



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Tomáše Foltase a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **AWR studio, s. r. o.**, se sídlem Peroutkova 57, Praha 5, zastoupený Mgr. Martinou Pešákovou, advokátkou se sídlem Kozinova 2, Šumperk, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 3. 2015, č. j. 6 Af 15/2011 – 68,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 26. 3. 2015, č. j. 6 Af 15/2011 – 68, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 23. 12. 2010, č. j. 15890/10-1300-106187, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 (dále jen „správce daně“) ze dne 3. 6. 2010, č. j. 265840/10/005516105236, o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období III. čtvrtletí roku 2009 v částce 1.591.487 Kč a sděleno penále v částce 318.297 Kč.

Městský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že podstatou sporu je otázka, zda výstavba nástavby představovala poskytnutí služby podle ust. § 14 odst. 1 věta první zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a zda tedy okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění bylo provedení služby, nebo zda se jednalo o službu podle ust. § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, kdy by okamžik poskytnutí zdanitelného plnění byl určen poskytnutím práva k využití nástavby. Podle městského soudu mohl vlastník nemovitosti od okamžiku předání stavby právně i fakticky předmět

zhodnocení užívat, a proto lze v případě plnění stěžovatele hovořit o službě podle ust. § 14 odst. 1 věty první zákona o DPH, u níž je podle ust. § 21 citovaného zákona okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění okamžik jejího poskytnutí nebo den vystavení daňového dokladu s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou úplatu, a to ten den, který nastane dříve. Dále uvedl, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2010, č. j. 1 Afs 70/2010 - 57, na který odkazoval stěžovatel, na projednávanou věc nedopadá, jelikož vztah stěžovatele a vlastníka budovy nebyl vztahem nájemním. V nyní projednávaném případě byla podepsána smlouva o budoucí nájemní smlouvě, která neměla přímý vliv na obsah vlastnického práva, který by vlastníka věci omezoval v jeho oprávnění věc držet, nakládat s ní a užívat ji. V tomto ohledu odkázal městský soud na ust. § 50a zákona č. 40/1964 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), a na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29. 10. 1997, sp. zn. 2 Cdon 1505/97.

Proti rozsudku městského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel v kasační stížnosti vyjádřil nesouhlas se závěrem městského soudu, že v daném případě se jednalo o stavební činnost, která byla poskytnutím služby podle ust. § 14 odst. 1 věty první zákona o DPH. Podle jeho názoru na daný případ dopadá rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2010, č. j. 1 Afs 70/2010 - 57, protože je nepodstatné, zda výdaje na nástavbu vynaložil nájemce nebo budoucí nájemce. I v případě budoucího nájmu není technické zhodnocení v neomezené dispozici vlastníka, jelikož vlastník budovy až do doby skončení nájmu nemá možnost vlastního využití vzniklé hodnoty, nemůže ji pronajmout, ani s ní jinak nakládat a po dokončení je povinen umožnit užívání budoucímu nájemci. Ve smlouvě o financování nástavby a budoucí nájemní smlouvě bylo výslovně dohodnuto, že technické zhodnocení bude v dispozici a užívání stěžovatele. Omezuje-li nájemní smlouva vlastníka v jeho právu věc užívat, pak obdobně jej omezuje i smlouva o budoucí nájemní smlouvě. V daném případě okamžikem poskytnutí služby byl až okamžik skončení nájmu, neboť do té doby vlastník žádnou faktickou možnost využití nástavby neměl. Dále stěžovatel uvedl, že závěry městského soudu jsou v rozporu s obsahem smlouvy o financování nástavby a budoucí nájemní smlouvy, ve kterých si stěžovatel a vlastník budovy nesjednali provedení činnosti pro vlastníka budovy za úplatu. Navíc ust. § 33 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), staví jednoznačně na roveň právní poměry nájemce i budoucího nájemce. Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti k námitce stěžovatele, že vlastník budovy nemohl disponovat s předmětnou nástavbou, uvedlo, že předmětná nástavba přešla do dispozice vlastníka budovy před uzavřením nájemní smlouvy. Skutečnost, že stěžovatel měl s vlastníkem nemovitosti uzavřenou smlouvu o budoucí nájemní smlouvě, nemá na posouzení dispozice vlastníka s majetkem vliv. Podle budoucí nájemní smlouvy měl vlastník budovy povinnost uzavřít se stěžovatelem nájemní smlouvu do 10 dnů ode dne kolaudace nástavby. Právo vlastníka disponovat s předmětnou nástavbou bylo umocněno tím, že do doby, než došlo k uzavření nájemní smlouvy, mohl s nemovitostí disponovat prakticky neomezeně. Ke stížní námitce, že si smluvní strany nesjednaly, že by měl stěžovatel provést stavební práce za úplatu, uvedlo, že toto tvrzení je

pokračování

v rozporu s obsahem smlouvy o financování nástavby a budoucí nájemní smlouvy, ve kterých je uvedeno, že nedílnou součástí smluv je předpokládaný rozpočet stavebních úprav, přičemž po provedení prací bude odsouhlasena úplná cena provedených prací, a v budoucí nájemní smlouvě je uvedena výše ročního nájemného. Mezi smluvními stranami bylo jasné sjednáno, že nástavba bude provedena za určitou, dodatečně odsouhlasenou, cenu. K námitce, že městský soud rozhodl v rozporu s obsahem smlouvy o financování nástavby a budoucí nájemní smlouvy, uvedlo, že ze smluv plyne, že stěžovatel poskytl vlastníkově službu spočívající ve výstavbě nástavby na jeho nemovitosti za určitou cenu a následně si od něj tuto nástavbu pronajal za předem dohodnutou cenu. K uskutečnění zdanitelného plnění tak došlo po kolaudaci předmětné stavby ještě před uzavřením nájemní smlouvy. Odvolací finanční ředitelství proto navrhl, aby byla kasační stížnost jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle obsahu správního spisu byla u stěžovatele zahájena dne 23. 3. 2010 daňová kontrola DPH za zdaňovací období III. čtvrtletí roku 2009. Důvodem pro její zahájení byly poznatky správce daně z vytýkácího řízení za zdaňovací období I. čtvrtletí roku 2009, kdy bylo zjištěno, že stěžovatel na základě smlouvy o financování nástavby a budoucí nájemní smlouvě nebytových prostor, kterou uzavřel dne 28. 4. 2008 s Českým sdružením Církve adventistů sedmého dne (dále jen „vlastník budovy“), provedl nástavbu nového podlaží na domě vlastněném tímto subjektem. Stěžovatel se zavázal provést na vlastní náklady nástavbu, která mu měla být po zkolaudování pronajata na dobu 10 let a po ukončení nájmu mělo dojít k vyúčtování nákladů na vybudování nástavby a nájemného formou vzájemného zápočtu závazků a pohledávek. Při daňové kontrole správce daně zjistil, že stěžovatel v souvislosti s prováděním nástavby přijal zdanitelná plnění v částce 8.376 245,88 Kč spolu s částkou 1.591.487 Kč na DPH a postupně uplatnil nárok na odpočet daně. Dne 21. 9. 2009 nabylo právní moci kolaudační rozhodnutí a dne 24. 9. 2009 uzavřel stěžovatel s vlastníkem budovy smlouvu o nájmu nebytových prostor vytvořených nástavbou na dobu 10 let od 1. 10. 2009. Nájemné bylo stavěno v částce 130.344 Kč za období od 1. 10. 2009 do 31. 12. 2009 a v částce 521.376 Kč ročně s pravidelným navyšováním podle inflace. Ve smlouvě bylo také sjednáno, že stěžovatel bude nástavbu odepisovat, že faktury za nájemné budou vystavovány jednou ročně se splatností až ke dni ukončení nájmu, kdy dojde ke vzájemnému vyúčtování, při němž bude celková částka nájemného započtena proti zůstatkové ceně nástavby vypočtené jako rozdíl mezi náklady na vybudování nástavby vynaloženými stěžovatelem a odpisy. Dále bylo při kontrole zjištěno, že stěžovatel v souvislosti s provedením nástavby nevykázal žádné uskutečněné zdanitelné plnění. Ve zprávě o daňové kontrole, která byla se stěžovatelem projednána dne 27. 5. 2010, správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel tím, že technické zhodnocení nemovitosti nepřefakturoval vlastníkově domu, a to ke dni právní moci kolaudačního rozhodnutí, porušil ust. § 21 zákona o DPH. Dne 3. 6. 2010 vydal správce daně dodatečný platební výměr, kterým stěžovateli z uskutečněného zdanitelného plnění se základem daně 8.376.246 Kč doměřil DPH ve výši 1.591.487 Kč. Základ daně byl stanoven v částce odpovídající nákladům vynaloženým stěžovatelem na provedení nástavby. Proti

dodatečnému platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání, o kterém rozhodlo Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu napadeným rozhodnutím, ve kterém uvedlo, že stěžovatel provedl na základě dohody s vlastníkem budovy nástavbu nového podlaží, a tím poskytl vlastníkovu budovy službu, spočívající v provedení stavebních prací, což představuje zdanitelné plnění, u něhož je okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění okamžik předání dokončené nástavby vlastníkovu budovy, ke kterému muselo dojít nejpozději dne 30. 7. 2009.

Podle ust. § 14 odst. 1 zákona o DPH se poskytnutím služby pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti. Poskytnutím služby se rozumí také a) převod práv, b) poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkové využitelné hodnoty, c) vznik a zánik věcného břemene, d) přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci.

Stěžovatel v kasační stížnosti primárně namítl, že městský soud pochybil, pokud vyhodnotil vybudování nástavby jako poskytnutí služby ve smyslu ust. § 14 odst. 1 věta první zákona o DPH. Nejvyšší správní soud považuje námitku stěžovatele za nedůvodnou a plně se ztotožňuje se závěry městského soudu, že vybudování nástavby v nyní projednávaném případě představuje poskytnutí služby podle ust. § 14 odst. 1 věta první zákona o DPH a že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 9. 2010, č. j. 1 Afs 70/2010 - 57, na nyní posuzovanou věc nedopadá. V citovaném rozsudku se jednalo o situaci, kdy byl sjednán nájem tepelného zařízení a nájemce po dohodě s vlastníkem budovy v průběhu nájmu postupně uvedené zařízení zhodnocoval. Nejvyšší správní soud tehdy dospěl s ohledem na uvedené okolnosti případu k závěru, že *„vzhledem k elasticitě vlastnického práva a jeho rozprostrnění se po ukončení nájemního vztahu všude tam, kde dříve bylo právo nájemní, se nemůže při ukončení nájmu a přenechání zhodnoceného majetku pronajímateli jednat o ‚činnost‘ nájemce“*. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku také uvedl, že až do ukončení nájmu nemohl vlastník budovy zhodnocený majetek užívat, neboť s ohledem na existující nájemní právo nebyl v jeho úplné dispozici, a do jeho neomezené dispozice se zhodnocený majetek dostal teprve v okamžiku, kdy byl nájemní vztah ukončen. Proto se jednalo o poskytnutí práva využití jiné majetkové využitelné hodnoty ve smyslu ust. § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. V nyní projednávané věci jsou však skutkové okolnosti zcela odlišné. Stěžovatel totiž v průběhu budování nástavby nebyl v nájemním vztahu se stěžovatelem. Tyto subjekty měly pouze uzavřenou smlouvu o budoucí nájemní smlouvě. Závěry vyslovené v citovaném rozsudku proto nemohou být v nyní projednávaném případě aplikovány. Namítl-li stěžovatel, že je nepodstatné, zda výdaje na nástavbu vynaložil nájemce nebo budoucí nájemce, protože i v případě budoucího nájmu nebyla nástavba v neomezené dispozici vlastníka budovy, jelikož až do doby skončení nájmu neměl možnost jakkoliv nástavbu užívat, poukazuje Nejvyšší správní soud, shodně jako městský soud, na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29. 10. 1997, sp. zn. 2 Cdon 1505/97, ve kterém byla řešena povaha smlouvy o smlouvě budoucí. Ačkoliv se závěry v něm vyslovené týkaly budoucí kupní smlouvy, podle Nejvyššího správního soudu je lze aplikovat i v dané věci. Nejvyšší soud uvedl, že samotná skutečnost, že předmět plnění prodávající již dříve ve smlouvě o budoucí smlouvě slíbil poskytnout jinému, není skutečností, která by měla za důsledek neplatnost následné kupní smlouvy. *„Opačný výklad by přisuzoval právním vztahům ze smlouvy o budoucí smlouvě účinky, rovnající se účinkům vztahů absolutních, které tato smlouva nevyvolává. Její porušení má*

pokračování

právní důsledky jen mezi jejími účastníky. Pokud tedy účastník smlouvy o budoucí smlouvě převede věc, jejíž budoucí převod je obsahem smlouvy, platnou kupní smlouvou na osobu třetí, zaniknou práva a povinnosti ze smlouvy o budoucí smlouvě pro nemožnost plnění a na jejich místo nastupují odpovědnostní vztahy mezi účastníky smlouvy.“ Rovněž v dané věci lze ve shodě s citovaným rozsudkem Nejvyššího soudu dospět k závěru, že ačkoliv stěžovatel měl s vlastníkem budovy podepsanou smlouvu o budoucí nájemní smlouvě, vlastník budovy mohl předmětem této smlouvy, tj. vybudovanou nástavbou, bez jakéhokoliv omezení disponovat, mohl jej pronajmout jiné osobě, přičemž práva a povinnosti z budoucí nájemní smlouvy by zanikly a na jejich místo by nastoupily odpovědnostní vztahy mezi stěžovatelem a vlastníkem budovy. Navíc nájemní smlouva byla mezi vlastníkem budovy a stěžovatelem uzavřena dne 24. 9. 2009 s účinností ode dne 1. 10. 2009, zatímco nástavba byla zkolaudována již dne 21. 9. 2009. Nejvyšší správní soud proto uvedenou stížní námitku považuje za nedůvodnou.

Jelikož se s ohledem na výše uvedené v daném případě nejedná o poskytnutí práva využití jiné majetkové hodnoty podle ust. § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, určuje se okamžik poskytnutí zdanitelného plnění podle ust. § 21 odst. 5 písm. a) citovaného zákona. Podle tohoto ustanovení se při poskytnutí služby zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou úplatu, a to tím dnem, který nastane dříve. Jelikož daňový doklad nebyl stěžovatelem vystaven, okamžik poskytnutí daňového plnění nastal okamžikem poskytnutí uvedené služby, tj. okamžikem poskytnutí nástavby vlastníkovu budovy. Nejvyšší správní soud se tedy plně ztotožňuje se závěry městského soudu.

Stěžovatel v kasační stížnosti dále argumentoval tím, že si s vlastníkem budovy nesjednal úplatu, jelikož se zavázal, že vybuduje na své náklady nástavbu, kterou bude na základě nájemní smlouvy po dobu 10 let užívat, po uplynutí nájmu ji vydá vlastníkovu a vlastník uhradí stěžovateli podle ust. § 667 odst. 1 občanského zákoníku zůstatkovou hodnotu investice do provedené nástavby. Podle ust. § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH je předmětem DPH poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 22. 10. 2010, č. j. 1 Afs 70/2010 - 57, uvedl, že předmětem zákona o DPH je poskytnutí služby za úplatu, nikoli cena za tuto službu. V citovaném rozsudku dospěl také k závěru, že v případě dvou zdanitelných plnění (tj. v nyní projednávaném případě poskytnutí služby ve formě nájmu a ve formě vybudování nástavby) platí, že „[j]estliže úplaty za tato zdanitelná plnění byly provedeny vzájemným započtením uniklých pohledávek, nemá tato skutečnost vzhledem k § 4 odst. 1 písm. a) a § 36 zákona o DPH na vznik zdanitelného plnění žádný vliv.“ Nejvyšší správní soud proto dospěl s ohledem na výše uvedené k závěru, že vybudování nástavby stěžovatelem bylo provedeno za úplatu, a bylo tudíž zdanitelným plněním ve smyslu zákona o DPH.

Podle Nejvyššího správního soudu není důvodná ani stížní námitka týkající se stěžovatelova legitimního očekávání a nerespektování vůle smluvních stran. Argument stěžovatele, že ust. § 33 odst. 4 zákona o daních z příjmů staví na roveň právní poměry nájemce i budoucího nájemce, není opodstatněný, jelikož toto ustanovení pouze definuje, že technickým zhodnocením jsou za splnění dalších podmínek také výdaje související např.

s vybudováním nástavby, pokud je hradí budoucí nájemce. Pro posouzení charakteru služby v případě stěžovatele však bylo určující ust. § 14 odst. 1 zákona o DPH, nikoliv ust. § 33 zákona o daních z příjmů vymezující technický charakter zhodnocení. Stejně tak není nedůvodná ani námitka poukazující na nesprávnost závěrů správních orgánů a městského soudu ve vztahu k obsahu smlouvy o financování nástavby a budoucí nájemní smlouvy. K námitce nerespektování vůle smluvních stran Nejvyšší správní soud poznamenává, že Odvolací finanční ředitelství neupíralo stěžovateli a vlastníkově budovy právo sjednat si, že se stěžovatel stane nájemcem a že vypořádání závazků a pohledávek plynoucích z realizace nástavby a jejího následného pronájmu proběhne až po skončení nájemního vztahu. Na vznik daňové povinnosti z titulu uskutečnění zdanitelného plnění, spočívajícího v provedení stavebních prací, však nemá existence těchto ujednání žádný vliv.

Ze všech výše uvedených důvodů není kasační stížnost důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s. zamítl. O kasační stížnosti rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ust. § 109 odst. 2 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a Odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně 9. července 2015

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu