



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudkyň Mgr. Lenky Oulíkové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Grandi Stazioni Česká republika, s. r. o.**, se sídlem Žitná 1578/52, Praha 2, zastoupená JUDr. Zbyškem Kordačem, LL.M., advokátem se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2018, č. j. 46554/18/5300-22441-701848, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 11. 2021, č. j. 3 Af 48/2018-92,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) se domáhá zrušení rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 11. 2021, č. j. 3 Af 48/2018-92 (dále jen „napadený rozsudek“), jímž byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2018, č. j. 46554/18/5300-22441-701848 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 8. 2017, č. j. 6499404/17/2002-52521-109829 (dále jen „platební výměr“), jímž byla stěžovatelce vyměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období říjen 2016 ve výši 134 701 492 Kč.

[2] Daňové orgány dospěly k závěru, že na plnění spočívající v přenechání technického zhodnocení stěžovatelkou jako nájemcem za náhradu pronajímateli při ukončení nájmu se neuplatní režim přenesení daňové povinnosti dle § 92e zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném ke dni 16. 10. 2016 (dále jen „zákon o DPH“).

[3] Právní předchůdkyně stěžovatelky, GRANDI STAZIONI S.p.A., uzavřela jako nájemce dne 17. 12. 2003 nájemní smlouvu se společností České dráhy a.s. jako pronajímatelem, jímž se následně stala Správa železniční dopravní cesty (dále jen „SŽDC“). Předmětem nájmu byly vymezené části budov Hlavního nádraží v Praze. Předmětem smlouvy byl závazek pronajímatele umožnit nájemci užívání předmětu nájmu pro jeho podnikatelský záměr a povolit mu provést revitalizaci a tomu odpovídající závazek nájemce provést revitalizaci ve sjednané lhůtě způsobem ujednaným v dokumentaci stavby, dočasně využívat předmět nájmu pro svůj podnikatelský záměr a hradit nájemné způsobem dohodnutým ve smlouvě.

[4] Revitalizací se dle smlouvy rozuměla rekonstrukce, modernizace, přestavby a opravy předmětu nájmu stavebními, případně montážními pracemi včetně dodávek materiálů a technologických dodávek a prací nutných pro přemístění zařízení a inženýrských sítí v rozsahu stanoveném zadávacími podmínkami veřejné obchodní soutěže a nabídkou nájemce podanou v rámci soutěže, upřesněném v pronajímatelem schválené dokumentaci stavby zajištěné nájemcem.

[5] Stěžovatelka na základě nájemní smlouvy zajistila na vlastní náklady revitalizaci prostor, které poté užívala a v rámci podnikání podnájemala třetím osobám. Změny provedené při revitalizaci evidovala jako technické zhodnocení pronajatých prostor, které podle čl. 8. 6. 1 nájemní smlouvy odepisovala se souhlasem pronajímatele. Smluvní strany si v čl. 8. 6. 2 nájemní smlouvy sjednaly vypořádání vynaložených nákladů na technické zhodnocení tak, že pronajímatel uhradí po skončení účinnosti smlouvy nájemci vynaložené náklady na technické zhodnocení ve výši daňové zůstatkové ceny technického zhodnocení, které se souhlasem pronajímatele odpisoval. Sjednaly, že výdaje nájemce na technické zhodnocení jsou ke dni ukončení doby nájmu nepeněžním plněním nad rámec sjednaného nájemného. Po uplynutí doby nájmu dle čl. 5 smlouvy se sjednává ocenění nepeněžního plnění daňovou zůstatkovou cenou technického zhodnocení ve výši 0 Kč. V čl. 5.1 smlouvy byla doba nájmu sjednána na 10 let od nabytí právní moci stavebního povolení na 1. fázi (část revitalizace) s tím, že budou-li vydána kolaudační rozhodnutí na všechny fáze, od časově posledního kolaudačního rozhodnutí se mění doba nájmu tak, že skončí uplynutím 30 let od časově posledního nabytí právní moci kolaudačního rozhodnutí. Vypořádání nákladů na technické zhodnocení bylo sjednáno s odkazem na § 667 odst. 1 větu první a druhou zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (dále též „starý občanský zákoník“), a § 23 odst. 6 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v tehdy účinném znění. Ke dni ukončení nájmu 16. 10. 2016 byla daňová zůstatková cena technického zhodnocení vyčíslena ve výši 663 361 602,53 Kč.

[6] Stěžovatelka při ukončení nájemní smlouvy vystavila dva daňové doklady, jimiž s odkazem na nájemní smlouvu vyúčtovala pronajímateli jednak uhrazenou, jednak neuhrázenou část nákladů za technické zhodnocení ve výši daňové zůstatkové ceny technického zhodnocení ke dni 16. 10. 2016 (uhrazená část 486 968 679 Kč, neuhrázená část

pokračování

207 310 348,53 Kč). Na fakturách uvedla datum uskutečnění zdanitelného plnění 17. 10. 2016 a uplatnila režim přenesení daňové povinnosti podle § 92e zákona o DPH (uvedla, že „*daň odvede pronajímatel – v souladu s § 92e zákona o DPH*“). V přiznání k DPH za zdaňovací období říjen 2016 na řádce 25 /režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) - dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb/ uvedla částku 697 787 426 Kč.

[7] Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) na základě návrhu stěžovatelky vydalo dne 22. 2. 2017 rozhodnutí o závazném posouzení pro použití režimu přenesení daňové povinnosti, v němž dovodilo, 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. Stěžovatelka poté k daňovým dokladům vystavila opravné daňové doklady s připočítanou DPH.

[8] Předmětem sporu mezi účastníky je otázka, zda lze plnění stěžovatelky spočívající v přenechání technického zhodnocení stěžovatelkou jako nájemcem za náhradu pronajímateli při ukončení nájmu považovat za poskytnutí služby ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH a zda se na situaci stěžovatelky uplatní režim přenesení daňové povinnosti dle § 92e zákona o DPH.

[9] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) se v napadeném rozsudku ztotožnil se závěry správce daně a žalovaného, že plnění poskytnuté stěžovatelkou je poskytnutím služby ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH a že se na ně neuplatní režim přenesení daňové povinnosti dle § 92e zákona o DPH.

[10] Dle městského soudu lze na posuzovaný případ vztáhnout závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 22. 9. 2010, č. j. 1 Afs 70/2010-57, č. 2212/2011 Sb. NSS (dále jen „rozsudek č. j. 1 Afs 70/2010-57“), podle nichž přenechání technického zhodnocení pronajímateli za náhradu odpovídá poskytnutí služby podle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2013.

[11] S odkazem na důvodovou zprávu městský soud shledal, že novelou provedenou zákonem č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů (dále jen „zákonné opatření č. 344/2013 Sb.“), došlo v souvislosti s rekodifikací soukromého práva pouze k formulační úpravě § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, obsahová náplň se nezměnila. V původním znění se službou rozumělo také „*poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkové využitelné hodnoty*“. Nové znění „*přenechání zboží k užití jinému*“ nemělo za cíl změnit věcný obsah, ale pouze zabezpečit soulad s terminologií soukromého práva. K tomu citoval důvodovou zprávu, v níž se uvádí, že „*do písmena b) je promítnut obecný pojem přenechání věci k užití jinému, který využívá nový občanský zákoník (viz § 2189 a násl. NOZ)*“. Byť zákonodárce v konečném důsledku užil užšího pojmu „zboží“, nešlo o změnu obsahově věcnou. Nelze vycházet jen z jazykového znění. Úmyslem zákonodárce nebylo nahradit původní znění ustanovením o jiném obsahu a část dosud zdanitelných plnění z působnosti zákona o DPH vyjmout. Poukázal na to, že DPH je koncipována jako všeobecná, univerzální daň a že nové pojmy je třeba vykládat eurokonformně v souladu s čl. 24

směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“).

[12] K režimu daňové povinnosti městský soud konstatoval, že základním pravidlem je, že daň přiznává plátce, který dané plnění uskutečnil. Neztotožnil se se stěžovatelkou, že by žalovaný vycházel z premisy, že pokud uskutečněné zdanitelné plnění je plněním ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, uplatní se bez dalšího § 108 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Žalovaný však neshledal splněními podmínky pro uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92e zákona o DPH. S tím se městský soud ztotožnil.

[13] Dle městského soudu nelze plnění spočívající v přenechání technického zhodnocení nemovitosti pronajímateli klasifikovat jako toliko poskytnutí stavební a montážní práce ve smyslu § 92e zákona o DPH. Považoval za rozhodné, že ve vztahu k nemovitostem, jejichž technické zhodnocení stěžovatelka se souhlasem pronajímatele provedla, byla uzavřena nájemní smlouva. Stěžovatelka na jejím základě vytvořila technické zhodnocení prostor a revitalizované prostory využívala pro vlastní ekonomickou činnost, podnájemala třetím osobám a účetně odepisovala. Stavební a montážní práce na těchto prostorách, jimiž byl majetek pronajímatele fakticky zhodnocen, stěžovatelka spotřebovala po dobu trvání nájemního vztahu. Pronajímatel podle nájemní smlouvy požadoval vrátit zhodnocený prostor a byl povinen uhradit žalobkyni vynaložené náklady na technické zhodnocení ve výši jeho daňové zůstatkové ceny. Stěžovatelka vytvořila technické zhodnocení prostor, po dobu trvání nájmu je užívala a účetně odepisovala.

[14] Po skončení nájmu stěžovatelka nárokovala náklady vynaložené na technické zhodnocení ve výši daňové zůstatkové ceny, nepřefakturovala hodnotu pořízení stavebních prací. Ukončením nájemního vztahu vrátila pronajímateli zhodnocený prostor obohacený o revitalizaci jako majetkově vytvořenou hodnotu. Vrácením zhodnocených revitalizovaných prostor pronajímateli při ukončení nájemní smlouvy poskytla pronajímateli za úplatu službu ve smyslu § 2 zákona o DPH, na niž se nevztahuje režim přenesení daňové povinnosti podle § 92e zákona o DPH.

[15] Městský soud se neztotožnil s žalobkyní, že se jednalo o smíšené plnění. Nejprve muselo dojít ke stavebním a montážním pracím, aby mohlo dojít k technickému zhodnocení prostor, a poté, co stěžovatelka prostory technicky zhodnotila, mohla jejich technické zhodnocení užívat a spotřebovávat, resp. účetně odepisovat. Jedna služba následovala druhou. Stěžovatelka po ukončení nájemní smlouvy pronajímateli ocenila částkou daňové zůstatkové ceny technického zhodnocení „práva využití jiné majetkově využitelné hodnoty“. K přenosu daňové povinnosti nemohlo dojít, protože služba převodu jiné majetkové hodnoty nespadá do oddílu 41 až 43 klasifikace CZ-CPA. Není rozhodné, že se jednalo o budovu nádraží. Nedošlo totiž k přeúčtování samotných stavebních a montážních prací. Poukázal na to, že podle rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) ze dne 19. 7. 2012 ve věci *Deutsche Bank C-44/11* v případě existence jediného plnění z hlediska DPH, které je tvořeno několika rovnocennými dílčími plněními, která mají odlišný daňový režim, nelze toto jediné plnění jako celek podřídít daňovému režimu, který představuje výjimku z pravidla.

pokračování

[16] Rozsudek Soudního dvora ze dne 13. 12. 2012 ve věci *BLV Wohn- und Gewerbebau C-395/11*, na který poukázala stěžovatelka, nepovažoval městský soud za příléhavý, neboť se nezabýval tím, zda lze přenechání technického zhodnocení za úplatu vymezit jako službu poskytnutí stavebních prací, na kterou se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti. Na posuzovaný případ nedopadá, neboť stěžovatelka neposkytla službu v podobě stavebních a montážních prací, ale převedla technické zhodnocení na pronajímatele. Poukázal na to, že v rozsudku č. j. 1 Afs 70/2010-57 dospěl NSS k závěru, že *„vzhledem k elasticitě vlastnického práva a jeho rozproštění se po ukončení nájemního vztahu všude tam, kde dříve bylo právo nájemní, nemůže při ukončení nájmu a přenechání zhodnoceného majetku pronajímateli jednat o ‚činnost nájemce‘. 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 dostal teprve v okamžiku, kdy byl nájemní vztah ukončen. Jednalo se proto o „přenechání zboží k užití jinému“ ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, resp. o „poskytnutí práva využití jiné majetkové využitelné hodnoty“ dle předchozí právní úpravy, která byla obsahově shodná.*

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

II. 1. Kasační stížnost

[17] Proti napadenému rozsudku podala stěžovatelka včasnou kasační stížnost.

[18] Namítá, že městský soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se aplikace § 92e zákona o DPH.

[19] Dále uvádí, že napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť žalovaný buď nesprávně posoudil plnění jako službu dle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH v rozporu s jeho zněním i správnou interpretací, nebo nesprávně aplikoval § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2013.

[20] Namítá nesprávný výklad § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. „Přenechání zboží k užití jinému“ a „poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkové využitelné hodnoty“ jsou obsahově odlišné pojmy s ohledem na definici zboží v § 4 odst. 2 zákona o DPH. Tuto definici změny provedené při revitalizaci nesplňují.

[21] Poukazuje na to, že rozsudky, které přenechání technického zhodnocení z pohledu DPH kvalifikovaly jako „přenechání jiné majetkově využitelné hodnoty“, vycházely ze zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2013. S ohledem na jiné znění a legální definici pojmu „zboží“ nelze jejich závěry použít. Legální definice pojmu „zboží“ pro účely zákona o DPH odpovídá tomu, jak je pojem definován i předpisy Evropské unie.

[22] Dále stěžovatelka namítá, že i kdyby měl eurokonformní výklad § 14 zákona o DPH vést k jinému závěru, eurokonformní výklad může „posunout“ význam normy vnitrostátního daňového práva oproti jejímu významu zjištěnému jazykovým nebo jiným výkladem pouze ve prospěch plátce daně. Možnost působení v neprospěch daňového subjektu je vyloučena požadavkem právní jistoty a předvídatelnosti právní regulace. K tomu

odkazuje na rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155. č. 1778/2009 Sb. NSS (dále jen „rozsudek č. j. 7 Afs 54/2006-155“).

[23] Pokud by zákonodárce měl v úmyslu změny provedené při revitalizaci na budově, které jsou pro účely daně z příjmů technickým zhodnocením cizího majetku, považovat za zboží, musel by tak učinit prostřednictvím rozšíření položek definice pojmu „zboží“ v § 4 odst. 2 zákona o DPH, případně postupovat obdobně jako v § 78 odst. 5 zákona o DPH, kde stanovil, že pro účely úpravy odpočtu daně se technické zhodnocení považuje za samostatný majetek. To se však nestalo.

[24] Stěžovatelka nesouhlasí s městským soudem, že nové znění § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH mělo za cíl pouze zabezpečit soulad s terminologií soukromého práva a že na změnu nelze nazírat jako na změnu obsahově věcnou. Namítá, že občanský zákoník nikde neužívá výraz „přenechání zboží k užití jinému“. Pokud by zákonodárce pouze přizpůsobil znění daňového předpisu terminologii soukromého práva, avšak při zachování stejného pojmového obsahu, musel by tak učinit odlišným způsobem.

[25] Výklad § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH považuje stěžovatelka s ohledem na legální definici pojmu „zboží“ za jednoznačný a vylučující aplikaci tohoto ustanovení na nyní řešený případ. I kdyby tento výklad byl jedním z vícera možných, bylo by třeba v souladu se závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do základního práva či svobody. I kdyby snad výklad teleologický vedl k jinému závěru než výklad gramatický a systematický, což dle stěžovatelky nenastává, z judikatury NSS vyplývá, že plátce DPH je oprávněn nahlížet na výklad ustanovení zákona o DPH v souladu s prostým smyslem jeho slov.

[26] V důsledku legislativní změny vznikla množina plnění, která § 14 zákona o DPH již nepokrývá, včetně přenechání technického zhodnocení na cizím majetku. Podle stěžovatelky je vyloučeno, že by racionální zákonodárce zvolil zásadně jiné znění zákona, aniž by měl v úmyslu změnit i obsah normy, jestliže pro zachování stejného obsahu mohl ponechat původní znění nebo je mohl změnit jiným způsobem.

[27] Výkladový problém ohledně § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH nevzniká, pokud by bylo uskutečněné plnění klasifikováno jako poskytnutí stavebně montážních prací. V takovém případě je bezpochyby podřaditelné pod § 14 zákona o DPH jako poskytnutí služby, podléhá DPH a zároveň režimu přenesení daňové povinnosti.

[28] Stěžovatelka namítá, že napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť žalovaný aplikoval zákon o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2013. Poznámka městského soudu v bodě 38 napadeného rozsudku, že žalovaný na dříve platné znění odkázal „pro upřesnění“ a „podpůrně“, není správná, neboť použití nesprávného právního předpisu je jedním z nejpodstatnějších důvodů nezákonnosti rozhodnutí správního orgánu.

[29] Stěžovatelka vytýká městskému soudu, že v bodech 51 a 53 napadeného rozsudku odmítá, že by se mohlo jednat o poskytnutí stavebně montážních prací, bez bližšího odůvodnění. Pokud uvádí, že se jedná o poskytnutí jiné majetkově využitelné hodnoty, nebylo by takové plnění vůbec předmětem DPH. Pokud žalovaný a městský soud tvrdí, že

pokračování

plnění bylo „jinou majetkově využitelnou hodnotou,“ nezákonně použili neaplikovatelný právní předpis.

[30] Stěžovatelka namítá, že napadené rozhodnutí a rozsudek jsou nezákonné, i pokud by NSS aproboval závěr, že přenechání změn provedených při revitalizaci pronajímateli je třeba považovat za plnění dle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH.

[31] Žalovaný a městský soud nesprávně vychází z toho, že takové plnění automaticky podléhá běžnému způsobu zdanění dle § 108 odst. 1 zákona o DPH. Samotný závěr, že přenechání změn provedených při revitalizaci je zdanitelným plněním v podobě přenechání zboží k užití jinému dle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, však nevysvětluje, proč se nejedná o plnění dle § 92e zákona o DPH. Podřazením pod určitou položku uvedenou v § 14 odst. 1 zákona o DPH dochází pouze k vymezení plnění jako poskytnutí služby. Dále je třeba zkoumat, zda plnění splňuje charakteristiky „stavebních nebo montážních prací“. Městský soud přesvědčivě nevysvětlil, proč nebyly splněny podmínky pro aplikaci § 92e zákona o DPH, a nezabýval se otázkou, zda lze plnění považovat za stavební a montážní práce pro účely DPH.

[32] Podle názoru stěžovatelky může pojem „stavební práce“ zahrnovat veškeré služby vymezené v § 14 odst. 1 zákona o DPH. Zákonodárce pojem „stavební a montážní práce“ nedefinoval. Při absenci definice nelze dovodit, že měl v úmyslu pojem omezit pouze na „činnosti“ dle § 14 odst. 1 věty první zákona o DPH. K tomu stěžovatelka poukazuje na výklad pojmu „práce související s výstavbou“ v rozsudku ve věci *BLV Wohn- und Gewerbebau*. Pokud definice pojmu „práce související s výstavbou“ neexistuje, musí být význam a dosah těchto pojmů určen s ohledem na obecný kontext, v němž jsou použity, a v souladu s jeho obvyklým smyslem v běžném jazyce. Dle stěžovatelky nic nebrání posoudit přenechání technického zhodnocení při ukončení nájmu v souladu s bodem 34 rozsudku č. j. 1 Afs 70/2010-57 jako „*obstarání či dodání předmětných stavebních prací nájemcem pronajímateli (byť práce se fyzicky provedly dříve a k jejich předání do dispozice pronajímatele dojde později)*“. Nesouhlasí s městským soudem, že služba „přenechání jiné majetkové hodnoty“ nespadá do oddílu 41 až 43 CZ-CPA. Uvádí, že zajistila přímo nebo prostřednictvím subdodavatelů revitalizaci, tedy rekonstrukci, modernizaci, přestavby a opravy předmětu nájmu – vymezených částí budov Hlavního nádraží v Praze. Přestavby a rekonstrukce železničních nádraží jsou zařazeny pod číselný kód CZ-CPA 41.00.4 - Výstavba nebytových budov (nové stavby, přístavby, přestavby a renovace). Plnění je proto třeba kvalifikovat jako stavební a montážní práce ve smyslu § 92e zákona o DPH. Uvádí také, že režim přenesení daňové povinnosti by vzhledem ke svému smyslu měl být vykládán rozšiřujícím způsobem.

[33] Pokud městský soud poukázal na to, že stěžovatelka po seznámení s rozhodnutím GFŘ vystavila opravné daňové doklady, kterými zdanitelná plnění sama vyňala z režimu přenesené daňové povinnosti, vystavení opravného dokladu, které učinila toliko z opatrnosti, nevylučuje nezákonnost napadeného rozhodnutí.

[34] Pro případ, že by se NSS neztotožnil s její argumentací, stěžovatelka navrhuje, aby předložil Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, zda, pokud je možné přenechání zhodnoceného majetku nájemcem zpět pronajímateli považovat za službu

v souladu s článkem 24 odst. 1, respektive článkem 25 směrnice o DPH, lze takovou službu považovat za stavební a montážní práce za předpokladu, že národní legislativa pojem „stavební a montážní práce“ nevymezuje.

II. 2. Vyjádření žalovaného

[35] Žalovaný s kasační stížností nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí.

[36] Uvádí, že podle § 14 odst. 1 zákona o DPH 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 z služby nepovažují. Demonstrativní výčet se s účinností od 1. 1. 2014 formulačně změnil v souvislosti s rekodifikací soukromého práva, k věcné změně ve vymezení služeb však nedošlo.

[37] Žalovaný odmítá, že by aplikoval neúčinný právní předpis. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že užil § 14 zákona o DPH ve znění účinném ke dni 16. 10. 2016 a na předchozí znění odkázal pouze podpůrně. Žalovaný se ztotožňuje s výkladem § 14 zákona o DPH, který popsali městský soud.

[38] Setrvává na svém stanovisku, že přenechání technického zhodnocení majetku nájemcem ve prospěch pronajímatele je zdanitelným plněním dle § 14 odst. 1 písm. b) zákona DPH v podobě přenechání zboží k užití jinému.

[39] V § 108 odst. 1 zákona o DPH je v případě služeb upravena povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu za uskutečněné zdanitelné plnění, která je standardně na straně poskytovatele plnění.

[40] Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 22. 9. 2010, č. j. 1 Afs 70/2010-57, a ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 28/2013-23, opakovaně klasifikoval plnění poskytnuté nájemcem pronajímateli jako službu poskytnutí práva využití jiné majetkově využitelné hodnoty a nikoli jako službu dodání stavebních nebo montážních prací. K poskytnutí práva využití jiné majetkově využitelné hodnoty by nemohlo dojít bez provedení stavebních a montážních prací, avšak tyto práce pronajímateli poskytnuty nebyly.

[41] Stěžovatelka spojuje službu stavebních prací, které přijala, se službou v podobě poskytnutí práv využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty (poskytnutých žalobkyní) do jedné služby (smíšeného plnění), přičemž charakter této služby (hlavní plnění) má dle jejího názoru povahu stavebních prací, na které je nutné uplatnit režim přenesení daňové povinnosti. Podle žalovaného se však jedná o služby, z nichž jedna je následována druhou. 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 stěžovatelka uskutečnila jinou službu v podobě poskytnutí práv využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty ve vyšší daňové zůstatkové ceny technického zhodnocení, nikoliv v podobě přefakturace pořízených stavebních prací. Služba převodu jiné majetkově využitelné hodnoty nespadá do oddílu 41 až 43 klasifikace CZ-CPA, na kterou by měl být

pokračování

aplikován režim přenesení daňové povinnosti. Pokud by žalovaný přistoupil na právní konstrukci stěžovatelky, *ad absurdum* by již nikdy nemohl posoudit převod staveb, bytů a nebytových prostor mezi dvěma plátcí jako dodání nemovité věci, neboť by se vždy jednalo jen o přeúčtování stavebních a montážních prací.

[42] Dále žalovaný odkazuje na rozhodnutí GFŘ. Uvádí, že předmět nájmu byl před provedením změn i po něm ve vlastnictví pronajímatele. Při ukončení nájemního vztahu tedy nedošlo z titulu zhodnocení pronajatého majetku k dodání zboží podle § 13 zákona o DPH. Podle § 14 odst. 1 zákona o DPH jsou všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží, poskytnutím služby. Stěžovatelka poskytla pronajímateli za úplaty službu, která je předmětem daně podle § 2 zákona o DPH. Nelze pominout, že zhodnocený pronajatý majetek, a tím i přijatá plnění, jejichž předmětem nebo výsledkem jsou stavební a montážní práce provedené na předmětu nájmu, používala stěžovatelka v první řadě sama pro svou ekonomickou činnost. Vlastníkovi předmětu nájmu 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. Právě z tohoto důvodu nelze plnění poskytnuté žalobkyní vlastníkovi klasifikovat jako poskytnutí stavebních nebo montážních prací, ale jako poskytnutí majetkově využitelné hodnoty, tedy službu, u které se režim přenesení daňové povinnosti neuplatňuje.

[43] Žalovaný nesouhlasí s názorem stěžovatelky, že rozsudek ve věci *Wohn und Gewerbebau* potvrzuje kvalifikaci jí uskutečněného plnění jako stavební práce ve smyslu zákona o DPH. Soudní dvůr v tomto rozsudku posuzoval, zda pojem „práce související s výstavbou“ zahrnuje kromě plnění považovaných za poskytování služeb i plnění představující dodání zboží. Dle žalovaného jeho závěry dopadají pouze na „práce související s výstavbou“, které přijímala stěžovatelka při revitalizaci pronajatých objektů. Stěžovatelka poté neposkytla SŽDC službu v podobě stavebních a montážních prací. Rozsudek Soudního dvora na posouzení plnění v podobě převodu technického zhodnocení žalobkyní na SŽDC nedopadá.

[44] Žalovaný tedy setrvává na závěru, že přenechání technického zhodnocení majetku žalobkyní ve prospěch pronajímatele je zdanitelným plněním dle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH v podobě přenechání zboží k užití jinému, na které nelze použít daňový režim přenesení daňové povinnosti u poskytnutých stavebních nebo montážních prací dle § 92e zákona o DPH.

II. 3. Replika stěžovatelky

[45] Stěžovatelka v replice uvádí, že se žalovaný nevypořádal s jejími argumenty ohledně definice zboží, která je pro užití § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH stěžejní.

[46] Postup žalovaného považuje za nelogický, jestliže na jednu stranu považuje přenechání technického zhodnocení pronajímateli za přenechání zboží, na druhou stranu dovozuje, že se nejedná o dodání zboží. Svůj názor přitom odůvodňuje v zásadě pouze předchozím zněním § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, jehož dikce je však zcela odlišná.

[47] Aplikaci ustanovení o „přenechání zboží k užití jinému“ na přenechání technického zhodnocení pronajímateli nájemcem považuje za nepřijatelnou již proto, že dikce zákona sice

evokuje absenci změny vlastnictví, avšak v opačném smyslu než v posuzované situaci. Nelze je aplikovat na „přenechání“ (kontinuálnímu) vlastníkovu věci, tedy pronajímateli, neboť tomu neodpovídá určení „k užití jinému“. Ustanovení se použije jen tehdy, pokud vlastník omezí své vlastnické právo tím, že užívací právo dočasně přeneše na jiného.

[48] Argumentaci žalovaného o zachování obsahu a významu neplatného ustanovení považuje stěžovatelka za zcestnou, neboť při jejím užití v obecné právní praxi by docházelo k absurdním situacím, kdy by novelizace byla provedena zcela zbytečně, pokud zákonodárce údajně chce zachovat obsah a význam předešlého ustanovení. Při výkladu právního předpisu nelze vycházet z předpokladu zcela neracionálního zákonodárce, který by měnil právní předpisy bezdůvodně. Dále stěžovatelka cituje rozsudek NSS ze dne 30. 6. 2014, č. j. 4 Ads 75/2014-20, v němž se uvádí, že *„jednou ze zásad jazykového výkladu přitom je i zásada zákazu synonymického výkladu spočívající v tom, že pokud v právním předpise jsou použity různé výrazy, jejichž význam se v obecném jazyce může překrývat, měly by být vykládány tak, že v kontextu vykládaného právního předpisu mají různý význam (srov. Wintr, Jan: Metody a zásady interpretace práva, Praha, Auditorium, 2013, str. 53)“*. Pokud něco nenaplnuje definici danou dikcí zákona, nelze použít k dosažení opaku dikci neplatného ustanovení s pouhým tvrzením, že je to v zásadě totéž. Žalovaný neposkytl žádný argument, proč by technické zhodnocení mělo být považováno za „zboží“.

[49] Stěžovatelka dále upozorňuje, že NSS již v rozsudku ze dne 28. 11. 2008, č. j. 2 Afs 111/2008-52, nepovažoval technické zhodnocení za zboží. Ve světle závěrů tohoto rozsudku je vyloučeno, aby plnění mohlo být „přenecháním zboží“ a vztahoval se na ně § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH.

[50] Stěžovatelka odmítá tvrzení žalovaného, že při její argumentaci by nemohl být žádný převod staveb, bytů a nebytových prostor mezi dvěma plátcí posouzen jako dodání nemovité věci. Poukazuje na to, že při převodu staveb, bytů a nebytových prostor na rozdíl od přenechání technického zhodnocení dochází k převodu vlastnického práva.

[51] Stěžovatelka též namítá, že tvrzení žalovaného, že stavební a montážní práce byly žalobkyní „spotřebovány“, neodpovídá realitě. Žalovaný pomíjí, že nemohla po dobu nájemního vztahu „spotřebovat“ veškeré stavební práce provedené v průběhu revitalizace. Hodnota změn vyjádřená zůstatkovou cenou technického zhodnocení byla ke dni ukončení nájemního vztahu 663 361 602,53 Kč. Zůstatková cena vyjadřuje rozdíl mezi vstupní cenou majetku a celkovou výší daňových odpisů. Tvrzení, že následně uskutečnila jinou (novou) službu v podobě poskytnutí práv využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty ve výši daňové zůstatkové ceny technického zhodnocení, je neodůvodněné. Žalovaný užívá dikci neplatného předpisu. Jeho nazírání na technické zhodnocení pro účely DPH jako celek je navíc v rozporu s názorem NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 111/2008-52. V něm NSS dovedl, že *„[p]ro účely nároku na odpočet daně v režimu zákona o DPH, jak vyplývá již z výše uvedeného, je však třeba vidět technické zhodnocení nikoliv jako celek, nýbrž jako jednotlivé služby, která jsou zdanitelnými plněními“*. Pokud je třeba vidět technické zhodnocení jako jednotlivé služby, které jsou zdanitelnými plněními, nemůže se jednat o jiné služby než o jednotlivé stavebněmontážní práce.

pokračování

[52] Stěžovatelka uvádí, že „spotřebovala“ pouze část přijatých prací a na zbývající části je nutno v souladu s bodem 34 rozsudku č. j. 1 Afs 70/2010-57 pro účely DPH hledět jako na „*ve své podstatě náhradu za obstarání či dodání předmětných stavebních prací nájemcem pronajímateli*“. Tento rozsudek žalovaný nesprávně interpretuje, navíc cituje pouze větu odkazující na ustanovení, které v roce 2016 již neplatilo. Nejvyšší správní soud pouze posuzoval, zda přenechání technického zhodnocení je pro účely DPH zdanitelným plněním, vycházejí ze znění zákona o DPH účinného do 31. 12. 2013. Ve shodě s výše uvedeným závěrem NSS v nyní posuzovaném případě došlo při ukončení nájmu k přenechání technického zhodnocení za náhradu nájemcem (žalobkyní) pronajímateli a tato náhrada se stala ve své podstatě náhradou za obstarání či dodání předmětných prací.

[53] Pokud přenechání technického zhodnocení není dodáním zboží ani nespadá pod žádné z plnění vypočtených v § 14 odst. 1 zákona o DPH, je nutné plnění jakožto výsledek činností (i kdyby samo činností nebylo) s ohledem na eurokonformní výklad zákona o DPH včetně věty první § 14 zákona o DPH považovat za službu podléhající DPH. I žalovaný ostatně tvrdí, že výčet plnění považovaných za poskytnutí služby v § 14 zákona o DPH není taxativní, ale demonstrativní. Takové plnění je třeba považovat za službu spočívající v poskytnutí stavebněmontážních prací. Jinak by je totiž nebylo možné podřadit mezi plnění podléhající DPH.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[54] Kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem a jsou splněny i obsahové náležitosti kasační stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[55] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. jsa vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v kasační stížnosti. Dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[56] Nejvyšší správní soud připomíná, že řízení ve správním soudnictví, včetně řízení o kasační stížnosti, je ovládáno dispoziční zásadou. Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které v ní lze s úspěchem uplatnit, se tak musí upínat právě k tomuto rozhodnutí (srov. usnesení NSS ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003-73). Uvedení konkrétních stížnostních námitek nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání nebo v řízení před krajským soudem, neboť ty směřovaly proti jiným rozhodnutím, než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem (viz rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58).

[57] Stěžovatelka v kasační stížnosti zcela shodně jako v žalobě namítla, že napadené rozhodnutí je nezákonné, jestliže žalovaný užil neúčinný právní předpis, tj. § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2013. K vypořádání námítky městským soudem pouze uvedla, že poznámka městského soudu o tom, že žalovaný na dříve platné znění odkázal toliko „pro upřesnění“ a „podpůrně“, není správná ani podstatná, neboť použití nesprávného právního předpisu je jedním z nejpodstatnějších důvodů nezákonnosti rozhodnutí správního orgánu.

[58] Argumentace stěžovatelky se však míjí se základním důvodem, pro který městský soud její námitce nepřisvědčil, totiž že žalovaný použil zákon o DPH ve znění účinném ke dni 16. 10. 2016, a nikoli (nesprávně) znění účinné do 31. 12. 2013, jak namítala stěžovatelka, což také s odkazem na příslušnou část napadeného rozhodnutí odůvodnil. S tímto závěrem městského soudu však stěžovatelka věcně nepolemizuje. Není úkolem Nejvyššího správního soudu, aby za žalobkyni argumentaci domýšlel.

[59] Stěžovatelka dále vytyká městskému soudu, že stejně jako žalovaný nezákonně použil nesprávný (neaplikovatelný) právní předpis, pokud tvrdí, že plnění poskytnuté žalobkyní bylo „jinou majetkově využitelnou hodnotou“. Z kasační stížnosti lze dovodit, že nesprávným právním předpisem stěžovatelka mínila § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2013. Z napadeného rozsudku je však zcela zřejmé, že městský soud správně vycházel z § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH ve znění zákonného opatření č. 344/2013 Sb., podle něhož se poskytnutím služby pro účely zákona o DPH rozumí také přenechání zboží k užití jinému. V bodech 9 až 15 podrobně odůvodnil, proč nové znění nepovažoval za věcnou změnu oproti předchozí právní úpravě, která za poskytnutí služby dle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH považovala též poskytnutí práva využití jiné majetkově využitelné hodnoty. Ostatně sama stěžovatelka v kasační stížnosti polemizuje s tím, jak městský soud přistoupil k výkladu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH ve znění zákonného opatření č. 344/2013 Sb. Námitka, že městský soud nesprávně použil zákon o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2013, tedy není důvodná.

[60] Stěžovatelka zopakovala žalobní námitku, že nelze přisvědčit závěru žalovaného, že plnění dle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH automaticky podléhá běžnému režimu zdanění dle § 108 odst. 1 zákona o DPH, přičemž tento závěr v kasační stížnosti přičetla též městskému soudu. Následně s tímto názorem polemizovala s tím, že neodpovídá systematickému zákonu o DPH.

[61] Takový závěr ovšem městský soud v napadeném rozsudku nevyslovil. Městský soud uvedl, že se neztotožnil s námitkou stěžovatelky, podle níž měl žalovaný vycházet z premisy, že pokud uskutečněné zdanitelné plnění je plněním ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, uplatní se na ně bez dalšího § 108 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, kdy daň odvede poskytovatel plnění. Dle městského soudu však žalovaný v daném případě neshledal splněními podmínky pro uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92e zákona o DPH. Městský soud se rovněž zabýval tím, zda žalobkyní poskytnuté plnění (přenechání technického zhodnocení nájemcem pronajímateli) splňuje podmínky § 92e zákona o DPH. Dospěl však (stejně jako žalovaný a GFŘ) k závěru, že plnění poskytnuté žalobkyní dle nájemní smlouvy spočívající v přenechání technického zhodnocení nemovitosti pronajímateli při ukončení nájmu nelze klasifikovat jako toliko poskytnutí stavebních a montážních prací ve smyslu § 92e zákona o DPH.

[62] Argumentace stěžovatelky směřující proti závěru městského soudu, že u plnění ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH se automaticky bez dalšího uplatní režim zdanění dle § 108 odst. 1 zákona o DPH, se tedy míjí s důvody napadeného rozsudku, neboť takový závěr v něm městský soud neučinil. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že kasační námitky stěžovatelky, v nichž s tímto názorem polemizuje, případně namítá jeho nedostatečné odůvodnění, nelze projednat, neboť nesměřují proti rozhodovacím důvodům

pokračování

městského soudu. Jsou proto nepřípustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť se opírají o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. (srov. např. rozsudek NSS ze dne 26. 6. 2023, č. j. 8 Afs 111/2022-36).

[63] Nejvyšší správní soud se dále zabýval tím, zda městský soud dospěl ke správnému závěru, že plnění poskytnuté žalobkyní při ukončení nájmu jejímu pronajímateli nelze považovat za stavební či montážní práce podléhající režimu přenesení daňové povinnosti.

[64] Podle § 92e zákona o DPH 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.

[65] Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem, že sjednané úplatné poskytnutí technického zhodnocení nájemcem pronajímateli po ukončení nájemního vztahu dle čl. 8.6 nájemní smlouvy nelze podřadit pod poskytnutí stavebních nebo montážních prací dle § 92e zákona o DPH.

[66] Předně je třeba uvést, že mechanismus přenesení daňové povinnosti (čl. 199 směrnice o DPH) musí být vykládán restriktivně, neboť představuje výjimku ze zásady, podle níž je DPH povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby (viz např. rozsudky Soudního dvora ze dne 13. 6. 2013, *Promociones y Construcciones BJ 200*, C-125/12, bod 31, ze dne 26. 4. 2017, *Tibor Farkas*, C-564/15, bod 25, ze dne 13. 2. 2019, *Human Operator*, C-434/17, bod 30, ze dne 30. 6. 2022, *DGRFP București*, C-146/21, bod 32, či rozsudky NSS ze dne 17. 1. 2019, č. j. 1 Afs 69/2018-32, a ze dne 21. 4. 2021, č. j. 10 Afs 61/2018-39).

[67] Jak vysvětlil městský soud, v posuzované věci je podstatné, že stěžovatelka prováděla revitalizaci předmětu nájmu pro sebe jakožto nájemce užívající předmět nájmu na základě nájemní smlouvy pro svůj podnikatelský záměr a technické zhodnocení též se souhlasem pronajímatele odepisovala. Předpokládaná délka nájemního vztahu byla 30 let od časově posledního nabytí právní moci kolaudačního rozhodnutí. S pronajímatelem si sjednala úplatu za technické zhodnocení předmětu nájmu při ukončení nájmu (změny na pronajaté věci ve smyslu § 667 odst. 1 starého občanského zákoníku), které za trvání nájmu jakožto nájemce zajistila a po dobu trvání nájmu užívala, a to ve výši daňové zůstatkové ceny technického zhodnocení. Stavební a montážní práce, které v rámci revitalizace předmětu nájmu objednala, byly zkonsumovány (spotřebovány) tím, že je pro sebe přijala. To odpovídá smyslu přenesení daňové povinnosti, tedy aby DPH na stavební a montážní práce platil ten, kdo je objednal, a eliminovalo se tím riziko „missing trader“ podvodů. Tento problém však ve vztahu mezi nájemcem a pronajímatelem při přenechání technického zhodnocení pronajímateli (předání zhodnocené nemovitosti) nevzniká, a ani smysl daného ustanovení, tedy zabránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti poskytování stavebních a montážních prací (viz bod 42 odůvodnění směrnice o DPH), tak nevyžaduje rozšiřující výklad.

[68] Stavební a montážní práce byly realizovány (přijaty žalobkyní) a DPH za ně byla odvedena. Jejich výsledkem byly změny, které se staly součástí předmětu nájmu představující

technické zhodnocení, které stěžovatelka odepisovala. Stěžovatelka pak při ukončení nájemního vztahu dle ujednání čl. 8.6 nájemní smlouvy za sjednanou úplatu přenechala pronajímateli právo užívat zhodnocený předmět nájmu, a to ve výši daňové zůstatkové ceny technického zhodnocení. Náhled městského soudu plně koresponduje s tím, co si strany v nájemní smlouvě ujednaly. Lze poznamenat, že při předpokládaném trvání nájmu v délce 30 let od posledního kolaudačního rozhodnutí by nájemce dle smlouvy již úplatné plnění neposkytoval. Úplata za zhodnocení předmětu nájmu měla nájemci náležet pouze v případě dřívějšího navrácení zhodnoceného předmětu nájmu (a nevyčerpání práva technické zhodnocení odepisovat).

[69] Stavební a montážní práce, které proběhly v rámci revitalizace za dobu trvání nájmu, byly poskytnuty žalobkyni, která na své náklady a pro svůj podnikatelský záměr zajistila revitalizaci předmětu nájmu. Tím došlo ke změně na předmětu nájmu, respektive k jeho technickému zhodnocení, které bylo při skončení nájmu dnem 16. 10. 2016 poskytnuto pronajímateli za sjednanou úhradu. Stěžovatelka při skončení nájmu neposkytovala pronajímateli stavební a montážní práce, které sama přijala. Poskytla „zpět“ pronajímateli jako vlastníku k dále neomezenému užívání předmět nájmu se změnami, které na něm nechala provést, zčásti již znehodnocenými jejím užíváním (a v této části daňově odepsanými), respektive jí vytvořené technické zhodnocení předmětu nájmu, s nímž bylo spojeno též právo uplatňovat daňové odpisy. Nejvyšší správní soud nezpochybnuje, že náhrada za přenechání technického zhodnocení pronajímateli při ukončení nájmu je ve své podstatě náhradou za obstarání či dodání dříve provedených stavebních prací nájemcem. Zdanitelným plněním zde však již nejsou samy dříve provedené stavební práce, jejichž příjemcem byl nájemce, ale přenechání pronajímateli technického zhodnocení, již částečně opotřebeného nájemcem, který do té doby zhodnocený předmět nájmu užíval a poskytoval k užívání třetím osobám. Takto vnímal zdanitelné plnění NSS již v rozsudku č. j. 1 Afs 70/2010-57. Naopak z něj neplyne, že by bylo možné plnění spočívající v přenechání technického zhodnocení nájemcem při ukončení smlouvy považovat za poskytnutí stavebních a montážních prací. Ty byly poskytnuty dříve a jejich příjemcem byl nájemce, který poté předmět nájmu včetně provedených změn sám komerčně využíval a technické zhodnocení též odepisoval, což se promítlo ve sjednané úplatě.

[70] Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, v případě, že určitý pojem není definován, musí být vykládán s ohledem na obecný kontext, v němž je použit, v souladu s jeho obvyklým smyslem v běžném jazyce, přičemž je třeba zohlednit cíle sledované dotčenou právní úpravou a její užitečný účinek (viz rozsudek *BLV Wohn- und Gewerbebau*, bod 25, a v něm odkazovanou judikaturu). Přenechání technického zhodnocení za úplatu nájemcem pronajímateli při ukončení nájmu, které si strany v nájemní smlouvě sjednaly, neodpovídá obvyklému významu pojmu poskytnutí stavebních a montážních prací klasifikovaných pod kódy produkce CZ-CPA 41 až 43 v běžném jazyce. Jak bylo výše uvedeno, ani cíl sledovaný mechanismem přenesení daňové povinnosti a jeho užitečný účinek takový výklad nevyžaduje.

[71] „Vrácením“ zhodnocených nemovitostí za úplatu při ukončení nájmu nájemcem se obnovilo pronajímateli právo užívat předmět nájmu bez právních omezení ve prospěch nájemce, plynoucích z povahy nájemní smlouvy. Právo neomezeně užívat svou vlastní věc se obnovilo i ve vztahu k té části nemovité věci, která z daňových hledisek má povahu technického

pokračování

zhodnocení a byla vytvořena stavební činností z popudu nájemce a k předmětu nájmu občanskoprávně „přirostla“ (typicky v okamžiku provedení stavební činnosti). Jde o nakládání s užívacím právem ke zhodnocenému předmětu nájmu, které se při ukončení nájmu dostává zpět do dispozice pronajímatele, nikoli poskytování stavebních a montážních prací, k nimž došlo v minulosti a jichž bylo technické zhodnocení předmětu nájmu výsledkem. Podobně jako předčasné vrácení předmětu nájmu za úplatu (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 15. 12. 1993, ve věci *Lubbock Fine & Co.*, C-63/92, a body 40 a násl. stanoviska generálního advokáta Darmona ze dne 30. 6. 1993 v této věci) lze vrácení zhodnocených nemovitostí za úplatu považovat za samostatnou ekonomicky měřitelnou službu. Pronájem, revitalizace a vrácení zhodnocených nemovitostí za zůstatkovou cenu představují tři ekonomicky i právně odlišné transakce (a služby ve smyslu směrnice o DPH).

[72] Nejvyšší správní soud neshledal důvody pro položení předběžné otázky, neboť považuje právní úpravu za dostatečně jasnou pro posouzení povahy konkrétního plnění. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že pojem „stavební a montážní práce“ v souvislosti s režimem přenesení daňové povinnosti je třeba vykládat v souladu s jeho obvyklým smyslem v běžném jazyce, a to restriktivně a současně tak, aby nebyl mechanismus přenesení daňové povinnosti zbaven svých užitečných účinků. Nejvyšší správní soud nemá pochyb o tom, že sjednané vypořádání práva uplatnit daňové odpisy technického zhodnocení předmětu nájmu zajištěného a odepisovaného žalobkyní a současně nákladů vynaložených žalobkyní na změny pronajaté věci po odečtení jejich znehodnocení při skončení nájemního vztahu za úplatu ve výši daňové zůstatkové ceny technického zhodnocení dle čl. 8.6 nájemní smlouvy nelze považovat za „stavební a montážní práce“.

[73] Pokud stěžovatelka zmiňuje rozsudek NSS ze dne 28. 11. 2008, č. j. 2 Afs 111/2008-52, NSS se v něm zabýval povahou technického zhodnocení pro účely nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, a nikoli povahou plnění spočívajícího v poskytnutí zhodnoceného předmětu nájmu nájemcem pronajímateli za úplatu. Jeho závěry tedy nelze na posuzovaný případ použít.

[74] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami stěžovatelky, které směřují proti závěru městského soudu, že plnění spočívající v přenechání technického zhodnocení (změn provedených při revitalizaci) pronajímateli lze považovat za poskytnutí služby ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Posouzení, zda poskytnuté plnění lze považovat za poskytnutí služby, je významné pro závěr, že jde o předmět daně dle § 2 zákona o DPH.

[75] Podle § 14 odst. 1 zákona o DPH se poskytnutím služby 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.

[76] Podle § 14 odst. 1 zákon o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2013 platilo shodně návětí, že poskytnutím služby se pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží. Poskytnutím služby se pro účely tohoto zákona 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.

[77] Nejvyšší správní soud souhlasí s obecnými východisky, z nichž městský soud při výkladu vyšel, jeho posouzení však považuje za nedostatečné a neúplné.

[78] Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem, že jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu, k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad *e ratione legis* atd. (srov. např. náleží Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, č. 163/1998 Sb. ÚS). Soud není absolutně vázán doslovným zněním zákonného ustanovení, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit v případě, kdy to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jež mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku. Je nutno se přitom vyvarovat libovůle; rozhodnutí soudu se musí zakládat na racionální argumentaci (viz např. náleží Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, č. 63/1997 Sb.).

[79] Ústavní soud ve vztahu k normám daňového práva uvedl, že „[z]a situace, kdy právo umožňuje dvojitý výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje; z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 LPS), tedy při *de facto* odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 LPS šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod – tedy v případě pochybností postupovat mírněji (*in dubio mitius*)“ (viz náleží ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, či ze dne 16. 8. 2007, sp. zn. IV. ÚS 650/05). Ze základních principů daňového práva, zejména principu legální licence, právní jistoty a předvídatelnosti právní regulace, plyne mimo jiné zásada, že „v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo ‚mezery v zákoně‘ umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřijatelnou libovůli zákonodárce).“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, nejnověji pak rozsudek rozšířeného senátu ze dne 5. 9. 2023, č. j. 2 Afs 363/2019-50, zejm. bod 44).

[80] Ustanovení vnitrostátního práva implementující legislativu Evropské unie je třeba vykládat pokud možno v souladu se zněním, cíli a účelem implementované legislativy (srov. např. rozsudky Soudního dvora ze dne 10. 4. 1984, *Von Colson a Kamann*, C-14/83, ze dne 5. 10. 2004, *Pfeiffer a další*, C-397/01 – C-403/01, ze dne 5. 7. 2007, *Kofoed*, C-321/05, ze dne 19. 1. 2010). Umožňují-li interpretační techniky vyložit určité ustanovení vnitrostátního předpisu několika způsoby, má správní orgán i soud povinnost použít výklad,

pokračování

který je nejbližší smyslu a cíli odpovídajícího ustanovení práva Evropské unie. Povinnost vykládat národní právo v souladu se směrnicí je podmíněna *a priori* tím, že existuje vnitrostátní předpis, který umožňuje několik výkladů, přitom alespoň jeden z možných výkladů práva je v souladu se směrnicí. Nepřímý účinek komunitárního práva nemůže být *contra legem*, může však jít i v neprospěch plátce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2010, č. j. 5 Afs 68/2009-113).

[81] Stěžovatelka poukazuje na to, že při existenci vícera výkladů veřejnoprávní normy je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva či svobody. S tím lze jistě souhlasit. Předpokladem aplikace pravidla *in dubio mitius* je ovšem existence vícera rovnocenných výkladů, a to po vyčerpání všech standardních interpretačních metod. Z rozsudku č. j. 7 Afs 54/2006-155 též nelze dovodit, že by při výkladu ustanovení zákona o DPH musel mít vždy přednost jazykový výklad, respektive „prostý smysl slov“, je-li to ve prospěch daňového subjektu. Jak bylo výše uvedeno, výklad ustanovení zákona vychází nejen z jazykového znění, ale zohledňuje i systematiku zákona, smysl a účel dané úpravy a záměr historického zákonodárce (viz např. bod 50 rozsudku č. j. 7 Afs 54/2006-155, či např. rozsudky NSS ze dne 2. 8. 2017, č. j. 2 Afs 347/2016-59, body 24 a 25, a ze dne 27. 7. 2021, č. j. 8 Afs 155/2019-46, bod 28 a násl.). Současně je povinností soudů i správních orgánů vykládat ustanovení v souladu s unijním právem, pokud je to možné (viz např. rozsudek NSS ze dne 1. 2. 2010, č. j. 5 Afs 68/2009-113). Jak uvedl Nejvyšší správní soud již v rozsudku č. j. 7 Afs 54/2006-155, na který poukazuje stěžovatelka, „*ne každá interpretační nejasnost povede v daňovém právu k výkladu výhodnějšímu pro soukromou osobu; bude tomu tak pouze tehdy, budou-li proti sobě stát srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy. Srovnatelně přesvědčivé jsou výkladové alternativy tehdy, není-li žádná z nich zjevně a jednoznačně přesvědčivější než alternativy ostatní.*“

[82] Městský soud tedy nepochybil, když vzal při výkladu nového znění § 14 odst. 1 zákona o DPH v úvahu nejen jazykové vyjádření, ale též historické souvislosti a úmysl zákonodárce vyjádřený v důvodové zprávě, principy, na nichž je založena daň z přidané hodnoty a pojetí zdanitelného plnění a poskytnutí služby ve smyslu směrnice o DPH.

[83] Z důvodové zprávy k zákonnému opatření č. 344/2013 Sb. vyplývá, že důvodem pro jeho přijetí byla snaha přizpůsobit daňové zákony rekodifikaci soukromého práva (viz bod 2 Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy). Mělo dojít k obměně soukromoprávní terminologie v daňových zákonech s cílem zabránit výkladovým nejasnostem a nežádoucím dopadům na výběr daní. Důvodová zpráva uvádí, že „*nahrazení starých pojmů novými automaticky neznamená změnu jejich obsahu, resp. nutnost přehodnocení výkladu daných pojmů*“. Dále upozorňuje, 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*“. Předpokládá, že „*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*“ (bod 2.1.1 Terminologické změny). Z důvodové zprávy neplyne, že by mělo dojít k věcné změně ve vymezení služeb v § 14 zákona o DPH nad rámec promítnutí nového pojetí věci v soukromém právu (srov. bod 2.1.2 Věcné změny). V důvodové zprávě k § 14 odst. 1 písm. a) a b) zákona o DPH (k části páté čl. IX bodu 71) je

změna těchto ustanovení odůvodněna takto: „Tato změna souvisí s rekonstrukcí soukromého práva a byla provedena z důvodu upřesnění toho, co se rozumí poskytnutím služby. Změna v písmeni a) vychází z nového chápání práva zakotvené v novém občanském zákoníku, který právo v § 496 odst. 2 prohlašuje za věc nehmotnou. Dále zde bude využit obecný pojem pozbytí věci, který je obecnějším pojmem než pouhý převod práva. Do písmena b) je promítnut obecný pojem přenechání věci k užití jinému, který využívá nový občanský zákoník (viz § 2189 a násl. NOZ).“ Lze poznamenat, že shodné znění i odůvodnění obsahoval již návrh zákona o změně daňových zákonů v souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva a o změně některých zákonů (sněmovní tisk 1004), z něhož vycházelo zákonné opatření č. 344/2013 Sb.

[84] S přihlédnutím k deklarovanému požadavku eurokonformního výkladu a předpokladu, že terminologické změny nezpůsobí rozpor s právem Evropské unie, je patrné, že úmyslem historického zákonodárce nebylo zúžit vymezení toho, co se rozumí poskytnutím služby pro účely zákona o DPH. Jak poukázal městský soud, podle čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH, který je předobrazem § 14 odst. 1 zákona o DPH, se „poskytnutím služby“ rozumí každé plnění, které není dodáním zboží.

[85] Městský soud přílehlavě odkázal také na rozsudek NSS ze dne 25.9.2014, č. j. 7 Afs 27/2013-21, v němž bylo konstatováno, že „[z] dikce citovaného ustanovení [§ 14 zákona o DPH] je zřejmé, že službou pro účely zákona o DPH může být velmi široký okruh jednání ekonomických subjektů. DPH je univerzální daní postihující vytvoření zásadně jakékoli přidané hodnoty, a proto zásadně (až na výjimky stanovené zákonem) nemá být nic, co by unikalo zdanění touto daní. V zásadě je pro účely DPH irelevantní, jak se poskytnutím služby změní soukromoprávní vztahy, anebo že se vůbec nezmění. Podstatná je fakticita plnění, které může spočívat i jen v prostém vystavení se určité situaci, stejně jako v poskytnutí v zásadě jakékoli majetkově využitelné hodnoty.“ Nejvyšší správní soud nesouhlasí s žalobkyní, že by tento poukaz byl „zcela irelevantní, neboť se v projednávané věci vůbec neřeší otázka, zda předmětné plnění podléhá DPH, nýbrž zda se na ně aplikuje § 92e ZDPH.“ Stěžovatelka v žalobě namítala, že přenechání technického zhodnocení není dle judikatury správních soudů činností ve smyslu § 14 odst. 1 věty první zákona o DPH, a argumentovala, že se nemůže jednat ani o přenechání zboží k užití jinému dle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Městský soud se proto musel zabývat též povahou poskytnutého plnění a výkladem § 14 odst. 1 zákona o DPH, který byl mezi účastníky sporný.

[86] Je pravdou, že nový občanský zákoník nepoužívá pojem „přenechání zboží k užití jinému“, ale „přenechání věci k užití jinému“. Zákonodárce tedy v § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH použil pojem „zboží“ definovaný zákonem o DPH, nikoli široký pojem věc, který zahrnuje též věci nehmotné, tedy práva, jejichž povaha to připouští, a jiné věci bez hmotné podstaty dle § 496 odst. 2 nového občanského zákoníku. Současně vymezil širěji okruh případů v § 14 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, v němž namísto pojmu „převod práva“ užil obecnější pojem „pozbytí nehmotné věci“, na což upozornil též v důvodové zprávě. V tomto ustanovení tedy promítl do § 14 zákona o DPH široké pojetí věci, které v rámci rekonstrukce nahradilo předchozí vymezení předmětu občanskoprávních vztahů, které rozlišovalo věci, práva a jiné majetkové hodnoty (§ 118 odst. 1 starého občanského zákoníku). Novelizaci obou ustanovení je třeba vnímat a vykládat ve vzájemné souvislosti.

pokračování

[87] Lze si jistě představit, že cíle zamezit možným výkladovým nejasnostem v souvislosti s novou terminologií soukromého práva, který byl v důvodové zprávě deklarován, bylo možné dosáhnout lépe. Z toho však nelze dovodit, že by změnou provedenou zákonným opatřením č. 344/2013 Sb. došlo k obsahové změně § 14 odst. 1 zákona o DPH, v jejímž důsledku by vznikla množina plnění, která jsou službami ve smyslu směrnice o DPH, avšak nové znění § 14 zákona o DPH je již nepokrývá.

[88] Zákonodárce písmenem a) pro vyloučení pochybností, které by jinak mohly na základě obecné definice obsažené § 14 odst. 1 větě první zákona o DPH vznikat, pod poskytnutí služby výslovně zahrnul v podstatě jakékoli dispozice s nehmotnými věcmi. Je zde tedy zahrnuto především poskytnutí věcí, které s ohledem na nehmotnou povahu nelze považovat za zboží. Současně je však třeba mít na paměti, že nehmotnými věcmi jsou všechna práva, jejichž povaha to připouští. Pod toto ustanovení tak lze podřadit i poskytnutí (pozbytí) jakéhokoli práva k věci, včetně práva věc užívat (nejde-li o dodání zboží).

[89] Písmeno b) pak míří na jiné dispozice se zbožím než jeho dodání. Zákonodárce pod toto ustanovení výslovně zařadil dispozice se zbožím, kdy se poskytuje právo zboží užívat, aniž by docházelo k jeho dodání, tedy převodu práva nakládat s ním jako vlastník (§ 13 odst. 1 zákona o DPH). Typicky půjde o případy přenechání zboží (hmotné věci) k užití na základě pachtu, nájmu či podnájmu, může se však jednat i o jiné případy. Podřadit pod ně lze i přenechání práva užívat zhodnocený předmět nájmu nájemcem pronajímateli při ukončení nájmu (s nímž souvisí i možnost uplatnit práva spojená s tím, že nájemce, který přestává pronajatou věc užívat, ji předtím technicky zhodnotil, zde zejména právo daňově odepisovat technické zhodnocení).

[90] Namítá-li stěžovatelka, že nemohla poskytnout službu v podobě přenechání zboží k užití jinému, neboť žádné zboží nevlastnila, je třeba připomenout, že poskytnutí služby oproti dodání zboží nevyžaduje, aby došlo k převodu práva nakládat se zbožím (hmotným majetkem) jako vlastník. Poskytovatel služby (spočívající v právu věc v právním smyslu tak či onak využívat) nemusí majetek vlastnit a převádět jej na jiného. Přenechání zboží k užití jinému není v oblasti DPH spojeno se změnou vlastnictví, jak naznačuje stěžovatelka v replice. Právo věc (nebo i její část) užívat může přenechat jinému například i pachtýř či nájemce. Ani z určení „k užití jinému“ v zákoně o DPH nelze dovodit, že by uživateli nebo jiné podobné ekonomicky užitečné právo jakékoli povahy nemohla jinému přenechat osoba odlišná od vlastníka, pokud jí v danou chvíli takové právo svědčí a pokud jím může disponovat. Současně je třeba připomenout, že pro účely DPH není podstatné, zda se poskytnutím služby změny soukromoprávní vztahy. Podstatná je fakticita plnění (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 27/2013-21, ze dne 13. 10. 2016, č. j. 7 Afs 124/2016-35, body 32-38, nebo ze dne 31. 5. 2023, č. j. 2 Afs 297/2022-36, zejm. body 47-48).

[91] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené uzavírá, že sjednané úplatné přenechání technického zhodnocení předmětu nájmu, tedy práva užívat zhodnocené nemovitosti nájemcem pronajímateli (vlastníku) při ukončení nájmu, lze považovat za přenechání zboží k užití jinému ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH.

[92] Nejvyšší správní soud dodává, že s ohledem na široké pojetí věci, z něhož zákonodárce vyšel při vymezení položky a), se položky pod písmeny a) a b) zčásti překrývají. Jak bylo výše uvedeno, nehmotnými věcmi jsou i (jiná než vlastnická) práva k věcem, tedy i právo věc užívat či z ní čerpat ekonomické výhody. I pokud by tedy poskytnutí práva v tomto smyslu využívat technické zhodnocení hmotného majetku při ukončení nájmu nebylo podřaditelné pod písmeno b), jak argumentovala stěžovatelka, stále by se jednalo o poskytnutí práva užití technického zhodnocení nájemcem pronajímateli při ukončení nájmu, a tedy pozbytí tohoto práva (nehmotné věci) nahlíženo z pohledu nájemce, což odpovídá § 14 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Přenechání zboží k užití jinému dle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH představuje v podstatě dispozici s právem věc užívat, a tedy speciální případ pozbytí nehmotné věci (práva) dle § 14 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.

[93] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že pro posuzovanou věc je podstatné, zda se jedná o službu ve smyslu zákona o DPH, a tedy plnění podléhající DPH, nikoli podřazení pod konkrétní část § 14 odst. 1 zákona o DPH. Ustanovení § 14 odst. 1 zákona o DPH je třeba v souladu s čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH vykládat tak, jak činí i komentářová literatura, tedy jako „nejobecnější negativní definici, k níž jsou připojeny ještě speciální situace, u nichž by eventuálně mohly nastat pochybnosti, zda pro účely zákona o DPH službou jsou, či nikoli“ (viz Brandejs, T., Drábová, M., Dušek, M., Holubová, O. a Tomíček, M. Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. 8. vydání, Praha, Wolters Kluwer, 2019, komentář k § 14). Daň z přidané hodnoty je univerzální daní postihující vytvoření zásadně jakékoli přidané hodnoty, a proto zásadně až na výjimky stanovené zákonem nemá být nic, co by unikalo zdanění touto daní. Jak připouští i stěžovatelka v kasační stížnosti, je zřejmé, že není v souladu s vymezením služeb ve směrnici o DPH ani úmyslem zákonodárce, aby jí poskytnuté plnění nebylo službou. Sama ostatně od počátku nahlížela na poskytnuté plnění jako na předmět DPH, pouze měla chybně za to, že má podléhat režimu přenesení daňové povinnosti.

[94] Dle Nejvyššího správního soudu tedy nelze mít s ohledem na výše uvedené pochybnost o tom, že „přenechání technického zhodnocení“ předmětu nájmu (zajištěného žalobkyní jakožto nájemcem za dobu trvání nájmu a jí odepisovaného dle sjednaného rozdělení technického zhodnocení mezi nájemce a pronajímatele v dokumentaci stavby) po skončení nájemního vztahu za úplatu ve výši daňové zůstatkové ceny technického zhodnocení dle čl. 8.6 nájemní smlouvy pronajímateli je poskytnutím služby ve smyslu § 14 odst. 1 zákona o DPH, a tedy zdanitelným plněním dle § 2 zákona o DPH.

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[95] Nejvyšší správní soud vzhledem k výše uvedenému dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[96] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

pokračování

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. listopadu 2023

Mgr. Eva Šonková
předsedkyně senátu