



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobce: **V.B.**, bytem ...
zastoupen JUDr. Karlem Palečkem, advokátem, se sídlem
Zbrojnická 229/1, Plzeň

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 4. 2017, č. j. 17789/17/5300-21443-711868

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

- 1. Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „*správce daně*“) rozhodnutím – dodatečným platebním výměrem na daň z přidané hodnoty – ze dne 16. 6. 2016, č. j. 684303/16/1250447/16/2301-52524-402762 (dále jen „*dodatečný platební výměr*“), doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2012 ve výši 26.568 Kč a současně

rozhodl o povinnosti žalobce uhradit penále z doměřené daně ve výši 5.313 Kč.

2. Žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 4. 2017, č. j. 17789/17/5300-21443-711868 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), zamítl odvolání žalobce a dodatečný platební výměr potvrdil.
3. Žalobou ze dne 13. 6. 2017, Krajskému soudu v Plzni (dále jen „*soud*“) doručenou téhož dne, se žalobce domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí.

II.

Žaloba

4. Žalobce úvodem žaloby uvedl, že v souvislosti se svou podnikatelskou činností pronajímá nemovité věci v budově na adrese ..., jejíž je výlučným vlastníkem, a kdy tato budova je zařazena do žalobcova obchodního majetku. Součástí budovy je pak též klimatizace, která byla součástí kupní ceny, když žalobce tuto budovu nabýval do svého vlastnictví. Tato budova nebyla a není rozdělena na bytové jednotky, nýbrž je evidována jako stavba, tj. jedna věc. V předmětném období byla pořízena a provozována jako jeden celek, jež byla pronajímána několika různým subjektům, a to plátcům i neplátcům daně z přidané hodnoty. V popsané budově vyvstala potřeba provést opravu klimatizace, která spočívala v její částečné výměně v jejích některých prostorách. Tuto zakázku prováděla společnost M – luft s.r.o., IČO: 271 92 881, se sídlem Praha 5 – Lipence, Na Lhotkách 418, PSČ 155 31. Následně byl žalobci společností vystaven daňový doklad č. 41120100 ze 14. 9. 2012, který zněl na částku 442 800 Kč bez daně z přidané hodnoty (dále jen „*daňový doklad*“). Předmětná klimatizace je pak nedílnou součástí budovy jakožto celku, neboť je umístěna do stropu příslušného podlaží (stropní kazetové klimatizační jednotky) a v rámci budovy je též vedena vzduchotechnika. Žalobce proto v souladu s ustanovením § 92e zákona o dani z přidané hodnoty na výstupu přiznal 20 % daň z přidané hodnoty ve výši 88 560 Kč, a to ze základu daně ve výši 442 800 Kč. Dále pak z tohoto základu uplatnil odpočet daně ve výši 88 560 Kč, respektive v krácené výši po provedeném vypořádání daně (prostory, kde byla provedena výměna klimatizace, byly užívány jako nájemci jak plátcí, tak neplátcí daně z přidané hodnoty) v částce ve výši 26 568 Kč.
5. Dne 22. 10. 2015 byla u žalobce jakožto daňového subjektu zahájena správcem daně kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců září až prosinec roku 2012, č. j. 1668546/15/2301-62563-400406. V souvislosti s touto kontrolou správce daně zaslal žalobci výzvu č. j. 1858922/15/2301-62563-400406 ze dne 18. 12. 2015 za účelem prokázání splnění podmínek pro uplatnění odpočtu daně dle ustanovení § 72 zákona o dani z přidané hodnoty u přijatého plnění týkající se shora uvedeného daňového dokladu. Správce daně ve výzvě uvedl, že z dokladů předložených žalobcem jakožto daňovým subjektem, konkrétně pak z daňového dokladu společnosti M – luft s.r.o., nebylo zřejmé použití přijatého zdanitelného plnění v souvislosti s ekonomickou činností žalobce pro účely uskutečňování zdanitelných plnění s nárokem na odpočet daně. Na základě této výzvy podal žalobce své vyjádření, ve kterém odkázal na platnou právní úpravu týkající se režimu přenesené daňové povinnosti a na stanovisko Generálního finančního ředitelství uvedené v Zápisu z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců České republiky ze dne 4. 4. 2012, jež se mimo jiné zabýval problematikou „Vymezení stavebních prací a montážních prací při opravách a údržbě zařízení pevně připojených k budově“. Správce daně však i přes tato tvrzení v protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 13. 6. 2016, č. j. 1231207/16/2301-62563-400406, uvedl, že předmětná klimatizace není ani částečně používána v rámci ekonomických činností daňového subjektu pro účely

uskutečňování zdanitelných plnění poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Vycházel údajně z místního šetření provedeného na adrese budovy, které se konalo dne 19. 5. 2016. Následně vydal shora uvedený dodatečný platební výměr ze dne 16. 6. 2016, č. j. 1250447/16/2301-52524-402762, na jehož základě doměřil žalobci daň z přidané hodnoty ve výši 26 568 Kč. Proti platebnímu výměru podal žalobce dne 20. 7. 2016 odvolání. Žalovaný odvolání žalobce svým rozhodnutím ze dne 13. 4. 2017, č. j. 17789/17/5300-21443-711868, zamítl a potvrdil rozhodnutí správce daně. Ve svém odůvodnění uvedl, že žalobce neprokázal opodstatněnost jím uplatněného nároku na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění, neboť svá tvrzení nepodpořil žádnými důkazními prostředky a tedy neunesl důkazní břemeno.

6. S takovýmto závěrem žalovaného však žalobce nesouhlasí. Jak již žalobce uváděl ve svých předchozích vyjádřeních, budova, které je výlučný vlastníkem, je provozována jako celek, a to včetně předmětné klimatizace tak, jak byla v minulosti kolaudována. V takovém případě pak nepochybně má právo na provedení odpočtu daně z přidané hodnoty, pokud provede opravu součásti takové budovy. Žalobce v této souvislosti poukazuje na 6. Směrnici Evropské unie týkající se daně z přidané hodnoty v Evropské unii, konkrétně pak na Novelu Prováděcího nařízení Evropské Rady č. 282/2011 (dále jen „Novela“), která je přímo závazná. Z jejího čl. 13b mimo jiné vyplývá, že „za nemovitost se považuje také každý prvek, který byl nainstalován a tvoří nedílnou součást budovy nebo stavby, bez něhož by budova nebo stavby byla neúplná (dveře, okna, schodiště, výtahy apod.) Za nemovitost se dále považuje každý prvek, zařízení nebo stroj trvale nainstalovaný v budově nebo stavbě, které nelze přemístit bez zničení nebo změny budovy nebo stavby.“
7. Vzhledem ke skutečnosti, že v souvislosti s nutnou opravou klimatizace byly též opravovány rozvody předmětné klimatizace v budově, jež jsou dle tohoto nařízení Rady nepochybně součástí budovy a tedy budovou (nemovitostí) samotnou, má žalobce nadále za to, že odpočet daně z přidané hodnoty v krácené výši provedl v souladu se zněním platných právních předpisů. Z citovaného ustanovení Nařízení Rady Evropské unie vyplývá, že jestliže by byla část klimatizační jednotky odmontována, pak by tato skutečnost vedla ke změně stavby, tj. budovy jako takové, neboť její část by přestala být klimatizována, tedy by znehodnotila jak svou funkci, tak budovu jako celek. O skutečnosti, že klimatizace je součástí budovy pak nemůže být pochyb a nepřímě toto vyplývá ze samotného místního šetření konaného dne 19. 5. 2016. Zde správce daně výslovně uvedl, že „se v obou pronajatých prostorech v každém nachází dvě stropní kazetové klimatizační jednotky. V obou klubech bylo viditelné na několika místech rovněž vyústění vzduchotechniky“.
8. Žalobce dále poukazuje na ustanovení § 5 odst. 1 daňového řádu, ve kterém je stanoveno, že správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy. Zákonem se pro účely tohoto zákona rozumí též mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu. V souvislosti s tímto ustanovením lze mít důvodně za to, že žalovaný, tj. správce daně, v této věci nepostupoval v souladu s citovaným ustanovením, když zcela nerespektoval Novelu a zní vyplývající skutečnosti, jakožto nařízení Evropské unie, jež je pro členské státy přímo závazné a aplikovatelné, neboť se jedná o primární právo Evropské unie.
9. Dále, dle již shora uvedeného Zápisu z jednání Komory daňových poradců České republiky ze dne 4. 4. 2012 v části týkající se Vymezení stavebních a montážních prací při opravách a údržbě zařízení pevně připojeného k budově, č. 366/06.04.12, vyplývá, že

zařízením pevně připojeným ke stavbě se rozumí jakékoli zařízení včetně strojního vybavení, které je k budově připevněno tím, že bylo pevně připojeno na rozvody vzduchotechniky. Též shora uvedený Koordinační výbor se věnoval i samotnému vymezení stavebních prací v Klasifikaci produkce, konkrétně klasifikace NACE, jež se používá pro klasifikaci jednotlivých ekonomických činností, a ve které je uvedeno, že „do tohoto oddílu se také zařídí jakékoli instalační práce, díky kterým lze zajistit funkčnost stavby. Patří sem instalace plynu, vodovodů, odpadů, systémů vytápění, větrání a klimatizace,atd.“ Koordinační výbor se dále zabýval otázkou samotné instalace zařízení, kdy v oddílu klasifikace NACE, jež zahrnuje odbornou instalaci strojů, kdy instalace zařízení, která tvoří nedílnou součást budovy, např. mimo jiné instalace klimatizačního systému, je klasifikována ve stavebnictví.

10. Závěrečným stanoviskem Generálního finančního ředitelství v této věci pak bylo shledáno, že „veškeré příslušné opravy a údržba zařízení pevně připojeného ke stavbě, představující svým charakterem stavební a montážní práce, uvedené jako takové v kódech 41 až 43, musí být považovány za stavební a montážní práce, na které se vztahuje ustanovení § 92e zákona o dani z přidané hodnoty, jestliže daná oprava či údržba není explicitně uvedena v jiných kódech CZ CPA.“
11. Žalobce má za to, že na základě shora uvedených skutečností a závěrů postupoval v předmětné věci správně a v souladu se všemi platnými právními předpisy k tomuto se vztahujícími. Na odpočet daně má nárok založený jak primárním evropským právem, tak ustanovením § 92e zákona o dani z přidané hodnoty. Lze jej proto odmítnout jen ze závažných důvodů. Žalobce považuje rozhodnutí správce daně a zejména žalovaného za nedostatečně odůvodněná, kdy jejich závěry jsou založeny na vnitřně rozporných úvahách, které jsou nadto v příkrém rozporu s jejich vlastními zjištěními. Dochází pak ke svévolnému a bezdůvodnému přenášení důkazního břemene z daňového orgánu na žalobce. Navíc považuje rozhodnutí správce daně a žalovaného učiněná na základě provedené kontroly za zcela nedostatečná a nezákonná. Žalovaný ve svém rozhodnutí o odvolání ze dne 13. 4. 2017 uvedl, že při místním šetření provedeným správcem daně dne 19. 5. 2016 na stránce jedné, že v prostorách se nacházejí stropní kazetové jednotky. Žalobce považuje za logické, že nemohou být na stropě umístěny jinak, než jako pevná součást stropu, a tedy budovy. Na stránce druhé pak údajně správce daně nebyl s to ověřit venkovní část klimatizačních jednotek. Správce daně však již neuvádí, na základě jaké překážky nebylo možné tuto skutečnost ověřit. Zároveň však stejný správce daně viděl vyústění vzduchotechniky v několika místech předmětných prostor. Jako nejdůležitější se pak žalobci jeví, že správce daně neuvádí podstatnou věc – zda jsou klimatizační jednotky funkční či nefunkční. Z tohoto by bylo lze dovodit, zda je či není využívána v rámci ekonomické činnosti žalobce. Žalobce z této skutečnosti dovozuje, že správcem daně nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav ve věci. Dále pak namítá, že i ty důkazy, které byly v rámci řízení provedeny, zjevně svědčí v jeho prospěch. Žalovaný (a potažmo správce daně) proto podle jeho přesvědčení porušil ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu, ve kterém je stanoveno, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
12. Navíc lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013-79, ve kterém je konstatováno, že „i přes zákonné restrikce týkající se formalit ... odpočet daně základním právem plátce daně, které plyne ze samotné podstaty systému

DPH; lze jej proto odmítnout jen ze závažných důvodů, nikoli z důvodů formalit...“. Z výše uvedeného ustanovení daňového řádu, správcem daně předestřených a zjištěných skutečností a judikatury lze mít důvodně za to, že správce daně (i s ohledem na průběh místního šetření) dostatečně nezjistil skutkový stav v této věci, resp. ze zjištěného skutkového stavu dovodil nesprávné právní závěry. Neopatřil si veškeré potřebné důkazy pro řádné a správné posouzení ve věci (doměření daně), byť tak učinit měl a mohl. Tato skutečnost však činí z jeho závěrů závěry nesprávné. Žalobce je totiž přesvědčen, že předložil veškeré podklady, ze kterých je patrné, že klimatizační jednotka je součástí budovy, protože je s ní pevně spojená. Tudíž mu vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Jiný závěr by považoval za rozporný s objektivní realitou a též (což je podstatnější) se skutkovými zjištěními – zejména předloženým daňovým dokladem a skutečnostmi zjištěnými při místním šetření.

13. Žalovaný pak uvádí, že žalobce neunesl důkazní břemeno. Tomuto závěru však žalobce nerozumí. Správce daně při místní šetření musel svými smysly vnímat, jak je klimatizační jednotka umístěna, a měl-li by pochyby o její funkčnosti nebo pevném spojení s budovou, mohl v jeho rámci učinit další zjištění (její zapojení jako ověření funkčnosti, nalezení venkovních vývodů atp.). Místní šetření totiž nijak nezpochybnilo podstatné okolnosti, na kterých byl žalobcem odpočet daně proveden.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

14. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě - po shrnutí dosavadního průběhu věci a žalobní argumentace - uvedl, že předmětem sporu v daném případě je, zda žalobce unesl své důkazní břemeno a prokázal naplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 72 odst. 1 ZDPH ve spojení s § 76 odst. 1 ZDPH. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje žalobce všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. V prvotní fázi unese žalobce toto břemeno důkazní předložením daňových dokladů, které mají zákonem stanovené náležitosti. Pokud však správci daně vzniknou pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených dokladů, a tyto kvalifikovaně vyjádří, dochází k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce, který je potom povinen prokázat oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty předložením jiných důkazních prostředků. Žalovaný je přesvědčen, že ve výzvě ze dne 17. 12. 2015, č. j. 1858922/15/2301-62563-400406 velmi podrobně vyjádřil, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby, čímž došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č.j. 1 Afs 21/2013-66 a č.j. 1 Afs 19/2013-57).
15. Žalobce však neprokázal, že přijaté zdanitelné plnění (výměna klimatizace) slouží nejen pro plnění (nájem nebytových prostor) osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (§ 51 ZDPH), ale rovněž pro plnění, u nichž si žalobce na výstupu uplatňoval daň z přidané hodnoty (nájem nebytových prostor společností Plzeňské služby - správa nemovitostí s.r.o. ve 2. nadzemním podlaží). Správce daně i žalovaný po zhodnocení všech důkazních prostředků dospěli k závěru, že vyměněná klimatizace slouží výhradně k užívání té části budovy, která je užívána za účelem poskytování osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně. Klimatizace totiž byla vyměněna pouze v přízemí budovy (kde je provozován klub La Cubanita) a v prvním nadzemním podlaží (kde je

provozován klub ROBAMAN), přičemž tyto prostory jsou pronajímány bez uplatnění daně na výstupu. Dne 19. 5. 2016 (viz protokol č. j. 1120732/16/2301-62563-400406) bylo provedeno místní šetření v prostorách obou klubů, přičemž bylo zjištěno, že v každém klubu se nachází dvě stropní kazetové klimatizační jednotky a na několika místech je rovněž viditelné vyústění vzduchotechniky. Z provedeného místního šetření jednoznačně vyplývá, že klimatizace obsluhuje pouze prostory klubů La Cubanita a ROBAMAN, které jsou pronajímány bez uplatnění daně na výstupu žalobcem. Vyměněná klimatizace neobsluhuje společné prostory v budově (chodby, schodiště), ani prostory, které jsou pronajímány s uplatněním daně na výstupu. Tento závěr zcela koresponduje s fakturou vystavenou poskytovatelem zdanitelného plnění, společností M-luft s.r.o., z níž vyplývá, že byla vyměněna dvě zařízení klimatizace, z toho každé se skládá ze dvou vnitřních a dvou vnějších jednotek. Žalovaný pro úplnost uvádí, že skutečnost, že se správci daně nepodařilo ověřit venkovní část klimatizačních jednotek, neměla pro žalobce žádné negativní důsledky (nevedla ke zpochybnění toho, že žalobci skutečně bylo poskytnuto zdanitelné plnění – výměna klimatizace ve shora uvedených prostorách), nelze ji tak přičítat k tíži správci daně. Žalovaný též sděluje, že pro posouzení oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je zcela irrelevantní, zda je klimatizace funkční, či nikoliv, proto správce daně její funkčnost neověřoval. Žalovaný v podrobnostech odkazuje na body [27] a [28] napadeného rozhodnutí.

16. Žalovaný dále konstatuje, že je zcela irrelevantní, zda je budova rozdělena na jednotlivé jednotky, či nikoliv. Místním šetřením bylo jednoznačně ověřeno, že se v budově nenachází centrální klimatizace, která by obsluhovala všechny pronajímané prostory, včetně společných prostor, nýbrž že se v budově nachází více klimatizačních jednotek, které obsluhují pouze prostory klubů La Cubanita a ROBAMAN. Vzhledem k tomu, že vyměněná klimatizace je používána výhradně v těch prostorách, které jsou pronajímány bez uplatnění daně na výstupu (tj. jedná se o plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně), nelze uznat žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, neboť nejsou splněny podmínky § 72 a § 76 ZDPH. Žalobce tak neunesl své důkazní břemeno, když neprokázal, že přijaté plnění použil (alespoň zčásti) v rámci své ekonomické činnosti pro uskutečňování zdanitelných plnění (v podrobnostech viz body [32] a [34] napadeného rozhodnutí).
17. Žalovaný dále uvádí, že žalobce na jedné straně argumentuje tím, že klimatizace je součástí nemovité věci (stavby), ale na druhé straně odkazuje na čl. 13b nařízení, z něhož dovozuje, že klimatizace je samostatnou nemovitou věcí. Tvzení žalobce jsou tak vnitřně rozporná. Žalovaný k tomu sděluje, že správce daně ani žalovaný v průběhu daňového řízení nerozporovali, že klimatizace je součástí stavby (a nikoliv samostatnou movitou věcí), což je výslovně uvedeno v bodě [30] napadeného rozhodnutí. Odkaz na čl. 13b nařízení považuje žalovaný za nedůvodný, neboť jak již bylo uvedeno výše, předmětem sporu je otázka, zda žalobce prokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty v krácené výši, tj. zda unesl důkazní břemeno dle § 72 a § 76 ZDPH, nikoliv zda je klimatizace samostatnou věcí ve smyslu práva nebo součástí nemovité věci. Žalobce v žalobě dále sděluje, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu (s blíže nespecifikovaným) metodickým pokynem Generálního finančního ředitelství. Žalovaný k tomu sděluje, že žalobce v odvolání navrhoval podpůrně využít metodickou pomůcku Generálního finančního ředitelství - I. Nejčastější dotazy k uplatňování DPH ve výstavbě po 1. 1. 2008, lze tedy zřejmě dovodit, že žalobce má za to, že žalovaný postupoval v rozporu s touto metodickou pomůckou. Žalovaný předně odkazuje na bod [31]

napadeného rozhodnutí, kde již vysvětlil, že předmětná metodická pomůcka se vztahovala k jinému zákonnému ustanovení (§ 48 ZDPH účinného v rozhodné době) a řešila jinou situaci, její aplikace proto v daném případě nepřicházela v úvahu, a to ani podpůrně. Institut snížené sazby daně z přidané hodnoty dle § 48 ZDPH nelze spojovat s problematikou prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle §72 a §76 ZDPH.

18. Co se týče tvrzeného porušení § 92e ZDPH, tak tento se vztahuje k režimu přenesení daňové povinnosti, tzv. reverse charge. Princip režimu přenesení daňové povinnosti spočívá v tom, že povinnost přiznat a zaplatit daň z přidané hodnoty má příjemce zdanitelného plnění (na rozdíl od běžného mechanismu uplatňování daně z přidané hodnoty, kdy má povinnost přiznat a zaplatit daň z přidané hodnoty za uskutečněné zdanitelné plnění poskytovatel tohoto plnění). Poskytovatel zdanitelného plnění má povinnost vystavit daňový doklad se všemi náležitostmi, s výjimkou výše daně. Namísto výše daně uvede poskytovatel zdanitelného plnění sdělení, že výši daně je povinen doplnit a přiznat příjemce zdanitelného plnění. Příjemce zdanitelného plnění, které podléhá režimu přenesení daňové povinnosti, je potom oprávněn k odpočtu daně na vstupu z takto přijatého zdanitelného plnění. Žalovaný však zdůrazňuje, že oprávnění uplatnit si nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v režimu přenesení daňové povinnosti nevyplývá z § 92e ZDPH, jak tvrdí žalobce v bodě 24 žaloby, a dále, že aplikace režimu reverse charge neznámá, že je příjemci zdanitelného plnění automaticky přiznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v režimu přenesení daňové povinnosti se řídí obecnými podmínkami § 72 a násl. ZDPH. V daném případě však žalobce neprokázal, že přijaté plnění (výměna klimatizace) sloužilo nejen pro plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně, ale rovněž pro plnění, u nichž si žalobce uplatňoval na výstupu daň. Žalobce tedy neunesl důkazní břemeno dle § 72 a § 76 ZDPH a nárok na odpočet daně z přidané hodnoty mu nenáleží.
19. Na závěr žalovaný uvádí, že při vydání napadeného rozhodnutí postupoval v souladu se zákony a jinými právními předpisy, a rovněž reflektoval ustálenou soudní judikaturu (především Nejvyššího správního soudu) týkající se důkazního břemene v daňovém nalézacím řízení. Žalovaný je rovněž přesvědčen, že skutkový stav a okolnosti rozhodné pro posouzení naplnění podmínek § 72 a § 76 ZDPH byly správcem daně zjištěny dostatečně. Při hodnocení důkazních prostředků postupovali správce daně i žalovaný v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Pro úplnost lze poukázat na to, že žalobce ani konkrétně neuvádí, v čem spočívá nesprávné hodnocení důkazů žalovaným.

IV.

Replika žalobce

20. Žalobce úvodem repliky odcitoval ustanovení občanského zákoníku. Podle ustanovení § 505 občanského zákoníku součástí věci je vše, co k ní podle její povahy náleží a co nemůže být od věci odděleno, aniž se tím věc znehodnotí. Podle ustanovení § 506 odst. 1 občanského zákoníku součástí pozemku je prostor nad povrchem i pod povrchem, stavby zřízené na pozemku a jiná zařízení s výjimkou staveb dočasných, včetně toho, co je zapuštěno v pozemku nebo upevněno ve zdech. Podle ustanovení § 508 odst. 1 občanského zákoníku stroj nebo jiné upevněné zařízení není součástí nemovité věci zapsané do veřejného seznamu, byla-li se souhlasem jejího vlastníka zapsána do téhož seznamu výhrada, že stroj jeho vlastnictvím není. Výhrada bude vymazána, prokáže-li vlastník

nemovité věci nebo jiná osoba oprávněná k tomu podle zápisu ve veřejném seznamu, že se vlastník nemovité věci stal vlastníkem stroje.

21. Z výše uvedeného podle žalobce vyplývá, že jakékoliv zařízení, které je namontováno do stavby (budovy) a jejích zdí, se stalo její součástí, resp. součástí celé nemovité věci. Výhrada zařízení, které by jím nemělo být podle ustanovení § 508 občanského zákoníku, se v této věci neuplatní, protože ve výpisu z katastru nemovitostí není žádný podobný zápis. Protože pak předmětná stavba (budova) není rozdělena na jednotky podle zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů, v tehdejší znění, ani nově podle ustanovení § 1158 a násl. občanského zákoníku, nemůže být příslušný prostor, kde byla prováděna instalace klimatizační jednotky, samostatnou nemovitou věcí. Daňová povinnost se pak vztahuje k celé stavbě (budově), resp. pozemku, jehož je budova součástí, nejen k její části, jak bez dostatečné argumentace dovozuje a priori žalovaný.
22. Žalobce je přesvědčen, že pro daňové právo nemohou platit pro vymezení nemovité věci jiná pravidla, nežli pro právo soukromé (zejména občanský zákoník). Toto vychází z principu jednotnosti právního řádu, který je všeobecně a zejména judikturně respektován. Zde lze poukázat například na rozsudek Nejvyššího správního soud ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004-54 nebo na rozsudek ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 81/2005-54. Žalovaný (potažmo i správce daně jakožto v rámci hierarchie orgánů rozhodující v prvním stupni) mají zákonnou povinnost jej akceptovat. Z napadeného rozhodnutí a vyjádření žalovaného však vyplývá, že tento princip ignoruje. Uměle odděluje části budovy do jakýchsi samostatných prostor, aniž by dovozoval, proč ony prostory by měly být ve vztahu k daňovým povinnostem specifickou jednotkou, pokud takto žalobce sám neurčil postupem souladným s právním řádem. Protože v době uplatnění zdanitelného plnění se v nich shodou okolností nacházeli neplátcí daně z přidané hodnoty, žalovaný dovodil, že nelze uplatnit žádný odpočet daně z přidané hodnoty a tedy ani onen odpočet vypočítaný poměrem podle ustanovení § 75 zákona o dani z přidané hodnoty.
23. Podstata sporu je tedy velmi jednoduchá – může si žalobce provést odpočet daní v souladu s ustanovením § 75 zákona o dani z přidané hodnoty při výměně klimatizační jednotky (která je nepochybně součástí věci), byť se jedná o věc, kde je v dané chvíli plnění částečně osvobozeno od daně z přidané hodnoty a částečně nikoliv? Žalobce je totiž přesvědčen, že postupoval správně, pokud odpočet daně z přidané hodnoty krátil koeficientem podle ustanovení § 75 zákona o dani z přidané hodnoty podle poměru v něm uvedeném. Protože však zastává názor odlišný od žalovaného, který vrchnostenský způsobem uplatnil doměření daně, byl nucen podat tuto žalobu.
24. Žalobce je pak též přesvědčen, že odkaz na metodickou pomůcku Generálního finančního ředitelství je zcela přiléhavý. Řeší záležitost, kdy v domě, který je jinak složen pouze z bytů, se nachází nebytový prostor – restaurace. V tomto nebytovém prostoru byla provedena oprava topení. Zároveň pak v rámci budovy, tedy nemovité věci, kde je většina plnění osvobozena od daně z přidané hodnoty, bylo možné pouze u jednoho z těchto prostorů uplatnit odpočet daně. Nadřízený orgán žalovaného pak došel k závěru, že byť se jednalo toliko o opravu topení, jedná se o opravu celé budovy, nikoliv pouze opravu prostor restaurace. Podle názoru žalobce se jedná o logický závěr, protože nelze dopředu říci, v rámci jakého prostoru bude nebo nebude vznikat právo na odpočet daně z přidané hodnoty. Navíc jakýkoliv nebytový prostor není blíže ohraničen, např. rozsah jeho dání do nájmu závisí toliko na úvaze vlastníka budovy a mění se možnostmi pronajímatele a

potřebami nájemce. Může totiž nerespektovat stavební dispozice, upravit je, nebo dát do nájmu více prostor naráz.

25. Z této pomůcky, která by měla být žalovanému známa a navíc je pro něj, s ohledem na nadřízenost Generálního finančního ředitelství vůči svému podřízenému Odvolacímu finančnímu ředitelství, i závazná, lze dovodit i závěry pro tuto věc – jsou pak zcela totožné s názorem žalobce.
26. Žalovaný dále tvrdí, že žalobce neunesl důkazní břemeno. Avšak z daňového řádu vyplývá, kdo a kdy jej v rámci daňového řízení nese. Žalovaný jako odvolací orgán a ani správce daně tento postup nemůže uplatňovat svévolně podle své úvahy, nýbrž zcela v souladu s příslušným ustanovením daňového řádu. Žalobce jej podle svého názoru unesl již od samotného počátku daňového řízení (zejména pak lze poukázat na obsah výzvy správce daně ze dne 17. 12. 2015, č. j. 1858922/2015-2301-62563-400406). Nejpozději se tak však stalo při místním šetření konaném správcem daně dne 19. 5. 2016. Z něj je patrné, že klimatizace, resp. její kazetové jednotky, se nacházejí pevně zabudované ve stropě budovy (viz též fotografie ve spisu). Jsou tedy pevnou součástí jejich zdí a tedy i součástí nemovité věci (viz ustanovení § 506 odst. 1 občanského zákoníku). Jejich odstranění by vedlo ke znehodnocení nemovité věci. V daném okamžiku proto již nebyly daňové orgány oprávněny přenášet důkazní břemeno zpět na žalobce, protože ten prokázal vše, co je ve věci potřebné a právně relevantní. Žalobce proto považuje odkaz žalovaného na judikaturu v záležitosti povinnosti unést důkazní břemeno za bezpředmětnou.

V.

Posouzení věci soudem

27. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě. O věci samé rozhodl soud podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť žalobce i žalovaný s tím vyslovili souhlas.

VI.

Rozhodnutí soudu

28. Žaloba není důvodná.
29. Podstatou předmětného právního sporu je posouzení otázky, zda žalobce, který v rámci pronájmu různých nebytových prostor v určité budově zvolí odlišné režimy plnění (tj. zdanitelné plnění, u něhož žalobce uplatňoval na výstupu daň z přidané hodnoty – konkrétně šlo o pronájem nebytových prostor společnosti Plzeňské služby, s.r.o. ve 2. nadzemním podlaží budovy, a plnění osvobozeného od daně bez nároku odpočet – žalobce jej aplikuje v případě zbylých nájemců), může (a případně za jakých podmínek) provést odpočet daně (byť po pokrácení podle § 75 ZDPH) za přijaté plnění, jež se stane součástí budovy (v dané věci se jednalo o klimatizační jednotku).
30. Pozice, kterou zaujal ohledně shora vymezené sporné otázky žalobce, tj. že možnost provedení odpočtu daně (byť v poměrné výši) je bez dalšího dána již samotnou skutečností, že přijaté plnění (klimatizační jednotka) se stává součástí věci, poskytující jak zdanitelná plnění, tak plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet, není bez dalšího správná. Je

sice pravdou, že budova žalobce nebyla rozdělena na jednotlivé bytové jednotky ve smyslu občanského zákoníku, přesto se však fakticky dělí na zcela jednoznačně určitelné části, které jsou ostatně podrobně vymezeny nájemními smlouvami, mající odlišný daňový režim. Proto není s ohledem na znění § 72 ZDPH, podle něhož platí, že „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“ možné automaticky uplatňovat odpočet za přijaté plnění ve vztahu k těm částem budovy, ohledně nichž je poskytováno zdanitelné plnění, aniž by bylo postaveno na jisto, že přijaté plnění s nimi mělo účelovou souvislost, neboť právě účelovou souvislostí přijatého a uskutečněného plnění je odpočet podmíněn. Jinak řečeno, aby mohl žalobce s úspěchem odpočet uplatnit, muselo by být v daňovém řízení prokázáno, že výměna klimatizační jednotky v klubech La Cubanita a Robaman (tj. částech budovy, které žalobce pronajímá jakožto plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet) byla nezbytná z pohledu klimatizační soustavy v celé budově, popřípadě by měla jiný relevantní vztah k té části budovy, v níž žalobce poskytoval zdanitelná plnění.

31. Shora prezentované závěry v žádném případě neznamenají, že by soud (potažmo žalovaný) „*uměle odděloval části budovy do jakýchsi samostatných prostor*“ či vytvářel specifické vymezení věci pouze pro oblast práva daňového, jak v žalobě, resp. replice, naznačuje žalobce. Žalobce má jistě pravdu v tom, že klimatizační jednotka se stala součástí budovy (to ostatně nezpochybňuje ani žalovaný, proto se soudu jeví obsáhlá polemika žalobce podporující tento názor jako nadbytečná – viz citované ustanovení občanského zákoníku či odkazy na právní předpisy Evropské unie). Daná skutečnost však nijak nebrání, aby určitá, přesně vymežitelná, část věci byla samostatným předmětem právních vztahů – přesně k tomu v projednávané věci také došlo – žalobce jednotlivými nájemními smlouvami, v nichž došlo k vymezení konkrétních pronajímaných prostor, učinil tyto části budovy předmětem samostatných obligačních vztahů, mající rozdílné daňové režimy, proto žalovaný v žádném případě nevytvořil „*specifické vymezení věci pouze pro oblast daňového práva*“, pouze operoval (ve shodě s žalobcem) s určitě vymezeným předmětem nájmu a učinil sporným, zda mezi klimatizační jednotkou a konkrétním pronajatou částí budovy (v níž žalobce poskytuje zdanitelné plnění) existuje vzájemné propojení (funkční vztah), které by odůvodňovalo aplikaci shora citovaného § 72 ZDPH.
32. Sám žalobce ostatně v průběhu daňového řízení ve shodě s výše uvedeným (viz bod 30. rozsudku věta poslední) předestřel správci daně skutkovou verzi reality, v níž by měl na odpočet daně nárok, když ve vyjádření k protokolu o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 28. 4. 2016, č. j. 995993/16/2301-62563-400406 mj. uvedl, že „*v daném případě je však klimatizace rozvedena po celém domě a k její opravě bylo přistoupeno z technických důvodů pouze v prvním nadzemním podlaží a v přízemí předmětného objektu. Bez této opravy by však klimatizace domu nemohla sloužit ani v jiných podlažích budovy a tudíž ani v podlaží, které je pronajímáno jako zdanitelné plnění s nárokem na odpočet daně, a to z toho důvodu, že předmětná klimatizace slouží domu jako celku jako jeho nedílná součást.*“ Tato skutková verze reality však ustrnula pouze v rovině tvrzení žalobce, neboť tento jí nepodpořil žádným konkrétním důkazním návrhem (nic takového nevyplývá ani z místního šetření, ani z listin opatřených správcem daně v průběhu daňové kontroly – viz vyjádření dodavatele klimatizace společnosti M – luft s.r.o. ze dne 12. 2. 2016, z něhož je pouze patrné, že předmětná klimatizační jednotky se stala součástí stavby, o jejím funkčním vztahu se zbytkem klimatizační soustavy v budově se však nijak nezmiňuje). Přitom platí, že je to právě daňový subjekt (žalobce), jehož tíží důkazní břemeno ohledně prokázání

naplnění zákonných podmínek pro přiznání jím uplatněného nároku na odpočet daně za situace, kdy správce daně zákonost uplatněného odpočtu relevantním způsobem zpochybní.

33. Příkladná není ani žalobcová argumentace týkající se aplikace § 92e ZDPH, jež se týká poskytnutí stavebních nebo montážních prací. Z daného ustanovení (a z dalších žalobcem v rámci správního řízení předložených listin – stanoviska Generálního finančního ředitelství, stanoviska Koordinačního výboru Komory daňových poradců č. 04/12) sice vyplývá, že montáž klimatizace vskutku představuje zdanitelné plnění podřaditelné pod režim § 92e ZDPH, pro projednávanou věc má však klíčový význam zcela jiná otázka – nikoliv to, zda montáž klimatizace je zdanitelným plněním (tuto skutečnost žalovaný nijak nezpochybňuje), ale to zda dané přijaté zdanitelné plnění bylo ve smyslu § 72 ZDPH použito pro uskutečňování zdanitelných plnění žalobcem, odpověď na tuto otázku přitom § 92e ZDPH není s to poskytnout.
34. Závěry soudu jsou přitom souladné i s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 3/2010 – 144, na který žalobce opakovaně odkazoval v průběhu správního řízení. Byť se Nejvyšší správní soud zabýval v daném případě odlišným právním problémem (odpisování filtrační a klimatizační jednotky podle zákona o daních z příjmů), dospěl k závěru aplikovatelnému i na nyní projednávanou věc – *„závěrem lze tedy konstatovat, že určitá věc - část stavby tak někdy umožňuje a jindy nikoli funkci a účel stavby, je nutno proto vždy pro daňové účely zkoumat a priori hledisko funkční a účelové.“* Žalobce však funkční a účelovou spojitost přijaté klimatizační jednoty – části stavby s ostatními částmi stavby (v nichž je poskytováno zdanitelné plnění) ve správním řízení neprokázal (viz shora).
35. Žalobu soud shledal nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VII.

Odůvodnění neprovedení důkazů

36. Soud neprovedl žádný z žalobcem navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby.

VIII.

Náklady řízení

37. Náhradu nákladů řízení soud žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s. ř. s. nepřiznal, protože žalobce ve věci úspěch neměl a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení výslovně vzdal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň dne 26. 6. 2018

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu