



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Terezy Kučerové a soudkyň JUDr. Věry Balejové a Mgr. Heleny Nutilové a ve věci

žalobce: **Ing. K. P.**
DIČ X
sídlem
zastoupen společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o.
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 6. 2018, č. j. 26522/18/5300-21441-711671,

takto:

- I. Žaloba se z a m í t á .
- II. Žalovanému se náhrada nákladů n e p ř i z n á v á .

Odůvodnění:

1. Rozhodnutím ze dne 13. 6. 2018, č. j. 26522/18/5300-21441-711671 (dále jen „napadené rozhodnutí“), vydaným podle § 114 odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil napadené platební výměry Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 29. 7. 2016 vydané pod č.j. 1702248/16/2205-50521-303082 za zdaňovací období duben 2015, kterým byl žalobci vyměřen nadměrný odpočet ve výši 37 066 Kč; a pod č.j. 1702224/16/2205-50521-303082 za zdaňovací období květen 2015, kterým byla žalobci vyměřena daň ve výši 465 141 Kč.
2. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 21. 8. 2018 včasnou správní žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“).
3. Žalobce v úvodu žaloby poukázal na změnu argumentace žalovaného, který své rozhodnutí založil na odlišných důvodech, nežli správce daně. S novými zjištěními učiněnými žalovaným nebyl žalobce ve smyslu § 115 odst. 3 daňového řádu seznámen a neměl možnost se k nim vyjádřit. Žalovaný oproti správci daně postavil svou argumentaci na pochybnostech o tom, zda všechny práce, které nájemce provedl, byly provedeny na dotčených pronajatých prostorách žalobce. Žalovaný dále nově tvrdil, že žalobce neprokázal existenci smluvního vztahu se svým nájemcem, a to za celou jím uváděnou dobu od roku 2001. Dále pak uváděl, že neexistovala dohoda o vypořádání účelně vynaložených nákladů na technické zhodnocení. Další novou argumentací žalovaného pak byla skutečnost, že žalobce nepředložil souhlas pronajímatele s provedením předmětných prací udělený nájemci.
4. V této souvislosti žalobce dále namítl, že napadené rozhodnutí se rovněž nijak nevypořádalo s jeho tvrzením, že k ukončení nájemního vztahu v rozhodné době vůbec nedošlo, neboť nájemní smlouvy na sebe navazovaly.
5. V projednávané věci je dle žalobce nutné vycházet z Dohody o ukončení nájemních smluv a vypořádání technického zhodnocení uzavřené dne 20. 4. 2015 mezi žalobcem a nájemcem, spol. PAS Natura. Žádná ze zjištění žalovaného v napadeném rozhodnutí nemají na platnost této dohody vliv. Fakturami za technické zhodnocení nebylo nikdy fakturováno dvakrát a tyto faktury se vztahovaly nejen na garáž, ale i na společenskou místnost, jež je součástí garáže a na kancelářské prostory ve druhém patře domu. Ke zhodnocení došlo na všech takto pronajímaných částech domu.
6. K existenci nájmu od roku 2001 žalobce uvedl, že žalovanému prokazoval pouze nájem od roku 2008 a následující, neboť náklady, které byly vypořádány, se týkaly pouze roku 2008 a let následujících. Fakturami a platbami byl nájem dostatečně prokázán, nájemce by jinak neměl k úhradám důvod.
7. Ke stavební parcele 1/3 žalobce uvedl, že tuto do dokumentů uváděl ještě před jejím zápisem do katastru, tato skutečnost však nemá na dotčené plnění vliv.

8. Garáž existovala již v roce 2009, ačkoliv její kolaudace proběhla až v roce 2014. Její existenci k uvedenému roku pak nemůže zpochybnit ani správce daně odkazované příznání k dani z nemovitostí, neboť to není potvrzením faktického stavu. Správce daně se v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu snažil prokázat pouze to, že náklady na budovu nebyly použity na garáž, aniž by se zabýval tím, jakým způsobem byly náklady na všechny tři pronajaté části budovy vypořádány.
9. Žalobce dále s odkazem na práce spol. TESERA na dotčené nemovitosti konstatoval, že skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly správcem daně zjištěny nedostatečně.
10. Pokud žalovaný dospěl k závěru, že všechna plnění byla realizována, avšak není prokázáno, zda byla realizována na pronajatých prostorách, měl správce daně uznat žalobci nárok na odpočet daně v poměrné výši, když tento nárok žalobci plyne z § 72 odst. 6 a § 75 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).
11. Žalobce dále namítl porušení principu zakotveného v § 8 odst. 2 daňového řádu, neboť ve skutkově totožném případě postupoval žalovaný odlišně. U spol. PAS Natura byla v letech 2010 a 2011 provedena daňová kontrola, avšak nárok na odpočet těchto prací spol. PAS Natura vyloučen správcem daně nebyl. Žalobce byl proto v dobré víře, že práce fakturované dodavatelem jsou v souladu se všemi požadavky správce daně.
12. Ze všech uvedených důvodů bylo navrženo žalobou napadené rozhodnutí zrušit a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení.
13. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl žalobu zamítnout jako nedůvodnou. K namítané změně argumentace žalovaný poukázal na to, že správce daně na základě obsahu odvolacích námitek vyzval k doplnění spisového materiálu, a to dle § 115 odst. 1 daňového řádu, přičemž žalovaný s tímto doplněním odvolacího řízení žalobce seznámil prostřednictvím písemnosti ze dne 11. 4. 2018. Žalobce na toto seznámení reagoval ve stanovené lhůtě, a to podáním ze dne 26. 4. 2018. Ještě před vydáním napadeného rozhodnutí pak byl žalobce vyzván, aby uplatnil právo vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení, na což žalobce také reagoval. Není tudíž pravdou, že by žalobce s novými zjištěními žalovaného nebyl seznámen. Závěry učiněné žalovaným v napadeném rozhodnutí plně korespondují se závěry uvedenými v seznámení s doplněním odvolacího řízení.
14. K namítané rozdílné argumentaci daňových orgánů žalovaný uvedl, že správce daně od počátku požadoval po žalobci předložení úplné evidence pro účely DPH, tedy včetně evidence obchodního majetku. Žalobce však tuto úplnou evidenci pro účely DPH nikdy nepředložil, vždy předložil pouze její část. Rovněž nebyla předložena ani kupní smlouva, na základě které žalobce technické zhodnocení od svého nájemce obdržel. V důsledku toho v daňovém řízení přetrvávaly pochybnosti o existenci smluvního vztahu mezi žalobcem a spol. PAS Natura.
15. Povinností žalobce v daňovém řízení bylo prokázat, že v době realizace technického zhodnocení žalobce společností PAS Natura fakticky pronajímal předměty nájmu, tedy kanceláře na parcele st. 1/1, garáž na parcele st. 1/3, a to od roku 2001, resp. od roku 2009, že tyto předměty nájmu byly způsobilé k využití a že byl žalobcem udělen souhlas

s provedením technického zhodnocení a toto technické zhodnocení bylo provedeno pouze na předmětech nájmu v souvislosti s ekonomickou činností nájemce. Žalobce toto neprokázal a v průběhu řízení dokonce nepředložil úplnou evidenci pro účely DPH a deklarované technické zhodnocení neuvedl na řádku č. 47 daňových přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období. Důvodné pochybnosti daňových orgánů v průběhu řízení rozptýleny nebyly, žalobcem předložené důkazní prostředky jeho tvrzení nepodporovaly. S odkazem na obsah daňových přiznání k dani z nemovitých věcí vyplývá, že žalobce kanceláře ani garáž nepoužíval v rámci své ekonomické činnosti, když z těchto přiznání vyplývá, že žalobce jako výměru podlahové plochy nebytového prostoru sloužícího k podnikání uvedl 0 m².

16. K žalobcem uváděnému porušení § 92 odst. 2 daňového řádu žalovaný uvedl, že žalobce se svého důkazního břemene nemůže zbavit odkazem na vyhledávací povinnost správce daně. Prioritní povinností žalobce jako daňového subjektu je dokazovat vše, co sám tvrdí. Daňové orgány v řízení dostatečně zpochybnil, že deklarované práce byly provedeny pouze a jen na předmětu nájmu. Samotná existence těchto úprav zpochybněna nebyla, avšak zpochybněno bylo to, že stavební úpravy byly provedeny společností PAS Natura jako nájemcem v době nájmu na předmětu nájmu. Sama existence stavebních úprav ještě neznámá, že žalobci vznikl nárok na odpočet daně na základě dotčených daňových dokladů. Z tohoto důvodu žalobci rovněž nelze přiznat uplatnění nároku na odpočet daně v poměrné výši
17. K principu legitimního očekávání ve vztahu k závěrům daňové kontroly u společnosti PAS Natura žalovaný konstatoval, že každé daňové řízení je unikátní a výsledky jednoho proto nelze automaticky vztahovat na výsledky druhého. Žalovaný v této souvislosti dále poukázal na svou povinnost mlčenlivosti, pro kterou nemůže výsledky daňových kontrol jakkoliv porovnávat.
18. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného setrval na svých tvrzeních a závěrech obsažených v žalobě. Bylo poukázáno na rozpory ve vyjádření žalovaného. Žalobce dále uvedl, že nerozumí tomu, jaký vliv na odpočet DPH má souhlas s odpisováním majetku, když ten je relevantní pouze pro daň z příjmů. Pokud žalobce opomněl do daňového přiznání uvést garáž jako nemovitost sloužící k podnikání, jednalo se o porušení zákona o dani z nemovitostí, nikoliv o porušení zákona o DPH, které by mělo za následek neuznání nároku na odpočet. Žalobce dále v návaznosti na žalovaným odkazované § 72 odst. 5 a § 75 zákona o DPH poukázal na závěry rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 4 Afs 58/2017. Vzhledem k tomu, že dodavatel žalobce svou daňovou povinnost řádně splnil, mělo být žalobci uznáno DPH v plné výši. V případě namítaných nedůvodných rozdílů v případě daňových řízení žalobce a spol. PAS Natura žalobce uvedl, že u tohoto dodavatele správce daně rozsah a předmět uvedeného plnění zcela uznal, u žalobce však postupuje opačně, neboť u téhož plnění předmět a rozsah naopak zpochybňuje. Není však možné, aby totožné plnění bylo u dodavatele žalobce posouzeno jinak než u žalobce. K tomu žalobce odkázal na závěry Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 24/2007.
19. Z obsahu daňového spisu vyplynuly pro věc následující podstatné skutečnosti: Daňovými přiznáními k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2015 a květen 2015 byl žalobcem uplatněn odpočet na vstupu.

20. V případě daně na vstupu za zdaňovací období duben 2015 žalobce dokládal nárok dokladem č. x, faktura č. x ze dne 16. 3. 2015 od obchodní spol. PAS PLUS s. r. o. (později PAS Natura s. r. o.), jako předmět plnění byl uveden „nákup technického zhodnocení kanceláře Valtínov“ bez uvedení rozsahu plnění. Fakturováno bylo celkem 515 964,93 Kč.
21. V případě daně na vstupu za zdaňovací období květen 2015 žalobce dokládal nárok dokladem č. x, faktura č. x ze dne 20. 4. 2015 od obchodní spol. PAS PLUS s. r. o., jako předmět plnění byl uveden „nákup technického zhodnocení kanceláře Valtínov“ bez uvedení rozsahu plnění. Fakturováno bylo celkem 4 844 448,35 Kč.
22. Správce daně na základě pochybností o správnosti žalobcem uplatněných odpočtů vyzval dne 12. 6. 2015 žalobce dle § 89 odst. 1 daňového řádu k odstranění těchto pochybností.
23. Žalobce v reakci na tuto výzvu zaslal správci daně záznamní povinnost za duben 2015. S ohledem na nedostatečnost odstranění pochybností byl žalobce správcem daně dle § 89 odst. 1 daňového řádu znovu vyzván k odstranění pochybností, a to dne 15. 7. 2015.
24. Dne 27. 7. 2015 bylo správcem daně realizováno místní šetření, během kterého byla žalobcem předložena kopie dohody o ukončení nájemní smlouvy a vypořádání technického zhodnocení ze dne 20. 4. 2015. Tato dohoda v bodu 1 dále odkazuje na nájemní smlouvu ze dne 10. 12. 2014 na pronájem opravárenské dílny nacházející se na pozemkové parcele st. x, v k.ú. Valtínov, LV x; nájemní smlouvu ze dne 10. 12. 2014 na nebytové prostory využívané jako kanceláře nacházející se v budově č.p. x na pozemkové parcele st. x v k. ú. Valtínov, LV 114; nájemní smlouvu ze dne 10. 12. 2014 na garáž nacházející se na pozemkové parcele st. x, v k.ú. Valtínov LV x. Smluvní strany se dále dohodly, že pronajímatel zaplatí nájemci za náklady vynaložené nájemcem na technické zhodnocení provedené na nemovitostech, jež byly předmětem nájmu, a to konkrétně v částce 4 003 676 Kč + DPH. Předložena byla dále inventární karta dlouhodobého majetku č. x s názvem „TZ kanceláře Valtínov“ a daňové odpisy v pořizovací ceně 426 417,30 Kč a inventární karta č. 000125 s názvem „TZ kanceláře Valtínov“ a daňové odpisy v pořizovací ceně 4 003 676,32 Kč.
25. Vzhledem k tomu, že pochybnosti správce daně odstraněny nebyly, ukončil správce daně dne 20. 10. 2015 postup k odstranění pochybností dle § 90 odst. 1 daňového řádu a zahájil daňovou kontrolu před vyměřením dle § 87 odst. 1 daňového řádu na dani z přidané hodnoty v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2015 a květen 2015, a to v rozsahu přetrvávajících pochybností.
26. Dne 27. 10. 2015 byly správci daně v rámci místního šetření žalobcem předloženy kopie nájemních smluv o nájmu nebytových prostor uzavřených mezi žalobcem a spol. PAS PLUS s. r. o. dne 10. 12. 2014, jejichž předmětem je pronájem garážových prostor nacházejících se na parcele st. x, dále pronájem opravárenské dílny na st. parcele 135, nebytové prostory na st. parcele x k využívání prostor souvisejících s vedením firmy a pronájem parkovacích prostor na st. parcele x, x k parkování v souvislosti s vedením firmy. Nájem dle těchto smluv byl počítán od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015.
27. Vzhledem k tomu, že během ústního jednání konaného dne 19. 11. 2015 nebyla správci daně poskytnuta jednoznačná odpověď na dotaz, zda byly ze strany žalobce předloženy veškeré nájemní smlouvy, dohody k nim ani dohody o jejich ukončení, které byly v letech

2014 a 2015 uzavřeny mezi žalobcem a spol. PAS Natura, týkající se pronájmu bytových a nebytových prostor, byl žalobce opětovně vyzván k tomu, aby předložil dokumenty, které dosud nepředložil.

28. Dne 14. 1. 2016 během ústního jednání bylo zástupkyní žalobce správci daně sděleno, že předloženy byly všechny doklady na základě výzvy k doložení.
29. Výzvou ze dne 22. 1. 2016 byl žalobce správcem daně vyzván, aby znovu odstranil pochybnosti o oprávněnosti uplatněného odpočtu daně, aby prokázal, že zdanitelná plnění v dotčených případech skutečně přijal a že jej použil způsobem opravňujícím ho uplatnit si nárok na odpočet daně na vstupu, a aby prokázal, o jaká konkrétní technická zhodnocení se jednalo, v jakém rozsahu a za jakou cenu byla provedena.
30. Dne 28. 1. 2016 byla správci daně doručena listina „ÚČET: 04204 Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek TZ pronájem“, společnosti PAS PLUS s. r. o. za období od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2015, kde se „projektové práce statek Valtínov“ poprvé objevují až dne 27. 10. 2009 a dále v průběhu roku 2010.
31. Dne 11. 4. 2016 byl žalobce seznámen s výsledky kontrolního zjištění podle § 88 daňového řádu, jehož předmětem byla daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben a květen 2015.
32. Dne 27. 7. 2016 byla se žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole. Správce daně dospěl k závěru, že pokud žalobcem uváděná technická zhodnocení vznikla, stalo se tak za trvání jiných nájemních vztahů, než těch, které byly ukončeny dne 20. 4. 2015. Pokud spol. PAS PLUS na nemovitostech skutečně provedla nějaké zhodnocení, musely jí být tyto nemovitosti již dříve pronajaté. Aby si spol. PAS PLUS mohla tyto nemovitosti pronajmout od 1. 1. 2015, musely být dřívější nájemní vztahy ukončeny. Pokud tedy technické zhodnocení předmětných nemovitostí skutečně vzniklo, tak si plátce v roce 2015 pronajímal nemovitosti již dříve zhodnocené, a proto nemohlo již ke dni ukončení nájemního vztahu dojít k uskutečnění zdanitelného plnění – vypořádání technického zhodnocení. Žalobce tedy neprokázal, že dne 20. 4. 2015 přijal zdanitelné plnění ve výši základu daně 426 417,30 Kč, a tím neprokázal oprávněnost uplatněného odpočtu daně na vstupu. Žalobce rovněž neprokázal, že dne 20. 4. 2015 přijal zdanitelné plnění ve výši základu daně 4 003 676 Kč, a tím neprokázal oprávněnost uplatněného odpočtu daně na vstupu.
33. Správce daně dne 29. 7. 2016 vydal platební výměr na daň z přidané hodnoty č.j. 1702224/16/2205-50521-303082, kterým žalobci vyměřil nadměrný odpočet za zdaňovací období květen 2015 v celkové částce 465 141 Kč, a dále platební výměr na daň z přidané hodnoty ze dne 29. 7. 2016 č.j. 1702248/16/2205-50521-303082, kterým byl žalobci vyměřen za zdaňovací období duben 2015 nadměrný odpočet ve výši 37 066 Kč.
34. Dne 25. 8. 2016 podal žalobce proti uvedeným platebním výměrům odvolání, které bylo podáním doručeným správci daně dne 3. 11. 2016 doplněno. Z obsahu tohoto odvolání se podává, že jím žalobce brojí proti neuznání nároku na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od spol. PAS Natura, a to na základě daňového dokladu č. x za nákup technického zhodnocení kanceláře Valtínov a daňového dokladu č. x za nákup technického zhodnocení areálu Valtínov – garáže.
35. Aby se odvolací orgán mohl vyjádřit ke všem odvolacím námitkám, uložil správci daně doplnění podkladů pro rozhodnutí dle § 115 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný následně

žalobce ve smyslu § 113 odst. 2 a § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil s takto doplněnými podklady pro odvolací řízení, a to písemností ze dne 11. 4. 2018 doručenou zástupci žalobce dne 12. 4. 2018. Na toto doplnění žalobce reagoval podáním ze dne 26. 4. 2018, zaslaným žalovanému ve stanovené lhůtě.

36. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil shora konkretizované platební výměry správce daně. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl konkrétní skutečnosti zpochybňující žalobcem uplatněný nárok na odpočet. Na základě těchto skutečností bylo konstatováno, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od obchodní spol. PAS Natura. Žalobce v řízení neunesl své důkazní břemeno, které na něj bylo přeneseno správcem daně, který výzvami definoval konkrétní pochybnosti o správnosti žalobcem uplatněných odpočtů. Žalobce v řízení neprokázal jím tvrzenou délku nájemního vztahu se spol. PAS Natura, nebylo prokázáno, že předmět nájmu byl tomuto nájemci předán ve stavu způsobilém k užívání, nebylo prokázáno, že žalobce udělil spol. PAS Natura souhlas s provedením technického zhodnocení předmětů nájmu a že toto technické zhodnocení bylo realizováno pouze na předmětech nájmu. Žalobce v této souvislosti ani přes opakované výzvy správce daně nepředložil evidenci obchodního majetku a deklarované technické zhodnocení neuvedl na řádku č. 47 daňového přiznání za dotčená zdaňovací období. Žalobcem předložená dohoda o vypořádání technického zhodnocení byla žalovaným zpochybněna.
37. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). O věci rozhodl bez jednání za splnění podmínek § 51 odst. 1 s. ř. s.
38. Žaloba není důvodná.
39. Předmětem projednávané věci je přezkum rozhodnutí žalovaného v části, kterým byl potvrzen platební výměr, jímž byl žalobci doměřen odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od obchodní spol. PAS Natura (dříve PAS PLUS), na základě daňového dokladu č. 160315 (č. FP150090) za nákup technického zhodnocení kanceláře Valtínov a daňového dokladu č. 220415 (č. FP 150144) za nákup technického zhodnocení areálu Vlatínov – garáže.
40. Podstatná je otázka, zda žalobce oprávněně uplatnil nárok na odpočet daně dle § 72 odst. 1 zákona o DPH, případně dle § 72 odst. 5 téhož zákona za vypořádání technického zhodnocení ve smyslu přijetí služby dle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH.
41. Žalobou je v první řadě namítáno, že žalovaný v napadeném rozhodnutí učinil nová zjištění, s nimiž žalobce nebyl obeznámen a neměl možnost se k nim vyjádřit. Konkrétně bylo zmíněno, že žalovaný oproti správci daně nezpochybnil provedení všech prací, ale zpochybnil pouze fakt, že všechny práce byly provedeny na pronajatých prostorách. Žalovaný dále dle žalobce učinil nové zjištění o tom, že žalobce neprokázal existenci smluvního vztahu od roku 2001, resp. od roku 2008 a dále, že neexistovala dohoda o vypořádání účelně vynaložených nákladů na technické zhodnocení. Dále žalovaný nově uváděl, že žalobce nepředložil správci daně evidenci obchodního majetku a že mu nepředložil souhlas pronajímatele s provedením předmětných prací, který měl udělit spol. PAS Natura.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

42. Z obsahu spisu tak, jak byl popsán shora, soud zjistil, že dokazování bylo s ohledem na obsah odvolacích námitek doplňováno též v řízení odvolacím. Se skutečnostmi zjištěnými v rámci tohoto odvolacího řízení byl žalobce seznámen písemností ze dne 11. 4. 2018 založenou pod č. 5 ve spisu vedeného žalovaným v rámci odvolacího řízení.
43. Žalobcem uváděné zjištění žalovaného v podobě rozsahu prací provedených na nemovitostech žalobce nelze považovat za nové zjištění, které by plynulo až z napadeného rozhodnutí. Ze závěrů doplněného dokazování v odvolacím řízení, které jsou obsaženy v písemnosti ze dne 11. 4. 2018, vyplývá, že žalovaný vyjádřil pochybnosti ohledně rozsahu provedených prací na nemovitostech ve vlastnictví žalobce. Dokazováním provedeným v odvolacím řízení pak žalovaný zjistil, že práce provedené za účelem „zprovoznění“ jednotlivých prostor v nemovitostech, byly provedeny nejenom v těch prostorech, které měly sloužit k pronájmu spol. PAS Natura. Toto vyplývá zejména z dokladů předložených spol. TESERA, spol. LD OKNA, spol. KERATEX, Truhlářství M. Š. a M. V. Všechny takto předložené doklady svědčí o tom, že práce provedené těmito subjekty pro žalobce, které byly žalobci spol. PAS Natura vyúčtovány jako technické zhodnocení uvedené společnosti pronajatých prostor, nebyly provedeny pouze na těchto pronajatých prostorech, nýbrž i na dalších prostorech, které žalobce užíval jako fyzická osoba. Rozsah technického zhodnocení pronajatých prostor tak nebyl žalobcem prokázán.
44. Za novou skutečnost, objevující se až v napadeném rozhodnutí, nelze rovněž považovat závěry žalovaného o tom, že žalobce neprokázal existenci smluvního vztahu od roku 2001, resp. od roku 2008. Na tuto skutečnost upozorňoval již správce daně ve zprávě o daňové kontrole, kde relevantním způsobem zpochybnil existenci parcely č. st. x v roce 2009, na které se měla nacházet žalobcem pronajímaná garáž. Z důvodu neexistence této garáže, která byla zkolaudována až 23. 6. 2014, nemohlo dojít k parkování automobilů v této garáži nájemcem, a nemohlo dojít ani k jejímu technickému zhodnocení (daňový doklad č. 200912 – elektroinstalační práce).
45. Žalobce dále uvedl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí prezentoval novou skutečnost v podobě neexistence dohody o vypořádání účelně vynaložených nákladů na technické zhodnocení. K tomu je třeba uvést, že ke zpochybnění věrohodnosti dohody, tedy nikoliv existence, došlo již v řízení před správcem daně, který uvedl, že dohoda o ukončení nájemních smluv a vypořádání technického zhodnocení se dle jejího obsahu měla týkat všech prostor určených pronájmu, tedy jak garáže, tak kanceláří a opravárenské dílny. Dle tvrzení žalobce v průběhu daňového řízení se však tato dohoda měla týkat pouze zhodnocení garáže, když k vypořádání kanceláří mělo dojít již dne 16. 3. 2015. K vypořádání opravárenské dílny se žalobce nijak nevyjádřil. Správce daně rovněž zpochybnil obsah předmětné dohody, když uvedl, že dle uvedené dohody by spol. PAS Natura fakturovala žalobci dvakrát za stejné plnění (technické zhodnocení kanceláří). V kontextu celého doplnění odvolacího řízení, které bylo shrnuto v písemnosti ze dne 11. 4. 2018, vyplývá, že žalovaný zpochybnil nikoliv existenci dohody vypořádání účelně vynaložených nákladů na technické zhodnocení, nýbrž její věrohodnost, zejména ve vztahu k jejím obsahovým náležitostem a k datu jejího vzniku.

46. Přisvědčit nelze ani tvrzení žalobce, dle něhož závěry žalovaného o tom, že žalobce v průběhu daňového řízení nepředložil evidenci obchodního majetku a souhlas pronajímatele s provedením předmětných prací, který měl udělit spol. PAS Natura, byly v napadeném rozhodnutí novými skutečnostmi, k nimž se žalobce neměl možnost vyjádřit. Správce daně od počátku daňové kontroly požadoval po žalobci předložení úplné evidence obchodního majetku žalobce (např. výzva k odstranění pochybností ze dne 12. 6. 2015 a 15. 7. 2015) Žalobce však úplnou evidenci nikdy nepředložil. Závěry napadeného rozhodnutí o tom, že tato evidence nikdy žalobcem předložena nebyla, jsou toliko logickým vyústěním toho, že žalobce i přes výzvy správce daně tuto evidenci majetku nikdy nepředložil. Stejně tak v případě souhlasu pronajímatele s provedením předmětných prací, nutnost existence tohoto souhlasu vyplývá přímo ze zákona (viz § 667 zákona č. 40/1964 Sb. a § 2220 zákona č. 89/2012 Sb.), proto závěry žalovaného stran absence tohoto dokumentu jsou pouze logickým důsledkem toho, že žalobce žádný takový souhlas nepředložil, ač jím byl povinen ze zákona disponovat. Absence evidence obchodního majetku a souhlasu pronajímatele s provedením předmětných prací na pronajatých nemovitostech tudíž nepředstavují žádné novum, nýbrž se jedná pouze o závěry plynoucí ze skutkového stavu věci tak, jak byl zjištěn na základě daňové kontroly.
47. Žalobou je dále namítáno, že se žalovaný nijak nevypořádal s tím, že k ukončení jednotlivých nájmu nedošlo, neboť smlouvy na sebe navazovaly. Ani s touto námitkou se soud neztotožnil, z napadeného rozhodnutí vyplývá, že rozhodným okamžikem, ke kterému dochází k uskutečnění zdanitelného plnění, je okamžik ukončení nájemního vztahu. Žalovaný dále k žalobcem tvrzenému nepřetržitému pronájmu od roku 2001 uvedl, že tento nepřetržitý nájem nelze považovat za prokázaný, neboť žalobce k tomuto tvrzení nepředložil žádný důkazní prostředek.
48. Z uvedeného je zřejmé, že žalovaný se ztotožnil se závěry prvostupňového orgánu. V této souvislosti krajský soud připomíná, že řízení před oběma správními orgány z hlediska soudního přezkumu tvoří jeden celek (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003 - 56, rozsudek ze dne 28. 12. 2007, č. j. 4 As 48/2007 - 80, či rozsudek ze dne 26. 3. 2008, č. j. 9 As 64/2007 - 98). (všechna poukazovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz)
49. Otázka okamžiku, kdy mělo k vypořádání technického zhodnocení nemovitostí dojít navíc, není s ohledem na žalobcem neprokázanou oprávněnost odpočtů, o které bude pojednáno níže, podstatná.
50. Pokud žalobce uvádí, že je v dané věci nutné vycházet z Dohody o ukončení nájemních smluv a vypořádání technického zhodnocení, pak je nutno konstatovat, že tato dohoda byla žalovaným na základě způsobilých důvodů zpochybněna. V této souvislosti je nutné poukázat také na to, že žalobce v průběhu řízení opakovaně měnil svá tvrzení stran toho, k jakému předmětu nájmu se tato dohoda měla vztahovat. V daňovém řízení žalobce nejprve uváděl, že se měla týkat pouze garáže, v projednávané žalobě však již tvrdí, že se měla týkat všech předmětů nájmu. Žalobce však za účelem prokázání reálné existence předmětu zhodnocení nepředložil žalovanému ani správci daně evidenci obchodního majetku, žádnou hodnotu majetku neuvedl ani v konkrétním řádku daňového přiznání a doložen nebyl ani souhlas žalobce udělený nájemci pro účely provedení dotčených změn.

Z žalobcem předložených dokladů vystavených dodavateli jednotlivých prací vyplývá, že z nich absolutně není zřejmý rozsah zhodnocení, který by se měl týkat přímo nemovitostí, jež byly žalobcem pronajímány. V řízení navíc bylo prokázáno, že některé části pronajatých nemovitostí nebyly ani v době pronájmu způsobilé k užívání, ač se z nájemních smluv podává opak. Dohoda o vypořádání technického zhodnocení tudíž není relevantním důkazním prostředkem, který by byl sto osvědčit správnost žalobcem uplatněných odpočtů.

51. Žalobcem předložené smlouvy a další dokumenty, které měly technické zhodnocení prokázat, nejsou relevantními důkazními prostředky osvědčujícími skutečnou realizaci technického zhodnocení všech tří pronajímaných částí nemovitosti (garáží, kanceláře a opravárenské dílny). Relevantnost těchto prostředků byla v daňovém řízení vyvrácena, když poukázat lze zejména na doplnění odvolacího řízení, v rámci něhož byl zpochybněn rozsah prací realizovaných na všech nemovitostech žalobce, ze kterého nelze seznat, které práce byly provedeny na nemovitostech pronajímaných. Rovněž není zřejmé, zda k tomuto zhodnocení došlo v souvislosti s ekonomickou činností žalobce, který navíc v přiznání k dani z nemovitých věcí uváděl nulovou výměru plochy sloužící k podnikání.
52. K existenci garáže lze odkázat na posudek Ing. S. V., který byl pořízen v rámci doplnění odvolacího řízení. Z tohoto posudku ke stanovení předpokládané tržní hodnoty se podává, že garáž byla postavena v roce 2014, v roce 2009 tudíž těžko mohla být způsobilým předmětem pronájmu.
53. Ztotožnit se nelze ani s žalobcem tvrzenou nedostatečností zjištění, které provedly daňové orgány. Krajský soud považuje za neúčelné doslovně přepisovat závěry žalovaného učiněné ohledně jednotlivých prací na nemovitostech žalobce, pro poukazuje zejména na doplnění odvolacího řízení, ale i na body 39, 40 a 48 napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný zcela konkrétně vyjádřil k informacím poskytnutým žalobcem deklarovanými dodavateli prací. Žalobce v řízení neprokázal, že by jím uváděné stavební práce byly provedeny pouze na předmětech pronájmu, ačkoliv jej v tomto směru tížilo důkazní břemeno, které nemohl přenášet na správce daně s odkazem na jeho vyhledávací povinnost.
54. Vzhledem k tomu, že nebyly splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, neboť žalobce neprokázal, že ke zhodnocení jím pronajímaných nemovitostí došlo v době jejich nájmu a že k technickému zhodnocení došlo v souvislosti s jeho ekonomickou činností, nemohlo být daňovými orgány přistoupeno k uznání odpočtu daně v poměrné výši dle § 72 odst. 6 zákona o DPH.
55. V projednávané věci nedošlo ani k porušení zásady legitimního očekávání, neboť ve skutkově obdobném případě postupoval správce daně rozdílně. U nájemce žalobce v minulosti proběhla daňová kontrola na všech daních za zdaňovací období roku 2010 a 2011, kde byly kontrolovány veškeré skutečnosti, a nárok na odpočet daně u dotčených prací u této společnosti vyloučen nebyl.
56. K tomu lze odkázat na žalovaným přiléhavě uváděné rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2013 č.j. 9 Afs 34/2012 – 40 (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz) , němž tento soud uvedl, že: „[...] stanovení daňové

povinnosti jedné ze stran závazkového vztahu přímo nedeterminuje daňovou povinnost druhé smluvní strany k téže dani. Nejedná se o předběžnou otázku ve smyslu § 28 zákona o správě daní, tedy o skutečnost, ze které musí být při skutkovém hodnocení bezpodmínečně vycházeno. Nelze tedy a priori vyloučit, aby tytéž skutkové okolnosti, které místně příslušný správce daně hodnotil při rozhodování v daňové věci společnosti VUMAR, byly předmětem hodnocení jiného správce daně v nyní posuzované věci. Důkazní situace jednotlivých daňových subjektů může být z nejrůznějších důvodů různá, a to i v případě totožné dodávky, prokazuje-li její realizaci v jednom daňovém řízení dodavatel a v druhém daňovém řízení odběratel. Závěr o neprokázání realizace dodávky v řízení vedeném u odběratele tak nevylučuje, že na základě důkazní situace v řízení s dodavatelem bude realizace téže dodávky prokázána. Obecně je možno konstatovat, že neunes-li jeden subjekt ve svém řízení důkazní břemeno, které jej tíží, a neprokáže tak konkrétní skutečnost, nelze vyloučit, aby v samostatném řízení vůči jinému subjektu tatáž skutečnost prokázána byla (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, č. j. 8 Afs 105/2005 – 59). Daňová řízení ve věci stěžovatelky je tak nutno posuzovat jako samostatná daňová řízení, v nichž každý subjekt prokazuje skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván, přičemž každý správce daně stanovuje daňovou povinnost nezávisle na výsledcích daňového řízení provedeného u jiného subjektu.“

57. Krajskému soudu nepřísluší hodnotit důvody, pro které místně příslušný správce daně nevyloučil nárok nájemce žalobce na odpočet dotčených prací. Soud bral v potaz pouze to, zda žalobce unesl důkazní břemeno ve vztahu k jím uplatněným odpočtům. Ve věci nyní projednávané má soud za prokázané, že žalobce nevyvrátil pochybnosti správce daně a neprokázal, že spol. PAS Natura fakticky pronajímal všechny jím uváděné nemovitosti, že tyto předměty nájmu byly způsobilé k užívání, že byl žalobcem udělen souhlas k realizaci technického zhodnocení a že toto zhodnocení bylo realizováno pouze na předmětech nájmu v souvislosti s ekonomickou činností žalobce.
58. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení žalobních námitek dospěl k závěru, že tyto nejsou důvodné, a proto žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
59. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Krajský soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se žalovanému náhrada nákladů nepřiznává.

Poučení:

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

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

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

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

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

22. ledna 2019 České Budějovice

JUDr. Tereza Kučerová v. r.
Předsedkyně senátu