



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a Ing. Mgr. Martina Bruse v právní věci **žalobce: Ing. M. N.**, nar. „X“, bytem „X“, zastoupeného Ing. Radkem Novotným, daňovým poradcem, se sídlem Na Balkáně 2529/76, Praha 3, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 11. 4. 2012, č. j. 3955/12-1300-501078,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 11. 4. 2012, č. j. 3955/12-1300-501078, **se pro nezákonnost zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11.712 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou prostřednictvím svého zástupce v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „původní žalovaný“) ze dne 11. 4. 2012, č. j. 3955/12-1300-501078, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzen platební výměr Finančního úřadu v Teplicích (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 9. 2011, č. j. 198546/11/210911507465. Tímto platebním výměrem správce daně podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 3. 2011 (dále jen „zákon o DPH“), a podle § 147, § 139 odst. 1 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), na základě úředního záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností ze dne 9. 8. 2011, č. j. 185543/11/210930506171, stanovil

žalobci základ daně a vyměřil nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za 1. čtvrtletí roku 2011 ve výši 74.954 Kč.

Na tomto místě soud podotýká, že dne 1. 1. 2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“), kterým byla zrušena všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. Podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ve spojení s § 5, § 7 písm. a) a § 20 odst. 2 zákona o finanční správě od 1. 1. 2013 přešla působnost z Finančního ředitelství v Ústí nad Labem na Odvolací finanční ředitelství, které se tak bez dalšího stalo žalovaným.

V žalobě žalobce předeslal, že v roce 2010 pořídil do podílového spoluvlastnictví s Ing. A. Š. bytovou jednotku na adrese „X“, přičemž oba vlastní 50% podíl na tomto bytě. Dne 28. 3. 2011 se žalobce stal plátcem DPH a do svého obchodního majetku zařadil celý byt. Žalobce využívá, resp. po dokončení bytu bude využívat, 30 % celého bytu k výkonu své podnikatelské činnosti, proto uplatnil nárok na odpočet DPH ve výši 30 % všech přijatých zdanitelných plnění, které se staly součástí tohoto obchodního majetku a byly pořízeny ve lhůtě dvanácti měsíců před datem registrace. Žalobce uvedl, že předmětem sporu je otázka, zda má žalobce nárok na odpočet DPH ve výši 30 % z celého bytu, nebo pouze 30 % z poloviny bytu.

Žalobce namítal, že obchodní majetek je autonomně definován v § 4 odst. 3 písm. c) zákona o DPH, přesto se původní žalovaný podrobně zabýval definicí uvedenou v zákoně č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“), aniž vysvětlil, v čem je tato definice relevantní pro stanovení nároku žalobce na odpočet DPH. Žalobce souhlasil s tím, že nemohl zařadit celý byt do svého obchodního majetku ve smyslu obchodního zákoníku. Tato skutečnost však nemůže mít vliv na závěr, zda je možné tento (celý) byt zařadit do obchodního majetku ve smyslu zákona o DPH. Původní žalovaný připustil, že tento zákon výslovně nestanoví podmínku vlastnictví majetkové hodnoty osobou povinnou k dani pro její zahrnutí do obchodního majetku. Podmínku vlastnictví nicméně původní žalovaný dovodil z § 13 a z § 72 zákona o DPH. Žalobce namítal, že § 13 odst. 1 tohoto zákona, který skutečně podmiňuje předmět daně u nemovitostí změnou vlastnického práva k nemovitosti, je v příkrém rozporu se směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému DPH (dále jen „směrnice o DPH“), která nerozlišuje mezi dodáním zboží a převodem nemovitostí. Podle čl. 14 odst. 1 této směrnice se pod pojmem dodání zboží rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník. Nelze tedy dovozovat, že by žalobce musel k předmětu zdanitelného plnění nabýt vlastnické právo, a to ani z § 13, ani z § 72 zákona o DPH. Také původní žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že dodání zboží je autonomní pojem upravený ve směrnici o DPH bez jakékoli vazby na vnitrostátní právo. Žalobce proto podotkl, že napadené rozhodnutí je vnitřně rozporné, přičemž jeho část odporuje zákonu o DPH a směrnici o DPH, zatímco další část podporuje výklad žalobce. V napadeném rozhodnutí v této souvislosti zmíněná judikatura Evropského soudního dvora (dále jen „Soudní dvůr“) C-415/98 *Bakcsi* a C-269/00 *Seeling* se podle žalobce týká skutkově značně odlišných případů.

Podle žalobce nelze z judikatury Soudního dvora zcela vyloučit závěr, že do obchodního majetku měl zařadit pouze 30 % bytu. To však nic nemění na jeho nároku na odpočet DPH ve výši 30 % z celého bytu. Žalobce odmítl názor, že by jeho výklad vedl k situacím, kdy by jedna a táž majetková hodnota byla v obchodním majetku více plátců.

Žalobce považoval za podstatné, aby byla zachována neutralita DPH, tj. aby nedocházelo ke dvojímu uplatnění nároku na odpočet DPH. Používá-li žalobce ke svému podnikání 30 % bytu, nemůže tuto část bytu používat ke svému podnikání jiná osoba. Podle názoru žalobce představuje souhlas Ing. Š. k rekonstrukci a k užívání bytové jednotky za účelem podnikání žalobce smluvní vztah, proto žalobce nesouhlasil s tvrzením původního žalovaného, že žalobce nenevidoval byt ve svém obchodním majetku na základě smluvního vztahu.

Žalobce dále namítal, že celé zdanitelné plnění přijal on, ačkoliv se nestal vlastníkem celého bytu. Tvrzení původního žalovaného, že žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH z plnění týkajících se výstavby (převodu) bytové jednotky, nikoliv z dokladů, které by se týkaly jejího užívání nebo rekonstrukce, k čemuž mu byl Ing. Š. udělen souhlas, označil žalobce za vnitřně rozporné. Původní žalovaný totiž připustil, že žalobce by mohl uplatnit nárok na odpočet DPH z dokladů, které by se týkaly užívání bytové jednotky, současně však nepřipustil nárok na odpočet z pořízení bytu. Žalobce od počátku tvrdil, že předmětný byt, resp. 30 % jeho podlahové plochy, bude užívat ke své ekonomické činnosti, a zároveň, že přijal od společnosti PRAŽSKÉ PŮDY, s. r. o., zdanitelné plnění. Žalobce považoval za logické, že bez přijetí zdanitelného plnění (pořízení bytu) není možné toto plnění používat pro ekonomickou činnost, přičemž použití bytu pro ekonomickou činnost žalobce původní žalovaný nijak nerozporoval. K důkazům pořízeným správcem daně žalobce uvedl, že daňové orgány stavěly své závěry jen na skutečnosti, že se žalobce nestal vlastníkem celého bytu. Vlastnictví, stejně tak jako otázka, zda měl být daňový doklad vystaven na žalobce a Ing. Š., však nejsou pro posouzení vzniku nároku na odpočet DPH podstatné; s tímto tvrzením se původní žalovaný dostatečně nevypořádal.

Podle názoru žalobce je jeho situace skutkově prakticky totožná se situací v rozsudku Soudního dvora C-25/03 *HE*. V tomto rozsudku posuzoval Soudní dvůr případ pana HE, který si pořídil do podílového spoluvlastnictví s manželkou obytný dům. Podíl pana HE činil 25 %, podíl jeho manželky 75 %. Veškeré faktury související s pořízením nemovitosti byly adresovány na pana a paní HE, aniž zohledňovaly jejich spoluvlastnické podíly. Pan HE, který podnikal, si uplatnil nárok na odpočet DPH ve výši 12 % z celého plnění na základě skutečnosti, že místnost, kterou používal pro podnikání, představovala 12 % celkové rozlohy obytného domu. Soudní dvůr vyšel z faktu, že pan HE užívá v rozsahu 100 % pro svou podnikatelskou činnost místnost umístěnou v obytném domě, DPH na vstupu ve vztahu k této místnosti si tedy nemůže uplatnit nikdo jiný. Podle Soudního dvora je požadavek pana HE zcela v souladu s neutralitou DPH. Přiznání nároku na odpočet panu HE pouze ve výši čtvrtiny z 12 % DPH na vstupu by představovalo rozdílné zacházení s osobami, které se nacházejí v objektivně porovnatelné situaci (pan HE jako vlastník 25 % obytného domu využívající ze 100 % místnost pro podnikání je srovnáván s osobou vlastnící 100 % obytného domu taktéž využívající ze 100 % místnost pro své podnikání). Soudní dvůr navíc uvedl, že právo pana HE není ovlivněno skutečností, že faktury neobsahují vyčíslení DPH odpovídající vlastnickému podílu každého manžela. Žalobce zdůraznil, že pan a paní HE sice byli manželé, ale pořídili si nemovitost do podílového spoluvlastnictví, což jejich situaci přibližuje situaci žalobce. Soudní dvůr v tomto rozsudku kladl velký důraz na neutralitu DPH, podobně jako v rozsudku C-280/10 *Polski Trawertyn*, kde tato zásada převážila nad skutečností, že společnost *Polski Trawertyn* sama žádné zdanitelné plnění nepřijala – nemovitosti koupili její společníci a následně je vložili do společnosti, aniž vklad podléhal DPH, přesto by podle Soudního dvora nepřiznání nároku na odpočet této společnosti narušilo princip neutrality DPH.

Žalobce uvedl, že nerozumí tomu, proč by mělo být pro posuzovanou věc důležité, že s Ing. Š. nejsou manželé a že nevyčlenil pro svou ekonomickou činnost jednu místnost, ale 30 % podlahové plochy bytu. Vyčleněná plocha vychází z charakteru podnikání žalobce, který nepotřebuje celou místnost, ale místo pro pracovní stůl, pro umístění počítačů a hardwarových zařízení, pro bezpečné zálohování dat, datové propojení těchto míst, atd. Tyto skutečnosti nemohou podle žalobce představovat relevantní odlišnost od situace pana HE a nic nemění na závěru, že s ohledem na princip neutrality DPH má žalobce nárok na odpočet DPH, která se vztahuje k podlahové ploše využívané pro jeho podnikání.

K odkazům původního žalovaného na rozsudky Soudního dvora C-185/01 *Auto Lease Holland*, C-497/01 *Zita Modes*, C-320/88 *SAFE* a C-291/92 *Armbrecht* žalobce poznamenal, že jejich závěry potvrzují žalobcem uplatněný nárok na odpočet DPH, neboť vyžadují jednotný výklad směrnice o DPH a stanovují, že výraz dodání zboží podle čl. 14 odst. 1 této směrnice se nevztahuje jen na převod vlastnictví způsobu upravenými vnitrostátním právem, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku. Žalobce konstatoval, že rozsudek Soudního dvora C-25/03 *HE* je plně aplikovatelný na jeho situaci. Pokud by soud dospěl k opačnému závěru, měl by podle žalobce položit předběžnou otázku týkající se aplikace zmíněného rozsudku na tento případ.

Správce daně postupoval podle žalobce z důvodů uvedených v odvolání v rozporu se zásadou zákonnosti a přiměřenosti (hospodárnosti). Žalobce odmítl tvrzení původního žalovaného, že neuvedl konkrétní ustanovení zákona, které by bylo v rozporu se směrnicí o DPH. Z textu odvolání jednoznačně plyne, jaká ustanovení zákona o DPH jsou podle názoru žalobce v rozporu s touto směrnicí. Zásadu zákonnosti porušil původní žalovaný také tím, že v rozporu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního i Ústavního soudu přednostně neaplikoval právo Evropské unie v situaci, kdy je s ním české právo v rozporu.

Žalobce shrnul, že postupoval v souladu s relevantními právními předpisy, když k datu registrace zařadil pořízený byt do svého obchodního majetku a z části tohoto majetku, kterou použije pro svou podnikatelskou činnost, si k datu registrace uplatnil nárok na odpočet DPH ve výši 30 % z celého bytu (149.908 Kč). Žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a přiznal žalobci náhradu nákladů řízení.

Původní žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Uvedl, že se s námitkami žalobce řádně vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Správce daně akceptoval žalobcem stanovené procento využití bytu pro jeho ekonomickou činnost ve výši 30 %, uplatněný nárok na odpočet ve výši 149.908 Kč tvořil 30 % zdanitelných plnění týkajících se výstavby celého bytu. Správce daně však žalobci jako vlastníku ½ bytové jednotky uznal nárok na odpočet ve výši 30 % pouze z ½ bytu, tj. 74.954 Kč. Podle názoru původního žalovaného postupoval správce daně zcela v souladu s příslušnými ustanoveními, respektoval právní úpravu na evropské úrovni a zohlednil dopad rozhodnutí Soudního dvora.

K námitce nesprávné formulace pojmu obchodní majetek původní žalovaný podotkl, že definice tohoto pojmu v zákoně o DPH a v zákoně č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“), jsou odlišné. Zákon o DPH výslovně nestanoví pro zahrnutí majetkové hodnoty do obchodního majetku podmínku vlastnictví majetkové hodnoty osobou povinnou k dani. Podmínku vlastnictví dovodil původní žalovaný z navazujících ustanovení, např. § 13 a § 72 zákona o DPH, protože jinak by vznikaly situace, kdy by jedna majetková hodnota byla v obchodním majetku u více plátců. Podle dosavadní judikatury Soudního dvora může plátců daně zahrnout do obchodního

majetku celý nakoupený majetek nebo jeho poměrnou část, přičemž v obou případech je kritériem pro uplatnění nároku na odpočet podíl, v jakém je majetek používán pro ekonomickou činnost (viz rozsudky Soudního dvora C-425/98 *Bakcsi* a C-269/00 *Seeling*).

Původní žalovaný konstatoval, že na základě souhlasu Ing. Špádové k rekonstrukci a k užívání jí vlastněné části bytové jednotky za účelem podnikání žalobce nedošlo ke změně vlastnického práva. Tato dispozice se vztahuje až na období rekonstrukce bytové jednotky, tj. na období následující po fázi výstavby – převodu. Žalobce nicméně uplatnil nárok na odpočet DPH z plnění týkajících se samotné výstavby, nikoli z dokladů, které se týkaly užívání jednotky nebo její rekonstrukce, ke kterým udělila Ing. Š. souhlas. Vzhledem ke skutečnosti, že byla bytová jednotka pořizována do podílového spoluvlastnictví dvěma osobami, byla i přijatá plnění s tím související přijata dvěma příjemci. Aby v posuzovaném případě daňový doklad odpovídal skutečnému stavu, měl být v souladu s § 28 zákona o DPH vystaven jak na žalobce, tak na Ing. Š. Původní žalovaný proto zastával názor, že žalobce nepřijal celé uvedené zdanitelné plnění od společnosti PRAŽSKÉ PŮDY, s. r. o., ale jen jeho polovinu, proto mu vznikl nárok na odpočet DPH pouze ve výši 74.954 Kč.

V souvislosti se směrnicí o DPH původní žalovaný uvedl, že podle ustálené judikatury musí být ustanovení směrnice, která neobsahují žádný výslovný odkaz na právo členských států k určení svého smyslu a dosahu, obvykle v celém Společenství vykládána samostatně a jednotně proto, aby bylo zabráněno odlišnostem v použití systému DPH mezi jednotlivými členskými státy (viz rozsudek Soudního dvora C-497/01 *Zita Modes*). Pojem dodání zboží uvedený v čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH se podle judikatury Soudního dvora nevztahuje na převod vlastnictví způsoby, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s tímto majetkem, jako by byla jeho vlastníkem. Účel uvedené směrnice by mohl být ohrožen, kdyby zjištění, zda jde o dodání zboží, záviselo na splnění podmínek, jež se mění v závislosti na občanském právu členského státu. K tomu původní žalovaný odkázal na rozsudky Soudního dvora C-320/88 *SAFE*, C-291/92 *Armbrecht* a C-185/01 *Auto Lease Holland*).

Původní žalovaný uzavřel, že žalobce nebyl nijak zkrácen na svých zákonných právech a napadené rozhodnutí nebylo vydáno v rozporu s daňovým řádem ve vazbě na zákon o DPH. Napadené rozhodnutí označil za zákonné a přezkoumatelné.

Žalobce v replice k vyjádření zopakoval, že od společnosti PRAŽSKÉ PŮDY, s. r. o., přijal celé zdanitelné plnění. Doplnil, že právě on (po poradě s Ing. Š.) činil konečná rozhodnutí, jak bytovou jednotku uspořádat, aby v ní byl schopen v budoucnu podnikat. Daňový doklad vystavený společností PRAŽSKÉ PŮDY, s. r. o., je podle žalobce plně v souladu se zákonem a osvědčuje skutečný stav. Žalobce dále poznamenal, že se původní žalovaný ve svém vyjádření vůbec nevypořádal s klíčovými rozhodnutími Soudního dvora, na která žalobce poukázal v žalobě (C-25/03 *HE* a C-280/10 *Polski Trawertyn*).

O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalobce i původní žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.

Napadené rozhodnutí původního žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí

ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, neboť napadené rozhodnutí je nezákonné. Nepřisvědčil však všem námitkám žalobce.

Soud především neshledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným. Původní žalovaný sice mohl některé své úvahy lépe vysvětlit, jádro sporu však spočívá zejména v odlišnosti právních názorů žalobce a původního žalovaného, ve které nepřezkoumatelnost spatřovat nelze. Právní názor původního žalovaného přitom zásadně ovlivnil jeho další úvahy a závěry. V kontextu tohoto názoru lze rovněž vypořádání jednotlivých námitek žalobce považovat za dostatečné. Pokud původní žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí pro dokreslení své argumentace popsal kromě úpravy obchodního majetku v zákoně o DPH také úpravu tohoto institutu v obchodním zákoníku, aby podpořil svou úvahu, že podmínkou zařazení majetkové hodnoty do obchodního majetku je vlastnické právo osoby povinné k dani k této majetkové hodnotě, rozhodně se nejedná o vadu způsobilou vyvolat nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Důvodem nepřezkoumatelnosti nemůže být ani skutečnost, že původní žalovaný učinil na základě svých skutkových zjištění a judikatury Soudního dvora jiné závěry, než k jakým dospěl žalobce, ani skutečnost, že žalobce tyto závěry z pohledu svého právního názoru subjektivně vnímal jako vnitřně rozporné. Správnost, či nesprávnost závěrů původního žalovaného totiž není předmětem posouzení přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, nýbrž jeho zákonnosti.

Poté soud přistoupil k hodnocení zákonnosti napadeného rozhodnutí. V této souvislosti soud připomíná, že oblast daně z přidané hodnoty je mezi členskými státy Evropské unie harmonizována právem Evropské unie, což se odráží také v zákoně o DPH (srov. jeho § 1). Konkrétně pro projednávanou věc je relevantní zejména směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění účinném do 4. 4. 2011 (dále jen „směrnice o DPH“). Tato směrnice vytváří společný systém DPH, v jehož rámci zavádí jednotná pravidla pro stanovení základu DPH v jednotlivých členských státech Evropské unie. Vzhledem k tomu, že se v projednávané věci jedná o interpretaci práva v oblasti právní úpravy, jejíž vznik, působení a účel je bezprostředně navázán na komunitární právo, je nezbytné vykládat všechna ustanovení zákona o DPH eurokonformně, tj. v souladu se směrnicí o DPH a příslušnou judikaturou Soudního dvora.

Podle § 74 odst. 1 zákona o DPH „[p]látcе má nárok na odpočet daně u zboží pořízeného za posledních 12 měsíců před datem registrace, které je k datu registrace jeho obchodním majetkem. Plátcе má nárok na odpočet daně i u zboží pořízeného za posledních 12 měsíců před datem registrace, které k datu registrace již samostatně jeho obchodním majetkem není, pokud se stalo součástí hmotného majetku, odpisovaného nehmotného majetku, pozemků nebo zásob, které k datu registrace jeho obchodním majetkem jsou. Obdobně má plátcе nárok na odpočet daně při dovozu zboží a při pořízení nemovitosti.“

Podle odstavce 4 téhož ustanovení „[n]árok na odpočet daně podle odstavců 1 a 2 se uplatní způsobem a za podmínek stanovených v § 72 a 73 za první zdaňovací období po datu registrace. Podmínkou uplatnění nároku na odpočet daně jsou daňové doklady nebo doklady vystavené plátcem, které obsahují částku za zdanitelné plnění, které je včetně daně.“

Soud přisvědčuje žalobci, že zákon o DPH obsahuje vlastní definici obchodního majetku, která je zcela svébytná. Definice tohoto pojmu uvedené v jiných právních předpisech, včetně obchodního zákoníku, se proto pro účely DPH nepoužijí. Obchodním majetkem se podle § 4 odst. 3 písm. c) zákona o DPH rozumí souhrn majetkových hodnot, který slouží nebo je určen osobě povinné k dani k uskutečňování ekonomických činností a o kterém je tato osoba povinna účtovat nebo jej evidovat. Zákon o DPH tedy výslovně nestanoví, že by podmínkou pro zařazení určité majetkové hodnoty do obchodního majetku bylo vlastnické právo osoby povinné k dani k této majetkové hodnotě. Původní žalovaný však tuto podmínku dovodil výkladem z jiných ustanovení zákona o DPH, konkrétně z § 13 a § 72.

Podle čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník. Směrnice zahrnuje nemovitosti pod pojem zboží a na rozdíl od zákona o DPH nerozlišuje mezi dodáním zboží a převodem nemovitosti. Podle směrnice o DPH proto není rozhodující, zda došlo ke změně vlastnického práva (§ 13 odst. 1 věta druhá zákona o DPH), nýbrž zda bylo převedeno právo nakládat s nemovitostí jako vlastník. V tomto kontextu je pak nutné vykládat též pojem obchodního majetku upravený v § 4 odst. 3 písm. c) zákona o DPH.

Žalovaný se tedy mýlí, pokud se domnívá, že osoba povinná k dani je oprávněna začlenit do svého obchodního majetku jen takovou majetkovou hodnotu, která je v jejím vlastnictví. Takový výklad totiž odporuje čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH. Ostatně i Soudní dvůr v rozsudku C-118/11 *Eon Aset Menidjunt* ze dne 16. 2. 2012, dostupném na www.curia.europa.eu, vyslovil: „Pokud jde o nájem motorového vozidla na základě smlouvy o leasingu, který může být považován za plnění, jež spočívá v nabytí investičního majetku určeného jak k podnikatelským, tak k soukromým účelům, má osoba povinná k dani právo volby. Může pro účely DPH učinit celý tento majetek součástí svého obchodního majetku, nebo si jej ponechat v celém rozsahu jako součást osobního majetku, čímž jej zcela vyloučí ze systému DPH, anebo jej začlenit do svého obchodního majetku pouze v tom rozsahu, v němž jej skutečně používá k podnikatelské činnosti.“ Jinými slovy to znamená, že Soudní dvůr výslovně počítá s možností začlenit do obchodního majetku osoby povinné k dani také majetkové hodnoty, které nejsou v jejím vlastnictví (v daném případě vozidlo, které měla osoba povinná k dani jen v nájmu).

S ohledem na tyto skutečnosti není pochyb o tom, že pokud byl žalobce na základě souhlasu druhého spoluvlastníka bytové jednotky (Ing. Špádové) oprávněn nakládat s celou bytovou jednotkou jako její vlastník, musel být současně oprávněn celou bytovou jednotku zahrnout do svého obchodního majetku, ačkoliv nebyl jejím výlučným vlastníkem, ale pouze spoluvlastníkem s 50% podílem. Samotné zahrnutí celé bytové jednotky do obchodního majetku žalobce však ještě neznamená, že by byl žalobce oprávněn odečíst DPH na vstupu vztahující se k výstavbě či pořízení celého bytu.

Pro projednávanou věc mají podle názoru soudu zásadní význam závěry, ke kterým dospěl Soudní dvůr v rozsudku C-25/03 *HE* ze dne 21. 4. 2005, dostupném na www.curia.europa.eu. V tomto rozsudku se Soudní dvůr zabýval výkladem šesté směrnice Rady 77/388/ES ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, která byla s účinností od 1. 1. 2007 nahrazena směrnicí o DPH. Vzhledem k tomu, že obě uvedené směrnice jsou až na několik málo výjimek, které se nedotýkají dané věci, obsahově shodné, lze argumentaci Soudního dvora uplatněnou v rozsudku C-25/03 *HE* plně využít i pro výklad příslušných ustanovení směrnice o DPH a zákona o DPH.

Soudní dvůr v předmětném rozsudku konstatoval, že z jeho ustálené judikatury vyplývá, že „... *je-li investiční majetek používán jak k podnikatelským, tak k soukromým účelům, má dotčená osoba ohledně DPH právo zvolit si, zda přidělí celý tento majetek do vlastnictví svého podniku nebo zda si jej ponechá v celém rozsahu v soukromém vlastnictví nebo – jak je tomu v projednávaném případě – zda jej začlení do svého podniku pouze v tom rozsahu, v němž jej skutečně užívá k podnikatelské činnosti (viz v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 8. března 2001, Bakcsi, C-415/98, Recueil, s. I-1831, body 24 až 34, a ze dne 8. května 2003, Seeling, C-269/00, Recueil, s. I-4101, body 40 a 41). V posledně uvedeném případě je tedy třeba mít za to, že v mezích užívání majetku k podnikání jednal dotčený subjekt jako osoba povinná k dani při pořízení nebo výstavbě domu, na který je třeba nahlížet v tomto rozsahu jako na dům užívaný za účelem zdanitelných plnění tohoto subjektu ve smyslu čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice. Předchozí výklad je potvrzen zásadou neutrality, na základě níž smí dotčená osoba nést zátěž DPH pouze tehdy, pokud se tato daň týká zboží nebo služeb, které tato osoba používá pro svou soukromou spotřebu, a nikoliv pro své zdanitelné podnikatelské činnosti.*“

V popisovaném případě šlo o pana HE, který nabytí do podílového spoluvlastnictví se svou manželkou pozemek, na kterém si nechali postavit obytný dům. Podíl pana HE na pozemku i domě činil 25 %, podíl jeho manželky 75 %. Pan HE užíval jednu místnost tohoto domu jako kancelář k výkonu vedlejší podnikatelské činnosti a na základě faktur vztahujících se k výstavbě domu uplatnil v daňovém přiznání k DPH odpočet DPH ve výši 12 %, jež odpovídá poměru mezi rozlohou kanceláře a celkovou obytnou rozlohou domu. Soudní dvůr dovodil, že „...*takový subjekt, který stejně jako p. HE přidělil celou místnost užívanou jako kancelář do vlastnictví podniku, musí mít možnost využít odpočtu celé částky DPH, která přímo zatížila výši různých prvků tvořících cenu této části domu. Pokud by mohl odečíst pouze část DPH, kterou nesl v souvislosti s touto místností užívanou zcela k jeho zdanitelným plněním – část určená podle podílu ve spoluvlastnictví domu nahlíženého z hlediska jeho celku – uvedený subjekt by nebyl v rozporu s požadavky zásady neutrality osvobozen od celé daně vztahující se k majetku, jenž používá za účelem své hospodářské činnosti. Předchozí výklad je rovněž v souladu se zásadou rovného zacházení, která představuje logický důsledek zásady neutrality. Je tak totožně zacházeno se dvěma osobami povinnými k dani, které se nacházejí objektivně ve stejné situaci, pokud jde o to, že každá užívá výlučně stejný procentuální podíl domu jako kancelář, kterou přidělila ke svému podniku, neboť obě dvě mají nárok na odpočet stejné částky DPH na vstupu. Na druhé straně je zohledněn rozdíl, který charakterizuje jejich situaci – když jedna je výlučným vlastníkem domu, zatímco druhá vlastní pouze určitý podíl – tím, že první má možnost odečíst DPH na vstupu až do výše 100 %, jestliže si zvolila začlenit dům ke smíšenému užívání do svého podniku v celém*

rozsahu, zatímco druhá nemůže být nikdy osvobozena od výše DPH převyšující částku, kterou skutečně nesla, tedy částku vztahující se k podílu ve spoluvlastnictví (a sice 25 % v případě dotčeném v původním řízení).“

Původní žalovaný považoval citovaný rozsudek za nepoužitelný pro projednávanou věc z důvodu dvou – podle jeho názoru významných – odlišností spočívajících v tom, že žalobce a Ing. Š. nejsou manželé a že žalobce nevyčlenil pro své podnikání jednu místnost, nýbrž procentuální část bytu. Soud tento názor nesdílí. Soudní dvůr totiž především kladl důraz na princip neutrality a zásadu rovného zacházení, nikoliv na vzájemný vztah spoluvlastníků, který – jak je patrné ze shora uvedené citace – do svých klíčových argumentů nijak nevěnoval. Soudní dvůr současně výslovně hovoří o procentuálním podílu domu, proto nelze spatřovat relevantní rozdíl mezi projednávanou věcí a případem C-25/03 *HE* ani v tom, že žalobce nevyhradil pro svou podnikatelskou činnost jednu místnost, ale 30 % bytu.

Uvedené úvahy a argumenty Soudního dvora, které plně korespondují s ustálenou judikaturou Soudního dvora reprezentovanou dalšími jeho rozhodnutími zmiňovanými žalobcem a původním žalovaným (C-425/98 *Bakcsi*, C-269/00 *Seeling*, C-497/01 *Zita Modes*, C-320/88 *SAFE*, C-291/92 *Armbrecht*, C-185/01 *Auto Lease Holland* a C-280/10 *Polski Trawertyn*), jsou proto jednoznačně použitelné i pro případ žalobce. Vycházeje ze závěrů Soudního dvora soud konstatuje, že osoba povinná k dani, která vlastní podíl na nemovité věci a určitou část této věci užívá k uskutečnění své ekonomické činnosti, může uplatnit nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění, souvisejících s výstavbou nebo pořízením této nemovité věci, v poměrné výši podle poměru ekonomicky využívané části k celku, maximálně však do výše svého spoluvlastnického podílu. Existují tedy dva limity odpočtu DPH, a to rozsah, v jakém je nemovitá věc využívána k uskutečňování ekonomické činnosti, a výše spoluvlastnického podílu, přičemž vždy se užije ta nižší z obou hodnot.

Podle § 72 odst. 5 zákona o DPH, „[p]okud plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak pro uskutečnění své ekonomické činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost. Pokud plátce u těchto přijatých zdanitelných plnění uplatní nárok na odpočet daně v plné výši, považuje se část přijatých zdanitelných plnění, kterou použije pro účely nesouvisející s jeho ekonomickou činností, za dodání zboží podle § 13 odst. 4 písm. a) nebo za poskytnutí služby podle § 14 odst. 3 písm. a).“

V projednávané věci vyčlenil žalobce pro svou ekonomickou činnost 30 % bytu a správce daně tento údaj akceptoval. Žalobce, jakožto spoluvlastník s podílem 50 %, byl podle názoru soudu v souladu s § 72 odst. 1, 5 a § 74 odst. 1 zákona o DPH oprávněn uplatnit nárok na odpočet DPH v jím požadovaném rozsahu 30 % ze všech přijatých zdanitelných plnění souvisejících s pořízením celého bytu, realizovaných v době dvanácti měsíců před datem jeho registrace k DPH, neboť tento rozsah je nižší než velikost jeho spoluvlastnického podílu. Bez ohledu na to, zda žalobce přijal veškerá zdanitelná plnění, nebo jen jejich polovinu, jak tvrdil původní žalovaný, objem zdanitelných plnění přijatých žalobcem v obou případech (100 %, či 50 %) převyšuje jím uplatněný nárok na odpočet DPH (30 %). Žalobce měl tedy nárok na odpočet DPH ve výši 149.908 Kč, kterou uplatnil v daňovém přiznání k DPH za 1. čtvrtletí 2011. Tento závěr je ostatně naprosto logický, neboť žalobce vyčlenil pro svou ekonomickou činnost menší část bytu, než kolik činí jeho spoluvlastnický podíl, tedy

de facto nakládal jen se svým podílem a nebyl důvod mu nárok na odpočet DPH dále snižovat, jak to učinily daňové orgány. Pokud by žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH v plné výši, postupovalo by se podle § 72 odst. 5 věty druhé zákona o DPH a část přijatých zdanitelných plnění užitá pro účely nesouvisející s jeho ekonomickou činností by se považovala za dodání zboží nebo poskytnutí služby.

V souvislosti s uplatněným nárokem na odpočet DPH žalobce doložil daňové doklady vystavené na své jméno. I kdyby byly tyto doklady vystaveny na oba spoluvlastníky podle jejich podílů, stále by částky uvedené na dokladech na zdanitelná plnění přijatá žalobcem (50 % celku) převyšovaly jím uplatněný nárok na odpočet DPH (30 % celku). Důvodem pro snížení odpočtu DPH na polovinu požadované výše tak nemohou být ani údaje o příjemci uvedené na daňových dokladech. K obdobnému závěru dospěl také Soudní dvůr ve výše citovaném rozsudku C-25/03 *HE*.

S ohledem na uvedené skutečnosti soud uzavírá, že rozhodnutí původního žalovaného, jímž byl potvrzen platební výměr, podle kterého si žalobce mohl uplatnit nárok na odpočet DPH ve výši 30 % pouze ve vztahu k polovině zdanitelných plnění přijatých v souvislosti s pořízením bytu (tj. částku 74.954 Kč), vychází z nesprávného právního posouzení věci a porušuje princip neutrality DPH a zásadu rovného zacházení. Jedná se tedy o rozhodnutí nezákonné. Soud proto shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost zrušil. Zároveň soud podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, v němž je ve smyslu ustanovení § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán výše uvedenými závěry soudu.

Jelikož žalobce měl ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení o žalobě v celkové výši 11.712 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku 3.000 Kč, z částky 6.300 Kč za tři úkony právní služby zástupce žalobce po 2.100 Kč podle § 7 a § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění účinném do 31. 12. 2012 [převzetí a příprava zastoupení podle § 11 odst. 1 písm. a) a podání žaloby a repliky podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], z částky 900 Kč jako náhrady hotových výdajů daňového poradce [tři režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2006] a z částky 1.512 Kč představující 21% DPH, kterou byl daňový poradce podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z vyčíslené odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů.

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). 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.

V Ústí nad Labem dne 25. března 2015

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová