



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: společnost **PROGOM, s.r.o.**, se sídlem Halasovo nám. 1, Brno, zastoupená JUDr. Jaroslavem Navrátillem, bytem Bayerova 34, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2003, č. j. 8814/99/FŘ/130, o dani z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 1. 2007, č. j. 31 Ca 148/2006 - 24,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 1. 2007, č. j. 31 Ca 148/2006 - 24, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se Finanční ředitelství v Brně (dále jen „stěžovatel“ či „správní orgán“) domáhá zrušení výše uvedeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 29. 4. 2003, č. j. 8814/99/FŘ/130, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno III (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 9. 1999, č. j. 119341/99/290915/3609, platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 1999.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti a v jejím doplnění namítl stížní důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel předně navrhuje soudu, aby ke společnému projednání spojil věci v kasační stížnosti blíže specifikované (pozn. soudu – týkající se společnosti PROGOM, s.r.o.), a to z důvodu rychlosti a hospodárnosti řízení. Dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu stran nepřezkoumatelnosti jeho rozhodnutí

pro neuvedení konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu ve výroku jeho rozhodnutí. Stěžovatel zdůraznil, že se při hodnocení této otázky krajský soud odchýlil od závazného právního názoru vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, kterým tento zrušil předchozí soudní rozhodnutí. Zdůraznil, že předmětné soudní rozhodnutí si protirečí, když uvádí, že daň byla vyměřena dle ust. § 46 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty a přitom právě v absenci uvedení konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu spatřuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí správce daně, avšak v následujícím textu ho přezkoumává. Chybuje dále v případě, kdy tvrdí, že postupuje v souladu s judikaturou, která se však k otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí vyjadřuje opačně. Stěžovatel rovněž polemizuje se závěry soudu týkajícími se aplikace ust. § 2 odst. 3 a 7 zákona o správě daní a poplatků, neboť dle jeho názoru je z odůvodnění jeho rozhodnutí zřejmé, z jakých důvodů dospěl k závěru, že se v daném případě deklarovaného zdanitelného plnění nejednalo o službu, ale o dodání zboží. Krajský soud se v dané věci spokojil s obecným výkladem právní úpravy a své závěry nikterak nekonkretizoval, což je v rozporu s ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a rovněž i s požadavkem vysloveným v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 123/2005. Rozhodnutí odvolacího orgánu se opírá zejména o výsledky svědků, text smluv, inventurní seznam, tvrzení a podání žalobce a další skutečnosti uvedené v rozhodnutí. Závěr soudu o jeho povinnosti prokázat skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky či fikce je rovněž nesprávný, protože v řízení nebyla domněnka či fikce aplikována. Soud dále tvrdí, že není jasné, zda stěžovatel posuzoval činnost žalobce jako prodej zboží nebo finanční pronájem, když však tyto skutečnosti jsou obsahem napadeného rozhodnutí. Soud dále uvedl, že se stěžovatel nevypořádal s faktem provozu činnosti žalobce ve zdravotnickém zařízení pomocí speciální techniky, když však žalobce prodej rentgenové techniky nedeklaroval. Stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci zpět k dalšímu řízení.

Společnost PROGOM, s.r.o. (v předchozím řízení v postavení žalobce, v této věci dále jen „daňový subjekt“), **ve svém vyjádření** ke kasační stížnosti uvedla, že stěžovatel doplnil svou kasační stížnost po zákonné lhůtě, že je opakovaná a že „účelově uplatňuje podmínky řízení.“ Daňový subjekt poukázal na skutečnost, že žádný zákon nereguluje trvalé zastoupení ředitele v řízení podle zákona o správě daní a poplatků, tj. jestliže je kasační stížnost podepsána v zastoupení, za správní orgán jedná a jednáním pověřuje někdo, kdo sám touto pravomocí ze zákona nadán není. Dále nesouhlasí s návrhem stěžovatele na spojení věcí, neboť by se tím věc jen dále zkomplikovala. Ačkoliv stěžovatel upozorňuje na rozpornost soudního rozhodnutí, sám posuzoval zdanitelná plnění jako prodej zboží, resp. finanční pronájem, aniž uvedl, kterých smluv se rozlišení smluvních závazků týká, a aniž v odůvodnění svých rozhodnutí konstatoval, jaké důvody a důkazy jednotlivě a konkrétně při subsumpci k ust. § 2 zákona o dani z přidané hodnoty ho vedly k závěrům o zastřených úkonech. Finanční orgány posuzovaly věci, kterým po odborné stránce nerozumí, aniž použily znaleckého posouzení problematiky organizace a technologie zpracování snímků, a tak vybočily z mezí diskrečního oprávnění v řízení. Hodnotily odbornou problematiku v rozporu s ust. § 2 a § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, když před tím odmítaly námitky daňového subjektu a návrh znaleckým dokazováním. Podle uzavřených smluv daňový subjekt nedodával žádné zboží, nedocházelo k převodu vlastnictví, když tato skutečnost je esenciální náležitostí kupní smlouvy. Stěžovatel neprokázal ani nájemní vztah. Rovněž ve smlouvách chybí možnost volného dispozičního oprávnění včetně zcizení věcí, což je znakem kupní smlouvy,

když pojem „dodání zboží“ je třeba posuzovat stejně jako je tomu v zákoníku občanském či obchodním. Ačkoliv zákon o dani z přidané hodnoty neobsahuje definici „služby“, obecná ekonomie definuje služby jako výkony (plnění), která neslouží k produkci materiálního zboží. Daňový subjekt dále zdůraznil, že předmětem smluv nebyl jen snímek jako takový, ale i komplexnost služby představovaná dodávkou potřebných materiálů, jejich evidence, atd. Vůlí smluvních stran bylo sjednat takový závazek, v rámci kterého se budou zdravotničtí pracovníci starat jen o odbornou zdravotnickou problematiku a vše ostatní zajistí smluvní partner. Slučování prací na pracovišti rentgenu a vyvolávacího automatu je nesprávné a účelové, neboť žádný zákon se v souvislosti se službou nezmiňuje o lidském faktoru. Pojem služby je neurčitým právním pojmem, který je třeba dle stávající judikatury vykládat ve prospěch daňového subjektu. Daňový subjekt dále poukázal na problematiku důkazního břemene a zastřených právních úkonů. V doplnění svého vyjádření daňový subjekt odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu publikovaný pod č. 9/2007 Sb. NSS s tím, že správní orgán ve smyslu tohoto judikátu nezdůvodnil svůj závěr o zastřeném právním úkonu. Dále namítl, že s ohledem na judikaturu ESD vyvstává rovněž otázka, zda jím poskytované služby měly být vůbec zdaněny. V doplnění svého vyjádření daňový subjekt odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu publikovaný pod č. 9/2007 Sb. NSS s tím, že správní orgán ve smyslu tohoto judikátu nezdůvodnil svůj závěr o zastřeném právním úkonu. Dále namítl, že s ohledem na judikaturu ESD vyvstává rovněž otázka, zda jím poskytované služby měly být vůbec zdaněny. Navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Z obsahu **soudního spisu**, který soudu předložil Krajský soud v Brně, zjistil Nejvyšší správní soud následující pro spornou věc podstatné skutečnosti:

Dne 2. 7. 2003 byla Krajskému soudu v Brně doručena žaloba daňového subjektu proti 29 rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně týkajícím se doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 1995 až 1998. Usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 16. 7. 2003, č. j. 30 Ca 216/2003 - 20, byly žaloby proti jednotlivým rozhodnutím správního orgánu vyloučeny k samostatnému projednání. Rozsudkem ze dne 9. 12. 2004, č. j. 31 Ca 9/2004 - 45, prohlásil soud napadené rozhodnutí správního orgánu, stejně jako mu předcházející rozhodnutí správce daně, za nicotná. Ke kasační stížnosti správního orgánu bylo toto rozhodnutí zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2006, č. j. 7 Afs 98/2005 - 77, a věc byla krajskému soudu vrácena k dalšímu řízení. V tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud mj. vyslovil, že krajský soud pochybil, když z absence konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu v platebním výměru dovodil jeho nicotnost, neboť tím po správci daně vyžadoval splnění formální náležitosti, která výslovně ze zákona nevyplývá. Poté krajský soud ve věci znovu rozhodl napadeným rozsudkem, kterým zrušil jak rozhodnutí správního orgánu, tak i správce daně, a to z důvodů uvedených v ust. § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. pro vady řízení.

Z obsahu **správního spisu**, který soudu předložil správní orgán, vyplynuly s ohledem na znění stížných bodů následující podstatné skutečnosti:

Poté, co bylo správci daně doručeno řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty, vyzval tento daňový subjekt výzvou vydanou dle ust. § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání tak, že předloží hlavní účetní knihy, účetní osnovy, účetní deník a výpisy z účtů

nákladů a výnosů. Součástí spisu je i Sdělení důvodu rozdílu v základu daně a daně z přidané hodnoty – zdaňovací období červen 1999, ze dne 21. 10. 1999, č. j. 127564/99/290/932/0632.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost **je důvodná**.

Dle ust. § 39 odst. 1 s. ř. s. samostatné žaloby směřující proti témuž rozhodnutí anebo proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí, může předseda senátu usnesením spojit ke společnému projednání.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti předně navrhuje **spojení v kasační stížnosti blíže specifikovaných věcí** vedených u Nejvyššího správního soudu týkajících se daňového subjektu ke společnému projednání. Dle ust. § 39 odst. 1 s. ř. s. se možnost spojení věcí, které spolu skutkově souvisejí, ke společnému projednání řídí úvahou předsedy senátu. Ten v souzené věci dospěl k závěru, že ke spojení věcí není s ohledem na předmět sporu, délku řízení a zejména vzhledem k předchozímu postupu Krajského soudu v Brně důvod.

Před vlastním zhodnocením stížních námitek je ještě třeba se vypořádat s tvrzeními daňového subjektu obsaženými v jeho vyjádření ke kasační stížnosti. První z nich se týká údajné **nemožnosti zástupce ředitele Finančního ředitelství v Brně ing. Miroslava Dvořáka jednat a pověřit jednáním za finanční ředitelství jinou osobu**, a to díky nedostatku pravomoci k těmto úkonům. Jak však vyplývá z čl. 36 odst. 2 Organizačního řádu územních finančních orgánů vydaného Ministerstvem financí, Ústředním finančním a daňovým ředitelstvím, dne 1. 4. 1997, ve znění relevantním pro souzenou věc (dále jen „organizační řád“), zástupce ředitele finančního ředitelství zastupuje ředitele finančního ředitelství v době jeho nepřítomnosti v plném rozsahu jeho práv, povinností a odpovědnosti. Jedná a rozhoduje ve všech věcech, ve kterých jedná a rozhoduje ředitel finančního ředitelství. Nemůže však jmenovat, případně zařazovat zaměstnance do vedoucí funkce ani odvolat či uvolnit vedoucího zaměstnance z funkce (čl. 35 odst. 4) a rozhodovat v případech, které si ředitel finančního ředitelství vyhradí, pokud k takovému jednání ministerstvo zástupce ředitele finančního ředitelství nezmocní (v případě dlouhodobé nepřítomnosti ředitele finančního ředitelství). Z čl. 35 odst. 3 písm. a) předmětného organizačního řádu dále vyplývá, že ředitel finančního ředitelství při výkonu své funkce zejména jedná jménem finančního ředitelství; není-li dále stanoveno jinak, může jednáním jménem finančního ředitelství pověřit jiné zaměstnance. Vzhledem k okolnosti, že v době, kdy Finanční ředitelství v Brně vyhotovovalo doplnění kasační stížnosti, nebyla funkce ředitele tohoto ředitelství obsazena, byl zástupce ředitele oprávněn činit za něj úkony ve smyslu organizačního řádu, a to nejen z titulu pověření řízení stěžovatele, ale rovněž i na základě svého pracovního zařazení na pozici zástupce ředitele. Uvedené tvrzení daňového subjektu tak nemá racionální základ.

Dále daňový subjekt uvedl, že správní orgán **doplnil svou kasační stížnost po lhůtě** uvedené v ust. § 106 odst. 3 s. ř. s. Tento jeho názor však odporuje právním závěrům uvedeným v nálezu Ústavního soudu ze dne 14. 3. 2007, sp. zn. II. ÚS 136/06, <http://nalus.usoud.cz>, jímž tento soud vyslovil, že „na rozdíl od řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu ovládaného přísnou koncentrační zásadou, pro řízení o kasační stížnosti soudní řád správní takovou koncentraci řízení nezakotvuje“, tudíž postup

stěžovatele byl souladu se zákonnou úpravou. Výše se Nejvyšší správní soud vyjádřil k podnětům daňového subjektu, neboť jejich dopad na předmětnou věc v případě, že by se ukázaly pravdivými, by byl zásadní; dále se bude věnovat vlastním stížným námitkám.

V prvé řadě stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že **neuvedení konkrétního hmotněprávního ustanovení právního předpisu ve výroku rozhodnutí** správce daně má **za následek nepřezkoumatelné, a tudíž nezákonné rozhodnutí**. Nejvyšší správní soud prvotně ze spisu shledal, že výrok platebního výměru vydaného správcem daně obsahoval mj. sdělení: „Podle zákona ČNR č. 558/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a § 46 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů ...“. Nejvyšší správní soud nejprve poznamenává, že problematikou tzv. základních náležitostí daňových rozhodnutí se ve své judikatuře v minulosti již zabýval s tím, že (jak je příhodně rozvedeno např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2003, č. j. 2 Afs 12/2003 - 216, www.nssoud.cz) v jeho rozhodovací činnosti bylo vždy akcentováno smyslu určitého zákonného ustanovení oproti výkladu práva z hlediska tzv. přepjatého formalismu, tj. prostého jazykového vyjádření textu zákona bez ohledu na jeho smysl, povědomí stran či předchozí judikaturu v obdobných věcech.

Nejvyšší správní soud proto, s ohledem na znění odůvodnění napadeného rozsudku na č.l. 26 a 27, zdůrazňuje, že je vadnou praxí Krajského soudu v Brně při výkladu sporných daňových otázek akcentovat formalistický pohled na procesní ustanovení zákona o správě daní a poplatků, a to mnohdy i proti vůli účastníků řízení (v souzené věci daňový subjekt platnost platebního výměru nezpochybňoval), s tím, že samotné otázky, které jsou předmětem sporu, zůstanou nepovšimnuty. Pro tento postup Nejvyšší správní soud již v dané věci rozsudek Krajského soudu v Brně zrušil (i když tehdy krajský soud na základě údajné absence shodné základní náležitosti dovodil nicotnost rozhodnutí).

V souzené věci je tak třeba zdůraznit, že zákon o správě daní a poplatků v ust. § 32 odst. 2 písm. d) požaduje, aby výrok rozhodnutí obsahoval mimo jiné uvedení „právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno“. Obsahem pojmu „právní předpis“ se zabýval např. Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 27. 6. 2000, sp. zn. II. ÚS 157/97, <http://nalus.usoud.cz>, který vyslovil, že „výraz *\"právní předpis\"* v zákonném textu znamená tedy především formu práva. Nelze ho považovat za synonymní s pojmem *\"ustanovení\"*, které tvoří součást právního předpisu, je však zpravidla pouze jeho zlomkem. Není rozumné interpretovat obrat *\"právní předpis\"* v § 32 odst. 2 písm. d) zák. č. 337/1992 Sb. natolik extenzivně, že by znamenal totéž, co konkrétní použité ustanovení právního předpisu.“ Shodně se vyjádřil i Nejvyšší správní soud v mnoha svých rozhodnutích, namátkou lze uvést např. (pro přehlednost uvádí soud jen spisové značky) rozsudek sp. zn. 2 Afs 12/2003, 3 Afs 21/2004, 7 Afs 27/2005, všechny dohledatelné na www.nssoud.cz, doktrinální stanovisko k této otázce pak lze nalézt např. v textu Tomáše Langáška uveřejněném v Právních rozhledech (Langášek T: Ověřování neplatnosti daňového rozhodnutí ve světle judikatury Ústavního soudu, Právní rozhledy č. 10/2005, str. 349-354).

Vzhledem k okolnosti, že Krajský soud v Brně odkazuje ve svém rozhodnutí ohledně předmětné otázky na některá rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, považuje tento soud za potřebné se vyjádřit i k těmto odkazům, neboť názor krajského soud nemá oporu ani v jím citované judikatuře Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 134/2004 - 95, www.nssoud.cz, se jednak Nejvyšší správní soud

vyjadřoval k právnímu názoru krajského soudu o nicotnosti daňových rozhodnutí, tj. k otázce, která již není řešena v napadeném rozsudku, a jednak v něm výslovně uvedl, že „*zákon uvedení konkrétního ustanovení výslovně ani nepožaduje, neboť stanoví toliko povinnost uvést právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno*“. Obsahově shodný je i právní názor vyjádřený v rozsudcích ze dne 13. 7. 2005, č. j. 1 Afs 136/2004 – 59, a ze dne 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 29/2005 – 82, oba viz www.nssoud.cz. Krajský soud také odkázal na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 – 96, www.nssoud.cz. V tomto rozsudku je zejména řešena otázka rozlišení pojmů „nicotnost“ a „neplatnost“ správního aktu a Nejvyšší správní soud se v něm dále zabýval námitkou neplatnosti platebního výměru, neboť jeho výrok neobsahoval odkaz na hmotněprávní předpis, podle kterého bylo rozhodováno, a číslo účtu příslušné banky. Otázka absence konkrétních ustanovení hmotněprávního předpisu v tomto rozsudku vůbec řešena nebyla a odkaz na něj je proto nepřipadný. Protože jak konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu, tak i Ústavního soudu, zastává názor, že výrok platebního výměru, ev. dodatečného platebního výměru, musí obsahovat označení jak hmotněprávních, tak i procesněprávních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, ne však uvedení konkrétních ustanovení těchto předpisů, což je zcela v souladu s dikcí ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, nemůže být platební či dodatečný platební výměr z důvodu neuvedení konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu v jeho výroku nezákonný pro nepřezkoumatelnost. Ke shodnému závěru již Nejvyšší správní soud dospěl např. v rozsudku ze dne 7. 2. 2007, č. j. 5 Afs 58/2006 – 41, a nejnověji také v rozsudku ze dne 7. 6. 2007, č. j. 7 Afs 120/2006 – 48, oba na www.nssoud.cz. Nejvyšší správní soud tedy posoudil tuto otázku tak, jak je výše uvedeno, a proto je tato stížní námitka stěžovatele důvodná.

Dále je třeba také zdůraznit, že v případě, kdy **krajský soud shledá rozhodnutí správního orgánu nepřezkoumatelným jako celek**, tedy nikoliv jen některý výrok či část rozhodnutí správního orgánu, nelze se dále tímto rozhodnutím zabývat a přezkoumávat ho z hlediska uplatněných žalobních důvodů tak, jak to učinil v souzené věci krajský soud. Z tohoto důvodu je jeho rozhodnutí vnitřně rozporné. Vzhledem k okolnosti, že se však krajský soud zabýval žalobními námitkami daňového subjektu, přezkoumal Nejvyšší správní soud toto rozhodnutí i přes tuto vadu, a to veden zejména hlediskem procesní ekonomie a délkou celkového řízení v dané věci.

Stěžovatel dále rozporuje názor krajského soudu, že v dané věci rozhodl v nesouladu s ust. § 2 odst. 3 a 7 zákona o správě daní a poplatků, neboť je dle jeho mínění z jeho rozhodnutí zřejmé, z jakých důvodů dospěl k prezentovanému závěru, že se v případě daňovým subjektem deklarovaného zdanitelného plnění na výstupu nejednalo o služby, ale o prodej zboží. Současně namítá, že rozhodnutí krajského soudu je v této části nepřezkoumatelné, neboť se jedná jen o obecný výklad bez individualizovaných úvah ve vztahu k souzené věci.

Nejvyšší správní soud posoudil tuto námitku prizmatem hledisek vyjádřených v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 – 89, www.nssoud.cz. Proto v případě, že správce daně aplikuje ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, musí „*uvést nejen ... zjištěný (formálně právním úkonem zakrývaný) skutečný stav, ale také přezkoumatelným způsobem v tomto rozhodnutí*

předestřít úvahy, které k takovému závěru vedly. Seznatelnost úvah správního orgánu, které jej vedly k vydání určitého rozhodnutí, je přitom třeba považovat ze jednu ze základních náležitostí rozhodnutí správního orgánu. ... a dále i také povinnost ... jednoznačně označit a také odpovídajícím způsobem zhodnotit důkazy, o které svá zjištění opřel.“ Rovněž je nutno vycházet z definice disimulovaného právního úkonu: „O zakrývání (disimulaci) ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechťejí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost; zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující.“

Na základě těchto skutečností lze dospět k dílčímu závěru, že o disimulaci relativní ve smyslu ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků může jít pouze v případě, kdy vůle a projev vůle nejsou ve shodě, tj. kdy účastníci právního vztahu sice činí určitý právní úkon (např. uzavírají smlouvu), avšak ve skutečnosti chtějí učinit právní úkon jiný, který z různých důvodů má zůstat nepoznán. Jestliže však účastníci právního úkonu uzavřou určitý právní úkon, pojmenují ho určitým způsobem, činí úkony v něm charakterizované, avšak tento úkon svým obsahem nedostojí podmínkám pro takovýto úkon občanským, resp. obchodním zákoníkem vyžadovaným nebo naplní znaky jiného „pojmenovaného“ právního úkonu, je třeba ho v souladu s ust. § 491 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „občanský zákoník“ či „OZ“), resp. § 269 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „obchodní zákoník“ či „ObZ“), posoudit jako tento právní úkon. Z hlediska obecných zásad zejména závazkového práva totiž není rozhodující, jak smluvní strany pojmenovaly určitý závazkový vztah, nýbrž co je jeho obsahem. Jestliže tedy je zde rozpor mezi pojmenováním smlouvy (a to i v případě, že byla uzavřena tzv. inominátní smlouva) a jejím obsahem, nejedná se z hlediska zákona o správě daní a poplatků o disimulovaný právní úkon, ale o právní úkon chybně právně kvalifikovaný. Vzhledem k okolnosti, že ust. § 491 občanského zákoníku, resp. § 269 obchodního zákoníku, jsou kogentní, nelze se od nich odchýlit a je třeba je při výkladu právních úkonů respektovat.

Proto jestliže správce daně dospěje na základě dokazování k závěru, že účastníci smlouvy chtěli učinit určitý právní úkon, což vyjádřili i tím, že ho určitým způsobem pojmenovali, avšak jejich vzájemné plnění z tohoto úkonu a další náležitosti úkonu vykazují znaky jiné typové, pojmenované smlouvy, je povinen změnit kvalifikaci takového úkonu ve prospěch úkonu pojmenovaného zákonem. Tento úsudek však nebude činit na základě ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, ale na základě dokazování a závěrů, ke kterým pro provedeném dokazování dospěje. I tato jeho úvaha však musí být součástí rozhodnutí, resp. správního spisu tak, aby byla přezkoumatelná.

Jestliže tedy krajský soud v odůvodnění svého rozsudku dospívá k závěru, že rozhodnutí správního orgánu je nepřezkoumatelné mj. pro nedostatečné odůvodnění závěrů o aplikaci ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, je tento jeho závěr chybným, neboť v dané věci správce daně toto ustanovení neaplikoval. Naopak, jak vyplynulo ze shora uvedeného, správce daně interpretoval právní úkony daňového subjektu tak, jak mu přikazovalo kogentní ust. § 269 ObZ, tedy zhodnotil obsah jednotlivých smluv, posoudil je podle jejich obsahu a poté jim připsal určitý daňový následek. Jakým způsobem hodnotil jednotlivé smlouvy uzavírané daňovým subjektem a jeho smluvními partnery, je zřejmé z písemnosti nazvané Sdělení důvodů rozdílu vydané na základě žádosti daňového subjektu. Zde jsou u jednotlivých čísel faktur popsány

smlouvy, na jejichž základě byly faktury vystaveny, a současně je provedeno zhodnocení obsahu těchto smluv. Rovněž je třeba zdůraznit, že se v žádném z podání daňového subjektu neobjevuje námitka, že by neporozuměl, kterému typu smlouvy správce daně přisoudil jaké hodnocení, resp. název.

Z tohoto hlediska proto není správná úvaha krajského soudu, která paušálně činí závěr o nedostatečném skutkovém zjištění provedeném správcem daně, aniž by jakkoliv konkretizovala své výhrady vůči např. jednotlivým typům smluv. Proto je i tato stížní námitka důvodná. Otázkou správnosti kvalifikace právních úkonů daňového subjektu a zdravotnických zařízení se Nejvyšší správní soud zabývá v následujících odstavcích.

Nad rámec výše uvedeného považuje za nutné Nejvyšší správní soud s ohledem na znění stížních námitek dále konstatovat následující. (Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že s ohledem na komplikovanost věci samé učinil následující závěry paušálně, tj. bez ohledu na jednotlivá zdaňovací období. Konkrétní přiřazení skutkových okolností nechť učiní krajský soud.) **Daňový subjekt** v jednotlivých zdaňovacích obdobích, které byly předmětem vytýkácích řízení, resp. daňové kontroly, **uzavíral se zdravotnickými zařízeními několik typů smluv**. Předmětem smluv tzv. **prvního a druhého typu** bylo „*zřízení, instalace a zabezpečení chodu zařízení pro vyvolávání RTG filmů firmou PROGOM na RDG oddělení v Mohelnici. PROGOM se touto smlouvou zavazuje instalovat a udržovat provozuschopnost zařízení pro vyvolávání RTG filmů, vybavené vyvolávacím automatem AFP MINIMEDICAL-90, provozovat jej a zabezpečit dodávky chemikálií a v případě zájmu RDG oddělení též zabezpečit i likvidaci odpadů.*“ Smlouva rovněž obsahuje i čl. V Doba trvání smlouvy, jehož druhá věta zní: „*Dále se PROGOM zavazuje, že tento vyvolávací automat prodá RDG oddělení do konce roku 1999 za cenu účetní do 1 000 Kč.*“ (viz Smlouva o poskytování služeb ze dne 19. 1. 1996 uzavřená mezi daňovým subjektem a MUDr. R. B., jež je součástí správního spisu, konkrétně Odpovědi na dožádání vyhotovené dne 23. 10. 1998 Finančním úřadem v Šumperku. Tato smlouva byla správcem daně zařazena do tabulky např. na str. 10, 12). Součástí téhož spisového materiálu je i Kupní smlouva ze dne 19. 1. 1996 uzavřená mezi shodnými smluvními stranami, jejímž předmětem jsou „*dodávky materiálů pro RTG a to filmy, kazety, chemikálie pro automat AFP MINI-MEDICAL 90, zástěry a pod. ... PROGOM se touto smlouvou zavazuje dodávat na základě písemných, telefonických nebo faxových objednávek RDG oddělení materiál v běžných dodacích lhůtách, v sortimentu a množství uvedeném v objednávkách. Místem dodávek je RDG oddělení v Mohelnici. Dopravu dodávek zajistí fa PROGOM.*“ Shodná část spisu rovněž obsahuje i Smlouvu o finančním pronájmu věci č. 0001/96/4 uzavřenou dne 7. 2. 1996 mezi společností RSJ Leas Brno s.r.o. jako pronajímatelem a daňovým subjektem jako nájemcem, když předmětem pronájmu je vyvolávací automat AFP-MINIMEDICAL (dále též „*automat*“ či vyvolávací automat“).

Předmětem smluv tzv. **třetího typu** je „*poskytování ostatních speciálních fotografických prací (SKP 74.81.26) firmou PROGOM na RDG oddělení nemocnice v Pelhřimově. PROGOM se touto smlouvou zavazuje provozovat v RDG oddělení NEMOCNICE pracoviště na zpracování filmů dle požadavků a potřeb nemocnice, a zabezpečit likvidaci vzniklého odpadu. NEMOCNICE se zavazuje pro provoz tohoto pracoviště vytvořit odpovídající podmínky a platit za poskytované služby sjednané ceny.*“ K tomuto typu smluv pak byl uzavírán dodatek, jehož předmětem byla dohoda mezi zdravotnickým zařízením a daňovým subjektem o dočasném přidělení zaměstnanců daňového subjektu k práci u zdravotnického zařízení dle ust. § 2 nařízení vlády č. 108/1994 Sb. a o dalších právech

a povinnostech smluvních stran s tímto přidělením souvisejících. Daňový subjekt pak následně uzavřel Dohodu o pracovní činnosti se stávajícím zaměstnancem zdravotnického zařízení, když sjednanou prací bylo „*Zajištění zpracování RTG filmů, organizace zásobování a jejich evidence*“ a sjednaná odměna byla „*úkolová dle zpracovaných m² filmů viz mzdová kalkulace*“ (údaje zde uvedené vychází ze Smlouvy o poskytování služeb č. 23/97 uzavřené dne 5. 6. 1997 mezi daňovým subjektem a Nemocnicí Pelhřimov, z Dodatku č. 1 smlouvy o poskytování služeb č. 23/97 uzavřené dne 1. 10. 1998 shodnými subjekty a z Dohody o pracovní činnosti uzavřené dne 1. 8. 1997 mezi daňovým subjektem a p. P. S., radiologickým laborantem, jež jsou součástí správního spisu, konkrétně podání daňového subjektu ze dne 18. 12. 2002, odpovědi na výzvu č. j. 7514/02/FŘ/130).

Předmětné smlouvy s konkrétními smluvními stranami byly Nejvyšším správním soudem zvoleny náhodně, jako představitelé určitého smluvního typu (dle správce daně). Lze tak shrnout, že daňový subjekt uzavíral v průběhu kontrolovaných zdaňovacích období dva hlavní typy smluv. V první řadě (lze říci že i historicky první) to byla smlouva nazvaná Smlouva o poskytování služeb či obdobně, jejímž předmětem bylo instalování a zabezpečení chodu vyvolávacího automatu, když na tuto smlouvu navazovala smlouva kupní spočívající v dodávkách materiálu potřebného pro vyvolávání rentgenových snímků (dále též „fotografický materiál“). U některých smluv obsahovala první z nich rovněž dodatek o následné koupi automatu. Předmětem druhého typu smluv, historicky novějších vyskytujících se zejména od r. 1997, shodného pojmenování, bylo poskytování speciálních fotografických prací blíže specifikovaných kódem těchto prací (SKP 74.81.26) a případná likvidace vzniklého odpadu. Společně s touto smlouvou pak někteří zaměstnanci druhé smluvní strany uzavírali dohody o pracovní činnosti s daňovým subjektem s tím, že byli přiděleni k výkonu práce u zdravotnického zařízení.

Účastníci řízení pak postavili svůj spor na otázce, zda-li předmětem plnění výše uvedených smluv bylo dodání zboží nebo poskytnutí služby, a to ve smyslu ust. § 2 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro danou věc (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“ či „zákon o DPH“). S tímto vymezením předmětu sporu lze bez dalšího souhlasit, neboť z hlediska daně z přidané hodnoty není klíčovou otázkou, jaký smluvní typ reguloval vztahy mezi daňovým subjektem a zdravotnickými zařízeními, nýbrž zda daňovým subjektem poskytované plnění mělo z hlediska zákona o DPH podobu pasivního přenechání movitého majetku k užívání či zda byla poskytována služba.

Dikce ust. § 2 odst. 1 písm. a) a b) zákona o dani z přidané hodnoty definující pojem „zboží“ a pojem „služba“ se v průběhu relevantních zdaňovacích období lišila v marginálních znacích, podstata zůstala stejná. Ust. § 2 odst. 1 písm. a) a b) zákona o dani z přidané hodnoty definovalo zdanitelné plnění jako **dodání zboží** a převod nemovitostí včetně dodání stavebních objektů a stavebních prací, a to i formou smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo práva hospodaření, pokud tento zákon nestanoví jinak; za zdanitelné plnění se nepovažuje převod pozemků, a dále **poskytování služeb**, to vše uskutečněné v rámci podnikání (posléze doplněno, že se jedná o zdanitelné plnění uskutečněné v tuzemsku).

Pojmy „zboží“ a „služba“ definuje zákon o dani z přidané hodnoty v ust. § 2 odst. 4 (resp. 2, ve znění zákona č. 208/1997 Sb.) písm. a) a b) tak, že **zbožím** se rozumí věci movité, tepelná a elektrická energie, plyn a voda; za zboží se nepovažují peníze, lidská krev, lidské orgány a mateřské mléko, pokud tento zákon nestanoví jinak (ve znění

platném do 31. 12. 1995), věci movité včetně převoditelných cenných papírů, tepelná a elektrická energie, plyn a voda; za zboží se nepovažují peníze, lidská krev a její složky k přímému klinickému využití, lidské orgány a mateřské mléko, pokud tento zákon nestanoví jinak (ve znění platném do 31. 12. 1997), věci movité, tepelná a elektrická energie, plyn a voda; za zboží se nepovažují peníze a cenné papíry, pokud tento zákon nestanoví jinak (ve znění platném do 31. 3. 2000). **Službou** je pak chápáno poskytování činností nebo hmotně zachytitelných výsledků činností, s výjimkou zboží (ve znění platném do 31. 12. 1997), či všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti, a převod nebo využití práv (ve znění platném do 31. 3. 2000).

Vzhledem k souzené věci je rozhodujícím skutečnost, že pod pojmem „zboží“ zákon o dani z přidané hodnoty vždy rozuměl movitou věc, když u definice pojmu „služba“ došlo v průběhu běhu času relevantního pro souzenou věc k posunu od obecné definice k definici tzv. zbytkové.

Vodítkem pro správné posouzení poskytovaného plnění může být také relevantní judikatura Evropského soudního dvora, a to i přes skutečnost, že předmětem sporu je věc skutkově spadající do doby předcházející vstupu České republiky do Evropské unie (obdobně jako tomu bylo ve věci rozhodnuté rozsudkem tohoto soudu ze dne 29. 9. 2005, č. j. 2 Afs 92/2005 - 45, zveřejněném pod č. 741/2006 Sb. NSS, www.nssoud.cz), neboť i v případech, kdy se posuzují skutkové okolnosti, k nimž došlo před vstupem České republiky do Evropské unie, a rozhodným právem je právo tehdy účinné, je nutno ustanovení českého právního předpisu, přijatého nepochybně za účelem sblížení českého práva s právem Evropských společenství a majícího svůj předobraz v právní normě obsažené v právu Evropských společenství, vykládat konformně s touto normou, a tedy i příslušnou judikaturou ESD.

Dále je třeba zdůraznit, že mají-li být tedy jednotlivá ustanovení zákona vyložena správně, pak je v takové situaci vždy zapotřebí vycházet z normativního textu zákona, avšak při jeho interpretaci nelze zcela odhlížet od pravidel, která vyplývají z komunitárního práva. Odchýlit se od takového výkladu je nezbytné teprve v případě, že pro to existují zřejmé racionální důvody, kupříkladu dané českým zákonodárcem úmyslně zvolenou odlišnou textací příslušné pasáže zákona o DPH, či jeho jinak v obsahu zákona nepochybně projevenou vůlí odlišnou od vůle projevené evropským normotvůrcem v odpovídající části směrnice (obecně k „prozařování“ komunitárního práva do českého právního řádu v období před vstupem České republiky do Evropské unie viz nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 10. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 5/01, zveřejněný pod č. 410/2001 Sb. a pod č. 149 ve sv. č. 24 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu).

Právní úprava daně z přidané hodnoty byla právně regulována a harmonizována na úrovni práva Evropských společenství, a sice v první řadě Šestou směrnicí Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS) (dále jen „Šestá směrnice o DPH“), která byla v průběhu doby vícekrát novelizována, a s účinností od 1. 1. 2007 byla nahrazena směrnicí č. 2006/112/ES. Smyslem a účelem Šesté směrnice o DPH je především zajistit, aby společný systém daní z obratu nediskriminoval zboží ani služby podle původu, aby tak mohlo být konečně dosaženo společného trhu umožňujícího poctivou hospodářskou soutěž a podobajícího se skutečnému vnitřnímu trhu (k tomu blíže viz níže).

V souzeném případě daňový subjekt deklaroval, že předmět plnění jednotlivých

smluv je dle jeho názoru službou, což následně k výzvám správce daně dokládal důkazními prostředky (texty smluv, účetní dokumenty, výslechy svědků). Jestliže pak správce daně dospěl k závěru jinému, tedy že se jednalo o dodání zboží, musí být z jeho rozhodnutí zřejmá úvaha, na základě které zaujal tento názor, proč a jak hodnotil důkazní prostředky předložené daňovým subjektem či získané vlastní činností.

Vzhledem k okolnosti, že pro věc je podstatnou otázka předmětu smluv, resp. konkrétního plnění poskytovaného z těchto smluv, považuje Nejvyšší správní soud za vhodné blíže specifikovat jednotlivá tvrzení a zjištění správce daně a daňového subjektu. Ze správního spisu (souhrnně pak vyjádřeno ve zprávě, ve sdělení důvodu rozdílů v základu daně a daně z přidané hodnoty a v rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru) vyplývá, že správce daně, resp. stěžovatel, vycházel ze skutečnosti, že předmět smluv o poskytování ostatních speciálních fotografických prací je ve skutečnosti realizován nejen pracovníky s uzavřenou dohodou o pracovní činnosti, nýbrž i ostatními pracovníky zdravotnických zařízení, kteří jsou za tuto práci i tímto zařízením placeni, dále že součástí této smlouvy je i dodávka fotografického materiálu. Správce daně dále dovodil, že snímkování a vyvolání je dle sdělení Všeobecné zdravotní pojišťovny jeden úkon. Správce daně proto dospěl k závěru, že předmětem smlouvy je komisní prodej, jenž je zdaňován sazbou 22%. Stěžovatel k tomu dodal, že není možné, aby rentgenové snímky vyhotovované na automatu byly, jak tvrdí daňový subjekt, v jeho vlastnictví, neboť ty jsou součástí zdravotnické dokumentace pacienta. Uzavřel, že daňový subjekt fakticky zajišťuje dodávky speciálního fotografického materiálu a současně i doplňování a evidenci tohoto materiálu. Správce daně dále poukázal na skutečnost, že některé (ve sdělení blíže vymezené) smlouvy jsou fakticky finančním pronájmem s následnou koupí najaté věci se sazbou 22%, neboť zdravotnická zařízení platila daňovému subjektu měsíční splátku, když po určité době byl automat za zůstatkovou cenu tomuto zařízení odprodán. Stěžovatel pak upřesnil, že ust. § 16 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty je možno uplatnit jen u finančního pronájmu a nikoliv tam, kde je jedná o podnájem (tj. když předmětný automat není součástí obchodního majetku daňového subjektu), protože v těchto případech se skutečně jedná o službu se sníženou sazbou (proto v tomto smyslu změnil platební výměr správce daně, neboť některé automaty nebyly ve vlastnictví daňového subjektu).

Daňový subjekt s tímto jeho názorem nesouhlasí, když v žalobě uvádí, že předmětnou smlouvou bylo řešeno poskytování výsledků činností z provozu automatů, kde úmyslem smluvních stran bylo zajištění komplexnosti a komfortu pro odběratele v podobě dodání všech potřebných materiálů, včetně likvidace, a že se jednalo o modifikovanou smlouvu o dílo ve smyslu ust. § 263, § 269 a § 536 ObZ. A dále, že je nutno zkoumat podíl tzv. živé a mrtvé práce na celkovém výsledku služby, kterým je snímek.

Nejvyšší správní soud zhodnotil skutečnosti shora uvedené a dospěl k závěru, že základní otázkou, na kterou je v tomto sporu nutno nalézt odpověď, je výše sazby DPH, kterou je zatíženo (jako daní na výstupu) plnění z předmětných smluv. V této souvislosti je tak nutno smlouvy zhodnotit nejen z hlediska toho, zda-li jejich předmět má povahu dodání zboží či poskytnutí služby, ale i jakým pojmenovaným smluvním typem předmětné smlouvy jsou, resp. jestli je možné je jako některý z pojmenovaných smluvních typů kvalifikovat, neboť zákon o DPH stanovuje pro některé smluvní typy, resp. pro speciální plnění, sazbu daně přímo (tj. bez ohledu na kvalifikaci tohoto plnění

jako dodání zboží či poskytnutí služby). Z přehledu správního a soudního spisu učiněného výše jednoznačně vyplynulo, že plnění ze smlouvy by bylo možno dle jeho charakteru rozdělit do **4 složek: obsluha automatu zahrnující i vyvolání snímků**, dále **poskytnutí automatu** (u některých typů smluv s možností odkoupení po určité době), **dodání fotografického materiálu**, a v poslední řadě **likvidace odpadu** (s tím, že různé smlouvy obsahují různé modifikace těchto složek, někdy jsou obsahem jedné smlouvy, někdy více smluv). Nejvyšší správní soud konstatuje, že v průběhu daňového řízení bylo prokázáno, že **obsluhu automatu** vykonávali u některých zdravotnických zařízení vždy všichni pracovníci těchto zařízení k tomu určení, nikoliv pouze ti, se kterými měl daňový subjekt uzavřenou dohodu o pracovní činnosti. Bylo tedy prokázáno, že v některých případech to nebyl daňový subjekt, který by zabezpečoval chod automatu i po této stránce. Pro tyto skutkové situace pak platí následující další skutečnosti.

U smluv, u kterých bylo prokázáno, že obsluhu automatu vykonávali fakticky všichni zaměstnanci příslušného oddělení zdravotnického zařízení, je dále nutno zkoumat otázku právní povahy **vlastního poskytnutí automatu** tomuto zařízení. I ta se různí, a to s ohledem na situaci, zda-li předmětná smlouva obsahovala či neobsahovala ustanovení o následném odkoupení automatu po uplynutí určité doby za určitou zůstatkovou cenu. V případě, že nikoliv, jednalo se smlouvu o nájmu dle ust. § 663 a násl. OZ, neboť plněním ze smlouvy bylo přenechání automatu zdravotnickému zařízení do užívání a za úplatu. Znak „přenechání do užívání“ byl naplněn faktickým přístupem smluvních stran, kdy z dokazování vyplynulo, že manipulovat s automatem byli oprávněni všichni pracovníci příslušného oddělení zdravotnického zařízení. Znak „úplatnosti“ byl rovněž plněn, neboť zdravotnické zařízení bylo povinno platit za nájem automatu dohodnutou (mnohdy ve formě dodatku k vlastní smlouvě) částku skládající se buď ze dvou složek (z pevného měsíčního poplatku a z částky dle zhotoveného množství snímků) nebo pouze z jedné složky kalkulované dle množství vyvolaných snímků.

Jestliže však smlouva obsahovala i ujednání zavazující daňový subjekt k prodeji automatu zdravotnickému zařízení po určité době, je nutno ji posoudit jako smlouvu o koupi najaté věci (§ 489 a násl. ObZ), v praxi spíše nazývanou finanční pronájem/leasing (k tomu srovnej např. Smlouvu o poskytování služeb č. 8/97 uzavřenou mezi daňovým subjektem a Nemocnicí Tišnov ze dne 28. 1. 1998, č. A-36/97, s Nemocnicí ve Svitavách ze dne 29. 10. 1997 či č. A-15/98 s INB a.s. Zahradní 30 792 01 Bruntál, Nemocnice Boskovice, ze dne 17. 2. 1998).

Poslední dvě složky smluvního plnění (tj. **dodání fotografického materiálu a likvidace odpadu**) spolu více méně souvisí. I zde je nutno na podkladě smluv a skutkových zjištění právně kvalifikovat právní režim, kterými se řídila tato část plnění ze smluv. V některých případech byl materiál dodáván na základě kupní smlouvy (viz např. již zmiňovaná smlouva s MUDr. B.). Ačkoliv byl v tomto případě právní vztah mezi daňovým subjektem a zdravotnickým zařízením řízen pomocí dvou smluv: Smlouvy kupní a Smlouvy o poskytování služeb, plnění z těchto smluv mělo dle zásady jednotnosti plnění (viz níže) celistvý charakter, a proto je nutno na něj pro účely DPH hledět jako na plnění jedno. V ostatních případech na dodání fotografického materiálu či na likvidaci odpadu nebyla uzavírána separátní (kupní) smlouva (ať již pojmenovaná či fakticky), když cena za možnost využití materiálu či likvidaci odpadu byla součástí celkové ceny za plnění ze smlouvy (k tomu blíže viz níže).

V dané věci je tak možno dospět k dílčímu závěru, že daňový subjekt mohl se zdravotnickými zařízeními uzavírat **následující výčet různých smluvních typů, majících různý předmět plnění:**

a1) Smlouvu o nájmu automatu zahrnující jak dodání materiálu, tak likvidaci odpadu.

a2) Smlouvu o nájmu automatu zahrnující likvidaci odpadu a Smlouvu kupní na dodání fotografického materiálu.

b1) Smlouvu o finančním pronájmu automatu zahrnující jak dodání materiálu, tak likvidaci odpadu.

b2) Smlouvu o finančním pronájmu automatu zahrnující likvidaci odpadu a Smlouvu kupní na dodání fotografického materiálu.

c1) Smlouvu o poskytnutí služeb zahrnující obsluhu automatu včetně vyvolání snímků, poskytnutí automatu (u některých typů smluv s možností odkoupení po určité době), dodání fotografického materiálu a likvidaci odpadu.

c2) Smlouvu o poskytnutí služeb zahrnující obsluhu automatu včetně vyvolání snímků, poskytnutí automatu (u některých typů smluv s možností odkoupení po určité době) a likvidaci odpadu a Smlouvu kupní na dodání fotografického materiálu.

Zde je pro účely souzené věci nutno připomenout jeden ze základních principů konstrukce daně z přidané hodnoty, kterým je **jednotnost poskytnutého plnění**, které by obecně nemělo být v zájmu fungujícího systému DPH uměle děleno, rozvedený např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2007, č. j. 9 Afs 5/2007 - 70, www.nssoud.cz, či v rozsudku ESD C-41/04 *Levob Verzekeringen* [2005] I-9433, § 30 („pokud dvě nebo několik dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani průměrnému spotřebiteli je tak těsně spojeno, že z ekonomického hlediska objektivně tvoří celek, jehož rozdělení by mělo umělou povahu, všechna tato dílčí plnění nebo tyto úkony tvoří jediné plnění pro účely uplatnění DPH“).

Proto je nutno smluvní plnění skládající se z několika složek (dodání automatu, fotografického materiálu, likvidace odpadu a případně obsluha automatu) posuzovat z hlediska DPH jako jeden celek, tj. jako dodávku souboru dílčích plnění, tzv. **paketovou dodávku**.

Pokud jde o odpověď na otázku, zda-li je paketová dodávka „dodáním zboží“ nebo „poskytnutím služeb“, Nejvyšší správní soud uvádí, že s ohledem na relevantní judikaturu ESD je nutno vzít v potaz všechny okolnosti předmětné transakce, aby bylo možné odhalit její charakteristické rysy (C-231/94 *Faaborg-Gelting Linien v Finanzamt Flensburg* [1996] ECR I-2395, § 12; C-150/99 *Lindöpark* [2001] ECR I-493, § 26) a dále *je třeba určit převládající prvky uvedeného plnění*“ (C-41/04 *Levob Verzekeringen* [2005] I-433, §§ 27 a 30; srov. rovněž C-231/94 *Faaborg-Gelting Linien v Finanzamt Flensburg* [1996] ECR I-2395, § 14).

Před hledáním odpovědi na otázku, zda-li plnění z uzavřených smluv mezi daňovým subjektem a zdravotnickými zařízeními je „dodáním zboží“ nebo „poskytnutím služeb“, je dále nutno zdůraznit, že **pojmy „dodání zboží“ a „poskytování služeb“ mají všechny objektivní povahu** a že se použijí bez ohledu na účel a výsledky dotýčných plnění (C-223/03 *University of Huddersfield* [2006] ECR I-1751, § 48; Spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03 *Optigen a další* [2006] ECR I-483, § 44; C-255/02 *Halifax a další* [2006] ECR I-1609, § 56). Z tohoto důvodu by povinnost správce daně vést šetření za účelem

zjištění *úmyslu osoby* povinné k dani byla v rozporu s cíli společného systému DPH, jimiž je zajištění právní jistoty a usnadnění úkonů v rámci uplatňování DPH tím, že se, s výjimkou výjimečných případů, zohlední objektivní povaha daného plnění (C-4/94 *BLP Group* [1995] ECR-983, § 24; C-223/03 *University of Huddersfield* [2006] ECR I-1751, § 49; Spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03 *Optigen a další* [2006] ECR I-483, § 45; C-255/02 *Halifax a další* [2006] ECR I-1609, § 58). Z toho plyne zásadní závěr, že plnění jsou dodáním zboží nebo poskytnutím služeb, pokud splňují objektivní kritéria, na nichž jsou uvedené pojmy založeny, „i když jsou uskutečněna pouze s cílem získat daňové zvýhodnění bez jiného hospodářského účelu“ (C-223/03 *University of Huddersfield* [2006] ECR I-1751, § 53; srov. rovněž C-255/02 *Halifax a další* [2006] ECR I-1609, § 59 věta druhá). Tato objektivní kritéria nejsou splněna pouze v případě daňového podvodu, například nepravdivým daňovým přiznáním nebo vystavením nesprávných faktur (C-255/02 *Halifax a další* [2006] ECR I-1609, § 59 věta první). V takovém případě se jedná nepochybně o zneužití nároku na odpočet DPH (C-223/03 *University of Huddersfield* [2006] ECR I-1751, § 52).

V souladu s ustálenou judikaturou ESD se pojem „dodání zboží“ „nevztahuje ... [jen] na převod vlastnictví způsoby, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku, neboť účel uvedené směrnice by mohl být ohrožen, kdyby zjištění, zda jde o dodání zboží, jež je jedno ze tří zdanitelných plnění, záviselo na splnění podmínek, které se mění v závislosti na občanském právu dotyčného členského státu“ (C-25/03 *HE* [2004] ECR I-3123, § 64; souladně C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* [1990] ECR I-285, §§ 7 a 8; C-291/92 *Armbrecht* [1995] ECR I-2775, §§ 3 a 14; a C-185/01 *Auto Lease Holland* [2003] ECR I-1317, §§ 32 a 33).

Spojení „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“ z čl. 5 odst. 1 Šesté směrnice o DPH je tak vykládáno široce. „Dodání zboží“ se uskuteční nejen tam, kde přejde vlastnické právo k majetku, ale i tehdy, když jakýkoliv typ převodu majetku druhou osobu opravňuje ve skutečnosti nakládat s tímto majetkem jako by byla vlastníkem tohoto majetku. Skutečnost, zda došlo k uvedenému převodu práva nakládat s majetkem jako vlastník, je na posouzení národního soudu, který má podle ESD k dispozici lepší možnosti vyhodnotit okolnosti daného případu (C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* [1990] ECR I-285, §§ 11 a 13). Obecně lze ale konstatovat, že ESD vnímá „právo nakládat s majetkem jako vlastník“ v ekonomickém, a nikoliv formálním (právním) smyslu. Důležitým kritériem je tak právo rozhodovat, jakým způsobem bude tento majetek využit. Jak vidno, nelze pojem „dodání zboží“ zužovat jen na obchodní transakce, při kterých dochází k převodu vlastnického práva tak, jak činí ve svých vyjádřeních daňový subjekt.

Definice pojmu „poskytování služeb“ je v Šesté směrnici o DPH vymezena negativně, a má tudíž z podstaty residuální charakter. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2005, č. j. 5 Afs 123/2004 - 61, www.nssoud.cz, „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 užítu) věci.“ S ohledem na skutkové okolnosti souzené věci je relevantní rovněž i následující závěr z citovaného rozsudku: „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.“

Prismatem výše nastíněných hledisek je pak nutno dospět k závěru, že **smluvní plnění uvedená výše pod bodem a1) a a2)**, obsahující tři složky (dodání automatu, fotografického materiálu a likvidace odpadu), byla bez pochyby dodáním souboru zboží, když toto plnění představovalo tzv. paketovou dodávku s nedělitelným plněním. Je ho proto nutno z hlediska DPH posuzovat jako jeden celek s tím, že pro zdanění jednotlivých složek smluvního plnění je určující povaha plnění hlavního, dodání automatu, kterým si řídí i daň, resp. sazba daně plnění celého. Proto je toto plnění, i s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.11.2004, č. j. 2 Afs 60/2004 - 72, publikován pod č. 890/2006 Sb. NSS (*„půjčování videokazet s nahranými filmy je třeba pro účely daně z přidané hodnoty posuzovat jako pronájem, po jehož skončení se pronajatá věc vrací pronajímateli; této činnosti tedy odpovídá základní sazba daně“*), nutno zdanit základní sazbou dle ust. § 16 odst. 6 zákona o DPH.

Smluvní plnění uvedená pod bodem **b1) a b2)** podléhají dle ust. § 16 odst. 7 zákona o DPH stejné sazbě jako zboží, které je předmětem finančního pronájmu (zde tudíž vyvolávací automat).

Konečně smluvní plnění uvedená pod bodem **c1) a c2)**, tedy jestliže zahrnovala i „obsahu automatu včetně vyvolání snímků“ (a to v případě, že z dokazování vyplynulo, že automat obsluhovali skutečně jen ti zaměstnanci, se kterými byla uzavřena Dohoda o pracovní činnosti), byla dodáním souboru zboží a služeb. S ohledem na již několikrát zmiňovanou zásadu nedělitelnosti plnění z hlediska DPH se opět jedná o paketovou dodávku s nedělitelným plněním. V takovém případě je tedy, jak již bylo rozvedeno výše, pro určení, zda-li je dodání tohoto balíčku možno považovat za dodání zboží či poskytnutí služby, *„třeba určit převládající prvky uvedeného plnění“* s tím, že *„takové jediné plnění je třeba považovat za „poskytnutí služeb“, pokud je zřejmé, že dotčené přizpůsobení nemá ani druhořadou ani doplňkovou povahu, ale naopak má rozhodující charakter; je tomu tak zejména tehdy, když s ohledem na takové prvky jako jeho rozsah, jeho náklady nebo jeho délku trvání má toto přizpůsobení rozhodující význam pro to, aby bylo kupujícímu umožněno používat programové vybavení „na míru“* (rozsudek ESD C-41/04 *Levob Verzekeringen* [2005] I-9433, §§ 27, 30). Za doplňkové služby se pak považují takové služby, která *„nepředstavují pro klientelu [tj. odběratele] cíl sám o sobě, ale prostředek k získání hlavní služby tohoto subjektu za co nejlepších podmínek“* (Spojené věci C-308/96 a C-94/97 *Commissioners of Customs and Excise v Madgett and Baldwin* [1998] ECR I-6229, § 24; C-349/96 *Card Protection Plan* [1999] ECR I-973, § 30; C-34/99 *Primback* [2001] ECR I-3833, § 45; C-200/04 *iSt internationale Sprach- und Studienreisen* [2005] I-8691, § 26).

Nejvyšší správní soud dospěl v daném případě k závěru, a to i s ohledem na jeho předchozí judikaturu v obdobných věcech (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 123/2004), že v dané věci je nutno určit, která část smluvního plnění

měla převažující charakter a byla tudíž určující pro daňový režim plnění celého. Jako kritérium vzal Nejvyšší správní soud v potaz hodnotu jednotlivých složek plnění, tj. za jakou cenu byla která z nich účtována zdravotnickým zařízením, a dále i míru sofistikovanosti lidské práce spojené s obsluhou automatu, tj. zda-li bylo nutno se pro správný výkon obsluhy automatu naučit nějaké speciální dovednosti či získat specifické znalosti. V daném případě nebylo možno uplatnit první kritérium, neboť daňový subjekt účtoval o plnění jako o celku tak, že na vystavených fakturách byla vždy uvedena jedna celková částka za celé plnění. Ze skutkových okolností daného případu vyplynulo, že obsluhu automatu vykonávali vždy zaměstnanci zdravotnických zařízení, se kterými měl daňový subjekt současně uzavřeny dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr, a to v rámci pracovní doby s tím, že zdravotnická zařízení, ani daňový subjekt, neevidovala podíl práce takto vykonávané na celkové pracovní době, resp. délku pracovní doby jako takové. Ze spisu je dále seznatelné, že obsluha automatu spočívala v jeho zapnutí a vypnutí, vložení filmu do přístroje, označení snímku, vyjmutí snímku, doplnění chemikálií a evidenci spotřebovaného materiálu. Ve sjednávaných Dohodách o pracovní činnosti byla předmětná činnost specifikována jako: *”Zajištění zpracování RTG filmů organizací zásobování a jejich evidenci”* (Dohoda o pracovní činnosti uzavřená mezi daňovým subjektem a pí. Z. T., nedatovaná). Je tudíž více než zřejmé, že faktický výkon obsluhy nevyžadoval speciální znalosti či dovednosti a nelze tudíž hovořit o tom, že by byl pro daný soubor dílčích plnění určující, což zdůrazňuje i sám daňový subjekt, který ve vyjádření ke kasační stížnosti poněkud mění svoji argumentaci a dospívá k závěru, že onou *”službou je onen vyvolaný snímek nehmotný výsledek činnosti automatu (§536 Obch.Z.) na nosiči celuloidovém listu ... Předmětem smluv je tedy onen snímek jako završení smluvního vztahu, či jeho konečný účel, předmětem je ale také komplexnost služby, kterou představují dodávky potřebných materiálů”*. Sám daňový subjekt tak ve vyjádření ke kasační stížnosti považuje za určující část plnění dodání snímku a materiálů potřebných k jeho vyhotovení. Lze proto dospět k závěru, že se i v tomto případě pro účely DPH jednalo o stejný typ plnění jako je uveden v bodě a1) a a2), resp. b1) a b2) v případě existence klauzule o následném odkupu automatu. Pro určení sazby DPH tudíž platí tam vyřčené.

V tomto bodě je Nejvyšší správní soud veden svou rolí v systému správního soudnictví jako kasačního soudu nucen ukončit výklad dané otázky, neboť jednotlivá skutková zjištění z těchto úvah vycházející jsou již předmětem přezkumné činnosti krajského soudu. Ten tak dle shora uvedených skutečností posoudí žalobu daňového subjektu s tím, že porovná zjištění správce daně, žalobní body a rozbor provedený výše Nejvyšším správním soudem, a po tomto šetření dospěje k závěru o důvodnosti žalobních námitek a ve svém důsledku i o výši sazby daně z přidané hodnoty pro jednotlivá smluvní plnění tak, jak byla prokázána v daňovém řízení.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel ve své kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Proto dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem a věc mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je tento soud podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním

názorem Nejvyššího správního soudu. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

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

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

V Brně dne 19. března 2008

JUDr. Radan Malík
předseda senátu