



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Karly Cháberové a soudců Jana Kratochvíla a Štěpána Výborného ve věci

žalobce: **Golden Baron a.s.**, IČO 24778290
sídlem Platněřská 88/9, Staré Město, Praha 1
zastoupen společností Jiří Pokorný – daňový poradci s.r.o.
sídlem Palachova 1391/9a, Liberec

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1. 12. 2015,
č. j. 40861/15/5300-22444-710968,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1. 12. 2015, č. j. 40861/15/5300-22444-71096, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobce společnosti Jiří Pokorný – daňový poradci s.r.o.

Shodu s prvopisem potvrzuje: M. V.

Odůvodnění:

1. Žalobce podal u Městského soudu v Praze žalobu, kterou se domáhal přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1. 12. 2015, č. j. 40861/15/5300-22444-710968, kterým žalovaný změnil částečně výrok (resp. číselné hodnoty) platebního výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2012 ze dne 7. 5. 2014, č. j.: 3284695/14/2009-24904-401449, který vydal Finanční úřad pro hlavní město Prahu, v ostatním zůstal výrok odvoláním napadeného rozhodnutí beze změny.
2. Žalobce uvedl, že správce daně mu ve zprávě o daňové kontrole vytýkal, že neodvedl daň z přidané hodnoty (DPH) na výstupu podle § 13 odst. 4 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění k 30. 9. 2012 (dále jen zákon o dani z přidané hodnoty) z dlouhodobého majetku vytvořeného podle správce daně vlastní činností žalobce. Žalobce uvedl, že dům č. p. 128, katastrální území Sedlec u Líbeznic, obec Sedlec prokazatelně nabyl koupí již jako zkolaudovaný a tedy dokončený, proto nelze souhlasit se závěrem správce daně, že měl předmětný dům vytvořit svou vlastní činností podle § 4 odst. 3 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty. Správce daně navíc zpochybnil využití nemovitosti pro tzv. ekonomickou činnost a s tím související nárok na odpočet DPH podle ustanovení § 72 zákona o dani z přidané hodnoty, když současně žalobce obvinil z údajného užívání domu pro jinou než ekonomickou činnost, aniž by tuto údajnou jinou činnost konkrétně specifikoval. Žalobcova podnikatelská strategie, se kterou v průběhu řízení správce daně seznámil, prokazatelně svědčila o záměru žalobce využít předmětný dům výhradně pro ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Správce daně však navzdory těmto námitkám žalobce vystavil platební výměr, ve kterém nárok na odpočet daně z pořízené nemovitosti žalobci přiznal pouze částečný (15 %).
3. Žalobce dále k pořízení domu uvedl, že tento nebyl vybaven kuchyňskou linkou. Absence kuchyňské linky však nebyla překážkou způsobilosti k užívání, o čemž svědčí souhlas stavebního úřadu s užíváním (kolaudace). Ke kompletní montáži kuchyňské linky došlo až po zařazení předmětného domu do užívání dne 30. 6. 2012. Předmětný dům nebyl dlouhodobým majetkem vytvořeným vlastní činností ve smyslu § 4 odst. 3 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty, neboť nebyl žalobcem vyroben, postaven nebo jinak vytvořen. Žalobci nemohla vzniknout povinnost podle § 13 odst. 4 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty odvést daň na výstupu z předmětného domu, neboť tento dům nebyl dlouhodobým majetkem vytvořeným vlastní činností žalobce. Žalobce uvedl, že z označení rodinný dům lze dovozovat nanejvýš to, že předmětný dům bude užíván pro bydlení, a to pro bydlení jiného než hotelového typu. Přitom k tomuto účelu lze dům pronajímat a nájem domu bude vždy plněním v rámci ekonomické činnosti, které bude podléhat dani. Žalobce uvedl, že z listiny – podnikatelského záměru „GOLDEN BARON – business meeting point“, který předkládal správci daně, bylo zřejmé, že po jeho realizaci má být nemovitost využívána výhradně pro ekonomickou, a to zdaňovanou činnost. Než se tak stane, byla nemovitost zčásti pronajata společnosti MAPRO s.r.o. pro uskladnění krabic s doklady a pro parkování vozidel nájemce určených k prodeji, k jehož zprostředkování byl pověřen jednatel žalobce, a dále byla využívána jako administrativní

zázemí pro činnost žalobce, protože jinými než těmito prostory žalobce nedisponuje. Užívání pro ekonomickou činnost osvědčovala již sama existence smlouvy o nájmu.

4. K otázce prokázání toho, zda předmětný dům využíval pouze k ekonomické činnosti, žalobce uvedl, že pokud žalovaný požaduje předložení důkazů o tom, že skutečné použití majetku není „neekonomické“, pak jde o požadavek na předložení negativního důkazu, tedy důkazu o tom, že se něco nestalo (nebylo použito pro neekonomickou činnost), který je podle ustálené judikatury nepřipustný. Jinak by totiž správci daně i žalovanému muselo postačovat, že bylo prokázáno použití pro určitou ekonomickou činnost. Pro jinou činnost, tím méně neekonomickou, žádné přesvědčivé důkazy nebyly zjištěny, a proto není důvodné tvrdit, že majetek je užíván i jinak než ekonomicky.
5. Žalobce rovněž nesouhlasil s tvrzením žalovaného v odůvodnění napadeného rozhodnutí, že člen představenstva žalobce v předmětném domě přespává, což žalovaný dovozoval z údajů knihy jízd vozidel žalobce, podle kterých jsou služební cesty pravidelně započaty případně ukončovány na adrese předmětného domu, a to i v časných ranních, resp. pozdních večerních hodinách.
6. Dle žalobce s využitím formální logiky nelze učinit závěr o tom, že nemovitost musela být užívána jinak, než uvádí žalobce, aniž by současně bylo porovnáváno, jaká spotřeba elektřiny a vody by svědčila užívání uvedenému žalobcem. Žalovaný poukazoval na skutečnost, že v období 5. 4. 2012 – 6. 6. 2012 byla spotřeba odpovídající 7,95 MWh/rok, za období 7. 6. 2012 – 5. 6. 2013 byla spotřeba odpovídající 5,47 MWh/rok a za období 6. 6. 2013 – 3. 6. 2014 byla spotřeba odpovídající 10,88 MWh/rok. Bez ohledu na to, že předmětné období (6. 6. 2013 – 3. 6. 2014) nemělo vztah ke kontrolovanému období, žalovaný tuto skutečnost konstatoval, aniž by v tomto směru vyvozoval cokoliv racionálního ke své úvaze o spotřebě mezi 3-5 MWh/rok na průměrnou spotřebu bytu 3+1 (velikost podlahové plochy domu je cca dvojnásobná), určenou správcem daně dle nespecifikovaného energetického fóra. Není přitom jasné, jestli je žalovaný přesvědčen, že jím tvrzené údaje o spotřebě vyvrací věrohodnost tvrzení žalobce o užívání ke skladovací a administrativní činnosti, ale v každém případě právě v takovém kontextu interpretuje svá údajná zjištění.
7. Ve svém vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že má za to, že v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí odůvodnil svůj právní názor vycházející ze zjištěného skutkového a právního stavu věci. Žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, ve kterém bylo obsaženo dostatečné zdůvodnění k jednotlivým námitkám žalobce, a to jak po stránce skutkové, tak i právní. Dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností byl definován v § 4 odst. 3 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty jako majetek, který plátce v rámci svých ekonomických činností vyrobil, postavil nebo jinak vytvořil. Dle názoru žalovaného tvoří obě skutečnosti, tedy určení dlouhodobého hmotného majetku vytvořeného vlastní činností a využití nemovité věci k ekonomické činnosti, neoddělitelný celek, a tedy je třeba je posuzovat ve vzájemné souvislosti. Žalobce již v průběhu stavby deklaroval, že bude předmětný dům po dokončení celý využívat k ekonomické činnosti, ačkoliv se jednalo dle kupní smlouvy o rodinný dům určený pro trvalé bydlení. Nicméně v průběhu vyměřovacího i odvolacího řízení žalobce tuto skutečnost nikterak neprokázal, ač k tomu byl vícekrát vyzván. Skutečnost, že je předmětný dům vyžíván pouze k ekonomické činnosti, byl žalobce povinen prokázat od jeho zařazení do užívání, tedy ode dne 30. 06. 2012. Sám žalobce potom v návrhu na pokračování v dokazování ze dne 20. 05. 2013 uvedl, že je předmětný dům používán částečně k pronájmu a částečně k zajištění

vlastních administrativních prostor do doby, než se podaří realizovat původní vlastní projekt. Žalobce tak prokázal pouze využití domu k částečnému pronájmu (doložena smlouva o nájmu garáže), avšak ostatní svá tvrzení žalobce nikterak nedoložil, a to včetně využití domu jako administrativního zázemí, když v daném případě není bez významu ani skutečnost, že žalobce neměl na adrese předmětného domu sídlo zapsané v obchodním rejstříku, ani na této adrese neměl nahlášenou provozovnu v živnostenském rejstříku. Nelze tedy tvrdit, že žalobce neměl jiný prostor, kde by mohl svoji ekonomickou činnost provozovat, když při zápisu sídla do obchodního rejstříku musí doložit právní důvod užívání prostor, v nichž je umístěno sídlo. Typicky se pak jedná o nájemní smlouvu, přičemž je nerozhodné, zda se jedná o virtuální sídlo či nikoliv. Od zařazení domu do užívání přitom žalobce již dvakrát svoje sídlo změnil, nikdy ovšem na adresu předmětného domu (dle údajů v obchodním rejstříku). Jestliže žalobce dům využíval pouze k uskladnění některých svých písemností, nelze tvrdit, že jej využíval k ekonomické činnosti.

Tvrzení o občasných pracovních schůzkách konaných v prostoru domu žalobce nikterak nedoložil. Ani předložení materiálu osvětlujícího podnikatelský záměr žalobce nelze akceptovat jako dostatečný důkaz pro užívání domu k ekonomické činnosti, když žalobce současně nepředložil žádné důkazní prostředky nasvědčující tomu, že by tento podnikatelský záměr realizoval (e-mailovou komunikaci s klienty, letáky, inzerci, smlouvu o smlouvě budoucí apod.). Tedy téměř 3,5 roku po tom, co byl předmětný dům zařazen do užívání (dne 30. 06. 2012, žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 1. 12. 2015), nebyl a dle znění žaloby stále není dům využíván k plánovanému podnikatelskému záměru, díky kterému si uplatňoval žalobce nárok na odpočet daně v průběhu stavby. Žalovaný dále uvedl, že po žalobci nepožadoval předkládat důkazy, že použití domu není „neekonomické“, naopak po něm požadoval prokázat, že jeho využití je pouze pro ekonomickou činnost, což žalobce neprokázal.

8. Ze správního spisu, který byl soudu předložen, vyplývají následující podstatné skutečnosti.
9. Dne 25. 10. 2012 podal žalobce řádné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2012 (dále jen šetřené zdaňovací období). Dne 5. 11. 2012 zahájil správce daně postup k odstranění pochybností výzvou k odstranění pochybností, které vznikly po přezkoumání přiznání k DPH podaného dne 25. 10. 2012 za období 3. čtvrtletí roku 2012. Jednalo se zejména o přijatá zdanitelná plnění vybavení rodinného domku č. D2, projekt Nový Sedlec, faktury za účetnictví a doklady na nákup PHM. Dne 29. 6. 2012 proběhlo místní šetření v předmětném rodinném domku na adrese Sedlec u Líbeznic č. p. 218 za přítomnosti předsedy představenstva žalobce. Předseda představenstva sdělil, že podnikatelským záměrem je krátkodobý pronájem tohoto rodinného domu jiným společností s uplatňováním DPH (viz úřední záznam ze dne 3. 7. 2012, č. j.: 352409/12/001931108026). Správce daně v závěru úředního záznamu ze dne 7. 5. 2013, č. j. 2425837/13/2001-05401-108026, konstatoval, že žalobce neodstranil pochybnosti vzhledem k přijatým zdanitelným plněním týkajících se pořízení rodinného domu s garáží, včetně vybavení kuchyně na adrese Sedlec č. p. 128 a jeho faktického využití v rámci ekonomických činností, že neodstranil pochybnosti vzhledem k uplatněným odpočtům daně dle dokladu o čerpání pohonných hmot (dále jen PHM), a dále uvedl, že žalobcem vykázaná daňová povinnost v předmětném daňovém přiznání se zvýší o částku 39 245 Kč, tedy na částku 159 030 Kč.
10. Dne 20. 5. 2013 podal žalobce návrh na pokračování v dokazování (evidováno pod č.j. 3203639/13/2001-05401-108026) a navrhl výslech svědka - jednatele společnosti MAPRO

Shodu s prvopisem potvrzuje: M. V.

s.r.o., který by sdělil správci daně skutečnosti týkající se podnájmu a zároveň by upřesnil poskytování služeb žalobce pro společnost MAPRO. Žalobce v návrhu na pokračování v dokazování rovněž uvedl, že rodinný dům je používán částečně k pronájmu a částečně k zajištění vlastních administrativních prostor do doby, než se podaří realizovat původní vlastní projekt.

11. Dne 7. 6. 2013 byla zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2012, jak bylo zaznamenáno do protokolu č. j.: 3294799/13/2001-05401-108026.
12. Dne 19. 6. 2013 vydal správce daně pod č. j. 3611606/13/2001-05601-108026 výzvu společnosti MAPRO z důvodu prověření zdanitelných plnění uskutečněných žalobcem pro společnost MAPRO ve věci pronájmu garáže a parkovacího místa na adrese Sedlec č. p. 128 (dle dokladu č. 20201203, 20201306 a 20201208). Společnost MAPRO ke své odpovědi doručené správci daně dne 8. 7. 2013 předložila kopie faktur, nájemní smlouvy a karty majetku a sdělila, že prostor garáže domu byl použit jako sklad pro archiv společnosti MAPRO. Ke dni 28. 6. 2013 šlo o uložení 25 krabic písemností. Pronajatý pozemek sloužil pro zaparkování vozového parku a stavebních strojů společnosti MAPRO.
13. Dne 26. 6. 2013 provedl správce daně místní šetření na adrese Sedlec u Líbeznic, č. p. 218, bez přítomnosti zástupce žalobce, při kterém zjistil, že u předmětného domu byla zaparkována dvě osobní vozidla, při obchůzce domu, při pohledu do okna obývacího pokoje, bylo vidět, že je zařízen standardně, jak jsou zařízeny soukromé obývací pokoje. Z šetření správce daně vyplynulo, že dvě vozidla zaparkovaná na pozemku předmětné nemovitosti patřila žalobci. Dále bylo zjištěno, že předmětný dům je umístěn v nové zástavbě rodinných domů a je typickým domem určeným pro trvalé bydlení (některé pokoje v době místního šetření ještě nebyly zařízené).
14. Dne 28. 2. 2014 sepsal správce daně pod č. j.: 1214752/14/2001-05401-108026 úřední záznam o seznámení žalobce s kontrolním zjištěním včetně hodnocení důkazů. Uvedl, že všechna přijatá plnění vztahující se k pořízení dlouhodobého majetku (rodinný domek včetně kuchyně) podle § 4 odst. 3 písm. d) a e) zákona o dani z přidané hodnoty za období předcházející 3. čtvrtletí 2012 bylo možné posuzovat z hlediska jeho skutečného využití až v okamžiku jeho zařazení do užívání. Žalobce zařadil předmětný dům do užívání ke dni 30. 6. 2012. Z předložených dokladů z předchozích zdaňovacích období (přijaté faktury, kupní smlouva, kolaudační souhlas s užíváním stavby) vyplývalo, že předmětem přijatých zdanitelných plnění bylo pořízení rodinného domu. Podle § 48 odst. 3 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty se rodinným domem rozumí stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé rodinné bydlení a je k tomuto účelu určena. Žalobcem předložený podnikatelský záměr byl dle správce daně pouze obecným dokumentem, ke kterému nebyly ze strany daňového subjektu doloženy žádné konkrétní skutečnosti, které by prokazovaly, že tento záměr chce skutečně realizovat a že předmětný rodinný dům se stane objektem určeným pro komerční účely. Správce daně měl pochybnosti o dočasném využití nemovitosti pro vlastní administrativní zázemí a pokládal toto tvrzení za účelové. Žalobce, přestože předmětný majetek – rodinný dům v Sedlci mohl využívat od července 2012, nedoložil do současnosti žádné další využití kromě smlouvy o nájmu prostor uzavřené dne do 1. 7. 2013 a z ní vyplývajícího nájmu garáže a pozemku. Správce daně uvedl, že žalobce doložil využití nemovitosti v rámci svých ekonomických činností pouze z části, a to odpovídající poměru mezi plochou garáže k celkové ploše domu. Z tohoto důvodu stanovil správce daně

Shodu s prvopisem potvrzuje: M. V.

poměrný koeficient ve výši 15 % s přihlédnutím k § 75 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Protože žalobce neprokázal využití předmětné nemovitosti v rámci svých ekonomických činností v plné výši a tato přijatá plnění použil pouze v poměrné výši, porušil § 21 odst. 6 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty tím, že nepřiznal uskutečnění zdanitelného plnění v okamžiku zařazení majetku – ke dni uvedení do stavu způsobilého k užívání podle § 13 odst. 4 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Dále žalobce porušil § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty tím, že si uplatnil nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, u kterých neprokázal jejich použití v rámci svých ekonomických činností pouze pro účely uskutečňování plnění podle § 72 téhož zákona. Žalobcem vykázaná daňová povinnost se po úpravách správce daně měla zvýšit o částku 39 245 Kč na částku 159 030 Kč. Výše uvedené závěry obsažené v úředním záznamu o kontrolním zjištění správce daně uvedl ve Zprávě o daňové kontrole ze dne 23. 4. 2014, č. j.: 2150465/14/2001-05401-108026.

15. Dne 7. 5. 2014 vydal správce daně pod č. j. 3284695/14/2009-24904-401449 platební výměr na DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2012 s vyměřenou vlastní daňovou povinností ve výši 850.826 Kč, proti kterému žalobce podal odvolání.
16. Dne 1. 12. 2015 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, v jehož výroku částečně změnil číselné hodnoty uvedené ve výroku platebního výměru na daň z přidané hodnoty (podrobněji viz napadené rozhodnutí). V odůvodnění žalovaný uvedl, že v daném případě bylo spornou otázkou posouzení použití dlouhodobého majetku (rodinného domku v Sedlci č. p. 128) pro účely, pro které by měl žalobce nárok na odpočet daně ve vztahu k § 13, § 72 a § 75 zákona o dani z přidané hodnoty. Předmětem pochybnosti, jak předchozích období (3. čtvrtletí roku 2011, 4. čtvrtletí roku 2011, 1. čtvrtletí roku 2012), tak i u šetřeného období (3. čtvrtletí roku 2012), bylo uplatnění nároku na odpočet daně z přijatých plnění vztahujících se k pořízení a vybavení nemovitosti – rodinného domu v Sedlci č. p. 128 a jejího faktického využití v rámci ekonomických činností žalobce. Dle předložených přijatých faktur od dodavatele nemovitosti s uvedením snížené sazby daně, Smlouvy o smlouvě budoucí, resp. Kupní smlouvy i kolaudačního rozhodnutí se jednalo o pořízení rodinného domku určeného pro trvalé bydlení, tj. pro účely nesouvisející s ekonomickou činností žalobce. Rodinný dům byl zařazen do užívání ke dni 30. 6. 2012. Aby měl žalobce nárok na odpočet v plné výši, musel prokázat, že jsou splněny podmínky § 72 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, tj. že přijatá šetřená zdanitelná plnění byla použita výhradně pro uskutečňování jeho ekonomických činností, což se nestalo. Žalobce v šetřeném zdaňovacím období přiznal uskutečněná zdanitelná plnění, která se vztahovala ke Smlouvě o poskytování služeb ze dne 1. 6. 2012 a ke Smlouvě o nájmu prostor domu ze dne 2. 7. 2012 (jednalo se o uskladnění archiválií v prostoru garáže rodinného domu o výměře 20 m²). Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že z předložené karty majetku a ze sdělení společnosti Kydlíček vyplývá, že žalobce nepořídil stavbu od jediného dodavatele jako stavbu „na klíč“, ale že i sám se podílel „svou činností“ na vytvoření předmětného domu, když si sám na svoje jméno zajistil vybavení kuchyně, provedl jeho částečnou úhradu, a které zároveň vykázal na kartě majetku. Jedná se tedy o dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností. Takto žalobcem vytvořený dlouhodobý majetek v rámci ekonomických činností splňuje podmínky § 4 odst. 3 písm. d) a písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobcem předložené písemnosti spolu s jeho tvrzením o podnikatelském záměru nelze osvědčit jako důkaz toho, že zakoupená nemovitost je žalobcem využívána pouze pro uskutečňování jeho ekonomické činnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje: M. V.

v souladu s § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce má proto nárok na odpočet daně pouze v částečné výši podle § 72 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty, jak stanovil prvoinstanční správce daně. Žalovaný aproboval postup správce daně, který určil poměrný koeficient ve výši 15 % pro výpočet poměrné výše přijatých zdanitelných plnění vztahujících se k pořízení rodinného domku a kuchyně (tj. celková plocha domu 155,57 m² vs plocha garáže 22,6 m², kde bylo dle správce daně prokázáno použití pro ekonomické účely). V rámci rekapitulace změn platebního výměru po vyhodnocení odvolacím orgánem žalovaný s odkazem na další části svého rozhodnutí uvedl, z jakých důvodů provedl změnu číselných hodnot obsažených ve výroku platebního výměru a o jaké konkrétní částky tyto číselné hodnoty změnil (tj. navýšil či snížil).

17. Městský soud v Praze na základě žaloby v rozsahu žalobních bodů, kterým je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadené rozhodnutí včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně. Při přezkoumání rozhodnutí soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). Soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť účastníci řízení na jednání netrvali (§ 51 odst. 1 s.ř.s.).
18. Podle § 4 odst. 3 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty pro účely tohoto zákona se rozumí dlouhodobým majetkem vytvořeným vlastní činností dlouhodobý majetek, který plátce v rámci svých ekonomických činností vyrobil, postavil nebo jinak vytvořil; technické zhodnocení se považuje za samostatný dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností ...“
19. Podle § 13 odst. 4 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty za dodání zboží nebo převod nemovitosti za úplatu se také považuje uvedení do stavu způsobilého k užívání dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností, pokud plátce použije tento majetek pro účely, pro které má nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 6.
20. Podle § 36 odst. 6 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty základem daně je v případě, že se jedná o dodání zboží nebo převod nemovitosti podle § 13 odst. 4 písm. a) až f), odst. 5, odst. 6 a podle § 16 odst. 5, cena zboží nebo nemovitosti nebo cena obdobného zboží nebo obdobné nemovitosti, za kterou by bylo možné zboží nebo nemovitost pořídit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, a pokud takovou cenu nelze určit, výše celkových nákladů vynaložených na dodání zboží nebo převod nemovitosti ke dni uskutečnění zdanitelného plnění...“
21. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
22. Podle § 72 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen v části připadající na použití s nárokem na odpočet daně (dále jen „odpočet daně v částečné výši“), pokud zákon nestanoví jinak. Příslušná výše odpočtu daně v částečné výši se stanoví postupem podle § 75 nebo 76.“
23. V daném případě bylo sporné, zda měl žalobce nárok na odpočet podle § 72 odst. 6 ve vztahu k § 13 odst. 4 písm. b) a § 4 odst. 3 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný považoval dům (jednalo se o rodinný dům

č. p. 128, katastrální území Sedlec u Líbeznic, obec Sedlec), na nějž si žalobce nárok na odpočet nárokoval, s argumentem, že jej používá pro ekonomické činnosti, za tzv. dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností ve smyslu § 4 odst. 3 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný v bodě 40 napadeného rozhodnutí mimo jiné uvedl: „... Odvolací orgán konstatuje, že dle předložené karty majetku a dle sdělení společnosti Kydlíček [pozn. dodavatele stavby předmětného domu] vyplývá, že odvolatel nepořídil stavbu od jediného dodavatele jako stavbu „na klíč“, ale že i sám se podílel „svou činností“ na vytvoření šetřeného domku, když si sám na svoje jméno zajistil vybavení kuchyně, provedl jeho částečnou úhradu a zároveň ho vykázal na kartě majetku. Jedná se tedy o dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností. Takto odvolatelem vytvořený dlouhodobý majetek v rámci ekonomických činností splňuje podmínky § 4 odst. 3 písm. d) a písm. e) zákon o dani z přidané hodnoty, jak správně vyhodnotil prvoinstanční správce daně...“

24. Z důvodové zprávy k zákonu č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, který pojem dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností do tohoto zákona zavedl, vyplývá, že definice dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností se zavádí s ohledem na specifická pravidla při uplatňování nároku na odpočet při pořízování tohoto majetku, pokud plátce tento majetek bude dále využívat pro účely, pro které má podle § 72 odst. 6 nárok na odpočet daně jen v částečné výši. Pod tuto definici spadá veškerý majetek vytvořený plátcem, který splňuje kritéria dlouhodobého majetku. Dlouhodobým majetkem vytvořeným vlastní činností je rovněž dlouhodobý majetek vytvořený na základě tzv. subdodávek. Zahrnuje rovněž technické zhodnocení hmotného i nehmotného majetku vymezené ve vazbě na zákon o daních z příjmů. Z důvodu jasného výkladu v této souvislosti zákon explicitně stanoví, že technické zhodnocení se považuje za samostatný dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností. Nezahrnuje ostatní případy nabytí jednotlivého dlouhodobého majetku, kterými jsou například nabytí koupí, vkladem od jiné osoby nebo převodem z osobního užívání do podnikání. Z důvodové zprávy dále vyplývá, že nově se nastavují pravidla pro uplatnění daně na vstupu a na výstupu u dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností, který bude plátce dále používat pro tzv. smíšené účely, tj. částečně pro účely s nárokem na odpočet daně a částečně pro účely bez nároku na odpočet daně. Zahrnuje jak případy, kdy plátce bude používat majetek zčásti také pro účely nesouvisející s jeho ekonomickými činnostmi (například pro soukromé účely), tak případy, kdy plátce bude používat majetek výhradně pro uskutečňování svých ekonomických činností, ale v jejich rámci také zčásti pro osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně. ... Plátce při vytváření dlouhodobého majetku vlastní činností, který bude dále používat pro tzv. smíšené účely, bude oprávněn si uplatňovat ze vstupů, tj. přijatých zdanitelných plnění, která použije pro vytvoření tohoto majetku, nárok na odpočet daně v plné výši (podle § 72 odst. 1 písm. a) ve vazbě na § 72 odst. 2 písm. c)). Uvedení do stavu způsobilého k užívání se bude považovat za zdanitelné plnění, které je předmětem daně (podle nového ustanovení § 13 odst. 4 písm. b)). Plátce bude povinen toto zdanitelné plnění přiznat ve svém daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém k uvedení do stavu způsobilého k užívání došlo (ve vazbě na novelizaci § 21 odst. 6 písm. d)), přičemž základ daně u tohoto plnění se stanoví podle § 36 odst. 6 písm. a). Ke stejnému období bude plátce oprávněn si z tohoto plnění uplatnit nárok na odpočet daně. Výše tohoto nároku se bude odvíjet od účelu použití tohoto majetku podle obecně platných principů, v tomto případě podle § 72 odst. 6, tj. v částečné výši. Princip nově zavedeného opatření spočívá v tom, že si plátce v podstatě vytvořený

dlouhodobý majetek po jeho aktivaci „sám sobě dodá“. Odstraní se možný negativní dopad různých výší koeficientů v letech, kdy majetek vytvářel. Opatření je plně v souladu s právem EU, využívá možnost volby, kterou členským státům dává směrnice o DPH v článku 18 písm. a). Bod 3 přechodných ustanovení umožňuje plátcům, aby si dorovnal nebo dodatečně uplatnil nárok na odpočet daně ze vstupů, které použije pro vytvoření dlouhodobého majetku vlastní činností, který bude dále využívat pro tzv. smíšené účely, jestliže tyto vstupy pořídil před účinností nového opatření. Nárok bude oprávněn si uplatnit až v okamžiku, kdy bude příslušný dlouhodobý majetek uveden do stavu způsobilého k užívání. V tomto případě se prolamuje 3-letá lhůta pro uplatnění odpočtu daně stanovená v § 73 odst. 3, jakož i omezující podmínka pro způsob vykázání nároku na odpočet daně stanovená v § 73 odst. 4.“

25. Ze skutkových okolností přezkoumávaného případu vyplývá, že žalobce předmětný rodinný dům č. p. 128, který hodlal dle svého tvrzení používat pro ekonomické činnosti, pořídil na základě kupní smlouvy č. 54/13/11 ze dne 3. 4. 2012 od dodavatele stavby společnosti Konhefr HP s.r.o., IČ: 27595099. Ze smluv uzavřených mezi žalobcem a společností Konhefr HP s.r.o. vyplývá, že společnost Konhefr se zavazovala převést za tam uvedených podmínek dokončený rodinný dům (viz např. bod 5.2. Smlouvy u uzavření budoucí kupní smlouvy o převodu nemovitostí – RD č. D2 Projekt „Nový Sedlec“ ze dne 26. 4. 2011 včetně přílohy č. 1. Schéma Rodinného domu a přehled Standardního vybavení Rodinného domu). Také kolaudační souhlas č. j. 4668/11/SU/JSt, sp. zn. 4181/11/SU ze dne 7. 9. 2011 s užíváním stavby byl vydán společnosti Konhefr HP s.r.o., předmětem kupní smlouvy ze dne 3. 4. 2012 uzavřené mezi žalobcem a společností Konhefr HP s.r.o. byl rodinný dům č. p. 128 v obci Sedlec. Vklad smlouvy do katastru nemovitostí dle výpisu z katastrálního úřadu nastal dne 3. 4. 2012. Žalobce předmětný dům posléze dovybavil zmiňovanou kuchyňskou linkou. Z uvedených skutečností dle názoru soudu vyplývá, že se v případě pořízení předmětného domu žalobcem nemohlo jednat o pořízení dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností podle § 4 odst. 3 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce předmětný dům v rámci svých ekonomických činností nevyrobil, nepostavil ani jinak nevytvořil, jak předvídá § 4 odst. 3 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty. Závěr správce daně a žalovaného, že se v případě předmětného domu jedná o tzv. dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností podle § 4 odst. 3 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty, nemá oporu v provedeném dokazování. Právní posouzení věci není v souladu se zákonem, jestliže žalovaný předmětný dům z důvodu, že žalobce na vlastní náklady pořídil vybavení kuchyně, považuje za dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností žalobce. Vybavení domu kuchyní nelze považovat za výrobu, vytvoření ani technické zhodnocení koupeného domu. Toto nesprávné právní hodnocení znamená, že věc byla posuzována podle nesprávných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty.
26. Z výše uvedených důvodů shledal soud první námitku žalobce za důvodnou.
27. K druhé žalobní námitce, že správní orgány po žalobci požadovaly předložit důkazy o tom, že skutečné použití majetku není „neekonomické“, je třeba v obecnosti uvést, že pokud daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet podle § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty, nese důkazní břemeno ohledně všech skutečností, které je povinen uvádět v řádném či dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. V tomto případě žalobce předložil správci daně listinu podnikatelského záměru „GOLDEN BARON – business meeting point“, ve které deklaroval, že předmětná nemovitost má být užívána pro

komerční účely, a to ubytování formou penzionu pro obchodní partnery, kdy byly „poskytovány běžné služby penzionu – občerstvení, úklid, případně recepční služby či catering“. Správce daně zhodnotil tento žalobcem deklarovaný podnikatelský záměr následovně (viz str. 3 Zprávy o daňové kontrole): „Daňový subjekt předložil správci daně obecný dokument, ze kterého vyplývá, že předmětná nemovitost má být využívána formou krátkodobých pronájmů, především zahraničním obchodním partnerům. Dle daňového subjektu se má jednat o dosud nepokrytý segment trhu s nemovitostmi. Daňový subjekt však nepředložil žádné konkrétní skutečnosti dokládající jeho tvrzení. Daňový subjekt neuvedl žádné subjekty, které by mohly být potencionálními zájemci o tyto služby. Daňový subjekt nedoložil ani žádné jiné skutečnosti, které by prokazovaly, že se jedná o objekt určený pro komerční účely. Daňový subjekt však neodstranil pochybnosti správce daně o reálnosti předloženého podnikatelského záměru. ... Daňový subjekt v průběhu daňových řízení nepředložil žádné skutečnosti dokládající realizaci předloženého podnikatelského záměru. Dle správce daně ani stavební dispozice a vybavení uvedené nemovitosti neodpovídají předloženému podnikatelskému záměru, ...“. Uvedené prohlášení žalobce, tj. listinu podnikatelského záměru „GOLDEN BARON – business meeting point“ správce daně vyhodnotil jako nedostatečnou pro prokázání nároku na plný odpočet. Správce daně rovněž vyjádřil pochybnosti o žalobcem deklarovaném používání předmětné nemovitosti pro vlastní administrativní zázemí (viz strana 13 Zprávy o daňové kontrole). Žalovaný v napadeném rozhodnutí na straně 14 v bodě 60 uvedl: „Tvrzení o administrativním využití objektu k ekonomickým činnostem odvolatel neprokázal. Na adresu Sedlec č. p. 128 si odvolatel dosud nepřemístil svoje sídlo, ani v živnostenském registru není zapsána provozovna na této adrese. Odvolatel nepředložil žádné důkazní prostředky (emailovou komunikaci především se zahraničními klienty, letáky, inzerci, smlouvy o smlouvě budoucí apod.), kterými by prokázal, že poskytuje služby krátkodobého pronájmu dle jeho podnikatelského záměru, neprokázal ani jinou ekonomickou činnost, související s předmětným domem. Odvolatel tak nepředložil nic, co by přisvědčilo jeho tvrzení, že šetřená nemovitost je celá výhradně používána v rámci jeho ekonomických činností.“ Z předloženého spisu ani z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by správní orgány po žalobci požadovaly prokázání jakékoli negativní skutečnosti. Tuto námitku soud pokládá za nedůvodnou.

28. Pokud jde o námitky, vztahující se ke zjištění, která měla prokazovat, že nemovitost není v plném rozsahu využívána k ekonomické činnosti žalobce, k těmto považuje soud za potřebné konstatovat, že hodnocení skutkových zjištění se jeví jako odpovídající jejich obsahu. Vnitřní uspořádání domu a jeho vybavení, začátky a ukončení pracovních cest, neuvedení sídla společnosti na dané adrese v podnikatelských rejstřících, tyto skutečnosti se jeví jako důvodné pro závěr, že předmětný dům nebyl žalobem v plném rozsahu využíván pro jeho ekonomickou činnost. Rovněž nelze bez dalšího žalovanému vytýkat, že poukázal na určité hodnoty spotřeby vody a elektřiny, které jsou průměrně vykazovány pro rodinné domy.
29. V dané věci soud uzavírá, že žalovaný vycházel z nesprávného právního posouzení věci, když předmětný dům posoudil jako dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností, neboť žalobce po koupi domu tento pouze dovybavil nákupem kuchyně. Z tohoto důvodu podanou žalobu soud shledal důvodnou, napadené správní rozhodnutí jako nezákonné, a proto je soud zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž je žalovaný právním názorem soudu vázán (§ 78 odst. 1, 4, 5 s. ř. s.). Na

žalovaném bude, aby znovu posoudil daňovou povinnost žalobce, když bude třeba vycházet z toho, že žalobce nemovitost nabyl smlouvou ze dne 3. 4. 2012.

30. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení představuje zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč, odměna zástupci žalobce za 2 úkony právní služby (příprava a převzetí zastoupení, sepsání žaloby,) po 3 100 Kč a 2x režijní paušál po 300 Kč (§ 7, § 9 odst.3 písm.f/, § 11 odst. 1 a § 13 odst. 3 vyhl.č.177/1996 Sb. ve spojení s § 35 odst. 2 s.ř.s.). Protože zástupcem žalobce je společnost, která je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna o částku odpovídající dani, kterou je zástupce povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s.ř.s.). Částka daně činí 1 428 Kč. Náklady řízení tedy celkem činí 11 228 Kč.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha dne 24. dubna 2020

JUDr. Karla Cháberová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: M. V.

