



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **Kopeckého pramen a. s.**, Kotíkovská 927/19, Plzeň, zastoupené advokátem JUDr. Tomášem Machem, Victora Huga 377/4, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2019, čj. 39634/19/5300-22442-707666, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 6. 4. 2020, čj. 30 Af 37/2019-74,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dne 15. 10. 2018 vydal Finanční úřad pro Plzeňský kraj (správce daně) dodatečné platební výměry, dle kterých žalobkyni na základě výsledku postupu k odstranění pochybností doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen až prosinec 2015, leden až prosinec 2016, leden až červen 2017, srpen až listopad 2017 (za všechna zdaňovací období vždy ve výši 0 Kč, s výjimkou prosince 2015, kdy doměřená DPH činila 49 Kč). Dne 23. 1. 2018 správce daně vydal platební výměr za červenec 2017, kterým žalobkyni vyměřil nadměrný odpočet ve výši 286 916 Kč.

[2] Proti těmto dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 9. 2019 zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

[3] Žalovaný konstatoval, že vzhledem k tomu, že žalobkyně v roce 2009 uplatnila nárok na odpočet DPH v plné výši při pořízení dvou fotovoltaických elektráren (FVE),

kteře vyrobily elektrickou energii, již také poskytla bezúplatně (tj. nebyly vyvráceny pochybnosti ohledně jejího využití pro ekonomickou činnost žalobkyně), bylo nutné aplikovat fikci dodání zboží za úplatu ve smyslu § 13 odst. 4 písm. a) a odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ZDPH), tj. poskytnutí obchodního majetku bez úplaty, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet DPH. V tomto případě není rozhodné případné trvalé použití FVE pro účely nesouvisející s ekonomickou činností žalobkyně. Elektrinu žalobkyně dle svého tvrzení bezúplatně dodávala nájemcům dotčených nemovitostí, přebytky prodala společností RIGHT POWER TRADING, s. r. o., a Slovenské elektrárne, a. s. V odvolání žalobkyně uvedla, že pravidelně dodává přebytky elektrické energie a při své ekonomické činnosti také dodavatelsky realizovala řadu stavebních prací, při nichž byla vyrobená elektrina spotřebována. Podle závěru žalovaného však žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, neboť (s výjimkou prosince 2015 - faktura č. 5029 týkající se dodávky společnosti RIGHT POWER TRADING) neprokázala, komu a jaké množství vyrobené elektřiny dodala.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu u krajského soudu, který ji nyní napadeným rozsudkem zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností.

[6] Stěžovatelka namítla, že žalovaný (a následně též krajský soud) dostatečně nevypořádal její argumentaci. Jádrem sporu je výklad § 13 odst. 4 písm. a) a odst. 5 ZDPH a s tím spojené dokazování. Stěžovatelka je přesvědčena, že § 13 ZDPH hovoří o trvalém použití obchodního majetku. Je tedy nutné se zabývat účelem a použitím samotných FVE, a nikoli použitím konkrétního množství elektrické energie, kterou FVE vyrobily, a již vůbec ne jejím přesným procentuálním využitím, jak nesprávně dovodily finanční orgány a rovněž krajský soud.

[7] Již v řízení před správcem daně stěžovatelka tvrdila, že FVE jsou trvale určeny k účelům, které souvisí s její ekonomickou činností (tj. při investičních akcích či opravách), a v souladu s tímto účelem jsou také užívány. K prokázání svých tvrzení vznesla řadu důkazních návrhů.

[8] Stěžovatelka též poukázala na to, že svědek Ing. Jan Končel, jednatel ZSE, s. r. o., potvrdil, že pro stěžovatelku byly na základě blíže specifikovaných smluv prováděny stavební práce, a to s využitím elektrických zařízení, která byla napájena elektrinou stěžovatelky jako objednatelky (to bylo zahrnuto v ceně díla). Z toho dle stěžovatelky plyne, že FVE byly využívány při její ekonomické činnosti (při stavební činnosti a opravách). Přesto dle žalovaného nelze tuto výpověď považovat za důkazní prostředek. Posouzení žalovaného také prokazuje nesprávnou interpretaci § 13 ZDPH, podle níž bylo vedeno dokazování také k prokázání skutečnosti (procentuální využití elektřiny), k jejímuž doložení nebyla stěžovatelka povinna. Nárok na odpočet DPH se totiž uplatňuje u zařízení (FVE), které vyrábí elektrinu; její využití není rozhodující. V daňovém řízení bylo přítom

pokračování

prokázáno, že FVE (a tím i vyrobenou elektřinu) stěžovatelka trvale používala pouze k účelům, které souvisejí s její ekonomickou činností.

[9] Krajský soud se s touto zásadní námitkou vypořádal nedostatečně, neboť pouze konstatoval: „*Soud se neztotožňuje ani s tvrzením, podle něhož bylo namístě se zabývat použitím FVE, nikoli samotné vyrobené elektrické energie.*“

[10] Stěžovatelka navrhl, aby NSS rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[11] Žalovaný se ztotožnil se závěry krajského soudu, který se vypořádal se všemi námitkami stěžovatelky. S odvolacími námitkami se řádně vypořádal též žalovaný v napadeném rozhodnutí. Žalovaný nesouhlasil ani s dalšími kasačními námitkami stěžovatelky a setrval na svých závěrech, které vyslovil již v napadeném rozhodnutí.

[12] Žalovaný navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Jádrem tohoto sporu je, zda a v jaké výši měla být stěžovatelce doměřena DPH na výstupu z bezúplatného poskytnutí elektrické energie vyrobené dvěma FVE, z jejichž pořízení uplatnila stěžovatelka nárok na odpočet DPH, a výklad § 13 odst. 4 písm. a) a odst. 5 ZDPH.

[15] Podle § 13 odst. 4 písm. a) ZDPH *za dodání zboží za úplaty se také považuje použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce.*

[16] Podle § 13 odst. 5 ZDPH *použitím hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce se pro účely tohoto zákona rozumí trvalé použití obchodního majetku plátcem pro jeho osobní spotřebu nebo jeho zaměstnanců, trvalé použití pro jiné účely než související s uskutečňováním jeho ekonomických činností, a poskytnutí obchodního majetku bez úplaty, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně.*

[17] Závěry žalovaného a krajského soudu ke sporné právní otázce považuje NSS za logické, správné a srozumitelně odůvodněné, přičemž v podrobnostech na jejich rozhodnutí odkazuje. Tato rozhodnutí jsou přezkoumatelná, je z nich zjevné, na základě jakých důkazů a jakých konkrétních skutkových a právních úvah žalovaný a krajský soud ke svým závěrům dospěli.

[18] Krajský soud v napadeném rozsudku výstižně uvedl, že § 13 odst. 5 ZDPH vymezuje způsoby použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce daně, jež jsou ve smyslu § 13 odst. 4 písm. a) ZDPH považovány za dodání zboží za úplaty, a proto jsou podle § 2 odst. 1 ZDPH předmětem DPH.

[19] Krajský soud, jakož i finanční orgány, správně poukázaly na skutečnost, že citovaný § 13 odst. 5 ZDPH pamatuje na tři konkrétní případy:

- 1) použití obchodního majetku plátcem pro osobní spotřebu jeho nebo jeho zaměstnanců,
- 2) trvalé použití hmotného majetku pro jiné účely než související s uskutečňováním ekonomických činností plátce,
- 3) poskytnutí obchodního majetku bez úplaty, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně.

[20] Ve shodě s krajským soudem NSS podtrhuje, že tyto tři možnosti jsou zcela samostatné a nelze je zaměňovat, anebo směšovat.

[21] Stěžovatelka po celou dobu zdůrazňuje, že obě FVE jsou trvale určeny k účelům, které souvisí s její ekonomickou činností (tj. při investičních akcích či opravách). Právě o této otázce ovšem v daňovém řízení vznikly pochybnosti. Ostatně sama stěžovatelka i v kasační stížnosti připouští, že elektřinu bezúplatně dodávala nájemcům dotčených nemovitostí a její přebytky prodávala (např. společností RIGHT POWER TRADING a Slovenské elektrárne). Elektřinu také dodávala svým smluvním partnerům - dodavatelům na základě smluv o dílo, což bylo zohledněno ve sjednané ceně za dílo.

[22] Již na základě těchto tvrzení stěžovatelky, které v obecné rovině nikdo nezpochybňuje, je třeba učinit závěr, že stěžovatelka pro svou ekonomickou činnost nevyužívala veškerou vyrobenou elektřinu, ale její určitou část prodávala a také bezúplatně poskytovala.

[23] Za této situace tedy prodej části vyrobené elektřiny, kterou stěžovatelka nespotřebovala při své ekonomické činnosti, je nutné považovat ve smyslu § 13 odst. 4 písm. a) ZDPH za *dodání zboží za úplatu*. Bezúplatné dodání části elektřiny vyrobené ve FVE, u kterých stěžovatelka uplatnila v roce 2009 plný odpočet DPH, představuje ve smyslu § 13 odst. 5 ZDPH *poskytnutí obchodního majetku* (tj. vyrobené elektřiny) *bez úplaty, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně, tj. použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce* (stěžovatelky).

[24] Za této situace je ovšem sporné, jaká konkrétní výše vyrobené elektřiny byla spotřebována k samotné ekonomické činnosti stěžovatelky, neboť všechna to být nemohla. Stěžovatelka však prokázala pouze prodej elektřiny společnosti RIGHT POWER TRADING (faktura č. 5029 za zdaňovací období prosinec 2015), jiný prodej neprokázala. Neprokázala ani, kolik elektřiny spotřebovali na základě smluv o dílo (popř. jiných smluv) její dodavatelé a kolik elektřiny poskytla bezúplatně svým nájemcům (popř. někomu jinému). S ohledem na neprokázání uvedených skutečností nelze tedy ani zjistit, kolik elektřiny spotřebovala sama stěžovatelka při své ekonomické činnosti. Pochybnosti finančních orgánů proto byly důvodné a žalovaný postupoval správně, pokud stěžovatelku na základě přenesení důkazního břemene dle § 92 odst. 4 daňového řádu vyzval

pokračování

k prokázání jejího tvrzení, že elektrická energie, která byla vyrobena v jejích FVE, byla spotřebována k její ekonomické činnosti a v jaké výši, a aby ke svým tvrzením předložila důkazy. Stěžovatelka tak však neučinila a neunesla nejen břemeno důkazní, ale ani břemeno tvrzení.

[25] Závěry žalovaného i krajského soudu jsou podle názoru NSS správné a nelze jim nic vytknout. Tyto orgány ve svých rozhodnutích danou otázku stěžovatelce opakovaně, logicky, přesně a srozumitelně vysvětlily.

[26] V této souvislosti není ani korektní výtku stěžovatelky adresovaná krajskému soudu, že její žalobní námitky řádně nevypořádal a omezil se jen na výše citovanou větu. To není pravda, neboť stěžovatelkou citovaná věta je vytržena z kontextu zejména odstavců 44 a 45 napadeného rozsudku. Krajský soud v odstavci 44 správně vysvětlil, že stěžovatelka „se soustředí na jinou eventualitu obsaženou v § 13 odst. 5 zákona o DPH, tedy na trvalé použití hmotného majetku pro jiné účely než související s uskutečňováním ekonomických činností plátce. Je pravdou, že v daňovém řízení nevyšlo najevo, že by žalobkyně trvale používala elektrinu vyrobenou ve svých FVE k jiným účelům než souvisejícím s uskutečňováním jejích ekonomických činností, to ale ani orgány finanční správy nikdy netvrdily“. Již výše NSS konstatoval, že je nutné rozlišovat varianty uvedené v § 13 odst. 5 ZDPH. Na větu vytýkanou stěžovatelkou pak krajský soud v odstavci 45 svého rozsudku přílehlavě navázal konstatováním, že stěžovatelka „nijak nerozporovala východisko správních orgánů, že v roce 2009 uplatnila na pořízení FVE odpočet DPH. Ostatně lze si jen obtížně představit jiné hospodářské využití FVE než k výrobě elektrické energie. Že žalobkyně své FVE tímto způsobem rovněž využívá, ostatně nebylo v projednávané věci sporné. Žalobkyně sama své důkazní návrhy ve správním řízení směřovala k prokázání účelu použití samotné elektrické energie (např. již zmíněná faktura č. 5029, ale i smlouvy o dílo atd.). Pokud by skutečně zastávala stanovisko, že prokazovat má jen účel použití samotných FVE, byly by tyto důkazní prostředky víceméně irelevantní“.

[27] S citovanými závěry krajského soudu nemůže NSS než souhlasit a v podrobnostech na ně, jakož i celý rozsudek krajského soudu, odkázat. Z právě uvedeného je zřejmá nejen nedůvodnost námitek stěžovatelky, které se týkají údajné nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, ale též správnost závěru, že v projednávané věci není rozhodné případné trvalé použití FVE pro účely (ne)související s ekonomickou činností stěžovatelky (nebylo prokázáno, že elektrina byla spotřebována výlučně při této činnosti).

[28] Na základě uvedených závěrů nemůže NSS přisvědčit ani námitce stěžovatelky, která se týkala relevantnosti označených důkazů a z nich učiněných skutkových zjištění. Tyto důkazy i dle tvrzení stěžovatelky v kasační stížnosti jsou způsobilé maximálně prokázat skutečnosti, které nikdo nezpochybňuje, tj. že stěžovatelka elektrinu na základě smluvního ujednání dodávala svým dodavatelům, prodávala ji, popř. ji také poskytovala bezúplatně. Stěžovatelka však ani netvrdí, že by z těchto důkazů bylo možné zjistit konkrétní množství elektriny tak, jak byla dodána jednotlivým subjektům (výjimkou je elektrina pro RIGHT POWER TRADING, jak již bylo uvedeno). Podstata problému již byla stěžovatelce opakovaně vysvětlena žalovaným i krajským soudem a z jejich rozhodnutí je zřejmé, jak byly tyto důkazy hodnoceny a proč.

[29] Zavádějíci je pak příměr stěžovatelky s automobilem, resp. s restauračním či hotelovým zařízením. Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti přílehavě uvádí, že jakýkoli majetek sám o sobě nemá „určení“ a může být využíván různými způsoby, přičemž dle § 13 odst. 4 a 5 ZDPH se jedná o hmotný majetek.

IV. Závěr a náklady řízení

[30] NSS tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[31] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 26. září 2022

Ondřej Mrákota.
předseda senátu