



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců Mgr. Jaroslava Škopka a Mgr. Jany Komínkové v právní věci žalobkyně **TOR Cheb, spol. s r.o.**, IČ 46885706, se sídlem Žírovice 101, Františkovy Lázně, 350 02 Cheb, zastoupené *Mgr. Jitkou Hudouskovou, advokátkou, se sídlem Cheb, Obrněné brigády 20*, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, (od 1.1.2013 právní nástupce Finančního ředitelství v Plzni), v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 21.10.2011 č.j. 7303/11-1300-401171, č.j. 7304/11-1300-401171, č.j. 7305/11-1300-401171, č.j. 7306/11-1300-401171, č.j. 7307/11-1300-401171, č.j. 7308/11-1300-401171 a č.j. 7310/11-1300-401171

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 21.10.2011 č.j. 7303/11-1300-401171, č.j. 7304/11-1300-401171, č.j. 7305/11-1300-401171, č.j. 7306/11-1300-401171, č.j. 7307/11-1300-401171, č.j. 7308/11-1300-401171 a č.j. 7310/11-1300-401171 se zrušují a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 25.800,- Kč k rukám zástupkyně žalobkyně Mgr. Jitky Hudouskové do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení výše označených rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni, jimiž bylo rozhodnuto o odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Chebu ze dne 5.10.2007, kterými byla žalobkyni dodatečně

vyměřena daň z přidané hodnoty, a to dodatečnými platebními výměry čj. 74900/07/123911/1236, čj. 74902/07/123911/1236, čj. 74914/07/123911/1236, čj. 74915/07/123911/1236, čj. 74917/07/123911/1236, čj. 74918/07/123911/1236 a čj. 74922/07/123911/1236. Rozhodnutími označenými ve výroku tohoto rozsudku žalovaný změnil tyto dodatečné platební výměry tak, že zvýšil dodatečně vyměřenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2005, duben 2005, červenec 2005, srpen 2005, říjen 2005 a prosinec 2005. Ohledně zdaňovacího období září 2005 žalovaný zamítl odvolání a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Chebu.

Žalobkyně v žalobě tvrdila, že správce daně I. stupně porušil ust. § 16 odst. 4 písm. e) zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, použitím protokolu o místním šetření ze dne 22.8.2007 u společnosti Cappostav s.r.o., kde se ve skutečnosti jednalo o výslech svědka, v důsledku čehož byla žalobkyni odňata možnost klást svědkovi otázky.

Dále žalobkyně tvrdila, že vzhledem k tomu, že skutkově bylo vše prokázáno již při daňové kontrole, je nutné závěry Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) vyložit tak, že je potřeba provést nové hodnocení důkazů v otázce, zda byla prokázána oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně v plné výši (§ 72 odst. 4 věta první zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve zněních platných v roce 2005) či nikoliv, zda nárok na odpočet daně na vstupu není žádný (ust. § 75 odst. 1 zákona o DPH) nebo pouze v poměrné výši (§ 72 odst. 4 věta druhá téhož zákona). Podle názoru žalobkyně došlo k chybnému výkladu ust. § 72 zák. o dani z přidané hodnoty tím, že byl zcela upřen nárok na odpočet DPH, ačkoliv bylo prokázáno, že plnění byla použita i pro dosažení plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu, a tak mělo být podle žalobkyně aplikováno ust. § 72 odst. 4 věta druhá zákona o DPH. V důsledku tohoto chybného výkladu byl porušen princip neutrality a proporcionality daně z přidané hodnoty. Podle názoru žalobkyně měl být přiznán nárok na odpočet v poměrné výši dle § 76 zák. o dani z přidané hodnoty. Žalovaný podle žalobkyně porušil ust. § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, když stanovil daňovou povinnost v nesprávné výši.

Žalobkyně také tvrdila, že žalovaný prováděl dokazování v rozsahu přesahujícím zákonné zmocnění, když vydal výzvu dne 13.6.2011 čj. 4738/11-1300-401171 k předložení nebo navržení důkazních prostředků, prokazujících skutečnosti v řízení již dokázané. Výzva je dle žalobkyně neurčitá, resp. pro vyřešení sporu o prokázání oprávněnosti plného nároku na odpočet výsledek nepřinášející, neboť podstata sporu spočívá v tom, zda na uvedený případ dopadá ust. věty první nebo věty druhé § 72 odst. 4 zákona o DPH. Výzva je podle žalobkyně nadbytečná a neplatná, a to jednak pro její neurčitost, a jednak proto, že všechny důkazy byly shromážděny a rozhodnutí ve věci je možné učinit (více důkazů není). Žalobkyni není jasné, jak prokazovat splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění plného odpočtu daně, když bylo prokázáno, že dům po rekonstrukci byl používán jak k plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně, tak i k plněním, ze kterých je povinna přiznat daň s nárokem na odpočet daně. Podle názoru žalobkyně měl žalovaný provést v novém řízení nové hodnocení důkazů v otázce, zda a do jaké míry segregovat přijatá plnění týkající se jedné věci. Správce daně I. stupně rozlišoval přijatá plnění podle místa provedení těchto plnění a podle způsobu využití tohoto místa. Žalovaný jádro sporu vůbec neřešil. Žalobkyně nesouhlasila se závěrem správce daně I. stupně o povinnosti segregace jednotlivých přijatých plnění na jednotku

menší, než je věc v právním smyslu (dům Pod Věží). Tato věc podle žalobkyně slouží k uskutečňování plnění s povinností přiznat daň na výstupu s nárokem na odpočet daně i k uskutečňování plnění osvobozených bez nároku na odpočet daně, a za této situace měla být všechna přijatá plnění za rekonstrukci posouzena podle § 72 odst. 4 věta druhá zákona o DPH, tedy podle žalobkyně měl být nárok na odpočet krácen způsobem uvedeným v § 76 zákona o DPH. Žalobkyně vycházela ze skutečnosti, že dům Pod Věží není rozdělen na jednotky podle zákona č. 72/1991 Sb., o vlastnictví bytů, a je tedy jednou věcí. Součástí věci je tedy podle žalobkyně vše, co k ní podle povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se věc znehodnotila. Všechna přijatá plnění za rekonstrukci objektu, která byla zásadního rozsahu, se stala součástí objektu – součástí věci. Podle zákona o DPH je určující způsob využití věci ve vztahu k dosahovaným plněním. Způsob využívání domu jako celku má být podle žalobkyně relevantní pro rozhodnutí, zda odpočty budou podléhat režimu § 72 odst. 4 věty první nebo věty druhé nebo režimu dle § 75 odst. 1 zákona o DPH.

Žalobkyně namítala rovněž porušení ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, když žalovaný dospěl ke zcela jinému právnímu názoru než správce daně, v důsledku toho zvýšil doměřenou daň, avšak neseznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a neumožnil jí, aby se k tomu ve stanovené lhůtě vyjádřila.

Žalobkyně rovněž namítala, že z odůvodnění rozhodnutí žalovaného není zřejmý důvod pro neuznání žádného nároku na odpočet daně. Žalobkyně uvedla, že dům Pod Věží č.290/1 byl vedený v katastru nemovitostí jako objekt bydlení a že byl pronajímán jiným subjektům k provozování jejich podnikatelské činnosti. Po 31.7.2004, tj. po ukončení nájemní smlouvy s posledním z nájemců, byla zahájena rekonstrukce objektu s tím, že po jejím ukončení bude objekt za obdobných podmínek opět pronajímán. Žalobkyně poukázala na skutečnost, že zatímco podle zákona č. 337/1992 Sb. jednou ze zásad daňového řízení bylo stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy, v ust. § 1 nového daňového řádu je upraven postup správců daně, jehož cílem je správné zjištění a správné stanovení daní. Podle názoru žalobkyně má-li být naplněn účel správy daní, musí být za nezákonný označen postup žalovaného, kdy nebyl uznán plný nárok na odpočet daně bez toho, aby byl přiznán nárok v poměrné výši, jak žalobkyně uplatňovala již v odvolání. Žalobkyni nelze její nárok na odpočet daně upřít zcela s odůvodněním, že neunesla své důkazní břemeno, když žalobkyně od samého počátku kontroly přiznávala, že nárok na odpočet v plné výši nemá. Podle žalobkyně žalovaný opětovně neřešil podstatu sporu, v důsledku čehož ze zhodnocení důkazů nepřijal správný závěr a stanovil daň v nesprávné výši. Podle názoru žalobkyně je obvyklý postup, pokud uplatní příjemce zdanitelného plnění nárok na odpočet daně v nesprávně vyšší částce (např. z důvodu chybně použité základní sazby namísto snížené), je mu při kontrole přiznán odpočet ve výši dle správné sazby daně, nikoliv vyloučen celý odpočet.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby s odůvodněním, že námitka porušení § 16 odst. 4 zák. č. 337/1992 Sb. je bezpředmětná, jelikož se v odvolacím řízení žalovaný odchýlil od Finančního úřadu v Chebu, v důsledku čehož při svém rozhodování neosvědčil protokol o místním šetření ze dne 22.8.2008 jako důkazní prostředek. Podle žalovaného není výzva ze dne 13.6.2011 neurčitá, když ve výroku jsou konkrétně specifikovány skutečnosti, které mají být žalobcem prokázány, a rovněž z odůvodnění výzvy jsou seznatelné důvody tohoto výroku. Se závěry žalovaného odlišnými od závěry správce daně I. stupně byla žalobkyně seznámena

protokolem o ústním jednání ze dne 12.8.2008. Výzvou ze dne 13.6.2011 bylo napravováno procesní pochybení s ohledem na závěry správních soudů, přičemž žalobkyně byla v této výzvě poučena, že nebudou-li ve lhůtě důkazní prostředky předloženy, bude žalovaným rozhodnuto na základě podkladů, které má k dispozici. Žalovaný tvrdil, že se neodchýlil od svých závěrů sdělených žalobkyni při jednání dne 12.8.2008. Žalovaný dále poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 28/2010 a na rozsudek sp. zn. 9 Afs 23/2010 ze dne 9.6.2011, podle něhož je správce daně oprávněn hodnotit záměr daňového subjektu v okamžiku uplatnění daného odpočtu, přestože k jeho uskutečnění dojde až poté, kdy byl tento nárok uplatněn. Případná následná změna použití pořízeného majetku by mohla mít za následek úpravu odpočtu daně podle § 78 zák. č. 235/2004 Sb., ale nemůže mít vliv podle žalovaného na původní posouzení nároku na odpočet daně. Jelikož žalobkyně uplatnila nárok v plné výši, čímž deklarovala, že podmínky pro uplatnění nároku byly naplněny, byla tvrzené skutečnosti povinna prokázat podle § 31 odst. 9 zák. č. 337/1992 Sb., resp. § 92 odst. 3 zák. č. 280/2009 Sb.

Ze správního spisu vyplývá, že dne 9.5.2007 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období leden až prosinec roku 2005. Ze spisu vyplývá, že žalobkyně v tomto období prováděla rekonstrukci objektu Pod Věží č.p. 290, Cheb, na st.p.č. 419 v k. ú. Cheb a uplatňovala nárok na odpočet DPH ze stavebních prací. Následně byl objekt pronajat. Část přízemí o výměře 122,42 m² byla smlouvou ze dne 1.3.2006 pronajata plátcí daně Ing. M.Ř. jako nebytový prostor, přičemž k nájemnému se účtovalo DPH. První nadzemní podlaží s podkrovím bylo smlouvou ze dne 1.2.2006 pronajato jako bytová jednotka J.Ř. a M. Ř.

Jelikož žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně v plné výši, byla dne 29.6.2007 správcem daně I. stupně vyzvána k prokázání oprávněnosti uplatněného odpočtu daně. Správce daně I. stupně ve výzvě rozdělil přijatá plnění, u nichž nemá plátce daně nárok na uplatnění odpočtu, jelikož je použil k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. Správce daně vyzval žalobkyni k předložení např. podnikatelského záměru, smluv o smlouvách budoucích, případně jiných smluv a listin a obchodních ujednání. V druhé části výzvy správce daně vypsali doklady, které se týkají přijatých zdanitelných plnění, jež měla být plátcem daně na základě uzavřených nájemních smluv používána jak k uskutečnění plnění uvedených v § 72 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., tak i k plnění uvedeným v § 75 odst. 1 téhož zákona. Podle správce daně byla v tomto případě žalobkyně povinna nárok na odpočet krátit způsobem uvedeným v § 76 zák. č. 235/2004 Sb., proto byla vyzvána k prokázání, z jakého důvodu nepostupovala v souladu s § 72 odst. 4 zák. č. 235/2004 Sb. a uplatnila nárok na odpočet v plné výši.

V odpovědi ze dne 24.7.2007 navrhla žalobkyně vyslechnutí bývalých nájemců, kteří měli zájem i nadále užívat prostory v rekonstruovaném objektu, a to společnost NELAN s.r.o. a Ing. S.D. Dále žalobkyně uvedla, že celý dům je jedním kusem majetku nerozdělený na jednotky ve smyslu zák. č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů. Skutečnost, že část domu Pod Věží je používána k dosažení obrátů za zdanitelná plnění, u nichž vniká povinnost priznat daň na výstupu, a část je používána k dosažení plnění osvobozených od daně, je podle žalobkyně prokázána, a tím je prokázána i oprávněnost uplatněného odpočtu. Podle žalobkyně měla být správcem daně uvedená plnění podrobena testu podle ust. § 76 zákona o DPH.

Součástí správního spisu je protokol o místním šetření ze dne 22.8.2007 čj. 66698/07/123931/0509 ve věci daňového subjektu Cappostav s.r.o., v němž jednatel této společnosti upřesňoval, na kterých částech domu byly prováděny jednotlivé ve fakturách uváděné práce.

Při jednání dne 30.8.2007 správce daně I. stupně sdělil žalobkyni, že na základě tohoto upřesnění vyčíslil přijatá zdanitelná plnění, která souvisela s plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně, a plnění, která vzhledem k svému charakteru souvisela s oběma typy plnění (např. stavebně montážní práce ve společných prostorách, fasáda apod.) nebo je nebylo možné určit. Správce daně nesouhlasil s nutností považovat celý dům za jeden kus majetku s tím, že je nutné objekt rozdělit podle toho, k jakým účelům byl skutečně použit, přičemž odkázal na ust. § 2 odst. 7 zák. č. 337/1992 Sb.

Ve vyjádření ze dne 25.9.2007 uvedla žalobkyně, že rekonstrukce domu je „režijním výdajem“ společnosti a následkem jejího provedení je právě dosahování obou druhů plnění. Sama rekonstrukce objektu nemá přímou vazbu na uskutečnění plnění. Z toho důvodu považuje žalobkyně uplatněný nárok na odpočet DPH za oprávněný, když se rekonstrukce týkala celého domu.

Ve zprávě o výsledku daňové kontroly čj. 67664/07/123931/0509, projednané se žalobkyní dne 26.9.2007, správce daně I. stupně uvedl, že de facto objekt tak, jak je užíván (viz jednotlivé nájemní smlouvy), skutečně rozdělen je. Byt č. 1 je využíván při podnikání nájemcem – plátcem daně, jako nebytový prostor, a byt č. 2 je využíván k bydlení rodiny. Správce daně v souladu s § 75 odst. 1 zák. č. 235/2004 Sb. neuznal nárok na odpočet daně u těch přijatých zdanitelných plnění, která daňový subjekt použil k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně (tj. pronájem bytu č. 2) v celkové částce 78.061,- Kč. Dále správce daně provedl v souladu s § 72 odst. 4 zák. č. 235/2004 Sb. přesun částek v řádcích 310 a 315 daňových přiznání, tj. ze sloupce daň na vstupu (plný nárok) do sloupce daň na vstupu (krácený nárok), celkový přesun mezi sloupci činní 110.349,- Kč. Správce daně I. stupně citoval ust. § 76 odst. 1 zák. č. 235/2004 Sb., podle něhož u přijatých zdanitelných plnění, u nichž je plátcem povinen krátit odpočet daně podle § 72 odst. 4 (dále jen „krácená plnění“), poměrná část nároku na odpočet daně se vypočte jako součin daně na vstupu u krácených plnění a koeficientu. V daném případě byl podle správce daně I. stupně koeficient 1 (tzn. ke krácení uplatněného odpočtu daně nedošlo). Oprava byla provedena ze statistických důvodů.

Na podkladě zprávy o výsledku daňové kontroly byly vydány výše označené dodatečné platební výměry. V odvolání ze dne 26.11.2007 žalobkyně nesouhlasila s uplatněním ust. § 2 odst. 7 zák. č. 337/1992 Sb., s tím, že se zde nejednalo o žádnou simulaci, zakrývání či zkreslování údajů. Podle názoru žalobkyně je rekonstrukce objektu jedním plněním, nelze segregovat jednotlivé faktury na jednotlivé práce, tyto jednotlivé práce považovat za samostatná plnění a teprve u těchto prací posuzovat jednotlivě možnost nároku na odpočet. Rozdělení na jednotlivé práce a jejich přiřazení ke konkrétnímu plnění na výstupu dle místa jejich provedení nemá podle žalobkyně oporu v zákoně o dani z přidané hodnoty.

Na základě výzvy ze dne 27.3.2008 předložila žalobkyně nájemní smlouvy týkající se rekonstruovaného domu před zahájením rekonstrukce. Podle smlouvy ze dne 30.12.1999 nájemcem části nebytových prostor v prvním patře objektu Pod Věží 1, Cheb o výměře 32 m² byla společnost NELAN spol. s r.o., a to do 1.6.2004. Podle smlouvy ze dne 31.7.2000 byl nájemcem části nebytových prostor v přízemí objektu o výměře 72 m² Ing. S.D., a to do 31.7.2004.

Při výslechu dne 16.4.2008 uvedl svědek F.J., jednatel NELAN s.r.o., že je současně společníkem žalobkyně, že nájemní smlouva byla ukončena z důvodu rekonstrukce objektu a že měli zájem pronajmout objekt znovu po rekonstrukci, ale pak si vytvořili jiné zázemí k obchodním jednáním. Při jednání o ukončení nájemní smlouvy jednal svědek s jednatelem žalobkyně a zajímal se o pokračování pronájmu objektu po rekonstrukci. Poté, jak se situace vyvíjela, a s ohledem na dobu rekonstrukce, svoji potřebu vyřídili jinak a k pronájmu nedošlo. Takové rozhodnutí padlo až po delším časovém období, kdy situaci museli nějak řešit.

Ing. S.D. dne 21.4.2008 vypověděl, že nájemní smlouva byla ukončena z toho důvodu, že tam začaly probíhat rekonstrukční práce a objekt nebylo možné užívat. Na dotaz, zda měli zájem znovu pronajmout rekonstruovaný objekt, svědek uvedl, že teoreticky ano a prakticky ne, používali jiný prostor k činnosti. Z důvodů technických a finančních spojených se zpětným stěhováním již neměli zájem prostor využívat. Ve smyslu návratu nevedli žádné obchodní jednání. Rozhodnutí, že již nebudou rekonstruovaný objekt používat, učinili před zahájením rekonstrukce na základě informací o prováděných pracích.

V doplnění odvolání ze dne 29.4.2008 žalobkyně znovu namítala nezákonnost protokolu o místním šetření ze dne 22.8.2007, porušení § 2 odst. 1,2,3,7 a § 31 odst. 2 a 4 zák. o správě daní a poplatků. Provedenými výslechy svědků bylo podle žalobkyně doloženo, že bývalí nájemci měli v úmyslu se po rekonstrukci objektu vrátit a nenaplnění tohoto záměru bylo způsobeno pouze důvody na jejich straně.

Součástí správního spisu je také část projektové dokumentace. Podle průvodní zprávy z ledna 2004 byl celý dům využíván jako projekce Chebského agrokombinátu, v současné době je využíván jako kancelářské prostory. Majitel objektu se rozhodl provést celkovou rekonstrukci objektu s tím, že po této rekonstrukci zde vzniknou tři samostatné bytové jednotky. Podle požární zprávy ke změně stavby před dokončením z května 2005 se posuzuje změna projektové dokumentace na rekonstrukci administrativního objektu na byty. V objektu byly podle původního řešení 3 byty a jednalo se o rodinný dům, a nadále budou pouze 2 byty po sloučení dvou bytů.

Při jednání dne 12.8.2008 před Finančním ředitelstvím v Plzni žalovaný projednal dosavadní závěry s daňovým subjektem s tím, že shledal rozpor mezi stavebním povolením na tři byty a záměrem společnosti NELAN s.r.o. znovu pronajmout objekt k obchodním účelům. Na základě toho žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně uplatnila plný odpočet neoprávněně. Podle vyjádření žalobkyně nebylo přihlédnuto ke skutečnosti, že záměr využít objekt k dosahování zdanitelných plnění po rekonstrukci byl naplněn, byť s jiným nájemcem. To žalobkyně považuje za nejlepší možný důkaz původního záměru.

Rovněž v písemném vyjádření ze dne 5.9.2008 žalobkyně považovala za nepodstatné, že v původním záměru měla být nájemcem společnost NELAN s.r.o. a nakonec se jím stal jiný plátce – Ing. Řezníčková. Žalobkyně poukázala na ust. § 72 odst. 2 písm. a) zák. o dani z přidané hodnoty s tím, že jejím záměrem od počátku bylo pronajímat prostory v rekonstruovaném domě i jiným plátcům pro uskutečňování jejich ekonomických činností. Následnými událostmi byl tento záměr potvrzen, tím došlo k potvrzení oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně. Podle žalobkyně není pro uplatnění odpočtu daně podstatné, zda se jedná o byt či nebytový prostor, nýbrž to, zda z něj budou dosahovány příjmy za zdanitelná plnění, podléhající dani.

Rozhodnutími ze dne 17.9.2008 žalovaný poprvé rozhodl o odvolání proti dodatečným platebním výměrům. V odůvodnění žalovaný uvedl, že z rozporu mezi stavebním povolením určeným na tři byty a tvrzením jednatele NELAN s.r.o., o záměru pronajmout objekt i po rekonstrukci, vyplývá, že nelze tvrzení svědka považovat za věrohodný důkaz prokazující záměr daňového subjektu pronajmout objekt této společnosti i po rekonstrukci. Podle žalovaného tak není zřejmé, že by po rekonstrukci bylo záměrem žalobkyně využívat tento objekt i k pronájmu plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností. Podle žalovaného nebylo prokázáno, že v době rozhodné pro posouzení splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně bylo záměrem daňového subjektu využívat objekt Pod Věží č.p. 290 k pronájmu plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností. Podle názoru žalovaného nelze posuzovat nárok na odpočet daně za jednotlivá zdaňovací období roku 2005 podle způsobu využití objektu v roce 2006. Je nutné vycházet z faktického stavu v době uplatnění nároku na odpočet daně. Případná změna použití majetku by mohla mít za následek pouze úpravu odpočtu daně podle § 78 zák. č. 235/2004 Sb., ale nemůže mít vliv na původní posouzení nároku na odpočet daně. Jelikož odvolací orgán posoudil věc po právní stránce odlišně od správce daně I. stupně, nebylo použito protokolu o místním šetření ze dne 22.8.2007 jako důkazu. Z toho důvodu byla námitka porušení § 16 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. označena za bezpředmětnou, stejně jako námitka porušení § 2 odst. 7 zák. č. 337/1992 Sb.

Proti těmto rozhodnutím brojila žalobkyně žalobou, ta však byla zamítnuta rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 12.8.2010 čj. 57 Ca 99/2008-162. Podle názoru krajského soudu z obsahu ust. § 72 odst. 1 odst. 2, 4, 5 zákona o dani z přidané hodnoty, konkrétně z pojmu „použije“ je zřejmé, že přijaté zdanitelné plnění musí plátce daně použít pro svoji ekonomickou činnost v tom zdaňovacím období, kdy nárok na odpočet uplatnil (tj. v jednotlivých měsících roku 2005).

Na podkladě kasační stížnosti žalobkyně Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 16.12.2010 čj. 7 Afs 85/2010-226 zrušil rozsudek Krajského soudu v Plzni a vrátil věc tomuto soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud poukázal na rozdílná znění ust. § 72 odst. 1 věty druhé zákona o dani z přidané hodnoty do 30.9.2005 a po nabytí účinnosti novely č. 377/2005 Sb. Ohledně zdaňovacích období od ledna do září roku 2005 krajský soud aplikoval právní předpis, který na dané věci nedopadal. Dále Nejvyšší správní soud vytýkal krajskému soudu nesprávný výklad ust. § 72 odst. 1 věty druhé zákona o dani z přidané hodnoty ve znění zákona č. 377/2005 Sb., podle něhož nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Toto ani žádné další ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty podle názoru Nejvyššího správního soudu

nestanoví, že by nárok na odpočet daně byl „neoddělitelně svázán“ s ekonomickou činností plátce, resp. že by proto, aby nárok mohl vzniknout, musel být „v témže zdaňovacím období“ použit pro ekonomickou činnost plátce. Zmiňované ust. § 72 odst. 1 věta druhá zákona o dani z přidané hodnoty ve znění zákona č. 377/2005 Sb. nevyjadřuje podle kasačního soudu, ke kterému okamžiku musí být přijaté plnění „použito“ pro ekonomickou činnost plátce, nýbrž určuje okamžik, ke kterému vznikl stěžovateli nárok na odpočet daně. To je na základě novely č. 377/2005 Sb. dnem, kdy dodavateli plnění přijatých stěžovatelkou (v této věci stavební firmě) vznikla povinnost přiznat daň na výstupu za plnění uskutečněné vůči stěžovateli. Nejvyšší správní soud vycházel z jazykového významu slova „použije“ (nedokonavý vid), od něž lze dovodit, že směřuje do budoucnosti, tj. postačí, pokud tato okolnost nastane někdy v budoucnu. Nejvyšší správní soud poukázal na judikaturu soudního dvora, podle níž nárok na odpočet daně je oprávněný i v případě „přípravných prací“, kdy k použití předpokládané ekonomické činnosti nakonec nedojde – nepovede ke vzniku zdanitelných plnění s povinností uplatnit daň na výstupu (např. rozhodnutí ve věci C-32/03 Fini H). Tomuto požadavku podle názoru Nejvyššího správního soudu vyhoví stěžovatelkou prováděná rekonstrukce a jí uskutečněná zdanitelná plnění v roce 2006. V tomto rozsahu názor krajského soudu nebyl v souladu s principem neutrality a proporcionality. Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli i ohledně nesprávného hodnocení důkazů s tím, že je nesprávná úvaha krajského soudu a žalovaného, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno (porušení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků), když nepředložila podnikatelský plán, či smlouvy o smlouvách budoucích, tedy důkazy prokazující, jakým způsobem chtěla využít dům po rekonstrukci. Nejvyšší správní soud poukázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 24.4.1996 sp. zn. Pl. ÚS 38/95 a na nálezy Ústavního soudu ze dne 1.7.2005 sp. zn. IV. ÚS 29/2005 (oba dostupné na www.nalus.usoud.cz), i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4.8.2005 čj. 2 Afs 13/2005-60. Nejvyšší správní soud měl za to, že důkazní povinnost stěžovatelky byla limitována toliko těmi skutečnostmi, které uvedla ve svém daňovém přiznání. Stěžovatelka v daňovém přiznání uplatnila plný nárok na odpočet daně a daňová přiznání jsou tak jediným relevantním důkazním prostředkem, z nichž lze dovodit úmysl stěžovatelky, že dům po rekonstrukci použije způsobem, který by ji opravňoval k plnému odpočtu daně (nikoliv požadovaný „podnikatelský záměr, či smlouvy o smlouvách budoucích“). Dokazování se podle názoru tohoto soudu mělo ubírat směrem k tomu, aby stěžovatelka prokázala hmotněprávní podmínky pro uplatnění odpočtů daně (oprávněnost plného nároku), a ne aby dokládala správci daně „svůj úmysl“ k využití rekonstruované nemovitosti. Mělo tak být zkoumáno, zda stěžovatelka prokázala, že jí vznikl nárok na odpočet daně v plné výši či nikoliv. Požadovaný podnikatelský záměr nebo smlouvy o smlouvách budoucích jsou v tomto směru irelevantní. Pokud správní orgán i krajský soud z jejich nepředložení dovodili, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, není tento závěr správný, a jejich výklad § 31 odst. 9 a § 2 zák. o správě daní a poplatků je v rozporu se zákonem. Nejvyšší správní soud se již nezabýval otázkou, v jakém rozsahu vznikl stěžovateli nárok na odpočet daně v souladu s § 72 zák. o dani z přidané hodnoty, neboť by tím nepřipustně předjímal možné budoucí závěry krajského soudu.

Rozsudkem ze dne 16.2.2011 Krajský soud v Plzni vázán názorem Nejvyššího správního soudu zrušil napadená rozhodnutí žalovaného ze dne 17.9.2008 a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení s tím, že žalovaný nedořešil, zda žalobce prokázal, že mu

v jednotlivých zdaňovacích obdobích roku 2005 vznikl nárok na odpočet daně v plné výši či nikoliv.

Žalovaný vydal dne 13.6.2011 pod čj. 4738/11-1300-401171 výzvu podle § 92 odst. 4 a § 115 odst. 1 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v níž vyzval žalobkyni k předložení nebo navržení důkazních prostředků prokazujících, že v jednotlivých zdaňovacích obdobích roku 2005 žalobkyně uplatnila plný nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění týkajících se rekonstrukce domu Pod Věží č.p. 290 v Chebu v souladu s hmotněprávními podmínkami stanovenými v § 72 zák. č. 235/2004 Sb.

Dne 21.10.2011 žalovaný znovu a stejným způsobem rozhodl o odvolání žalobkyně. Ve shodných odůvodněních žalovaný poukázal na ust. § 31 odst. 9 zák. č. 337/1992 Sb. a obdobné ust. § 92 odst. 3 zák. č. 280/2009 Sb. Jelikož daňový subjekt uplatnil v přiznání k dani z přidané hodnoty nárok na odpočet daně v plné výši, nesl důkazní břemeno k prokázání svého tvrzení. Žalovaný znovu poukázal na stavební povolení a kolaudační rozhodnutí, podle něhož byl dům rekonstruován na tři byty, což je v rozporu s tvrzením jednatele společnosti NELAN s.r.o. o záměru pronajmout po rekonstrukci část nebytových prostor. Svědecká výpověď bývalého zaměstnance společnosti NELAN s.r.o. není podle žalovaného dostačujícím důkazem prokazujícím oprávněnost uplatnění plného nároku na odpočet daně. Žalovaný poukázal na skutečnost, že na výzvu ze dne 13.6.2011 žalobkyně nereagovala. Žalovaný dospěl k závěru, že svědeckou výpověď společnosti NELAN s.r.o. nelze považovat za důkaz jednoznačně svědčící o tom, že plný nárok na odpočet daně vykázaný v daňovém přiznání byl uplatněn oprávněně, když z tohoto lze usuzovat pouze na úmysl daňového subjektu pronajmout objekt i po rekonstrukci. Daňový subjekt byl podle žalovaného oprávněn uplatnit plný nárok na odpočet daně v případě, že přijatá zdanitelná plnění, týkající se rekonstrukce domu Pod Věží č.p. 290, Cheb, použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu. Daňový subjekt ani na výzvu nepředložil žádné důkazní prostředky prokazující, že byly naplněny podmínky § 72 zák. č. 235/2004 Sb. K námitce žalobkyně, že nelze při hodnocení důkazů odhlédnout od skutečnosti, že záměr daňového subjektu byl naplněn pronájmem prostor v roce 2006 plátcí daně Ing. M.Ř., žalovaný poukázal na ust. § 72 odst. 1 zák. č. 235/2004, s tím, že je zřejmé z rozsudku Nejvyššího správního soudu, že ust. § 72 odst. 1 věta druhá zák. č. 235/2004 Sb. nevyjadřuje, ke kterému okamžiku musí být přijaté plnění „použito“ pro ekonomickou činnost plátce, ale určuje okamžik, ke kterému vznikl plátcí daně nárok na odpočet daně. Žalovaný dále zopakoval bezpředmětnost námitek směřujících do ust. § 2 odst. 7 a § 16 odst. 4 písm. e) zák. č. 237/1992 Sb., a to z toho důvodu, že odvolací orgán posuzoval věc po právní stránce odlišně od správce daně I. stupně.

O věci samé rozhodl soud bez jednání podle § 51 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb., (dále jen s.r.s.), neboť s tím žalovaný souhlasil a žalobkyně se k tomu ve stanovené lhůtě nevyjádřila.

K jednotlivým námitkám soud uvádí následující:

Pouze ve vztahu k rozhodnutím vydaným správcem daně prvního stupně lze přisvědčit námitce porušení ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb. Úkon provedený formou

protokolu o místním šetření u jiného subjektu (stavební firmy Cappostav s.r.o.) byl využit po stránce obsahové jako svědecká výpověď (jednatele této stavební firmy) konaná bez vyrozumění a účasti žalobkyně. Této procesní vady se však dopustil pouze správní orgán prvního stupně. Odvolacího orgánu se takové pochybení netýkalo, neboť protokol o místním šetření ze dne 22.8.2007 při svém rozhodování nepoužil. Za této situace se nejednalo o vadu, která by měla za následek nezákonnost žalobou napadených rozhodnutí.

Za nedůvodné považuje soud také tvrzení o porušení ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, jelikož, jak vyplývá ze shodných tvrzení stran, nedošlo ke změně skutkového stavu ani právního názoru žalovaného oproti tomu, s nímž byla žalobkyně seznámena žalovaným při jednání dne 12.8.2008.

Za důvodnou však považuje soud námitku, že žalovaný nesprávně vyhodnotil závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu. Žalovaný neměl vyzývat žalobkyni znovu (výzvou ze dne 13.6.2011) k prokázání splnění podmínek uvedených § 72 zákona č. 235/2004 Sb. Doplnit řízení o takovou výzvu kasační soud žalovanému neuložil. Výzva ze dne 13.6.2011 nemůže obstát ani po stránce obsahové. Z výzvy, stejně jako z napadených rozhodnutí, není zřejmé, která z hmotněprávních podmínek uvedených v § 72 zákona č. 235/2004 Sb. nebyla žalobkyní splněna. Výzva obsahuje pouze obecný odkaz na ust. § 72 zákona č. 235/2004 Sb. a takto formulovaná je samozřejmě neurčitá. Lze přisvědčit žalobkyni, že se odvolací orgán neřídil právními závěry Nejvyššího správního soudu.

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu *otázka, v jakém rozsahu žalobkyně nárok na odpočet prokázala, měla být předmětem zkoumání*. Nejvyšší správní soud se tímto nezabýval v zájmu zachování práva (obou) účastníků řízení na opravný prostředek. Žalovanému nebylo vytýkáno pouze procesní pochybení, (jak se mylně domníval ve vyjádření k žalobě), které by bylo napraveno všeobecnou výzvou. Žalovanému bylo uloženo znovu přezkoumat, v jakém rozsahu žalobkyně prokázala splnění hmotněprávních předpokladů pro vznik nároku na odpočet. Tedy, jak správně uvádí žalobkyně, žalovaný měl provést nové zhodnocení důkazů a podřazení skutkových závěrů pod příslušná ust. zákona č. 235/2004 Sb., tj. z pohledu hmotného práva. Za této situace měl žalovaný posuzovat (jak tvrdí žalobkyně a jak je uvedeno v rozsudku Nejvyššího správního soudu) *rozsah*, v jakém žalobkyně měla nárok na odpočet daně. Jelikož tak neučinil, soud shledal důvodnou námitku nesprávného výkladu ust. § 72 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb.

Podle § 72 odst. 4 věty první zákona č. 235/2004 Sb., plátce má nárok na odpočet daně *v plné výši u přijatých zdanitelných plnění, která použije výhradně pro uskutečnění plnění uvedených v odstavci 2*.

Podle § 72 odst. 4 věty druhé zákona č. 235/2004 Sb., pokud plátce přijatá zdanitelná plnění *použije jak k uskutečnění plnění uvedených v odstavci 2, tak i plnění uvedených v § 75 odst. 1, je povinen krátit odpočet daně způsobem uvedeným v § 76*.

Žalovaný měl zkoumat, zda na projednávanou věc dopadá cit. ust. věty první či druhé odst. 4 § 72 zákona č. 235/2004 Sb. V rozhodnutí žalovaného je cit. ust. věty první § 72 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný se zabýval pouze variantou plného odpočtu,

který neuznal. Důvodem podle žalovaného byl rozpor mezi stavebním povolením na tři byty a záměrem společnosti NELAN s.r.o. znovu pronajmout objekt k obchodním účelům.

Podle zpráv výše zmíněných (průvodní a požární), které byly součástí projektové dokumentace, mělo dojít k rekonstrukci administrativního objektu na byty. To však samo o sobě nevylučuje využití rekonstruovaného objektu znovu k pronájmu, při kterém se uplatňuje daň ve smyslu ust. § 56 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb.

Podle § 51 odst. 1 písm. e) zákona č. 235/2004 Sb., ve znění platném v roce 2005, při splnění podmínek stanovených v § 52 až 62 jsou od daně bez nároku na odpočet daně osvobozeny převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení (§ 56).

Podle § 56 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném k 31.12.2005, plátce se může rozhodnout, že u nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností se uplatňuje daň. Plátce je povinen oznámit správci daně nejpozději do 30 dnů ode dne uzavření nájemní smlouvy uplatňování daně u tohoto nájmu.

Žalovaný v napadených rozhodnutích možnost postupu podle § 56 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb. výslovně připustil, více se však s touto variantou nevypořádal. Soud proto přisvědčil žalobní námitce, podle níž žalovaný dostatečně neodůvodnil, proč žalobkyni upřel nárok na odpočet daně zcela, když bylo prokázáno, že dům po rekonstrukci byl používán jak k plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet, tak i k plněním, ze kterých byla povinna přiznat daň s nárokem na odpočet. Současně soud přisvědčil tvrzení o porušení ust. § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, podle něhož cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daní.

Podle cit. ust. § 56 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb. se žalobkyně mohla rozhodnout, že po rekonstrukci nemovitost opět pronajme jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností s tím, že bude uplatňována DPH. K tomu také, byť jen částečně – v přízemí – došlo. Skutečnost, že nájemce po rekonstrukci byl odlišný od těch, kteří si nemovitost najímali předtím, nemá význam. Existenci nového nájemce po rekonstrukci však nelze přehlížet s odůvodněním, že k novému pronájmu došlo až v roce 2006 (tj. po ukončení rekonstrukce). Nový pronájem je nutno považovat za doložení záměru žalobkyně pokračovat v pronájmu jako ve své ekonomické činnosti i po rekonstrukci.

Žalobkyni je nutno přisvědčit také v tom, že žalovaný v dané věci porušil zásady neutrality a proporcionality. Zásada daňové neutrality podle výkladu Soudního dvora Evropské Unie „brání zejména tomu, aby s podobným poskytováním služeb, která si tak navzájem konkurují, bylo zacházeno odlišně z hlediska DPH. Zaručuje tak rovné zacházení vzhledem k jiným subjektům poskytujícím stejná plnění v porovnatelných situacích“. (body 54 a 55 rozsudku Soudního dvora ze dne 26.5.2005 - věc C-498/03 Kingscrest Associates Ltd, Montecello Ltd, (dostupné na www.eur-lex.europa.cz).

V souladu se „zásadou proporcionality musí členské státy používat takové prostředky, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, ale co nejméně narušují cíle a principy práva Společenství“. (bod 46 rozsudku Soudního dvora ze dne 18.12.1997 - spojené věci Garage Molenheide BVBA a další C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96, dostupné na www.eur-lex.europa.cz).

Porušení uvedených zásad shledal již Nejvyšší správní soud, a jelikož nové rozhodnutí žalovaného je založeno na obdobném odůvodnění jako předchozí, rozpor se zásadami neutrality a proporcionality lze konstatovat znovu. Nejvyšší správní soud měl za prokázané, že žalobkyně před i po rekonstrukci pronajímala objekt domu Pod Věží č. 290/1 v Chebu úplatně, tedy v rámci své ekonomické činnosti. Dočasné nevyužívání majetku v důsledku prováděných stavebních prací neporušovalo podmínku soustavnosti této ekonomické činnosti. Rekonstrukci uznal NSS za činnost související s hlavní činností – pronájmem, přitom poukázal na rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci Fini H (rozsudek C-32/03 ze dne 3.3.2005, dostupný na www.eur-lex.europa.eu). V této kauze Evropský soud uznal nárok na odpočet za nájem nebytových prostor, ve kterých již společnost nevykonávala svoji ekonomickou činnost (poskytování stravovacích služeb), neboť byla nucena nadále platit nájem pro nemožnost předčasného ukončení nájemní smlouvy.

Daňové orgány tedy musí respektovat, že „cílem systému odpočtů je zcela sejmut z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho veškerých hospodářských činností. Společný systém DPH tak zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH. (bod 47 rozsudku Soudního dvora EU ze dne 6.7.2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL, dostupného na www.eur-lex.europa.cz)

Závěr žalovaného, že nárok na odpočet nelze vůbec uznat, považuje soud na základě výše uvedeného za nesprávný. V dalším řízení bude na žalovaném, aby posoudil, zda nárok žalobkyně lze uznat v plné výši dle ust. § 72 odst. 4 věty první zákona č. 235/2004 Sb., či pouze ve zkrácené výši dle věty druhé téhož ust. § 72 odst. 4 zák. č. 235/2004 Sb. Krajský soud se touto otázkou nezabýval, jelikož by tím nahrazoval činnost správců daně. Z téhož důvodu soud nezavazoval žalovaného, jak žádala žalobkyně, aby posuzoval dům nerozdělený na bytové jednotky ve smyslu zákona č. 72/1991 Sb. jako jedinou věc v právním smyslu. Určení rozsahu uznaného nároku na odpočet je v pravomoci správce daně a je rovněž na něm, aby své rozhodnutí v tomto směru podložil důvody.

Z vyložených důvodů soud zrušil napadená rozhodnutí pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s.ř.s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s. a žalobkyni, která měla ve věci plný úspěch, byla přiznána náhrada za zaplacený soudní poplatek ve výši 21.000,- Kč a náhrada za zastupování spočívající ve dvou úkonech právní služby po 2.100,- Kč a dvou režijních paušálech po 300,- Kč.

P o u č e n í :

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze 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 Plzni dne 7. května 2013

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková