



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **statutární město Zlín**, se sídlem úřadu náměstí Míru 12, Zlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 10. 2013, č. j. 24602/13/5000-14301-704561, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 12. 2015, č. j. 30 Af 121/2013 – 40,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalobce **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] Finanční úřad pro Zlínský kraj platebním výměrem ze dne 16. 2. 2013, č. j. 267321/13/3301-24801-704607, vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období srpen 2012 ve výši 1.349.414 Kč. Podle finančního úřadu žalobce neoprávněně uplatnil krácený nárok na odpočet ve výši 72.542,56 Kč u přijatých zdanitelných plnění, která použil pro uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet. V návaznosti na změnu nároku na odpočet za srpen 2012 finanční úřad platebním výměrem ze dne 18. 3. 2013, č. j. 436193/13/3301-24801-704607, vyměřil žalobci DPH za zdaňovací období prosinec 2012 ve výši 1.175.686 Kč, neboť přepočítal vypořádání

odpočtu daně v krácené výši za všechna zdaňovací období daného roku podle § 76 odst. 7 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

[2] Žalovaný zamítl odvolání proti oběma platebním výměrům rozhodnutím ze dne 4. 10. 2013, č. j. 24602/13/5000-14301-704561.

[3] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Pro posouzení nároku na odpočet krajský soud považoval za rozhodné, že sám žalobce vymezil v nájemních smlouvách a evidenčních listech uskutečněná plnění jako samostatná: (1) nájem nemovitosti jako plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet a (2) nájem zařizovacích předmětů jako plnění zdanitelné. U přijatých zdanitelných plnění bylo proto v souladu s judikaturou Soudního dvora EU potřeba posoudit, ke kterému uskutečněnému plnění se přímo a bezprostředně vztahovala. Takové určení bylo s ohledem na povahu jednotlivých plnění možné, neboť předmět plnění byl v daňových dokladech vymezen konkrétně. Přijatá plnění spočívající např. v generální opravě zničeného bytu, opravě schodiště, repasi oken a balkonových dveří, opravě rozbitých oken, opravě WC, koupelen či kolárny bylo možné jednoznačně přiřadit k uskutečněnému plnění spočívajícímu v pronájmu bytů jako takových.

[4] Krajský soud nesouhlasil s žalobcem, že s ohledem na provázanost uskutečněných plnění (nájmu bytu a nájmu zařizovacích předmětů) nebylo možné přiřadit přijatá plnění pouze k některému z uskutečněných plnění. Byl to žalobce, kdo tvrdil a prokázal obsahem smluv a evidenčních listů, že se jedná o samostatná plnění. Námitku, že nájem bytu nemůže být poskytován bez nájmu zařizovacích předmětů, soud považoval za nesprávnou a účelovou. Přijatá plnění zvyšovala komfort a měla přímou vazbu na užívání bytů jako takových, nikoliv na cenu smlouveného nájemného zařizovacích předmětů. S nájmem zařizovacích předmětů by souvisela např. výměna sporáku, oprava průtokového ohřívače apod.

[5] I pokud by krajský soud v obecné rovině přistoupil na argumentaci o propojení nájmu bytu a nájmu zařizovacích předmětů, závěr o nemožnosti uplatnit krácený nárok na odpočet by se nezměnil. V takovém případě by totiž bylo třeba považovat nájem zařizovacích předmětů za vedlejší plnění, které by sdílelo osud hlavního plnění (nájmu bytu), které je od daně osvobozeno bez nároku na odpočet.

[6] Závěrem soud nepřisvědčil námitce nedostatečně provedeného dokazování a nesprávného posouzení důkazního břemene. Skutkový stav nebyl mezi účastníky řízení sporný, správce daně vyšel z podkladů předložených žalobcem a nezpochybnil je. Otázka, zda se přijatá plnění vztahovala jak k pronájmu bytů, tak k pronájmu zařizovacích předmětů, byla otázkou právní, nikoliv skutkovou.

II. Obsah kasační stížnosti

[7] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Stěžovatel uplatňoval u nájmu bytů osvobození od DPH bez nároku na odpočet a u zařizovacích předmětů (obdobně jako u dodávek energií) základní sazbu DPH v souladu s § 56 odst. 3 zákona o DPH, který je přímou implementací čl. 135 odst. 1 písm. l) a odst. 2 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Závěry krajského soudu jsou s § 56 zákona o DPH v přímém rozporu.

[9] Správce daně vyměřil daň v rozporu se zásadou zákonnosti daňového řízení, zejm. nerespektoval § 76 zákona o DPH upravující podmínky pro uplatnění nároku na odpočet v krácené výši. Vydaná rozhodnutí trpí logickým rozporem a nepřezkoumatelností. Správce daně, žalovaný i krajský soud opakovaně uvedli, že se podle jejich názoru jednalo o poskytování plnění, která jsou navzájem propojena (srov. odůvodnění napadeného rozsudku k hlavnímu a vedlejšímu plnění na str. 9 a násl.). Tento názor ale vzápětí opustili a uzavřeli, že tato plnění byla zcela nezávislá, protože stěžovatel je takto vymezil v nájemní smlouvě.

[10] Na rozdíl od krajského soudu byl stěžovatel přesvědčen, že přijatá zdanitelná plnění nelze přiřadit výlučně k osvobozenému plnění, protože bez těchto přijatých plnění by nebylo možné poskytovat i plnění podléhající dani. Podle stěžovatele postačí, souvisí-li přijaté zdanitelné plnění s uskutečněným plněním pouze nepřímě a je-li možné jej přiřadit s dostatečnou určitostí. Pokud je přijaté zdanitelné plnění primárně vynaloženo v souvislosti s osvobozeným plněním, nevede tato skutečnost sama o sobě ke ztrátě nároku na odpočet DPH. I v takovém případě může existovat přímá a okamžitá souvislost s uskutečněnými plněními plátce, u kterých je povinen uplatňovat DPH na výstupu (srov. např. rozsudky Soudního dvora ze dne 26. 5. 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, ze dne 3. 3. 2005, *I/S Fini H*, C-32/03, nebo ze dne 29. 2. 1996, *INZO a další*, C-110/94). Přijaté zdanitelné plnění a případný nárok je třeba posuzovat ve všech souvislostech. Pokud je přijaté zdanitelné plnění nutné k dosažení jak plnění osvobozeného od DPH, tak plnění podléhajícího dani, nelze zúžit nárok na odpočet DPH pouze k jednomu z těchto plnění.

[11] Stěžovatel tvrdil již v průběhu daňového řízení i v žalobě, že posuzovaná přijatá zdanitelná plnění jsou nutná pro obě uskutečňovaná zdanitelná plnění. Pokud např. stěžovatel nechá zrekonstruovat byt, ovlivní to výnosy z obou plnění (po dobu rekonstrukce nájemné z obou plnění klesne a naopak po skončení rekonstrukce může dojít ke změně výnosů z obou poskytovaných plnění). Krajský soud i správní orgány nadřadily rozdělení plnění nad faktický stav. Podle krajského soudu se přitom jednalo o rozdělení nesprávné a umělé. Stěžovatel nepřistoupil k rozdělení plnění na dva daňové režimy dobrovolně, ale byl k tomu nucen v důsledku § 56 odst. 3 zákona o DPH, podle kterého se osvobození nevztahuje na trvale instalovaná zařízení a stroje. Pojem zařízení není v zákoně o DPH definován. V posuzované věci však lze mít za to, že se jedná o movité věci, které slouží k užívání pronajatého bytu (např. kuchyňská linka, vestavěné spotřebiče, nábytek atd.). Pokud tato zařízení splňují podmínku trvalé instalace, je plátce daně povinen uplatnit u nájmu bytu zmíněné dva daňové režimy. K uvedené skutečnosti se krajský soud ani správní orgány nevyjádřily.

[12] Stěžovatel neodmítl názor žalovaného, že se v posuzovaném případě jedná o princip hlavního a vedlejšího plnění. V posuzované věci se však uplatní speciální ustanovení zákona o DPH. Pokud by tomu tak nebylo, musel by správce daně obdobně přistupovat k případům, kdy pronajímatel „přeúčtovává“ nájemci energie a vodu. Podle stanoviska Ministerstva financí se v takovém případě jedná o samostatná zdanitelná plnění, přestože se jedná bezesporu o vedlejší plnění vůči hlavnímu plnění (nájmu bytu). Pokud by měl platit názor krajského soudu a správních orgánů, měl by stěžovatel i v tomto případě uplatnit osvobození od DPH bez nároku na odpočet. K tomuto nedošlo.

[13] Podle stěžovatele správní orgány překročily meze správního uvážení, pokud se plně nevypořádaly s § 56 odst. 3 zákona o DPH, zejm. s povinností plátce daně uplatňovat DPH ve vyjmenovaných případech.

[14] Krajský soud i žalovaný tvrdili, že přijatá plnění slouží výlučně a pouze k užívání bytu. I touto argumentací povýšili stav navozený § 56 odst. 3 zákona o DPH nad stav skutečný. Bylo by zajímavé sledovat, jak by své závěry obhájili, pokud by došlo k rekonstrukci kuchyně včetně výměny kuchyňské linky a vestavěných spotřebičů. Krajský soud by zřejmě rozdělil smlouvu o dílo a k ní vystavený doklad na různá plnění a u každého předmětu by použil jiný postup při uplatnění odpočtu DPH.

[15] Dále stěžovatel odmítl závěr krajského soudu, podle kterého vůbec nezpochybnil úvahu správních orgánů týkající se přiřaditelnosti přijatých zdanitelných plnění k uskutečněnému zdanitelnému plnění spočívajícímu v pronájmu bytů s ohledem na samotnou povahu přijatých plnění. Stěžovatel naopak uvedený závěr opakovaně odmítal a zdůrazňoval, že poskytovaná plnění nelze účelově rozdělovat.

III. Vyjádření žalovaného

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na napadená rozhodnutí a plně se ztotožnil s rozsudkem krajského soudu. Zdůraznil, že stěžovatel sám rozdělil uskutečněná plnění na dvě plnění s různými daňovými režimy. Podle obsahu spisu byly výnosy z nájmu bytu odděleny od výnosů z nájmu zařizovacích předmětů. S ohledem na konkrétní vymezení předmětu přijatých plnění na daňových dokladech bylo možné přijatá plnění přiřadit k uskutečněným plněním. Správce daně proto vyloučil ty doklady vztahující se k přijatým plněním, které jednoznačně souvisely s poskytnutým plněním spočívajícím v nájmu bytů a nebytových prostor. Jednalo se např. o zednické, topenářské nebo instalatérské práce. Tato zdanitelná plnění nebyla použita jak pro plnění s nárokem na odpočet daně, tak pro plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet, stěžovatel proto nemohl uplatnit nárok v krácené výši podle § 76 odst. 1 zákona o DPH.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Kasační stížnost je přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil 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 a 4 s. ř. s.).

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Stěžovatel je vlastníkem domů s nájemními byty. Podle nájemních smluv, evidenčních listů nájemného a seznamu nazvaného „*vybavení jednotek zařizovacími předměty*“ účtuje nájemcům vedle nájemného za byty samotné také úhradu za nájem zařizovacích předmětů. V daňovém přiznání k DPH za srpen 2012 uplatňoval nárok na krácený odpočet DPH, který odůvodnil v průběhu daňového řízení tím, že přijatá zdanitelná plnění se vztahovala nejen k nájmu bytů, který je osvobozen od daně bez nároku na odpočet, ale také k nájmu zařizovacích předmětů, které jsou zdanitelným plněním.

[20] Nejvyšší správní soud přisvědčil krajskému soudu a správním orgánům, že stěžovatel nárok na krácený odpočet DPH neprokázal.

[21] Podle § 76 odst. 1 zákona o DPH má plátce daně nárok na krácený odpočet DPH tehdy, pokud použije přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností, jak pro plnění s nárokem na odpočet daně uvedená v § 72 odst. 1, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku i mimo tuzemsko.

[22] V posuzované věci není sporu o to, že přijatá zdanitelná plnění byla tvořena malířskými pracemi, generální opravou zničeného bytu, novými schody, opravou rozvaděče, repasí oken a balkonových dveří, opravou rozbitých oken, instalatérskými a topenářskými pracemi, opravou WC, opravou terasy, opravou omítky v bytě, opravou rozvodů plynu, vody, stupaček, radiátoru a elektroměru, kontrolou a opravou osvětlení, opravou kolárny a koupelen, opravou elektroinstalace a poškozených dvířek elektrorozvodny, montáží regulátoru tlaku, výměnou vodoměru, zabezpečením bytu proti vniknutí, zednickými pracemi v bytech, měřením signálu v bytech a vymalováním knihovny. Takto byl předmět plnění vymezen na daňových dokladech doložených stěžovatelem. Povahu a obsah přijatých plnění ani jejich uskutečnění správce daně nezpochybnil.

[23] Spornou se ovšem stala otázka, pro která uskutečněná plnění byla výše vyjmenovaná přijatá zdanitelná plnění použita. Podle krajského soudu a správních orgánů byla použita pouze pro plnění spočívající v pronájmu bytů. Podle stěžovatele byla použita jak pro pronájem bytů, tak pro pronájem zařizovacích zařízení.

[24] K tomu, aby byl nárok na odpočet DPH na vstupu osobě povinné k dani přiznán a aby mohl být zjištěn rozsah takového nároku, je v zásadě nezbytné, aby existovala přímá a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet (viz např. rozsudky Soudního dvora ze dne 22. 2. 2001, *Abbey National*, C-408/98, odst. 26 až 28, nebo ze dne 21. 2. 2013, *Wolfram Becker*, C-104/12, odst. 19 a judikatura tam citovaná; k výjimce viz dále odst. [36]).

[25] Správní orgány vyšly z tvrzení stěžovatele o poskytování dvou samostatných plnění a nezpochybnily oddělenost nájmu bytů a nájmu zařizovacích předmětů. Z judikatury

Soudního dvora plyne, že za běžných podmínek musí být každé plnění pro účely DPH považováno za oddělené a samostatné. Jakkoliv mohou existovat okolnosti, které odůvodňují, aby několik formálně oddělených plnění, která by mohla být poskytnuta zvlášť, bylo považováno pro účely DPH za jediné plnění (viz rozsudky Soudního dvora ze dne 21. 2. 2008, *Part Service*, C-425/06, odst. 51, nebo ze dne 2. 12. 2010, *Everything Everywhere*, C-276/09, odst. 23), stěžovatel v průběhu daňového řízení takové okolnosti netvrdil, a tím méně prokázal. Závěr o existenci jediného uskutečněného plnění na výstupu by ostatně v posuzované věci nemohl vést k nároku stěžovatele na odpočet DPH (viz dále odst. [37]). Správní orgány proto nepochybily, pokud posuzovaly, zda jsou přijatá zdanitelná plnění přiřaditelná nejen k nájmu bytů (což bylo nesporné), ale také samostatně i k nájmu zařizovacích předmětů.

[26] V kasační stížnosti stěžovatel tvrdil, že vazba mezi přijatými plněními a zařizovacími předměty je dána tím, že nájem zařizovacích předmětů by nemohl být bez výše popsaných přijatých plnění poskytován a že přijatá plnění ovlivňují výnos z obou poskytovaných plnění. Tomuto názoru soud nepřisvědčil.

[27] Stěžovatel označil za zařizovací předměty položky uvedené v evidenčních listech, na které odkazovaly nájemní smlouvy, konkrétně se mělo jednat o varnou desku, kuchyňskou linku, průtokový ohříváč, zdroj tepla, elektrickou vestavěnou troubu nebo elektrický bojler. V seznamu „*vybavení jednotek zařizovacími předměty*“ stěžovatel kromě výše uvedených předmětů označil za zařizovací předměty také vestavěnou skříň, sporák, vodoměr, a termoregulační ventil.

[28] Po porovnání obsahu přijatých plnění (viz výše odst. [22]) s povahou stěžovatelem označených zařizovacích předmětů soud neshledal, že by mezi nimi existovala přímá a bezprostřední vazba ve smyslu výše citované judikatury Soudního dvora. Přijatá plnění se týkala oprav bytů samotných a byla nezbytná proto, aby tyto byty mohly být používány pro účely nájmu. S ohledem na povahu přijatých plnění se nelze ani domnívat, že by měly mít přímý vliv na výnos z nájmu zařizovacích předmětů nebo že by se náklady na jejich pořízení promítly jako součást prvků spoluurčujících cenu plnění zdaněných na výstupu (srov. rozsudky *Abbey National*, odst. 28, *Wolfram Becker*, odst. 19, nebo ze dne 10. 11. 2016, *Baštová*, C-432/15, odst. 43).

[29] Tam, kde stěžovatelem předložené daňové doklady přímo a bezprostředně souvisely s opravou zařizovacích předmětů samotných, např. sporáku, správce daně nárok na odpočet v plné výši uznal (viz např. doklad č. 510037). V ostatních případech ovšem přímá a bezprostřední vazba k zařizovacím předmětům neexistovala.

[30] V této souvislosti je třeba doplnit, že stěžovatel označil za zařizovací předměty i některé předměty, které nemohly být považovány za samostatné věci v právním smyslu, nemohly být tedy předmětem samostatného nájmu odděleného od nájmu bytu. Podle § 120 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, je součástí věci vše, co k ní podle její povahy náleží a nemůže být odděleno, aniž by se tím věc znehodnotila (soud vyšel ze zákona č. 40/1964 Sb., protože k rozhodným skutkovým okolnostem došlo před 1. 1. 2014). Podle ustálené judikatury Nejvyššího soudu je třeba samostatnost věci ve vztahu k věci jiné posoudit z hlediska dvou kritérií: 1) vzájemné sounáležitosti věcí a 2)

míry jejich oddělitelnosti (viz např. rozsudky ze dne 29. 7. 1999, sp. zn. 25 Cdo 770/98, ze dne 27. 1. 2011, sp. zn. 22 Cdo 2958/2008, nebo ze dne 27. 10. 2011, sp. zn. 23 Cdo 2476/2010).

[31] První kritérium představuje spíše subjektivní rovinu, neboť „*to, co k věci podle její povahy náleží*“ se určuje do značné míry podle lidských zvyklostí, zkušeností a norem vztahujících se ke konkrétní věci. Míra sounáležitosti se posuzuje prostřednictvím povahy té věci, která je považována za věc podstatnější, určující, a tedy ve vztahu více věcí za věc tzv. hlavní. Zákonný text dává touto obecnou úpravou prostor k individuálnímu posouzení, jaké vlastnosti věc hlavní vykazuje a zda jiná relativně samostatná věc k ní „*patří*“ natolik neodmyslitelně, že nemůže již být považována za věc odlišnou.

[32] Druhé kritérium je objektivnější a sleduje spojení věcí především ve smyslu fyzickém. Formulace „*nemůže být oddělena, aniž by se tím věc znehodnotila*“ nevylučuje možnost faktické separace věcí, naopak v důsledcích jejich oddělení spatřuje měřítko samostatnosti věcí. Charakter „*oddělení*“ zákon nestanoví, tento pojem tedy nutně musí zahrnovat celou škálu způsobů od přímých zásahů do hmotné podstaty věci (např. vybourání vestavěných oken domu), přes manipulaci neničící podstatu věci (např. odmontování kola automobilu), po pouhé volně proveditelné odnětí věci (např. odnesení bezdrátového sluchátka od telefonního aparátu). Definici součásti věci pak z tohoto pohledu vyhovují ty případy, kdy oddělení kterýmkoliv z uvedených způsobů znamená pro věc hlavní (nikoliv nezbytně nutně též pro její oddělovanou součást) újmu na její hodnotě. Znehodnocením nemusí být ovšem jen ztráta hodnoty peněžní (byť ta bývá zpravidla výsledným odrazem ztráty jakýchkoliv jiných hodnot), ale může jít i o znehodnocení funkční, estetické či jiné. Jinými slovy řečeno, znehodnocením se míní stav, kdy hlavní věc v porovnání se stavem před oddělením její součásti slouží svému původnímu účelu méně kvalitně nebo mu nemůže sloužit vůbec. Teprve faktické oddělení součásti doprovázené znehodnocením věci hlavní přináší právní důsledek, že dřívější součást se stává věcí samostatnou a na dosavadní hlavní věci nezávislou.

[33] S ohledem na výše uvedená východiska Nejvyšší soud např. potvrdil, že topná tělesa, která byla s budovou propojena funkčně i fyzicky napojením na rozvody plynu a elektroinstalaci, jsou součástí nemovitosti. Dodal, že i napojení pomocí šroubení svědčí o vzájemné sounáležitosti objektu budovy a tohoto vytápění (i kolo automobilu, o němž panuje všeobecné přesvědčení, že je součástí automobilu, je připojeno šrouby). Oddělením topných těles by tedy nepochybně došlo k funkčnímu znehodnocení věci hlavní (rozsudek sp. zn. 23 Cdo 2476/2010). Obdobně v rozsudku ze dne 14. 7. 2010, sp. zn. 22 Cdo 2482/2008, Nejvyšší soud potvrdil, že zabudovaný (na rozvod plynu připojený) kotel je v zásadě součástí stavby a nemůže být předmětem občanskoprávních vztahů.

[34] Byť tedy stěžovatel označil za zařízení předměty zdroj tepla, elektrický bojler nebo vodoměr, nájem těchto předmětů nemohl být oddělen od nájmu bytů, jejichž byly součástí. Přijatá plnění spočívající např. v topenářských pracech, výměně radiátoru nebo výměně vodoměru bylo proto třeba výlučně přiřadit k poskytnutému plnění spočívajícímu v nájmu bytů a nebylo možné uznat jejich vazbu k nájmu zařízovacích předmětů.

[35] Navíc nelze přehlédnout, že daňové doklady vztahující se k topenářským pracem, výměně radiátoru nebo výměně vodoměru obsahují označení konkrétního bytu (ulicí a číslem) a jméno nájemníka, kde byly opravy provedeny. Tyto údaje však neodpovídají údajům na listinách, jimiž stěžovatel zamýšlel prokazovat pronájem zařizovacích předmětů.

[36] Vazbu přijatých zdanitelných plnění k nájmu zařizovacích předmětů nelze shledat ani zohledněním celkové ekonomické činnosti stěžovatele a „*všech souvislostí*“, jak se stěžovatel domáhal. Správní orgány nepochybily tím, že s ohledem na jednoznačně a konkrétně vymezený předmět přijatých plnění přiřadily tato plnění k poskytnutému plnění nájmu bytů, nikoliv k ekonomické činnosti stěžovatele jako celku. Rozhodná byla objektivní možnost přiřazení přijatých služeb ke konkrétním výstupům činnosti stěžovatele (srov. rozsudek ze dne 16. 3. 2015, č. j. 8 Afs 12/2014 – 101, odst. 36). V posuzované věci proto nebylo možné uplatnit výjimku, kdy Soudní dvůr připustil, že nárok na odpočet je přiznán 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 a jako takové jsou prvkem spoluurčujícím cenu jejího zboží nebo služeb. Takové náklady pak mají přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani (např. rozsudky *Kretztechnik*, odst. 36, *Wolfram Becker*, odst. 20, *Abbey National*, odst. 35, nebo rozsudek ze dne 27. 9. 2001, *Cibo*, C-16/00, odst. 32 a 33).

[37] Dále stěžovatel nedůvodně vytkl krajskému soudu a žalovanému vnitřní logický rozpor jejich odůvodnění a z toho vyplývající nepřezkoumatelnost. Uvedeného pochybení se měli podle stěžovatele dopustit tím, že na jedné straně uznali propojenost poskytovaných plnění jako hlavního a vedlejšího plnění, ale na druhé straně uzavřeli, že poskytnutá plnění byla nezávislá s ohledem na jejich vymezení v nájemních smlouvách. Toto tvrzení neodpovídá obsahu napadených rozhodnutí. Žalovaný i krajský soud vyšli především z tvrzení stěžovatele samotného, který tvrdil a dokládal, že poskytovaná plnění jsou samostatná. Ostatně právě ze skutečnosti, že jedno z nich je plněním zdanitelným, stěžovatel dovozoval, že má nárok na krácený odpočet DPH. Úvahu o hlavním a vedlejším plnění žalovaný i krajský soud uvedli pouze nad rámec jako doklad o tom, že otázka, zda bylo třeba pronájem bytů a pronájem zařizovacích předmětů považovat za dvě samostatná poskytnutá plnění, nebo za plnění jediné tvořené hlavním a vedlejším plnění, je v posuzované věci nerozhodná, protože neovlivňuje výsledek posouzení nároku na krácený odpočet DPH. Pokud by totiž byla poskytnutá plnění považována pro účely DPH za plnění jediné, daňový režim tohoto plnění jako celku by se řídil daňovým režimem hlavního plnění (nájmu bytu). Plnění jako celek by bylo o daně osvobozeno bez nároku odpočet DPH. Ani v tomto případě by nebylo možné přiřadit přijatá zdanitelná plnění ke konkrétnímu uskutečněnému zdanitelnému plnění zakládajícímu nárok na odpočet, protože žádné takové plnění na výstupu by neexistovalo. Tato varianta by tedy nebyla pro stěžovatele příznivější. Z týchž důvodů je proto nerozhodné tvrzení stěžovatele, že k rozdělení poskytovaných plnění nepřistoupil dobrovolně, ale byl k takovému postupu „*donucen*“ v důsledku úpravy v § 56 zákona o DPH.

[38] Zjevně neopodstatněná je také námitka, že správní orgány překročily meze

správního uvážení. Při posouzení podmínek nároku na odpočet DPH nemá správní orgán prostor pro správní uvážení, ale je povinen vycházet z konkrétních kritérií stanovených zákonem o DPH a judikaturou Soudního dvora. Pokud stěžovatel zamýšlel touto námitkou zpochybnit zákonnost rozhodnutí správních orgánů, nezbyvá než zopakovat, že takové pochybení Nejvyšší správní soud neshledal z důvodů uvedených výše.

[39] Pro úplnost Nejvyšší správní soud doplňuje, že mu přes postavení soudu posledního stupně nevznikla povinnost předložit předběžnou otázku Soudnímu dvoru podle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie, protože nevznikly pochybnosti týkající se výkladu směrnice 2006/112/ES a judikatura Soudního dvora poskytuje dostatečnou oporu pro rozhodnutí sporné otázky (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 10. 1982, 283/81, *CILFIT*, odst. 16 a násl.). Posouzení konkrétních skutkových okolností je pak otázkou, která spadá do pravomoci vnitrostátního soudu, nikoliv Soudního dvora.

V. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[40] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[41] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. ledna 2017

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu