



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Ing. J. P.**, zastoupeného Mgr. Pavlem Dvořákem, advokátem se sídlem Nádražní 21, Žďár nad Sázavou, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 7. 2008, č. j. 31 Ca 232/2006 - 26,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalobce (dále „stěžovatel“) podal včas kasační stížnost proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 10. 2006, č. j. 14689/06-1300-704581. Tímto rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Třebíči ze dne 27. 4. 2006, č. j. 62452/06/330911/6455, jímž mu byla vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2005 ve výši 106 957 Kč nadměrného odpočtu.

II.

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), když namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení otázky soudem v předcházejícím řízení a vady správního řízení.

Stěžovatel považuje právní závěry žalovaného i krajského soudu, spočívající v neuznání stěžovatelem uplatněného nároku na odpočet daně v případě technického zhodnocení budovy, za nesprávné. Zastává totiž názor, že tzv. technické zhodnocení je obchodním majetkem

podnikatele ve smyslu § 4 odst. 3 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o DPH“). Podle ustanovení § 74 odst. 2 zákona o DPH je přitom možné odpočet daně uplatnit u obchodního majetku pořízeného za posledních 12 měsíců přede dnem účinnosti uvedeném na osvědčení o registraci. Stěžovatel uvádí, že se jednalo o určitou majetkovou hodnotu (dodávka a montáž plastových oken, okenních parapetů a hliníkových výplní), kterou se zvýšila vstupní cena budovy sloužící k jeho ekonomické činnosti. K tomu dodává, že ačkoli jsou předmětná plnění nazvána jako dodávka a montáž, jednalo se fakticky především o koupi, čímž kontruje tvrzení žalovaného, že se jednalo o přijetí jednotlivých služeb. Stěžovatel upozorňuje na ustanovení § 74 odst. 4 zákona o DPH, podle něhož se pro výpočet nároku na odpočet použije u nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku hodnota tohoto majetku stanovená podle zvláštního právního předpisu, kterým je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. V daňové evidenci pak ocenění vychází z § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, což byl i případ stěžovatele.

Stěžovatel dále namítá, že krajský soud nepřihlédl k obsahu jeho podání ze dne 4. 3. 2008, ve kterém poukázal na obsah šesté směrnice Rady ES o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty (pozn. NSS: směrnice č. 77/388/EHS, dále jen „šestá směrnice“). Stěžovatel je toho názoru, že ze strany žalovaného i krajského soudu byl porušen základní princip zdanění v jednotlivých státech EU, které musí zajistit, aby u majetku používaného pro ekonomickou činnost existovala možnost odpočtu příslušné daně. V kontextu šesté směrnice vnitrostátní právní úprava nevylučuje možnost odpočtu daně u technického zhodnocení, na které je třeba pohlížet jako na obchodní majetek.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje zrušit napadený rozsudek krajského soudu a vrátit mu věc k dalšímu řízení.

III.

Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s názorem krajského soudu, že technické zhodnocení je samostatným hmotným majetkem pouze za podmínky, že nezvyšuje vstupní a zůstatkovou cenu hmotného majetku [viz ustanovení § 26 odst. 2 písm. f) a § 26 odst. 3 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro příslušné zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“)], tedy v případech, kdy technické zhodnocení provádí osoba odlišná od vlastníka (obvykle nájemce nebo podnájemce). Stěžovatel je vlastníkem nemovitosti, z níž má příjmy z pronájmu. Na této nemovitosti prováděl v roce 2005 stavební práce, které se vzhledem k ustanovení § 33 zákona o daních z příjmů nezahrnují do nákladů, ale zvyšují vstupní cenu nemovitosti. Žalovaný uvádí, že ustanovení § 33 zákona o daních z příjmů nemá žádnou vazbu na zákon o DPH. Z toho pak vyplývá, že provedené technické zhodnocení stávajícího majetku není samostatně evidováno jako majetek a není proto obchodním majetkem ve smyslu ustanovení § 4 odst. 3 písm. c) zákona o DPH. K námitce stěžovatele týkající se šesté směrnice žalovaný uvádí, že tato směrnice nedopadá na případ stěžovatele, neboť nestanoví, že by přijetí jednotlivých konkrétních služeb v podobě technického zhodnocení na nemovitosti zakládalo nárok na odpočet daně.

IV.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody v kasační stížnosti uvedenými, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval námitkou stěžovatele, že krajský soud nezohlednil obsah jeho repliky k vyjádření žalovaného ze dne 4. 3. 2008 a s odkazem na ustanovení § 71 odst. 2 s. ř. s. námitky zde uvedené odmítl jako opožděně podané.

K tomu je třeba nejprve uvést, že tuto námitku stěžovatele nelze podřadit pod vady řízení vymezené ustanovením § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s, neboť ty spočívají v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit. Stěžovatel však nepoukázal na žádnou z těchto vad správního řízení, a proto Nejvyšší správní soud nemohl této námitce stěžovatele přisvědčit.

Ve skutečnosti by se proto mohlo jednat spíše o tzv. jinou vadu řízení před soudem ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Zdejší soud, důsledně vycházející z obsahu právních úkonů a nikoliv z jejich označení, se proto zabýval tím, zda v tomto směru došlo ze strany krajského soudu k pochybení či nikoliv.

K tomu je třeba uvést, že byla-li žaloba ke krajskému soudu podána dne 15. 12. 2006, pak již nemůže být k doplnění tohoto návrhu rozšiřujícího včas uplatněné žalobní body, podanému více než tři měsíce později, s ohledem na zásadu koncentrace řízení, přihlédnuto [§ 71 odst. 2 s. ř. s.], což krajský soud správně konstatoval. Právo žalobce podat k vyjádření žalovaného repliku (§ 74 odst. 1 s. ř. s.) totiž nelze vykládat jako dodatečnou možnost uplatnit nové žalobní body i po zákonem stanovené lhůtě k podání žaloby, nýbrž pouze jako umožnění bezprostřední reakce na argumentaci žalovaného. V opačném případě by se totiž obcházel smysl a účel zákonem zakotvené zásady koncentrace žalobního řízení. Právě rozsah a zaměření jeho vyjádření tedy předurčuje rozsah a zaměření repliky.

Z obsahu podání stěžovatele ze dne 4. 3. 2008 navíc vyplývá, že se jednalo toliko o zcela obecné upozornění na právní úpravu Evropských společenství, konkrétně na šestou směrnici a na nesoulad rozhodnutí krajského soudu s principy zdanění evropského práva. Je tak zřejmé, že se jednalo o námitky formulované značně apodikticky a bez relevantní argumentace, takže i když by se s nimi krajský soud měl věcně vypořádat, nebyly dostatečně konkrétní a tedy ani způsobitelné přezkumu.

Této stížnostní námitce proto nebylo možno přisvědčit.

Hlavní kasační námitku a spornou právní otázku, která v posuzovaném případě vyvstala, představuje výklad pojmu „technické zhodnocení“ pro účely zákona o DPH, resp. možnost jeho podřazení pod pojem „obchodní majetek“, a to v souvislosti s uplatněním nároku na jeho odpočet podle ustanovení § 72 a násl. tohoto zákona.

K tomu je třeba uvést, že technické zhodnocení představuje pojem zavedený čistě pro daňové účely, který je v současnosti vymezen v § 33 zákona o daních z příjmů pro účely tohoto zákona tak, že se jedná vždy o výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč. Pojem technické zhodnocení se v zákoně o DPH ve znění rozhodném pro posuzovaný případ vyskytuje pouze jednou, a to v souvislosti s absencí nároku na odpočet při technickém zhodnocení osobního automobilu v § 75 odst. 2. Tento pojem však není právní úpravě daně z přidané hodnoty zcela neznámý, neboť zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, účinný do 30. 4. 2004, vymezoval technické zhodnocení odlišně

od zákona o daních z příjmů, a sice jako vlastní změny majetku [§ 2 odst. 2 písm. ah) zákona č. 588/1992 Sb.], s odkazem na § 33 zákona o daních z příjmů. Zákon o DPH v rozhodném znění však toto vymezení nepřevzal. Vzhledem k tomu, že tento pojem nezná a neupravuje ani šestá směrnice, je nutné vycházet z obecných ustanovení zákona o DPH a z podstaty technického zhodnocení podle zákona o daních z příjmů.

Ze spisového materiálu vyplývá, že stěžovatel nechal v roce 2005 provést na domě ve svém vlastnictví, z něhož má příjmy z pronájmu, částečnou adaptaci, resp. stavební práce, včetně dodávek hliníkových výplní, dodávky a montáže plastových oken a okenních parapetů a dodávky systému SIKA FLOOR podlah. Příjem z pronájmu je ekonomickou činností stěžovatele, který se stal plátcem daně z přidané hodnoty dnem 31. 10. 2005.

Nelze však souhlasit se stěžovatelem, že plnění, která mu byla poskytnuta v souvislosti se stavebními úpravami jeho nemovitosti, byla dodáním zboží. Podle § 4 odst. 2 zákona o DPH jsou zbožím věci movité, elektřina, teplo, chlad, plyn a voda. Za služby se podle § 14 odst. 1 tohoto zákona považují všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitostí, je jimi také převod práva, poskytnutí práva využití věci nebo práva či jiné majetkově využitelné hodnoty, vznik a zánik věcného břemene či přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci. V posuzovaném případě byly provedeny na nemovitosti stěžovatele stavební práce od jednoho zhotovitele (dodavatele), v rámci kterých mj. došlo k zabudování stavebních materiálů do stavby. Některé materiály (např. okna, okapy, podlahová krytina), jejichž dodání by samo o sobě bylo dodáním zboží, je třeba s ohledem na výše uvedená zákonná vymezení pojmů „zboží“ a „služba“ považovat za součást poskytnutých služeb. Pro účel zákona o DPH je tedy nutné zásahy provedené na nemovitosti stěžovatele vnímat jako služby, jež jsou zdanitelným plněním.

Podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH v rozhodném znění má nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na odpočet podle tohoto ustanovení má tedy pouze plátce daně, který přijal zdanitelné plnění, a to až dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Vzhledem ke skutečnosti, že stěžovatel se stal plátcem daně až po dni, ve kterém přijal zdanitelné plnění, nespĺňuje základní podmínku pro uplatnění odpočtu daně podle ustanovení § 72 zákona o DPH.

Ustanovení § 74 zákona o DPH umožňuje novým plátcům daně uplatnit nárok na odpočet daně u obchodního majetku evidovaného ke dni účinnosti uvedenému na osvědčení o registraci, a to za splnění obecných podmínek pro uplatnění odpočtu daně. Tento odpočet daně při změně režimu je možné uplatnit pouze u obchodního majetku pořízeného za posledních 12 měsíců přede dnem účinnosti uvedeném na osvědčení o registraci, a to v daňovém přiznání za první zdaňovací období po registraci. Obchodním majetkem se podle § 4 odst. 3 písm. c) zákona o DPH rozumí souhrn majetkových hodnot, který slouží nebo je určen osobě povinné k dani k uskutečňování ekonomických činností a o kterém je tato osoba povinna účtovat nebo jej evidovat. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem krajského soudu, podle kterého je pro účely zákona o DPH nutné za obchodní majetek žalobce považovat celou nemovitost, která stěžovateli slouží k jeho ekonomické činnosti, a o níž je povinen účtovat nebo ji evidovat, nikoliv dílčí součásti této nemovitosti.

Vyjdeme-li z podstaty technického zhodnocení, nejedná se ani o věc, ani o právo, ani o jinou majetkovou hodnotu, nýbrž o souhrn výdajů na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku. Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu a zároveň u majetku odpisovaného zrychleným odepisováním i zůstatkovou cenu příslušného majetku v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno

a uvedeno do stavu způsobilého obvyklému užívání [§ 29 odst. 3 zákona o daních z příjmů]. Pro 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. Ustanovení § 74 zákona o DPH ve znění rozhodném pro případ stěžovatele neumožňuje na tyto poskytnuté služby uplatnit nárok na odpočet daně, neboť se nejedná o samostatný obchodní majetek stěžovatele.

Ani této stížnostní námitce proto nelze přisvědčit.

Pouze jako obiter dictum Nejvyšší správní soud konečně dodává, že pokud je ekonomickou činností stěžovatele pronájem předmětné nemovitosti, z ustanovení § 75 odst. 1 ve vztahu k ustanovení § 51 odst. 1 písm. e) zákona o DPH vyplývá, že s výjimkou krátkodobého nájmu (tj. nejdéle na 48 hodin) nemá plátce nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije k pronájmu, neboť tato plnění jsou od daně osvobozena.

Kasační důvody zakotvené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) ani b) s. ř. s. tedy naplněny nebyly, a proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 a 2 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovaný v řízení plně úspěšný sice byl, nevznikly mu však náklady řízení přesahující rámec jeho běžné činnosti a proto mu soud právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 28. listopadu 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu