

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **M., s. r. o.,** zast. advokátem JUDr. Jaroslavem Navrátilem, se sídlem AK Tř. kpt. Jaroše 3, Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 4. 2004, č. j. 31 Ca 36/2003 – 31,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 4. 2004, č. j. 31 Ca 36/2003 - 31**, se zrušuje** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 6. 3. 2003, č. j. 05/130/2003-An, současně byly zrušeny i v odvolacím řízení přezkoumávané platební výměry Finančního úřadu ve Svitavách ze dne 16. 10. 2002, kterými byla za zdaňovací období leden – prosinec 1999 dodatečně doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 795 467 Kč. Stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil věc po právní stránce, uplatňuje stížní důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.). Předmětnou činnost žalobce nelze srovnávat se službou prováděnou minilaboratořemi, jak uvádí v odůvodnění rozsudku soud - taková činnost je nesporně službou, avšak činnost vykonávaná společností M. s. r. o. se od činnosti minilaboratoří v řadě znaků liší. Především minilaboratoře mají oprávnění tyto služby poskytovat dle zákona č. 160/1992 Sb., o zdravotní péči v nestátních zdravotnických zařízeních a provedené analýzy a rozbory účtují zdravotním pojišťovnám jako své zdravotnické výkony, provádějí rozbory vzorků na přístrojích, které zároveň obsluhují vlastní zaměstnanci. V projednávané věci se jedná o zdravotnickou službu, kterou provádějí jednotlivá zdravotnická zařízení, nikoli žalobce. Přístroj poskytnutý žalobcem je umístěn v sídle zdravotnického zařízení, obsluhují jej pracovníci tohoto zařízení a tato zařízení také účtují své zdravotnické výkony zdravotním

pojišťovnám. Obsluha přístroje nespočívá jen v zapnutí a vypnutí analyzátoru a vložení vzorku, ale také v kontrole chodu zařízení a řízení lidí při provádění obsluhy, ve vyhodnocení a posouzení výsledků analýz. Nelze tedy souhlasit s tím, že služba je prováděna bez aktivní účasti člověka. V napadené rozsudku soud konstatuje, že je nutno dbát smluvní volnosti v závazkových vztazích a vycházet především z úmyslu vyjádřeného účastníky smluvního vztahu. Mělo-li by v daňovém řízení být vycházeno z úmyslu vyjádřeného účastníky smluv, bylo by ust. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků zcela nadbytečné. Správce daně při uplatňování zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty bral v úvahu především to, jak ve skutečnosti činnost a nakládání s majetkem společnosti M. s. r. o. probíhalo, nikoli to jak byla tato činnost formálně právně dodatečně deklarována smlouvami o dílo. Krajský soud dále namítá, že pokud by byla uzavřena smlouva o nájmu laboratorního přístroje, musela by vykazovat základní pojmové znaky nájmu, a to zejména stanovení nájemného. V případě smluv však byla částka nájemného stanovena, neboť zákon nestanoví jak má být stanovena, tudíž ani nevylučuje, že by mohla být stanovena v závislosti na počtu provedených výkonů či vyrobených výrobků na pronajatém zařízení. Stěžovatel dále nesouhlasí s tvrzením, že jednotlivá ujednání předmětných smluv, přestože nejsou zcela typickými, neodporují ustanovením smlouvy o dílo. K žádnému předávání a převzetí díla však dle ust. § 537 obchodního zákoníku nedochází, jedná se pouze o poskytnutí přístroje včetně dodávky spotřebního materiálu, údržby a servisu. Názor krajského soudu z tohoto pohledu lze reprodukovat i tak, že ujednání neodporují smlouvě o nájmu. Stěžovatel se nedomnívá, že otázku zatřídění činností podle SKP lze považovat za nepodstatnou, neboť ze zatřídění vyplývá, že společnost M. s. r. o. neměla oprávnění k činnosti klasifikované v SKP pod číslem 85.14.16.20. Krajský soud se vůbec nezabýval tím, že žalobkyně nezajišťovala obsluhu analyzátorů ve smyslu poskytnutí služby, ale tuto obsluhu prováděli sami odběratelé (nájemci) ve své pracovní době, aniž by byla uzavřena písemná dohoda dle § 38 odst. 4 zákoníku práce, pracovní úkoly zaměstnancům nájemce ukládali a jejich práci řídili a kontrolovali vedoucí pracovníci jejich zaměstnavatele (tj. nájemce) ani tím, že zdravotnické výkony vyúčtovávala pojišťovnám samotná zdravotnická zařízení. Nevzal v potaz, že předmětné smlouvy nejsou v souladu s příslušnými ustanoveními obchodního zákoníku o smlouvě o dílo. Nepřihlédl ani k tomu, že provádění analýz krve nebo moči na speciálních laboratorních přístrojích je činnost klasifikovaná v SKP pod č. 85.14.16.20, která nemůže být živností, a tudíž žalobkyně neměla oprávnění ji poskytovat a nebral v úvahu ani to, že žalobkyně neměla oprávnění k provozování nestátního zdravotnického zařízení podle ust. § 8 zákona č. 160/1992 Sb., o zdravotní péči v nestátních zdravotnických zařízeních. Na základě shora uvedených skutečností stěžovatel požaduje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce v písemném vyjádření namítá, že v daném případě se jedná o dva závazkové vztahy; první mezi žalobcem a zdravotnickým zařízením a druhý mezi zdravotnickým zařízením a příslušnou nemocenskou pojišťovnou. Pro první vztah má žalobce živnostenské oprávnění – provádění analýz čistoty a složení materiálů. Kauzou sporu je první vztah, který je bezesporu službou podle § 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce poskytoval objednatelům služby v podobě dodávky přístrojů, které zůstaly v jeho majetku i účetní evidenci, k ním dodával svůj příslušný materiál potřebný pro provádění rozborů a chod přístroje, udržoval je v chodu na své náklady vč. potřebné údržby, připojení k počítačové síti, školení pracovníků objednatele, kteří s přístroji pracovali. Za to účtoval objednatelům podle smlouvy platby za příslušný počet úkonů evidovaných přístroji. Účastníci smluvního vztahu měli v úmyslu uzavřít smlouvu o poskytování komplexních služeb, a žádný jiný úmysl, který by mohl být podřazen pod ust. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. Technologický proces rozborů je plně automatizovaný, a proto lidský faktor je tu zanedbatelný. Žalovaný

si neopatřil odborné posouzení, nesprávně použil své volné úvahy a provedl nesprávnou interpretaci smluv. Důsledkem nesprávného skutkového posouzení pochybil žalovaný i v posouzením právním. Smluvní volnost je zaručena ústavním pořádkem České republiky i obchodním zákoníkem, tato však byla hodnocením žalovaného popřena. Znaky nájemního vztahu upravuje § 663 an. OZ, označení částky nájemného je přitom esenciální náležitostí smlouvy. Ze smluv žalobce nelze dovodit, že platby za úkony jsou nájemným, to je pouze fikce žalovaného. Podle jeho postupu a zdůvodnění by mohlo jít stejně tak o splátkový prodej, čili smlouvu kupní. Rozhodující je vůle účastníků smlouvy, tou bylo poskytování služeb, či modifikovaných smluv o dílo. Žalovaný přizpůsobil svůj interpretační postup, který není v souladu s § 35 OZ ani § 2 a § 31 zákona č. 337/1992 Sb pouze snaze o vyšší vybrání daně, což je pochopitelné, ale i taková snaha musí být v souladu s ústavními principy obsaženými v čl. 2 a čl.11 Listiny. Jde o vadu řízení, protože nebyl spolehlivě zjištěn stav věci. Žalobce je názoru, že otázka zatřídění služeb podle SKP je pro posuzování právních úkonů nepodstatná. Rozhodnutí krajského soudu považuje žalobce za správné po stránce skutkových i právních zjištění, a proto navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové v mezích důvodů uplatněných ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Tvrzená nezákonnost, spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem v předcházejícím řízení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Ze spisového materiálu vyplynulo, že žalobce byl v rozhodném období (zdaňovací období roku 1999) zapsán v obchodním rejstříku vedeném Krajským soudem v Hradci Králové, oddíl C, vložka 8237 ke dni 28. 6. 1995 s předmětem činnosti koupě zboží za účelem dalšího prodeje, poradenská a konzultační činnost v oblasti vybavení zdravotnických zařízení, údržbářské a kompletační práce, automatizované zpracování dat, zprostředkovatelské služby a dále se dnem zápisu 21. 12. 1998 pronájem laboratorní techniky, výroba laboratorních vzorků a provádění analýz čistoty a složení materiálů. Na posledně jmenovanou činnost byl živnostenským úřadem v Poličce žalobci vydán dne 19. 6. 1998 živnostenský list, na pronájem laboratorní techniky byl vydán živnostenský list uvedeným úřadem dne 21. 7. 1997.

Ze spisového materiálu dále bylo zjištěno, že žalobce uzavíral v roce 1999 s různými zdravotnickými zařízeními smlouvy podle ust. § 536 obchodního zákoníku; tyto byly v některých případech nazvány jako smlouvy o dílo, v některých byly označeny jako smlouva o poskytnutí služeb. Správce daně v průběhu prováděné daňové kontroly posoudil skutečný stav, kdy žalobce poskytl zdravotnickému zařízení vždy jen přístroj včetně běžného servisu, potřebné provozní chemikálie tak, že tyto smlouvy označil za smlouvy o pronájmu movité věci. Protože správci daně vznikly pochybnosti o skutečném obsahu smluv uzavřených sice jako smlouvy o dílo, ale nesplňující podstatné znaky takových smluv (např. nedošlo k předání a převzetí díla ani k nabytí vlastnického práva k předanému a dokončenému dílu ve smyslu ust. § 537, § 554 obchodního zákoníku), na základě jeho požadavku žalobce požádal o zatřídění předmětného prováděného zdanitelného plnění poradenské pracoviště pro zatřiďování SKP společnost S. s. r .o Z. Na základě informací o popisu a způsobu zabezpečení služeb (žalobce v žádosti o zatřídění uvedl, že služby jsou prováděny na každém

smluvním pracovišti jeho pracovníkem) společnost S. s. r. o. klasifikovala pronájem laboratorního přístroje zdravotnickému zařízení včetně obsluhy jako poskytnutí služby, která pokud ji poskytuje nezdravotnické zařízení, podléhá dle zákona o DPH daňové sazbě 5%. Správce daně na základě vzniklých pochybností o reálné možnosti zabezpečení služeb pracovníky žalobce, tak jak žalobce deklaroval, a to jak z hlediska personálního tak i časového (v průběhu roku 1999 byly přístroje rozmístěny v různých místech v České republice na základě 12-ti smluv, které se časově překrývaly) ověřoval skutečný stav věci na základě dožádání provedeného v souladu s ust. § 5 zákona č. 337/1992 Sb. finančními úřady místně příslušnými jednotlivým odběratelům – zdravotnickým zařízením. Z výsledků šetření vyplynulo, že provádění analýz, které byly předmětem smluv o dílo, tedy poskytované služby prováděli ve všech případech zaměstnanci zdravotnických zařízení v rámci své pracovní náplně, v pracovní době, přičemž nebylo prokázáno samostatné oddělené provádění a vykazování prací pro zaměstnavatele a pro společnost M. Činnost při obsluze poskytnutých přístrojů - analyzátorů např. spočívala v označení vzorků, instalaci tekutiny na reagenční proužek, založení vzorku do přístroje, kde se vzorek zpracovává automaticky; povinností obsluhujícího pracovníka bylo vyhodnotit výsledek vzorku konkrétního pacienta a v případě patologického nálezu, odpovídá pracovník za to, že toto vyšetření je zopakováno.

Dále bylo ze spisu zjištěno, že žalobce uzavíral „smlouvy o poskytování služeb“ uzavřené dle § 536 a násl. obchodního zákoníku, kde jakožto zhotovitel se zavázal k poskytnutí služby vymezené v předmětu smlouvy, přičemž současně uzavřel s objednatelem „smlouvu o odborné spolupráci“, jejímž předmětem bylo provedení předmětné služby samotným objednatelem.

Krajský soud se v odůvodnění rozsudku přiklonil k názoru žalobce a posoudil prováděnou činnost po právní stránce jako službu. Konstatoval, že tyto smlouvy nelze posoudit jako smlouvy o nájmu, neboť zcela absentuje podstatná náležitost smlouvy o nájmu, a to zejména stanovení nájemného. Současně připustil, že jakkoli ujednání v uzavřených smlouvách nejsou zcela typická, neodporují ustanovením týkajícím se úpravy smlouvy o dílo v obchodním zákoníku. V odůvodnění krajský soud dále konstatuje, že je tato činnost obdobná jako například služba poskytovaná tzv. minilaboratořemi, kam žadatel (např. zdravotnické zařízení) odevzdá jím odebíraný vzorek s popisem a od laboratoře pak obdrží výsledek přístrojem provedené analýzy. V posuzované věci dospěl soud k závěru, že je nutno dbát smluvní volnosti v závazkových vztazích a vycházet především z úmyslu vyjádřeného účastníky uzavřených smluv.

Nejvyšší správní soud se s právním názorem vysloveným krajským soudem neztotožnil.

Nelze především souhlasit se závěry, které soud učinil stran otázky zatřídění předmětné činnosti a existence oprávnění k poskytování předmětných služeb žalobcem. Samotná absence příslušného oprávnění nepochybně nemůže být důkazem o tom, že činnost nebyla prováděna. Jakkoli tato skutečnost může být bezvýznamná pro účely daně z přidané hodnoty, když ust. § 2 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty za zdanitelné plnění označuje dodání zboží a převod nemovitostí a poskytování služeb uskutečněné v tuzemsku při podnikání, a to i v případě, kdy se jedná o činnost vykazující všechny znaky podnikání, kromě toho, že je prováděna podnikatelem, nelze od ní odhlédnout a zcela ji pominout v případě uzavření smlouvy, podle které se v daném případě žalobce zavazuje k poskytnutí něčeho, co sám není oprávněn, ale ani schopen poskytnout, tedy k plnění *contra legem,* resp. k plnění nemožnému.

Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s konstatováním, že je ve věci zcela nerozhodné, jak byly služby klasifikovány a to, zda žalobce má nebo nemá příslušné oprávnění, a to tím spíše, vyžádal-li žalobce zatřídění služeb – pronájem laboratorního zařízení včetně obsluhy - na základě nepravdivých údajů, z nichž poradenské pracoviště pro zatřiďování SKP S. spol. s r. o. Z. vycházelo. Tvrzení žalobce o tom, že údaj „vlastní pracovník“ byl použit v širším slova smyslu a byl tím myšlen i např. pověřený pracovník zdravotnického zařízení, se jeví v tomto směru jako účelové. Žalobce sám deklaroval jednak dodávku přístroje včetně poskytnutí spotřebního materiálu, pravidelné údržby a prohlídky a dále i dodávku práce odborné – provedení a vyhodnocení analýzy, když zcela jednoznačně uvedl, že na každém smluvním pracovišti je jeho pracovník, který analýzy provádí.

Zdravotní péči lze poskytovat výlučně ve státních nebo nestátních zdravotnických zařízeních, vybavených k tomu věcně, technicky i personálně. V nestátních zdravotních zařízeních lze poskytovat zdravotní péči poradenskou, ošetřovatelskou, diagnostickou, preventivní, rehabilitační, lázeňskou, léčebnou a lékárenskou (§ 3 odst. 1 zákona č. 160/1992 Sb., o zdravotní péči v nestátních zdravotnických zařízeních).

Provozovat nestátní zdravotnické zařízení může pouze fyzická nebo právnická osoba, která má oprávnění k provozování nestátního zdravotnického zařízení, oprávnění vzniká rozhodnutím o registraci příslušného krajského úřadu, obecné podmínky registrace stanoví ust. § 9 cit. zákona a dále ostatní předpisy o podmínkách profesní způsobilosti výkonu zdravotnického povolání.

Dle ust. § 6 zákona č. 160/1992 Sb. jsou oprávněni poskytovat zdravotní pracovníci způsobilí k výkonu zdravotnického povolání podle zvláštních předpisů.

Citovaná právní úprava, byť na žalobce nedopadá, neboť ten sám není zdravotnickým nestátním zařízením, stejně tak jako úprava obsažená v zákoně č. 20/1966 Sb., o péči a zdraví lidu ve znění pozdějších předpisů, vyžaduje pro poskytování zdravotnických služeb odborné předpoklady, tyto však žalobce nesplňuje. Žalobce se dovolává úmyslu stran, který je nutno při posuzování smluvního vztahu respektovat, přičemž se odvolává i na výpovědi pracovníků zdravotnických zařízení, kteří na otázku, zda při uzavírání smlouvy považovali za předmět smlouvy pronájem analyzátorů, shodně odpověděli, že nikoli. V daném případě uzavřel žalobce smlouvu, v níž se zavazuje poskytnout služby, přičemž objektivně takovou službu nemůže poskytnout. Uzavřít smlouvu s relevantními právními následky lze pouze ohledně plnění, které je možné, a to nejen fakticky, ale také právně. Uzavřel-li žalobce smlouvu o dílo, resp. poskytnutí služeb, k nimž neměl oprávnění a především jeho pracovníci neměli odbornou způsobilost a nesplňovali předpoklady stanovené zvláštními předpisy pro výkon povolání, resp. poskytování zdravotní péče, zavázal se k plnění smlouvy, jejímž obsahem je plnění nemožné, a to nejen fakticky, ale i právně. Tuto skutečnost není možno při posuzování případu zcela vyloučit z hodnocení, jak učinil krajský soud. Nejvyšší správní soud se neztotožňuje ani s přesvědčením krajského soudu, že uvedené smlouvy neodporují požadavkům smlouvy o dílo podle obchodního zákoníku, když není naplněn základní požadavek kladený na smlouvu o dílo, a to přechod vlastnictví. Žalobce žádné analýzy neprováděl, nevyhodnotil, nezpracoval, aby je poté, jako výsledek vlastní činnosti předal.

Žalobce mohl poskytnout a ve skutečnosti poskytl jednotlivým zdravotnickým zařízením laboratorní přístroje, včetně servisu a materiálu, nikoli však faktické provedení služby, která byla označena v předmětu smlouvy - komplexní provedení analýzy atd.

Samotným poskytnutím přístroje bez dalšího aktivního přístupu lidského faktoru k žádnému provedení analýz, tedy deklarované službě nedošlo ani dojít nemohlo. Na tom nic nemění ani následná fakturace smluvní odměny za poskytnutí zaměstnanců jednotlivými zdravotnickými zařízeními pro provádění speciálních analýz, kterou provedl žalobce až v době provádění daňové kontroly roce 2001. Činnosti, které žalobce poskytoval, se týkaly pouze přístroje samotného, tj. jeho provozuschopnosti, pravidelné údržby apod., nikoli však skutečného provedení analýz, komplexních stanovení krevního obrazu či jiných vyšetření. Tyto prováděli zaměstnanci samotných zdravotnických zařízeních v rámci svých pracovních zařazení a pracovních náplní. V této části Nejvyšší správní soud uzavírá, že v dané věci se jednalo o poskytnutí laboratorního přístroje, nikoli o poskytování služeb.

Smluvní svoboda, které se žalobce a následně i krajský soud dovolává, má různé aspekty. Zejména jde o svobodu utváření obsahu smlouvy a o svobodu rozhodnutí o uzavření smlouvy, tj. svobodu smlouvu uzavřít či neuzavřít. Soukromoprávní smluvní svoboda se však nemůže vyskytovat mimo právní řád nebo dokonce nad ním. Meze smluvní svobody nelze posunout až tam, kde existuje práh zákonnosti. Nelze se tak dovolávat smluvní svobody vždy tehdy, jsou-li vedeny obě strany shodným projevem vůle a shodným úmyslem, přičemž zamýšlený právní úkon odporuje zákonu nebo jej obchází. Žalobce tvrdí, že jeho úmyslem bylo poskytnout komplexní službu a úmyslem zákazníků bylo získat komfort včetně přiměřené ceny bez starosti o technologickou stránku procesu analýz. Přitom právě takovému úmyslu zákazníka zcela legitimně vyhovuje právě pronájem přístroje (stejně tak mohl uzavřít i žalobcem namítanou např. kupní smlouvu – koupě na splátky). Činnosti, které žalobce prováděl v souvislosti s chodem přístrojů by nepochybně byl povinen provádět i u pronájmu, neboť povinností pronajímatele je přenechat a udržovat pronajímanou věc ve stavu, v němž může k zamýšlenému účelu sloužit. Takto upravený smluvní vztah by byl v souladu i s předmětem činnosti žalobce, když právě pronájem laboratorní techniky má od 21. 12. 1998 zapsán. Naopak zcela vážným úmyslem a vážným projevem vůle žalobce nemohlo být poskytování deklarovaných služeb, když mu bylo nepochybně známo, že není k jejich provádění oprávněn, legitimním úmyslem tak mohl být pouze pronájem laboratorního přístroje.

Službou v ekonomickém pojetí se rozumí každý úkon, po kterém existuje poptávka a jehož cena je determinována trhem. Pojmově je tak vyloučeno, aby služba byla poskytnuta bez lidského potenciálu.

Nájem obecně lze charakterizovat jako právní vztah, na jehož základě přenechává pronajímatel nájemci užívání (braní užitku) věci.

Dle ust. § 2 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění účinném pro zdaňovací období roku 1999 se službami rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti a převod nebo využití práv.

Podle ust. § 8 odst. 3 cit. zákona místem zdanitelného plnění při poskytování služeb a při převodu a využití práv je místo, kde má osoba poskytující službu stálou provozovnu, ve které službu poskytuje, resp. místo, kde je služba skutečně poskytována.

Podle ust. § 16 odst. 4 cit zákona se u služeb uplatňuje snížená sazba; u služeb a prací výrobní povahy uvedených v příloze č. 2 se uplatní základní sazba, u služeb poskytovaných podle smlouvy mandátní se uplatní sazba daně platná pro zdanitelné plnění, které je na základě mandátní smlouvy uskutečňováno, u služeb poskytovaných podle smlouvy

komisionářské, smlouvy o zprostředkování a smlouvy o obchodním zastoupení se uplatňuje základní sazba.

Podle ust. § 16 odst. 6 cit. zákona u pronájmu, kdy se po skončení nájemní smlouvy najatá věc vrací pronajímateli, se uplatňuje základní sazba.

V případě žalobce byly naplněny předpoklady posledně citovaného ustanovení, když se jednalo o případ, kdy laboratorní přístroje poskytnuté k využívání zdravotnickým zařízením zůstaly ve vlastnictví žalobce a z okolností případu nebylo zjevné, že by tak tomu nemělo být. Nic nenasvědčovalo tomu, že se může jednat např. o splátky na budoucí prodej nebo jinou formu a způsob nakládání, resp. převodu věci. Zdravotnická zařízení neměla v úmyslu tyto přístroje koupit, stejně tak žalobce neměl v úmyslu je prodat. Jak již bylo výše uvedeno, žalobce neprováděl deklarované služby, nedopadá proto na posouzení věci ust. § 16 odst. 4 zákona.

Žalobce nepopírá, že svou roli při uzavření smlouvy zde sehrála i snížená sazba DPH. Nejvyšší správní soud nemá nic proti snaze žalobce optimalizovat svou daňovou povinnost a tam, kde to zákon připouští volit takové prostředky, aby daňové zatížení minimalizoval. Jednání žalobce však nesmí vybočit ze zákonného rámce. Pro případ, kdy se tak stane a daňový subjekt jedná způsobem, který zákon obchází za účelem snížení daňové povinnosti, umožňuje ust. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, aby správce daně vzal v úvahu skutečný stav věci zastřený stavem formálně právním. V daném případě žalovaný po rozsáhlém dokazování prokázal, že žalobce dodal zdravotnickým zařízením laboratorní přístroje včetně servisních prací, údržby a spotřebního materiálu, poskytnuté činnosti se vztahovaly pouze k věci, která byla předmětem nájmu, nikoli však k samotnému výsledku zamýšlených služeb, tj. provedení samotných analýz a rozborů. Žalobce neposkytoval ve skutečnosti služby, které byly uvedeny v předmětu smlouvy o dílo, tyto služby ve skutečnosti prováděla sama zdravotnická zařízení. Stěžovatel proto nepochybil, pokud posoudil zdanitelné plnění ve smyslu ust. § 16 odst. 6 zákona č. 588/1992 Sb. jako pronájem, podléhající základní sazbě daně.

Za situace, kdy v průběhu dokazování byl v daňovém řízení prokázán skutečný stav věci, a to užívání věci poskytnuté žalobcem jako dodavatelem za účelem jeho využívání pro účely odborných laboratorních prací uskutečňovaných samotnými odběrateli, zatřídění činností odborným pracovištěm a posouzení charakteru služeb z hlediska daňové sazby, na tomto stavu nemohlo ničeho změnit; z tohoto pohledu lze souhlasit s konstatováním krajského soudu o bezvýznamnosti otázky zatřídění. Důvody, pro které však Nejvyšší správní soud nepovažuje otázku zatřídění ve věci samé za nevýznamnou, stejně tak i to, proč nelze zcela odhlédnout od skutečnosti, že žalobce nemá příslušné oprávnění k poskytování předmětných služeb, jsou uvedeny výše v odůvodnění rozsudku.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud v rozsudku ze dne 28. 4. 2004, č. j. 31 Ca 36/2003 – 31, vyslovil nesprávný právní názor, posoudil-li předmětnou činnost žalobce jako službu podléhající snížené dani z přidané hodnoty. K tomuto právnímu hodnocení navíc dospěl soud argumentací zcela nepřípadnou, neboť v odůvodnění svého rozsudku odkazuje na obdobný případ poskytovaných služeb minilaboratořemi, kam žadatel (zdravotnické zařízení) odevzdá jím odebraný vzorek s popisem a od laboratoře obdrží výsledek přístrojem provedené analýzy. Konstatuje bez dalšího, že v takovém případě by se jednalo nepochybně o službu a z tohoto závěru dovozuje právní hodnocení činností

poskytovaných žalobcem, aniž by však argumentoval zjištěnými skutečnostmi a okolnostmi konkrétní věci, kterou projednával.

Nejvyšší správní soud, vycházeje z výše uvedeného právního názoru shledal, že rozhodnutí krajského soudu bylo vydáno na základě nesprávného právního posouzení, a proto postupem podle § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové napadený kasační stížností zrušil.

Krajský soud v Hradci Králové je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Hradci Králové v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí n e j s o u opravné prostředky přípustné. (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 13. května 2005

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu