



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **Správa městských sportovišť Kolín, a. s.**, se sídlem Masarykova 1041, 280 02 Kolín II, zastoupená Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Jiráskova 228, 276 01 Mělník, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 23. 2. 2012, č. j. 751/12-1300-203245 a č. j. 750/12-1300-203245, a ze dne 10. 12. 2012, č. j. 7342/12-1300-203245, č. j. 7341/12-1300-203245 a č. j. 7340/12-1300-203245, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2013, č. j. 45 Af 14/2012 – 77,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á**.
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně je akciovou společností, jejímž většinovým vlastníkem je město Kolín. Dne 11. 6. 2008 vydal Městský úřad Kolín jako stavební úřad rozhodnutí, jímž nařídil městu Kolín jako vlastníku stavby zimního stadionu provést nezbytné úpravy zimního stadionu spočívající ve výměně střešního pláště, provedení hromosvodu a v úpravě ocelové nosné konstrukce, které jsou v havarijním stavu.

[2] Již den předtím, tj. 10. 6. 2008, uzavřelo město Kolín s žalobkyní „Dohodu o povolení a uznání vlastnictví investic“. Město Kolín v ní souhlasilo s tím, že žalobkyně bude v rámci zimního stadionu provádět investice. Žalobkyně se zavázala po odsouhlasení příslušného záměru městem zajistit zpracování projektové dokumentace, příslušná povolení, stavební dozor, realizaci a případně kolaudaci. Podle článku IV. dohody se smluvní strany dohodly, že vzniklé investice zůstanou ve vlastnictví žalobkyně, která bude v katastru nemovitostí vedena jako jejich vlastník a která bude oprávněna investice odepisovat jako svůj majetek. Pro případ vkladu zimního stadionu městem Kolín do základního kapitálu se strany v článku V. dohodly, že investice zůstávají ve vlastnictví žalobkyně na základě původního pořízení podle dohody a předmětem vkladu nebudou. Investice byly v článku II dohody definovány jako samostatný funkční celek nemovitého charakteru nebo zařízení instalované v rámci zimního stadionu a dále jako provedená rekonstrukce a modernizace zimního stadionu.

[3] Dne 20. 6. 2008 uzavřela žalobkyně se společností Metalstav K + B, s. r. o. smlouvu o dílo, jejímž předmětem byla výměna střešního pláště a úprava ocelové konstrukce zimního stadionu. Stavební práce měly být prováděny do 20. 6. 2008 do 15. 11. 2008. Společnost Metalstav K + B, s. r. o. poté dílo provedla a provedené práce postupně fakturovala žalobkyni. Ta je hradila z dotace, kterou jí za tím účelem poskytlo město Kolín.

[4] Rada města Kolína na schůzi konané dne 6. 10. 2008 doporučila zastupitelstvu města schválit zvýšení základního kapitálu žalobkyně nepeněžitým vkladem, jehož předmětem byl mimo jiné zimní stadion. Zastupitelstvo města Kolína toto zvýšení základního kapitálu schválilo na svém zasedání dne 10. 11. 2008. Dne 27. 11. 2008 uzavřelo město Kolín s žalobkyní dodatek k dohodě o povolení a uznání vlastnictví investic, v němž se město zavázalo vložit zimní stadion do základního kapitálu žalobkyně do 31. 12. 2009. Pokud by k tomu nedošlo, přefakturuje žalobkyně městu veškeré dosud provedené investice na městském stadionu a město tyto investice zaplatí jako zhodnocení svého majetku. Ke zvýšení základního kapitálu došlo dle údajů v obchodním rejstříku rozhodnutím valné hromady žalobkyně dne 11. 2. 2009, majetek byl dle inventární karty zařazen do účetnictví žalobkyně dne 1. 6. 2009. Dne 24. 6. 2009 byl Katastrálnímu úřadu pro Středočeský kraj, Katastrálnímu pracovišti Kolín doručen návrh na vklad vlastnického práva k zimnímu stadionu ve prospěch žalobkyně. Řízení bylo následně zastaveno, jelikož katastrálnímu úřadu nebyly doloženy všechny potřebné dokumenty. Ke vkladu vlastnického práva tak došlo až dne 21. 1. 2010, kdy byl katastrálnímu úřadu doručen nový bezvadný návrh.

[5] Žalobkyně si ve zdaňovacích obdobích červen, červenec, srpen, říjen a prosinec 2008 uplatnila odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 4 odst. 1 písm. i) ve spojení s § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a to mimo jiné na základě faktur vystavených společností Metalstav K + B, s. r. o., za úpravy zimního stadionu. Finanční úřad v Kolíně (dále jen „správce daně“) zahájil s žalobkyní vytýkácí řízení za zdaňovací období červen a srpen 2008, neboť žalobkyně v nich uplatnila vysoký nadměrný odpočet. Žádná pochybení však nezjistil a daň (nadměrný odpočet) vyměřil v souladu s podanými daňovými přiznáními. Žalovaný však rozhodnutími ze dne 7. 12. 2010, č. j. 6516/10-1300-203245 a ze dne 8. 12. 2010, č. j. 6509/10-1300-203245, nařídil správci daně přezkoumání těchto platebních výměrů. Správce daně pak sám zahájil u žalobkyně dne

pokračování

26. 1. 2011 daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty mimo jiné za zdaňovací období červenec, říjen a prosinec 2008. V rámci přezkumných řízení a daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně si v předmětných zdaňovacích obdobích uplatnila neoprávněně odpočet daně, neboť realizaci investic na zimním stadionu prováděla bez právního vztahu k této nemovitosti (vlastníkem bylo město Kolín). Žalobkyně tak zabezpečovala zhodnocení cizího majetku, a tato její činnost nesouvisela s její ekonomickou činností, jak vyžaduje § 72 odst. 1 ve spojení s § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Vlastnictví žalobkyně k investicím konstruované v dohodě ze dne 10. 6. 2008 označil správce daně za právně nemožné, a tudíž neplatné podle § 37 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník s ohledem na znění jeho § 120 odst. 1.

[6] Na základě těchto zjištění správce daně vydal dne 10. 6. 2011 rozhodnutí pod č. j. 146859/11/034911205183 a č. j. 146950/11/034911205183, jimiž změnil platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen a srpen 2008 tak, že snížil nárokový nadměrný odpočet. Dále vydal dne 4. 4. 2012 dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec (č. j. 70382/12/034911201099), říjen (č. j. 70461/12/034911201099) a prosinec (č. j. 70542/12/034911201099) 2008, jimiž žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty a sdělil příslušné penále. Odvolání proti těmto rozhodnutím žalovaný v záhlaví uvedenými rozhodnutími zamítl a napadená rozhodnutí potvrdil.

[7] Proti rozhodnutím žalovaného o odvolání brojila žalobkyně samostatnými žalobami u Krajského soudu v Praze. Krajský soud žaloby spojil ke společnému projednání a rozhodnutí a rozsudkem ze dne 31. 5. 2013, č. j. 45 Af 14/2012 – 77, žaloby zamítl. V odůvodnění se ztotožnil se závěry správce daně a žalovaného; byť lze za ekonomickou činnost plátce považovat i přípravné činnosti (kterou by úprava zimního stadionu mohla být), muselo by být již v době těchto přípravných činností právně jisté, že žalobkyně bude oprávněna následně zimní stadion ke své ekonomické činnosti využívat a generovat z něj zdanitelná plnění. Tak tomu ovšem v dané věci nebylo. Krajský soud nad rámec věci doplnil, že zvolená konstrukce financování rekonstrukce zimního stadionu je zneužitím práva. Pokud by město Kolín postupovalo standardně a samo objednalo rekonstrukci stadionu u dodavatele, bylo by nuceno zaplatit daň na výstupu a nemohlo by si nárokovat daň na vstupu, jelikož v rozhodné době ještě nebylo plátcem daně z přidané hodnoty. V daném případě město Kolín však pověřilo rekonstrukcí žalobkyni a na její financování jí poskytlo dotaci, která není předmětem daně z přidané hodnoty. Fakticky ovšem tato dotace byla poskytnuta na rekonstrukci vlastního majetku města. Ve skutečnosti tak nešlo o dotaci, ale o zastřenou platbu za dodání služeb, formálně uskutečněnou formou dotace, aby z ní příjemce (žalobkyně) neodváděl daň z přidané hodnoty. Při akceptaci tohoto uspořádání by celá rekonstrukce zimního stadionu nebyla vůbec zatížena daní z přidané hodnoty, ačkoliv při standardním postupu by tomu tak nutně muselo být.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

[8] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně včasnou kasační stížnost. Namítala, že správní orgány ani soud nepřihlédly k účelu, za nímž byla založena, a kdo ji založil ani k dalším skutečnostem. Žalobkyně byla založena městem Kolín s tím, že do

jejího vlastnictví město Kolín postupně převede formou zvýšení základního kapitálu veškerá sportoviště ve vlastnictví města. Zvýšení základního kapitálu žalobkyně, jehož součástí byl i zimní stadion, bylo schváleno radou města Kolína již dne 25. 2. 2008. Nebylo proto pravděpodobné, že by ke zvýšení základního kapitálu nedošlo a nebyl zde žádný prvek nejistoty, jenž by mohl výrazně ovlivnit budoucí vlastnictví stadionu. Pokud jde o prodlevu mezi schválením záměru zvýšit základní kapitál žalobkyně a skutečnou realizací tohoto záměru, pak je ji třeba přičíst těžkopádnosti byrokracie, než v ní hledat prvek nejistoty v otázce příslibu vlastnictví. V době daňové kontroly již byl zimní stadion ve vlastnictví žalobkyně, k čemuž měli správce daně, žalovaný i soud přihlédnout.

[9] Ve vztahu k dohodě ze dne 10. 6. 2008 žalobkyně namítla, že nemělo jít o oddělení střechy a dalších konstrukčních částí sportovní haly, ale že dohodou byla deklarována vůle stran, aby investice žalobkyně zůstala v jejím vlastnictví. To lze realizovat i podílovým spoluvlastnictvím ke stadionu, kdy podíl žalobkyně a města by byl určen výší hodnoty předmětné investice a výší hodnoty stadionu před rekonstrukcí: nešlo tedy o plnění nemožné. K tomuto řešení nakonec nedošlo, protože současně probíhal proces zvýšení základního kapitálu žalobkyně. Dohoda ze dne 10. 6. 2008 plnila zajišťovací funkci k budoucímu vlastnickému stavu, a odstraňovala tak prvek nejistoty, který shledává krajský soud.

[10] Jestliže podle § 33 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jsou technickým zhodnocením i výdaje hrazené budoucím nájemcem na cizím majetku, pokud se následně stane nájemcem tohoto hmotného majetku, je potřeba toto ustanovení analogicky vztáhnout na případ budoucího vlastníka. Podle žalobkyně by bylo nelogické, aby technickým zhodnocením byly výdaje na technické zhodnocení hrazené budoucím nájemce, kdežto stejné výdaje hrazené budoucím vlastníkem nikoli. Požadavek soudu ohledně právní jistoty budoucího vlastnictví je nereálný a nemá oporu v úpravě nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Takovou jistotu nemá ani budoucí nájemce, který provádí technické zhodnocení na majetku, jenž ještě není předmětem nájemní smlouvy, neboť vždy existuje možnost, že nájemní smlouva nebude nakonec uzavřena a že přijatá plnění nebudou sloužit k uskutečňování ekonomické činnosti budoucího nájemce.

[11] Názor krajského soudu ohledně zneužití práva je dle žalobkyně též nesprávný. Město Kolín podalo žádost o dobrovolnou registraci k dani z přidané hodnoty dne 28. 11. 2008 a plátcem se stalo od 1. 1. 2009. V souladu s § 74 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném od 1. 1. 2009 by si město Kolín mohlo uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty, kterou by uhradilo v roce 2008 v ceně služby dodavateli rekonstrukce zimního stadionu, neboť předmětné ustanovení dává plátcovi nárok na odpočet daně u služeb, které mu byly poskytnuty za posledních 12 měsíců před datem registrace. I v případě standardního postupu popsání krajským soudem by si tedy město mohlo uplatnit odpočet daně. K tomu žalobkyně podotýká, že u dvou zdaňovacích období správce daně zahájil vytýkáací řízení, jejichž výsledkem bylo odsouhlasení postupu žalobkyně i města Kolína. Pokud by tento postup správce daně zpochybnil, mohla žalobkyně předmětné náklady na rekonstrukci přeučtovat městu, a to si mohlo uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty v průběhu roku 2009. Z tohoto pohledu se žalobkyni jeví zneužitím práva spíše následná přezkumná řízení a daňová kontrola, které probíhaly v době, kdy případná náprava již nebyla možná.

pokračování

[12] Ze všech těchto důvodů žalobkyně navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a aby byla žalobkyni přiznána náhrada nákladů řízení.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti převzal některé nosné pasáže odůvodnění rozsudku krajského soudu, s nimiž se ztotožnil, a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřijatelnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“).

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Spornou právní otázkou v projednávaném případě je, zda byly splněny zákonné podmínky pro to, aby si žalobkyně mohla uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty na základě přijatých zdanitelných plnění od společnosti Metalstav K + B, s. r. o., související s rekonstrukcí střešního pláště a ocelové konstrukce zimního stadionu.

[17] Podle § 4 odst. 1 písm. i) zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění do 31. 12. 2008, je odpočtem daně daň na vstupu, popřípadě krácená podle § 76. Podle § 72 odst. 1 téhož zákona platilo, že nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Podle odst. 2 písm. a) téhož ustanovení má plátce nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu. Odpočtem daně je tedy daň na vstupu, která odpovídá dani, jež je placena dodavatelem plnění s ohledem na zboží a služby jím dodané, za předpokladu, že se jedná o plnění uskutečněné v rámci ekonomické činnosti. Právo na odpočet daně ze zboží a služeb předpokládá, že náklady na tyto zboží a služby tvoří část nákladů zdanitelných plnění na výstupu, což je obecně důvodem, proč jsou tyto náklady vynaloženy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2010, č. j. 9 Afs 2/2010 – 243, dostupný na www.nssoud.cz).

[18] Citovaná ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty mají svůj předobraz ve směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, Úř. věst. L 347, 11. 12. 2006, s. 1 – 118, která nahradila Šestou směrnicí Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, Úř. věst. L 145, 13. 6. 1977, s. 1 – 40 (zvláštní vydání v českém jazyce: Kapitola 09 Svazek 01 s. 23 – 62).

Článek 168 směrnice stanoví, že jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky: a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani [v podstatě totožné znění lze nalézt v článku 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice].

[19] Judikatura Soudního dvora Evropské unie z těchto ustanovení dovozuje, že k tomu, aby nárok na odpočet daně na vstupu byl osobě povinné k dani přiznán a aby mohl být zjištěn rozsah takového nároku, je v zásadě nezbytná existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet. Podle Soudního dvora nárok na odpočet daně, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdaněných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet (rozsudek ze dne 8. 6. 2000 ve věci C-98/98 *Midland Bank*, Recueil s. I-04177, body 24 a 30; rozsudek ze dne 22. 2. 2001 ve věci C-408/98 *Abbey National*, Recueil s. I-1361, body 26 a 28; rozsudek ze dne 27. 9. 2001 ve věci C-16/00 *Cibo Participations*, Recueil s. I-06663, bod 29; rozsudek ze dne 26. 5. 2005 ve věci C-465/03 *Kretztechnik*, Sb. rozh. s. I-04357, bod 35; rozsudek ze dne 8. 2. 2007 ve věci C-435/05 *Investrand*, Sb. rozh. s. I-01315, bod 23; rozsudek ze dne 21. 2. 2013 ve věci C-104/12 *Becker*, dosud nepublikováno, bod 19). Pokud jde o povahu „přímé a bezprostřední souvislosti“, která musí existovat mezi plněním na vstupu a plněním na výstupu, Soudní dvůr došel k závěru, že není realistické pokoušet se dosáhnout v tomto ohledu přesnější formulace. S ohledem na rozmanitost plnění v rámci obchodní a profesní činnosti je totiž nemožné poskytnout vhodnější odpověď, pokud jde o způsob, jak určit ve všech případech vztah, který musí existovat mezi plněními na vstupu a plněními uskutečněnými na výstupu, aby byla DPH odvedená na vstupu odpočitatelná. Posouzení této otázky proto přísluší daňovým orgánům a vnitrostátním soudům (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek *Midland Bank*, bod 25, a *Becker*, bod 21). Jelikož tato otázka je určující pro vyřešení předloženého případu, Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro předložení předběžné otázky soudnímu dvoru ve smyslu článku 267 Smlouvy o fungování Evropské unie.

[20] Pro projednávanou věc je tudíž rozhodné, zda žalobkyně použila přijatá zdanitelná plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti, resp. pro uskutečňování zdanitelných plnění, u nichž vzniká povinnost přiznat daň na výstupu. Přitom je třeba zohlednit přímou a bezprostřední souvislost mezi plněním na vstupu a plněním na výstupu.

[21] Jestliže přijatá zdanitelná plnění spočívala v úpravě střešního pláště a ocelové konstrukce zimního stadionu, bylo třeba zjistit, jakým způsobem žalobkyně následně tyto úpravy využila pro uskutečňování svých zdanitelných plnění. Správní orgány i krajský soud pak zcela správně zaměřily svou pozornost na právní vztah žalobkyně k zimnímu stadionu, neboť od něj se primárně odvíjí možnost žalobkyně generovat zdanitelná plnění ze zimního stadionu.

[22] Je nesporné, že vlastníkem zimního stadionu v době zahájení úprav bylo město Kolín, přičemž neexistoval žádný právně vymahatelný závazek města převést vlastnictví na

pokračování

žalobkyni. V tomto ohledu jsou zcela nerozhodné argumenty žalobkyně ohledně jejího zakladatele a účelu, za nímž byla založena. Skutečnost, že žalobkyni založilo město Kolín, nemá žádnou souvislost s převodem vlastnictví zimního stadionu na žalobkyni. Ze zakladatelské listiny ani stanov společnosti dostupných v obchodním rejstříku rovněž žádná konkrétní skutečnost ohledně vlastnictví či jiného právního vztahu k zimnímu stadionu neplyne. V obou dokumentech je pouze uvedeno, že předmětem činnosti žalobkyně bude provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a zařízení sloužících k regeneraci a rekondici, což je pro posouzení právního vztahu žalobkyně k zimnímu stadionu v rozhodné době nedostačující. Ani ze zápisu z V. zasedání zastupitelstva města Kolína konaného dne 25. 6. 2007, které pod bodem 6 schválilo založení žalobkyně, nic užitečného neplyne. Podle tohoto zápisu starosta města v rámci úvodního slova prohlásil, že žalobkyně převezme nemovitý majetek – areál plaveckého stadionu a psí útulek, což problém právního vztahu žalobkyně k zimnímu stadionu neobjasňuje. Zápis ze zasedání rady města Kolína ze dne 28. 2. 2008 obsahuje v části V. označené jako „informativní zprávy“ pod bodem 1 „IZ – Navýšení základního kapitálu společnosti SMSK, a. s.“ V rámci tohoto bodu bylo radě příslušnou úřednicí sděleno, že zvýšení základního kapitálu žalobkyně bude realizováno formou nepeněžitýho vkladu nemovitého a movitého majetku, který je součástí hokejbalového hřiště v Kolíně IV a městského zimního stadionu v Kolíně V. Rada následně tuto informativní zprávu schválila. Toto usnesení rady, na nějž se žalobkyně odvolává, tedy pouze schválilo informativní zprávu; nelze z něj vyčíst jakýkoliv závazek města zvýšení základního kapitálu provést či jinak řešit právní vztah žalobkyně k zimnímu stadionu.

[23] Žalobkyně tedy v červnu roku 2008 neměla žádný právní vztah k zimnímu stadionu a vložení zimního stadionu do základního kapitálu žalobkyně mělo v té době podobu jen možného záměru. Žalobkyně tak nemohla oprávněně vycházet z toho, že bude moci zimní stadion využívat ke své ekonomické činnosti a generovat z něj zdanitelná plnění. Tato situace se ovšem nijak zásadně nezměnila ani v průběhu léta a podzimu roku 2008, v němž došlo k úpravám zimního stadionu a v němž si žalobkyně uplatnila příslušné odpochty.

[24] Předně co se týče „dohody o povolení a uznání vlastnictví investic“ z 10. 6. 2008, ztotožňuje se Nejvyšší správní soud s jejím hodnocením s daňovými orgány i s krajským soudem. Žalobkyně nemohla nabýt vlastnictví k „investicím“, jak jsou vymezeny v této dohodě, neboť jejich realizací (tj. spojením jednotlivých stavebních prvků s budovou stadionu) se staly součástí věci (budovy zimního stadionu) ve smyslu § 120 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, a nejsou nadále samostatnými věcmi v právním smyslu. Konstruovat k těmto realizovaným „investicím“ vznik vlastnického práva žalobkyně v předmětné dohodě je proto neplatný právní úkon, neboť jeho předmětem je nemožné plnění ve smyslu § 37 odst. 2 občanského zákoníku.

[25] Navíc je nutno zdůraznit, že z hlediska ekonomické činnosti žalobkyně, kterou předpokládá § 72 zákona o dani z přidané hodnoty, by vlastnictví „investice“ ve formě opravy nosné konstrukce či střešního pláště nemělo významu. I kdyby vlastnictví k „investicím“ bylo právně možné, nemohlo by žalobkyni založit právo užívat stadion pro její ekonomickou činnost ve smyslu § 72 citovaného zákona. Uživacímu titulu žalobkyně k zimnímu stadionu se předmětná dohoda vůbec nevěnuje. Dodatek ze dne 27. 11. 2008

pak sice uvádí, že se město Kolín zavazuje do 31. 12. 2009 vložit areál zimního stadionu do základního kapitálu žalobkyně, nicméně krajský soud zcela správně vyhodnotil, že se jedná o právně nevynutitelný závazek. Ani na základě tohoto dodatku se proto žalobkyně nemohla legitimně domnívat, že bude moci ze zimního stadionu generovat zdanitelná plnění, jež předpokládá citované ustanovení. Tvrzení žalobkyně v kasační stížnosti, že dohoda měla vést ke vzniku spoluvlastnictví zimního stadionu nelze přijmout, neboť z dohody nic takového neplyne a pro založení spoluvlastnického vztahu by nutně bylo třeba dalších smluvních ujednání. Tím spíše pak soud nemůže akceptovat navazující tvrzení, že dohoda hrála zajišťovací funkci k budoucímu vlastnickému stavu, neboť na základě této dohody nemohlo vzniknout ani vlastnictví, ani spoluvlastnictví žalobkyně k zimnímu stadionu.

[26] Bez vlivu na právní vztah žalobkyně k zimnímu stadionu z hlediska jejího oprávnění uplatnit si odpočet daně jsou i usnesení rady a zastupitelstva schvalující zvýšení základního kapitálu žalobkyně nepeněžitým vkladem, jehož předmětem byl mimo jiné i zimní stadion (srov. zápisy ze dne 6. 10. 2008 a 10. 11. 2008). Právně relevantní je v tomto smyslu až valná hromada žalobkyně, jež se konala dne 11. 2. 2009 a jež o takovém zvýšení základního kapitálu skutečně rozhodla. Nutno podotknout, že podle předložené účetní knihy žalobkyně začala zimní stadion využívat ke své ekonomické činnosti až v červnu 2009 a vlastníkem se pak stala až dne 21. 1. 2010.

[27] Na základě těchto skutečností má Nejvyšší správní soud za nepochybné, že v době uplatnění odpočtů daně žalobkyně nedisponovala žádným právním vztahem (zejména užíváním) k zimnímu stadionu, ani neměla vznik takového vztahu právně zajištěn do budoucna. Předmětné „investice“ tedy žalobkyně provedla na cizím majetku (ve vlastnictví města Kolína), který nemohla použít ke své ekonomické činnosti a neměla zaručeno ani takové využití v budoucnosti. Nelze zde tudíž identifikovat žádný bezprostřední a přímý vztah mezi uplatněným odpočtem a ekonomickou činností žalobkyně (plněními na výstupu). Pro uplatnění odpočtů tak nebyly splněny zákonné podmínky, a pokud je žalobkyně přesto uplatnila, učinila tak v rozporu s § 72 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty.

[28] Nejvyšší správní soud pro úplnost doplňuje, že Soudní dvůr ve své judikatuře umožňuje přiznat nárok na odpočet osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí obecných výdajů této osoby povinné k dani a jsou jako takové prvkem spoluurčujícím cenu jejího zboží nebo služeb. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani (v tomto smyslu zejména viz výše uvedené rozsudky *Midland Bank*, bod 31, *Kretztechnik*, bod 36, a *Becker*, bod 20). Toto dobrodiní však nelze na případ žalobkyně aplikovat, neboť dotčené služby (zdanitelná plnění na vstupu) nelze považovat za součást obecných výdajů žalobkyně, a to jak vzhledem k jejich předmětu (rozsáhlá investice do cizího majetku), tak způsobu financování (formou dotace města Kolína).

[29] Žalobkyně dále namítá, že požadavek soudu ohledně právní jistoty budoucího vlastnictví je nereálný a nemá oporu v úpravě nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

pokračování

K tomu Nejvyšší správní soud podotýká, že tento požadavek plyne z § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, který vyžaduje, aby plátce použil přijatá zdanitelná plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Jestliže je právně nejisté, zda žalobkyně bude moci přijatá zdanitelná plnění použít k uskutečnění své ekonomické činnosti, nemůže si z nich uplatnit odpočet. Soud tento požadavek rovněž nepovažuje za nereálný. Nic nebránilo, aby před nebo v souvislosti s uzavřením dohody ze dne 10. 6. 2008 došlo též ke zvýšení základního kapitálu žalobkyně nepeněžitým vkladem, jehož předmětem by byl zimní stadion. Pokud žalobkyně v souvislosti s tímto řešením poukazuje na těžkopádnost byrokracie, pak mohla využít jiné právní instrumenty, které by vedly k právně jistému užívacímu titulu žalobkyně ve vztahu k zimnímu stadionu. Nabízí se smlouva kupní, darovací či nájem, resp. smlouvy o takových smlouvách budoucích, které mohly sloužit i jako zajišťovací instituty pro případ, že by nedošlo ke vkladu do základního kapitálu. Takováto ujednání také zajišťují dostatečnou právní jistotu i z hlediska budoucí ekonomické činnosti žalobkyně prostřednictvím zimního stadionu. Pokud by přesto následně ke koupi či darování zimního stadionu žalobkyni nedošlo, mohla by si žalobkyně i tak uplatnit odpočet daně, jak to předpokládá i krajským soudem citovaná judikatura Soudního dvora (rozsudek ze dne 3. 3. 2005 ve věci C-32/03 *I/S Fini H*, Sb. rozh. I-01599).

[30] Na věci nic nemění ani námitka žalobkyně, že v době daňové kontroly již byl zimní stadion ve vlastnictví žalobkyně, k čemuž měli správce daně, žalovaný i soud přihlédnout. Pro posouzení případu je totiž rozhodný stav, který zde byl v době uplatnění odpočtů žalobkyní, kdy o jakémkoliv užívacím vztahu žalobkyně k zimnímu stadionu nemohlo být řeči. Stejně tak je nerozhodné, že žalobkyně následně (od června 2006) začala zimní stadion užívat pro svou ekonomickou činnost, neboť takto vzniklá zdanitelná plnění nemají v kontextu případu přímý a bezprostřední vztah ke zdanitelným plněním na vstupu, z nichž žalobkyně uplatnila odpočet. To je dáno především tím, že (jak plyne ze správního spisu, např. z výpovědi svědka Plašila) úpravy na zimním stadionu měly být provedeny tak, aby nebyla ohrožena následující hokejová sezóna. Zimní stadion tak po provedení úprav v srpnu a září generoval zdanitelná plnění, nicméně platby za ně nutně získával vlastník, tj. město Kolín, a to až do června 2009. Žalobkyně tedy sice realizovala nutné úpravy stadionu, do nichž investovala, avšak bezprostřední efekt těchto úprav se následujících osm měsíců provozu zimního stadionu nemohl nijak odrazit v její ekonomické činnosti.

[31] Žalobkyně se v této souvislosti v kasační stížnosti dále zabývá pojetím předmětných „investic“ jako technického zhodnocení. V této otázce Nejvyšší správní soud plně odkazuje na argumentaci krajského soudu, která je v souladu s ustálenou judikaturou zdejšího soudu a k níž není prakticky co dodat (viz rozsudky ze dne 28. 11. 2008, č. j. 2 Afs 111/2008 – 52, a ze dne 22. 9. 2010, č. j. 1 Afs 70/2010 – 57, publikovaný pod č. 2212/2011 Sb. NSS). Pokud jde o názor žalobkyně, že podobně jako výdaje budoucího nájemce ve smyslu § 33 odst. 4 zákona o daních z příjmů by i výdaje vynaložené budoucím vlastníkem na cizím majetku měly být považovány za technické zhodnocení, není nutné se touto otázkou podrobněji zabývat. O žalobkyni totiž v dané věci nebylo možno hovořit jako o budoucím vlastníku, neboť takový právní vztah k zimnímu stadionu neměla vůbec založen. Je proto pro věc nerozhodné, zda by byly naplněny zákonné podmínky pro odpočet daně, pokud by žalobkyni bylo možno v rozhodné době za budoucího vlastníka považovat.

[32] Pokud jde o argumentaci krajského soudu uvedenou *obiter dictum* obsahující úvahy o zneužití práva žalobkyní, Nejvyšší správní soud konstatuje, že tato argumentace byla učiněna nad rámec věci a na posouzení a výsledek sporu nemohla mít žádný vliv. Zkoumání otázky zneužití práva daňovým subjektem má své místo v případě, kdy jednání daňového subjektu je formálně v souladu s právními předpisy, avšak z charakteru transakce je zřejmé, že hlavním cílem daňového subjektu bylo získat neoprávněnou daňovou výhodu (srov. např. rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02 *Halifax*, Sb. rozh. s. I-01609, bod 74). V projednávané věci však bylo shledáno, že nebyly splněny zákonné podmínky pro uplatnění odpočtu (tj. byl porušen zákon o dani z přidané hodnoty); nebylo proto potřebné se zabývat tím, zda úmysly žalobkyně směřovaly k získání neoprávněné daňové výhody. Z tohoto pohledu je proto zcela nadbytečné se zabývat kasační námitkou žalobkyně směřující proti argumentaci krajského soudu o zneužití práva, neboť i kdyby byla důvodná, nezměnilo by to nic na výsledku věci.

IV. Závěr a náklady řízení

[33] Nejvyšší správní soud po přezkoumání napadeného rozsudku dospěl k závěru, že se krajský soud předloženou věcí pečlivě zabýval, jeho argumentace je přesvědčivá a má oporu v zákoně. Jelikož v řízení o kasační stížnosti nevysly najevo ani žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou.

[34] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. září 2013

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu