



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Petra Polácha a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové v právní věci žalobce: **Statutární město Zlín**, se sídlem nám. Míru 12, Zlín, zastoupeného Ing. Igorem Pantůčkem, daňovým poradcem, se sídlem Jiráskova 42, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 10. 2013, č. j. 24602/13/5000-14301-704561,

t a k t o :

- I.** Žaloba **s e z a m í t á.**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím (platebním výměrům) Finančního úřadu pro Zlínský kraj, Územního pracoviště ve Zlíně (dále jen „správce daně“), ze dne 16. 2. 2013, č. j. 267321/13/3301-24801-704607

a ze dne 18. 3. 2013, č. j. 436193/13/3301-24801-704607 (dále též „platební výměry“). Těmito platebními výměry byla žalobci za zdaňovací období srpen 2012 a prosinec 2012 vyměřena vlastní daňová povinnost na dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) ve výši 1 349 414 Kč a 1 175 686 Kč.

Žalobce vykázal v daňovém přiznání za zdaňovací období srpen 2012 krácený nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění uvedených na řádcích 3 až 13 daňového přiznání se sníženou sazbou daně (řádek 44): základ daně 986 188 Kč, nárok na krácený odpočet daně ve výši 111 564 Kč. Při místním šetření žalobce předložil k nároku na krácený odpočet daně doklady týkající se oprav bytů a bytových domů a dále nájemní smlouvy vybraných nájemců, včetně evidenčních listů nájemného. Vzhledem ke vzniklým pochybnostem o správnosti částky uplatněné na řádku č. 44 daňového přiznání, správce daně výzvou k odstranění pochybností dle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ze dne 12. 10. 2012, č. j. 352133/12/303911703925, vyzval žalobce, aby prokázal a důkazními prostředky doložil, že oprávněně uplatnil krácený nárok na odpočet daně ve výši 111 564 Kč a že postupoval v souladu s § 72 odst. 1 a 6 a § 76 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Dle názoru správce daně žalobcem předložené doklady souvisely výlučně s pronájmem bytů, který je dle § 51 odst. 1 písm. e) a § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet.

Žalobce v odpovědi ze dne 24. 10. 2012, doručené dne 25. 10. 2012 správci daně (evidované pod č. j. 366708/12) uvedl, že správce daně nesprávně vyhodnotil vazbu uplatňovaných odpočtů a uskutečněných plnění. Konstatoval, že s jednotlivými nájemníky bytů a ostatních prostor uzavírá nájemní smlouvu, v níž rozlišuje:

- nájem bytu - jako osvobozené plnění bez nároku na odpočet (§ 56 zákona o dani z přidané hodnoty),
- nájem zařizovacích předmětů – jako zdanitelné plnění (§ 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty),
- dodávky služeb souvisejících s užíváním bytu.

V nájemní smlouvě k bytu je tak zároveň zahrnuta nájemní smlouva k zařizovacím předmětům. Ty mají postavení pronajatých movitých věcí. Z jednotlivých nájmů proto žalobci jako pronajímateli plynou jak výnosy podléhající dani z přidané hodnoty, tak současně i výnosy od této daně osvobozené, přičemž je nelze oddělit.

Správce daně však na základě výsledků postupu k odstranění pochybností dospěl k závěru, že žalobce nepostupoval správně, pokud u přijatých zdanitelných plnění (jako např. malířské práce, generální oprava zničeného bytu, nové schody, repase oken a balkonových dveří, oprava rozbítených oken, instalatérské práce, topenářské práce, oprava terasy, omítky, stoupaček, koupelen, elektroinstalací ad.) uplatňoval nárok na odpočet daně v krácené výši ve smyslu ustanovení § 76 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť uvedená přijatá zdanitelná plnění nebyla použita jak pro plnění s nárokem na odpočet, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, ale souvisela výhradně s nájmem bytů, tj. s plněním osvobozeným od DPH bez nároku na odpočet daně dle § 51 odst. 1 písm. e) a § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.

Vzhledem k tomu, že dle názoru správce daně žalobce neoprávněně uplatnil krácený nárok na odpočet daně, neboť se v daném případě jednalo o přijatá zdanitelná plnění, která souvisela pouze s plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet, přistoupil správce daně k vydání platebního výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2012 ze dne 16. 2. 2013, č. j. 267321/13/3301-24801-704607, kterým žalobci vyměřil vlastní daňovou povinnost ve výši 1 349 414 Kč. V důsledku odlišného vyměření daně za uvedené zdaňovací období srpen 2012 pak došlo i k úpravě daňové povinnosti za zdaňovací období prosinec 2012, v němž má v souladu s § 76 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty plátce povinnost po skončení běžného kalendářního roku provést vypořádání odpočtu daně v krácené výši za všechna zdaňovací období tohoto roku, a to platebním výměrem ze dne 18. 3. 2013, č. j. 436193/13/3301-24801-704607.

Žalobce podal proti těmto rozhodnutím odvolání, která žalovaný jako odvolací orgán ve shodě se závěry správce daně rozhodnutím ze dne 4. 10. 2013, č. j. 24602/13/5000-14301-704561, jako nedůvodná zamítl a platební výměry správce daně potvrdil.

II. Obsah žaloby

Žalobce v úvodu podané žaloby nejprve shrnul dosavadní průběh řízení a skutkové okolnosti posuzovaného případu. Uvedl, že na základě svého statutu uzavírá s jednotlivými nájemníky bytů a ostatních prostor nájemní smlouvy, které obsahují:

1. nájem bytu
2. nájem zařizovacích předmětů
3. dodávky služeb souvisejících s užíváním bytu,

přičemž v souladu s § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty uplatňuje u nájmu a podnájmu osobám, které nejsou plátcí DPH, osvobození od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet DPH; a u nájmu zařizovacích předmětů uplatňuje v souladu se zákonem základní sazbu DPH.

Žalobce namítal, že mu daň z přidané hodnoty byla vyměřena v rozporu se zásadou zákonnosti daňového řízení, kdy je správce daně především povinen respektovat zákonné ustanovení upravující postup plátce daně v případě, kdy přijaté zdanitelné plnění použije současně k uskutečnění plnění osvobozených od daně z přidané hodnoty (bez nároku na odpočet DPH) a plnění podléhajících DPH. Uvedenou zásadu dle žalobce zakotvuje § 76 zákona o dani z přidané hodnoty, který stanoví: „*Použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností jak pro plnění s nárokem na odpočet daně uvedená v § 72 odst. 1, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku i mimo tuzemsko, s výjimkou plnění uvedených v § 72 odst. 1 písm. d), má nárok na odpočet daně pouze v krácené výši odpovídající rozsahu použití pro plnění s nárokem na odpočet daně.*“ Výše odpočtu je pak stanovena jako součin uplatňovaného odpočtu a koeficientu stanoveného podle § 76 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce v této souvislosti také poukázal na skutečnost, že zákon o dani z přidané hodnoty nezohledňuje skutečný rozsah použití (na rozdíl od poměrového koeficientu dle § 75 zákona), ale k uplatnění kráceného nároku na odpočet DPH postačuje pouhé použití přijatého plnění pro jakoukoli kombinaci uskutečněných plnění plátcem.

Dle názoru žalobce správce daně i žalovaný chybně dovodili, že ve výše uvedených případech nájmu žalobce nepostupoval správně, když u přijatých zdanitelných plnění uplatňoval postup definovaný v citovaném § 76 zákona o dani z přidané hodnoty. Podle správce daně i žalovaného sloužila předmětná přijatá zdanitelná plnění pouze k uskutečňování osvobozených plnění. Správce daně i žalovaný v napadených rozhodnutích uvedli, že žalobce pronajímá dvě věci - dva předměty nájmu - a podle toho také bylo nutno posuzovat uplatnění nároku na odpočet daně. U přijatých plnění, která se vztahovala (resp. která bylo možno přiřadit) k pronájmu bytu, tedy nebylo možno nárok na odpočet daně dle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty uplatnit. Závěr správce daně i žalovaného byl tedy v podstatě takový, že přijatá zdanitelná plnění sloužila výlučně pro poskytování nájmu bytů, tedy plnění osvobozených bez nároku na odpočet; a nebyla nijak spojena s poskytováním nájmu zařizovacích předmětů - kuchyňské linky, varné desky, topného tělesa atd. Tento závěr daňového řízení žalobce pokládal za nesrozumitelný, nelogický a věcně nesprávný. Podle žalobce totiž bylo zřejmé, že správcem daně vyloučená přijatá zdanitelná plnění sloužila k uskutečňování obou typů posuzovaných plnění (na základě uzavřených smluv o nájmu bytu i na základě nájmu zařizovacích předmětů), což podpořil několika konkrétními příklady [např. „*nebude-li v bytě fungovat elektřina, tak si na pronajaté varné desce (elektrické) neuvaří nájemník ani čaj*“].

Žalobce taktéž nesouhlasil s tvrzením žalovaného, že jeho námitky, dle kterých je k použití zařizovacích předmětů potřeba, aby byt měl okna, byl obyvatelný, aby fungovala elektřina atd., jsou bezpředmětné a odporují stavu, který sám žalobce předestřel (existence samostatných plnění) a který také správce daně akceptoval. Jinak by plnění byla považována za plnění spolu související (hlavní a vedlejší plnění), nájem zařizovacích předmětů by sdílel osud plnění hlavního, tj. nájmu bytu od daně osvobozeného, a žalobce by tak neměl vůbec nárok na odpočet DPH. Žalobce se domníval, že i tento názor žalovaného je nelogický a účelový. Skutečnost, že posuzované nájem bytu a zařizovacích předmětů nebyly v uvedených případech považovány za tzv. hlavní a vedlejší plnění, nemá a nemohla mít vliv na uplatňovaný nárok na odpočet daně. Naopak, jak plyne z citovaného ustanovení § 76 zákona o dani z přidané hodnoty, plátcе daně je povinen krátit nárok na odpočet DPH právě v tom případě, kdy použije přijaté zdanitelné plnění k uskutečnění více svých plnění (s různým daňovým režimem).

Žalobce dále poukázal na skutečnost, že správce daně sice ve svém rozhodnutí uvedl, že žalobce uplatnil krácený nárok na odpočet daně v rozporu se zákonem o dani z přidané hodnoty, neboť se jednalo o přijatá zdanitelná plnění, která souvisela s pronájmy bytů, tedy s plněními osvobozenými bez nároku na odpočet DPH. Avšak v odůvodnění napadených platebních výměrů vydaných prvostupňovým správcem daně není obsažena žádná věcná argumentace, opírající se o ustanovení platného zákona o dani z přidané hodnoty, která by tyto závěry potvrdila. Správce daně je přitom povinen vypořádat se bezezbytku se všemi předloženými důkazními prostředky daňového subjektu, jeho tvrzeními a vysvětleními. Musí také jednoznačně formulovat své závěry a tyto podložit nevyvratitelnými důkazy. Nárok na odpočet nelze tak, jak učinil správce daně, účelově úzce vymezit ve vazbě na konkrétní uskutečněné zdanitelné plnění. Správce daně je vždy povinen posuzovat přijaté plnění ve vazbě na celou ekonomickou činnost plátce daně, které se přijaté zdanitelné plnění týká.

Správce daně i žalovaný tak měli jednoznačně prokázat svá tvrzení, že přijatá plnění slouží výlučně pro osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně. A měli se také bezezbytku vypořádat s žalobcovou námitkou, že zařizovací předměty nelze využívat bez nájemní smlouvy na byt, případně prokázat opak. Správce daně byl v tomto případě ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vázán povinností prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

V rámci závěrečného shrnutí pak žalobce zopakoval, že prokázal, že uzavírá s jednotlivými nájemníky bytů a ostatních prostor nájemní smlouvu, která obsahuje:

1. nájem bytu – osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně
2. nájem zařizovacích předmětů – zdanitelné plnění, u kterého je povinen uplatňovat DPH na výstupu
3. dodávky služeb souvisejících s užíváním bytu

Dále měl za prokázané, že z jednotlivých nájmu mu plynou výnosy podléhající dani z přidané hodnoty a současně i výnosy osvobozené od této daně, které nelze oddělit. Pokud by nebyla uzavřena smlouva o nájmu bytu, neexistoval by smluvní vztah k zařizovacím předmětům a naopak. Z tohoto důvodu proto žalobce nesouhlasil s vysloveným názorem správce daně a žalovaného, že napadená přijatá zdanitelná plnění využil výlučně k uskutečnění plnění osvobozených od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně.

Žalobce tak ze všech výše uvedených důvodů pokládal žalobou napadené rozhodnutí žalovaného za nezákonné a nepřezkoumatelné a dále měl za to, že v řízení došlo k vadám v podobě nesprávně a nedostatečně prováděného dokazování ze strany správce daně, které žalovaný ponechal bez povšimnutí. V řízení byla nesprávně vyhodnocena otázka důkazního břemene a rozhodnutí jako celek je nepřezkoumatelné, jednotlivé části na sebe logicky nenavazují a ve svých závěrech si odporují. V rozsahu shora popsáném pak žalovaný současně překročil zákonem stanovené meze správního uvážení, resp. tyto zneužil, a to zejména v těch částech, kdy své závěry činil bez doložení jakýchkoliv důkazů opírajících se o zákon o dani z přidané hodnoty.

Žalobce proto závěrem navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Současně navrhl, aby krajský soud změnil shora označená prvostupňová rozhodnutí (platební výměry nad DPH) tak, aby vyměřená daňová povinnost odpovídala tomu, jak byla žalobcem přiznána v podaném daňovém přiznání za zdaňovací období měsíců srpna 2012 a prosince 2012.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný ve svém vyjádření k namítané nepřezkoumatelnosti uvedl, že napadené rozhodnutí považuje za plně přezkoumatelné, neboť obsahuje obsáhlé odůvodnění, ve kterém je logicky popsáno a argumentačně vyjádřeno, v čem žalovaný spatřoval nesprávný postup žalobce, a byl zde uveden také podrobný právní rozbor předmětného sporu včetně vypořádání se s odvolacími námitkami. Žalovaný odkázal také na rozsudek Krajského soudu v Hradci

Králové, pobočky v Pardubicích, ze dne 26. 2. 2014, č. j. 52 Af 42/2013 - 139, podle kterého nelze povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí interpretovat jako požadavek na detailní odpovědi na každou námitku.

Ve vztahu k hmotněprávnímu posouzení věci žalovaný konstatoval, že to byl sám žalobce, kdo rozdělil uskutečněná plnění na dvě samostatná plnění, přičemž v souladu s tímto postupem také vystavoval daňové doklady a uváděl takto rozdělená plnění na příslušné řádky daňového přiznání. Dle žalovaného je nepochybné, že posouzení, zda se jedná o dvě navzájem oddělitelná plnění, je odvislé od konkrétního znění nájemní smlouvy a dalších dokumentů (např. evidenčních listů). V této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr EU“) ve věci C-173/88 *Henriksen*. Za této situace tedy měl žalobce k těmto samostatným uskutečněným plněním v případech, kdy bylo evidentní, že se přijatá plnění vztahují pouze k nájmu bytu nebo pouze k nájmu zařizovacích předmětů, oddělit i přijatá zdanitelná plnění. Takové určení přitom bylo z povahy jednotlivých plnění možné, jelikož předmět plnění byl na dokladech vymezen konkrétně a z těchto dokladů bylo zřejmé, čeho se týkaly. Bylo tak možné tyto doklady přiřadit k uskutečněným plněním. Za přijatá zdanitelná plnění použitá k plněním zdanitelným by tak bylo možno považovat např. nákup, opravu či instalaci zařizovacích předmětů; za přijatá zdanitelná plnění použitá k plněním osvobozeným bez nároku na odpočet např. zednické práce v bytech, opravu elektroinstalace, opravu kolárny atd. Vedle toho pak mohou existovat i přijatá plnění, která není možno přiřadit ke konkrétním uskutečněným plněním (např. právní a účetní služby), a teprve v tomto případě by bylo na místě použití kráceného nároku na odpočet daně ve smyslu § 76 zákona o dani z přidané hodnoty.

Postup žalobce, který na jednu stranu deklaroval, že v případě předmětných uskutečněných plnění nejde o jediné neoddělitelné plnění, ale o dvě plnění samostatná, avšak na druhou stranu v případě přijatých plnění tvrdil, že byla použita pro obě uskutečněná plnění z důvodu, že tato plnění jsou neoddělitelná, je dle názoru žalovaného nekonzistentní a účelový a není v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty. V této souvislosti žalovaný odkázal mj. na rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-16/00 *Cibo*, ve kterém se mj. uvádí, že použití slov „pro plnění“ v článku 17 odst. 5 šesté směrnice DPH ukazuje k tomu, že aby vznikl nárok na odpočet podle odst. 2, musí mít zboží nebo služby přímý a okamžitý vztah k plněním na výstupu, u kterých je daň odpočitatelná s tím, že konečný cíl sledovaný osobou povinnou k dani je v tomto ohledu irelevantní.

K požadavku žalobce na zrušení také prvostupňových platebních výměrů vydaných správcem daně žalovaný připomněl závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76. Žalovaný tak měl za to, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a navrhl, aby krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.

ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že žalovaný výslovně souhlasil s rozhodnutím o věci samé bez jednání a žalobce ve lhůtě dvou týdnů ode dne doručení výzvy nevyjádřil nesouhlas s takovým projednáním věci, ačkoli byl poučen o tom, že nevyjádří-li svůj nesouhlas, bude se mít za to, že souhlas je udělen, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.

Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Vzhledem k tomu, že žalobce předně v podané žalobě uplatnil námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaného, zabýval se krajský soud nejprve touto žalobní námitkou, neboť případná nepřezkoumatelnost vydaného správního rozhodnutí (ať už pro jeho nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů) by byla vadou natolik závažnou, pro kterou by muselo být rozhodnutí žalovaného dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušeno.

V souvislosti s nepřezkoumatelností vydaných správních rozhodnutí žalobce v podané žalobě namítal zejména nesrozumitelnost závěrů správce daně a žalovaného (viz bod III. 2 žaloby), že přijatá zdanitelná plnění sloužila výlučně pro poskytování nájmu bytů a nebyla nijak spojena s poskytováním nájmu zařizovacích předmětů, ačkoli dle žalobce bylo zřejmé, že nelze výnosy z nájmu bytu od výnosů z nájmu zařizovacích předmětů oddělit a že zařizovací předměty nelze užívat bez současného nájmu samotného bytu.

K takto předestřené námitce krajský soud konstatuje, že závěry vyslovené finančními orgány obou stupňů je nutno pokládat za zcela srozumitelné a nikoli si vzájemně odporující, neboť je z nich zřejmé, jaký právní názor správní orgány v průběhu řízení zaujaly a o jaké konkrétní skutečnosti své závěry opřely. Ostatně žalobce s těmito závěry (včetně doslovných citací) v podané žalobě podrobně polemizuje, což by nebylo možné, pokud by rozhodnutí bylo vadou nepřezkoumatelnosti zatíženo.

Námitku nepřezkoumatelnosti bylo možno dále dovodit také z formulace žalobních námitek obsažených pod bodem III. 5 žaloby, kde žalobce namítal, že v odůvodnění vydaných platebních výměrů absentuje jakákoli věcná argumentace opírající se o konkrétní ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, která by potvrzovala vyslovené závěry správce daně. K takto namítané vadě platebních výměrů krajský soud předně uvádí, že z hlediska soudního přezkumu tvoří rozhodnutí správních orgánů I. a II. stupně jeden celek a žalovaný na argument, dle kterého je k uskutečnění plnění spočívajícího v pronájmu zařizovacích předmětů potřeba pronajímat i byt samotný, reagoval na str. 7 napadeného rozhodnutí zcela srozumitelně a uvedením konkrétních důvodů, proč tento argument žalobce považoval za nepřipadný. Nadto lze uvést, že správce daně zejména v platebním výměru za zdaňovací období měsíce srpna 2012 podrobně popsal zjištěný skutkový stav a odůvodnil své závěry o nepřiznání kráceného nároku na odpočet podle § 76 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty tím, že vykazovaná předmětná plnění jsou svou povahou přiřaditelná výhradně nájmu bytů. Krajský soud proto námitce nepřezkoumatelnosti nepřisvědčil, neboť neshledal, že by žalobou napadené rozhodnutí ani jemu předcházející platební výměry byly

rozhodnutími logicky rozpornými či že by nevyhovovaly požadavkům na jejich řádné odůvodnění.

Krajský soud tedy mohl přistoupit k meritornímu posouzení věci, a to zda žalobce v daném případě postupoval v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty, pokud u přijatých zdanitelných plnění uplatňoval ve smyslu § 76 odst. 1 zákona krácený nárok na odpočet daně. Podle ustanovení zákona § 76 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty platí, že použije-li plátcе přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností jak pro plnění s nárokem na odpočet daně uvedená v § 72 odst. 1, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku i mimo tuzemsko, s výjimkou plnění uvedených v § 72 odst. 1 písm. d), má nárok na odpočet daně pouze v krácené výši odpovídající rozsahu použití pro plnění s nárokem na odpočet daně.

Klíčovým předpokladem posouzení předmětné otázky přitom byla skutečnost, že to byl sám žalobce, kdo v nájemních smlouvách, následně konkretizovaných evidenčními listy nájemného, vymezil dvě samostatná plnění, dva předměty nájmu, a to nájem nemovitosti - bytu (jakožto plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet) a nájem zařizovacích předmětů - movitých věcí (jako plnění zdanitelné). Z evidenčních listů nájemného přitom krajský soud ověřil, že jsou v nich skutečně odlišeny samostatné platby za tato plnění, tj. částka nájemného za byt dle podlahové plochy a částka nájemného za užívání zařizovacích předmětů, což odpovídá také obsahu uzavřených nájemních smluv – viz čl. II. odst. 1 (výše nájemného bytu) a odst. 2 (nájemné ze zařizovacích předmětů).

Žalobce přitom v podané žalobě argumentoval, že nájem bytu nemůže být poskytován bez nájmu zařizovacích předmětů a naopak. K uskutečnění plnění spočívajícího v pronájmu zařizovacích předmětů totiž bylo nutno dle žalobce pronajímat i byt samotný. Tento argument však krajský soud v kontextu projednávané věci pokládal za nesprávný a účelový, a to předně z toho důvodu, že to byl sám žalobce, kdo nájem bytu a nájem zařizovacích předmětů v nájemních smlouvách, ve spojení s evidenčními listy nájemného, vymezil jako dvě samostatná plnění. V takovém případě bylo nutno i přijatá zdanitelná plnění posuzovat ve vazbě a jejich přímé a bezprostřední souvislosti s uskutečněnými zdanitelnými plněními, tj. posoudit, ke kterému uskutečněnému plnění se přijatá zdanitelná plnění přímo a bezprostředně vztahovala. V daném případě přitom bylo takové určení z povahy jednotlivých plnění možné, jelikož předmět plnění byl na dokladech vymezen konkrétně a z těchto dokladů bylo zřejmé, čeho se týkaly. Tyto doklady a jednotlivá přijatá plnění tak bylo možno přiřadit k uskutečněným plněním.

Shora uvedené závěry odpovídají také judikatuře Soudního dvora EU, která je v prostředí jednotného systému DPH upraveného směrnicí Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, která nahradila šestou směrnicí Rady č. 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, zásadní i pro výklad ustanovení zákonné úpravy DPH v členských státech. Touto judikaturou bylo přitom zcela jasně dovozeno, že pro přiznání nároku na odpočet je mezi přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plnění vyžadována přímá a bezprostřední souvislost (k tomu srov. např. rozsudky Soudního dvora ze dne 6. 4. 1995, *BLP Group*, C-4/94, body 18. a 19., ze dne 8. 6. 2000, *Midland Bank*, C-98/98, bod 20.,

ze dne 22. 2. 2001, *Abbey National*, C-408/98, bod 25. nebo ze dne 21. 2. 2013, *Wolfram Becker*, C-104/12, bod 19.). Posouzení přímé a bezprostřední souvislosti je přitom na daňových orgánech a vnitrostátních soudech, které musí zohlednit konkrétní skutkové okolnosti každého případu (k tomu viz rozsudek *Wolfram Becker*, bod 21. a 22.).

V daném případě přitom byla přijatá plnění podrobně a konkrétně vymezena (viz především obsah odůvodnění platebního výměru ze dne 16. 2. 2013, č. j. 267321/13/3301-24801-704607, a z hlediska jejich charakteru a povahy (viz např. generální opravy zničeného bytu, opravy schodiště, repase oken a balkonových dveří, opravy rozbitých oken, opravy WC, koupelen, kolárny apod.) je bylo možné jednoznačně přiřadit k uskutečněným plněním spočívajícím v pronájmu bytů jako takových, tj. k plněním osvobozeným od DPH bez nároku na odpočet. Jednalo se o plnění jednoznačně přímo související s pronájmem bytů, a tedy nikoli o plnění (např. v podobě právních či účetních služeb, jak na ně poukazoval žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí na str. 8), která by nebylo možno ke konkrétnímu uskutečněnému plnění přiřadit, v důsledku čehož by bylo namíste použití kráceného nároku na odpočet daně ve smyslu § 76 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce přitom v podané žalobě nečinil sporným, že by se předmětná přijatá plnění – co do svého konkrétního charakteru – nevztahovala k pronájmu bytů, ale k pronájmu zařizovacích předmětů. Rovněž v předcházejícím řízení a v podané žalobě v jednotlivých případech nezpochybňoval ani samotnou konkrétní povahu zařizovacích předmětů. Namítal však, že s ohledem na vzájemnou provázanost uskutečněných plnění (tj. nájmu bytu a nájmu zařizovacích předmětů) k nim nebylo možno přijatá plnění jednoznačně přiřadit.

S tímto hodnocením se však krajský soud neztotožňuje. Jak již bylo zdůrazněno výše, byl to sám žalobce, kdo přistoupil k rozlišení uskutečněných plnění na nájem bytu (jako plnění osvobozeného) a nájem zařizovacích předmětů (jako plnění zdanitelného). Argumentace žalobce vzájemnou provázaností a podmíněností uskutečněných plnění (tj. nájmu bytu a nájmu zařizovacích předmětů) proto odporuje stavu, který žalobce sám v podobě existence samostatných plnění předestřel a také prokázal obsahem nájemních smluv, ve spojení s evidenčními listy nájemného.

V souvislosti s výše uvedeným pak krajský soud doplňuje, že pakliže by v obecné rovině přistoupil na argumentaci žalobce týkající se úzkého vzájemného propojení nájmu bytu a nájmu zařizovacích předmětů a z něj vyplývajícího kráceného nároku na odpočet DPH, vedlo by to v souvislosti s přihlédnutím k relevantní judikatuře Soudního dvora EU ke shodnému závěru, tj. že žalobce neměl na odpočet daně v krácené výši nárok. To z toho důvodu, že nájem zařizovacích předmětů by jakožto plnění vedlejší sdílelo osud plnění hlavního, tj. nájmu bytu, které je od DPH (bez nároku na odpočet) osvobozeno. Z judikatury Soudního dvora EU vyplývá, že za určitých okolností musí být několik formálně oddělených plnění považováno za jediné plnění, pokud tato plnění nejsou samostatná (rozsudky ze dne 21. 2. 2008, *Part Service*, C-425/06, bod 51., a ze dne 2. 12. 2010, *Everything Everywhere*, C-276/09, bod 23.). Je tomuto tak například tehdy, kdy jedno nebo více plnění představují plnění hlavní a zbývající plnění představují plnění vedlejší sdílející s hlavním plněním stejný daňový režim (rozsudek ze dne 25. 2. 1999, *CPP*, C-349/96, bod 30.; nebo rozsudek *Part Service*, bod 52.). Dále se jedná o jediné plnění, zejména pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani jsou tak těsně spojena, že objektivně tvoří jediné

neoddělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (rozsudky ze dne 27. 10. 2005, *Levob Verzekeringen a OV Bank*, C-41/04, Sb., bod 22., jakož i ze dne 29. 3. 2007, *Aktiebolaget NN*, C-111/05, bod 23.). V rozsudku ze dne 7. 4. 2011, *BGŻ Leasing*, C 224/11, bod 44 pak Soudní dvůr EU uvedl, že způsob fakturování a stanovení ceny mohou napovídat, zda se jedná o jediné plnění, tato skutečnost ovšem nemusí být rozhodující. Vždy je potřeba posuzovat všechny okolnosti případu.

Lze tedy uzavřít, že úvaha správce daně a žalovaného o přiřaditelnosti přijatých zdanitelných plnění k uskutečněnému plnění spočívajícímu v pronájmu bytů a nikoli zařizovacích předmětů byla s ohledem na samotnou povahu těchto přijatých plnění, kterou žalobce v průběhu řízení ani v podané žalobě vůbec nijak nezpochybňoval, zcela odůvodněná. O překročení mezí správního uvážení tak nelze v této souvislosti vůbec hovořit. Závěry správce daně, resp. žalovaného o vyloučení nároku na krácený odpočet podle § 76 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty proto krajský soud hodnotí jako plně v souladu se zákonem, a ani takto uplatněné žalobní námitky nepřisvědčil.

Pokud žalobce v souvislosti s výše uvedeným argumentoval též vlivem přijatých plnění na cenu smlouveného nájemného za zařizovací předměty (s ohledem na podmíněnou možnost, resp. nemožnost jejich užívání), pak je nutno konstatovat, že krajský soud setrvává na svých závěrech, že přijatá plnění, k nimž došlo v posuzovaném případě (tj. např. výměna oken, opravy terasy, omítek, WC, koupelen, apod.) zásadně zvyšují komfort a mají přímou vazbu na užívání bytu jako takového, nikoliv na užívání samotných zařizovacích předmětů. S těmi by souvisela právě a jen ta přijatá plnění, která by byla přímo přiřaditelná k těmto zařizovacím předmětům, jako např. výměna sporáku, oprava průtokového ohřívače apod. Žalobce však, jak již bylo uvedeno, v daném případě samotný charakter jednotlivých přijatých plnění vůbec nezpochybňoval.

Pokud jde o námitku nesprávně a nedostatečně provedeného dokazování a nesprávně vyhodnocené otázky důkazního břemene, krajský soud uvádí, že vyloučení nároku na odpočet v krácené výši bylo otázkou právního posouzení a nikoli otázkou unesení či neunesení důkazního břemene správcem daně. Pochybnosti o správnosti daňového přiznání žalobce v části týkající se nároku na odpočet DPH v krácené výši se zakládaly na podkladech předložených samotným žalobcem, přičemž správce daně z těchto dokladů vycházel a již dále nijak nerozporoval, že přijatá i uskutečněná plnění proběhla tak, jak tvrdil žalobce a jak vyplývalo z jím předložených důkazů. Skutkový stav nebyl mezi účastníky řízení sporný, přičemž skutečnost, zda se přijatá zdanitelná plnění (např. zednické a malířské práce, repase oken, výměna radiátorů, oprava WC atd.) vztahovala jak k pronájmu bytů, tak k pronájmu zařizovacích předmětů, nebyla otázkou skutkovou, ale otázkou právního hodnocení. Ani s takto uplatněnou žalobní námitkou se proto krajský soud neztotožnil.

V. Závěr a náklady řízení

Krajský soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Krajský soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 21. prosince 2015

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu