



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **PRVNÍ MOSTECKÁ a. s.**, se sídlem Stavbařů 32, Most, zastoupeného JUDr. Ing. Danielem Srnecem, advokátem se sídlem Na Poříčí 1071/17, Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2007, č. j. 14507/07-1300-502413, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 6. 2010, č. j. 15 Ca 54/2008 - 28,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. 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 :**

[1] Včasnou kasační stížností žalobce brojil proti výše uvedenému rozsudku, jímž Krajský soud v Ústí nad Labem zamítl jeho žalobu proti v záhlaví označenému rozhodnutí žalovaného. Jím žalovaný zamítl žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Mostě ze dne 2. 4. 2007, č. j. 45110/07/206911/2436, ve věci vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2005 ve výši 12 089 078 Kč. Tímto rozhodnutím správce daně prvního stupně částečně vyhověl odvolání žalobkyně ohledně daně vyměřené platebním výměrem ze dne 6. 3. 2006, č. j. 30474/06/206911/2436, z technického zhodnocení najatého majetku.

[2] Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že v rámci místního šetření k dani z přidané hodnoty žalobce za zdaňovací období září 2005 (v souvislosti s nadměrným odpočtem této daně) příslušný správce daně zjistil, že žalobce v kontrolovaném zdaňovacím období ukončil komplexní pronájem tepelného zařízení od pronajímatele TEPLA MOST, a. s., a jako nájemce vypořádal

ve svém účetnictví hodnotu technického zhodnocení, které na najaté věci provedl. Na základě následného vytýkácího řízení byla žalobci platebním výměrem ze dne 6. 3. 2006 vyměřena daň z přidané hodnoty, a to odlišně od podaného daňového přiznání, ve výši 29 664 950 Kč. Podstatou bylo vyměření daně z přidané hodnoty ze zůstatkové ceny technického zhodnocení provedeného žalobcem na pronajatém majetku ke dni ukončení nájemní smlouvy s odkazem na § 14 odst. 1 a § 21 odst. 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ve znění účinném v předmětném zdaňovacím období). Podanému odvolání správce daně prvního stupně sám částečně vyhověl a daňovou povinnost stanovil ve výši 12 089 078 Kč.

[3] Krajský soud se podrobně zabýval smluvními podmínkami ohledně nájmu předmětného tepelného zařízení a dospěl k závěru, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo ke dni ukončení nájmu. Technické zhodnocení bylo do ukončení nájmu v obchodním majetku žalobce, o jednotlivých změnách na najaté věci účtoval žalobce jako o investičním majetku včetně jeho odepisování. Teprve po ukončení nájmu bylo provedeno vypořádání zůstatkové ceny tohoto majetku s neuhrazeným nájemným. Protiplněním byla tedy služba, v daném případě nájemné.

[4] Předmětem zdanění byla v daném případě služba podle § 14 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť žalobce uskutečnil pro vlastníka zdanitelné plnění ve formě provedených stavebních úprav - technického zhodnocení. Žalobce účtoval o technickém zhodnocení jako o svém majetku a nepřefakturoval tyto částky za technické zhodnocení pronajímateli. I podle předmětných smluv došlo k vypořádání technického zhodnocení až ukončením nájmu. Bylo prokázáno, že nájemní vztah byl ukončen na základě dohody smluvních stran dne 30. 9. 2005. Při stanovení data uskutečnění zdanitelného plnění vycházel správce daně správně ze zjištění, že žalobce při pořizování technického zhodnocení uplatňoval během několika let daň z přidané hodnoty a toto technické zhodnocení evidoval ve svém účetnictví jako ostatní investiční majetek. Odpisy majetku žalobce uplatnil k 30. 9. 2005. Až při ukončení nájemního vztahu stanovil celkovou cenu za toto technické zhodnocení, tj. po odpisech jako zůstatkovou cenu, a podle smlouvy o zaplacení pohledávek započel úhradu za toto technické zhodnocení s nepeněžitým plněním - nájemným.

[5] Nejdříve musí být uskutečněno zdanitelné plnění podle zákona o dani z přidané hodnoty a uplatněna daň, a tímto způsobem vznikne následně i pohledávka. Započtení pohledávky je v daném případě způsobem úhrady za zdanitelné plnění. Za datum uskutečnění zdanitelného plnění se tak považuje datum 30. 9. 2005. Pokud by bylo datum uskutečnění zdanitelného plnění odlišné od data 30. 9. 2005, nesouhlasily by částky uvedené ve smlouvě, ani zůstatková cena technického zhodnocení.

[6] Žalobce pořídil technické zhodnocení najatého majetku, které jím bylo převzato k 31. 5. 2000, 30. 11. 2000 a k 2. 3. 2001. Nájemní vztah byl ukončen 30. 9. 2005. Neuhrazené nájemné žalobce po dohodě s pronajímatelem uhradil formou vzájemného zápočtu pohledávek. Tento postup je zdanitelným plněním, nikoli pouhým finančním vyrovnáním, jak tvrdil žalobce.

[7] Pokud jde o časovou působnost norem, krajský soud konstatoval, že zákon o dani z přidané hodnoty (č. 235/2004 Sb.) neobsahuje žádná přechodná ustanovení k technickému zhodnocení, které bylo provedeno před 1. 5. 2004. Pokud tedy dojde k ukončení nájmu po tomto datu (jako v daném případě), postupuje se podle nyní účinného zákona o dani z přidané hodnoty a jedná se tak o zdanitelné plnění podle jeho § 14 odst. 1. Neexistence přechodných ustanovení znamená, že se použije zákon platný v době, kdy se uskutečnilo zdanitelné plnění, tzn. kdy byl pronajímateli vrácen do užívání majetek včetně technického zhodnocení.

[8] K námitce, že zápočet pohledávek a závazků nemá sám o sobě za následek vznik zdanitelného plnění, krajský soud uvedl, že podle § 4 odst. 1 písm. a) a § 36 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty není rozhodující, jakou formu úhrady za zdanitelné plnění si účastníci smluvního vztahu sjednají. Úplatou za zdanitelné plnění tak může být nejen plnění peněžité, ale i závazek příjemce plnění ke splnění určité právní povinnosti vůči poskytovateli plnění. Tento závazek v daném případě vyplývá z dohody o vzájemném zápočtu pohledávek. Předmětný zápočet je jedním ze způsobů úplaty a jedná se o zdanitelné plnění.

[9] Pokud jde o argumentaci rozproštěním se vlastnického práva všude tam, kde bylo dříve zaniklé právo nájemní, tudíž nájemce pronajímateli nic nepřenechává a mezi smluvními stranami dochází k vyrovnání z právního titulu bezdůvodného obohacení, krajský soud uvedl, že ke dni ukončení nájmu žalobce přenechal pronajímateli (vlastníku tepelného zařízení) technicky zhodnocený majetek, který pronajímatel může dále fyzicky využívat nebo např. pronajímat. Technické zhodnocení bylo provedeno na náklady nájemce se souhlasem pronajímatele na základě platné smlouvy. Po dobu trvání smluvního vztahu žalobce uplatňoval odpisy majetku. Daný případ pak ani nesplňuje zákonné podmínky bezdůvodného obohacení (§ 451 a násl. občanského zákoníku).

[10] Žalobce v kasační stížnosti v první řadě poukázal na historický vývoj právní úpravy dané problematiky. Do 31. 3. 2000 byla právní úprava v tehdejší zákoně č. 588/1992 Sb. nedostatečná. Ministerstvo financí praxi překlenovalo metodickými pokyny řady D, nikoli však v souladu s právními předpisy (např. pokyny D-171, D-181). Tento právně sporný stav ukončila novela zákona provedená s účinností od 1. 4. 2000 zákonem č. 17/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a o změně zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Nově vymezila technické zhodnocení pro účely daně z přidané hodnoty nikoli podle zákona o daních z příjmů jako výdaje na dokončené změny majetku, ale jako provedení změn na majetku, protože pouhé výdaje nemohou být zdanitelným plněním. Výslovně bylo upraveno, kdy se technické zhodnocení považuje za zdanitelné plnění a kdy se považuje za uskutečněné. Podrobnou úpravu obsahoval zákon i pro opravy prováděné nájemcem. Tato právní úprava se osvědčila, vžila se a nevytvářela výkladové problémy. V zákoně č. 235/2004 Sb. (tedy od 1. 5. 2004) však zákonodárce veškerou právní úpravu oprav a změn na najaté věci nájemcem opět vynechal (přičemž není zřejmé proč). Lze dovodit, že šlo o opomenutí. Šest let se vedou odborné diskuze. Vznikla tak situace obdobná situaci trvající do 31. 3. 2000. V právní úpravě oprav a technického zhodnocení je mezera a zákon jednoznačně nestanoví, jak má plátce postupovat. Zda pouze ukončením nájmu či peněžní náhradou podle § 667 občanského zákoníku vzniká ke dni majetkové reparače předmět daně z přidané hodnoty, činnost nájemce, zdanitelné plnění a jeho uskutečnění. Dle žalobce zákon o dani z přidané hodnoty takovou úpravu neobsahuje. Zde žalobce odkázal na náleží Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 487/2000, o použití analogie ve veřejném právu, jehož závěry jsou na věc plně použitelné. Jen do roku 2008 zaujali metodici MF šest odlišných právních názorů, ani z jednoho však nelze vyčíst, v čem by mělo spočívat zdanitelné plnění.

[11] Žalobce dále argumentoval elasticitou vlastnického práva, která brání názoru, že by snad při ukončení nájmu nájemce mohl vyvíjet nějakou činnost, kterou pronajímateli poskytuje službu. Ke dni ukončení nájmu nájemce nic neposkytuje, strany se pouze finančně vyrovnávají za již dříve provedené změny předmětu nájmu.

[12] Zápočet pohledávek a závazků nemá sám o sobě za následek vznik zdanitelného plnění. Soud přehlédl, že zápočet pohledávek a závazků podle § 580 a násl. občanského zákoníku z titulu nájemného podle § 671 občanského zákoníku a vyrovnání podle § 667 občanského zákoníku, je věcí soukromoprávní, která nezpůsobuje vznik zdanitelného plnění podle zákona o dani

z přidané hodnoty. Takové započtení může vzniknout i mezi neplátcí daně z přidané hodnoty, apod. Není tedy pravdivé tvrzení, že pohledávka vzniká až uskutečněním zdanitelného plnění. Daň z přidané hodnoty může dle způsobu sjednání úplaty měnit výši pohledávky (závazku), nikoli však iniciovat její vznik.

[13] Jestliže soud dospěl k závěru, že se jednalo o službu podle § 14 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, nutně to znamená, že v den ukončení nájmu měl nájemce vyvinout pro pronajímatele činnost spočívající v provedení stavebních úprav ve smyslu výdajů na dokončené stavební úpravy. Tyto stavební úpravy byly dokončeny a výdaje vynaloženy v předchozích zdaňovacích obdobích a proto závěr soudu nemá oporu ve spise, kde žádná činnost nájemce pro pronajímatele v den ukončení nájmu zdokumentovaná není. Pokud jde o uváděné provádění odpisů žalobcem, zcela chybí příčinná souvislost mezi tímto faktem a tvrzením, že ke dni ukončení nájmu vzniká zdanitelné plnění dle § 14 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Evidence a odpisování s následným finančním vyrovnáním nemá za následek činnost nájemce v den ukončení nájmu. Zjednodušující je i závěr soudu, že protiplněním bylo nájemné – strany si sjednaly zápočet pohledávek, nájemce však pronajímateli nic nedodával, šlo jen o pouhý zápočet pohledávek, který není zdanitelným plněním, nejde totiž o dodání zboží, převod nemovitosti či poskytnutí služby.

[14] Co se týče přenechání technického zhodnocení pronajímateli k dalšímu využití, i zde chybí příčinná souvislost mezi tímto faktem a tvrzením, že ke dni ukončení nájmu vzniká zdanitelné plnění. Není zřejmé, proč by obnovená soukromoprávní možnost vlastníka užívat nájemcem vylepšený předmět nájmu měla mít v den ukončení nájmu za následek činnost nájemce, projevující se službou a zdanitelným plněním. V nájemních vztazích je vždy při ukončení nájmu předmět nájmu v jiném stavu než byl při zahájení nájmu. A to ve stavu lepším i horším. Tyto změny však nejsou zdanitelným plněním. Jinak by každé ukončení nájmu mělo vždy za následek vznik zdanitelného plnění. Je otázkou, proč by právě změny ve formě technického zhodnocení měly být považovány za zdanitelné plnění ke dni ukončení nájmu, když zákon o dani z přidané hodnoty takovou povinnost neukládá, byť ji starší zákon dříve ukládal.

[15] Strohá argumentace soudu je postavena na pravdivých faktech, které však nemají příčinnou souvislost s vyvozenými závěry. V rozsudku chybí zdůvodnění, proč uvedená fakta z jiných právních předpisů mají vyvolávat uskutečnění zdanitelného plnění na dani z přidané hodnoty, a to právě ke dni ukončení nájmu. Tvrzení o protihodnotě vůči nároku nájemce z titulu § 667 občanského zákoníku je nepřesné a spěje k chybným závěrům.

[16] Vzhledem k tomu, že soud nezdůvodnil svá tvrzení a opomněl se zabývat argumentací žalobce podstatnou pro právní posouzení věci, lze rozsudek krajského soudu považovat též za nepřezkoumatelný.

[17] Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[18] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl její zamítnutí.

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, tuto vadu řízení před krajským soudem však neshledal. Soudní řád správní

a povaha a smysl soudnictví jako takového klade určitou míru požadavků na kvalitu postupu při tvorbě rozhodnutí a následně rozhodnutí samého. Z odůvodnění rozsudku musí jednoznačně vyplývat, že se soud posuzovanou věcí zabýval, neopomenul žádné žalobcovy námitky a přihlédl i k námitkám strany druhé.

[21] V daném případě se krajský soud v odůvodnění rozsudku komplexním způsobem zabýval danou problematikou, vyšel z dostatečně a spolehlivě zjištěného skutkového stavu a vzal v úvahu jak námitky žalobce, tak východiska žalovaného. Přitom vystihl všechny zásadní momenty, pro něž i kasační soud považuje rozhodnutí správních orgánů za souladná se zákonem. Krajský soud se tedy s žalobními námitkami vypořádal pro přezkoumatelnost rozsudku zcela dostačujícím způsobem. V této souvislosti lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04 (N 194/35 SbNU 551; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v odůvodnění rozhodnutí speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka, podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.

[22] Pokud jde tedy o posouzení věci samé, nutno uvést, že zde není sporu ohledně skutkových okolností. V daňovém řízení tak bylo zjištěno, že ke dni 30. 9. 2005 byl na základě dohody ukončen komplexní pronájem předmětného tepelného zařízení; v tomto nájemním vztahu žalobce vystupoval jako nájemce. S ukončením nájmu došlo současně k vypořádání technického zhodnocení, které na pronajatém majetku žalobce se souhlasem pronajímatele již dříve provedl. Při etapovitém pořizování technického zhodnocení žalobce uplatňoval plně odpočty daně z přidané hodnoty, technické zhodnocení evidoval ve svém účetnictví jako ostatní investiční majetek. Částky jím za technické zhodnocení vynaložené nepřefakturoval pronajímateli. Technické zhodnocení žalobce též odpisoval pro účely daně z příjmů. V souvislosti s ukončením pronájmu pak došlo k finančnímu vypořádání mezi nájemcem (žalobcem) a pronajímatelem, a to formou zápočtu vzájemných pohledávek, kdy pohledávkou žalobce za pronajímatelem bylo provedené technické zhodnocení a pohledávkou pronajímatele za žalobcem bylo neuhrazené nájemné.

[23] Naopak sporným zůstalo posouzení právních otázek vyplývajících ze stanoveného skutkového stavu.

[24] Žalobce v první řadě namítl, že nabytím účinnosti zákona o dani z přidané hodnoty (č. 235/2004 Sb.) vznikla v právní úpravě technického zhodnocení najatého majetku nájemcem mezera. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud neztotožnil.

[25] Zde je v první řadě nezbytné zdůraznit základní interpretační přístup: k výkladu právních předpisů a jejich institutů nelze přistupovat pouze z hlediska textu zákona, ale především podle jejich smyslu. Jazykový výklad může dle ustálené judikatury Ústavního soudu - s nímž se v řadě svých rozhodnutí výslovně ztotožnil i Nejvyšší správní soud - představovat pouze prvotní přiblížení se k obsahu právní normy, jejímž nositelem je interpretovaný právní předpis; k ověření správnosti či nesprávnosti výkladu, popř. k jeho doplnění či upřesnění, potom slouží ostatní interpretační přístupy, z nichž je v souzené věci namístež jmenovat především metodu teleologickou a systematickou (samozřejmě podle povahy věci bude namístež užít i jiných metod, jako např. komparativní, logické či historické). Z teleologického výkladu vyplývá základní interpretační směrnice, která již byla zmíněna: rozhodující je smysl a účel zákona. Systematický výklad využívá systémové povahy právního řádu: právní řád tvoří jednotný celek; má povahu systému, který je dále diferencován v subsystemy různých úrovní (právo soukromé a veřejné; právní odvětví; právní instituty), jež v sobě slučují prvky podle různých

kritérií. Ze systémové povahy právního řádu vyplývá, že jeho jednotlivé součásti (subsystému i prvky) vstupují do určitých funkčních vazeb. Z toho se podává přirozený požadavek, aby interpret určitého ustanovení právního předpisu neomezoval svůj rozhled toliko na jedno či několik ustanovení, ale aby jej chápal jako část celku (systému), která s ohledem na principy jednotnosti a bezrozpornosti právního řádu vytváří s jeho ostatními částmi logický, resp. logicky souladný významový celek.

[26] Pokud jde o výklad pojmu „technické zhodnocení“ z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty (č. 235/2004 Sb.), je třeba uvést, že technické zhodnocení představuje pojem zavedený čistě pro daňové účely, který byl v rozhodném období (a je i 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. V zákoně o dani z přidané hodnoty (č. 235/2004 Sb.) ve znění rozhodném pro posuzovaný případ se pojem technické zhodnocení 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, jak uvedl již žalobce, předchozí zákon o dani z přidané hodnoty (č. 588/1992 Sb.), účinný do 30. 4. 2004, vymezoval technické zhodnocení, a sice jako vlastní provedení změn na majetku [§ 2 odst. 2 písm. ah) zákona č. 588/1992 Sb.], s odkazem na § 33 zákona o daních z příjmů. Zdánlivě tak byl tento pojem vymezen dotčenými daňovými zákony odlišně, ve své podstatě však spíše šlo pouze o rozdílné vyjádření náhledu na tutéž ekonomickou operaci, totiž na zvýšení hodnoty majetku specifickými způsoby vymezenými v § 33 zákona o daních z příjmů (dokončené nástavby, přístavby, stavební úpravy, rekonstrukce, modernizace), pro účely a z hledisek jednotlivých předmětů právní úpravy. Zákon o dani z přidané hodnoty (č. 235/2004 Sb.) v rozhodném znění výše uvedené výslovné vymezení nepřevzal, to však na posouzení věci nemělo vliv, neboť v daném případě postačilo vycházet z obecnějších ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, z popsané podstaty technického zhodnocení a z jeho charakteristiky podávané v zákoně o daních z příjmů. Tento závěr ostatně Nejvyšší správní soud naznačil již dříve (viz rozsudek ze dne 28. 11. 2008, č. j. 2 Afs 111/2008 - 52; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)) a v nyní souzené věci neshledal důvodu, pro něž by se měl od tohoto názoru odchýlit.

[27] Z uvedených hledisek se jeví podstatným ustanovení § 14 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (č. 235/2004 Sb.). Podle jeho věty první se za poskytnutí služby pro účely tohoto zákona považují všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitostí. Tato sběrná definice specifikuje poskytnutí služby coby předmět daně nejobecnějším způsobem, a to jednak jeho vymezením vůči ostatním předmětům daně a jednak tím, že se musí jednat o „činnost“. Věta druhá téhož odstavce pak za poskytnutí služby považuje i jiné instituty, to však bez nutnosti splnění podmínek věty první. Tento závěr plyne jak z návěti: „*Poskytnutím služby se rozumí také*“, tak z povahy věci samé – kupř. zánik věcného břemene [viz § 14 odst. 1 písm. c) zákona] lze jen stěží považovat za „činnost“.

[28] V daném případě se nejedná ani o dodání zboží, ani o převod nemovitostí, žalobce však v této souvislosti v kasační stížnosti opakovaně zdůraznil, že vzhledem k elasticitě vlastnického práva a jeho rozprostření se po ukončení nájemního vztahu všude tam, kde dříve bylo právo nájemní, se nemůže při ukončení nájmu a přenechání zhodnoceného majetku pronajímateli jednat o „činnost“ nájemce (žalobce). S tímto názorem se lze ztotožnit, znamená však pouze to, že zde nejde o poskytnutí služby ve smyslu § 14 odst. 1 věty první zákona o dani z přidané hodnoty.

[29] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že na věc se vztahuje § 14 odst. 1 písm. b) zákona, podle něhož se poskytnutím služby rozumí také poskytnutí práva využití věci nebo práva či jiné majetkově využitelné hodnoty. V případě ukončení nájmu se bezpochyby uplatní žalobcem zmiňovaná elasticita vlastnického práva, nelze zde však přehlédnout, že pronajímaný majetek se vrací do dispozice pronajímatele zhodnocen.

[30] Souzenou věc je nutno nazírat v kontextu obecného vztahu mezi pronajímatelem a nájemcem. Ekonomická podstata nájemní smlouvy spočívá v tom, že pronajímatel přenechává za úplatu nájemci věc, aby ji dočasně užíval nebo z ní bral užitky (§ 663 občanského zákoníku). Podle § 667 odst. 1 občanského zákoníku změny na věci je nájemce oprávněn provádět jen se souhlasem pronajímatele, přičemž úhradu nákladů s tím spojených může nájemce požadovat jen v případě, že se k tomu pronajímatel zavázal. *„Nestanoví-li smlouva jinak, je oprávněn požadovat úhradu nákladů až po ukončení nájmu po odečtení znehodnocení změn, ke němuž v mezidobí došlo v důsledku užívání věci. Dal-li pronajímatel souhlas se změnou, ale nezavázal se k úhradě nákladů, může nájemce požadovat po skončení nájmu protihodnotu toho, o co se zvýšila hodnota věcí“.*

[31] V této věci má soud za prokázané, že k technickému zhodnocení pronajatých věcí ze strany nájemce (žalobce) skutečně došlo, a to na jeho vlastní náklady a se souhlasem majitele (viz Smlouva o provozu, správě a údržbě tepelných zařízení ze dne 1. 9. 1994, a její dodatky č. I. – V. včetně příloh). Změny (stavební úpravy, rekonstrukce, modernizace) provedené na najatém majetku žalobce přebíral v letech 2000 a 2001. K ukončení nájemního vztahu však došlo až ke dni 30. 9. 2005. Až do tohoto data nemohl majitel takto zhodnocený majetek užívat, neboť s ohledem na existující nájemní právo nebyl v jeho úplné dispozici. Do neomezené dispozice majitele se zhodnocený majetek dostal teprve v okamžiku, kdy jej nájemce opustil a stal se tak právně volným. Ostatně okamžik ukončení nájemního vztahu, coby okamžik „reálného navýšení majetku“ je podstatný též z hlediska daně z příjmů (blíže srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 - 136, publ. pod č. 843/2006 Sb. NSS).

[32] Z uvedeného plyne nejen skutečnost, že zde existovaly majetkové hodnoty (ony změny věci provedené nájemcem a zvyšující její hodnotu), které se s ukončením nájemního vztahu dostaly z dispozice nájemce (žalobce) do dispozice pronajímatele, ale též okamžik, k němuž dochází ke zdanitelnému plnění. Právě až od tohoto okamžiku je mohl pronajímatel začít užívat, a to buď fyzicky či ekonomicky. Přenechání zhodnocení majetku (s nímž bylo navíc v daném případě zacházeno coby s technickým zhodnocením) nájemcem pronajímateli je tak nutno považovat za poskytnutí práva využití jiné majetkově využitelné hodnoty ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty.

[33] Lze dodat, že v již výše citovaném rozsudku ze dne 28. 11. 2008, č. j. 2 Afs 111/2008 - 52, zdejší soud dovodil, že pro účely zákona o dani z přidané hodnoty je nutné zásahy provedené na nemovitosti, odpovídající svou povahou způsobům zhodnocení majetku vymezeným v § 33 zákona o daních z příjmů (zjednodušeně řečeno: technické zhodnocení), „vnímat jako služby, jež jsou zdanitelným plněním“.

[34] Tedy, přenechá-li nájemce při ukončení nájmu technické zhodnocení za náhradu pronajímateli, tak tato náhrada je ve své podstatě náhradou za obstarání či dodání předmětných stavebních prací nájemcem pronajímateli (byť práce se fyzicky provedly dříve a k jejich předání do dispozice pronajímatele dojde později). Zdanitelným plněním se však tato operace stává až ke dni předání technického zhodnocení pronajímateli, neboť do té doby technické zhodnocení užíval nájemce. Mezi pronajímatelem a nájemcem tudíž předtím nemohlo dojít ke zdanitelnému plnění.

[35] V daném případě se pak nejedná ani o pouhé finanční vyrovnání, jak tvrdil stěžovatel. Předmětem daně je přitom podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty poskytnutí služby, nikoli cena za tuto službu. Pokud se žalobce s ostatními kontrahenty dohodli na zápočtu náhrady za provedené zhodnocení majetku s neuhrazeným nájemným, nemá tato skutečnost na povahu zdanitelného plnění žádný význam. Jak správně uvedl žalovaný na straně dvě žalobou napadeného rozhodnutí, z pohledu zákona o dani z přidané hodnoty ve věci došlo ke dvěma zdanitelným plněním, totiž k poskytnutí služby ve formě nájmu a k poskytnutí služby ve formě dodání či přenechání zhodnocení majetku (technického zhodnocení). Jestliže úplaty za tato zdanitelná plnění byly provedeny vzájemným započtením vzniklých pohledávek, nemá tato skutečnost vzhledem k § 4 odst. 1 písm. a) a § 36 zákona o dani z přidané hodnoty na vznik zdanitelného plnění žádný vliv.

[36] Nejvyšší správní soud se tak ztotožnil se závěry správních orgánů aprobovaných krajským soudem, jež však v souladu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2009, č. j. 8 Afs 51/2007 - 87 (publ. pod č.1926/2009 Sb. NSS), mírně upřesnil. Řešení problematiky podávané správními orgány naplňuje požadavek rozumného uspořádání společenských vztahů a smysluplně zapadá též do celkového rámce zdanění plnění mezi žalobcem a jeho kontrahenty, tedy jak z hlediska daně z přidané hodnoty (např. žalobcem uplatňované odpočty při provádění technického zhodnocení), tak z hlediska daně z příjmů (např. uplatňované odpisy z technického zhodnocení).

[37] Nejvyšší správní soud tedy shledal námitku žalobce nedůvodnou. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[38] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 22. září 2010

JUDr. Lenka Kaniová  
předsedkyně senátu