

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **V. B.**, zastoupeného JUDr. Karlem Palečkem, advokátem se sídlem Zbrojnická 229/1, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 4. 2017, č. j. 17789/17/5300-21443-711868, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 6. 2018, č. j. 57 Af 16/2017 – 38,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Žalobce pronajímal nebytové prostory v budově na adrese Štefánikova 7, Praha 5. V přízemí a v prvním nadzemním podlaží se nacházely pouze prostory, které byly pronajímány bez daně na výstupu, jednalo se o plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet daně (klub La Cubanita a klub Robaman). V druhém nadzemním podlaží pronajímal žalobce prostory společnosti Plzeňské služby – správa nemovitostí s. r. o. s uplatněním DPH na výstupu. Následně provedl žalobce v klubech La Cubanita a Robaman opravu klimatizace. Spornou otázkou v projednávané věci je, zda byl žalobce oprávněn uplatnit si u tohoto plnění (oprava klimatizace) odpočet DPH ve zkrácené výši.

[2] Finanční úřad pro Plzeňský kraj (správce daně) shledal, že si žalobce odpočet uplatnil neoprávněně a dodatečným platebním výměrem ze dne 16. 6. 2016 mu doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2012 ve výši 26 568 Kč a současně rozhodl o povinnosti žalobce uhradit penále z doměřené daně ve výši 5 313 Kč. Odvolání proti rozhodnutí žalovaný zamítl.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce u Krajského soudu v Plzni. Krajský soud žalobu neshledal důvodnou a zamítl ji.

[4] Soud uvedl, že ačkoliv žalobcova budova nebyla rozdělena na jednotlivé jednotky, přesto se fakticky dělí na zcela jednoznačně určitelné části, které jsou podrobně vymezeny nájemními smlouvami a které mají odlišný daňový režim.

[5] Dle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, je odpočet na DPH podmíněn účelovou souvislostí přijatého a uskutečněného plnění, která musí být postavena na jisto. Aby tedy mohl žalobce s úspěchem nárok na odpočet uplatnit, muselo by být v daňovém řízení prokázáno, že výměna klimatizační jednotky v klubech La Cubanita a Robaman (tj. částech budovy, které žalobce pronajímal jakožto plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet) byla nezbytná z pohledu klimatizační soustavy v celé budově, popřípadě by měla jiný relevantní vztah k té části budovy, v níž žalobce poskytoval zdanitelná plnění.

[6] V řízení nebylo zpochybněno, že klimatizační jednotka se stala součástí budovy. Daná skutečnost však nijak nebrání, aby určitá, přesně vymezitelná, část věci byla samostatným předmětem právních vztahů mající rozdílné daňové režimy. Proto žalovaný v žádném případě nevytvořil „*specifické vymezení věci pouze pro oblast daňového práva*“, pouze operoval (ve shodě s žalobcem) s určitě vymezeným předmětem nájmu a učinil sporným, zda mezi klimatizační jednotkou a konkrétní pronajatou částí budovy (v níž žalobce poskytuje zdanitelné plnění) existuje vzájemné propojení (funkční vztah), které by odůvodňovalo aplikaci § 72 zákona o DPH. Žalobce předestřel správci daně skutkovou verzi reality, v níž by měl na odpočet daně nárok (ve vyjádření ze dne 28. 4. 2016 uvedl, že bez opravy nemohla klimatizace sloužit ani v jiných podlažích budovy), toto tvrzení však nepodložil žádným důkazním návrhem. Nic takového nevyplynulo ani z místního šetření či z listin opatřených správcem daně v průběhu daňové kontroly. Důkazní břemeno přitom tíží daňový subjekt.

[7] Krajský soud neshledal případnými ani odkazy na § 92e zákona o DPH a stanovisko Generálního finančního ředitelství. Ačkoliv montáž klimatizace představuje plnění podřaditelné pod režim § 92e zákona o DPH, pro projednávanou věc je klíčová otázka, zda dané přijaté zdanitelné plnění bylo ve smyslu § 72 zákona o DPH použito pro uskutečňování zdanitelných plnění žalobcem.

[8] Závěrem soud uvedl, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 3/2010 – 144, na který odkazoval žalobce, vyplývá, že „*určitá věc - část stavby - tak někdy umožňuje a jindy nikoli funkci a účel stavby, je nutno proto vždy pro daňové účely zkoumat a priori hledisko funkční a účelové*.“ Žalobce však funkční a účelovou spojitost přijaté klimatizační jednoty (části stavby) s ostatními částmi stavby (v nichž je poskytováno zdanitelné plnění) neprokázal.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[10] Stěžovatel uvádí, že je vlastníkem budovy, která není rozdělena na bytové jednotky. Součástí budovy je vzduchotechnika, u níž byla provedena částečná oprava – technické zhodnocení. Stěžovatel se domnívá, že provedl technické zhodnocení celé budovy, nikoliv samostatně vymezeného nebytového prostoru v ní se nacházejícího. Na podporu svého názoru odkazuje na článek 13b prováděcího nařízení Rady (EU) č. 1042/2013 ze dne 7. října 2013, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o místo poskytnutí služby (dále jen „nařízení“), a metodiku Generálního finančního ředitelství, z níž vyplývá, že rekonstrukce topení v restauraci, která je nebytovým prostorem v bytovém domě (tedy domě, kde více než 50 % podlahové plochy tvoří byty), je rekonstrukcí bytového domu, nikoli tohoto nebytového prostoru. Z tohoto vyplývá, že provedení takové rekonstrukce podléhalo a podléhá dani z přidané hodnoty snížené, nikoliv dani z přidané hodnoty základní. Žalovaný tak dle stěžovatele popřel metodiku, která je pro něj závazná.

[11] Postup žalovaného i krajského soudu dle stěžovatele popírá i logiku existence ustanovení § 75 zákona o dani z přidané hodnoty, které je přímo aplikovatelné na jeho případ. K čemu by totiž jinak toto ustanovení sloužilo, pokud by nebyla v rámci odpočtu krácené daně z přidané hodnoty vzata v potaz celá budova jako věc, ale ta by se vždy rozdělila na samostatně oddělitelné části?

[12] Ze závěrů krajského soudu vyplývá, že bude-li provedena oprava vzduchotechniky v té části budovy, kde jsou toliko plátci daně z přidané hodnoty, náleží daňovému subjektu plný odpočet daně z přidané hodnoty. To by však vedlo nepochybně k obcházení zákona. Pronajímatelé by účelově uzavírali krátkodobé nájmy s osobami, které jsou plátci daně z přidané hodnoty, aby mohli následně po provedení technického zhodnocení odpočítávat celou daň z přidané hodnoty.

[13] Stěžovatel dále namítá, že krajským soudem uvedená možnost různých daňových režimů v rámci jedné věci nemá oporu v žádném právním předpisu (v soudem uváděném § 72 zákona o DPH), ani v judikatuře. Opak pak vyplývá přímo z § 75 zákona o DPH. Stěžovatel nemusel v daňovém řízení prokazovat spojitost přijaté klimatizační jednotky v části budovy s ostatními částmi budovy, v níž je poskytováno zdanitelné plnění, a tudíž vůbec nenesl důkazní břemeno.

[14] Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem, že neunesl důkazní břemeno. Již z obsahu výzvy i protokolu o místním šetření je patrné, že správce daně zjistil pevné zabudování klimatizace (resp. její kazetové jednotky) ve stropě budovy. Její odstranění by tedy vedlo ke znehodnocení budovy (nemovité věci) jako celku, nikoli pouze její části. Jakkoliv s tím správce daně nemusí souhlasit, podle přesvědčení stěžovatele již nebylo možné po tomto místním šetření přenést důkazní břemeno na stěžovatele.

[15] Odpočet DPH lze odmítnout pouze ze závažných důvodů, nikoliv formalit (rozsudek ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 - 79). Krajský soud též nesprávně interpretuje rozsudek ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 3/2010 - 144, na který v rozhodnutí odkazuje. Nejvyšší správní soud uvedl, že technické zhodnocení má být posuzováno ve vztahu ke stavbě jako celku s tím, že má být posuzován účel stavby. Výslovně popírá, že

by bylo možné ryze účelově zužovat interpretaci takového posouzení pouze na části stavby (budovy) podle potřeby správce daně.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že klimatizace byla vyměněna pouze v přízemí a prvním patře budovy a obsluhuje pouze kluby La Cubanita a Robaman, přičemž tyto prostory jsou pronajímány bez uplatnění daně na výstupu. Klimatizace neobsluhuje společné prostory v budově ani prostory, které jsou pronajímány s uplatněním daně na výstupu. K otázce vytváření různých daňových režimů žalovaný odkázal na posouzení otázky krajským soudem. Stěžovatel si uplatnil nárok na odpočet daně v krácené výši dle § 76 zákona o DPH, dle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ho tížilo důkazní břemeno, které neusnesl, neboť neprokázal, že přijaté zdanitelné plnění (výměna klimatizace) slouží nejen pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet (§ 51 zákona o DPH), ale rovněž pro plnění, u nichž si stěžovatel uplatňoval na výstupu daň z přidané hodnoty. Mezi stěžovatelem a žalovaným nebylo sporu o tom, že klimatizace je součástí budovy, odkaz na čl. 13b nařízení je proto nadbytečný. Metodická pomůcka Generálního finančního ředitelství se dle žalovaného vztahovala k jinému zákonnému ustanovení (§ 48 zákona o DPH), nelze ji proto použít ani podpůrně. Závěrem žalovaný konstatoval, že zásadu *in dubio pro mitius* lze uplatnit pouze, stojí-li proti sobě několik srovnatelných výkladových alternativ, což se v projednávané věci nestalo.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[18] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[19] Dle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH: „*Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.*“

[20] Dle § 75 odst. 1 zákona o DPH: „*Použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak pro účely svých uskutečněných plnění, tak pro jiné účely, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro účely svých uskutečněných plnění.*“

[21] Dle § 76 odst. 1 zákona o DPH: „*Použije-li plátce 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, s výjimkou plnění uvedených v § 72 odst. 1 písm. d), má nárok na odpočet daně pouze v krácené výši odpovídající rozsahu použití pro plnění s nárokem na odpočet daně.*“

[22] Již krajský soud správně uvedl, že v projednávané věci se nevede spor o tom, zda je opravená či vyměněná klimatizace součástí budovy či nikoliv. Ani žalovaný tuto skutečnost nijak nerozporoval. V dané věci se však nejedná o relevantní argument, proto ani odkaz na článek 13b nařízení, který stanoví, co se považuje za nemovitost, není podstatný. Z hlediska daně z přidané hodnoty je totiž rozhodné pouze to, zda stěžovatel

přijaté zdanitelné plnění použil pro uskutečňování zdanitelných plnění v rámci svojí ekonomické činnosti, což plyne z § 72 zákona o DPH, na který krajský soud správně odkázal.

[23] Metodická pomůcka Generálního finančního ředitelství, na kterou stěžovatel také odkazuje, odpovídala na otázku, jaká sazba daně se uplatní u topenářských prací prováděných v restauraci, která je součástí bytového domu. Odpověď zněla, že: *„Pokud se jedná o bytový dům vymezený v ustanovení § 4 odst. 1 písm. za) zákona o DPH (více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomu účelu určena), jedná se o stavební nebo montážní práce prováděné v souvislosti se změnou dokončené stavby bytového domu, u kterých se v souladu s ustanovením § 48 zákona o DPH uplatní snížená sazba daně.“* Je zřejmé, že v dané věci byla otázkou sazba DPH, pro kterou bylo rozhodné, zda budova vyhovuje definici bytového domu dle daňového předpisu. Tyto závěry však nemají souvislost s nyní řešenou věcí.

[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).

[25] Skutečnost, že v přízemí a v prvním patře (kde stěžovatel pronajímal nebytové prostory jako plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet) byla provedena oprava, resp. výměna klimatizace, se však ve druhém patře budovy (kde stěžovatel pronajímal nebytové prostory s nárokem na odpočet DPH) nijak neprojevila. Neexistovala tedy žádná souvislost mezi přijatým zdanitelným plněním (klimatizace) a uskutečněným zdanitelným plněním (pronájmem nebytových prostor společnosti Plzeňské služby – správa nemovitostí s. r. o.), resp. takovou souvislost stěžovatel neprokázal. Z toho důvodu nebyl oprávněn uplatnit si ani krácený odpočet DPH.

[26] Ustanovení § 75 zákona o DPH, na které stěžovatel odkazuje, resp. § 76 téhož zákona, na jehož základě si stěžovatel uplatnil krácený odpočet DPH, by bylo možno využít v situaci, kdy by se přijaté plnění vztahovalo k celému prostoru budovy (tedy ke všem třem pronajímaným patrům). Jak tedy krajský soud správně uvedl, například pokud by se jednalo o plnění týkající se společných prostor budovy, fasády atd.

[27] Typickým příkladem aplikace § 76 zákona o DPH je situace, kdy daňový subjekt využívá jednu nedělitelnou věc (automobil, kancelář,..) v rámci své ekonomické činnosti jak pro plnění s nárokem na odpočet DPH, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet.

[28] V projednávané věci se však jednalo o oddělitelné prostory, které sám žalobce vymezil a operoval s nimi v nájemních smlouvách. Různý daňový režim u nich zavedl žalobce tím, že spodní patra pronajímal v souladu s § 56 odst. 3 zákona o DPH bez daně z přidané hodnoty, a horní patro jako zdanitelné plnění (tedy s DPH) dle § 56 odst. 4 zákona o DPH. Nejedná se tak o umělé rozdělení věci, jak dovozuje žalobce. Z pohledu uskutečňovaných plnění nejde o jeden předmět nájemního vztahu. Stěžovatel nepronajímal celou budovu, ale samostatně vymezené nebytové prostory.

[29] Jak již bylo výše řečeno, pro daň z přidané hodnoty je zásadní prokázání souvislosti mezi přijatým zdanitelným plněním a uskutečněným zdanitelným plněním. Tato skutečnost vychází ze zásady neutrality DPH. Nelze uplatňovat odpočet DPH za přijatá zdanitelná plnění, která nejsou následně využita pro uskutečnění zdanitelného plnění, neboť by tak výsledná daň nebyla odvedena.

[30] Nelze tedy přisvědčit stěžovateli v argumentaci, že nemusel prokazovat spojitost mezi přijatým plněním a ostatními částmi budovy. Naopak, dle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat skutečnosti uvedené v daňovém přiznání. Dle ustálené judikatury prokazuje daňový subjekt svá tvrzení zpravidla účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Jestliže však správce daně prokáže, že má důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti doložených dokladů, přechází daňové břemeno zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení jinými důkazními prostředky než daňovými doklady (viz např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).

[31] V projednávané věci správce daně ve výzvě ze dne 17. 12. 2015 jasně specifikoval, v čem spočívají jeho pochybnosti ohledně předložených daňových dokladů. Z předloženého daňového dokladu nebylo zřejmé použití přijatého zdanitelného plnění v rámci ekonomických činností stěžovatele pro účely uskutečněného zdanitelného plnění s nárokem na odpočet daně, neboť na předloženém daňovém dokladu byl uveden jako předmět plnění výměna klimatizace na akci Havana Club – U Holubů, přičemž z předložených nájemních smluv o nájmu nebytových prostor na adrese Štefánikova 7, Praha 5, se správci daně nepodařilo jednoznačně určit, která ze smluv se váže k prostoru, v němž je daný klub provozován. Stěžovatel tak byl povinen prokázat, že si odpočet daně uplatňoval oprávněně. Ani provedené místní šetření neodstranilo pochybnosti správce daně, neboť místním šetřením ze dne 19. 5. 2016 bylo zjištěno, že oprava klimatizace se vázala pouze k prostorám přízemí a prvního patra, které byly pronajímány jako osvobozené plnění bez nároku na odpočet DPH. Argumentace stěžovatele by byla relevantní za situace, přistoupil-li by soud na jeho počáteční tvrzení, že pro nárok na odpočet postačí skutečnost, že klimatizace je součástí celé budovy. Soud však již vysvětlil, že pro nárok na odpočet daně je třeba zabývat se souvislostí mezi přijatým zdanitelným plněním na vstupu a uskutečněným zdanitelným plněním na výstupu.

[32] Stejný princip přičitatelnosti využití zdanitelného plnění potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 37/2016 – 47. Stěžovatel v dané věci uplatňoval nárok na krácený odpočet DPH, který odůvodnil 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. Jednalo se však o plnění (např. malířské práce, nové schody, oprava osvětlení,...), která se vztahovala pouze k nájmu bytů, nikoliv k nájmu zařizovacích předmětů či k ekonomické činnosti stěžovatele jako celku. S odkazem na předchozí judikaturu soud konstatoval, že rozhodná byla objektivní možnost přiřazení přijatých služeb ke konkrétním výstupům činnosti stěžovatele.

[33] Z výše uvedených důvodů nejsou pro posuzovanou věc relevantní závěry vyjádřené v rozsudku zdejšího soudu č. j. 5 Afs 3/2010 - 144, který krajský soud dle stěžovatele nesprávně interpretoval. Ten se totiž vztahuje k posouzení, zda je klimatizační a filtrační

jednotka pro účely odpisování dle zákona o daních z příjmů samostatnou movitou věcí nebo součástí stavby a tedy jejím technickým zhodnocením.

IV. Závěr a náklady řízení

[34] Stěžovatel se svými námitkami neuspěl. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[35] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. října 2019

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu