

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobkyně **J. J.,** zastoupené JUDr. Antonínem Janákem, advokátem se sídlem Příbram, nám. T. G. Masaryka 142, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem České Budějovice, Mánesova 1803/3a, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 2. 2010, č. j. 10 Ca 93/2009 – 42,

takto:

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:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 7. 2009, č. j. 3710/09-1300, bylo, dle ustanovení § 50 odst. 3 a 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září až prosinec 2005, leden 2006, únor 2006 a květen až prosinec 2006. Těmito výměry byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty v celkové výši 125 074 Kč. Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou; ta byla rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 2. 2010, č. j. 10 Ca 93/2009 – 42 zamítnuta.

Jak vyplývá z odůvodnění tohoto rozsudku, žalobkyně podniká v oboru montáží žaluzií a vrat. V rámci daňové kontroly správce daně zjistil, že montáže a opravy garážových vrat u rodinných domů byly prováděny tak, že samotná montáž vrat, včetně ostatních komponentů, byla realizována do předem připraveného otvoru (vjezdu do garáže); již před tímto osazením byly vždy připraveny elektrické rozvody. Jako důkazy sloužily smlouvy o dílo uzavírané s jednotlivými odběrateli a výpovědi žalobkyně jako daňového subjektu. Správce daně na základě takto zjištěného skutkového stavu dospěl k závěru, že se ve všech případech jednalo o opravu, rekonstrukci či modernizaci nebytových prostor rodinných domů, kde žalobkyně, v rozporu s ustanovením § 48 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro příslušná zdaňovací období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) nesprávně uplatňovala sníženou sazbu daně z přidané hodnoty (tj. 5%). Výsledky kontrolních zjištění byly popsány a číselně shrnuty ve zprávě o kontrole daně z přidané hodnoty ze dne 12. 12. 2008; tohoto dne byla zpráva taktéž projednána a předána žalobkyni. Následně byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období, v celkové částce 161 983 Kč. Proti dodatečným platebním výměrům brojila žalobkyně odvoláními, která byla žalovaným zamítnuta rozhodnutími č.j. 3710/09/-1300 a č.j. 3713/09-1300, přičemž druhé rozhodnutí žalovaného se týkalo dodatečného platebního výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2006 a nebylo předmětem správní žaloby. Pouze u zdaňovacího období srpen 2005 byl dodatečný platební výměr, postupem dle ustanovení § 49 odst. 1 daňového řádu, zrušen, a to z důvodu prekluze práva dle ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu.

Pokud jde o jednotlivé žalobní námitky, krajský soud především odmítl názor o nezákonnosti rozhodnutí žalovaného z důvodu zahájení daňové kontroly, za podmínek neodpovídajících právnímu názoru vyslovenému v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Z něj se podává, že o důvodech daňové kontroly musí být daňový subjekt zpraven před jejím zahájením; v opačném případě se jedná o kontrolu nezákonnou. Svůj závěr krajský soud odůvodnil poukazem na rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46 (všechna citovaná rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), z něhož se podává, že zmiňovaný požadavek nemá své opodstatnění ani oporu v zákoně; stejně tak je i v rozporu s pojmovým chápáním daňové kontroly v daňovém řízení.

Ohledně další žalobní námitky, kdy žalovaný, údajně nesprávně, podřadil garáž rodinného domu mezi nebytové prostory a na základě tohoto dospěl k závěru, že žalobkyně byla povinna provedené práce zatížit základní sazbou daně z přidané hodnoty (tj. 19%), uvážil krajský soud tak, že na tyto případy je třeba aplikovat ustanovení § 48 odst. 2, větu druhou zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění do 31. 12. 2006, dle které *se snížená sazba daně neuplatní u stavebních a montážních prací spojených s rekonstrukcí, modernizací a opravami výhradně nebytových prostor bytových domů a rodinných domů.* V dalším pak krajský soud citoval odstavec 3 téhož ustanovení s tím, že odkazuje na zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o vlastnictví bytů“). Mezi nebytové prostory se, ve smyslu ustanovení § 1 zákona č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor, ve znění platném pro příslušná zdaňovací období (dále jen

zákon o nájmu a podnájmu nebytových prostor), řadí i garáž. Krajský soud dovodil, že garáž v rodinném domě slouží k jinému účelu než k bydlení, přičemž absence tohoto pojmu v zákoně o dani z přidané hodnoty není na závadu. Definice tohoto pojmu se totiž podává z jiných právních předpisů. Žalovaný tak aplikoval právní předpis a vysvětlil, proč je nutné zatížit uskutečněné zdanitelné plnění základní sazbou daně z přidané hodnoty. Sníženou sazbu lze použít tam, kde se, ve smyslu ustanovení § 48 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, jedná o práce spojené s dodáním a výstavbou nových rodinných domů. V nyní posuzovaném případě se však jednalo o dodání a montáž pouze garážových vrat. Z předložených smluv o dílo se jasně podává, že práce byly prováděny pouze při zabudování nebo opravách garážových vrat; žádné jiné stavební úpravy, které by se týkaly jiných prostor než garáže, prováděny nebyly.

Krajský soud dále odmítl poukaz žalobkyně na svůj rozsudek sp. zn. 10 Ca 21/2002, s tím, že ten na daný případ nedopadá. Zabývá se totiž definicí rodinného domu a nevyplývá z něj, že garáž je bytovým prostorem. Naproti tomu poukázal na rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 26 Cdo 2340/99, z něhož se podává, že jakkoli je garáž podle kolaudačního rozhodnutí součástí stavby, slouží ke garážování motorových vozidel a nikoli k uspokojování bytových potřeb. Stejně tak krajský soud odmítl poukaz žalobkyně na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02, jímž se dovolávala uplatnění zásady *in dubio mitius*. Se závěrem, že jednu daňovou povinnost nelze předepsat současně dvěma různým subjektům, krajský soud v rovině obecné vyslovil souhlas, avšak zdůraznil, že v nyní projednávaném případě se o takovou situaci nejedná.

Konečně krajský soud nepřisvědčil názoru, že montáží garážových vrat dochází k pracím na vnějším plášti domu. Z důkazních prostředků, které měl správce daně k dispozici, vyplývá, že k montážím garážových vrat na elektrický pohon docházelo v rámci modernizace či rekonstrukce nebytových prostor rodinných domů. Otvor pro montáž byl předem připraven, stejně tak i přívod elektrického proudu, a to přesně podle dispozic. Součástí prací byly i drobné zednické a začišťovací práce spojené s uchycením nosných prvků vrat; to však na podstatě věci ničeho nemění. Provedení důkazních prostředků navržených žalobkyní správce daně odmítl s odůvodněním, že popis prováděných prací nebyl zpochybněn, a obhlídka na místě samém či výslechy svědků by k jinému závěru nevedly. S tím vyslovil krajský soud souhlas, neboť jádrem problému není zpochybnění provedených prací, ale jejich povaha z pohledu podřazení pod základní či sníženou sazbu daně z přidané hodnoty.

Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost opírající se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem spatřuje stěžovatelka v tom, že garáž v rodinném domě považuje za nebytový prostor, ačkoli rodinný dům je určen výlučně k užívání k bydlení. Stěžovatelka souhlasí s tím, že pojem *nebytový prostor rodinného domu* není definován v zákoně o dani z přidané hodnoty a je tedy na místě dospět k jeho definici za použití analogie jiných právních předpisů. Žalovaný svou argumentaci opřel o příslušná ustanovení zákona o vlastnictví bytů a zákon o nájmu a podnájmu nebytových prostor, avšak z obou těchto předpisů vyplývá potřeba vymezení tohoto prostoru rozhodnutím stavebního úřadu, jinak nemůže být daný prostor považován za nebytový. V této souvislosti považuje stěžovatelka za nepřípadnou taktéž

argumentaci krajského soudu rozsudkem Nejvyššího soudu sp. zn. 26 Cdo 2340/99. Na daný případ nelze totiž závěry tohoto rozsudku vztáhnout, neboť se problematikou garáže zabývá v tom smyslu, zda je příslušenstvím samostatné bytové jednotky.

Pokud jde o namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, krajský soud dovozuje, že garáž představuje místnost sloužící jiným účelům než k bydlení, aniž by však uvedl, jak k tomuto závěru dospěl. Stěžovatelka taktéž netvrdila nic jiného, než že o nebytových prostorech rodinného domu lze hovořit pouze v případech, kdy jsou takto vymezeny rozhodnutím stavebního úřadu. Neargumentovala tedy tím, že by se aplikace snížené sazby daně vázala na případy, kdy by byl rodinný dům určen k podnikání; není tak zřejmé, proč se krajský soud s takovou (neexistující) argumentací vypořádával. Stěžovatelka v žalobě též neargumentovala tím, co garáž je; pouze tvrdila, že není nebytovým prostorem. Obdobně jako ve správní žalobě se, s ohledem na nejasnost celé situace, dovolává zásady *in dubio mitius*.

Konečně stěžovatelka namítá, že se krajský soud v odůvodnění rozsudku nevypořádal s námitkou, že předmětné práce neprobíhaly v prostoru garáže, ale na obvodovém plášti budovy. Všechny prvky obvodového pláště slouží celé budově a práce prováděné při zbudování tohoto prvku (garáže) nelze označit za práce prováděné výlučně uvnitř garážového prostoru. K tomu krajský soud pouze uvedl, že tomu tak není, aniž by tyto argumenty stěžovatelky vyvrátil. Také v tomto ohledu je tak napadený rozsudek nepřezkoumatelný a v rozporu se skutkovým stavem. Nebylo zohledněno, že součástí prací byly i zednické práce v okolí garážového vjezdu, tedy na fasádě rodinného domu. Správce daně odmítl provést stěžovatelkou navrhované důkazní prostředky, přestože byly způsobilé prokázat, že k výměně vrat docházelo z důvodů bezpečnostních, tepelně izolačních či estetických a ve svém důsledku šlo o práce na domě jako na celku a nikoli pouze v garážovém prostoru. Krajský soud se opět přiklonil k názoru žalobce a argumentaci stěžovatelky nevyvrátil. V tomto ohledu je rozsudek opět nepřezkoumatelný.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil obsáhlým přípisem. Zdůraznil, že argumentace stěžovatelky je totožná s tou, kterou již uplatnila v žalobě. Poukazuje především na skutečnost, že definice nebytového prostoru není součástí zákona o dani z přidané hodnoty a neobsahují ji ani předpisy Evropské unie [např. tzv. Šestá směrnice Rady Evropy ze dne 17. května 1977 (77/388/EHS)]. Žalovaný setrvává na svém právním názoru opírajícím se o definice pojmů, obsažených v zákoně o vlastnictví bytů, zákoně o nájmu a podnájmu nebytových prostor a o shora uváděný judikát Nejvyššího soudu. Garáž považuje za nebytový prostor, a proto nelze přisvědčit námitce, že se jedná o práce na obvodovém plášti budovy. Pro posouzení výše uplatňované sazby daně z přidané hodnoty není případná ani argumentace rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 6. 3. 2003, sp. zn. 10 Ca 21/2002. Žalovaný z těchto důvodů navrhuje zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v nich uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Jak bylo uvedeno výše, stěžovatelka vytýká krajskému soudu jak nesprávné právní hodnocení věci, tak i nepřezkoumatelnost jím vydaného rozsudku; jelikož však její argumentaci, směřující k oběma kasačním důvodům, nelze smysluplně oddělit, pojedná Nejvyšší správní soud v rámci jednotlivých kasačních námitek o těchto důvodech společně.

Stěžovatelka především namítá, že krajský soud dostatečně nevyložil, proč považuje garáže v rodinných domech za nebytové prostory a nevypořádal se též s veškerou argumentací uplatněnou v žalobě. S tímto názorem Nejvyšší správní soud nesouhlasí, neboť krajský soud srozumitelně a s odkazy na jednotlivá zákonná ustanovení a soudní judikaturu vysvětlil, proč aproboval právní názor daňových orgánů; zareagoval též na námitky, které stěžovatelka v této souvislosti uplatnila v žalobě. Stěžovatelce lze přisvědčit pouze potud, že se krajský soud v odůvodnění rozsudku nadbytečně vyjádřil k otázce, zda by v daném případě mělo na sazbu daně vliv případné používání rodinného domu (či jeho části) k podnikatelským účelům. Stěžovatelka vskutku žádnou z žalobních námitek takto explicitně neformulovala; její zmínka o podnikání (bod IV. žaloby) byla učiněna pouze coby příklad využívání některých prostor rodinných domů k jiným účelům, než pro bydlení. Samotná skutečnost, že se krajský soud vyjádřil ke sporné otázce nad rámec žalobní argumentace, nicméně nemůže vést k nezákonnosti či k nepřezkoumatelnosti jeho rozsudku.

Pokud jde o samotné právní závěry krajského soudu, lze konstatovat, že jeho závěr, dle kterého lze garáž, tvořící součást *rodinného domu,* považovat za nebytový prostor, je správný, byť je některé jeho dílčí argumenty nutno korigovat.

Podle ustanovení § 48 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, ve zněních účinných od 1. 9. 2005 do 31. 12. 2006, platilo, že *u dodání bytového domu, rodinného domu a bytu, a to i nedokončených, včetně stavebních a montážních prací spojených s jejich výstavbou, rekonstrukcí, modernizací a opravami včetně konstrukcí, materiálu, strojů a zařízení, které se do nich jako součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují, se uplatní snížená sazba daně. Snížená sazba daně se neuplatní u stavebních a montážních prací spojených s rekonstrukcí, modernizací a opravami výhradně nebytových prostor bytových domů a rodinných domů.*

Pojem *nebytový prostor*, užitý v ustanovení § 48 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, není v tomto zákoně nikde definován; odst. 3 citovaného ustanovení sice obsahuje definice některých pojmů, pro posouzení, zda může být garáž v rodinném domě považována za *nebytový prostor* však toto ustanovení nepřináší ničeho. Na tomto místě lze krajskému soudu přisvědčit v tom, že není nutné, aby daňové předpisy podávaly vlastní definici pojmů, užívaných v jiných právních odvětvích (např. stavebním právu, či právu občanském). Na straně druhé však nelze souhlasit s tím, že se krajský soud při výkladu pojmu *nebytový prostor* opřel o definice tohoto pojmu vyplývající ze zákona o vlastnictví bytů a zákona o nájmu a podnájmu nebytových prostor. Nelze totiž přehlédnout, že odkaz na zákon o vlastnictví bytů (ve formě poznámky pod čarou) uvedený v ustanovení § 48 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, se výslovně vztahuje k definici *bytu*, nikoli rodinného domu či již zmiňovaných *nebytových prostor.* Taktéž definice *nebytového prostoru*, podávaná z ustanovení § 1 písm. a) zákona o nájmu a podnájmu nebytových

prostor, se výslovně podává pouze *pro účely tohoto zákona.* Použitelnost těchto definic pro potřeby zákona o dani z přidané hodnoty není pochopitelně vyloučena; ostatně i Ústavní soud opakovaně poukazuje na imperativ vnitřní souladnosti a nerozpornosti právního řádu, jehož výrazem je i požadavek, aby tentýž právní institut byl vykládán jednotným způsobem, bez ohledu na to, o jaké odvětví práva se jedná (srov. např. nález ze dne 15. 3. 2004, sp. zn. I. ÚS 643/03, dostupný z http://nalus.usoud.cz). Uvedené definice *nebytových prostor* lze tedy nepochybně pro potřeby výkladu ustanovení § 48 odst. 2 *in fine* zákona o dani z přidané hodnoty použít, nikoli však ve smyslu legálního výkladu tohoto pojmu, ale pouze *per analogiam.* Pokud tedy ustanovení § 1 písm. a) zákona o nájmu a podnájmu nebytových prostor stanoví, že *za nebytové prostory se (...) považují místnosti nebo soubory místností, které podle rozhodnutí stavebního úřadu jsou určeny k jinému účelu než k bydlení a jimiž jsou zejména (...) garáže, (...)* a § 2 písm. c) zákona o vlastnictví bytů, že nebytovým prostorem se (pro účely tohoto zákona) rozumí *místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k jiným účelům než k bydlení*, nelze krajskému soudu vytýkat, že při nalezení obsahu pojmu *nebytový prostor*, užitého v ustanovení § 48 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, vycházel z kritérií vyplývajících z citovaných ustanovení. Zcela konzistentně pak poukázal i na rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 4. 4. 2001, sp. zn. 26 Cdo 2340/99; jeho použitelnost pro nyní posuzovanou věc je v tom, že Nejvyšší soud akcentuje rozdíl mezi prostory určenými k bydlení (byt) a prostory, které nejsou k obývání určeny, byť ve vztahu k obytným prostorům tvoří jeho doplňkovou funkci (zde garáž). Důsledné rozlišení obytné části rodinného domu a garáže lze ostatně vysledovat i z předpisů stavebního práva. Například z ustanovení § 50 odst. 2, věty první vyhlášky č. 137/1998 Sb., o obecných technických požadavcích na výstavbu (která byla v rozhodných obdobích dosud účinná) vyplývá, že *rodinný dům musí mít nejméně jedno garážové stání na jeden byt.*

Je tedy zcela zřejmé, že rodinný dům v sobě zahrnuje jak část obytnou (byt), tak část sloužící primárně k parkování vozidel (garáž). Garáž tedy nemůže být považována za *bytový prostor*; logicky jde tak o *prostor nebytový.* V kasační stížnosti stěžovatelka nicméně argumentuje též tím, že určitý prostor v nemovitosti se stává prostorem nebytovým až poté, kdy je takto označen rozhodnutím stavebního úřadu. Stěžovatelka zde evidentně vychází z výše již citovaných ustanovení zákona o vlastnictví bytů a zákona o nájmu a podnájmu nebytových prostor, která takový postup předpokládají. Výše však již bylo vyloženo, že tato ustanovení nepodávají legální definici pojmu *nebytový prostor* a pro potřeby daňového řízení je lze tedy použít toliko přiměřeně. Nelze tedy přijmout závěr, že by absence této podmínky vedla v konkrétním případě nutně k závěru, že posuzovaný prostor v rodinném domě *nebytovým prostorem* být nemůže. I přesto však Nejvyšší správní soud považuje tuto podmínku za splněnou za situace, kdy byl konkrétní rodinný dům pravomocně kolaudován, a to včetně garáže. Vydáním kolaudačního rozhodnutí (či, dle nové úpravy, vydáním kolaudačního souhlasu, či akceptací ohlášení užívání stavby) je totiž, mimo jiné rozhodnuto o způsobu užívání stavby, respektive jejich součástí. Jestliže tedy byl rodinný dům, včetně garáže, kolaudován, znamená to, že (zjednodušeně řečeno) vymezené části takové nemovitosti mohou být užívány toliko k bydlení, ostatní části pak v souladu s jejich technickým určením. V takovém případě je tedy garáž (pojatá do kolaudačního rozhodnutí) stavebním úřadem určena k jinému užívání než k bydlení a jedná se tak mimo jakoukoliv pochybnost o *nebytový prostor*. Stěžovatelka v rámci této skupiny kasačních námitek vyjádřila nesouhlas též s tím, že krajský soud při právním hodnocení věci odmítl akceptovat právní názor, vyslovený jím již dříve, a to v rozsudku č.

j. 10 Ca 21/2002 – 21. Stěžovatelce je nutno přisvědčit v tom, že ve zmiňovaném rozsudku krajský soud skutečně vyslovil názor, že prostory, které nejsou přímo určeny k bydlení, avšak jsou potřebné pro aktivity s bydlením v rodinném domě spojené (jako například garáž), je nezbytné zahrnout do prostor určených k bydlení. Tento závěr (dle názoru Nejvyššího správního soudu příliš kategorický a zobecňující) však byl vysloven v souvislosti s výkladem ustanovení § 3 písm. c) vyhlášky č. 137/1998 Sb., o obecných technických požadavcích na výstavbu, které, coby kritérium pro uznání stavby jako rodinného domu, stanovovalo nutnost nadpoloviční části podlahové plochy určené k bydlení. Krajský soud zcela správně poukázal na skutečnost, že tento právní názor byl vysloven v jiném skutkovém a právním kontextu a nelze z něj dovodit jednoznačný závěr, že by (obecně – pozn. NSS) garáž v rodinném domě měla být chápána jako prostor pro bydlení. I tento závěr krajského soudu lze tedy aprobovat.

Stěžovatelka se konečně v rámci této skupiny kasačních námitek dovolává uplatnění zásady *in dubio mitius*, vyjádřeného, mimo jiné, v nálezu Ústavního soudu ze dne 21. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 666/99. Nejvyšší správní soud pochopitelně obecnou platnost tohoto principu nikterak nezpochybňuje, nemůže však přehlédnout, že použití této zásady je vázáno (v oblasti interpretace práva) na případy dvojího možného výkladu právní normy. Je nepochybné, že, ve smyslu tohoto principu, je v případech interpretačních pochybností nutno volit takový výklad právní normy, který je pro jejího adresáta příznivější. I v tomto případě však krajský soud správně dovodil, že o takový případ v projednávané věci nejde, neboť ustanovení § 48 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty poskytuje *„jednoznačnou dispozici“* v tom smyslu, které činnosti týkající se bytové výstavby je možné zatížit pouze sníženou sazbou daně z přidané hodnoty a které je třeba zatížit sazbou základní; fakticky jde toliko o nalezení obsahu pojmu *nebytový prostor*, ke kterému lze dospět za použití standardních interpretačních metod, jak bylo popsáno výše.

Pokud jde dále o vyjádření Městského úřadu Příbram – stavebního úřadu ze dne 31. 3. 2010, které stěžovatelka na podporu svých tvrzení přiložila ke kasační stížnosti, jeho obsahem se Nejvyšší správní soud nezabýval. Ve smyslu ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. nelze totiž přihlížet ke skutečnostem, které stěžovatelka uplatnila poté, co bylo vydáno napadené rozhodnutí (k tomu viz. například rozsudek zdejšího soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 – 49, publikovaný pod č. 419/2004 Sb. NSS).

Další skupina kasačních námitek se soustřeďuje kolem tvrzení, že prováděné práce nebyly realizovány v prostoru garáže, ale na obvodovém plášti budovy. Především i zde je nejprve nutno odmítnout tvrzení o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Krajský soud se s touto námitkou vypořádal na str. 6 a 7 odůvodnění; na tuto argumentaci lze proto stěžovatelku odkázat. Nad tento rámec lze uvést, že odmítnutí stěžovatelkou navržených důkazních prostředků nevedlo k deficitům při zjištění skutkového stavu věci. Dle smluv o dílo (které byly osvědčeny jako důkazy) byl objednatel povinen předem připravit prostor určený k montáži garážových vrat podle dispozic stanovených stěžovatelkou ve smlouvě. To ostatně sama stěžovatelka potvrdila do protokolu o ústním jednání a krajský soud tak správně dovodil, že správce daně ani žalovaný rozsah prací či jejich faktické provedení nijak nerozporovali. Lze souhlasit s tím, že po provedení osazení garážových vrat je třeba prostory, jež utrpěly montážním zásahem, sanovat (například zapravit a začistit prostor okolo garážových vrat v místech, kde docházelo k uchycení nosných prvků vrat); rozsah

těchto prací také nebyl předmětem sporu. Sporné je pouze to, zda lze takto provedené práce zdanit sníženou sazbou daně z přidané hodnoty. Navrhovanými výpověďmi objednatelů nebo obhlídkou místa prováděných prací tak bylo možné opravdu zjistit pouze to, zda byly montážní práce uskutečněny v rozsahu tvrzeném stěžovatelkou, což ovšem nebylo sporné.

Se stěžovatelkou lze souhlasit v tom, že výměnou garážových vrat se zlepší estetické, tepelně izolační a bezpečnostní vlastnosti celé nemovitosti, tedy rodinného domu. Tento fakt ovšem nelze interpretovat tak, že by jen tím byly naplněny podmínky pro uplatnění snížené sazby daně z přidané hodnoty. Jiná situace (a pro stěžovatelku příznivější) by nastala například pokud by v rámci jednoho plnění byla provedena nejen montáž garážových vrat, ale též oprava fasády celého rodinného domu, výměna oken a dveří a podobně, tedy jednalo-li by se o součást větších stavebních či rekonstrukčních prací, v rámci celého rodinného domu. Zde by se nepochybně jednalo o naplnění zákonných podmínek pro uplatnění snížené sazby daně z přidané hodnoty, neboť by se jednalo o rekonstrukci, modernizaci či opravu rodinného domu jako celku.

Dovolává-li se konečně stěžovatelka toho, že je podstatné, zda práce byly prováděny uvnitř nebytového prostoru, či na jeho vnějším ohraničení, postačí jen konstatovat, že ustanovení § 48 odst. 2 věta druhá zákona o dani z přidané hodnoty nerozlišuje práce prováděné uvnitř nebytového prostoru nebo vně (stěžovatelkou uváděný absurdní případ nátěru garážových vrat zevnitř a zvenku). Opačný přístup by byl iracionální, neboť by stíral význam zvýhodnění daňového zatížení prací na prostorech sloužících k bydlení; podstatný je tedy charakter místností, na kterých jsou práce prováděny - právě tato okolnost je dělícím kriteriem pro rozlišení obou daňových sazeb. Také s touto žalobní námitkou se krajský soud vypořádal a jeho závěry jsou přezkoumatelné.

Ze všech uvedených důvodů proto zdejšímu soudu nezbylo, než kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1, *in fine* s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladu řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 6. října 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu