22. 7. 2011

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Uplatnění daně z přidané hodnoty u technického zhodnocení

Červnový nález Ústavního soudu I. ÚS 3696/10 se dotýká problematiky uplatnění daně z přidané hodnoty v případě vypořádání technického zhodnocení pronajatého majetku ze strany nájemce.

Rödl & Partner

V konkrétním případě šlo o to, že nájemce ukončil komplexní pronájem tepelného zařízení v r. 2005 a ve svém účetnictví si vypořádal hodnotu technického zhodnocení, které na najaté věci provedl. Na základě následného vytýkacího řízení byla nájemci vyměřena daň z přidané hodnoty finančním úřadem, a to odlišně od podaného daňového přiznání. Podstatou věci bylo vyměření daně z přidané hodnoty ze zůstatkové ceny technického zhodnocení (stavebních úprav) provedeného nájemcem na pronajatém majetku ke dni ukončení nájemní smlouvy. Krajský soud, jehož rozhodnutí předcházelo cit. nálezu Ústavního soudu, dospěl k závěru, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo ke dni ukončení nájmu. Technické zhodnocení bylo ke dni ukončení nájmu v obchodním majetku stěžovatelky, která nepřefakturovala částky za technické zhodnocení pronajímateli a o jednotlivých změnách na najaté věci účtovala jako o investičním majetku vlastním, 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), která se stala předmětem zdanění podle § 14 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v tehdy platném znění. I podle příslušných smluv mezi nájemcem a pronajímatelem došlo k vypořádání technického zhodnocení až ukončením nájmu.

Nejvyšší správní soud, který ve věci rozhodoval na základě kasační stížnosti nájemce, dovodil, že daný případ 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. Podle občanského zákoníku je nájemce oprávněn změny na pronajaté věci 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 znehodnocujících změn, k nimž v mezidobí došlo. Ke změnám na najatém majetku docházelo v letech 2000 a 2001, k ukončení nájemního vztahu došlo však až k 30.5.2005. Až do tohoto data nemohl pronajímatel (vlastník) takto zhodnocený majetek užívat, neboť s ohledem na existující nájemní právo nebyl v jeho úplné dispozici. Do neomezené dispozice pronajímatele se zhodnocený majetek dostal teprve v okamžiku, kdy jej nájemce opustil a stal se tak právně volným. Okamžik ukončení nájemního vztahu je coby okamžik „reálného navýšení majetku“ podstatný též z hlediska zákona o daních z příjmů. Z uvedeného plyne nejen skutečnost, že zde existovaly majetkové hodnoty (ony změny věci provedené nájemcem a zvyšující její hodnotu), které se ukončením nájemního vztahu dostaly z dispozice nájemce do dispozice pronajímatele, ale též okamžik, k němuž dochází ke zdanitelnému

plnění. Právě až od tohoto okamžiku je mohl pronajímatel začít užívat. Přenechání zhodnocení majetku (s nímž bylo navíc v daném případě zacházeno coby s technickým zhodnocením) nájemcem pronajímateli je tak nutno považovat za poskytnutí práva na využití jiné majetkově využitelné hodnoty ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud v dané souvislosti připomenul, že v rozsudku ze dne 28.11.2008 č.j. 2 Afs 111/2008-52 dovodil, že pro účely zákona o DPH je nutné zásahy provedené na nemovitosti, odpovídající svou povahou způsobům zhodnocení majetku vymezeným v § 33 zákona o daních z příjmů (tj. technické zhodnocení), vnímat jako služby, jež jsou zdanitelným plněním. 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. Nejvyšší správní soud dále zdůraznil, že v předmětné věci se nejedná o pouhé finanční vyrovnání, neboť předmětem DPH je poskytnutí služby, nikoli cena za tuto službu. Pokud se nájemce a pronajímatel dohodli na zápočtu náhrady za provedené zhodnocení majetku s neuhrazeným nájemným, nemá tato skutečnost na povahu zdanitelného plnění žádný vliv. Z pohledu zákona o DPH 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 na vznik zdanitelného plnění žádný vliv.

Rovněž Ústavní soud se v citovaném nálezu ztotožnil se závěry správních úřadů a soudů tak, jak jsou podávány shora, tj. s tím, že v daném případě se z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty jednalo o poskytnutí služby pronajímateli - právo využití zhodnocené věci a taková služba je nájemcem poskytnuta dnem, kdy může pronajímatel začít technicky zhodnocený majetek užívat. Argumentaci Nejvyššího správního soudu nepovažoval Ústavní soud ani za překvapivou ani opírající se o nesprávný právní předpis a proto podanou stížnost odmítl jako zjevně neopodstatněnou.

K obdobnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 22.9.2010 č.j. 1 Afs 70/2010-57, ve kterém vyslovil právní větu: „Přenechá-li nájemce po ukončení nájmu pronajímateli za úplatu technické zhodnocení provedené nájemcem na najatém majetku v průběhu nájemního vztahu se souhlasem pronajímatele, jedná se o poskytnutí služby spočívající v poskytnutí práva využití jiné majetkově využitelné hodnoty podle § 14 odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. V takovém případě se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem ukončení nájmu.“ V odůvodnění tohoto rozhodnutí je řešena i otázka případného posouzení technického zhodnocení jako bezdůvodného obohacení, tudíž úplaty za technické hodnocení jako vydání bezdůvodného obohacení. Bezdůvodné obohacení totiž není předmětem DPH. V tomto směru je konstatováno, že v případě, že technické zhodnocení bylo provedeno na náklady nájemce a se souhlasem pronajímatele na základě platné smlouvy, nesplňuje daný případ zákonné podmínky bezdůvodného obohacení ve smyslu § 451 a násl. občanského zákoníku.

Tuzemská judikatura se zatím nezabývala otázkou uplatnění DPH v případě, kdy je po skončení nájemního vztahu technické zhodnocení přenecháno zpět pronajímateli bez nároku na úplatu (shora cit. judikát výslovně považuje za službu přenechání technického zhodnocení za úplatu pronajímateli). Pokud však argumentaci obsaženou v citovaných judikátech dovedeme do důsledků, jednalo by se o bezúplatné poskytnutí služby. Vzhledem k tomu, že podle § 2 odst, 1 písm. b) zákona o DPH je předmětem daně z přidané hodnoty jen poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, nemělo by být bezúplatné přenechání technického zhodnocení pronajímateli posouzeno jako zdanitelné plnění ve smyslu zákona o DPH.

JUDr. Petr Novotný
Advokát/Managing Partner

Rödl & Partner, v.o.s.

Platnéřská 2
110 00 Praha 1
Česká Republika

Tel.: +420 236 163 111
Fax: +420 236 163 799
e-mail: prag@roedl.cz

© EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- Nový zákon o zbraních a střelivu
- Novela zákona o pyrotechnice: likvidace profesionálů namísto zmírnění negativních vlivů
- Nový zákon o zbraních – hlavní a vedlejší držitelé a změny v posuzování zdravotní způsobilosti
- Klientská zóna Jenda – právní účinky činění podání a doručování písemností
- Kdo vlastní mosty a kdo má povinnost je udržovat?
- Změny zápisu zástavního práva do katastru nemovitostí už nejsou tabu. ČÚZK mění dlouholetou praxi
- Nenápadná novela SŘS s velkým potenciálem: urychlí změny ve správním soudnictví výstavbu?
- Jedno užívání, dvě platby: Neudržitelnost souběžného zpoplatnění nájmu a poplatku za užívání veřejného prostranství
- Zákon o přístupnosti
- Nejvyšší soud k zásadě reformationis in peius v insolvenčním řízení
- Spolehlivost osoby v civilním letectví