



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Ivony Šubrtové a Mgr. Ondřeje Bartoše ve věci

žalobkyně: **Finance 5P s. r. o., v likvidaci**, IČO: 27464407
sídlem Pražská třída 6/62, 500 04 Hradec Králové
zastoupená daňovým poradcem RNDr. Michalem Hronem
sídlem Metelkova 474/7, 460 01 Liberec

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 6. 2023, č. j. 21909/23/5300-21441-711676,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 6. 2023, č. j. 21909/23/5300-21441-711676, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení v částce 13 200 Kč, a to do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Královéhradecký kraj („správce daně“) doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty ve výši 678 329 Kč za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2019, a to dodatečným platebním výměrem ze dne 18. 10. 2021, č. j. 704891/21/2701-52521-606197.
2. Správce daně u žalobkyně provedl postup k odstranění pochybností, na jehož základě shledal, že žalobkyně provedla stavební práce za účelem výstavby bytových jednotek v objektu na adrese xxx, o kterých účtovala jako o technickém zhodnocení. Následně při skončení nájmu technické hodnocení předala dne 30. 6. 2019 zpět do dispozice vlastníka nemovitosti, paní D. P. (která byla jednatelkou žalobkyně v období od 8. 11. 2004 do 12. 9. 2019), a to za úplatu. Tím mělo dojít k uskutečnění zdanitelného plnění podle § 14 odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) v hodnotě 3 230 139,38 Kč. Správce daně proto výše uvedeným dodatečným platebním výměrem doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty z tohoto uskutečněného zdanitelného plnění, a to v základní sazbě 21 %.
3. Žalobkyně podala proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, kterému žalovaný zčásti vyhověl napadeným rozhodnutím, a dodatečný platební výměr změnil v důsledku zjištěného snížení skutečné hodnoty provedeného technického zhodnocení. Změnil tedy hodnotu základu daně na 2 864 029 Kč, čímž došlo k rozdílnému výpočtu daně, a to na 601 446 Kč. Snížil také uložené penále. Ve zbylém rozsahu ponechal výrok dodatečného platebního výměru beze změny, a to včetně výše použité sazby daně z přidané hodnoty.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

4. Žalobkyně navrhla zrušení napadeného rozhodnutí. Namítla, že napadené rozhodnutí je nesprávné, neboť žalovaný v rozporu se ZDPH neuplatnil první sníženou sazbu daně 15 % na dodatečně zjištěný vyšší základ daně za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2019.
5. Předmětem doměřené DPH je provedené technické zhodnocení na pronajatém domě v xxx. Technické zhodnocení provedla žalobkyně jako nájemce a při ukončení nájmu technické zhodnocení přenechala pronajímatelce D. P. za cenu 2 864 026,38 Kč (bez DPH). Úhrada byla provedena formou zápočtu proti její pohledávce vůči žalobkyni. Tuto částku stanovil žalovaný jako základ daně, uplatnil základní sazbu daně 21 % a stanovil nově daň ve výši 601 446 Kč. Podle žalobkyně měl žalovaný uplatnit sníženou 15% sazbu a stanovit daň ve výši 429 604 Kč, tj. o 171 842 Kč nižší.
6. Žalovaný vycházel z § 48 odst. 1 ZDPH, podle kterého *„první snížená sazba daně se uplatní při poskytnutí stavebních nebo montážních prací provedených na dokončené stavbě, pokud se jedná o stavbu pro bydlení nebo stavbu pro sociální bydlení“*, a dále z definice stavby pro bydlení podle § 48 odst. 2 písm. d) ZDPH, kde se stavbou pro bydlení rozumí *„obytný prostor“*. Obytný prostor je vymezen v § 48 odst. 4 ZDPH jako *„byt nebo jiný soubor místností, popřípadě jednotlivá obytná místnost, které svým stavebně technickým uspořádáním a vybavením odpovídají požadavkům na trvalé bydlení a jsou k tomuto účelu určeny“*.
7. Odmítl uplatnit první sníženou sazbu DPH 15 % podle § 48 odst. 2 písm. d) ZDPH, a to z důvodu, že stavební práce nebyly provedeny na dokončené stavbě - na obytném prostoru, za který považoval budované byty a ateliér.
8. Žalobkyně ale ve svém doplnění odvolání uvedla jako důvod k uplatnění 15% sazby DPH na prvním místě § 48 odst. 2 písm. b) ZDPH. Podle tohoto ustanovení se stavbou pro bydlení rozumí *„stavba rodinného domu podle právních předpisů upravujících katastr*

nemovitostí“. Technické zhodnocení totiž bylo prováděno na dokončené stavbě rodinného domu tak, jak to v tu dobu bylo zapsáno v katastru nemovitostí. K tomuto důkazu žalovaný vůbec nepřihlédl a ani jej neposuzoval, ačkoli je to jeho zákonnou povinností.

9. Žalobkyně sice uvedla na druhém místě jako alternativu důvodu pro 15% sazbu DPH odkaz na § 48 odst. 2 písm. d) ZDPH, ale ta byla uvedena ve vylučovacím významu. Žalovaný měl tedy uplatnit důvod podle písm. b), nebo podle písm. d). Žalovaný se ale první alternativou vůbec nezabýval. Tím porušil svou povinnost vypořádat všechny odvolací důvody a provést důkazy.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

10. Žalovaný uvedl, že podle § 48 ZDPH se první snížená sazba uplatní při poskytnutí stavebních nebo montážních prací, avšak na dokončené stavbě pro bydlení. Z řízení je patrné, že ke dni vyřazení technického zhodnocení z majetku žalobkyně a jeho převedení na jednatelku D. P. nebyla stavba bytových jednotek dokončena. Rovněž nárok na odpočet daně z plnění pořizovaných žalobkyní v souvislosti s provedenou rekonstrukcí byl průběžně uplatňován v základní, nikoli snížené sazbě daně.
11. Aplikace § 48 odst. 2 písm. b) ZDPH není v daném případě přílehavá, neboť záměrem žalobkyně nebylo provádění stavebních či montážních prací na stavbě rodinného domu jako takovém a užívat stavbu pro účely trvalého rodinného bydlení.
12. Po provedeném dokazování správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně prováděla stavební práce za účelem výstavby kancelářských prostor, o kterých bylo účtováno jako o technickém zhodnocení. Později žalobkyně přehodnotila záměr a zamýšlela vybudovat bytové jednotky. O skutečnosti, že provedenými stavebními pracemi nemělo dojít k technickému zhodnocení rodinného domu, ale o vybudování bytových jednotek, vypovídají údaje a důkazní prostředky získané správcem daně od společnosti MR STAVBY s.r.o. Vyplyvá z nich, že provedené práce v roce 2019 obsahovaly například obklady, dlažbu, sanitu, okna, podlahovou krytinu, interiérové dveře, elektrorozvody, vodoinstalaci, topení, elektrokotel, bojler – vše pro 3 bytové jednotky v objektu na adrese xxx. Nadto tyto práce byly fakturovány v režimu přenesené daňové povinnosti a nárok na odpočet DPH byl uplatňován v základní, nikoli snížené sazbě.
13. Také dodavatel MR STAVBY s.r.o. fakturoval žalobkyni své služby v základní sazbě, nikoli snížené jako poskytnutí prací na dokončené stavbě rodinného domu určeného pro bydlení. Dodavatel MR STAVBY s.r.o. zároveň správci daně poskytl dokument *Předběžná cenová nabídka* ze dne 10. 12. 2018, ze které je zřejmé, že tato cenová nabídka byla vytvořena pro paní P. na vnitřní práce ve 3 bytových jednotkách na adrese xxx.
14. Podle žalovaného tedy předmětem technického zhodnocení byla výstavba bytových jednotek, které ke dni převedení technického zhodnocení na paní P. nebyly dokončeny, proto nemohla být uplatněna snížená sazba daně dle § 48 odst. 2 písm. d) ZDPH. Pokud ke stavebním pracím dochází na obytném prostoru, již z podstaty věci musí být obytný prostor situován v nějaké již dokončené stavbě. V opačném případě by pak ustanovení § 48 odst. 2 písm. d) ZDPH bylo nadbytečné.
15. Neztotožnil se také s tvrzením žalobkyně, že se námitkou pro uplatnění snížené sazby DPH v napadeném rozhodnutí nezabýval. Námitkou se zabýval konkrétně v bodě [48] napadeného rozhodnutí a uvedl, že technické zhodnocení provedené žalobkyní na

pronajaté nemovitosti neodpovídá definici žádného ze zdanitelných plnění, u kterých ZDPH stanoví použití první snížené sazby ve výši 15 %. Odkaz na § 48 odst. 2 písm. b) ZDPH žalovaný vyhodnotil jako nepřiléhavý.

16. Navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl s tím, že žalobkyni se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení.
17. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že v případě technického zhodnocení probíhají stavební práce vždy na dokončené stavbě a že k rozhodnutí o použití snížené sazby daně zbývá pouze posoudit, zda „...se jedná o stavbu pro bydlení nebo stavbu pro sociální bydlení“. K tomuto posouzení potom ZDPH ukládá použít § 48 odst. 2 ZDPH, kde jsou výčtem vyjmenovány typy dokončených staveb, na nichž se technické zhodnocení provádí. Pod písmenem b) je v citovaném ustanovení vyjmenována i „stavba rodinného domu podle právních předpisů upravujících katastr nemovitostí“, což je přesně v daném případě ona dokončená stavba, na níž žalobkyně prováděla technické zhodnocení, neboť v době provádění stavebních prací byla stavba zapsána v katastru nemovitostí jako rodinný dům.
18. Nesouhlasí proto se závěrem žalovaného že měla při převodu technického zhodnocení na vlastníka nemovitosti uplatnit základní sazbu DPH 21 %, a to z důvodu, že technické zhodnocení nebylo v době skončení nájmu dokončeno, což je nutná podmínka uplatnění snížené 15% sazby DPH. Ustanovení § 48 odst. 1 ZDPH totiž nestanovuje, k jakému datu mají být zdaňované stavební práce dokončeny. V daném případě stavební práce, tj. technické zhodnocení rodinného domu byly dokončeny, a to nikoliv při skončení nájmu, nýbrž až následně vlastníkem domu, což uznává i žalovaný a čemuž svědčí i to, že obytné prostory jsou trvale užívány k bydlení.
19. Žalobkyně také konstatovala, že postupovala nesprávně, když při samovyměření uplatňovala 21% sazbu DPH. V okamžiku změny původního záměru vybudovat kancelářské prostory na vybudování bytů měla při samovyměření stavebních prací správně uplatňovat 15% sazbu DPH s tím, že daňová povinnost by se tím nezměnila.

IV. Posouzení věci krajským soudem

20. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního. O věci samé rozhodl bez jednání, neboť žalobkyně i žalovaný udělili k takovému projednání věci souhlas dle § 51 odst. 1 s. ř. s.
21. Žalobu shledal důvodnou.
22. Mezi žalobkyní a žalovaným vznikl v nyní posuzované věci spor o to, zda měl žalovaný při doměření daně z přidané hodnoty uplatnit základní sazbu 21 % nebo první sníženou sazbu 15 %, a to podle § 48 odst. 1 a odst. 2 písm. b) či písm. d) ZDPH.
23. Předmětem doměřené daně z přidané hodnoty je přenechání technického zhodnocení žalobkyní jakožto nájemcem ke dni ukončení nájmu pronajímateli, a to za sjednanou úplatu. Podle *smlouvy o nájmu nemovitosti ze dne 30. 11. 2015* byla pronajímatelem nemovitosti, na níž žalobkyně provedla technické zhodnocení, tehdejší jednatelka žalobkyně (paní D. P.). Úhrada za přenechání technického zhodnocení byla provedena formou zápočtu pohledávky jednatelky, kterou měla za žalobkyní.

24. Správce daně zjistil, že ke dni 30. 6. 2019 došlo k úplnému vyřazení technického zhodnocení z majetku žalobkyně (interní doklad č. 19IN022 „závazek vůči společníkovi - zaniká“ v hodnotě 3 683 171 Kč). Správce daně u žalobkyně provedl postup k odstranění pochybností za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2019, ve kterém došlo k vyřazení technického zhodnocení z majetku žalobkyně. Zjistil, že žalobkyně provedla stavební práce za účelem výstavby bytových jednotek v objektu xxx, o kterých účtovala jako o technickém zhodnocení. Následně dne 30. 6. 2019 přenechala technické zhodnocení zpět pronajímateli (jednatelce žalobkyně), a to za úplatu ve formě započtu hodnoty technického zhodnocení oproti půjčkám jednatelky žalobkyně, a došlo k vyřazení technického zhodnocení z majetku žalobkyně. Tím došlo k uskutečnění zdanitelného plnění dle § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH. Správce daně proto doměřil hodnotu tohoto uskutečněného zdanitelného plnění, stanovil základ daně 3 230 139 Kč a DPH v sazbě 21 %, tj. 678 329 Kč.
25. V odvolacím řízení žalobkyně doložila nové důkazní prostředky. Žalovaný přihlédl k žalobkyní doložené opravě zaúčtování, která vedla ke snížení vstupní ceny technického zhodnocení za rok 2017, což následně vedlo i ke změně daňových odpisů za tento rok. Protože žalobkyně prokázala snížení nákladů na technické zhodnocení o náklady na stavební práce provedené na opravě střechy, upravil žalovaný základ daně a snížil jej na 2 864 029 Kč. Výši doměřené DPH snížil na 601 446 Kč, nadále přitom setrval na uplatnění základní sazby DPH ve výši 21 %.
26. Mezi účastníky přitom v soudním řízení již není sporu o tom, zda daň měla být doměřena a jaký je základ daně, ale toliko o tom, jaká sazba daně měla být užita.
27. Jak již bylo uvedeno, žalobkyně nesouhlasí s aplikací základní sazby DPH a tvrdí, že žalovaný měl užít sazbu sníženou, a to ve výši 15%. Podmínky pro aplikaci první snížené sazby dovozovala z § 48 ZDPH. V tomto ustanovení jsou upraveny sazby daně u *dokončené stavby pro bydlení*. Stavba, na níž žalobkyně prováděla technické zhodnocení, byla dle jejího názoru stavbou pro bydlení podle § 48 odst. 2 písm. b) nebo dle § 48 odst. 2 písm. d) ZDPH. Žalobkyně především namítla, že technické zhodnocení prováděla na dokončené stavbě rodinného domu tak, jak to v tu dobu bylo zapsáno v katastru nemovitostí. K tomuto důkazu žalovaný podle žalobkyně nepřihlédl a ani jej neposuzoval. Vůbec se tedy nezabýval aplikací ustanovení § 48 odst. 2 písm. b), a proto žalobkyně namítla, že žalovaný porušil svou povinnost vypořádat všechny odvolací důvody.
28. Podle § 48 odst. 1 ZDPH *snížená sazba daně se uplatní při poskytnutí stavebních nebo montážních prací provedených na dokončené stavbě, pokud se jedná o stavbu pro bydlení nebo stavbu pro sociální bydlení*.
29. Podle § 48 odst. 2 ZDPH se *stavbou pro bydlení* pro účely daně z přidané hodnoty rozumí mimo jiné:
- *stavba rodinného domu podle právních předpisů upravujících katastr nemovitostí* [písm. b)],
 - *obytný prostor* [písm. d)].
30. Protože žalobní námitky směřují svým obsahem proti přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, zabýval se krajský soud nejprve tím, zda je napadené rozhodnutí přezkoumatelné. Dospěl přitom k závěru, že rozhodnutí přezkoumatelné není.

31. Z judikatury vyplývá, že má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu posuzující orgán vyšel a jak o něm uvážil (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015-45).
32. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán (resp. soud) podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se (toliko) dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Správní orgány a soudy současně nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí; takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud (náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43).
33. Po prostudování odůvodnění napadeného rozhodnutí a předloženého daňového spisu, a to včetně odvolání žalobkyně, se krajský soud ztotožnil s námitkou, že žalovaný opomenul vypořádat, z jakého důvodu nebylo možné užít sníženou sazbu DPH podle § 48 odst. 2 písm. b) ZDPH. Žalobkyně v odvolání namítla, že stavba, na které bylo provedeno technické zhodnocení, byla zapsána v katastru nemovitostí jako rodinný dům, a není tedy zřejmé, proč by nebylo možné aplikovat sníženou sazbu z právního důvodu dle § 48 odst. 2 písm. b) ZDPH. Krajský soud má ve shodě se žalobkyní za to, že tato námitka zůstala v napadeném rozhodnutí nevypořádána. Žalovaný se sice vypořádal s odvolací námitkou, proč nelze užít sníženou sazbu dle § 48 odst. 2 písm. d) ZDPH, nijak již ovšem nereflektoval tvrzení žalobkyně, že stavba byla v katastru nemovitostí zapsána jako rodinný dům. Tato skutečnost je přitom jedním z důvodů, pro který ustanovení § 48 ZDPH připouští aplikaci první snížené sazby daně z přidané hodnoty. Jedná se tedy o stěžejní argument týkající se určení výsledné daňové povinnosti, jehož alespoň implicitní vypořádání soud v napadeném rozhodnutí postrádá. Sám žalovaný přitom součástí daňového spisu učinil podklady, které svědčí o závěru, že stavba čp. XA byla evidována jako rodinný dům. Jedná se zejména o prohlášení vlastníka ze dne 24. 10. 2019. V tomto prohlášení je uvedeno, že jeho předmětem je pozemek - p. č. XB, jehož součástí je stavba, a to budova čp. XA, označená jako rodinný dům.
34. Soud si je vědom, že se žalovaný zabýval tím, proč ve věci nelze aplikovat sníženou sazbu z důvodu podle § 48 odst. 2 písm. d) ZDPH. Žalovaný vysvětlil, že záměrem bylo

vybudování bytových jednotek (zejm. bod [48] napadeného rozhodnutí). Snížená sazba se však podle žalovaného uplatní při poskytnutí stavebních a montážních prací na dokončené stavbě pro bydlení. Ke dni vyřazení technického zhodnocení (a jeho převedení na jednatelku žalobkyně) však stavba bytových jednotek nebyla dokončena, a proto žalovaný uzavřel, že podmínky pro aplikaci snížené sazby podle § 48 odst. 2 písm. d) ZDPH nebyly splněny, neboť se nejednalo o práce na dokončené stavbě. Žalobkyně nicméně důvodně namítla, že se jednalo o *dokončenou* stavbu pro bydlení - tedy *stavbu rodinného domu podle právních předpisů upravujících katastr nemovitostí* ve smyslu písmene b) téhož ustanovení. Na tuto skutečnost žalovaný ovšem nijak nereagoval. Není proto zřejmé, z jakého důvodu aplikaci § 48 odst. 2 písm. b) ZDPH odmítl.

35. Pakliže by žalovaný chtěl aplikaci také tohoto důvodu vyvrátit tím, že žalobkyně prováděla práce se záměrem vytvořit bytové jednotky (tedy že se nejednalo o práce ve vztahu k dokončené stavbě rodinného domu), není soudu z žádných pasáží odůvodnění zřejmé, na základě čeho, resp. z jaké právní úpravy by žalovaný v tomto závěru vycházel. Jak již bylo uvedeno, daňový spis obsahuje podklady, které nasvědčují tomu, že se mohlo jednat o stavební práce provedené na dokončené stavbě rodinného domu. A jestliže se žalobkyně výslovně domáhala aplikace snížené sazby právě z tohoto důvodu, je nezbytné, aby žalovaný (nepřisvědčí-li žalobkyni) svůj postoj důkladně osvětlil a předložil ucelenou argumentaci podloženou konkrétními skutkovými a právními závěry, které námitku žalobkyně vyvrátí. Jinými slovy pokud žalovaný shledal, že stavba bytových jednotek nebyla dokončena, a proto nemohla být aplikována snížená sazba podle písmene d) sporného ustanovení, není zřejmé, proč provedené stavební práce nemohly být podřazeny pod písmeno b) tohoto ustanovení, když z námitek žalobkyně a podkladů ve spise vyplývalo, že se mohlo jednat o dokončenou stavbu pro bydlení, a to *stavbu rodinného domu podle právních předpisů upravujících katastr nemovitostí*.
36. Krajský soud proto shledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným, a to pro absenci důvodů rozhodnutí. V dalším řízení se žalovaný zaměří na to, zda není naplněn právní důvod pro užití první snížené sazby daně z přidané hodnoty podle § 48 odst. 2 písm. b) ZDPH, a pokud dospěje k závěru, že podmínky pro aplikaci tohoto ustanovení dány nejsou, eventuální negativní závěr odůvodní relevantními skutkovými zjištěními a právní argumentací.
37. Nad rámec vysloveného závazného právního názoru krajský soud dodává následující. Nelze přehlédnout, že § 48 odst. 1 jako prvotní podmínku, která musí být splněna, aby vůbec užití snížené sazby daně podle tohoto ustanovení přicházelo v úvahu, stanoví, že se musí jednat o poskytnutí stavebních nebo montážních prací. Zdanitelným plněním je nicméně v této věci přenechání technického zhodnocení pronajímateli (jednatele žalobkyně), a to za úplatu ve formě zápočtu hodnoty technického zhodnocení oproti půjčkám jednatelky žalobkyně.
38. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2023, č. j. 2 Afs 323/2021-56, se v takovém případě za zdanitelné plnění již nepovažují dříve provedené stavební práce. Přenechání technického zhodnocení je samo o sobě zdanitelným plněním. Vrácení zhodnocených nemovitostí za úplatu je třeba považovat za samostatnou ekonomicky měřitelnou službu. Nejedná se přitom již o *poskytnutí stavebních nebo montážních prací*. K tomu viz zejména bod [69] uvedeného rozsudku:

„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 nepochybně, 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 opotřebovaného 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.“

39. Jedná o právní názor, který takto jednoznačně dříve vysloven nebyl (byť také rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 70/2010-57 se této otázky přímo dotýká), a v původním řízení jej žalovaný nemohl zohlednit. Nejedná se ovšem o důvod, pro který by soud napadené rozhodnutí zrušil. Soud tyto závěry uvádí z důvodu jejich neoddelitelné spojitosti s právní otázkou, která je předmětem také nynější věci. Aplikaci těchto závěrů a eventuální důsledky z nich vyvozené však soud musí ponechat na žalovaném.

V. Závěr a náklady řízení

40. Krajský soud z výše uvedených důvodů zrušil napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 1, 4 a 5 s. ř. s.).
41. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, krajský soud jí proto přiznal náhradu nákladů řízení. Žalobkyně má právo na náhradu zaplaceného soudního poplatku za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3 000 Kč. Žalobkyně byla zastoupena advokátem, náleží jí proto také náhrada nákladů právní služby poskytnuté jejím zástupcem za tři úkony po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, replika k vyjádření žalovaného), včetně paušální náhrady hotových výdajů po 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a § 13 odst. 4 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)] – celkem 10 200 Kč bez DPH (zástupce žalobkyně není plátcem DPH). Žalovaný je tedy povinen nahradit žalobkyni náklady řízení v celkové výši 13 200 Kč, a to do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku.
42. Krajský soud naopak nepřiznal žalobkyni náhradu za úkon právní služby *porada s klientem*, neboť se jednalo o první poradu ve věci, která je zahrnuta v úkonu právní služby „převzetí a příprava zastoupení“ (srov. usnesení Městského soudu v Praze ze dne 22. 12. 2000, č. j. 16 Co 418/2000-33). Úkonem právní služby je dle § 11 odst. 1 písm. c) advokátního tarifu pouze „další“ porad s klientem.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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.

Hradec Králové 29. dubna 2024

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu