



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Jana Ryby ve věci

žalobkyně: **Grandi Stazioni Česká republika, s. r. o.**, DIČ: CZ27088715
sídlem Žitná 1578/52, 120 00 Praha 2
zastoupená advokátem JUDr. Zbyškem Kordačem, LL.M.
sídlem Na Florenci 2116/15, 110 00 Praha 1

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2018 č. j. 46554/18/5300-22441-701848,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, jímž žalované Odvolací finanční ředitelství potvrdilo rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „*správce daně*“) ze dne 15. 8. 2017 č. j. 6499404/17/2002-52521-109829 (dále též „*platební výměr*“). Tímto platebním výměrem správce daně vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále též „*DPH*“) za zdaňovací období říjen 2016 ve výši 134 701 492 Kč.
2. Podle obsahu správního spisu podání žaloby předchází tyto rozhodné skutečnosti:
3. Na základě nájemní smlouvy ze dne 17. 12. 2003 (dále též „*nájemní smlouva*“) mezi pronajímatelem původně společností České dráhy a.s., později Správou železniční dopravní cesty (dále též „*pronajímatel*“) a nájemcem, původně společností GRANDI STAZIONI S.p.A., později žalobkyní (dále též „*daňový subjekt*“ či „*nájemce*“), poté, co daňový subjekt provedl rekonstrukci prostor Fantovy budovy a nové odbavovací haly na Hlavním nádraží v Praze, zčásti je jako nájemce užíval sám a zčásti je v rámci svého podnikání podnájemal třetím osobám. Tyto revitalizované prostory daňový subjekt evidoval jako technické

zhodnocení pronajatých prostor a podle čl. 8. 6. 1. této nájemní smlouvy (str. 25 a 26 nájemní smlouvy) technické zhodnocení odepisoval se souhlasem pronajímatele. Po uplynutí doby nájmu ke dni 16. 10. 2016 začal být předmět nájmu včetně změn provedených nájemcem při revitalizaci, a včetně technického zhodnocení odepisovaného daňovým subjektem, užíván pronajímatelem. Podle čl. 8. 6. 2. této nájemní smlouvy (str. 26 nájemní smlouvy) byl pronajímatel povinen uhradit daňovému subjektu vynaložené náklady na technické zhodnocení ve výši daňové zůstatkové ceny technického zhodnocení, která byla vyčíslena ve výši 663 361 602,53 Kč.

4. Při ukončení nájemní smlouvy daňový subjekt vystavil dva daňové doklady, faktury č. 0012017 a č. 0022017. V popisu první faktury č. 0012017 uvedl, že s odkazem na nájemní smlouvu fakturuje pronajímateli uhrazenou část nákladů za technické zhodnocení ve výši daňové zůstatkové ceny technického zhodnocení ke dni 16. 10. 2016 v požadované částce k úhradě 486 968 679 Kč. V popisu druhé faktury č. 0022017 uvedl, že s odkazem na nájemní smlouvu fakturuje pronajímateli neuhrazenou část nákladů za technické zhodnocení ve výši daňové zůstatkové ceny technického zhodnocení ke dni 16. 10. 2016 v požadované částce k úhradě 207 310 348,53 Kč. Na obou fakturách uvedl datum jejich vystavení dne „6. 1. 2016“ s datem uskutečnění zdanitelného plnění v obou případech dnem 17. 10. 2016. Vůči plněním na fakturách uvedeným za kalendářní období říjen 2016 uplatnil režim přenesení daňové povinnosti podle § 92e zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDPH“), neboť na nich uvedl, že *„daň odvede pronajímatel – v souladu s § 92e zákona o DPH“*.
5. V přiznání k DPH za zdaňovací období říjen 2016 (dále též *„přiznání k DPH“*) daňový subjekt na řádku 1 /dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku/ uvedl zápornou hodnotu -20 707 230 Kč, z toho daň na výstupu zápornou hodnotu -4 348 471 Kč; na řádku 25 /režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) - dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb/ uvedl částku 697 787 426 Kč a vykázal nadměrný odpočet ve výši 5 535 455 Kč.
6. S ohledem na přiznání k DPH poté, co dne 20. 12. 2016 správce daně zahájil u daňového subjektu postup k odstranění pochybností, zjistil, že daňový subjekt vystavoval daňové doklady za podnájem předem za kalendářní čtvrtletí. Jelikož z důvodu zániku nájmu ke dni 16. 10. 2016 zanikly i podnájem daňového subjektu s třetími osobami, vystavil daňový subjekt za poslední čtvrtletí 2016 na podnájem opravné daňové doklady, jimiž opravil původně přiznanou daň za poskytnutí služeb (podnájmů). Část opravných daňových dokladů v celkové výši základu daně (minus) -4 433 377 Kč, z toho DPH (minus) -939 010 Kč obdrželi podnájemci v listopadu roku 2016. Jelikož tyto daňové doklady daňový subjekt zahrnul do daňového přiznání za měsíc říjen 2016, podle správce daně postupoval daňový subjekt v rozporu s § 42 odst. 3 DPH; současně došlo k neoprávněnému snížení osvobozených plnění za zdaňovací období měsíce října 2016 o částku 102 460 Kč u dvou daňových dokladů.
7. Dne 23. 2. 2017 správce daně postup k odstranění pochybností překlopil do daňové kontroly, o tom zaslal daňovému subjektu vyrozumění. Důvodem tohoto postupu bylo, že správce daně obdržel Rozhodnutí o závazném posouzení pro použití režimu přenesení daňové povinnosti vydané Generálním finančním ředitelstvím dne 22. 2. 2017 č. j. 7037/17/7100-20116-204884 (dále též *„rozhodnutí GFŘ“*), tím zjistil nové skutečnosti, které mají vliv na správné stanovení daně. Podle správce daně se na plnění na řádku 25 podle rozhodnutí GFŘ nepoužije režim přenesení daňové povinnosti.

8. Ve výše zmiňovaném rozhodnutí GFŘ, vydaném na žádost daňového subjektu, dovodilo GFŘ, že na přenechání technického zhodnocení (změn provedených daňovým subjektem jako nájemcem při revitalizaci) za náhradu ve prospěch pronajímatele ke dni 16. 10. 2016 skončení nájmu podle § 92e ZDPH se nepoužije režim přenesení daňové povinnosti. V odůvodnění GFŘ konstatovalo, že podle nájemní smlouvy s dodatky byl jejím předmětem závazek pronajímatele povolit nájemci provedení revitalizace (rekonstrukce, modernizace, přestavby a opravy stavebními, popřípadě montážními pracemi) objektů Fantovy budovy a odbavovací haly Hlavního nádraží Praha a umožnit nájemci užívání předmětu nájmu (vymezené části revitalizovaných prostor), a tomu odpovídající závazek nájemce provést revitalizaci a hradit pronajímateli nájemné. Nájemce měl v nájmu prostory, které dále podnájímal a prováděl jejich rekonstrukci. Byla sjednána doba nájmu a výše nájemného a souhlas pronajímatele s odepisováním hodnoty technického zhodnocení předmětu nájmu (změnami provedenými na předmětu nájmu splňujícími podmínky stanovené daňovými předpisy), s tím, že po skončení nájmu uhradí pronajímatel nájemci náklady vynaložené na nájemcem odepisované technické zhodnocení ve výši jeho daňové zůstatkové ceny. Technickým zhodnocením předmětu nájmu se podle smlouvy rozumí výsledek technických zásahů nájemce, kterými dojde ke změně předmětu nájmu nebo jeho části oproti stavu, v jakém byl nájemci předán, splňující podmínky stanovené daňovými předpisy. Ke dni 16. 10. 2016 daňovému subjektu skončil nájem prostor Hlavního nádraží v Praze a v důsledku toho zanikly i jeho podnájem uvedené prostor. Předmětem žádosti daňového subjektu o závazné posouzení byly změny provedené daňovým subjektem na předmětu nájmu, který daňový subjekt na základě smlouvy dočasně užíval a komerčně využíval pro svůj podnikatelský zájem formou podnájem třetím subjektům. K vlastnímu posouzení GRF uvedlo, že mezi nájemcem a pronajímatelem bylo uzavřeno více souvisejících smluvních vztahů. Jedním z nich byla revitalizace prostor při absenci nájemního vztahu. V takovém případě došlo k poskytnutí stavebních nebo montážních prací daňovým subjektem pro pronajímatele, a pokud by tyto práce splňovaly podmínky podle § 92e ZDPH, musel by být aplikován režim přenesení daňové povinnosti, a to toliko ve vztahu k prostorům, které nebyly předmětem nájmu (nebyly ani předmětem žádosti daňového subjektu). Další část prostor byla před zahájením revitalizace pronajata pronajímatelem a nájemce provedl se souhlasem pronajímatele na nich zhodnocení majetku. Tyto změny se staly součástí předmětu nájmu a podle smlouvy byly nájemcem využívány k jeho vlastní ekonomické činnosti. Stavební a montážní práce provedené na předmětu nájmu byly po dobu trvání nájemního vztahu spotřebovávány nájemcem, jejich provedením došlo ke zhodnocení předmětu nájmu. Na takovém zhodnocení měli zájem nájemce i pronajímatel. Nájemce užíval předmět nájmu ve zhodnocené podobě po dobu trvání nájemního vztahu a pronajímatel tak hodlal činit po jeho ukončení. GFŘ proto dovodilo, že pokud při ukončení nájmu předmět nájmu zůstal před i po změnách ve vlastnictví pronajímatele, nemohlo z titulu zhodnocení pronajatého majetku dojít k dodání zboží pronajímateli. Došlo proto k poskytnutí služby. Nájemce zhodnotil majetek pronajímatele za úplat, a poskytnutá služba je předmětem daně podle § 2 zákona o DPH. Zhodnocený pronajatý majetek a přijatá plnění na předmětu nájmu, používal nájemce sám pro svou ekonomickou činnost. Daňový subjekt při ukončení nájmu proto nepředal pronajímateli stavební a montážní práce, nýbrž určitou majetkovou hodnotu, kterou vytvořil, a která se ukončením nájmu dostala do dispozice pronajímatele. Takovouto službu nelze klasifikovat jako poskytnutí stavebních nebo montážních prací (které byly použity nájemcem), nýbrž se jedná o poskytnutí majetkově využitelné hodnoty, u

takovéto služby se režim přenesení daňové povinnosti neuplatňuje. Po datu 1. 1. 2014 došlo k formulační změně demonstrativního výčtu podle § 14 odst. 1 zákona o DPH v souvislosti s rekodifikací soukromého práva, nedošlo k věcné změně vymezení služeb. Nelze proto použít režim přenesení daňové povinnosti podle § 92e odst. 2 zákona o DPH.

9. Dne 13. 3. 2017 správce daně podle protokolu č. j. 1857378/17/2002-60563-107799 zahájil u daňového subjektu daňovou kontrolu za zdaňovací období říjen 2016.
10. Dne 24. 3. 2017 daňový subjekt vystavil dva opravné daňové doklady, oba s datem uskutečnění zdanitelného plnění ke dni 17. 10. 2016. Prvním z nich č. ODD32017 opravil původně uplatněný režim přenesení daňové povinnosti z faktury č. 0012017 vystavené dne „6. 1. 2017“, v něm fakturuje pronajímateli uhrazení DPH ve výši 102 263 422,59 Kč ze základu daně 486 968 679 Kč s popisem, že část nákladů na technické zhodnocení byla uhrazena dne 25. 11. 2016 bez DPH. Druhým z nich č. ODD42017 opravil původně uplatněný režim přenesení daňové povinnosti z faktury č. 0022017 vystavené dne „6. 1. 2017“, v něm fakturuje pronajímateli neuhrazenou část nákladů za technické zhodnocení ve výši daňové zůstatkové ceny technického zhodnocení ke dni 16. 10. 2016 v požadované částce k úhradě 207 310 348,53 Kč. Vůči nim (v celkové částce 315 698 860,06 Kč) rovněž uplatnil režim přenesení daňové povinnosti podle § 92e zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDPH“), neboť na nich uvedl, že *„daň odvede pronajímatel – v souladu s § 92e zákona o DPH“*.
11. Dne 20. 7. 2017 byl daňový subjekt seznámen s výsledkem kontrolního zjištění. V něm správce daně na str. 9 ke zdaňovacímu období října 2016 konstatoval, že pouze část plnění vykázaných na řádku 25 přiznání daňového subjektu k DPH byla uskutečněna v režimu přenesení daňové povinnosti. Týkala se poslední fáze revitalizace, která nebyla dokončena, při ní daňový subjekt jako nájemce nestihl stavební a montážní práce provedené na předmětu nájmu použít pro vlastní ekonomickou činnost a odepisovat je. Jedná se o náklady vztahující se k předmětu nájmu (faktura č. 0022017 v dílčí výši 30 917 425 Kč) a o ostatní náklady (faktura č. 3972016 ve výši 3 508 398 Kč), celkem 34 425 823 Kč. Služby revitalizace uvedené na obou zmiňovaných fakturách podléhají režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92e odst. 1 ZDPH. Jinak je tomu u plnění vykázaných na daňových dokladech č. 0012017 (fakturovaná částka 486 968 679 Kč) a č. 0022017 (v dílčí výši 176 392 923,53 Kč), celkem 663 361 602,53 Kč, jak dovodilo rozhodnutí GŘ. V případě těchto zdanitelných plnění (přenechání technického zhodnocení) nelze použít režim přenesení daňové povinnosti. Tato plnění správce daně přeřadil do zdanitelných plnění na řádku 1, kde povinnost přiznat daň je na straně daňového subjektu. Dále správce daně konstatoval, že k oběma daňovým dokladům č. 0012017 a č. 0022017 byly z důvodu vydání rozhodnutí GŘ vystaveny opravné daňové doklady. K daňovému dokladu č. 0012017 byl vystaven opravný daňový doklad č. ODD3217 s připočítaným 21% DPH v částce 102 263 422,59 Kč a k daňovému dokladu č. 0022017 byl vystaven opravný daňový doklad č. ODD42017 s připočítaným 21% DPH v částce 37 042 513,94 Kč, celkem DPH v částce 139 305 936,53 Kč.
12. Dne 9. 8. 2017 správce daně podle protokolu č. j. 6344623/17/2002-60563-107799 projednal s daňovým subjektem zprávu o daňové kontrole č. j. 6344616/17/2002-60563-107799 (dále též *„zpráva o daňové kontrole“*). V ní se správce daně ztotožnil se závěry rozhodnutí GŘ a konstatoval, že v případě zdanitelných plnění, přenechání technického zhodnocení, uvedených na daňových dokladech č. 0012017 a č. 0022017 nelze použít uplatněný režim přenesení daňové povinnosti v celkové částce 663 361 602,53 Kč. Tato plnění správce daně

přeradil do zdanitelných plnění na řádku 1, kde povinnost přiznat daň je na straně daňového subjektu.

13. Platebním výměrem na DPH za říjen 2016 ze dne 15. 8. 2017 č. j. 6499404/17/2002-52521-109829 správce daně vyměřil daňovému subjektu daň v celkové výši 134 701 492 Kč (na řádek 1 přesunul z řádku 25 zdanitelná plnění k daňovému dokladu č. 0012017 a č. 0022017. Na řádku 25 tak uvedl hodnotu 34 425 823 Kč, na řádku 1 pak základ daně 647 087 749 Kč a daň na výstupu 135 888 476 Kč).
14. Proti platebnímu výměru podal daňový subjekt odvolání. Požadoval v něm, aby základ daně na řádku 1 byl snížen o částku 663 361 602,53 Kč a k němu vztahující se daň byla snížena o částku 139 305 936,53 Kč, zároveň aby hodnota plnění v režimu přenesení daňové povinnosti na řádku 25 byla zvýšena o částku 663 361 602,53 Kč.
15. O podaném odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 29. 10. 2018, ztotožnil se v něm se závěrem správcem daně. K rozhodnutí GFŘ žalovaný uvedl, že skutkový děj, který popsal daňový subjekt v žádosti adresované GFŘ o závazné posouzení, je shodný se skutkovým dějem, který zjistil a hodnotil správce daně ve zprávě o daňové kontrole. Správce daně rozhodoval o daňové povinnosti podle stavu věci, jenž byl totožný s údaji, na jejichž základě bylo rozhodnutí GFŘ dne 22. 2. 2017 vydáno. Zmiňované rozhodnutí GFŘ posuzovalo daňové důsledky vyplývající z rozhodných skutečností, které nastaly ve zdaňovacím období měsíce října roku 2016, v zákonné lhůtě podle § 133 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“). Rozhodnutí o závazném posouzení bylo pro správce daně účinné. K otázce přenosu daňové povinnosti se žalovaný ztotožnil se správcem daně a doplnil, že daňový subjekt vystavil opravné daňové doklady, kterými předmětná zdanitelná plnění vyňal z režimu přenesené daňové povinnosti. Pronajímatel na základě opravného daňového dokladu č. ODD32017 uplatnil odpočet daně. Nedošlo tedy k naplnění podmínky, podle které je daň odvedena příjemcem plnění. Žalovaný u místně příslušného správce daně zjistil, že pronajímatel ve svém účetnictví nevede daňový doklad č. 0022017 ani opravný daňový doklad č. ODD42017, pro jejich neopodstatněnost je vrátil daňovému subjektu. Těmito doklady fakturovaná hodnota plnění je předmětem soudního sporu mezi daňovým subjektem a pronajímatelem. K otázce nesprávného posouzení věci se žalovaný neztotožnil s daňovým subjektem, že v rámci smíšeného plnění jsou hlavním plněním stavební práce, na které je třeba aplikovat režim přenesení daňové povinnosti. Podle žalovaného se jedná o služby, z nichž jedna následuje druhou. Poté, co došlo ke stavebním a montážním pracím směřujícím k technickému zhodnocení, které daňový subjekt spotřeboval tím, že technické zhodnocení uvedl do užívání a odepisoval je, následně uskutečnil novou službu v podobě poskytnutí práv ve výši daňové zůstatkové ceny technického zhodnocení, nikoli v podobě přefakturace pořízených stavebních prací. Služba převodu jiné majetkově využitelné hodnoty nespadá do oddílu 41 - 43 klasifikace CZ-CPA, na níž by měl být aplikován režim přenesení daňové povinnosti. K rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 70/2010-57, jehož právní větu žalovaný citoval, uvedl, že Nejvyšší správní soud klasifikoval plnění nájemce poskytnuté pronajímateli jako službu poskytnutí práva využití jiné majetkově využitelné hodnoty, a nikoli jako službu dodání stavebních nebo montážních prací. V rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) ve věci C-395/11 *BLV Wohn und Gewerbebau* byl sice vyložen pojem „práce související s výstavbou“ v režimu reverse charge, avšak k situaci, kdy práce prováděla osoba povinná k dani poskytující jediné smíšené plnění sestávající se z dodání zboží i z poskytování služeb. SDEU posuzoval, zda

pojem „práce související s výstavbou“ zahrnuje kromě plnění považovaných za poskytování služeb i plnění představující dodání zboží. V řešené věci rozsudek dopadá pouze na „práce související s výstavbou“, které přijímal daňový subjekt při revitalizaci. Daňový subjekt službu v podobě stavebních a montážních prací pronajímateli neposkytoval. Rozsudek SDEU tedy nedopadá na posouzení plnění poskytnutého daňovým subjektem v podobě převodu technického zhodnocení na pronajímatele.

16. Proti tomuto rozhodnutí brojí žalobkyně podanou žalobou. Námitky v ní uplatněné lze rozdělit do následujících žalobních bodů:

17. *V prvním žalobním bodu* žalobkyně namítá, že žalovaný v napadeném rozhodnutí užil ustanovení § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH nesprávně ve znění účinném buď ke dni 31. 12. 2013 („poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty“), anebo ke dni 16. 10. 2016 („přenechání zboží k užití jinému“), které považuje za odlišné jazykovým vyjádřením i obsahem. Podle § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH ve znění účinném ke dni 16. 10. 2016, které žalobkyně považuje za relevantní, je poskytnutím služby „přenechání zboží k užití jinému“, což však žalovaný nesprávně aplikoval, když uvedl, že přenechání technického zhodnocení pronajímateli je nutné považovat současně za „poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty“. Užil tím pojmy ze znění zákona účinného do 31. 12. 2013, což žalobkyně považuje za nesprávné. Při použití nesprávného i neúčinného právního předpisu je napadené rozhodnutí proto nezákonné.

18. Podle žalobkyně se nemůže jednat o „přenechání zboží k užití jinému“ ve znění účinném ke dni 16. 10. 2016. Pojem „zboží“ je definován taxativně v § 4 odst. 2 ZDPH. Revitalizace, kterou žalobkyně provedla, není „zbožím“ ve smyslu uvedeného ustanovení. Nemohlo proto dojít k dodání zboží, k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem podle § 13 odst. 1 ZDPH. Mezi žalobkyní a pronajímatelem nedošlo k poskytnutí či přenechání zboží - hmotné věci, práva stavby, živého zvířete, lidského těla, plynu, elektřiny ani chladu. Přenecháním změn provedených při revitalizaci vlastníkovu nemovitosti nemohlo dojít k přenechání zboží k užití jinému, žalobkyně nevlastnila žádné zboží, které by mohla někomu jinému k užití přenechat. Podle § 14 odst. 1 věty první ZDPH se poskytnutím služby rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2010 č. j. 1 Afs 70/2010-57 v případě přenechání technického zhodnocení vlastníkovu nemovitosti nejde o „činnost“, proto se plnění nekvalifikuje jako služba podle § 14 odst. 1 věty první ZDPH. Podle čl. 14 Směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému DPH (dále též „Směrnice o DPH“) za zboží považuje hmotný majetek. Technické zhodnocení nemůže být „zbožím“ pro absenci hmotného charakteru, i proto, že není prodatelné, nemůže být předmětem obchodních transakcí. V dané věci revitalizace budovy pro účely daně z příjmů technicky zhodnotila cizí majetek. Nelze proto aplikovat § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH, i s ohledem na Listinu základních práv a svobod ve smyslu zásady *in dubio pro libertate* i právní jistotu a legitimní očekávání ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008 č. j. 7 Afs 54/2006-155.

19. Podle žalobkyně se nemůže jednat ani o *poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty* ve znění účinném do 31. 12. 2013. Žalovaný nesprávně dovodil, že přenechání technického zhodnocení majetku žalobkyní ve prospěch pronajímatele je zdanitelným plněním podle § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH v podobě přenechání zboží k užití jinému, resp. poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty podle původní terminologie. Přenechání technického

zhodnocení ve znění do 31. 12. 2013 bylo přenechání jiné majetkově využitelné hodnoty, což nelze použít podle právní úpravy účinné poté. Jiná majetkově využitelná hodnota není definována v ZDPH, ani v občanském zákoníku, ani ve Směrnici o DPH. Pojem přenechání zboží k užití jinému není totožné s pojmem přenechání jiné majetkově využitelné hodnoty. Takové plnění by pak nebylo předmětem DPH, nejednalo by se o dodání zboží, ani o poskytnutí služby ani o přenechání zboží k užití jinému.

20. *Ve druhém žalobním bodu* žalobkyně nesouhlasí s aplikovaným režimem daňové povinnosti. Žalovaný postupoval v rozporu se systematickou ZDPH, když dovodil, že zařazením pod § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH plnění automaticky podléhá běžnému způsobu zdanění DPH podle § 108 odst. 1 ZDPH, v němž daň odvede poskytovatel plnění. Takovýto postup považuje žalobkyně rozporným s logikou ZDPH, neboť § 13-20 ZDPH mají pouze vymezit, která plnění jsou předmětem daně, ale neříkají nic o tom, jakým způsobem bude plnění zdaněno a zda se nepoužije některé ze speciálních ustanovení uvedených v pozdějších kapitolách ZDPH. Pokud by provedení revitalizace bylo zdanitelným plněním v podobě přenechání zboží k užití jinému podle § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH, pak zákon nestanoví, proč se neaplikuje režim přenesení daňové povinnosti podle § 92e ZDPH, u něhož daň odvádí příjemce plnění. Tvzení žalovaného, že stavební práce byly žalobkyní přijaty a spotřebovány, aby následně mohla být poskytnuta jiná nová služba, považuje za rozporné s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2010 č. j. 1 Afs 70/2010-57. Stavební práce při revitalizaci nemohla žalobkyně po dobu nájemního vztahu spotřebovat. Hodnota změn byla ke dni ukončení nájemního vztahu oceněna na částku 663 361 602,53 Kč. Žalobkyně spotřebovala pouze část přijatých prací a na zbývající část proto nutno hledět jako na náhradu za obstarání či dodání stavebních prací nájemcem pronajímateli. V případě, kdy třetí osoba předává výsledek stavebních prací na majetku objednatele (zhotovené dílo), převádí nějakou „majetkovou hodnotu“ a při splnění dalších podmínek bude tato služba podléhat režimu podle § 92e ZDPH, který žalovaný nesprávně vyložil. Žalovaný poskytnuté plnění kvalifikoval za *stavební a montážní práce* jako *činnost* podle § 14 odst. 1 věta první ZDPH s tím, že nestačí, aby plnění bylo považováno za službu. S tímto žalobkyně nesouhlasí. Uvádí, že ZDPH pojem *stavební a montážní práce* nedefinoval. Pojmem „práce související s výstavbou“ se zabýval SDEU ve věci C-395/11 *BLW Wohn und Gewerbebau*, na který žalobkyně odkazuje. Žalovaný nesprávně vyložil § 92e ZDPH, když uvedl, že služba „*přenechání jiné majetkové hodnoty*“ nespadá do oddílu 41 až 43 CZ-CPA. Žalobkyně však provedla revitalizaci vymezených budov Hlavního nádraží, dává proto v úvahu přerušení řízení, aby soud položil ohledně meritů věci SDEU předběžnou otázku.
21. Žalobkyně v žalobě navrhla samostatným petitem, aby soud zrušil rozhodnutí GŘŘ (o závazném posouzení pro použití režimu přenesení daňové povinnosti ze dne 22. 2. 2017 č. j. 7037/17/7100-20116-204884).
22. Žalovaný v písemném vyjádření ze dne 12. 4. 2019 navrhl zamítnutí žaloby jako nedůvodné. Odkázal na obsah spisového materiálu a na napadené rozhodnutí. K prvnímu žalobnímu bodu uvedl, že § 14 odst. 1 ZDPH obsahuje demonstrativní výčet plnění považovaných za poskytnutí služby a taxativní výčet plnění, které se za služby nepovažují. Zmíněný výčet se s účinností od 1. 1. 2014 formulačně změnil v souvislosti s rekodifikací soukromého práva, touto změnou nedošlo ve vymezení služeb k věcné změně, a nejedná se o výčet taxativní. Žalobkyně spojuje službu stavebních prací se službou v podobě poskytnutí práv využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty do jedné

služby. Podle žalovaného však nejdříve musí dojít ke stavebním a montážním pracím směřujícím k technickému zhodnocení nemovitosti, které byly žalobkyní spotřebovány, když technické zhodnocení uvedla do užívání a začala je odepisovat. Následně žalobkyně uskutečnila jinou službu v podobě poskytnutí práv využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty ve výši daňové zůstatkové ceny technického zhodnocení, a nikoliv v podobě přefakturace pořízených stavebních prací (ať už s marží, či bez ní). Služba převodu jiné majetkově využitelné hodnoty však nespadá do oddílu 41 až 43 klasifikace CZ-CPA, na kterou by měl být aplikován režim přenesení daňové povinnosti, který se proto neuplatní.

23. Žalovaný ke druhému žalobnímu bodu konstatoval, že v § 108 odst. 1 ZDPH je v případě služeb upravena povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu za uskutečněné zdanitelné plnění, která je standardně určena poskytovateli plnění. Předmět nájmu byl před i po provedení změn ve vlastnictví pronajímatele, při ukončení nájemního vztahu nedošlo z titulu zhodnocení pronajatého majetku k dodání zboží podle § 13 ZDPH. Podle § 14 odst. 1 ZDPH jsou všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží, poskytnutím služby. Žalobkyně poskytla pronajímateli za úplatu službu, která je předmětem daně podle § 2 ZDPH. Zhodnocený pronajatý majetek, a s ním i přijatá plnění, jejichž předmětem či výsledkem jsou stavební a montážní práce provedené na předmětu nájmu, používala žalobkyně v první řadě sama pro svou ekonomickou činnost. Vlastníkovi předmětu nájmu (pronajímateli) tudíž při ukončení nájemního vztahu nedodala stavební a montážní práce, ale určitou majetkovou hodnotu, kterou vytvořila a která se ukončením nájemního vztahu dostala do dispozice vlastníka předmětu nájmu. Přenechání technického zhodnocení majetku žalobkyní ve prospěch pronajímatele je zdanitelným plněním podle § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH v podobě přenechání zboží k užití jinému, podle původní terminologie poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty, na které nelze použít daňový režim přenesení daňové povinnosti u poskytnutých stavebních nebo montážních prací podle § 92e ZDPH. Žalovaný nesouhlasí se žalobkyní ohledně interpretace rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2010 č. j. 1 Afs 70/2010-57, ani s odkazem žalobkyně na rozsudek SDEU ze dne 13. 12. 2012 ve věci C-395/11 *BLW Wohn und Gewerbebau*, že potvrzuje kvalifikaci plnění uskutečněného žalobkyní jako stavební práce ve smyslu DPH.
24. Žalobkyně dne 26. 4. 2019 v doplnění žaloby požadovala, aby soud přezkoumal zákonnost rozhodnutí GFŘ, podle rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2011 č. j. 5 Afs 37/2011 a ze dne 24. 6. 2013 č. j. 5 Afs 68/2012-36 rozhodnutí GFŘ nelze jej považovat za rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.
25. Žalobkyně v replice ze dne 29. 5. 2020 setrvala na své žalobní argumentaci.
26. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, dále též s. ř. s.), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud rozhodl o věci samé bez nařízení jednání, jelikož s takovýmto postupem vyřízení věci oba účastníci řízení výslovně písemně souhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
27. Soud vycházel z této právní úpravy v rozhodném znění:

28. Podle § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH ve znění účinném do 13. 12. 2013 *poskytnutím služby se 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 majetkově využitelné hodnoty,*
 - c) *vznik a zánik věcného břemene,*
 - d) *přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci.*
29. Podle § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH *poskytnutím služby se pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží. Poskytnutím služby se pro účely tohoto zákona rozumí také*
- a) *pozbytí nehmotné věci,*
 - b) *přenechání zboží k užití jinému,*
 - c) *vznik a zánik věcného břemene,*
 - d) *zavázání se k povinnosti zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci.*
30. Podle § 4 odst. 2 ZDPH *zbožím se pro účely tohoto zákona rozumí*
- a) *hmotná věc, s výjimkou peněz a cenných papírů,*
 - b) *právo stavby,*
 - c) *živé zvíře,*
 - d) *lidské tělo a část lidského těla,*
 - e) *plyn, elektřina, teplo a chlad.*
31. Podle § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH *přiznat daň jsou povinni plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou plnění, u kterých je povinna přiznat daň osoba, které jsou tato plnění poskytována.*
32. Podle § 92e odst. 1 ZDPH *při poskytnutí stavebních nebo montážních prací, které podle sdělení Českého statistického úřadu o zavedení Klasifikace produkce (CZ-CPA) uveřejněného ve Sbírce zákonů odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43 platnému od 1. ledna 2008, plátcí použije plátce režim přenesení daňové povinnosti. Podle odstavce 2 tohoto ustanovení pokud plátce, který uskuteční v souvislosti s poskytnutím stavebních nebo montážních prací podle odstavce 1 zdanitelné plnění související s těmito pracemi, použije k tomuto zdanitelnému plnění režim přenesení daňové povinnosti a plátce, pro kterého byly tyto práce poskytnuty, doplní v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty výši daně, má se za to, že toto zdanitelné plnění režimu přenesení daňové povinnosti podléhá.*
33. Úvodem soud uvádí, že s ohledem na požadavek žalobkyně, která v žalobě proti žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství samostatným žalobním petitem požadovala, aby soud zrušil rozhodnutí GFŘ (jiného subjektu než žalovaného), soud vyloučil část žaloby proti rozhodnutí GFŘ k samostatnému projednání, a to usnesením ze dne 7. 1. 2019. Věci byla přidělena sp. zn. 3 Af 2/2019. Soud žalobu proti rozhodnutí GFŘ odmítl usnesením ze dne 11. 4. 2019 č. j. 3 Af 2/2019-33, v tamním řízení za žalovaného označil Generální finanční ředitelství, ve smyslu usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004 č. j. 5 Afs 16/2003-56, podle kterého v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s., není osoba žalovaného určena tvrzením žalobce, ale kogentně ji určuje zákon. Je věcí soudu, aby v řízení jako se žalovaným jednal s tím, kdo skutečně žalovaným má být, a ne s tím, koho (chybně) označila v žalobě žalobkyně. S ohledem na běh času soud v tamním řízení ověřil, že žalobkyně převzala rozhodnutí GFŘ dne 22. 2. 2017 prostřednictvím datové schránky. K podání žaloby, kterou doručila

soudu dne 20. 12. 2018, nedodržela lhůtu dvou měsíců podle § 72 odst. 1 s. ř. s. V tamním řízení proto soud žalobu proti rozhodnutí GŘ jako opožděnou usnesením odmítl podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s., obsahem rozhodnutí GŘ se blíže nezabýval.

34. Lze konstatovat, že mezi účastníky řízení není sporný skutkový stav věci, sporným není ani okamžik poskytnutí zdanitelného plnění, ani výše daňové zůstatkové ceny technického zhodnocení.
35. Předmětem sporu je právní otázka, zda se na přenechání technického zhodnocení nemovitosti pronajímateli vztahuje či nevztahuje daňový režim přenesení daňové povinnosti ve smyslu § 92e ZDPH.
36. Jelikož oba shora uvedené žalobní body spolu úzce souvisí, soud je bude vypořádávat současně.
37. Žalobkyní je zpochybňována povaha uskutečněného plnění spočívajícího v přenechání technického zhodnocení, zda je poskytnutím služby ve smyslu § 14 ZDPH, respektive § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH, a zda toto plnění není ze ZDPH vyjmuto. Žalobkyně namítá, že žalovaný na daný případ aplikoval § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH v neúčinném znění.
38. Předně městský soud konstatuje, že z napadeného rozhodnutí (viz bod [15] „*Dle ust. § 14 odst. 1 ZDPH se poskytnutím služby pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží, přičemž toto ustanovení obsahuje demonstrativní výčet plnění považovaných za poskytnutí služby a taxativní výčet plnění, které se za služby nepovažují. Poskytnutím služby ve smyslu ZDPH je i pozbytí nehmotné věci (podle předchozí úpravy převod práv), poskytnutí zboží k užití jinému (dříve poskytnutí práva využití věci nebo práva, resp. jiné majetkově využitelné hodnoty), atd. Toto ustanovení je odrazem čl. 24 Směrnice.*“) vyplývá, že žalovaný v něm užil znění § 14 ZDPH účinné později, ke dni 16. 10. 2016, a nikoli znění účinné a dříve platné do 13. 12. 2013. Žalovaný toliko pro upřesnění podpůrně odkázal na dříve platné znění, na což sám explicitně upozornil slovy „*podle předchozí úpravy převod práv... dříve poskytnutí práva využití věci nebo práva, resp. jiné majetkově využitelné hodnoty*“. Nelze tudíž přisvědčit dílčí námitce žalobkyně, že žalovaný aplikoval neúčinný právní předpis.
39. *Technické zhodnocení* je pojmem veřejného práva, vytvořeným čistě pro daňové účely. Jedná se o umělou konstrukci zavedenou proto, aby byla daňově uchopitelná zažívaná realita tam, kde soukromé právo daný problém neřeší tak, jak jej vnímá teorie daňové spravedlnosti. Pojem technického zhodnocení je vymezen v § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „*zákon o daních z příjmů*“), tak, že pro účely zákona o daních z příjmů se jedná o výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období zákonem stanovenou částku. Lze přisvědčit žalobkyni, že v ZDPH ve znění rozhodném pro souzenou věc, není pojem technické zhodnocení definován. Podle soudu je proto nutné vycházet z obecných ustanovení ZDPH a z podstaty pojmu technického zhodnocení podle zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 11. 2008 č. j. 2 Afs 111/2008-52 dovodil, že „*[z] podstaty technického zhodnocení, jak je vymezuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, vyplývá, že se nejedná ani o věc, ani o právo, ani o jinou majetkovou hodnotu, nýbrž o souhrn výdajů na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku*“. Technické zhodnocení tudíž nemůže být předmětem občanskoprávních vztahů, jde o pojem ryze daňových předpisů, pro soukromé právo neznámý. Současně Nejvyšší správní

soud v tomto rozsudku uvedl, že pro účely ZDPH je nutné zásahy provedené na nemovitosti, odpovídající svou povahou způsobům zhodnocení majetku vymezeným v § 33 zákona o daních z příjmů, tedy technickému zhodnocení, „*vnímat jako služby, jež jsou zdanitelným plněním*“. V rozsudku ze dne 22. 9. 2010 č. j. 1 Afs 70/2010-57, na který upozornila žalobkyně, Nejvyšší správní soud judikoval, že „*[p]řenechá-li nájemce po ukončení nájmu pronajímateli za úplatu technické zhodnocení provedené nájemcem na najatém majetku v průběhu nájemního vztahu se souhlasem pronajímatele, jedná se o poskytnutí služby spočívající v poskytnutí práva využití jiné majetkově využitelné hodnoty podle § 14 odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. V takovém případě se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem ukončení nájmu.*“ Podle soudu lze nyní uvedený závěr Nejvyššího správního soudu, že přenechání technického zhodnocení pronajímateli za náhradu odpovídá poskytnutí služby podle § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH, vztáhnout i na projednávanou věc.

40. Není rozhodné, že v mezidobí došlo k formulační úpravě znění předmětného ustanovení § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH tak, aby odpovídalo pojmům užitých v jiných odvětvích. Obsahová náplň uvedeného ustanovení změněna nebyla. Soud neshledal dílčí námitku týkající se stran zmiňovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2010 č. j. 1 Afs 70/2010-57 za důvodnou. Podle (nikoli taxativního výčtu) § 14 odst. 1 ZDPH v rozhodném znění jsou za poskytnutí služby považovány všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží. Poskytnutím služby ve smyslu tohoto ustanovení je *také* (demonstrativní výčet) *i.* pozbytí nehmotné věci, *ii.* přenechání zboží k užití jinému, *iii.* vznik a zánik věcného břemene a *iiii.* závázání se k povinnosti zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci. Předmětem daně přitom je poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Poskytnutím služby ve smyslu zákona o DPH je i pozbytí nehmotné věci (podle předchozí úpravy převod práv), poskytnutí zboží k užití jinému (dříve poskytnutí práva využití věci nebo práva, resp. jiné majetkově využitelné hodnoty), vznik a zánik věcného břemene a přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci.
41. Ustanovení § 14 ZDPH bylo k 1. 1. 2014 stejně jako další ustanovení ZDPH novelizováno v souvislosti s rekodifikací soukromého práva. Přijetí rekodifikace soukromého práva vyvolalo nutnost přistoupit ke změnám právě i v daňových zákonech. Zákonem č. 344/2013 Sb., změna zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva (dále též „*novela*“), byly vedle ZDPH změněny i další daňové předpisy, předpisy hmotněprávní i procesní. Smyslem a účelem rozsáhlé novelizace byl především pojmový soulad daňových předpisů s nově zavedenou terminologií soukromého (civilního) práva, nahrazení původních soukromoprávních termínů užitých v daňových zákonech novou terminologií podle platného soukromého práva. V důvodové zprávě k návrhu zákona č. 344/2013 Sb. (dále též „*důvodová zpráva*“) se uvádí „*[h]rozícím následkem setrvání na zastaralé terminologii soukromého práva je vznik výkladových nejasností, jaký daňový režim použít*“. Legislatře s cílem zabránit výkladovým nejasnostem a nežádoucím dopadům na výběr daní, přistoupil toliko k pojmové obměně soukromoprávní terminologie v daňových zákonech. Výslovně přitom konstatoval, že „*nahrazení starých pojmů novými automaticky neznamená změnu jejich obsahu, resp. nutnost přehodnocení výkladu daných pojmů*“ (viz důvodová zpráva).
42. V rámci zmiňované novely tak bylo formulačně změněno i pro souzenou věc rozhodné ustanovení § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH. V původním znění se podle tohoto ustanovení rozumělo službou také „*poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově*

využitelné hodnoty“. Nové znění „*přenechání zboží k užití jinému*“ přitom nemá za cíl nic více než zabezpečit soulad s terminologií soukromého práva. To ostatně konstatoval sám zákonodárce v důvodové zprávě: „*Do písmena b) je promítnut obecný pojem přenechání věci k užití jinému, který využívá nový občanský zákoník (viz § 2189 a násl. NOZ).*“ Cílem zákonodárce tudíž nebylo změnit věcný obsah ustanovení § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH, nýbrž pouze jej terminologicky sladit se soukromoprávní úpravou.

43. Přestože zákonodárce v konečném důsledku užil užšího pojmu „zboží“, nelze na uvedenou změnu nazírat jako na změnu obsahově věcnou. Úmyslem zákonodárce nebylo nahradit původní znění ustanovením o jiném obsahu a část dosud zdanitelných plnění tak z působnosti ZDPH vyjmout.
44. Soud připomíná, že k výkladu právních předpisů a jejich institutů nelze přistupovat pouze z hlediska prostého textu zákona, ale především podle jejich smyslu. Jazykový výklad může podle ustálené judikatury Ústavního soudu, s níž se v řadě svých rozhodnutí výslovně ztotožnil i Nejvyšší správní soud, představovat pouze prvotní přiblížení se k obsahu právní normy, jejímž nositelem je interpretovaný právní předpis; k ověření správnosti či nesprávnosti výkladu, popřípadě k jeho doplnění či upřesnění, potom slouží ostatní interpretační přístupy. Podle teleologického výkladu je rozhodující smysl a účel zákona. Systematický výklad využívá systémové povahy právního řádu. Ze systémové povahy právního řádu vyplývá, že jeho jednotlivé součásti (subsystémy i prvky) vstupují do určitých funkčních vazeb. Z toho vyplývá přirozený požadavek, aby interpret určitého ustanovení právního předpisu neomezoval svůj rozhled toliko na jedno či několik ustanovení, ale aby jej chápal jako část celku (systému), která s ohledem na principy jednotnosti a bezrozpornosti právního řádu vytváří s jeho ostatními částmi logický, resp. logicky souladný významový celek. Takováto pravidla interpretace právních předpisů je nutné respektovat i při výkladu novelizovaného ustanovení § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH. Nelze jej vykládat izolovaně, nýbrž v kontextu celé úpravy nepřímého zdanění daní z přidané hodnoty, zejména s přihlédnutím k zamýšlenému účelu uskutečněné změny.
45. DPH je koncipována jako všeobecná, univerzální daň, jejímu zdanění by měla podléhat vytvořená v zásadě jakákoli přidaná hodnota, a proto (až na výjimky stanovené zákonem) nemá být nic, co by unikalo zdanění touto daní (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014 č. j. 7 Afs 27/2013-21). Je nutné připomenout, že DPH je právně regulována a harmonizována na úrovni práva Evropské unie. Základní daňová ustanovení jsou obsažena v primárním právu, konkrétně ve Smlouvě o fungování Evropské unie, na úrovni sekundárního práva je pak harmonizace DPH realizována Směrnicí o DPH. Při interpretaci ZDPH je třeba vycházet ze závazného eurokonformního výkladu, ZDPH užívá pojmy, které rovněž užívá zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále též „*občanský zákoník*“). Pro stanovení obsahu pojmů, nejsou-li zákonem výslovně definovány, je však primární unijní právo, a to Směrnice o DPH a judikatura SDEU, a nikoli tuzemské soukromé právo, byť by se jednalo o (tzv. nový) občanský zákoník. Na uvedené upozornil i zákonodárce v důvodové zprávě, v níž konstatoval, že „*[s] ohledem na to, že oblast daní, a to zejména daní nepřímých, je do značné míry regulována právem Evropské Unie, je nadále nutné nové pojmy vykládat eurokonformně, aby nedošlo v důsledku změny terminologie k rozporu s unijním právem. Čistě terminologické změny, které si kladou za cíl zajistit vnitřní terminologickou jednotu a bezrozpornost tuzemského právního řádu bez toho, aby věcně posouvaly význam či obsah daného institutu, by z povahy věci neměly způsobovat rozpor s právem Evropské Unie. Při výkladu jednotlivých pojmů, které mají svůj význam v evropském*

právu, je tak vždy nutné obsah daného pojmu v soukromém právu korigovat výkladem tohoto pojmu z hlediska evropského práva tak, aby daný výklad byl eurokonformní“. Poskytnutím služby se podle čl. 24 Směrnice o DPH rozumí každé plnění, které není dodáním zboží. Z dikce tohoto ustanovení je zřejmé, že službou podle Směrnice o DPH se rozumí velmi široký okruh jednání ekonomických subjektů. Takto široký věcný rozsah zmíněné definice pak musí mít odraz i v ZDPH.

46. Na základě shora uvedeného dospěl soud k závěru, že i nadále, ve smyslu rozhodného znění § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH, lze pro účely ZDPH považovat přenechání technického zhodnocení nájemcem za úplatu pronajímateli za poskytnutí služby podle § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH. Provedenou změnu dotčeného zákonného ustanovení není možné vnímat jako změnu věcnou, v jejímž důsledku by došlo k vynětí určité části zdanitelných plnění z působnosti ZDPH. Změnou pojmosloví k 1. 1. 2014 se věcně nezměnilo nic. Namítanou nezákonnost napadeného rozhodnutí soud neshledal.
47. K otázce uplatnění režimu daňové povinnosti lze uvést, že plnění, která jsou předmětem daně, jsou zdanitelnými plněními, pokud nejsou osvobozena od daně. U zdanitelného plnění plátcí daně vzniká povinnost přiznat a odvést daň na výstupu. Základním pravidlem u plnění, u nichž se místo plnění nachází v České republice, je, že daň přiznává plátec, který dané plnění uskutečnil. Ze standardního režimu /podle § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH/ však existuje několik výjimek, kdy se povinnost přiznat daň přenáší z poskytovatele plnění na jeho příjemce, jak se domáhá žalobkyně. Režim přenesení daňové povinnosti upravují ustanovení § 92a - § 92i ZDPH. Stejně tak následující písmena prvního odstavce ustanovení § 108 představují speciální úpravu oproti písmenu a). Nejsou-li však splněny zákonné podmínky pro uplatnění těchto výjimek, potažmo speciální úpravy, je třeba u zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku vždy vycházet ze stanoveného obecného pravidla, a sice že povinnost přiznat daň je dána na straně poskytovatele plnění. Uvedenou systematiku povinnosti přiznat daň respektoval při svém rozhodování i žalovaný. Nelze se ztotožnit se žalobkyní, že by žalovaný vycházel z premisy, že pokud uskutečněné zdanitelné plnění je plněním ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH, uplatní se na něj bez dalšího § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH, kdy daň odvede poskytovatel plnění.
48. Žalovaný v daném případě neshledal splněnými podmínky pro uplatnění jiného režimu zdanění, respektive režimu přenesení daňové povinnosti. Podle § 92e ZDPH se režim přenesení daňové povinnosti užije v případě poskytnutí stavebních nebo montážních prací, které podle sdělení Českého statistického úřadu o zavedení Klasifikace produkce (CZ-CPA) uveřejněného ve Sbírce zákonů (dále též „sdělení Českého statistického úřadu“) odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43 platnému od 1. ledna 2008.
49. Žalobkyní poskytnuté plnění pronajímateli spočívající v přenechání technického zhodnocení nemovitosti nelze klasifikovat jako toliko poskytnutí stavební a montážní práce ve smyslu shora citovaného ustanovení. Pro právě posuzovanou věc je rozhodné (a mezi účastníky řízení je nesporné), že ve vztahu k předmětným nemovitostem, jejichž technické zhodnocení žalobkyně provedla, byla mezi žalobkyní a pronajímatelem uzavřena nájemní smlouva. Žalobkyně na základě této nájemní smlouvy poté, co byla oprávněna dotčené prostory revitalizovat, je komerčně využívala, podnájemala je třetím osobám. Podle nájemní smlouvy (čl. 8. 6. 2.) pronajímatel byl povinen uhradit žalobkyni vynaložené náklady na technické zhodnocení ve výši jeho daňové zůstatkové ceny.

50. V daném případě je třeba vzít ve zřetel, že mezi žalobkyní a pronajímatelem došlo k více obchodním vztahům. Ohledně provedení revitalizace (při absenci nájemního vztahu) poskytla žalobkyně pronajímateli stavební nebo montážní práce, za podmínek § 92e ZDPH se na tuto oblast aplikoval režim přenesení daňové povinnosti. Znamená to, že pronajímatel byl povinen odvést v této části daň. K tomuto režimu došlo v případě prací na prostorách, které nebyly předmětem nájmu (ani nebyly předmětem žádosti žalobkyně o závazné posouzení v rozhodnutí GFR). Další část prostor, a to je ta, která je meritem žaloby, byla před zahájením revitalizace pronajata a žalobkyně na těchto prostorách se souhlasem pronajímatele provedla (nechala provést) změny, které majetek pronajímatele technicky zhodnotily, a podstatné je, že tyto prostory se staly součástí předmětu nájmu žalobkyně, byly žalobkyní užívány pro vlastní ekonomickou činnost, z nich čerpala užitky (výnosy). Stavební a montážní práce na těchto prostorách, které žalobkyně pronajímala, a jimiž byl majetek pronajímatele fakticky zhodnocen, spotřebovala žalobkyně po dobu trvání svého nájemního vztahu. Během trvání tohoto nájemního vztahu nedošlo ke změně vlastnictví zhodnocených prostor, zůstaly po celou dobu v majetku pronajímatele, který byl majitelem jak původních prostor před revitalizací, tak i zhodnocených prostor. K žádné vlastnické změně nedošlo. Žalobkyně ukončením nájemní smlouvy a vrácením zhodnocených revitalizovaných prostor pronajímateli mu nedodala zboží ve smyslu § 13 ZDPH, nýbrž mu tím poskytla za úplatu službu ve smyslu § 2 ZDHP, ta je předmětem daně. Do doby skončení nájmu žalobkyně zhodnocený revitalizovaný a pronajatý majetek a přijatá plnění z něj, jejichž součástí byly stavební a montážní práce na prostorách, využívala pro svou ekonomickou činnost. Ukončením nájemního vztahu žalobkyně nevrátila pronajímateli jen stavební ani montážní práce, vrátila mu zhodnocený prostor, obohacený o revitalizaci jako majetkově vytvořenou hodnotu, nadstavbu, která se dostala zpět do dispozice pronajímatele. Poskytla tím pronajímateli službu, na níž se režim přenesení daňové povinnosti nevztahuje, jak popsalo rozhodnutí GFR.
51. Soud se proto ztotožňuje se žalovaným, který pod bodem 31 a násl. napadeného rozhodnutí uvedl, že účelem podle nájemní smlouvy čl. 6. 1. bylo poté, co žalobkyně provede revitalizaci prostor, bude tyto prostory komerčně využívat tak, že přenechá jejich část do podnájmu třetím osobám za úplatu. Z nájemní smlouvy nevyplývá, že by pronajímatel pro žalobkyni požadoval po skončení smlouvy vrácení stavebních a montážních prací, požadoval vrátit zhodnocený prostor. Je třeba zdůraznit, že technické zhodnocení prostor žalobkyně vytvořila, po dobu trvání nájmu užívala a účetně odepisovala. Po skončení nájmu žalobkyně také nárokovala vůči pronajímateli náklady vynaložené na technické zhodnocení ve výši daňové zůstatkové ceny, nepřefakturovala hodnotu pořízení stavebních prací (nákupní cenu stavebně zhodnocených prostor). Přenechání technického zhodnocení pronajímateli jako přenechání zboží k užití jinému je proto zdanitelným plněním podle § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH ve znění účinném ke dni 16. 10. 2016, resp. ke dni vydání napadeného rozhodnutí. Jinými slovy podle předchozí zaniklé terminologie ve znění ZDPH do 31. 12. 2013 se i v tomto případě jedná o poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty, jehož faktický obsah je stejný s terminologií ZDPH poté po uvedeném datu. Na takový daňový režim nelze použít přenesení daňové povinnosti podle § 92e ZDPH, a to ani v případě, že by si takovou změnu režimu strany domluvily (viz bod 8. 2. 8. nájemní smlouvy str. 18 a 19). Ust. § 92e ZDPH v rozhodném znění nedává možnost dispozice s režimem plnění daňových povinností u jednotlivých daňových subjektů. Tam, kde jsou splněny podmínky pro použití režimu přenesení daňové povinnosti, se tento režim použít musí, a naopak jej

nelze použít v případech, kdy zákon jeho použití nepředpokládá (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2020 č. j. 9 Afs 49/2020-71).

52. Pokud žalobkyně po seznámení s rozhodnutím GFŘ vystavila opravné daňové doklady, kterými zdanitelná plnění sama vyňala z režimu přenesené daňové povinnosti a pronajímatel si na základě jednoho z nich, a to opravného daňového dokladu č. ODD3217 uplatnil odpočet daně, nedošlo tím k naplnění podmínky, podle níž je daň odvedena příjemcem plnění podle § 92e odst. 2 ZDPH (*plátce, který uskuteční v souvislosti s poskytnutím stavebních nebo montážních prací podle odstavce 1 zdanitelné plnění související s těmito pracemi, použije k tomuto zdanitelnému plnění režim přenesení daňové povinnosti a plátce, pro kterého byly tyto práce poskytnuty, doplní v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty výši daně, pak toto zdanitelné plnění režimu přenesení daňové povinnosti podléhá*). Co se týká druhého dokladu, k němu z napadeného rozhodnutí vyplývá, že pronajímatel daňový doklad č. 22017 ani opravný daňový doklad č. ODD 42017 neakceptoval, hodnota plnění těmito doklady fakturovaná je předmětem civilního soudního sporu žalobkyně s pronajímatelem. Tato skutečnost – vystavení opravných daňových dokladů – nebyla známa v době vydání rozhodnutí GFŘ, byla jeho důsledkem.
53. K otázce povahy plnění je třeba uvést, že soud se neztotožňuje se žalobkyní, že se ve věci jednalo smíšené plnění. Lze se ztotožnit se žalovaným, jak uvedl pod bodem 36 a násl. napadeného rozhodnutí, že v dané věci nejprve muselo dojít ke stavebním a montážním pracím, aby mohlo dojít k technickému zhodnocení prostor, a poté, co žalobkyně prostory technicky zhodnotila, mohla jejich technické zhodnocení užívat a spotřebovávat, resp. účetně odepisovat. V daném případě tak Jedna služba následovala druhou, byly od sebe odvislé. Žalobkyně po ukončení nájemní smlouvy pronajímateli ocenila částkou daňové zůstatkové ceny technického zhodnocení „práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty“, nepřefakturovala cenu pořízených stavebních prací zpět pronajímateli. K přenosu daňové povinnosti tudíž nemohlo dojít, protože služba převodu jiné majetkové hodnoty nespadá do oddílu 41 až 43 klasifikace CZ-CPA, na níž by byl jinak aplikován režim přenesení daňové povinnosti. Není rozhodné, že se jednalo o budovu nádraží. Nedošlo totiž k přeúčtování pouze samotných stavebních a montážních prací. Podle rozsudku SDEU ze dne 19. 7. 2012 *Deutsche Bank* C-44/11 v případě existence jediného plnění z hlediska DPH, které je tvořeno několika rovnocennými dílčími plněními, které mají odlišný daňový režim, nelze toto jediné plnění jako celek podřadit daňovému režimu, který představuje výjimku z pravidla (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2019 č. j. 1 Afs 25/2018-58). V daném případě nelze aplikovat § 92e ZDPH ve prospěch žalobkyně.
54. Žalobkyní namítaný rozsudek SDEU není k projednávané věci přílehlavým. V tamním řízení se SDEU sice zabýval režimem přenesení daňové povinnosti, avšak posuzoval smíšené plnění, zda pojem „práce související s výstavbou“ zahrnuje jak poskytnutí služby, tak dodání zboží, nikoliv zda lze přenechání technického zhodnocení za úplatu vymezit jako službu poskytnutí stavebních prací, na které se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti. Na věc žalobkyně nedopadá, protože žalobkyně neposkytla pronajímateli službu v podobě stavebních a montážních prací, nýbrž převedla technické zhodnocení na pronajímatele. Obdobně lze uvést k již zmiňovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2010 č. j. 1 Afs 70/2010-57. 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 rozprostření 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 „přenechání ‚zboží‘ k užití jinému“, resp. o „poskytnutí práva využití jiné majetkové využitelné hodnoty“ ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH aktuální právní úpravy obsahově shodné jako za původní právní úpravy. Obsah Směrnice o DPH není s tímto výkladem v rozporu, ani s právní jistotou podle Listiny základních práv a svobod.

55. Žalobkyně dále uplatnila obecně námitku legitimního očekávání. V projednávané věci chybí základní předpoklady pro vznik takového očekávání, a sice činnost orgánu veřejné správy, vykazující atributy správní praxe zakládající legitimní očekávání, tj. ustálenost, jednotnost a dlouhodobost výkladu a použití konkrétních právních předpisů (viz rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009 č. j. 6 Ads 88/2006-132). Vzhledem k tomu, že žalobkyně ničím nedoložila vytvoření správní praxe, z níž by předpokládala své legitimní očekávání, nemohlo dojít ani k jejímu porušení. Pro úplnost lze odkázat na odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2017 č. j. 1 Afs 198/2016-62, v němž se Nejvyšší správní soud podrobně vyjádřil k otázce legitimního očekávání daňových subjektů v procesu stanovování daní. V odůvodnění zmiňovaného rozsudku konstatoval (a zdůvodnil), proč je v důsledku specifické povahy daňového řízení (jeho nalézací fázi) právní jistota daňových subjektů výrazně oslabena.
56. Soud neshledal důvod, aby položil předběžnou otázku SDEU ohledně meritů věci, neboť judikatura Nejvyššího správního soudu není s rozhodnutími SDEU (jak je shora uvedena) rozporná.
57. Pro úplnost soud doplňuje, že žalobkyně neuplatnila vůči rozhodnutí GFŘ žádnou konkrétní námitku, soud jej proto přezkoumal optikou § 75 odst. 2 s. ř. s. a ztotožnil se s napadeným rozhodnutím. Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
58. *Obiter dictum* soud uvádí, že dvě faktury č. 0012017 a č. 0022017 vystavené daňovým subjektem dne „6. 1. 2016“ s datem uskutečnění zdanitelného plnění v obou případech dnem 17. 10. 2016, mají zjevně vadně uvedeno datum vydání, jejich číselný sled pořadí neodpovídá vystavení v lednu 2016, kdy současně mohly být vystavené až k datu uskutečnění zdanitelného plnění dne 16. 10. 2016, což bylo datum ukončení platnosti nájemní smlouvy, výše daňové zůstatkové ceny technického zhodnocení dříve známa ani nemohla být, což strany nerozporovaly. Účetně proto byly vystaveny vadně.
59. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého 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. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 16. listopadu 2021

JUDr. Ludmila Sandnerová, v. r.
předsedkyně senátu