

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Tomáše Zubka v právní věci žalobkyně: **Správa nemovitostí Hradec Králové, příspěvková organizace**, se sídlem Hradec Králové, Kydlinovská 1521, zastoupené JUDr. Františkem Hanákem, advokátem se sídlem Hlinsko, Adámkova 149, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Hradec Králové, Horova 17, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2007, č. j. 11755/07-1300-604057, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 12. 2008, č. j. 31 Ca 52/2008 - 38,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 12. 2008, č. j. 31 Ca 52/2008 - 38, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobkyně podala dne 21. 9. 2006 u Finančního úřadu v Hradci Králové (dále jen „správce daně“) daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2006, ve kterém uplatnila nadměrný odpočet ve výši 601 057 Kč. Správce daně výzvou ze dne 26. 10. 2006 zahájil u žalobkyně vytýkací řízení podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Na základě

vytýkacího řízení správce daně vydal dne 8. 2. 2007 platební výměr č. j. 35693/07/228912/6832, kterým žalobkyni vyměřil daň z přidané hodnoty za výše uvedené zdaňovací období (vlastní daňovou povinnost) ve výši 79 627 Kč. Žalobkyně se proti platebnímu výměru odvolala. Žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 12. 2007, č. j. 11755/07-1300-604057 odvolání zamítl. Žalovaný potvrdil závěry správce daně, že žalobkyně jako příspěvková organizace zřízená Statutárním městem Hradec Králové v rámci své hlavní činnosti spravuje nemovitý majetek vlastněný jejím zřizovatelem a její další hospodářskou činností je správa nemovitostí vlastněných např. bytovými družstvy, společenstvími vlastníků jednotek, spoluvlastníky či vlastníky. Hlavní i další hospodářská činnost je vykonávána většinou na základě příkazních smluv uzavřených mezi žalobkyní a jejími klienty. Podle § 724 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), se příkazní smlouvou zavazuje příkazník, že pro příkazce obstará nějakou věc nebo vykoná jinou činnost. Jedná se o obdobu mandátní smlouvy podle zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“). Příkazník vykonává činnost jménem příkazce a na jeho účet. Žalobkyně zahrnuje do daňového přiznání k dani z přidané hodnoty přijatá zdanitelná plnění, jejichž příjemcem ovšem nebyla ona, ale její klienti (příkazci), kterým poskytuje službu správy nemovitostí. Z charakteru smluvního vztahu uzavřeného mezi žalobkyní a jejími klienty (příkazní smlouva) vyplývají jasně práva a povinnosti žalobkyně – jako příkazník má vykonávat činnost jménem a na účet příkazce. Žalobkyně jako smluvní správce nemovitostí nemůže být příjemcem plnění (např. teplo, elektřina, plyn, voda, služby apod.), která jsou poskytována pro její klienty jinými dodavateli, proto jí nelze přiznat uplatněný nárok na odpočet daně. Podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro zdaňovací období srpen 2006 (dále jen „ zákon o dani z přidané hodnoty“), neměla žalobkyně nárok zahrnovat do daňového přiznání plnění, která sama pro sebe nepřijala, neboť jejich skutečnými příjemci byli její klienti, zatímco žalobkyně vstupuje do obchodních vztahů mezi dodavateli a klienty pouze jako zástupce klientů na základě příkazních smluv. Skutečnost, že z těchto plnění žalobkyně při přeúčtování tepla, elektřiny, plynu, vody a dalších služeb jednotlivým uživatelům bytů a nebytových prostor odvádí daň z přidané hodnoty na výstupu, jí neopravňuje k uplatňování daně z přidané hodnoty na vstupu, protože se nejedná o její zdanitelné plnění vymezené v § 2 zákona o dani z přidané hodnoty, které by u ní bylo předmětem této daně. Z předložených smluv o dodávkách energií a služeb vyplývá, že byly uzavřeny mezi dodavateli a klienty žalobkyně jako odběrateli, a to buď přímo jejími klienty nebo sice žalobkyní, ovšem jménem a na účet jejích klientů. Žalobkyně figuruje v těchto smluvních vztazích pouze jako tzv. „plátce faktur“, tj. ten, kdo uhrazuje dodavatelům jejich dodávky energií a služeb. Tyto úhrady sice žalobkyně provádí z vlastních účtů, zároveň však na své účty pravidelně každý měsíc přijímá od svých klientů předem ve smlouvě ujednané množství peněz jako zálohy na tyto energie a služby, které jsou vedeny odděleně na tzv. „klientských účtech“. Jedná se tedy o peněžní prostředky svěřené žalobkyní jejími klienty. „Plátce faktur“ není dodavatelem ani odběratelem, ale představuje toliko označení adresy pro doručování písemností (daňové doklady, faktury) určených odběrateli.

Žalovaný shrnul, že žalobkyně v daňovém řízení neprokázala, že byla příjemcem předmětných zdanitelných plnění, souvisejících se správou nemovitostí. Žalobkyně ve vztazích mezi nájemníky či vlastníky nemovitostí a dodavateli služeb a energií vystupuje v souladu s příkazními smlouvami jen jako obstaravatel, který shromažďuje zálohy na

služby a dodávky energií na svém účtu a následně je souhrnnou platbou poukazuje na účty jednotlivých dodavatelů. Vlastníkům nemovitostí nevystavuje daňové doklady při přeúčtování služeb a energií, neboť tyto služby a energie sama nenakupuje. Není proto příjemcem těchto zdanitelných plnění a nemá u nich podle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty nárok na odpočet daně.

Žalobkyně napadla uvedené rozhodnutí o odvolání žalobou podanou u Krajského soudu v Hradci Králové. Krajský soud výše uvedeným rozsudkem žalobu zamítl. V odůvodnění tohoto rozsudku uvedl, že k jednotlivým smluvním ujednáním, jakožto stěžejním důkazům pro daňové řízení, lze konstatovat, že pouze dvě smlouvy (a to smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a Společenstvím vlastníků jednotek Šafaříkova 688, Hradec Králové, a mezi žalobkyní a Statutárním městem Hradec Králové) byly nazvány jako smlouvy příkazní a jako takové i odkazovaly na ustanovení § 724 a násl. občanského zákoníku. Obě uvedené smlouvy požadavky daného ustanovení naplňovaly, neboť jejich předmětem bylo zajištění správy nemovitostí, event. zajištění provozu a údržby majetku, tedy vykonání určité činnosti. Obě smlouvy však používaly v jednotlivých ujednáních neurčité pojmy, jež si vzájemně ve svém důsledku odporovaly. Například v první příkazní smlouvě uzavřené se společenstvím vlastníků jednotek se smluvní strany dohodly, že právní úkony bude správce činit jménem příkazce, ale i jménem vlastním. Občanský zákoník přitom blíže neurčuje, zda vymezenou činnost má příkazník provést svým jménem nebo jménem příkazce, záleží tedy na smluvním ujednání. Činnost, k níž se příkazník zavazuje, může být nejrůznějšího druhu, přitom ve všech případech se bezesporu jedná o činnost pro příkazce, tedy v jeho zájmu a v jeho prospěch. Tato skutečnost ovšem nebyla v daném případě jednoznačná, neboť smlouvy vykazovaly pojmové rozpory. Za této situace bylo nutné přihlížet k faktickému obsahu smluvního ujednání, tedy k tomu, jak smlouva byla skutečně vykonávána. Podle názoru krajského soudu lze ze skutkových okolností dovodit, že žalobkyně vystupovala ve vztazích mezi nájemníky nemovitostí a dodavateli služeb a energie jako obstaravatel, u něhož byly shromažďovány zálohy na služby a energie, jež byly následně poukazovány na účet dodavatele. Příjemcem zdanitelných plnění tak nebyla žalobkyně, ale samotní příkazci. Žalobkyně v daném řetězci zaujala pouze pozici zprostředkovatele mezi dodavatelem energií a konečným uživatelem. Vzhledem k předmětu její činnosti se žalobkyně stala obchodním partnerem zastupujícím příkazce z titulu příkazní smlouvy, tedy smluvním partnerem a nikoli samotným odběratelem dodávaných energií. Její přidaná hodnota spočívala v poskytnutí služeb, vyplývajících z předmětu příkazní smlouvy, tj. v obstarávání správy nemovitostí a údržbě majetku, nikoli v samotné dodávce energií. Krajský soud proto nepřisvědčil žalobní námitce, že žalovaný neposoudil uzavřenou smlouvu jako celek a nerespektoval vůli smluvních stran. Předmětnou příkazní smlouvou sice zmocnil příkazce příkazníka, aby vlastním jménem na účet příkazníka vymáhal po dlužnících dlužné nájemné a úhrady spojené s užíváním obecních bytů, avšak současně udělil příkazce příkazníkovi plnou moc k zastupování města v právních úkonech vyplývajících z vlastnictví nemovitostí. Z udělené plné moci nikterak nevyplývá, že by příkazník měl činit úkony svým jménem a na vlastní odpovědnost. Naopak i v tomto případě vystupovala žalobkyně pouze v roli zmocněnce. Tuto skutečnost nemůže dle krajského soudu nikterak vyvrátit ani odkaz žalobkyně na znění zřizovací listiny.

Stejné stanovisko zaujal krajský soud i k dalším smlouvám (a to smlouvám uzavřeným mezi žalobkyní a Bytovým družstvem Mánesova 593 a mezi žalobkyní a spoluvlastníky domu č. p. 710 na ulici Škroupova v Hradci Králové), jež nebyly nazvány jako smlouvy příkazní, ale jako smlouvy o obstarání správy nemovitostí. Krajský soud poukázal na ustálenou judikaturu Nevyššího správního soudu (rozsudek ze dne 16. 3. 2005, č. j. 5 Afs 23/2003 - 122), podle které není pro posouzení oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty důležité, aby správce daně určil přesně typ smlouvy, na jejímž základě bylo poskytnuto plnění, ale je rozhodující, aby daňový subjekt prokázal, že byly splněny podmínky, za nichž lze odpočet daně uplatnit, a vyvrátil veškeré pochybnosti, které správce daně vyjádřil. V daném případě žalobkyně důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu neunesla, neboť neprokázala skutečnosti uváděné v daňovém přiznání. Žalobkyně v těchto smluvních vztazích vystupovala jako obstaravatel, byly u ní pouze shromažďovány zálohy na energie, jež pak byly následně souhrnnou platbou poukázány na účet dodavatele. Za těchto okolností žalobkyně nebyla oprávněna podle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty zahrnovat do daňového přiznání plnění, která sama pro sebe nepřijala. Stanoviska Ministerstva průmyslu a obchodu a obchodní společnosti Královehradecká provozní a. s., na něž žalobkyně poukazovala v žalobě, nelze považovat za důkaz v daňovém ani v soudním řízení.

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu včas kasační stížnost, ve které namítá, že krajský soud rozhodl bez jednání, ačkoliv nebyly splněny zákonné podmínky pro takový postup. Připustila, že v žalobě sice uvedla, že souhlasí, aby soud rozhodl bez nařízení jednání, ovšem za podmínky, že jí bude dána možnost vyjádřit se písemně k vyjádření žalovaného. Po podání žaloby ji krajský soud dne 13. 3. 2008 vyzval, aby se vyjádřila k tomu, zda souhlasí s rozhodnutím o věci samé bez jednání, a to ještě předtím, než se žalovaný k žalobě písemně vyjádřil. Stěžovatelka na tuto výzvu nereagovala, protože se k této otázce vyjádřila již v žalobě. Jelikož jí spolu s uvedenou výzvou nebylo zasláno vyjádření žalovaného k žalobě, tak to znamená, že jí nebyla dána možnost repliky k vyjádření žalovaného. Za této situace je nutno mít za to, že s ohledem na její stanovisko vyjádřené v žalobě trvala na projednání věci ve své přítomnosti. Krajský soud tak porušil čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, který upravuje právo každého domáhat se stanoveným postupem svého práva, a také čl. 90 Ústavy, který ukládá soudům, aby stanoveným způsobem poskytovaly ochranu právům. Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud se nevypořádal s její zřizovací listinou, ze které jednoznačně vyplývá, že správu majetku předaného zřizovatelem vykonává zásadně svým jménem a na vlastní odpovědnost [viz čl. 5 bod 2 písm. a) zřizovací listiny] a že je povinna jako správce majetku uzavírat svým jménem a na vlastní účet smlouvy o dodávkách všech médií pro spravované nemovitosti [viz čl. 5 bod 2 písm. d) zřizovací listiny]. V příkazní smlouvě uzavřené mezi stěžovatelkou a jejím zřizovatelem je přitom uvedeno, že stěžovatelka je povinna zajistit provoz a údržbu majetku zřizovatele v souladu se zřizovací listinou. Žalovaný ani krajský soud rovněž nehodnotili skutečnost, že většina smluv byla „cedována“ na stěžovatelku smlouvou o prodeji části podniku. Krajský soud pochybil, když sice vyhodnotil, že v příkazních smlouvách jsou pojmové rozpory a že smluvní ujednání jsou nejednoznačná, ovšem z tohoto hodnocení nevyvodil žádné závěry. Krajský soud pouze konstatoval, že *„přihlédl k tomu, jak byla smlouva skutečně vykonávána*“, aniž by posuzoval vůli stran, srozumitelně a určitě vyjádřenou v podáních stěžovatelky a jejího zřizovatele, a aniž by vysvětlil, o co své hodnocení opírá. Pro správní soud je rozhodující

stav objektivně existující v době vydání napadeného rozhodnutí správního orgánu. Správním soudem prováděné dokazování má směřovat ke zjištění skutkového stavu, jaký tu byl v okamžiku vydání rozhodnutí správního orgánu. Tam, kde leží podle speciální úpravy daňového řádu důkazní břemeno na účastníku řízení, musí správní soud respektovat tuto zásadu při posuzování skutkového stavu v době vydání rozhodnutí správního orgánu. K tíži stěžovatelky nemůže jít to, že správce daně ani žalovaný ve smyslu § 31 odst. 8 daňového řádu neprokázali existencí skutečností vyvracejících správnost, pravdivost, průkaznost nebo úplnost daňového přiznání. Je-li stěžovatelce vytýkáno neunesení důkazního břemene, měl krajský soud důsledně zdůvodnit své závěry učiněné na základě skutkového stavu, který zjistil, aniž by provedl navržené důkazy (např. zřizovací listinou), a reagovat na námitky stěžovatelky uplatněné v žalobě. Pokud tak krajský soud neučinil, zatížil své rozhodnutí vadami a postupoval v rozporu se zásadami spravedlivého procesu. Nedostatečné odůvodnění postupu krajského soudu při hodnocení důkazů, resp. při odmítnutí provedení důkazů, je pochybení způsobilé zasáhnout do ústavně zaručených práv stěžovatelky. Stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a zdůraznil, že se zcela ztotožňuje se závěry krajského soudu. Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu spočívající jednak v nedostatku důvodů rozhodnutí a jednak v jiné vadě řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval kasační námitkou, podle níž bylo řízení před krajským soudem zatíženo vadou spočívající v tom, že krajský soud rozhodl o věci samé bez jednání, ačkoliv nebyly splněny zákonné podmínky pro takový postup. Podle § 51 odst. 1 s. ř. s. může soud rozhodnout o věci samé bez jednání, jestliže to účastníci shodně navrhli nebo s tím souhlasí. Má se za to, že souhlas je udělen také tehdy, nevyjádří-li účastník do dvou týdnů od doručení výzvy předsedy senátu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci; o tom musí být ve výzvě poučen. V souladu s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod mají účastníci právo, aby jejich věc byla projednána veřejně, bez zbytečných průtahů a v jejich přítomnosti a aby se mohli vyjádřit ke všem prováděným důkazům. V rozporu s uvedenou zásadou jistě není, pokud se tohoto práva všichni účastníci vzdají. Soudní řád správní v citovaném ustanovení § 51 odst. 1 konstruuje zákonnou fikci tohoto vzdání se v případě, že účastník ve stanovené lhůtě na výzvu soudu nereaguje, resp. nevyjádří nesouhlas s projednáním věci bez jednání.

Nejvyšší správní soud z obsahu soudního spisu zjistil, že stěžovatelka v žalobě doručené krajskému soudu dne 3. 3. 2008 uvedla, že *„souhlasí s tím, aby soud rozhodl bez nařízení jednání a tedy bez její účasti, bude-li jí dána možnost vyjádřit se písemně ke stanovisku*

žalovaného k žalobě“. Na výzvu krajského soudu, zda souhlasí s tím, aby bylo o věci samé rozhodnuto bez jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s., která byla zástupci stěžovatelky a žalovanému doručena dne 13. 3. 2008, oba účastníci ve stanovené lhůtě dvou týdnů nereagovali. Vyjádření žalovaného k žalobě bylo krajskému soudu doručeno dne 29. 4. 2008. Krajský soud následně doručil toto vyjádření zástupci stěžovatelky dne 12. 5. 2008 a dne 19. 12. 2008 rozhodl o věci samé bez jednání rozsudkem, kterým žalobu zamítl.

Jelikož stěžovatelka již v žalobě explicitně vyslovila souhlas s projednáním věci bez jednání za podmínky, že jí bude dána možnost vyjádřit se písemně ke stanovisku žalovaného k žalobě, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že krajský soud za této situace zcela nadbytečně vyzval stěžovatelku ke sdělení, zda s takovým projednáním věci souhlasí. Na druhou stranu nelze akceptovat názor stěžovatelky, že jí nebyla dána možnost repliky k vyjádření žalovaného k žalobě, protože jí toto vyjádření nebylo doručeno spolu s uvedenou výzvou, a že tedy nebyla splněna podmínka, na kterou vázala svůj souhlas s projednáním věci bez nařízení jednání. Vyjádření k žalobě sice bylo stěžovatelce doručeno až následně dne 12. 5. 2008, ovšem nic jí nebránilo podat repliku, neboť krajský soud rozhodl o věci samé až dne 19. 12. 2008, tj. více než sedm měsíců poté, co bylo vyjádření k žalobě stěžovatelce doručeno. Nevyužila-li stěžovatelka možnosti podat repliku, nelze z toho dovodit, že s rozhodnutím bez jednání nesouhlasila. Postup krajského soudu, který v projednávané věci rozhodl bez nařízení jednání, tak byl podle názoru Nejvyššího správního soudu v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud naopak shledal důvodnou druhou kasační námitku, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že pokud stěžovatel v řízení před krajským soudem uplatnil námitky, s nimiž se krajský soud v odůvodnění rozsudku nevypořádal, je takový rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (srov. např. rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74, dostupný na www.nssoud.cz, a rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS). Z odůvodnění rozsudku krajského soudu musí být zřejmé, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci žalobce v žalobě a proč považuje žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené. V opačném případě je nutné pokládat rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Krajský soud nemůže žalobní argumentaci odmítnout jako nesprávnou, aniž by současně uvedl, v čem její nesprávnost spočívá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS). Pokud z odůvodnění napadeného rozsudku není zřejmé, jakými úvahami se krajský soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou žalobní argumentaci a proč podřadil popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat jeho rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupný na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že pro řízení o přezkoumání správního rozhodnutí soudem platí dispoziční zásada [§ 71 odst. 1 písm. d) a § 75 odst. 2, věta prvá s. ř. s.], a proto obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Míra obecnosti či konkrétnosti žalobní námitky předurčují míru obecnosti či konkrétnosti, se kterou je krajský soud povinen tuto námitku vypořádat. Uplatní-li žalobce v žalobě konkrétní námitky, je nezbytné, aby se s nimi soud vypořádal vyčerpávajícím způsobem, a nepostačuje, učiní-li tak pouze v obecné rovině nebo jen odkáže na rozhodnutí žalovaného (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 8 Afs 57/2007 - 233, dostupný na www.nssoud.cz).

Princip daně z přidané hodnoty je postaven na nepřímém odvodu této daně ve prospěch státního rozpočtu prostřednictvím plátce daně. Tato daň je součástí ceny za jím nabízené a uskutečněné zdanitelné plnění. Zákon o dani z přidané hodnoty však za určitých podmínek dává možnost plátci daně tuto daň ze státního rozpočtu, do něj odvedenou jinými plátci, získat zpět, a to formou odpočtu daně. Odpočet daně z přidané hodnoty je veřejnoprávním nárokem, jehož uplatnění je možné pouze za zákonem stanovených podmínek. Nárok na odpočet daně je upraven v § 72 zákona o dani z přidané hodnoty a podmínky pro jeho uplatnění jsou stanoveny v § 73 citovaného zákona. Plátce, který uplatňuje odpočet daně z přidané hodnoty, musí oprávněnost nároku, deklarovaného v daňovém přiznání, správci daně prokázat. Plátce tedy musí prokázat, že přijal zdanitelné plnění a že přijaté zdanitelné plnění použil, resp. použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Prvotně je tento nárok prokazován daňovým dokladem, vystaveným plátcem a zaúčtovaným podle zákona o účetnictví, popř. evidovaným podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty u plátců, kteří nevedou účetnictví. Daňový doklad pro prokázání nároku na odpočet daně musí obsahovat všechny náležitosti stanovené tímto zákonem. Pokud doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje se nárok na odpočet daně podle § 31 odst. 9 daňového řádu.

Správní orgány v projednávané věci neuznaly nárok na odpočet daně z přidané hodnoty s odůvodněním, že stěžovatelka nebyla příjemcem předmětných zdanitelných plnění (dodávaných služeb a energií), neboť bylo zjištěno, že stěžovatelka provádí správu nemovitostí pro své klienty na základě příkazních smluv jménem a na účet klientů (příkazců). Skutečným příjemcem předmětných zdanitelných plnění tak byli její klienti, zatímco stěžovatelka vstupuje do obchodních vztahů mezi dodavateli služeb a energií a klienty pouze jako zástupce klientů.

Stěžovatelka postavila základ žaloby na argumentaci, že skutkové zjištění správního orgánu o tom, že při zajišťování správy nemovitostí jednala jménem a na účet klientů (příkazců), je v rozporu s obsahem správních spisů. Namítala, že ustanovení § 724 a násl. občanského zákoníku neupravují výslovně, zda příkazník při obstarávání záležitosti vystupuje ve vztahu ke třetím osobám jako přímý nebo jako nepřímý zástupce příkazce, proto může příkazník jednat buď jménem příkazce nebo jménem vlastním, nikoli vždy jménem příkazce, jak nesprávně uvedly správní orgány. Určující je v tomto směru vůle smluvních stran příkazní smlouvy. Stěžovatelka poukázala na ustanovení § 32 odst. 1 občanského zákoníku, podle něhož, nevyplývá-li z právního úkonu, že někdo jedná za někoho jiného, platí, že jedná vlastním jménem, a dále na ustanovení § 35 odst. 2 občanského zákoníku, které stanoví, že právní úkony vyjádřené slovy je třeba vykládat

nejenom podle jejich jazykového vyjádření, ale zejména též podle vůle toho, kdo právní úkon učinil, není-li tato vůle v rozporu s jazykovým vyjádřením. Správní orgány proto nemohly provést výklad uzavřených smluv bez toho, že by zjišťovaly skutečnou vůli smluvních stran. Žalovaný zcela opomenul ta ustanovení smluv, ze kterých jednoznačně vyplývá, že předmětné činnosti stěžovatelka vykonávala vlastním jménem, a naopak se dovolával jiných ustanovení smluv, podle nichž sice stěžovatelka měla některé činnosti provádět jménem svých klientů, ovšem jednalo se o činnosti odlišné od činností, které správce daně zpochybnil při posuzování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Stěžovatelka a její klienti se chovali tak, že stěžovatelka jednala s dodavateli energií a služeb vždy vlastním jménem, což je pro posouzení oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty v daném případě rozhodující. Navíc většinu posuzovaných smluv uzavírala Správa nemovitostí Hradec Králové a. s. a stěžovatelka tyto smlouvy „cedovala“ při nákupu části podniku od uvedené obchodní společnosti. Stěžovatelka i druhé smluvní strany vycházely při plnění těchto smluv z dosavadního postupu smluvních stran, kdy Správa nemovitostí Hradec Králové a. s. uzavírala smlouvy s dodavateli energií a služeb vlastním jménem.

Ke konkrétním stanoviskům žalovaného k jednotlivým typům smluv stěžovatelka vznesla v žalobě následující námitky:

a) Příkazní smlouvy uzavřené se společenstvími vlastníků jednotek žalovaný neposuzoval jako celek, nerespektoval vůli smluvních stran a opomenul některá ustanovení. Stěžovatelka sice připustila, že v čl. III dochází k určitému pojmovému rozporu, když v odstavci 1 tohoto článku je uvedeno, že „správce je oprávněn k následujícím jednáním a činnostem jménem příkazce“, a podle odstavce 2 téhož článku „je správce v rozsahu oprávnění podle odstavce 1 oprávněn k veškerým jednáním a uzavírání příslušných smluv (smlouvy o dílo, o opravě věcí, kompletní výtahový servis, kupní smlouvy na dodávky vody, tepla apod.) včetně výkonu práv a povinností z nich vyplývajících vlastním jménem“. Podle stěžovatelky však jde jen o poněkud neobratné vyjádření toho, že služby jsou prováděny sice pro příkazce, ale veškerá jednání a uzavírání příslušných smluv činí stěžovatelka svým jménem. Je-li v čl. III odstavci 2 výslovně uvedeno, že stěžovatelka uzavírá příslušné smlouvy vlastním jménem, nemůže obstát jako účelový výklad žalovaného, že stěžovatelka uzavírala smlouvy jménem příkazců. Mylné je rovněž tvrzení žalovaného, že čl. II odstavec 2 je kogentním ustanovením, neboť tento pojem se používá pouze v souvislosti s právní normou, nikoli v souvislosti se smluvním ujednáním, a jedná se o takové ustanovení zákona, od kterého se účastníci smlouvy nemohou odchýlit. Nepřípadná je i argumentace žalovaného týkající se čl. VI odstavec 9, protože v tomto smluvním ujednání jde o jiné činnosti, než které jsou uvedeny v čl. III odstavci 2.
b) Příkazní smlouvu uzavřenou se Statutárním městem Hradec Králové žalovaný opět neposuzoval jako celek a opomenul čl. II, ve kterém je zcela jednoznačně uvedeno, že příkazník se zavazuje zajistit provoz a údržbu majetku města v souladu se zřizovací listinou. Podle čl. 5 bodu 2 písm. a) a bodu 5 zřizovací listiny přitom správce vykonává správu majetku zásadně svým jménem. Odkaz na zřizovací litinu je v čl. II příkazní smlouvy uveden z toho důvodu, že smluvní strany nepovažovaly za nutné přepisovat do příkazní smlouvy všechna ustanovení zřizovací listiny

týkající se předmětu smlouvy. Naopak zmocnění k vymáhání dlužného nájemného a úhrad spojených s užíváním bytů a nebytových prostor je v čl. III bodu 1 příkazní smlouvy uvedeno proto, že nebylo výslovně upraveno ve zřizovací listině. Udělení plné moci v čl. III bodu 2 příkazní smlouvy se týká činností, které stěžovatelka podle čl. 5 bodu 2 písm. a) a bodu 5 zřizovací listiny nevykonávala vlastním jménem, tj. modernizací a rekonstrukcí spravovaného majetku a nové investiční výstavby.

c) Ve smlouvě o obstarání správy nemovitosti uzavřené s Bytovým družstvem Mánesova 593 není výslovně uvedeno, zda má stěžovatelka vykonávat činnost pro bytové družstvo jménem vlastním nebo jménem bytového družstva, proto je třeba tuto otázku posuzovat podle vůle smluvních stran, resp. podle toho, jak byla smluvní činnost v praxi realizována, tj. jménem stěžovatelky.

d) Podle čl. 2 smlouvy o obstarání správy nemovitosti uzavřené se spoluvlastníky domu č. p. 710 na ulici Škroupova v Hradci Králové má sice správce vykonávat činnost jménem spoluvlastníků, jedná se však o smlouvu, kterou stěžovatelka „cedovala“ při koupi části podniku, a při realizaci této smlouvy vycházela z dosavadní praxe smluvních stran, kdy činnost byla vykonávána jménem správce. I v tomto případě je třeba respektovat vůli smluvních stran a přihlížet k tomu, že stěžovatelka zajišťovala správu domu vlastním jménem, s čímž byli spoluvlastníci domu srozuměni.

K argumentaci žalovaného týkající se smluv o dodávkách energií a služeb stěžovatelka v žalobě namítala, že označení „odběratel“ v těchto smlouvách se vztahuje toliko k odběrnímu místu, o čemž svědčí to, že faktury a daňové doklady dodavatelé vystavují naopak na stěžovatelku. Postavení stěžovatelky jako příjemce předmětných zdanitelných plnění potvrzují také dopisy Ministerstva průmyslu a obchodu ze dne 24. 4. 2007 a obchodní společnosti Královehradecká provozní a. s. ze dne 10. 5. 2007. Stěžovatelka ve smluvních vztazích s dodavateli energií a služeb nefiguruje pouze jako plátce faktur, ale má postavení obchodního partnera a příjemce zdanitelných plnění. Provedené úhrady za energie a služby spojené s nájmem spravovaných nemovitostí stěžovatelka přeúčtovává na jednotlivé nájemníky a provádí v pravidelných obdobích vyúčtování jimi placených záloh, což se ve smyslu § 13 odst. 4 písm. h) a § 14 odst. 3 písm. g) zákona o dani z přidané hodnoty považuje za dodání zboží a služeb, tj. za uskutečnění zdanitelných plnění. Toto uspořádání odpovídá uzavřeným příkazním smlouvám. Vlastníci nemovitostí uzavírají se stěžovatelkou příkazní smlouvy o správě nemovitostí právě z toho důvodu, aby za ně předmětné činnosti vykonávala stěžovatelka vlastním jménem. Postup správce daně má za cíl poškodit stěžovatelku, neboť za zdaňovací období, ve kterých stěžovatelka uplatňuje nároky na odpočet daně z přidané hodnoty, s ní správce daně vede vytýkací řízení, ve kterých nároky na odpočet daně zpochybňuje, zatímco za zdaňovací období, ve kterém stěžovatelka provádí vyúčtování a odvádí tedy daň z přidané hodnoty na výstupu ve stejné výši, v jaké ji v průběhu roku nárokuje (odhlédneme-li od daně z přidané hodnoty, kterou stěžovatelka odvádí z odměn za prováděnou správu nemovitostí), správce daně žádné daňové řízení nevede, aby nemusel dospět k závěru, že podle jím zastávaného právního názoru má stěžovatelce tuto daň z přidané hodnoty na výstupu vrátit. Takový postup správce daně je vysoce nemravný a je v rozporu s cílem správy daní, neboť počítá s tím, že rozhodne-li správní soud v neprospěch stěžovatelky, tak její nárok na vrácení daně již v mezidobí zanikne.

Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem krajského soudu, že pro posouzení oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, deklarovaného stěžovatelkou v daňovém přiznání za zdaňovací období srpen 2006, je podstatné, zda stěžovatelka skutečně pořídila jako nepřímý zástupce svých klientů (příkazců), tj. vlastním jménem, od jiných plátců „energie a služby“, které následně přeúčtovala uživatelům bytů a nebytových prostor, nebo zda stěžovatelka vystupovala ve vztazích s těmito dodavateli pouze jako přímý zástupce svých klientů (příkazců), tj. jednala jménem klientů. Stěžovatelka by totiž byla pouze v prvním případě příjemcem předmětných zdanitelných plnění a mohla by tak při splnění ostatních zákonných podmínek uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

Lze souhlasit rovněž s názorem krajského soudu, že příkazní smlouva podle § 724 a násl. občanského zákoníku je dvoustranným právním úkonem příkazce a příkazníka, kterou se příkazník zavazuje, že pro příkazce vykoná určitou činnost, např. zajistí správu jeho nemovitostí. Příkazník vyvíjí svou činnost pro příkazce, tedy v jeho zájmu. Příkazníkova činnost proto musí být ku prospěchu příkazce. Tento požadavek se projevuje např. ve výjimečné možnosti odchýlit se od pokynů příkazce, je-li to v jeho zájmu a nemůže-li příkazník obdržet včas souhlas příkazce (§ 725 občanského zákoníku), v povinnosti příkazníka převést na příkazce všechen užitek (§ 727 občanského zákoníku), nebo v tom, že příkazníku nevznikne právo na odměnu, pokud byl nezdar jednání způsoben jeho vinou, tj. bezpochyby i porušením povinnosti usilovat svým jednáním o prospěch příkazce (§ 730 odst. 2 občanského zákoníku). Příkazní smlouva se týká vnitřního vztahu příkazce a příkazníka. Ohledně vnějšího vztahu, tj. poměru příkazníka či příkazce ke třetím osobám, platí, že spočívá-li zařízení záležitosti v konání právních úkonů, vystupuje příkazník jako zástupce příkazce. Z ustanovení § 724 občanského zákoníku nevyplývá, zda příkazník ve vztahu ke třetím osobám vystupuje jako přímý či nepřímý zástupce příkazce. Může proto jít jak o zastoupení přímé, při němž jedná příkazník jménem příkazce a na jeho účet, tak o zastoupení nepřímé, při němž jedná příkazník svým vlastním jménem, avšak na účet příkazce. K tomu, aby příkazník mohl jednat jménem příkazce, je nezbytné, aby mu příkazce udělil plnou moc. Přímé zastoupení nevzniká automaticky uzavřením příkazní smlouvy, neboť plnou moc nelze směšovat s příkazní smlouvou. Příkazní smlouva představuje ve smyslu § 23 občanského zákoníku dohodu o plné moci, resp. tato dohoda je její součástí. Na základě ní potom udělí příkazce (zmocnitel) příkazníkovi (zmocněnci) plnou moc, coby jednostranný právní úkon osvědčující pro třetí osoby existenci zastoupení. Neudělí-li příkazce plnou moc, není příkazník oprávněn jménem příkazce jednat; to platí i tehdy, pokud třetí osoba o příkazní smlouvě ví. V takovém případě musí příkazník jednat svým jménem jako nepřímý zástupce příkazce. Neudělí-li příkazce příkazníkovi plnou moc, neboť příkazník má záležitost obstarat jako jeho nepřímý zástupce, avšak příkazník přesto jedná jménem příkazce, posoudí se následky takového jednání podle § 33 občanského zákoníku. Současné pojetí příkazní smlouvy podle občanského zákoníku, umožňující, aby příkazník vystupoval jako přímý i nepřímý zástupce příkazce, je velmi široké. Zahrnuje totiž nejen příkazní (mandátní) smlouvu v přesném slova smyslu, ale též smlouvu komisionářskou, pro kterou je charakteristické, že komisionář obstarává záležitost komitenta vlastním jménem, avšak na jeho účet, tedy jako jeho nepřímý zástupce (srov. Švestka J., Spáčil J.,

Škárová M., Hulmák M. a kolektiv: Občanský zákoník I, II, 2. vydání, Praha: C. H. Beck, 2009, str. 2197 a násl.).

Podle názoru Nejvyššího správního soudu tedy nemůže obstát závěr správce daně a žalovaného, že ze samotného charakteru smluvního vztahu mezi stěžovatelkou a jejími klienty (příkazní smlouvy) vyplývá, že stěžovatelka jako příkazník má vykonávat činnost jménem a na účet klientů (příkazců).

Krajský soud se nevypořádal buď vůbec nebo jen zcela nedostatečně s žalobními námitkami stěžovatelky, které se týkaly nesprávného výkladu obsahu příkazních smluv. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že příkazní smlouvy „používaly v jednotlivých ujednáních neurčité pojmy, jež si vzájemně ve svém důsledku odporovaly". Jako příklad krajský soud uvedl, že v příkazní smlouvě uzavřené se společenstvím vlastníků se smluvní strany dohodly, že stěžovatelka „bude právní úkony činit jménem příkazce, ale i jménem vlastním", aniž by se jakkoli vypořádal zejména s žalobní námitkou, podle níž žalovaný opomenul ta ustanovení příkazních smluv, ze kterých jednoznačně vyplývá, že předmětné činnosti stěžovatelka vykonávala vlastním jménem, a naopak se dovolával jiných ustanovení příkazních smluv, podle nichž sice stěžovatelka měla některé činnosti provádět jménem svých klientů, ovšem jednalo se o činnosti odlišné od činností, které správce daně zpochybnil při posuzování nároku na odpočet daně. Stejně tak krajský soud nereagoval žádným způsobem na žalobní námitku stěžovatelky, že při interpretaci obsahu příkazních smluv je třeba v daném případě aplikovat ustanovení § 32 odst. 1 a § 35 odst. 2 občanského zákoníku. Dále je třeba krajskému soudu vytknout, že z jeho odůvodnění není zřejmé, proč považoval za liché, mylné nebo vyvrácené námitky stěžovatelky vznesené ke konkrétním stanoviskům žalovaného k jednotlivým typům smluv [viz shora pod body a) až d)].

V obecné rovině je správná úvaha krajského soudu, že z daňového hlediska je podstatné, jak byly v praxi příkazní smlouvy realizovány, protože pro posouzení oprávněnosti nároku na odpočet daně je zásadní, zda stěžovatelka skutečně pořídila vlastním jménem jako nepřímý zástupce svých klientů od dodavatelů „energie a služby" nebo zda vystupovala ve vztazích s těmito dodavateli jako přímý zástupce svých klientů (tj. jednala jménem klientů), nikoli to, jak „měla jednat" podle příkazních smluv či smluv o obstarání správy nemovitostí. Krajský soud ovšem k faktické realizaci těchto smluv uvedl pouze to, že „*ze skutkových okolností lze dovodit*", že stěžovatelka jednala s dodavateli „energií a služeb" jménem příkazců, kteří tak byli příjemci předmětných zdanitelných plnění, aniž by vyslovil, jaké konkrétní skutkové okolnosti má na mysli. Mínil-li tím toliko skutečnost, že u stěžovatelky „byly shromažďovány zálohy na služby a energie, jež byly následně poukazovány na účet dodavatele" (což není z odůvodnění napadeného rozsudku zřejmé), pak je třeba krajskému soudu oponovat, neboť samotná skutečnost, že stěžovatelka platila dodávky „energií a služeb" ze záloh poskytnutých uživateli jednotlivých bytů a nebytových prostor, nevylučuje možnost, že stěžovatelka uzavírala smlouvy o dodávkách „energií a služeb" vlastním jménem.

Krajský soud v podstatě převzal závěry žalovaného, že v případě příkazní smlouvy uzavřené se Statutárním městem Hradec Králové šlo ze strany stěžovatelky – s výjimkou vymáhání dlužného nájemného a úhrad spojených s užíváním obecních bytů a nebytových

prostor – o zastoupení přímé, neboť příkazce jí udělil plnou moc k zastupování v právních úkonech vyplývajících z vlastnictví nemovitostí, nevypořádal se však s argumentací stěžovatelky, že udělení této plné moci se týkalo jiných činností, než které byly zpochybněny při posuzování nároku na odpočet daně, a to těch, jež nevykonávala podle čl. 5 bodu 2 písm. a) a bodu 5 zřizovací listiny vlastním jménem (tj. modernizací a rekonstrukcí spravovaného majetku a nové investiční výstavby). Na odkaz stěžovatelky na znění zřizovací listiny pak reagoval prostou negací.

Argument stěžovatelky, že její postavení jako příjemce předmětných zdanitelných plnění potvrzují také dopisy Ministerstva průmyslu a obchodu ze dne 24. 4. 2007 a obchodní společnosti Královehradecká provozní a. s. ze dne 10. 5. 2007, odmítl stručným konstatováním, že je nelze považovat za důkaz v daňovém ani v soudním řízení, aniž uvedl, na základě jakých úvah k tomuto závěru dospěl.

V neposlední řadě se krajský soud nikterak nevypořádal s žalobními námitkami týkajícími se smluv o dodávkách „energií a služeb“ (zejména výklad pojmů „odběratel“ a „plátce faktur“), a namítaným účelovým a „vysoce nemravným“ způsobem vedení daňového řízení.

Rozsudek krajského soudu je proto ve zmíněných částech nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Napadený rozsudek proto zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je tento soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí taktéž rozhodne o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 25. března 2010

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu