

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Milana Kamlacha a JUDr. Marie Součkové v právní věci **žalobce Ing. M. R.,** zastoupeného JUDr. Michalem Paule, advokátem, se sídlem Praha 10, Kutnohorská 309, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28**, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze č. j. 11 Ca 36/2003 - 37 ze dne 30. 1. 2004,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl nadepsaný rozsudek Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného č. j. FŘ-9197/13/02 ze dne 6. 12. 2002. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 1998 vydanému Finančním úřadem pro Prahu 6 (dále též „správce daně“) č. j. 198364/01/006915/6968 ze dne 16. 8. 2001, kterým byl stěžovateli dodatečně vyměřen rozdíl mezi uplatněným odpočtem daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) a snížením odpočtu DPH ve výši 1 327 013 Kč.

Městský soud v Praze ve svém rozsudku shledal nedůvodnou námitku stěžovatele, že tím, že byl v důsledku neplacení leasingových splátek nucen vrátit pronajímateli předmět leasingu - motorová vozidla, došlo z účetního hlediska ke změně situace a vztah se změnil z finančního leasingu, kde je sazba DPH 5 %, na operativní pronájem, kde je sazba 22 %. Stěžovatel se přitom dovolával analogické aplikace § 24 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“). Podle soudu je však analogické použití uvedeného ustanovení, podle něhož pouze pro účely zákona o daních z příjmů a toliko za podmínek tam stanovených lze považovat smlouvu o finančním leasingu za nájemní smlouvu, mimo dosah zákona o daních z příjmů nepřípustné, protože samotné jeho znění takový postup vylučuje. Podle soudu z uzavřených smluv o pronájmu s následným odprodejem věci plyne, že stěžovatel, jako nájemce, a pronajímatel uzavřeli smlouvu o finančním leasingu dle § 2 odst. 2 písm. r) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o dani z přidané hodnoty“ nebo „ZDPH“). Typ smluvního vztahu je dán podstatnými náležitostmi smlouvy a skutečnost, že v jeho průběhu jedna ze stran smlouvy poruší své povinnosti (na což je však v uzavřených smlouvách pamatováno), nevede k tomu, že byla s účinky ex tunc sjednána smlouva jiná, v tomto případě „prostá“ smlouva o nájmu. Soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatele, podle nějž není účetně možné, aby opětující se plnění řádně zaúčtované se změnilo v jinou účetní operaci. Tato námitka podle soudu vycházela z nesprávného předpokladu, že došlo ke změně finančního leasingu na leasing operativní s účinností od okamžiku uzavření smlouvy. Stěžovatel tedy dle soudu nebyl v situaci, kdy by již uskutečněné plnění bylo nutno zpětně uvést do účetnictví jinak než jako splátky finančního leasingu. Podle soudu se měla skutečnost zrušení smlouvy promítnout do účetnictví pronajímatele, tedy společnosti V., spol. s r. o., a stěžovatele následujícím způsobem. Pronajímatel měl účtovat časově rozlišené leasingové splátky do výnosů a mohl zároveň automobily odepisovat. V případě předčasného ukončení smluv o finančním leasingu měl, pokud uplatňoval odpisy, upravit základ daně z příjmů. Stěžovatel pak měl časově rozlišené částky účtovat v průběhu roku do nedaňových výdajů a do kolonky DPH. Po skončení roku měl uplatnit poměrnou výši nájemného u finančního pronájmu v souladu se zákonem o daních z příjmů. Soud nepřisvědčil ani námitce, podle níž v případě, že stěžovateli byla odňata možnost získat automobily na konci nájemního vztahu do svého vlastnictví, byly platby stěžovatele uskutečňované ve prospěch společnosti V., spol. s r.o. z daňového pohledu plněním bez právního důvodu a tyto platby by pak nebyly uznány jako nákladová položka. Soud poukázal na to, že právním titulem k plnění byly platně uzavřené smlouvy o finančním pronájmu, které obsahovaly úpravu pro případ, že se stěžovatel dostane do prodlení s platbou splátek. Otázku, zda by poskytnuté splátky mohly být uznány jako nákladová položka, by bylo možno dle soudu vyřešit pouze v daňovém řízení o dani z příjmů, o které v daném případě nešlo. Při posouzení důvodnosti námitky, podle níž mělo vystavením dobropisů dojít ke zhojení rozporu mezi stavem faktickým a stavem právním, tedy ke změně právního titulu na již poskytnuté plnění, aby tento byl v souladu s charakterem již poskytnuté služby, vyšel soud ze zjištění, že v případě zrušení smlouvy o finančním pronájmu nebyl dán důvod pro vystornování uhrazených plateb prostřednictvím dobropisů. Soud odkázal na vymezení pojmu dobropis, jak vyplývá z § 13 odst. 2 a § 15 odst. 1 písm. a), b) ZDPH. Podle soudu ze spisu neplyne, že došlo k vrácení uhrazených splátek stěžovateli, resp. na základě jakého smluvního ujednání k němu mělo případně dojít. Soud rovněž odkázal na článek XI. uzavíraných smluv, podle něhož i v případě porušení smluv ze strany nájemce (mezi které patří i nehrazení splátek nájemcem odůvodňující zrušení smlouvy) je nájemce povinen uhradit veškeré splátky a další plnění do doby zrušení smlouvy. Dle soudu tedy nenastal rozpor mezi stavem faktickým a stavem právním, pokud jde o dosud uhrazené splátky, protože společnost V., spol. s r. o. měla na tyto splátky nárok z titulu uzavřených smluv i v případě jejich zrušení.

Právní titul se tedy podle soudu nezměnil a ke zrušení zdanitelného plnění proto nedošlo. Rovněž se nezměnil charakter poskytované služby (což však podle soudu neplatí z hlediska zákona o daních z příjmů). Ani námitku, že bez zrušení rozhodnutí soudem bude muset stěžovatel zaplatit daň dvakrát, a sice společnosti V., spol. s r. o. a současně státu, neshledal soud důvodnou. S odkazem na § 14 odst. 19 a § 16 odst. 8 ZDPH soud uvedl, že stěžovatel nebyl povinen platit daň dvakrát, protože mu vznikla povinnost zaplatit DPH ve snížené výši a v uvedené výši mohl uplatnit nárok na odpočet. Soud rovněž poukázal na skutečnost, že podle § 40 odst. 16 ZDPH a § 17 ZDP je to daňový subjekt, jenž má povinnost vypočítat si daň v daňovém přiznání a jenž musí vůči správci daně plnit ostatní zákonné povinnosti. Proto zamítl i námitku stěžovatele, kterou se dovolával skutečnosti, že zařazení dobropisů do účetnictví a vyhotovení daňového přiznání nečinil osobně, nýbrž tak činil jeho účetní. Zejména z těchto důvodů Městský soud v Praze stěžovatelovu žalobu zamítl jako nedůvodnou ve smyslu § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel označil za důvody své kasační stížnost důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. Stěžovatel má za to, že obě správní rozhodnutí, jakož i rozsudek Městského soudu v Praze, jsou nepřezkoumatelná, a to zejména proto, že ani jedna z institucí, která ve věci rozhodovala, tedy správce daně, žalovaný ani Městský soud v Praze, se nevypořádala se základní argumentací stěžovatele. Tuto argumentaci stěžovatel shrnul následujícím způsobem: 1) český právní řád vychází z principu materiálního, tj. z materiální stránky věci, podle níž se pak posuzuje stránka formální; 2) je-li po formální stránce něco ujednáno, nelze vycházet z toho, co bylo ujednáno, pokud skutečnost, tj. materiální stránka, je jiná; a 3) změní-li se v průběhu realizace smluvního vztahu obsah tohoto vztahu a jedná se po materiální stránce o vztah zcela jiný, než jaký byl smluvně ujednán, je třeba na tento vztah pohlížet od počátku podle toho, co je v konečném důsledku jeho obsahem, a to i zpětně, bez ohledu na to, jaké formální znaky vykazuje smluvní ujednání, na jehož základě byl vztah založen. Stěžovatel naopak nesouhlasí s tezí Městského soudu v Praze, podle níž v jeho případě byla uzavřena smlouva o finančním leasingu, jež pamatuje na možnost výpovědi, a proto po ukončení této smlouvy nedochází ke změně právního vztahu založeného touto smlouvou. V této souvislosti stěžovatel odkázal na základní rozdíly mezi finančním pronájmem a pronájmem operativním. Poukazuje, že v případě finančního pronájmu jsou daňově uznatelná plnění s odlišnou sazbou DPH (5 %) splátkami na kupní cenu najaté věci povýšenou o marži leasingové společnosti a pojištění najaté věci, popř. další nákladové položky. Pokud dojde k situaci, že vlastníkem najaté věci se stane někdo jiný, pak se podle stěžovatele fakticky po celou dobu leasingové smlouvy dělo něco jiného, než je smluvně zakotveno. Z toho stěžovatel usuzuje, že z materiální stránky byl od počátku pouze nájemcem věci s jinou sazbou DPH; odečitatelnou položkou z daní pak podle něj není splátka na kupní cenu povýšená o marži leasingové společnosti a pojistné, ale toliko platba za pronájem, ať je ve smlouvě stanoveno cokoliv. Rozsudek Městského soudu v Praze je pak podle stěžovatele nepřezkoumatelný a nesrozumitelný proto, že se zabývá pouze otázkou novace závazkového vztahu, a nikoliv otázkou faktické (materiální) stránky smluvního vztahu, kterou stěžovatel od počátku namítá. Podle něj je nepodstatné, z jakého smluvního vztahu vznikly původní daňové doklady, když naopak je v souladu se zákonem, že vadný vztah formální byl počínáním smluvních subjektů uveden na pravou míru, tj. do souladu se stavem faktickým. Nájemní vztah a s ním spojená sazba DPH nejsou z daňového hlediska totožné s kupní smlouvou, i když se týkají najaté věci a kupní cena je rozložena na splátky. Stěžovatel shrnuje, že rozsudek Městského soudu v Praze nerespektoval základní skutečnost, že z hlediska materiálního společnost V., spol. s r.o. poskytovala po celou dobu platnosti smlouvy o finančním pronájmu toliko pronájem operativní a stěžovatel společně s touto

společností neučinili nic jiného, než že tento formální stav v době ukončení platnosti smlouvy o finančním pronájmu zhojili a dali do souladu se stavem skutečným. S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatel navrhl Nejvyššímu správnímu soudu, aby kasační stížností napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Poukázal na to, že stěžovatel ve svém daňovém přiznání k DPH za září 1998 uplatnil „dobropisy“ a faktury, vystavené společností V., spol. s r.o., které však nejsou účetními doklady, jelikož byly vystaveny v rozporu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o účetnictví“ nebo „ZÚčet“) a opatřením Federálního Ministerstva financí č.j. V/20 100/1992 ze dne 15. 7. 1992, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, a které však zároveň nejsou ani daňovými doklady, neboť nebyly vystaveny v souladu s § 12 a § 13 ZDPH. Protože stěžovatel nedoložil svůj nárok na odpočet daňovými doklady, byla mu dodatečně doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 1998 ve výši 1 327 013 Kč. Žalovaný rovněž poukázal na skutečnost, že stěžovatel v odvolání, žalobě i kasační stížnosti potvrdil, že se společností V., spol. s r.o. uzavřel smlouvy o finančním pronájmu. Ani při předčasném ukončení těchto smluv nelze na daň z přidané hodnoty vztáhnout § 24 odst. 4 ZDP (správně zřejmě § 24 odst. 6 ZDP – pozn. soudu). Zákon o dani z přidané hodnoty navíc podle žalovaného reaguje i na tuto alternativu smluvního vztahu, a to ve vztahu k základu daně v § 14 odst. 20. Žalovaný poukázal na to, že společnost V., spol. s r. o. provedla účetní operace, které neměly s přehodnocením finančního leasingu na operativní nic společného, neboť jednak podstatně navýšila celkovou cenu všech do 31. 3. 1998 uskutečněných pronájmů, zároveň uplatnila sazbu DPH ve výši 22 %, přičemž v případě operativního pronájmu osobních automobilů v souladu s § 16 odst. 6 ZDPH mohla uplatnit pouze sazbu 5 %. Žalovaný popřel rovněž tezi stěžovatele o uskutečněných plněních bez právního důvodu, když poukázal, že veškerá plnění, jež stěžovatel poskytl společnosti V., spol. s r.o., se uskutečnila v souladu s platně uzavřenými smlouvami o finančním pronájmu.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatel podal dne 27. 10. 1998 přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září roku 1998, v rámci něhož uplatnil nadměrný odpočet ve výši 1 321 813 Kč. Dne 16. 8. 2001 správce daně vydal dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 1998 č. j. 198364/01/006915/6968, kterým stěžovateli za toto zdaňovací období dodatečně vyměřil daň ve výši 1 327 013 Kč. Podle přípisu správce daně č. j. 226103/01/006915/6968 ze dne 12. 10. 2001, kterým byly k žádosti stěžovatele sděleny důvody rozdílu mezi daní přiznanou a daní vyměřenou, byly daňové dobropisy a daňové doklady, na základě nichž byl stěžovatelem v daňovém přiznání uplatněn nadměrný odpočet, vystaveny v reakci na překvalifikování finančního pronájmu na pronájem operativní z důvodu neplacení splátek nájemného dle splátkového kalendáře. Tato změna však podle přípisu správce daně není pro účely daně z přidané hodnoty možná, neboť nedošlo k opravě daně pro účely odpočtu DPH podle § 21 ZDPH (u daňových dobropisů) a tudíž nedošlo ani ke zdanitelnému plnění dle § 2 ZDPH (u daňových dokladů). Uplatněním odpočtu tak podle správce daně došlo k porušení § 19 ZDPH a daňovému subjektu byl za uvedené zdaňovací období dodatečně vyměřen rozdíl mezi uplatněným odpočtem DPH na základě daňových dokladů a snížením odpočtu DPH na základě dobropisů. Ve správním spise je založeno 25 unifikovaných smluv o pronájmu s následným odprodejem věci, uzavřených mezi společností V., spol. s r.o., jako pronajímatelem, a stěžovatelem, jako nájemcem, jejichž předmětem je nájem motorového vozidla. Podle těchto smluv je předmět pronájmu ve vlastnictví pronajímatele, který je přenechává do nájmu nájemci s tím, že nájemci vzniká za splnění podmínek ve smlouvách

uvedených právo předmět pronájmu od pronajímatele koupit (čl. II odst. 6 smluv). Předmět pronájmu je podle smluv po celou dobu pronájmu ve vlastnictví pronajímatele (čl. VII. odst. 3 smluv). Povinné pojištění a havarijní pojištění vozidla zajišťuje a hradí nájemce (čl. IX. odst. 1 smluv). Podle textu smluv byl pronajímatel oprávněn předčasně s okamžitou platností zrušit smlouvu mj. při neuhrazení splátky, jiných smluvních úhrad nebo smluvní pokuty déle než dva měsíce od termínu splatnosti, přičemž při porušení svých povinností je nájemce povinen uhradit veškeré splátky a další plnění do doby zrušení (čl. XI. odst. 1 písm. a/ smluv). Podle čl. XII. odst. 2 smluv pak předmět pronájmu přechází do vlastnictví nájemce v poslední den platnosti smlouvy o nájmu, kdy nájemce do 14 dnů od tohoto dne oznámí pronajímateli, že uplatňuje právo na koupi najaté věci, a zaplacením kupní ceny specifikované v jednotlivých smlouvách. Dále jsou ve správním spise založeny přípisy společnosti V., spol. s r.o. ze dne 31. 3. 1998, kterými tato společnost k témuž dni s odkazem na čl. XI. odst. 1 písm. a) smluv tyto smlouvy zrušila pro porušování ustanovení smluv ze strany stěžovatele. Ve spise jsou rovněž založeny dobropisy, kterými společnost V., spol. s r.o. vrátila odběrateli označenému jako „W. C. P.“, se sídlem P. 6, B. zaplacené splátky z výše uvedených smluv, a rovněž faktury, kterými společnost V., spol. s r.o. fakturovala stejně označenému odběrateli nájemné za období užívání předmětů nájmů, a to včetně 22% DPH.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek Městského soudu v Praze a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Podle § 2 odst. 2 písm. r) ZDPH se pro účely tohoto zákona finančním pronájmem s následnou koupí najaté věci rozumí pronájem, který splňuje podmínky stanovené zvláštním předpisem. Tímto zvláštním předpisem je podle připojené poznámky pod čarou § 24 odst. 4 ZDP.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti vytýká rozsudku Městského soudu v Praze dvě základní skutečnosti. Jak lze z obsahu kasační stížnosti zjistit, namítá předně nesprávné posouzení právní otázky soudem, konkrétně toho, zda v jeho případě došlo k uzavření smlouvy nájemní nebo smlouvy o finančním leasingu. Dále stěžovatel vyčítá rozsudku jeho nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti, neboť Městský soud v Praze se podle jeho názoru řádně nevypořádal s jeho argumentací, podle níž, zjednodušeně řečeno, povaha právního vztahu je odvislá od materiální stránky smlouvy, jíž byl tento právní vztah založen, a nikoliv od formální stránky takové smlouvy. Z toho je zřejmé, že stěžovatel, jakkoliv označil za důvody kasační stížnosti důvody uvedené pod § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s., ve skutečnosti namítá existenci důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud přitom považuje za nezbytné vypořádat se nejprve s námitkou nesprávného posouzení právní otázky soudem, neboť její vyřešení považuje za východisko posouzení námitky nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí.

Argumentace stěžovatele, obhajující přípustnost a zejména zákonnost jeho postupu při uplatnění nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za období září 1998 a naopak nezákonnost postupu správce daně při dodatečném doměření daně, se opírá zejména o tvrzení, že právní vztahy stěžovatele a společnosti V., spol. s r.o., založené na základě smluv o finančním pronájmu motorových vozidel, byly ve skutečnosti právními vztahy nájemními, popř. vztahy operativního leasingu. Toto své tvrzení pak stěžovatel opírá o několik argumentů, jež je však dle Nejvyššího správního soudu třeba jednoznačně odmítnout.

Podstatou leasingu je dlouhodobý a na určitou dobu sjednaný nájem předmětů dlouhodobé spotřeby za dohodnutou úplatu. V případě finančního leasingu vystupuje

poskytovatel leasingu, resp. pronajímatel, fakticky v pozici poskytovatele úvěru. Úhrn leasingových splátek reprezentuje součet kupní ceny předmětu a nákladů na financování koupě i kalkulovaného zisku poskytovatele. V rámci finančního leasingu se obvykle uživateli poskytuje oprávnění koupit si po vypršení doby leasingu jeho předmět za zůstatkovou cenu – buď přímo na základě zvláštní klauzule sjednané v leasingové smlouvě, nebo zvláštní smlouvou o koupi najaté věci, uzavřené za trvání leasingového vztahu samostatně. Naproti tomu v praxi méně častý operativní leasing je svou podstatou nájemní smlouvou, kdy uživatel leasingu není oprávněn si od poskytovatele leasingu pronajatou věc koupit (srov. *Raban, P. in Bejček, J., Eliáš, K., Raban, P. a kol. Kurs obchodního práva. Obchodní závazky. 3. vydání. Praha. C. H. Beck, 2003, str. 283 až 284*). Toto vymezení finančního leasingu tak není v rozporu s vymezením pojmu finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci, jež je použit v § 2 odst. 2 písm. r) ZDPH, a to ani z pohledu § 24 odst. 4 ZDP, na něž toto ustanovení odkazuje. Posléze uvedené ustanovení totiž stanoví náležitosti, jež musí finanční pronájem s následnou koupí najatého hmotného majetku, který lze podle zákona o daních z příjmů odpisovat, splňovat, aby bylo možné nájemné uznat jako výdaj, resp. náklad ve smyslu tohoto zákona.

Podle prvého argumentu stěžovatele je třeba při kvalifikaci právního vztahu pohlížet zejména k obsahové, resp., jak sám uvádí, materiální stránce uzavřených smluv. Z porovnání výše uvedených charakteristik finančního leasingu a operativního leasingu a textu uzavřených smluv, jež jsou založeny ve správním spise, je zřejmé, že mezi stěžovatelem a společností V., spol. s r.o. byly uzavřeny smlouvy, jež splňují formální náležitosti smluv o finančním leasingu motorových vozidel. Nadto má Nejvyšší správní soud rovněž za prokázané, že založení vztahu finančního leasingu bylo i skutečným a jediným úmyslem smluvních stran. Podle § 35 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ObčZ“) právní úkony vyjádřené slovy je třeba vykládat nejenom podle jejich jazykového vyjádření, ale zejména též podle vůle toho, kdo právní úkon učinil, není-li tato vůle v rozporu s jazykovým projevem; v daném případě však nic nenasvědčuje tomu, že by vůle stěžovatele v okamžiku uzavírání smluv se společností V., spol. s r.o. byla v rozporu s jeho jazykovým projevem. Nešlo tedy o disimulovaný úkon ve smyslu § 41a odst. 2 ObčZ. Ostatně stěžovatel sám připouští, že k faktické změně právního vztahu z finančního leasingu na prostý nájem, popř. operativní leasing, mělo dojít až v okamžiku zrušení uvedených smluv ze strany V., spol. s r.o. Vzhledem k tomu, že žádné skutečnosti nenasvědčují tomu, že by se vůle smluvních stran v době uzavření smluv jakýmkoliv způsobem rozcházela s projevem vůle zhmotněným v textu uvedených smluv, je při hodnocení, o jaký druh smluv a právních vztahů v daném případě šlo, rozhodující jejich samotný text. Z něho pak podle Nejvyššího správního soudu vyplývá, že se jednalo o smlouvy, které jsou svou povahou smlouvami o finančním leasingu motorových vozidel, a že tedy právní vztahy jimi založené byly právními vztahy finančního leasingu, resp. finančního pronájmu s následnou koupí najatých věcí ve smyslu § 2 odst. 2 písm. r) ZDPH.

Stěžovatel dále v kasační stížnosti argumentuje, že ke změně povahy právních vztahů založených smlouvami se společností V., spol. s r.o. došlo v okamžiku jejich zrušení ze strany této společnosti. Ve prospěch takového závěru pak má podle stěžovatele svědčit to, že v důsledku zrušení smluv nedošlo k následné koupi předmětů pronájmu, což je jedním ze znaků finančního leasingu, jimiž se tento právní vztah odlišuje právě od vztahu nájemního nebo vztahu operativního leasingu. Tato konstrukce je však podle Nejvyššího správního soudu v rozporu s právní úpravou občanskoprávních a obchodněprávních závazkových právních vztahů a v tomto ohledu se jeví být veskrze účelovou. Z výše uvedeného vymezení finančního leasingu vyplývá, že jeho nezbytnou součástí je právo nájemce za stanovených

podmínek na konci nájemního vztahu předmět nájmu nabýt do svého vlastnictví. Teoreticky vzato, je na nájemci (uživateli), zda takové právo využije. I kdyby tak neučinil a vlastnické právo na nájemce nakonec nepřešlo, neměla by taková skutečnost vliv na posouzení předcházejícího právního vztahu z pohledu obchodního práva jako vztahu finančního leasingu. V této souvislosti je třeba poznamenat, že konkrétní obchodněprávní závazkový vztah založený smlouvou o finančním leasingu je tímto vztahem, resp. ponechává si své atributy, po celou dobu svého trvání, nedojde-li k jeho změně, resp. nahrazení jiným závazkem na základě zákonem nebo smlouvou předpokládané právní skutečnosti. Takovou skutečností může být např. privativní novace ve smyslu § 570 a násl. ObčZ nebo narovnání ve smyslu § 585 a násl. ObčZ. V obou případech však dochází ke změně existujícího závazkového právního vztahu, resp. k nahrazení původního závazkového právního vztahu závazkovým právním vztahem novým na základě dohody smluvních stran a s účinky ex nunc, nikoliv zpětně, tedy ke dni uzavření příslušných smluv. Nejvyšší správní soud poukazuje na skutečnost, že české obchodní právo nezná žádný obecný institut, na základě něhož by bylo možné dohodou stran závazkového právního vztahu nebo dokonce jednostranně, tedy úkonem jedné ze smluvních stran, zpětně, tj. ke dni uzavření smlouvy, překvalifikovat existující závazkový právní vztah vzniklý z jednoho typu smlouvy na jiný závazkový právní vztah vzniklý z odlišného typu smlouvy. Na tom nic nemění ani § 24 odst. 6 ZDP, které za podmínek tam uvedených při předčasném ukončení smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku tuto smlouvu pro účely zákona o daních z příjmů prohlašuje za smlouvu o pronájmu, a to ode dne jejího uzavření. Toto ustanovení, jakož i případná další obdobná ustanovení ve zvláštních právních předpisech, mohou upravit právní režim obchodněprávní smlouvy právě pouze pro specifické potřeby daného právního vztahu, v daném případě vztahu finančněprávního, nikoliv obecně. Jinými slovy, v důsledku cit. ustanovení zákona o daních z příjmů nedochází k obecné změně právního vztahu založeného smlouvou o finančním leasingu na smlouvu nájemní ex tunc, nýbrž ke změně kvalifikace této smlouvy pouze pro účely právních vztahů vyplývajících z aplikace zákona o daních z příjmů. Zakotvení této právní fikce má význam pouze ve vztahu k stanovení výše základu daní z příjmů a jen v této souvislosti se tedy uplatní.

Posléze uvedené úvahy o aplikovatelnosti fikce stanovené v § 24 odst. 6 ZDP pak podle Nejvyššího správního soudu jednoznačně vyvracejí poslední argument stěžovatele, o nějž opírá svůj závěr, že mezi ním a společností V., spol. s r.o. ve skutečnosti došlo k uzavření nájemní smlouvy. Je-li tento závěr pro účely daně z přidané hodnoty dovozován z analogického použití pravidla platného v oblasti regulace daní z příjmů, je taková analogie nepřípustná. V případě daní z příjmů má tato konstrukce svůj speciální význam, který však absentuje v případě daně z přidané hodnoty. V situaci, kdy pravidlo podávané z § 24 odst. 6 ZDP má být podle textu tohoto ustanovení použito pouze pro účely tohoto zákona, a kdy § 2 odst. 2 písm. r) ZDPH prostřednictvím poznámky pod čarou odkazuje pouze na § 24 odst. 4 ZDP a nikoliv právě na § 24 odst. 6 ZDP, je třeba jeho analogické použití odmítnout a naopak respektovat výše uvedené obecné principy obchodněprávní úpravy.

Ve prospěch tohoto právního závěru pak podle Nejvyššího správního soudu hovoří i skutečnost, že obdobnou fikci, jakou obsahuje § 24 odst. 6 ZDP pro účely daní z příjmů, obsahoval i zákon o dani z přidané hodnoty ve svém znění platném a účinném do 31. 12. 1994. Podle § 14 odst. 17 ZDPH ve znění účinném do 31. 12. 1994 se uplatnila i v oblasti právní úpravy daně z přidané hodnoty právní fikce, podle níž, došlo-li ke zrušení smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, považovala se tato smlouva od data uzavření za smlouvu o pronájmu, kdy se po skončení nájemní smlouvy najatá movitá věc vrací pronajimateli. Jestliže tedy zákonodárce uvedenou právní fikci nejprve zakotvil

jak v zákoně o daních z příjmů, tak v zákoně o dani z přidané hodnoty, aby ji později z posléze uvedeného právního předpisu vypustil, pak po tomto zásahu zákonodárce pravidlo uvedené pouze v zákoně o daních z příjmů nelze na úpravu právních vztahů regulovaných zákonem o dani z přidané hodnoty použít, a to ani na základě argumentu per analogiam, neboť tím by byl právně pochybným způsobem zmařen zřejmý záměr zákonodárce vyloučit aplikaci takového pravidla v oblasti daně z přidané hodnoty.

Nejvyšší správní soud má za prokázané, neboť v této věci není mezi stranami sporu, že stěžovatel porušil ustanovení smluv o finančním leasingu uzavřených se společností V., spol. s r. o., v důsledku čehož posléze uvedená společnost, jakožto pronajímatel, uplatnila své smluvně zakotvené oprávnění a tuto smlouvu zrušila. Učinila tak písemným právním úkonem ze dne 31. 3. 1998, z jehož textu lze jednoznačně dovodit, že ke zrušení mělo dojít podle vůle jednajícího subjektu ke dni uskutečnění tohoto úkonu, tedy ex nunc. Obdobný závěr pak lze dovodit z textu smluv o finančním pronájmu, podle nichž není v případě porušení povinností nájemce dotčena jeho povinnost uhradit veškeré splátky a další plnění až do doby zrušení smlouvy. Úkony společnosti V., spol. s r. o. došlo ke zrušení závazkového právního vztahu založeného smlouvami o finančním pronájmu, které se uskutečnilo v souladu s těmito smlouvami a na jejich základě. Závazkový právní vztah jimi založený splňoval po celou dobu svého trvání znaky finančního pronájmu, neboť po celou dobu směřoval k dlouhodobému pronájmu věcí dlouhodobé spotřeby, který měl být v souladu se smlouvou završen koupí předmětu pronájmu ze strany nájemce za symbolickou cenu. Platby uskutečňované na základě těchto smluv pak měly charakter leasingových splátek, a to až do okamžiku zrušení smluv ze strany pronajímatele, a nikoliv nájemného, jak se domnívá stěžovatel. Nejvyšší správní soud se s Městským soudem v Praze zcela shoduje v tom, že stěžovatel nebyl v daném případě v situaci, kdy by již uskutečněné plnění bylo nutné do účetnictví uvést jinak než jako splátky finančního leasingu. Proto nebylo důvodu, aby pronajímatel, společnost V., spol. s r.o., vystavil ve prospěch stěžovatele dobropisy na jím poskytnuté leasingové splátky a aby naopak vystavil faktury na nájemné za pronájem předmětných motorových vozidel. V daném případě tak nebyly splněny podmínky pro nastoupení možnosti či povinnosti opravit základ daně a výši daně ve smyslu § 15 odst. 1 a 2 ZDPH, když předně nešlo o situaci, kdy by došlo ke zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění. Nebyly tedy splněny podmínky pro vyhotovení daňového dobropisu podle § 13 odst. 1 a 2 ZDPH. Stěžovatel spolu se společností V., spol. s r. o. v rozporu s právní úpravou překvalifikovali dosavadní závazkový právní vztah na vztah obecného nájmu, přičemž vzhledem k okolnostem případu lze usoudit, že přinejmenším stěžovatel tak učinil účelově, tj. aby mohl nadměrný odpočet vůči státu uplatnit. Nedůvodnost postupu stěžovatele a společnosti V., spol. s r. o. pak vyplývá i z § 16 odst. 6 ZDPH, podle něhož by se i v případě, kdyby mezi těmito subjekty byly skutečně uzavřeny prosté nájemní smlouvy o nájmu osobních automobilů, u nichž nebyl uplatněn nárok na odpočet daně, uplatnila snížená sazba DPH a nikoliv základní sazba, tzn. sazba daně by zůstala nedotčena. Ze všech uvedených důvodů je Nejvyšší správní soud přesvědčen, že postup stěžovatele při výpočtu nadměrného odpočtu byl v rozporu s právní úpravou daně z přidané hodnoty a že naopak správce daně a žalovaný, jestliže stěžovateli doměřili jím neoprávněně zkrácenou daň z přidané hodnoty, postupovaly v souladu s touto právní úpravou. Dospěl-li na základě obdobných úvah ke shodnému závěru ve svém rozsudku i Městský soud v Praze, pak mu nelze vyčítat, že z jeho strany došlo k nesprávnému posouzení právní otázky, a proto byl Nejvyšší správní soud nucen první námitku stěžovatele ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zamítnout.

Pouze na okraj Nejvyšší správní soud podotýká, že ve správním spise založené dobropisy a faktury nesplňují formální náležitosti daňových dokladů, neboť tyto doklady

neobsahují řádně uvedené obchodního jméno plátce, pro něhož se zdanitelné plnění uskutečňuje, tedy stěžovatele (§ 12 odst. 2 písm. c/ ZDPH). Jak je výše uvedeno, na těchto dokladech v kolonce odběratel uvedeno „W. C. P.“. Jakkoliv je možné, aby stěžovatel v právních vztazích vystupoval pod označením sestávajícím z jeho jména a příjmení spolu s fantazijním dodatkem, zvláště tehdy, jestliže je takto zapsán v živnostenském rejstříku (Ing. M. R. – W. C.), uvedení pouhého fantazijního dodatku, nadto v pozměněné podobě z hlediska požadavků stanovených v § 12 odst. 2 písm. c) ZDPH nedostačuje. Vzhledem k tomu, že formální vada daňových dokladů nepředstavovala důvod dodatečného vyměření daně rozhodnutím správce daně, resp. žalovaného, nezabýval se Nejvyšší správní soud důsledky takového pochybení v konkrétním daňovém řízení.

Pokud jde o druhou námitku stěžovatele, podle níž je rozhodnutí Městského soudu v Praze nepřezkoumatelné, pak takovou vadu napadeného rozsudku spatřuje stěžovatel v tom, že rozhodnutí se nezabývá jeho výše uvedenou argumentací stran potřeby vycházet ze skutečného obsahu smlouvy, resp. skutečné (faktické, materiální) povahy takovou smlouvou založeného právního vztahu. Jak však Nejvyšší správní soud zjistil, Městský soud v Praze se ve svém rozsudku zabýval všemi námitkami stěžovatele obsaženými v jeho žalobě. Městský soud v Praze dospěl ve svém rozhodnutí z hlediska věcného ke stejným závěrům, které učinil výše Nejvyšší správní soud, a tyto závěry odpovídajícím způsobem odůvodnil. Jak je uvedeno v části věnované referátu napadeného rozsudku, Městský soud v Praze zdůvodnil nemožnost analogické aplikace § 24 odst. 6 ZDP při výpočtu daně z přidané hodnoty. Uvedl rovněž, proč je třeba smlouvy uzavřené mezi společností V., spol. s r. o. a stěžovatelem považovat za smlouvy o finančním leasingu ve smyslu § 2 odst. 2 písm. r) ZDPH a proč na jejich právní kvalifikaci, resp. právní kvalifikaci jimi založených právních vztahů nemá vliv zrušení těchto smluv. Městský soud v Praze se rovněž vyjádřil k myšlenkové konstrukci stěžovatele, podle níž mělo postupem společnosti V., spol. s r.o. dojít ke zhojení mezi stavem faktickým a stavem právním. Nejvyšší správní soud přezkoumal rozsudek Městského soudu v Praze i v širším kontextu, a zjistil, že z jeho výroku lze bezpečně zjistit, jak soud ve věci rozhodl, co je výrok a co odůvodnění, kdo je účastníkem řízení a kdo je rozhodnutím zavázán. Odůvodnění obsahuje dostatek skutkových důvodů a je z něj možné seznat úvahy, kterými se soud při svém rozhodování a při posuzování jednotlivých stěžovatelových námitek obsažených v žalobě řídil a za použití jakých právních předpisů. Po takovém zjištění dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížností napadený rozsudek netrpí nepřezkoumatelností pro nesrozumitelnost, které se stěžovatel formálně dovolává, ani nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, ke které by Nejvyšší správní soud musel přihlédnout i ex offo (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Proto nepřisvědčil ani této druhé námitce stěžovatele.

Po přezkoumání kasační stížností napadeného rozsudku Městského soudu v Praze z pohledu stěžovatelem uplatněných důvodů a námitek tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovaný správní orgán měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 7. dubna 2005

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu