu a důkazní prostředky doložené žalobcem a obstarané správcem daně od stavebního úřadu, s tím, že předmětná nemovitost byla kolaudována jako mlékárna v r. 1942, společnost Uzeniny Janovice s.r.o., která dům prodala současnému majiteli, jej využívala jako výrobu lahůdek, současný majitel pak požádal o stavební povolení na stavební úpravy domu, přičemž před zahájením prací se jednalo o objekt sloužící podnikání a stavebními úpravami měly vzniknout tři byty a nebytové prostory. Z úhrnu podlahových ploch dle projektu však nepřipadá více než polovina na byty. S odvoláním na ust. § 48 odst. 2 a odst. 3 zákona o DPH žalovaný uzavřel, že předmětná nemovitost není bytovým domem, a ani ze závazkového vztahu (dle Smlouvy o nájmu z 31. 12. 2002) mezi žalobcem a vlastníkem nemovitosti nevyplývá, že by se jednalo o dodání bytu. Pro účely stanovení správné sazby daně pak nelze zaměňovat pojem bytový dům s pojmy obytný dům nebo stavba pro bydlení. Pro posouzení charakteru předmětného domu je podle § 48 odst. 3 zákona o DPH rozhodný pouze způsob užívání domu určený rozhodnutím stavebního úřadu, není možno přihlídnout k prohlášení vlastníka nemovitosti, které je navíc v rozporu s projektovou dokumentací a smlouvou o nájmu nebytových prostor. Nelze rovněž přihlídnout ani k rozhodnutí o povolení změny stavby před dokončením, protože toto rozhodnutí bylo vydáno až 23. 8. 2005, tedy po uskutečnění zdanitelného plnění.

Uvedl dále, že rozdílně od finančního úřadu dospěl k závěru, že k uskutečnění zdanitelného plnění – opravě předmětné nemovitosti – došlo až dne 29. 12. 2004, a proto měla být základní sazba daně uplatněna u celé faktury za provedení této opravy. Neztotožnil se tak závěrem finančního úřadu, který u části této opravy považoval za den uskutečnění zdanitelného plnění první čtvrtletí 2004.

Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí žalobu, o níž Městský soud v Praze rozhodl nejprve rozsudkem čj. 10 Ca 89/2006-66 ze dne 20. 12. 2007 tak, že žalobu jako nedůvodnou zamítl, když na základě předloženého spisového materiálu dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno stran prokázání skutečnosti, že jím fakturované plnění dle dokladu č. 40006 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 29. 12. 2004 se týkalo stavebních prací spojených s rekonstrukcí či opravami bytového domu dle § 48 odst. 3 zákona o DPH ve znění platném do 31. 12. 2004 a tedy neprokázal, že oprávněně uplatnil sníženou sazbu daně dle § 48 odst. 2 téhož zákona na výstupu z jím uskutečněných zdanitelných plnění, dle něhož platí /oproti obecnému ustanovení/ ohledně sazeb daně u bytové výstavby, že lze uplatnit sníženou sazbu „u dodání bytového domu, rodinného domu a bytu jako součásti těchto domů, a to i nedokončených, včetně stavebních a montážních prací spojených s jejich výstavbou, rekonstrukcí, modernizací a opravami včetně konstrukcí, materiálů, strojů a zařízení, které se do nich jako jejich součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují“, a když nadto předmětem plnění dle nájemní smlouvy měla být výhradně realizace oprav žalobci pronajatých nebytových prostor v daném objektu, u které nebylo možno sníženou sazbu uplatnit. Soud rovněž neuznal důvodnou námitku, že byl nesprávně posouzen rozsah

podlahových ploch připadajících na byty, nebytové prostory a společné prostory, tedy otázka zda jde o bytový dům, když oproti finančnímu úřadu provedenému propočtu /podle projektové dokumentace ověřené stavebním úřadem/ vyplývajícímu z protokolu z 25. 4. 2005, že celková plocha nebytových prostor v domě (bez podílu na společných částech domu) je 630,17 m², což činí při celkové ploše všech místností v domě 1151,2 m² podíl 54,74 %, žalobce v žalobě rozděloval místnosti v předmětném domě jinak, a to i oproti vlastnímu rozdělení v původní legendě předložené finančnímu úřadu 23. 3. 2005 a než sám dokládal spolu s odvoláním.

Ke kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 29. 10. 2009 čj. 8 Afs 51/2008-102 zrušil uvedený rozsudek Městského soudu v Praze z důvodu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení, přičemž jej zavázal právním názorem v něm vysloveným (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovateli dal za pravdu v tom, že městský soud v odůvodnění rozhodnutí citoval nesprávné znění ustanovení § 48 odst. 2 zákona o DPH platné po 1. 1. 2005, resp. dle Nejvyššího správního soudu v rozhodné době k datu 29. 12. 2004 platilo, že snížená sazba daně se uplatní obecně u rekonstrukce bytového domu, a až podle pozdějšího znění se snížená sazba daně nemohla uplatnit u stavebních a montážních prací spojených s rekonstrukcí, modernizací a úpravami výhradně nebytových prostor bytových domů.

Nejvyšší správní soud dále uvedl, že 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.

Nejvyšší správní soud ze správního spisu a rekapitulační části rozhodnutí městského soudu seznal, 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 2. 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 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.

Nepřezkoumatelnost rozsudku podle Nejvyššího správního soudu tak spočívala v tom, že rozsudek uspokojivě neodpovídá na otázku, zda se v posuzované věci jednalo o bytový dům či nikoliv; v odůvodnění absentovalo hodnocení toho, zda správce daně správně posoudil charakter jednotlivých místností. Podle názoru Nejvyššího správního soudu nemohla obstat sama o sobě skutečnost, že žalobce sám uváděl rozhodné údaje v průběhu řízení rozdílně, byť je daňové řízení založeno na principu, dle kterého musí daňový subjekt dokázat, co sám tvrdí, například to, co uvedl v daňovém přiznání, 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 anebo nejedná o bytový dům.

Nejvyšší správní soud k tomu dále uvedl, že z podkladů 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 (růžová 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 místnosti 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 pak s odkazem na svou judikaturu (rozhodnutí ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005 - 130, www.nssoud.cz) vyslovil, že v dané věci nešlo o případ,

kdy by se městský soud mohl ztotožnit se závěry v rozhodnutí správního orgánu, neboť byt 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 a v žalobě uvedl celkovou plochu bytů, nebytových prostor a společných částí domu odpovídající barevnému rozlišení v legendě ke stavebnímu povolení. Za situace, kdy nebyly jednoznačně stanoveny výměry jednotlivých typů místností, se městský soud nemohl jednoduše ztotožnit se závěrem žalovaného správního orgánu, aniž by se blíže zabýval spornými rozměry jednotlivých místností. 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 anebo jeho rozhodnutí zrušit. Nejvyšší správní soud se ztotožnil se stěžovatelem 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) a zavázal městský soud tím, že 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.

Za druhé pak Nejvyšší správní soud zavázal městský soud, aby se vyjádřil k otázce samotného způsobu stanovení poměru podlahové plochy pro vymezení bytového domu, tedy správnosti použité metody při výpočtu, zda se jedná o bytový dům, když správce daně v protokolu ze dne 25. 4. 2005 dospěl k výsledné hodnotě jako podílu plochy připadající na nebytové prostoty a celkové podlahové plochy. K tomu odkázal na metodické výklady Ministerstva financí k uplatňování daně z přidané hodnoty ve výstavbě po 1. 1. 2005 s tím, že 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.

Městský soud v Praze poté rozsudkem ze dne 9. 3. 2010 č.j. 10 Ca 89/2006-124 ze shora uvedených důvodů původní rozhodnutí o odvolání zrušil podle ust. § 78 odst. 1 ve spojení s ust. § 76 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a věc vrátil Finančnímu ředitelství v Praze k dalšímu řízení.

Soud v rozsudku odvolací orgán zavázal, aby na základě podkladů ve spise a jejich doplnění (nejlépe originálem spisu stavebního úřadu včetně projektové dokumentace v řízení ověřené) a v součinnosti s žalobcem postavil najisto rozměry jednotlivých prostor a následně konkrétně vymezil rozsah bytových, nebytových a společných prostor v domě, a to podle charakteru určení jejich užívání, odpovídajícího stavebně technickému uspořádání v domě, popř. ve sporných částech své rozhodnutí opřel o odborný posudek z oboru stavebnictví, a až na základě takto provedených úplných zjištění stavu věci znovu rozhodl.

V nově provedeném odvolacím řízení Finanční ředitelství v Praze doplnilo spisový materiál o originál spisu stavebního úřadu, a to o stavební povolení a projektovou dokumentaci s tím, že z těchto podkladů odvolací orgán vycházel při hodnocení charakteru jednotlivých místností vyplývajících ze stavebnětechnického uspořádání. Vzhledem k tomu, že rozhodným pro správné stanovení sazby daně je stav ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, při vymezení rozsahu bytových, nebytových a společných částí domu nebyl brán zřetel na následné změny stavby před dokončením. Následně Finanční ředitelství v Praze zaslalo žalobci sdělení ze dne 2. 8. 2010 č.j. 4428/10-1300-204964, kterými žalobce vyrozumělo o doplnění správního spisu a uvedlo přehled jednotlivých místností v domě s uvedením jejich

plochy a jejich zařazení mezi plochy bytové, nebytové či společné podle názoru odvolacího orgánu.

Žalobce na toto sdělení reagoval podáním ze dne 31. 8. 2010. V tomto podání uvedl, že i nadále trvá na tom, že předmětný dům je bytovým domem ve smyslu ust. § 48 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty s tím, že i nadále rozporuje rozdělení místností na byty a nebytové prostory tak, jak je vymezil odvolací orgán. V tomto ohledu argumentuje obdobně jako později v podané žalobě. Zejména uvedl, že předmětem podnikání žalobce nebylo poskytování ubytovacích služeb, tedy jen z tohoto důvodu je třeba vycházet z toho, že místnosti ve stavebním povolení uváděné jako apartmány s vlastním sociálním zázemím a ubytovací prostory s příslušenstvím pro hosty nelze vymezit jako nebytové prostory, neboť jak žalobce po celou dobu řízení tvrdil, tyto místnosti byly vždy zamýšleny jako místnosti pro bydlení rodiny jednatele žalobce, nikoliv jako místnosti hotelového typu. Ačkoliv je místnost označená jako pokoj pro hosty, neznamená to, že tato místnost bude sloužit pro ubytování za úplatu, tak to nebylo nikdy zamýšleno, znamená to, že bude sloužit pro uspokojování bytových potřeb. Žalobce poukazuje na to, že bez ohledu na stavební povolení, kolaudační rozhodnutí a projektovou dokumentaci, ačkoliv ani z těchto listin nelze dovodit, že by sporné prostory bylo možno zařadit mezi nebytové prostory, sporné prostory v rozhodné době byly užívány k bydlení, což je žalobce schopen doložit svědecky. Sporné místnosti byly užívány jako prostory pro ubytování rodinných příslušníků, kteří trvale nebydlí v domě, tak byly tyto místnosti užívány a nikdy nebyly užity k podnikatelským účelům. Žalobce dále poukazuje na to, že uvedené místnosti nebyly rozhodnutím stavebního úřadu určeny k jinému účelu než bydlení. Nebytovými prostory nemůže být příslušenství bytu. Příslušenstvím bytu jsou místnosti mimo byt, jako například balkony, lodžie, terasy, zimní zahrady a podobně. Správce daně či odvolací orgán vycházejí z označení místností, jak byly uvedeny v projektové dokumentaci, respektive stavebním povolení, aniž by blíže zkoumaly skutečné užívání jednotlivých místností. Sporné místnosti je třeba považovat za bytové prostory, případně společné prostory, jak je vymezeno níže, neboť ve skutečnosti tak byly užívány a i z jejich označení (pokoj) vyplývá, že jsou určeny k bydlení. Žalobce dále trvá na tom, aby byl proveden odborný posudek z oboru stavebnictví, neboť jedině provedení takového posudku může vést k úplnému zjištění stavu věci. Současně žalobce v tomto podání namítl prekluzi práva vyměřit daň, přičemž podle jeho názoru prekluzivní lhůta počala běžet dnem 1. 1. 2007 a skončila dne 1. 1. 2010.

Finanční ředitelství v Praze v reakci na toto podání žalobce žádostí ze dne 16. 12. 2010 č.j. 7097/10-1300-204964 požádalo stavební úřad o vymezení místností, které tvoří bytové jednotky a jejich příslušenství, o vymezení nebytových prostorů a jejich součástí a o vymezení místností, které jsou společné pro bytové jednotky i nebytové prostory.

Stavební úřad této žádosti odvolacího orgánu vyhověl a sdělením ze dne 25. 1. 2011 zaslal finančnímu úřadu přehled jednotlivých místností v domě s uvedením, zda se jedná o „bytové plochy“, „společné bytové plochy“, „nebytové plochy“ nebo „společné nebytové plochy“.

Odvolací orgán žalobce s doplněním spisu seznámil a umožnil mu k němu se vyjádřit, což žalobce učinil podáním ze dne 22. 2. 2011. Žalobce setrval na názoru, že předmětný dům je bytovým domem ve smyslu ust. § 48 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty a odkázal na svoji předešlou argumentaci. Žalobce uvedl, že odpověď stavebního úřadu nelze považovat za znalecký posudek, respektive odborný posudek z oboru stavebnictví. Žalobce zejména vyjádřil přesvědčení, že za současného stavu nelze mít za to, že by odvolací orgán respektoval závazný právní názor soudu vyslovený v předchozím rozsudku.

Odvolací orgán na toto podání žalobce reagoval sdělením ze dne 9. 3. 2011 č.j. 1405/11-1300-204964, ve kterém odvolací orgán vyjádřil přesvědčení, že akceptoval závazný právní názor soudu, když spis doplnil o originál spisu stavebního úřadu a při hodnocení charakteru jednotlivých místností vycházel z projektové dokumentace, tedy z charakteru určení jejich užívání odpovídajícímu stavebnětechnickému uspořádání. Protože podle ust. § 48 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, ust. § 2 písm. c) zákona o vlastnictví bytů a ust. § 1 zákona č. 116/1990 Sb. se rozumí bytem místnost nebo soubor místností, které jsou dle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k bydlení a nebytovým prostorem místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k jiným účelům než k bydlení, Finanční ředitelství v Praze požádalo stavební úřad, aby vymezil, k jakým účelům jsou místnosti v předmětném domě stavebním povolením určeny. Proto odvolací orgán považoval návrh žalobce na provedení svědeckých výpovědí a provedení znaleckého posudku za bezpředmětný.

Žalobce na toto sdělení odvolacího orgánu reagoval podáním ze dne 15. 3. 2011, ve kterém uvedl, že bere stanovisko odvolacího orgánu na vědomí, a připomenul, že namítl také uplynutí promlčecí doby pro vyměření daně.

Finanční ředitelství v Praze poté rozhodnutím ze dne 11. 5. 2011 č.j. 2334/11-1300-204964 rozhodlo o odvolání žalobce znovu tak, že původně vyměřenou daň správcem daně žalobci zvýšilo o částku 121.602 Kč. Odvolací orgán v odůvodnění rozhodnutím shrnul dosavadní průběh řízení a uvedl, že při hodnocení charakteru jednotlivých místností vycházel z projektové dokumentace. Takto zjistil, že z celkového úhrnu podlahových ploch všech místností a prostorů v domě ve výši 1151,20 m² připadá 402,45 m² na bytové, 570,82 m² na nebytové prostory a 177,93 m² na společné části domu. Z toho vyplývá, že byty včetně podílu na společných částech domu tvoří 41,35 % z celkového úhrnu podlahových ploch, tzn. že předmětný dům není bytovým domem ve smyslu ust. § 48 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.

Návrh na provedení svědeckých výpovědí považuje odvolací orgán za nedůvodný, neboť byt je vymezen stavebně technickým uspořádáním, nikoliv faktickým způsobem použitím. K námitce, že předmětem podnikání žalobce nebylo poskytování ubytovacích služeb, odvolací orgán uvedl, že dle výpisu z obchodního rejstříku bylo předmětem podnikání žalobce v době od 6. 5. 1998 do 28. 5. 2009 pořádání kursů. V prvním nadzemním podlaží jsou umístěny dva přednáškové sály, z čehož vyplývá, že apartmány s vlastním sociálním zařízením a ubytovací prostory s příslušenstvím mohly být zamýšleny pro ubytování účastníků. Tomu také nasvědčuje nájemní smlouva ze dne 31. 12. 2002, na základě které majitel domu žalobci pronajal 8 místností nazvaných hostinské pokoje jako nebytové prostory určené k podnikání.

K námitkám žalobce uplatněným v odvolacím řízení odvolací orgán uvedl, že při vymezení rozsahu bytových, nebytových a společných prostor v předmětném domě akceptoval závazný právní názor soudu. Při vymezení rozsahu podlahových ploch odvolací orgán v součinnosti s žalobcem vycházel z originálu stavebního spisu zapůjčeného stavebním úřadem, tedy z projektové dokumentace předložené vlastníkem nemovitosti ke stavebnímu řízení a ze stavebního povolení, které bylo na základě této projektové dokumentace vydáno. Ve sporných částech odvolací orgán svoje rozhodnutí opřel o stanovisko stavebního úřadu, a proto považuje vypracování odborného posudku za nadbytečné. Odvolací orgán je toho názoru, že použitý postup není v rozporu se závazným právním názorem soudu.

K námitce uplynutí lhůty podle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků odvolací orgán uvedl, že lhůta pro vyměření daně začala běžet od 31. 12. 2004 a základní lhůta by tedy skončila dnem 31. 12. 2007. Dne 4. 2. 2005 byla žalobci doručena výzva k odstranění

pochybností dle ust. § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, přičemž tato výzva je úkonem podle ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, lhůta pro vyměření tedy skončí dnem 31. 12. 2008. Správce daně dne 1. 6. 2005 vydal rozhodnutí ve věci, žalobce se proti němu odvolal a odvolací orgán rozhodl o podaném odvolání dne 2. 2. 2006. Toto rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 3. 3. 2006, tj. 1033 dny před uplynutím prekluzivní lhůty. Žalobce podal proti rozhodnutí odvolacího orgánu dne 5. 4. 2006 žalobou. Podle § 41 s.ř.s. lhůta pro vyměření daně po dobu řízení před soudem neběží, lhůta tak neběžela v době od 5. 4. 2006 do 21. 2. 2008 a v době od 21. 3. 2008 do 9. 4. 2010. Odvolacímu orgánu tak z prekluzivní lhůty k vyměření daně zbývá ještě 972 dní od doručení předchozího soudního rozsudku.

Odvolací orgán vzhledem k vyjádření odvolatele ze dne 1. 4. 2005 k datu uskutečnění zdanitelného plnění a k vypovězení smlouvy o nájmu uzavřené dne 31. 12. 2002 ke dni 31. 12. 2004 usoudil, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo dne 29. 12. 2004. Proto měla být z celého plnění uplatněna daňová sazba platná ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, tj. v souladu s ust. § 47 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty základní sazba daně ve výši 19 %, a proto změnil napadený platební výměr a zvýšil daňovou povinnost na výstupu o částku 121.602 Kč.

Městský soud v Praze věc nyní posoudil takto:

Soud se nejprve zabýval otázkou, zda daň nebyla žalobci doměřena po uplynutí lhůty uvedené v § 47 zákona o správě daní a poplatků. S ohledem na to, že jde o lhůtu prekluzivní (nikoli promlčecí, jak nesprávně uvádí žalobce), je soud povinen se touto otázkou zabývat z úřední povinnosti a není tedy při posouzení této otázky vázán výhradně tím, co tvrdí účastníci řízení.

Předmětem řízení tu je daň za 4. čtvrtletí roku 2004. Tříletá lhůta proto běžela od konce tohoto zdaňovacího období, tj. od 31. 12. 2004, a skončila by tak dne 31. 12. 2007. Před uplynutím této lhůty byl nicméně učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (výzva k odstranění pochybností ze dne 1. 2. 2005). Tato výzva byla žalobci doručena dne 4. 2. 2005. Od 31. 12. 2005 proto začala běžet nová tříletá lhůta, která by uplynula dne 31. 12. 2008. Jiné úkony ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků již v řízení učiněny nebyly. Za takové úkony není možno podle judikatury správních soudů považovat ani platební výměr ani rozhodnutí o odvolání (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, čj. 2 Afs 52/2005-94).

Na běh lhůty mělo vliv nicméně předchozí soudní řízení. Podle § 41 s. ř. s. *stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen "správní delikt") lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávních celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu.* Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2012 čj. 8 Afs 29/2011-78 přitom *lhůty stanovené pro zánik práva vyměřit či doměřit daň podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, neběží před soudem ani po dobu řízení o kasační stížnosti (§ 41, § 120 s. ř. s.).*

Běh lhůty tak byl pozastaven v době od 5. 4. 2006, kdy byla soudu doručena předchozí žaloba zapsaná pod sp. zn. 10Ca 89/2006. Z tříleté prekluzivní lhůty v této době uběhlo pouhých 94 dní. Běh lhůty se obnovil dnem 7. 3. 2008, kdy nabyl právní moci první rozsudek zdejšího soudu a byl opět pozastaven dnem 21. 3. 2008, kdy byla zdejšímu soudu doručena kasační stížnost žalobce proti tomuto rozsudku. Běh lhůty byl poté pozastaven až do 13. 4. 2010 (právní moc druhého, zrušujícího, rozsudku zdejšího soudu) a obnovil se tedy počínaje dnem 14. 4. 2010. K tomuto dni však ze lhůty pro vyměření daně uběhlo pouze 108 dní. Rozhodnutí napadané nyní projednávanou žalobou nabylo právní moci dne 12. 5. 2011, tedy s velkou rezervou před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty. Tato žalobní námitka tak není důvodná.

Ve vztahu k hmotněprávnímu posouzení věci soud shledal, že žalobou napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Zásadní spornou otázkou v daňovém řízení bylo posouzení charakteru jednotlivých místností v domě. Odvolací orgán v nově provedeném odvolacím řízení jednoznačně deklaroval své stanovisko v tomto ohledu, své závěry vtělil do sdělení ze dne 2. 8. 2010, které žalobci zaslal. Žalobce se se závěry odvolacího orgánu neztotožnil a oponoval jim podáním doručeným odvolacímu orgánu dne 31. 8. 2010.

Z odůvodnění rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti přdestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů (viz rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, čj. 6 A 48/92-23).

Žalobce v žalobě uplatňuje prakticky shodné námitky jako v průběhu řízení před odvolacím orgánem. Soud se proto zaměřil na otázku, zda odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí skutečně obsahuje srozumitelně uvedené důvody, pro něž se Finanční ředitelství v Praze s námitkami žalobce neztotožnilo. Soud musel shledat, že na valnou část žalobcových námitek žalobou napadené rozhodnutí téměř nijak nereaguje.

Odvolací orgán se prakticky omezil pouze na poukaz na názor stavebního úřadu na charakter jednotlivých místností a na obecné východisko, podle něhož pro posouzení projednávané věci je podstatné stavebnětechnické uspořádání jednotlivých místností a není podstatný skutečný způsob jejich užívání. V tomto ohledu soud s odvolacím orgánem sice souhlasí, nejde však o vyčerpávající reakci na žalobcovy námitky.

Nelze přitom nijak zohlednit tvrzení uvedené ve vyjádření k žalobě, podle něhož žalobce v průběhu daňového řízení svá stanoviska měnil a změnu svého stanoviska „ničím nedokládá“. Žalobce využil svého práva účastníka řízení a zpochybnil některé závěry odvolacího orgánu, na nichž hodlal své rozhodnutí ve věci vystavět. Žalobce přitom svůj nesouhlas se závěry odvolacího orgánu podepřel srozumitelnými argumenty a bylo tedy povinností odvolacího orgánu – pokud námitky žalobce neakceptoval – argumentaci žalobce přesvědčivě vyvrátit. Tato povinnost přitom stíhá orgán, který vede řízení, a nelze ji obejít prostým poukazem na stanovisko jiného správního orgánu (tj. stavebního úřadu), což platí tím spíše, že ani stavební úřad svůj názor nijak neodůvodňuje a omezuje se na prosté uvedení závěrů. Ani ze sdělení stavebního úřadu, které je ve správním spise založeno, nelze seznat důvody, pro něž by žalobcův náhled na věc měl být považován za mylný, nesprávný či nepodložený.

Sporné místnosti je možné rozdělit na dvě skupiny: První je tvořena místností 0.02 (klub) a 1.17 (zimní zahrada). V zásadě není mezi účastníky řízení sporu o tom, že v obou těchto případech jde o příslušenství, jádro sporu ovšem spočívá v otázce, příslušenstvím čeho tyto místnosti jsou. Zatímco žalobce tvrdí, že jde o příslušenství bytů v domě, žalovaný vychází z toho, že jde o příslušenství nebytových prostorů. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí ovšem nelze seznat důvody, pro něž se odvolací orgán přiklonil k závěru pro žalobce méně příznivému a proč se neztotožnil s argumentací žalobce, již odůvodňoval svůj názor, že v případě těchto místností jde o příslušenství bytů v domě.

Druhá skupina sporných místností je pak tvořena apartmány s vlastním sociálním zařízením. Tyto prostory jsou podle názoru žalovaného nebytovými prostory sloužícími pro ubytování účastníků kurzů, podle názoru žalobce pak jde o příslušenství bytů. Žalovaný názoru žalobce oponuje pouze tvrzením, že „apartmány s vlastním sociálním zařízením a ubytovací prostory mohly být zamýšleny pro ubytování účastníků kurzů“. Ani v tomto případě tedy žalovaný stanovisko žalobce nijak přesvědčivě nevyvrátil a omezil se toliko na nepodloženou spekulaci, kterou lze sotva považovat za vyčerpávající vypořádání žalobcovy námitky.

V obou případech je přitom zřejmé, že jádro sporu netkví ve stavebnětechnickém uspořádání jednotlivých místností, to je ve všech případech zřejmé – je totiž zřejmé, že se jedná o zimní zahradu či pokoj atd. Problém lze názorně demonstrovat na místnosti 2.17 (sprcha + WC). Ze stavebnětechnického uspořádání této místnosti nesporně vyplývá její účel – úkony spojené s osobní hygienou. Z toho ovšem stále ještě není zřejmé, zda jde o prostor bytový nebo nebytový, neboť stavebnětechnické uspořádání takové místnosti může být stejné bez ohledu na to, zda se bude místnost tohoto účelu nacházet v rodinném domě nebo např. ve sportovní hale. Je tedy vidět, že jen samotný poukaz na stavebnětechnické uspořádání jednotlivých místností ještě nedává jednoznačnou odpověď na otázky, které je v tomto případě zapotřebí zodpovědět pro správné stanovení daňové povinnosti. V tomto ohledu lze odkázat na závěry, které uvedl v této věci ve svém rozsudku již Nejvyšší správní soud a které byly citovány shora. Žalobcovy argumenty tedy směřovaly pro věc relevantním směrem a bylo tedy povinností odvolacího orgánu, aby se s nimi vypořádal. Odvolací orgán tak v úplnosti neučinil, jeho rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a soud je musel z tohoto důvodu zrušit.

Vzhledem ke shora uvedenému soud žalobě vyhověl a napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Právním názorem, který soud vyslovil v tomto rozsudku, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Žalobce měl se svojí žalobou úspěch a náleží mu proto náhrada důvodně vynaložených a prokázaných nákladů řízení podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Tyto náklady spočívají v nákladech souvisejících se zastoupením advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů za 2 úkony právní služby po 2100 Kč (za převzetí věci a sepsí žaloby), a 2 režijní paušály po 300 Kč. Celkem tedy činí náklady na právní zastoupení 4.800 Kč. K tomu se připočítává daň z přidané hodnoty ve výši 21 %, již je žalobcův advokát plátcem, ve výši 1008 Kč. Další náklady představuje zaplacený soudní poplatek ve výši 2.000 Kč. Proto soud přiznal žalobci právo na náhradu nákladů řízení ve výši 7.760 Kč.

Poučení:

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). 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 Praze dne 3. března 2014

JUDr. Ing. Viera Horčicová, v.r.
předsedkyně senátu