



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **JKP AGRO s. r. o.**, se sídlem Český Rudolec – Markvarec 1, zast. Mgr. Nikolou Jílkovou, advokátkou se sídlem Drobného 324/72, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2018, čj. 44060/18/5300-21444-711428, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 9. 2019, čj. 57 Af 14/2018-39,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Platebním výměrem ze dne 29. 7. 2016 Finanční úřad pro Jihočeský kraj (správce daně) vyměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období druhého čtvrtletí roku 2015 ve výši 7 249 Kč, přestože žalobkyně v daňovém přiznání za toto zdaňovací období tvrdila nadměrný odpočet ve výši 884 756 Kč. Žalobkyni neuznal nárok na odpočet DPH na vstupu z důvodu nákupu technického zhodnocení jejího areálu (areál Markvarec) od společnosti PAS Natura s. r. o. (do září 2015 firma PAS PLUS s. r. o.; dále v tomto textu jen „PAS Natura“). Rozhodnutím ze dne 5. 10. 2018 žalovaný zamítl odvolání, jímž se žalobkyně bránila proti platebnímu výměru. Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou krajský soud shora specifikovaným rozsudkem zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[2] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost. Je přesvědčena, že prokázala existenci technického zhodnocení, dále to, že jej realizovala PAS Natura a že po skončení nájmu přešlo toto technické zhodnocení na stěžovatelku. Poslední nájemní vztah byl fakticky ukončen až 20. 4. 2015. K tomuto dni mohla stěžovatelka začít využívat technické zhodnocení a jde současně o okamžik uskutečnění zdanitelného plnění. Na to navazuje různými výtkami, že v jejím případě vlastně byly jen přeučtovány náklady, které PAS Natura skutečně vynaložila na „technické zhodnocení“ nemovitostí v areálu Markvarec.

[3] Krajský soud údajně rozšířil důvody pro odmítnutí nároku na odpočet DPH. Dle stěžovatelky v rozsudku překročil jak důvody podané žaloby, tak vlastní posouzení správního orgánu, aniž k tomu měl potřebné podklady. Neuznáním nároku na nadměrný odpočet DPH z vypořádání technického zhodnocení majetku daňové orgány údajně narušily stěžovatelčino legitimní očekávání. S odkazem na daňovou kontrolu, která v minulosti proběhla u PAS Natura, stěžovatelka tvrdí, že daňové orgány rozdílně hodnotily jeden a týž důkazní prostředek. Narušena prý byla i zásada neutrality DPH. K tomu stěžovatelka poukazuje na dílčí nedostatky odůvodnění napadeného rozsudku. Nelíbí se jí ani způsob, jakým se daňové orgány a posléze také krajský soud vypořádaly s její námitkou ohledně přenesení důkazního břemena. Konečně navrhuje, aby NSS v této věci přerušil řízení a předložil Soudnímu dvoru Evropské unie předběžné otázky, o nichž se domnívá, že jsou důležité pro vyřešení jejího případu.

[4] Žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[5] Kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti NSS posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Ze správních spisů vyplynulo, že stěžovatelka za zdaňovací období druhého čtvrtletí roku 2015 vykázala nadměrný odpočet DPH ve výši 884 756 Kč, a to zejména z titulu nákupu technického zhodnocení jejího areálu od nájemkyně, společnosti PAS Natura. Poté, co správce daně přezkoumal daňové přiznání, zahájil u stěžovatelky postup k odstranění pochybností. S ohledem na velký rozsah prověřovaných skutečností správce daně ukončil dne 20. 10. 2015 postup k odstranění pochybností a zahájil daňovou kontrolu, kterou ukončil dne 27. 7. 2016. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně uzavřel, že stěžovatelka nemohla uplatnit nárok na odpočet daně ze zdanitelného plnění deklarovaného daňovým dokladem č. 170415 ze dne 20. 4. 2015, jehož předmětem je pořízení technického zhodnocení areálu Markvarec od PAS Natura. Nárok uplatnila v rozporu s § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), neboť tvrzené zdanitelné plnění se nemohlo uskutečnit. Správce daně poukázal na to, že účtované technické zhodnocení areálu, které obchodní korporace PAS Natura měla pořizovat v období od července 2009 až do května 2011 a do užívání uvést dne 30. 6. 2014, nemůže být fakturováno. Dodavatelka PAS Natura se dle předložených dokladů stala nájemkyní uvedeného areálu až dne 1. 1. 2015 (smlouva o nájmu nebytových

pokračování

prostor ze dne 10. 12. 2014). Účtované technické zhodnocení tedy k tomuto datu již muselo být součástí pronajaté nemovitosti, areálu Markvarec. Správce daně proto vydal platební výměr, v němž namísto tvrzeného nadměrného odpočtu stěžovatelce vyměřil DPH ve výši 7 249 Kč.

[8] Stěžovatelka se proti tomuto rozhodnutí odvolala. Vzhledem k námitkám nově uplatněným v odvolání, které správce daně dříve nemohl posoudit, daňové orgány v rámci odvolacího řízení doplnily dokazování. Se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení a nově pořízenými důkazy stěžovatelku seznámily písemností, která jí byla doručena dne 31. 8. 2018. Dle žalovaného stěžovatelka ani v odvolacím řízení neprokázala, že nárok na odpočet daně na vstupu u zdanitelného plnění přijatého od dodavatelky PAS Natura uplatnila oprávněně. Odvolání tedy žalovaný zamítl.

[9] NSS předesílá, že Ing. Karel Plucar, který původně vlastnil některé nemovitosti v nynějším areálu Markvarec, vytvořil ne zcela přehledný systém smluvních vztahů, v jejichž rámci došlo k jednotlivým modernizacím a rekonstrukcím v tomto areálu. Ing. Plucar je od vzniku stěžovatelky v květnu 2009 jejím jediným jednatelem a do června 2019 byl jejím jediným společníkem. V rozhodné době byl též jednatelem a společníkem společnosti PAS Natura.

[10] Jde zejména o to, že Ing. Plucar získal dotaci ze Státního zemědělského intervenčního fondu (SZIF) k rekonstrukci objektu dílny a dále též skladu sena a slámy, které vlastnila stěžovatelka; rekonstrukce měla proběhnout v letech 2010 až 2012 (oznámení o záměru v území k vydání územního souhlasu ze dne 22. 2. 2010, s. 2). V tomtéž období měla mít areál Markvarec za účelem parkování a skladování materiálu v nájmu i PAS Natura (celkem 7 smluv o nájmu nebytových prostor, které byly uzavřeny na období od 1. 7. 2009 do 31. 12. 2015). Právě PAS Natura pak dle stěžovatelky měla provést technické zhodnocení pronajatých nemovitostí ve výši přes 4,2 mil. Kč bez DPH, které je předmětem tohoto sporu.

[11] Hned v úvodu rovněž nelze opomenout, že v nápadně podobné věci se na NSS obrátil již zmiňovaný Ing. Plucar, a to jako fyzická osoba podnikající. V rozsudku ze dne 18. 7. 2019, čj. 1 Afs 44/2019-41, NSS také řešil prokázání technického zhodnocení nájemcem PAS Natura, tehdy se ovšem jednalo o nákup technického zhodnocení kanceláře Valtínov a garáže ve stejnojmenném areálu, který vlastnil Ing. Plucar. NSS dospěl k závěru, že stěžovatel Ing. Plucar mj. neprokal, že v době realizace technického zhodnocení sporné nemovitosti skutečně pronajímал společnosti PAS Natura. Jakkoliv se jedná o odlišný případ, který přímo nesouvisí s nyní projednávanou věcí, rozsudek 1 Afs 44/2019 nabízí návodné indicie o tom, jak vypadal obchodní vzorec mezi subjekty, jež propojovala právě osoba Ing. Plucara.

[12] Na tomto místě dlužno připomenout, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, ale také povinnost toto tvrzení doložit, tedy i břemeno důkazní, což vyplývá z § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, dle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení (obdobně i body 12 a násl. rozhodnutí žalovaného).

[13] Daňový subjekt musí při uplatnění nároku na odpočet DPH tvrdit, že přijal zdanitelné plnění a že jej následně použil výhradně pro uskutečňování své ekonomické činnosti (§ 72 odst. 1 zákona o DPH). Prokazování nároku na odpočet daně je záležitostí dokladovou, což vyplývá z § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, dle něhož musí plátce pro uplatnění nároku na odpočet mít daňový doklad (např. rozsudky ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004-63, věc *SVODIDLA*; ze dne 25. 9. 2014, čj. 9 Afs 57/2013-37, bod 27, a mnoho dalších).

[14] Vždy je třeba respektovat soulad skutečného (zjištěného) stavu věci se stavem formálně právním. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, zejména pokud správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo skutečně tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Rozhodující je fakticita deklarovaného plnění, nikoliv to, že daňový subjekt předložil daňový doklad vystavený plátcem [srov. podobně např. již nález ÚS ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 (N 73/22 SbNU 131)].

[15] V posuzovaném případě stěžovatelka dle daňových orgánů neprokázala kdy, kdo a v jakém rozsahu deklarované práce provedl, respektive neprokázala, zda deklarované dílčí plnění týkající se technického zhodnocení bylo provedeno právě pro PAS Natura, a na základě jakého vztahu se stěžovatelkou bylo toto technické zhodnocení stěžovatelce dodáno. NSS níže upřesní, že pro konečné vyřešení této věci je podstatná zejména otázka, na základě jakého vztahu měla PAS Natura dodat deklarovaná plnění stěžovatelce.

Procesní vývoj a proměny skutkových tvrzení stěžovatelky

[16] Dle NSS správce daně nepochybil, pokud vyzval stěžovatelku k odstranění pochybností ohledně tvrzeného nároku na odpočet DPH na vstupu z titulu nákupu technického zhodnocení jejího majetku. Prvotní pochybnosti stěžovatelka nevyvrátila tím, že předložila daňový doklad č. 170415 ze dne 20. 4. 2015, kterým Pas Natura (tehdy PAS Plus) **fakturovala stěžovatelce prodej technického zhodnocení** areálu Markvarec ve výši přes 4,2 mil. Kč bez DPH. Nevyvrátila je ani tím, že předložila smlouvu o nájmu nebytových prostor **ze dne 10. 12. 2014**, dle níž stěžovatelka přenechala společnosti PAS Natura areál Markvarec k využití na parkování a skladování materiálu, a to na období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015, či dohodu o ukončení této nájemní smlouvy a vypořádání technického zhodnocení ze dne 20. 4. 2015, dle níž měla stěžovatelka zaplatit PAS Natura přes 4,2 mil. Kč bez DPH (jak nájemní smlouvu, tak dohodu podepsal za stěžovatelku i za PAS Natura jejich „společný“ jednatel Ing. Plucar). Stěžovatelka dále předložila správci daně záznam PAS Natura z účtu nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku č. 04203, dle něhož v období od června 2009 až do května 2011 pořizovala PAS Natura sporný majetek, a to v souhrnné výši, která dle ní odpovídá částce deklarovaného technického zhodnocení. NSS kvituje zjištění správce daně v této procesní fázi, a to, že pokud nějaké technické zhodnocení majetku stěžovatelky skutečně vzniklo (což nebylo najisto prokázáno), tak jistě nevzniklo v průběhu roku 2015; PAS Natura si totiž od ledna do dubna 2015 pronajímala nemovitosti již dříve zhodnocené, a tak nemohlo ke dni 20. 4. 2015 dojít k uskutečnění zdanitelného plnění vypořádáním sporného technického zhodnocení (zpráva o daňové kontrole ze dne 27. 7. 2016).

pokračování

[17] Jednoduše řečeno, PAS Natura nemohla v rámci nájemního vztahu realizovaného v roce 2015 fakturovat stěžovatelce technické zhodnocení jejích nemovitostí, které – jak dokládala sama stěžovatelka – vzniklo nejspíš v letech 2009 až 2011.

[18] V návaznosti na **nová tvrzení v odvolání** proti platebnímu výměru daňové orgány v této věci doplnily dokazování. Stěžovatelka v odvolání doručeném správci daně dne 30. 9. 2016 nově uvedla, že nájemní vztah mezi stěžovatelkou a PAS Natura trval nepřetržitě od 1. 7. 2009 až do 20. 4. 2015, kdy bylo technické zhodnocení předáno stěžovatelce. Dle ní právě dne 20. 4. 2015 se mělo uskutečnit zdanitelné plnění. K tomu stěžovatelka doložila dalších 6 téměř identických (každoročně prolongovaných) smluv o nájmu areálu Markvarec, dle nichž PAS Natura mohla areál využívat k parkování a skladování materiálu od 1. 7. 2009 až do 31. 12. 2014 (první z řady nájemních smluv byla uzavřena dne 29. 6. 2009), a dále protokol o předání nemovitosti ze dne 20. 4. 2015, dle něhož stěžovatelka nemovitosti prodává ve stavu po provedených úpravách v zůstatkové hodnotě, která odpovídá výši tvrzeného technického zhodnocení (všechny smlouvy i protokol za obě strany pravděpodobně podepisovala tatáž osoba; jsou totiž opatřeny téměř identickým podpisem). Daňové orgány dále ověřovaly jednotlivé položky technického zhodnocení, které PAS Natura fakturovali její dodavatelé. Poznatky, které zjistily ohledně těchto plnění, pak srovnávaly s údaji zjištěnými z katastru nemovitostí, a to i s ohledem na změny v počtu jednotlivých nemovitostí umístěných v areálu Markvarec a změny v jejich vlastnictví (např. průběh řízení o vkladu vlastnického práva k areálu Markvarec do katastru nemovitostí a následný vznik listu vlastnictví č. 244 ke dni 30. 6. 2009). Dále je srovnaly s údaji, které zjistily od SZIF [Ing. Plucar jako fyzická osoba podnikající čerpal dotace k rekonstrukci seníku (dotace přiznána ve výši přes 2,2 mil. Kč) a opravárenských dílen (dotace přiznána ve výši přes 6,1 mil. Kč)] a také s poznatkami z listin, které poskytl Městský úřad Dačice (dokumentace stavby Skladu sena a slámy, další dokumenty vztahující se ke stavebnímu řízení, kolaudační souhlas a také zápis o předání stavebních prací zhotovitelem REKON INSTA objednateli Ing. Plucarovi za cenu přes 6,1 mil. Kč bez DPH).

[19] Dne 12. 11. 2017 stěžovatelka v doplnění odvolání **opět změnila předcházející tvrzení**: nově mj. uvedla, že na základě faktury ze dne 20. 4. 2015 nebylo fakticky nakoupeno technické zhodnocení, ale byly pouze přeúčtovány částky, které PAS Natura zaplatila za stěžovatelku. Popřela tedy původní tvrzení, že subdodavatelé poskytnutá plnění byla technickým zhodnocením, jakkoli stěžovatelka i PAS Natura o těchto plněních takto účtovaly. O technické zhodnocení se prý nemělo jednat, jelikož práce nebyly dokončeny a stavba nebyla zkolaudována. Dle stěžovatelky není podstatné, co je uvedeno v textu faktury. Pro správné zjištění a stanovení daně je dle ní rozhodující skutečný stav. Dále vysvětlovala rozdíl ve výši téměř 640 tis. Kč, a to mezi přeúčtovanými náklady a částkou uvedenou na faktuře ze dne 20. 4. 2015. Dodavatelka PAS Natura prý omylem fakturovala nižší částku, neboť vycházela z hodnot faktur snížených o zálohy, které jí stěžovatelka již zaplatila.

[20] Listinou ze dne 30. 8. 2018 žalovaný v rámci odvolacího řízení **seznámil stěžovatelku se zjištěnými skutečnostmi a vyzval ji k vyjádření**. Žalovaný vyjádřil pochybnosti o důvěryhodnosti předložených nájemních smluv a protokolu o předání nemovitosti ze dne 20. 4. 2015. Současně upozornil na skutečnost, že Ing. Plucar jako fyzická osoba podnikající čerpal dotace k přestavbě dílen a seníku v areálu stěžovatelky.

V žádosti o dotaci přitom uvedl, že nemovitosti užívá jako nájemce; vlastnictví nebo nájem nemovitosti totiž bylo podmínkou přidělení dotace. To dle žalovaného podtrhuje jeho závěr, že uvedené nemovitosti (zapsané na listu vlastnictví č. 244) nemohly být současně pronajaty i společnosti PAS Natura.

[21] Stěžovatelka se **dne 19. 9. 2018 vyjádřila** (totožné podání, nadepsané jako doplnění odvolání, pak žalovanému došlo dne 20. 9. 2018). Vzhledem k jejímu poslednímu tvrzení o tom, že PAS Natura jí pouze přeučtovala náklady, které ovšem nesla stěžovatelka, označila zjištění žalovaného za bezpředmětná. Stejně tak považovala za bezvýznamnou otázku, zda ve sporné době existoval či neexistoval nájemní vztah mezi stěžovatelkou a PAS Natura. Dle ní je podstatná jen faktická realizace ekonomických činností, které byly stěžovatelce následně přeučtovány.

[22] NSS se v hodnocení výše uvedených skutečností a variabilních tvrzení stěžovatelky shoduje s daňovými orgány. Argumenty, které stěžovatelka snesla v kasační stížnosti, dílem kopírují její předchozí tvrzení, dílem se snaží relativizovat zjištění správce daně. Bezúspěšně. Hned v úvodu kasační stížnosti stěžovatelka navozuje dojem, že jí daňové orgány odňaly celý nárok na odpočet DPH, jakkoli nezpochybňují realizaci části zdanitelných plnění. Dle stěžovatelky se to navíc stalo v situaci, kdy správce daně nezpochybnil fakticitu stejných plnění u její dodavatelky PAS Natura.

[23] **Jádrem** tohoto sporu je však odlišná otázka. Stěžovatelka v daňovém řízení postupně představila několik variant, jak k tvrzeným zdanitelným plněním mohlo dojít. Daňové orgány se pečlivě vypořádaly s každým z těchto vzájemně těžko slučitelných skutkových dějů. Stejně tak krajský soud důsledně popřel celou sérii stěžovatelčiných proměňujících se konstrukcí. A to navzdory tomu, že stěžovatelka správní orgány i soud doslova zavalila nejrozumnějšími argumenty, jimiž usilovala o přiznání nároku na nadměrný odpočet DPH.

Nájem a nákup technického zhodnocení, nebo pouhé přeučtování dílčích plnění

[24] NSS se nejdříve vyjádří k otázce nájemního vztahu mezi stěžovatelkou a PAS Natura. Prvotní pochybnosti o fakticitě nájemního vztahu rozvířila sama stěžovatelka, jelikož dne 27. 10. 2015 správci daně místo nájemní smlouvy mezi stěžovatelkou (pronajímatelka) a PAS Natura (nájemkyně) předložila jinou nájemní smlouvu ze dne 10. 12. 2014, ovšem s totožným obsahem a zejména předmětem nájmu, a to mezi Ing. Plucarem jako fyzickou osobou podnikající (pronajímatel) a stěžovatelkou (nájemkyně); stěžovatelka přitom již tehdy areál Markvarec sama vlastnila. Až u jednání dne 19. 11. 2015 stěžovatelka sdělila, že tuto smlouvu předložila omylem, a správci daně dodala „správnou“ smlouvu mezi stěžovatelkou a PAS Natura ze dne 10. 12. 2014. Téhož dne u ústního jednání také prohlásila, že „jsou předloženy všechny smlouvy uzavřené s obchodní společností PAS PLUS s.r.o., žádné dodatky neexistují“. Jakmile správce daně uzavřel, že k technickému zhodnocení (uskutečnění dílčích plnění „subdodavatelů“, z nichž je složeno technické zhodnocení) nemohlo dojít v období, na které byla uzavřena nájemní smlouva ze dne 10. 12. 2014 (tato dílčí plnění předcházela období nájmu o několik zdaňovacích období), stěžovatelka zcela pragmaticky předložila další obdobné nájemní smlouvy, které měly podepřít její nové tvrzení, že nájemní vztah mezi stěžovatelkou (pronajímatelka) a PAS Natura (nájemkyně) trval již od 1. 7. 2009. O tom se během daňové kontroly před

pokračování

správcem daně vůbec nezmínila. Na důvěryhodnosti nově předložených smluv nepřidává ani to, že jsou vždy opatřeny stejným podpisem jak na straně pronajímatelky, tak na straně nájemkyně (NSS připomíná, že Ing. Plucar působil jako jednatel jedné i druhé korporace), ani to, že sjednaná cena nájmu se po dobu téměř 6 let nezměnila, jakkoli v mezidobí došlo k výstavbě, rekonstrukci či demolici některých staveb ve sporném areálu.

[25] Stěžovatelka nemůže uspět ani s námitkou vůči závěru, který je uveden v bodě 38 napadeného rozsudku: pokud Ing. Plucar čerpal dotace k rekonstrukci nemovitostí v areálu Markvarec, stěžovatelka správně neměla tento areál pronajmout dalšímu subjektu (PAS Natura) v době, kdy takový nájem zapovídaly dohody o poskytnutí dotace. Je sice pravda, že ani jedna z dohod o poskytnutí dotace z Programu rozvoje venkova ze dne 14. 9. 2010 výslovně nezapovídá nájem některých částí areálu Markvarec. Kromě opravárenských dílen a skladu sena a slámy ve sporné době tedy mohly – v teoretické rovině – být další části, resp. nemovitosti sporného areálu, pronajaty jiné osobě než Ing. Plucarovi (srov. čl. VIII.7. obou cit. dohod). Avšak z velmi obecné identifikace předmětu nájmu v nájemní smlouvě mezi stěžovatelkou a PAS Natura ze dne 10. 12. 2014 (i v předcházejících smlouvách) plyne, že stěžovatelka přenechala PAS Natura i ty nemovitosti, které musel v dané době z důvodu čerpání dotací mít pronajaty Ing. Plucar jako fyzická osoba podnikající. Dle smlouvy totiž stěžovatelka přenechala PAS Natura celý areál Markvarec, zapsaný na listu vlastnictví č. 244, k využití na parkování a skladování materiálu. Proto není nesmyslný závěr krajského soudu, že stěžovatelka správně neměla pronajímat celý areál Markvarec v době, kdy měl za účelem čerpání dotací mít minimálně jeho část pronajatou Ing. Plucar jako fyzická osoba podnikající (mj. bod 38 napadeného rozsudku). Pozdější tvrzení, že v areálu se nachází více staveb a každý ze samostatných subjektů zajišťoval úpravu budov v takovém rozsahu, aby si úpravy a nájmy navzájem nekonkurovaly, se jeví jako účelové (k tomu podrobněji bod [38] níže).

[26] Hypotéza vzniku a trvání nájmu areálu Markvarec již od 1. 7. 2009 konečně padá i na tom, že již v chronologicky první z předložených nájemních smluv, která měla být uzavřena dne 29. 6. 2009, smluvní strany identifikovaly předmět nájmu jako areál Markvarec v k. ú. Markvarec, zapsaný na listu vlastnictví č. 244, jakkoli tento list vlastnictví dle údajů zjištěných z katastru nemovitostí vznikl až dne 13. 7. 2009. Nedůvodná je námitka, že krajský soud *nově* uvedl, že první z nájemních smluv byla vyhotovena dodatečně a antedatována. Tento závěr krajského soudu (bod 37 napadeného rozsudku) koresponduje s bodem 40 napadeného rozhodnutí. Krajský soud v tomto směru neuvedl nic nového, pouze zopakoval již jednou vyslovené, že s ohledem na celou řadu pochybností nelze předložené listiny považovat za důvěryhodné důkazy, které by mohly prokázat oprávněné uplatnění odpočtu daně. Antedatování první z nájemních smluv nevylučuje, že nájemní vztah mezi stěžovatelkou a PAS Natura někdy v pozdějším období skutečně existoval, zásadně však nabourává věrohodnost tvrzení, která stěžovatelka nebyla schopna prokázat ani jiným způsobem (srov. § 73 odst. 5 zákona o DPH).

[27] NSS souhlasí se stěžovatelkou, že nájemní vztah není výslovně uveden jako zákonná podmínka pro vznik nároku na odpočet DPH. Pokud ovšem stěžovatelka (minimálně v prvních dvou variantách svého tvrzení; body [16] a [18] shora) měla za to, že nárok na odpočet jí vznikl z důvodu nákupu technického zhodnocení areálu Markvarec, pak jednou ze základních otázek je, jak, resp. na základě čeho, došlo k technickému zhodnocení.

Hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH (§ 72 zákona o DPH) sice výslovně nejmenují nájemní vztah jako podmínku pro vznik nároku. Avšak vzhledem k tomu, že § 72 zákona o DPH zakotvuje obecná pravidla ve vztahu ke zdanitelným plněním všech možných druhů, nelze předpokládat, že by konkrétně upravoval další nutnou podmínku ve vztahu k uplatnění nároku z titulu nákupu technického zhodnocení majetku od nájemce. Soud zdůrazňuje, že již v rozsudku ze dne 22. 9. 2010, čj. 1 Afs 70/2010-57, č. 2212/2011 Sb. NSS, věc *PRVNÍ MOSTECKÁ*, bod 26, vyslovil, že i při posuzování odpočtů DPH je třeba vycházet z charakteristiky technického zhodnocení podané v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, konkrétně z § 33 (též srov. již rozsudek ze dne 28. 11. 2008, čj. 2 Afs 111/2008-52). Podle § 33 odst. 4 právě cit. zákona jsou technickým zhodnocením také výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, *pokud je hradí nájemce na cizím hmotném majetku v průběhu jeho pořízování za podmínky, že se stane nájemcem tohoto hmotného majetku nebo jeho části, a vlastník tohoto hmotného majetku nezahrne výdaje vynaložené budoucím nájemcem do vstupní ceny.*

[28] Pokud tedy stěžovatelka chtěla uplatnit nárok na odpočet DPH z důvodu nákupu technického zhodnocení, musela nejen prokázat obecné hmotněprávní podmínky pro vznik nároku dle § 72 zákona o DPH, ale také, že k technickému zhodnocení došlo uvnitř nájemního vztahu. Jinak by se nemohlo jednat o tvrzené technické zhodnocení (podobně již v bodu [11] shora cit. rozsudek 1 Afs 44/2019, bod 23) a tedy by – ve vztahu k tomuto specifickému tvrzení – nebyly splněny hmotněprávní podmínky dle § 72 zákona o DPH. Proto, pokud stěžovatelka zamýšlela uplatnit odpočet z důvodu nákupu technického zhodnocení od PAS Natura, musela zároveň věrohodně prokázat trvání nájemního vztahu v době, kdy byly realizovány dílčí práce, z nichž se skládá sporné technické zhodnocení. Jen tak by nastalo kýžené souznění mezi skutečným a formálně právním stavem (body [12] a násl. shora). Nutno dodat, že ve vztahu k tvrzenému technickému zhodnocení stěžovatelka nepředložila ani žádný důkaz, z něhož by bylo možné zjistit, zda PAS Natura vlastně měla oprávnění areál Markvarec jakkoli „technicky zhodnocovat“ (viz trefně bod 55 napadeného rozhodnutí). Správně by se mělo jednat o souhlas vlastníka s tím, že nájemce provede změny na pronajaté věci dle tehdy účinného § 667 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku; nyní § 2220 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (srov. již cit. rozsudek 1 Afs 70/2010, *PRVNÍ MOSTECKÁ*, bod 30).

[29] Stěžovatelka trvání nájmu neprokázala (body [24] až [26] shora), a tedy je z pohledu skutkové varianty, dle níž měla odkoupit technické zhodnocení, bezvýznamné, zda subdodavatelé skutečně dodali práce v areálu Markvarec.

[30] Skutečné dodání prací subdodavateli by mohlo být důležité, jen pokud by se jako pravdivý ukázal jiný stěžovatelkou prezentovaný skutkový děj, a to pokud by PAS Natura (např. nezávisle na nájemním vztahu) za stěžovatelku pouze hradila plnění od subdodavatelů, a tato plnění později přeučtovala (bod [32] níže). Pokud by mezi PAS Natura a stěžovatelkou skutečně byly pouze přeučtovány částky, které PAS Natura hradila za stěžovatelku (šlo by tak o standardní dodavatelsko-odběratelský vztah), na rozdíl od prvních dvou variant stěžovatelkou tvrzeného skutkového děje (nájem a následný nákup technického zhodnocení) by v případě této třetí varianty nebyla naopak důležitá ani existence nájemního vztahu. Zboží či služby, které dle původních tvrzení měly zakládat

pokračování

„technické zhodnocení“, by nebyly technickým zhodnocením, ale PAS Natura je mohla stěžovatelce „dodat“ i bez toho, že by již v roce 2009 měly uzavřenou nájemní smlouvu.

[31] Daňové orgány pečlivě vysvětlily, že tvrzení o nákupu technického zhodnocení, na straně jedné, a na straně druhé, o pouhém přeúčtování zaplacených částek, nejsou slučitelná (bod 60 napadeného rozhodnutí). Buď jde o nárok na odpočet DPH z titulu nákupu technického zhodnocení, nebo o přeúčtování služeb zprostředkovaných subdodavateli. Tyto dva způsoby účtování nelze kombinovat. NSS s tím plně souhlasí.

[32] V tomto případě daňové orgány detailně zkoumaly jednotlivé daňové doklady subdodavatelů, na jejichž základě PAS Natura posléze vydala spornou fakturu ze dne 20. 4. 2015, č. 170415. Navzdory tvrzení stěžovatelky tyto daňové doklady, vydané jednotlivými subdodavateli, neobsahovaly žádné informace, které by vypovídaly o tom, že jde o plnění (práve) pro stěžovatelku a že PAS Natura fakturované zboží či služby jen uhradila. Naopak na těchto daňových dokladech je vždy jako odběratel vedena PAS Natura. Nic víc, nic méně. V této souvislosti nelze odhlédnout ani od toho, že i PAS Natura na faktuře ze dne 20. 4. 2015, č. 170415, jednoznačně uvedla, že fakturuje stěžovatelce „*za prodej technického zhodnocení*“ areálu Markvarec, nikoliv, že se jedná o pouhé přeúčtování zaplacených částek. I dle NSS je tedy stěžovatelčina konstrukce, že mezi PAS Natura a stěžovatelkou bylo jen přeúčtováno plnění zaplacené PAS Natura, účelová. Stěžovatelka, jakmile zjistila, že není schopna věrohodně prokázat trvání sporného nájemního vztahu v průběhu měsíců červenec 2009 až květen 2011, kdy měly proběhnout sporné práce v jejím areálu, usilovala alespoň o to, aby dílčí prvky „nakoupeného technického zhodnocení“ mohla odečíst od DPH jako nákup běžného zboží či služeb. Ostatně, pokud by mělo jít o pouhé přeúčtování plateb, není ani jasné, proč PAS Natura po celou dobu ve svém účetnictví evidovala jednotlivá dílčí plnění jako nedokončený dlouhodobý majetek.

[33] Žalovaný zcela správně uvedl, že i pokud by PAS Natura skutečně jen přeúčtovala náklady, které zaplatila za stěžovatelku (ačkoliv nic tomu nenasvědčuje), a nešlo by tedy o nákup technického zhodnocení, daňové orgány by stejně nemohly přiznat sporný nárok na odpočet DPH. Dle § 73 odst. 3 zákona o DPH totiž nelze uplatnit nárok na odpočet daně po uplynutí lhůty tří let. Lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně počne běžet prvním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet daně vznikl. Vzhledem k tomu, že dílčí plnění v areálu Markvarec byla uskutečněna v období od 2. 7. 2009 do 27. 5. 2011, stěžovatelka jako čtvrtletní plátce DPH mohla a měla tato plnění od PAS Natura nakupovat postupně, a to nejpozději v období, které končilo v intervalu 1. 10. 2012 (první z dílčích plnění) a 1. 7. 2014 (poslední z dílčích plnění).

[34] Rozhodně není pravda, že by krajský soud nad rámec napadeného rozhodnutí a žalobních námitek nepřípustně rozšířil důvody pro odmítnutí nároku na odpočet DPH. Z bodu 50 napadeného rozsudku je zřejmé, že souhlasil se závěry žalovaného v bodu 60 napadeného rozhodnutí, které také převzal. To je ostatně patrné i z bezprostředně následujícího bodu 51 odůvodnění napadeného rozsudku, v němž krajský soud popírá argument, že PAS Natura vlastně jen hradila subdodavatelské faktury za stěžovatelku. Závěry žalovaného jsou navíc bezezbytku trefné a nelze jim nic vytýkat (viz bod [33] shora).

[35] V této souvislosti NSS zdůrazňuje, že mezi stranami zjevně není sporné východisko, podle kterého vlastník může začít využívat technické zhodnocení až po skončení nájmu (srov. již cit. rozsudek 1 Afs 70/2010, *PRVNÍ MOSTECKÁ*, bod 30); o takovou situaci se ovšem nejednalo, pokud stěžovatelka naposledy tvrdila, že mezi ní a PAS Natura byly pouze přeúčtovány platby za jednotlivá plnění subdodavatelů.

Prokázání fakticity plnění od subdodavatelů

[36] Nutno připomenout, že jádrem sporu je vztah mezi stěžovatelkou a PAS Natura, nikoliv vztah mezi PAS Natura a jejími (sub)dodavateli. NSS nesouhlasí se stěžovatelkou, že krajský soud v návaznosti na napadené rozhodnutí vytvořil fakticky neunesitelné důkazní břemeno. Toto břemeno „váží“ přesně tolik, kolik stěžovatelka měla unést v souvislosti se svým tvrzením o odpočtu DPH (§ 92 daňového řádu; též obecně srov. body [12] a násl. shora). Není ani pravda, že by daňové orgány zpochybnilly všechny předložené důkazní prostředky, nebo že by ignorovaly podklady doručené stavebním úřadem.

[37] Stěžovatelka tvrdí, že orgány daňové správy zcela popřely uskutečnění dílčích plnění subdodavatelů vůči PAS Natura, která ve svém souhrnu měla zakládat technické zhodnocení stěžovatelčina majetku. Tak tomu není. Správce daně i žalovaný – poté, co ve věci provedli detailní dokazování – stěžovatelce sdělili závažné pochybnosti o tom, že k technickému zhodnocení areálu Markvarec došlo tak, jak stěžovatelka deklarovala. Nezpochybnili tedy provedení jakýchkoliv prací, ale realizaci účtovaného technického zhodnocení. Na základě konkrétních skutečností vyjádřili opodstatněnou obavu, že k dílčím plněním nedošlo tak, jak o nich bylo účtováno. V tomto případě tedy nejde o vykazování fiktivních plnění, jak polemizuje stěžovatelka.

[38] Žalovaný zejména neuvěřil logice některých deklarovaných plnění, která ve svém souhrnu měla zakládat tvrzené technické zhodnocení. Šlo např. o fakturu od M. V. za přípravné práce na seníku, ačkoliv rekonstrukci pro Ing. Plucara, který vystupoval jako fyzická osoba podnikající, prováděla společnost REKON INSTA. Obdobný nesoulad nastal u rekonstrukce dílen: společnosti PAS Natura fakturoval P. M., jakkoli generální dodavatelkou stavby pro Ing. Plucara byla STAVING Studená. Stěžovatelka sice s tímto názorem polemizuje, jelikož tvrdí, že se práce dvou různých subdodavatelů pro dva různé nájemce (Ing. Plucar a PAS Natura) téže nemovitosti nevylučovaly (např. pan V. prováděl bourací práce a přípravu pro založení stavby a REKON INSTA pak vlastní založení stavby). Avšak toto tvrzení je v přímém rozporu s jiným jejím tvrzením, a to, že v areálu Markvarec je více nemovitostí, jejichž užívání a rekonstrukci si různí nájemci rozdělili tak, aby si navzájem nekonkurovali (s. 16 kasační stížnosti). Eventuální výslech M. V. či P. M. k provedeným a fakturovaným pracím by na této nestandardní konstelaci nájemních a dodavatelských vztahů nemohl nic změnit.

[39] Jako technické zhodnocení byly fakturovány i náklady na pořízení mnoha druhů pražců v různých profilech, délkách a počtech (dodavatelkou byla korporace Impregnace Soběslav). Daňové orgány neuvěřily tvrzení, že tolik druhů pražců bylo využito ke konstrukci podlahy, a to navíc skladu, o němž zjistily, že již byl zbořen. Zásadní pochybnosti měly též o rozsahu technického zhodnocení, které mělo být založeno na projektové dokumentaci k areálu stěžovatelky. Stěžovatelka totiž projektovou dokumentaci nepředložila; při místním šetření dne 19. 12. 2016 předložila jen několik málo

pokračování

listů studie areálu zpracovaných dodavatelkou Ateliér DOLMEN v září 2009, z níž navíc nebylo možné zjistit, pro jaký subjekt byla tato dokumentace vlastně zpracována. Malý rozsah předložených listin u daňových orgánů vyvolal oprávněné pochybnosti o tom, zda skutečné náklady na pořízení projektové dokumentace, kterou měla pro stěžovatelku pořídit PAS Natura, dosáhly deklarované výše přes 2,7 mil. Kč. Stěžovatelka tyto pochybnosti nevyvrátila, jakkoli k tomu měla možnost. Ani Ing. arch. Jiřík, jednatel společnosti STUDIO DOLMEN, který přislíbil, že podklady daňovým orgánům předloží, tak neučinil.

[40] V této souvislosti lze se stěžovatelkou souhlasit, že bod 41 napadeného rozsudku není zcela srozumitelný. Krajský soud v předposlední větě tohoto bodu vyslovil, že správce daně při výslechu svědka Ing. arch. Jiříka neměl žádné přehnané požadavky, aby pak v poslední větě doplnil, že dotazy správce daně na detaily ohledně jednotlivých faktur nelze považovat „za *úměrný požadavek*“. NSS nepochybuje o tom, že úvahu v poslední větě bodu 41 krajský soud mýl jinak, zcela opačně. Dle NSS jde o prostý přepis, zjevnou chybu, jelikož krajský soud měl na mysli, že dotazy na podrobnosti ohledně jednotlivých fakturací nebyly **ne**úměrné. Jedině takový výklad souzní s ostatními úvahami krajského soudu a také plynule navazuje na následující bod 42 napadeného rozsudku. NSS si v této souvislosti nemohl nevšimnout provokativního srovnávání pozice nynějšího svědka v daňovém řízení se situací, v níž je na spisové značce 6 let starých případů dotazován soudce zpravodaj. Při srovnávání je ovšem třeba zohlednit, že Ing. arch. Jiřík měl prostor na přípravu své výpovědi. Věděl, k jaké otázce směřuje dokazování, daňové doklady i obsah údajně dodané projektové dokumentace si mohl nastudovat před tím, než jej správce vyslýchal. Jeho výslech tedy vůbec nelze srovnávat se situací soudce, jemuž tazatel zcela nečekaně vyjmenuje spisové značky již 6 let vyřešených případů, a bude se dotazovat na podrobnosti. Odpovědný svědek se na výslech připraví. Stěžovatelka tedy takříkajíc srovnává „hrušky s jablky“. To, že svědek nedokázal adekvátně reagovat na podrobnější dotazy správce daně, nejde k tíži daňových orgánů.

[41] Z výše uvedených důvodů proto není důvodná ani námitka, že dílčí plnění od subdodavatelů skutečně „sedí“ s částkou, kterou PAS Natura stěžovatelce fakturovala jako technické zhodnocení (doklad ze dne 20. 4. 2015, č. 170415). V této fázi řízení tedy bylo zcela nadbytečné trasovat veškeré faktury subdodavatelů (skrže účetní sestavy) podle čísla, jména, předmětu fakturace či celkové výše. Jelikož ani jedna ze stěžovatelčiných variant skutkového děje se neprokázala, nebylo třeba hlouběji ověřovat, zda součet částek fakturovaných subdodavateli snížený o zálohy (toto tvrzení stěžovatelka vnesla do řízení až později) odpovídá částce fakturované za nákup technického zhodnocení na faktuře č. 170415. Ohledně těchto aspektů sporu NSS plně odkazuje na zjištění daňových orgánů a závěry krajského soudu.

[42] Právě popsané skutečnosti nejsou izolovanými pochybnostmi, jež v tomto případě odhalily daňové orgány. Vedle pochybností o povaze a trvání smluvního vztahu mezi stěžovatelkou a PAS Natura jde o další skutkové střípky, které nešlo poskládat do smysluplné mozaiky skutečností, jež by mohly vést k přiznání tvrzeného nároku na odpočet DPH. Proto nemůže být podstatné, že jednotliví subdodavatelé byli kontaktní, že svá plnění ochotně potvrdili, a ani to, že PAS Natura přiznala a odvedla DPH.

Legitimní očekávání

[43] Stěžovatelka dále namítá, že daňové orgány nepřipustně zasáhly do jejího legitimního očekávání. Vzhledem k tomu, že správce daně v roce 2010 během daňové kontroly u PAS Natura nezpochybnil sporný nájemní vztah k areálu Markvarec, doufala, že fakticitu plnění od subdodavatelů nezpochybní ani nyní.

[44] NSS plně souhlasí se závěry krajského soudu (body 52 až 55 napadeného rozsudku). Skutečnost, že PAS Natura ve svém účetnictví řádně vedla případy související s prováděnými pracemi (a v průběhu daňové kontroly u této společnosti nebyla zjištěna pochybení), nemá žádný vliv na závěr o tom, že stěžovatelka v posuzované věci neunesla vlastní důkazní břemeno. V posuzované kauze nejde o žádnou ustálenou praxi (k tomu srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, věc *L'ORÉAL Česká republika*, body 80-81), ale toliko o přání stěžovatelky, že správce daně rozhodne v její prospěch. Jako protizákonnou lze hodnotit libovůli spočívající v dvojím různém posouzení téže věci, ovšem v otázce, kterou správce daně v konkrétních případech skutečně posuzoval. Neprověření či pouhé přehlédnutí určité skutečnosti, a tedy neposouzení právního vztahu, nelze zaměňovat s jeho aprobační správce daně (viz takto rozsudky ze dne 2. 3. 2011, čj. 1 Afs 9/2011-199, věc *AGRA Deštná*, bod 19, respektive ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, věc *EURO PRIM*, č. 1572/2008 Sb. NSS, právní věta III). Na tom nic nemění ani stěžovatelkou naříkaná „zvýšená“ ochrana legitimního očekávání dle směrnice 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty.¹

[45] Stěžovatelka ani netvrdí, že by se jí dostalo nějakého konkrétního ujištění ze strany daňových orgánů (např. závazné posouzení skutečnosti, zda je zásah do majetku technickým zhodnocením dle § 33a zákona o DPH). Rozhodně u ní správce daně nevyvolal podloženou naději, že „vše je v pořádku“ a „nárok na odpočet jí bude přiznán“. Není tedy namístě odkaz na rozsudek Soudního dvora (sedmého senátu) ze dne 9. 7. 2015, *Salomie a Oltean*, C-183/14,² bod 44, který se navíc zabýval zcela odlišnými otázkami. Citované závěry nelze – ani při vší představitosti – vztáhnout na nynější případ.

[46] Stěžovatelce nepomohou ani jí citované rozsudky 2 Afs 24/2007, *EURO PRIM*, již cit. v bodu [44], a ze dne 19. 11. 2019, čj. 1 Afs 148/2019-59, věc *Binter*. Rozsudek *EURO PRIM* neprezentuje tak radikální právní názor, jak tvrdí stěžovatelka. Stěžovatelka totiž z textu tohoto judikátu vytrhla pouze pasáž, která jí konvenuje (správce daně by neměl ignorovat výsledky úzce souvisejícího řízení jiného daňového subjektu, je-li to předestřeno). Avšak vůbec nezminila, že v tomtéž rozsudku NSS vyslovil také, že správce daně – třeba vzhledem k procesní aktivitě daňových subjektů – může při posuzování identického skutkového děje u dvou spolupracujících subjektů dospět k diametrálně odlišným závěrům. Ve věci 1 Afs 148/2019, *Binter*, bod 61 a 62, pak NSS tyto závěry jen převzal; nijak dále je nerozvíjel.

¹ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty. Úř. věst. L 347, 11. 12. 2006, s. 1-118.

² ECLI:EU:C:2015:454

pokračování

[47] Nutno upozornit, že otázka daňových povinností PAS Natura není předmětem tohoto sporu; stejně tak nelze ze správního spisu v nynější věci rozpoznat, co všechno PAS Natura během daňové kontroly v roce 2010 tvrdila a jaké podklady k prokázání svých tvrzení doložila. Navíc stěžovatelka v průběhu daňového řízení vůbec na zjištění plynoucí z daňové kontroly u PAS Natura nepoukázala, resp. slovy cit. rozsudku *EURO PRIM výsledky souvisejícího řízení správci daně nepředestřela*, na což trefně upozornil žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 11. 2. 2019 v bodě 28.

[48] NSS nemůže přihlídnout k poukazu stěžovatelky, dle něhož správce daně v minulosti neměl výhrady k tomu, že PAS Natura platila stěžovatelce nájemné (s. 10-11 kasační stížnosti) a že stěžovatelka z tohoto nájmu odváděla daň. Jedná se o nová skutková tvrzení (§ 109 odst. 5 s. ř. s.); stěžovatelka je neuplatnila ani v řízení před krajským soudem. I pokud by tato tvrzení nebyla nepřijatelná, byla by tato tvrzení s ohledem na shora uvedené pro nynější věc bezvýznamná.

Neutralita DPH a související námitky nepřezkoumatelnosti

[49] Stěžovatelka prý nerozumí odůvodnění rozsudku krajského soudu co do otázky, že v jejím případě nebyla narušena zásada neutrality DPH. Domnívá se, že právě princip neutrality bránil správci daně, aby nárok na odpočet DPH odmítl.

[50] NSS samozřejmě respektuje závěry všech stěžovatelkou citovaných rozsudků Soudního dvora EU. Přitom zejména ctí pravidlo, že nárok na odpočet DPH lze odmítnout jen ve výjimečných případech a na základě objektivních okolností. Naneštěstí pro stěžovatelku, její případ je právě takový. V obecné rovině se NSS nediví tomu, že odůvodnění rozhodnutí daňových orgánů je (i pro stěžovatelku) složité. Krajský soud pak obdobně komplikovaně koncipoval i napadený rozsudek. Odůvodnění rozhodnutí v této věci jsou složitá, protože stěžovatelka vznesla spleť tvrzení, ovšem o vzájemně neslučitelných skutkových dějích. Tím nepochybně ztížila pozici všech orgánů a soudů, které o věci rozhodovaly.

[51] Krajský soud se otázkou neutrality DPH zabýval dostatečně. NSS netuší, co stěžovatelce není jasné na úvahách krajského soudu uvedených v bodech 56 a 57 napadeného rozsudku. Byť jde o relativně dlouhou a komplikovanou větu plnou právní terminologie, stěžovatelku zastupuje právní profesionálka, která bezpochyby nemá problém rozklíčovat poselství této části odůvodnění. Snad jen pro úplnost lze dodat, že v nynějším případě, přes zdánlivé splnění obecných hmotněprávních podmínek, nemohl být nárok na odpočet DPH přiznán, jelikož deklarované zdanitelné plnění (technické zhodnocení) nebylo uskutečněno **v rámci právního vztahu** (nájem nebytových prostor), který je **výchozí podmínkou** pro to, aby konkrétní práce (dílní zdanitelná plnění subdodavatelů z let 2009 až 2011) byly později v roce 2015 prodány zpátky stěžovatelce **jako technické zhodnocení najaté věci** (blíže viz body [27] a [28] shora). Zásada neutrality nemohla být narušena ani v případě, že PAS Natura neměla od stěžovatelky pronajatý areál, ale pouze za stěžovatelku hradila dílní práce v něm v letech 2009 až 2011. Tato varianta tvrzeného skutkového děje jednak není pravdivá (bod [32] shora), jednak – i pokud by pravdivá byla – by stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet těchto jednotlivých nákladů až po uplynutí lhůty tří let (bod [33] shora). Proto v tomto případě vůbec nelze uvažovat o porušení zásady neutrality DPH. Na tom nic nemění argumentace, že zde není

dán veřejný zájem na tom, aby stěžovatelce nebyl přiznán nárok na odpočet u řádně vykázaného plnění a u uhrazené daně. Argument, že v tomto případě nešlo o žádný daňový podvod (včetně citované judikatury), se pak míjí s rozhodovacími důvody daňových orgánů i krajského soudu.

[52] Na škodu věci není ani to, že krajský soud převzal část argumentace žalovaného. Takový postup je namístě, zejména pokud rozhodnutí žalovaného je důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci daňového subjektu za důvodnou a proč jeho odvolací námitky vyhodnotil jako liché, mylné či vyvrácené. V takové situaci není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě týmiž nebo jinými slovy říkat totéž, takříkajíc „znovu vynalézat kolo“. Naopak je nanejvýš vhodné, pokud si krajský soud správné závěry žalovaného – po tom, co je ověřil ve správním spisu – přisvojil (rozsudek ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, věc *SŮD*).

[53] Stěžovatelka v další námitce (v souvislosti s údajným porušením zásady neutrality) vybrala z odůvodnění napadeného rozsudku pro ni zajímavé a údajně vnitřně rozporné pasáže, konkrétně z bodů 32, 39 a 48. Domnívá se, že tam uvedené důvody jsou navíc v rozporu se spisem i s judikaturou.

[54] Jde-li o tuto konkrétní námitku, krajský soud v bodě 32 napadeného rozsudku jen shrnul závěry daňových orgánů (viz body 12 až 32 rozsudku). V bodě 48 krajský soud vyslovil vlastní závěr soudního přezkumu ohledně hlavní právní otázky. Pokud stěžovatelka neprokázala, že nájemní vztah trval i v době, kdy PAS Natura měla pořizovat dílčí plnění subdodavatelů (červenec 2009 až květen 2011), nemohla od daní odečíst částku odpovídající následnému tvrzenému technickému zhodnocení (duben 2015). Body 32 a 48 se shodují. Jiná situace je u sdělení v bodě 39 napadeného rozsudku, v němž krajský soud uvedl, že z předložených dokladů (co do dílčích plnění subdodavatelů) vyplývá jen to, že PAS Natura byla odběratelem těchto plnění, avšak neplyne z nich, že se jedná „o plnění, která za žalobce uvedená společnost uhradila, která měla být předmětem plnění deklarovaného na daňovém dokladu č. 170415“. Ani toto zdánlivě odlišné odůvodnění ovšem není v rozporu se sdělením v bodech 32 a 48 napadeného rozsudku. Krajský soud se v bodech 32 a 48 věnoval první verzi skutkového děje, a to, že PAS Natura měla areál Markvarec v nájmu. V bodě 39 naopak vyvracel odlišnou stěžovatelčinu skutkovou verzi, a to, že PAS Natura vlastně stěžovatelce v roce 2015 jen přeúčtovala plnění, které předtím za ni zaplatila, tj. že byla prostým dodavatelem zboží a služeb. V této souvislosti pak krajský soud podpořil závěry žalovaného, který vyvrátil tvrzení, že dílčí plnění subdodavatelů od počátku byla plněními pro stěžovatelku, která PAS Natura za ni jen uhradila (a následně je stěžovatelce přeúčtovala). Z těchto dokladů naopak plyne, že odběratelem dílčích plnění byla právě PAS Natura; přitom zůstává nejasné, zda se skutečně jedná o plnění, která PAS Natura zrovna za stěžovatelku uhradila (srov. obdobnou argumentaci v bodu 60 napadeného rozhodnutí).

[55] Lichá je tedy námitka, že mezi právě cit. závěry krajského soudu v bodech 32, 39 a 48 jsou rozpory. Stěžovatelka jen umně vytrhla a zamíchala některé části textu napadeného rozsudku tak, aby jinak jasné a ucelené odůvodnění vyznělo jako vnitřně rozporné. Krajský soud v tomto směru rozhodně nevyslovil žádný nový závěr, jak se domnívá stěžovatelka.

pokračování

[56] Důvodná není ani výtky, v níž stěžovatelka zpochybňuje kvalitu odůvodnění v bodě 48 rozsudku krajského soudu. NSS zejména opakovaně upozorňuje, že není nezákonné, pokud krajský soud přijal závěry žalovaného za své (bod [52] shora). Ostatně NSS již na několika místech tohoto rozsudku stěžovatelce vysvětlil, že i za situace, že dílčí plnění subdodavatelů byla skutečně realizována tak, jak stěžovatelka deklarovala, daňové orgány odpočet nemohly přiznat, jelikož neprokázala trvání nájemního vztahu, v jehož rámci mělo vzniknout technické zhodnocení (zejména body [24] a násl. shora); cesta k přiznání nároku na odpočet pak – přes některé údaje o skutečné realizaci některých plnění – nemohla vést ani prostřednictvím tvrzení o jednoduchém přeúčtování úhrad mezi PAS Natura a stěžovatelkou (zejména body [32] a [33] shora). Daňové orgány tedy nemohly nikterak šetřit stěžovatelčinu práva a „oprávněné“ zájmy.

Návrh na předložení předběžných otázek

[57] V kasační stížnosti stěžovatelka navrhla, aby NSS přerušil řízení a Soudnímu dvoru předložil předběžné otázky v následujícím znění:

- Musí být směrnice [o DPH], jakož i zásady daňové neutrality a proporcionality vykládány v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti v daném řízení, brání vnitrostátní praxi odejmout celý nárok na odpočet daně z důvodu „neprokázání fyzického uskutečnění předmětného plnění v celém rozsahu“ a to i u těch částí zdanitelných plnění, kde samy finanční orgány deklarují, že k fyzickému uskutečnění předmětného skutečně došlo, avšak k odmítnutí dochází komplexně, neboť jak sporná, tak nesporná část je uvedena na jednom daňovém dokladu má-li daňový orgán pochybnosti o druhu právního vztahu dodavatele a odběratele, ačkoliv daň byla vykázána a uhrazena?
- Musí být směrnice [o DPH], jakož i zásady daňové neutrality a proporcionality vykládány v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti v daném řízení, brání vnitrostátní právní úpravě normativní povahy, která neumožňuje z důvodu uplynutí tří let získat nárok na odpočet daně ze zhodnocení staveb při formálním předání a převzetí dříve pronajatých nemovitostí, z důvodu popření smluv o nájmu těchto nemovitostí Finančními orgány (tedy popřením právního vztahu mezi subjekty). A to vše ačkoliv v daňové kontrole u dodavatele nyní rozporovaná fakticita rozsahu plnění nebyla shledána, a naopak z podkladů doložených od dodavatele prokázáno, že majetek evidovaný dodavatelem v evidenci na kartě nedokončeného dlouhodobého majetku byl až ke dni 30. 6. 2014 uveden do užívání a stěžovatelce byl předán až 20. 4. 2015 spolu s ukončením nájmu (což je i datum zdanitelného plnění)?

[58] Vzhledem k výše uvedeným závěrům nemůže tento návrh být úspěšný (viz zejména body [24] až [33] shora). K první otázce NSS jen stručně uvádí, že hlavním důvodem nepřiznání nároku na odpočet bylo to, že stěžovatelka neprokázala existenci nájemního vztahu, v jehož rámci mělo dle jejího tvrzení vzniknout technické zhodnocení majetku. Na tomto zjištění stojí všechna rozhodnutí a padá stěžovatelčin nárok na odpočet DPH z titulu nákupu technického zhodnocení jejího majetku od PAS Natura. Stěžovatelka se mýlí, pokud se domnívá, že pro tuto konkrétní věc bylo důležité vyřešit otázku, zda jedna nebo druhá část dílčích plnění, z nichž je dle jejího tvrzení složeno sporné „technické zhodnocení“, byla fakticky uskutečněna. Ani v této otázce ovšem nevyvrátila pochybnosti daňových orgánů (body [36] a násl. shora). Druhá otázka zcela míjí rozhodovací důvody, jelikož žalovaný i krajský soud užili argument tříletou lhůtou k uplatnění nároku na odpočet DPH jen jako *obiter dictum*. Stěžovatelka tedy zformulovala hypotetické dotazy, které se vskutku nevztahují k relevantním skutečnostem a právním aspektům tohoto

sporu. I pokud by se Soudní dvůr takovými dotazy zabýval, což je vysoce nepravděpodobné, jeho eventuální odpověď na takto formulované předběžné otázky by nijak nemohla ovlivnit rozhodování soudu o této kasační stížnosti.

[59] NSS tedy souhlasí s krajským soudem, že žalovaný uvedl dostatečně konkrétní a důkazně podložená tvrzení, která prokázala jeho pochybnosti o oprávněnosti uplatněného odpočtu daně. Stručně shrnuto, na základě různých a vzájemně neslučitelných tvrzení stěžovatelky správce daně získal takové podklady, z nichž plyne, že k „technickému zhodnocení“ stěžovatelčina majetku nedošlo způsobem, který by zakládal nárok na odpočet DPH. Důkazní břemeno tak řádně přešlo zpět na stěžovatelku, která jej neunesla. Stala se tak obětí vlastních složitých transakcí, za nimiž stojí jediný společný jmenovatel, Ing. Plucar.

IV. Závěr a náklady řízení

[60] S ohledem na výše uvedené NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[61] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 5. května 2020

Zdenek Kühn
předseda senátu