



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **F-line, s. r. o.**, se sídlem Štítného 388/18, Praha 3, zastoupeného JUDr. Ing. Rostislavem Pilcem, advokátem se sídlem Dělnická 30, Praha 7, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 11. 2007, č. j. 10 Ca 254/2005 - 38,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 27. 11. 2007, č. j. 10 Ca 254/2005 - 38 zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 13. 7. 2005, č. j. FŘ-452/13/05, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 3 ze dne 1. 10. 2004, č. j. 165206/04/003513/6495, jímž byla stěžovateli vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2004 ve výši 125 057 Kč. Městský soud posoudil jako nedůvodnou žalobní námitku, že plnění poskytované obcím mělo být posouzeno jako poskytování služeb a prací výrobní povahy, které podléhá snížené sazbě daně z přidané hodnoty. Stěžovatel byl vyzván k prokázání skutečnosti, že jím uskutečněná zdanitelná plnění, co do rozsahu a výše, odpovídají údajům v daňovém přiznání. Z obsahu smluv s obcemi však vyplývá, že jim pronajímal požární techniku bez obsluhy, tedy poskytoval plnění spočívající v nájmu movité věci. Vedle toho

poskytoval i další služby spočívající v zabezpečení provádění potřebných kontrol, zkoušek a doplňování pohonných hmot a maziv, které byly fakticky vykonávány sbory dobrovolných jednotek hasičů. Podkladem pro výkon těchto služeb byly další smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem jako objednatelem a sbory dobrovolných jednotek hasičů jako poskytovateli. Jelikož na fakturách nejsou jednotlivá plnění rozepsána, správce daně oprávněně považoval jako rozhodující a určující samotný nájem požární techniky. U tohoto pronájmu se však nemohlo jednat o poskytnutí služby, ale o nájem movitých věcí, kde se uplatňuje základní sazba daně z přidané hodnoty. Uplatnění základní sazby daně z přidané hodnoty bylo proto plně na místě. Stěžovatel v rámci vytýkacího řízení ani nepředložil důkazní prostředky, kterými by prokázal, jaké konkrétní činnosti byly vykonávány jednotkami dobrovolných hasičů v souvislosti s pronajatou technikou. Zatřídění pronájmu požárního vozidla bez obsluhy podle Standardní klasifikace produkce Českým statistickým úřadem pod kód 71.21, který není uveden v příloze č. 2 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) není rozhodné pro posouzení daně věci, neboť se ve skutečnosti jedná o nájem věci movité. Městský soud částečně souhlasil s námitkou, že došlo k rozdílnému posouzení obdobných situací za zdaňovací období březen a duben 2004, a to s odkazem na protokoly ze dne 22. 6. 2004, neboť v tomto vysvětlení je poukázáno na čísla faktur 60 až 64, které jsou v protokolu z téhož dne k zdaňovacímu období duben 2004. Obsah protokolu ke zdaňovacímu období březen 2004 (ze dne 22. 6. 2004, č. j. 116134/04/003932/2104, zrušen dne 29. 6. 2004 pod stejným č. j.) je zmatečný ve vztahu k doloženým podkladům, neboť v protokolu se hovoří o fakturách za poskytnuté služby sboru dobrovolných hasičů v sídle obce, podle smluv předložených stěžovatelem však byl naopak stěžovatel příjemcem těchto plnění (objednatelem). Zmatečnost byla následně odstraněna protokolem ze dne 29. 6. 2004, a proto městský soud dospěl k závěru, že tento nedostatek nemohl ovlivnit jinak správný výsledek vytýkacího řízení.

Proti tomuto rozsudku městského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti stěžovatel vytkl městskému soudu, že nesprávně posoudil otázku zatřídění zdanitelného plnění. Trvá na tom, že předmětná plnění měla být správně zatříděna do sazby snížené, neboť šlo o služby a práce výrobní povahy podle ustanovení § 16 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Stěžovatel učinil vše potřebné pro to, aby jeho jednání bylo v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty, a správnost jeho výkladu byla také potvrzena protokoly o ústním jednání ze dne 29. 6. 2004 (správně má být 22. 6. 2004), č. j. 116129/04/003932/2104 a č. j. 116134/04/003932/2104, v nichž se správce daně zabýval identickou situací, a s odkazem na stanovisko Českého statistického úřadu konstatoval správnost zdanění. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve svém vyjádření poukázalo na to, že stěžovatel uvádí v kasační stížnosti důvody, které již uplatnil v žalobě a s těmito námitkami se vypořádalo ve vyjádření k žalobě, a žádné nové námitky stěžovatel v kasační stížnosti již neuvedl. Jelikož kasační stížnost považuje za nedůvodnou, navrhl její zamítnutí.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil

stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel v rámci vytýkácího řízení předložil správci daně několik smluv o poskytování služeb, z nichž lze utvořit dvě typové skupiny. Jednou z nich je smlouva o poskytování služeb uzavřená mezi stěžovatelem jako poskytovatelem a jednotlivými obcemi jako objednatelem, jejímž předmětem (bod II.) je závazek poskytovatele pronajmout požární techniku bez obsluhy a poskytnout službu spojenou s požární technikou dohodnutou v této smlouvě. Podle bodu V. smlouvy se poskytovatel zavazuje pronajmout požární techniku bez obsluhy; zabezpečovat prostřednictvím sboru dobrovolných hasičů v příslušné obci předepsané zkoušky, servisní činnost a kontroly požární techniky, zkoušky a kontroly technických a věcných prostředků, které jsou součástí požární techniky a dodání pohonných hmot a mazadel; dodat objednateli dokumentaci a tiskopisy, které jsou přesně specifikovány; zabezpečit vstupní proškolení obsluhy; oznámit objednateli termín kontroly používání požární techniky a předat ji na základě předávacího protokolu. Do druhé typové skupiny lze zařadit smlouvu o poskytování služeb uzavřenou mezi stěžovatelem jako objednatelem a Sdružením hasičů Čech, Moravy a Slezska – sborem dobrovolných hasičů jako poskytovatelem. Předmětem této smlouvy (bod II.) je závazek poskytovatele zabezpečit provozuschopnost požární techniky. Sbor dobrovolných hasičů se podle bodu V. smlouvy zavázal poskytovat dohodnutou službu tak, aby mohly být plněny základní úkoly jednotky sboru dobrovolných hasičů obce; zabezpečovat zkoušky a kontroly technických a věcných prostředků, které jsou součástí požární techniky; běžné opravy a údržbu požární techniky apod. Objednatel se zavázal (bod IV.) mimo jiné hradit v pravidelných měsíčních splátkách poskytovateli úhradu za provedené služby a v bodu VI. této smlouvy byly dohodnuty cena a platební podmínky. Stěžovatel za předmětné zdaňovací období vystavil jednotlivým objednatelům (obci Temelín, obci Cvikov, městu Frýdlant nad Ostravicí, obci Světlá Hora) faktury, kterými bylo za poskytnuté služby v měsíci březnu 2004 uvedeným odběratelům fakturováno se sníženou sazbou daně z přidané hodnoty.

Podle ustanovení § 16 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty se u služeb uplatňuje snížená sazba. U služeb a prací výrobní povahy uvedených v příloze č. 2, která je nedílnou součástí tohoto zákona, se uplatňuje základní sazba, pokud tento zákon nestanoví jinak. Pokud plátce poskytuje v rámci zdanitelného plnění jak práce výrobní povahy uvedené v příloze č. 2, tak i práce výrobní povahy v této příloze neuvedené, uplatní se u poskytovaného zdanitelného plnění 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 ustanovení § 16 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty se u nájmu movitých věcí včetně nájmu a půjčování osobních automobilů uplatní základní sazba daně. Pro účely zákona o dani z přidané hodnoty se službami rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitostí, a převod nebo využití práv (§ 2 odst. 2 písm. b) tohoto zákona).

V dané věci stěžovatel na základě uzavřených smluv poskytoval a fakturoval plnění za předmětné zdaňovací období, jež spočívalo v pronájmu požární techniky bez obsluhy a v poskytování služeb spojených s požární technikou. Stěžovatel jako poskytovatel měl požární techniku v nájmu od leasingové společnosti a ve skutečnosti jeho činnost spočívala pouze v pronájmu této techniky bez obsluhy. Služby spojené s požární technikou byly zajišťovány jinými subjekty, a to jednotkami sboru dobrovolných hasičů, o čemž svědčí uzavřené smlouvy mezi nimi a stěžovatelem jako objednatelem. Tato přijatá plnění pak byla součástí stěžovatelem uskutečněné a fakturované služby (podle vystavených daňových dokladů), u níž, bez bližšího rozlišení, uplatňoval vůči svým objednatelům sníženou sazbu daně z přidané hodnoty.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje jak s názorem správního orgánu, tak i městského soudu v tom, že zásadní je v daném případě pronájem požární techniky. Jelikož se jedná o nájem movitých věcí ve smyslu ustanovení § 16 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty, je toto plnění zdaňováno základní sazbou daně z přidané hodnoty. Přesto, že na fakturách bylo uvedeno, že je fakturováno za poskytnuté služby za předmětné zdaňovací období, nelze odhlédnout od obsahu uzavřených smluv a od skutečně poskytovaného plnění, kterým byl primárně pronájem požárních vozidel bez obsluhy, tedy nájem movitých věcí. Při uplatňování daňových zákonů se musí v daňovém řízení totiž brát v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho (§ 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů). Za daného skutkového stavu, kdy jednak stěžovatel sám nerozčlenil, ani po vyměření daně nezpochybnil správcem daně (jako celek) uplatněnou základní sazbu daně, je nutno dojít k závěru, jak ostatně správně dovodil městský soud, že celkově stěžovatelem poskytované služby lze označit jako nominální smluvní vztah, spočívající v určujícím závazku – v pronájmu movitých věcí, který byl doplněn konzumovanými dílčími službami (zkoušky kontroly funkčnosti, doplňování pohonných hmot a maziv). Nemůže se proto jednat o plnění, u kterého by bylo možné uplatňovat sníženou sazbu daně z přidané hodnoty (§ 16 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty). Služby a práce výrobní povahy uvedené v příloze č. 2 zákona o dani z přidané hodnoty jsou zdaňovány základní sazbou daně, není-li stanoveno jinak. Stěžovatel má zřejmě mylně za to, že pokud v příloze č. 2 zákona o dani z přidané hodnoty uvedená služba a práce výrobní povahy není, je zdaňována sníženou sazbou daně z přidané hodnoty. Stěžovatel však poskytoval na základě smlouvy o poskytování služeb plnění, které je upraveno samostatně v ustanovení § 16 odst. 6 citovaného zákona, a to je zdaňováno základní sazbou daně z přidané hodnoty. Stěžovatel totiž pronajímal požární techniku bez obsluhy a zajišťoval (i prostřednictvím jiných osob) další činnosti nezbytné k tomu, aby byl předmět smluvních vztahů v řádném a provozuschopném stavu jeho odběrateli užíván v souladu s jeho závazky. Šlo tedy o nájem movitých věcí, a nikoliv o poskytování služby na základě innominálního kontraktu, který by jinak mohl vylučovat aplikaci ustanovení § 16 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty. Pokud proto městský soud v předmětné věci aplikoval ustanovení § 16 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty, posoudil věc v souladu se zákonem.

Stranou pozornosti Nejvyššího správního soudu nezůstaly ani protokoly ze dne 22. 6. 2004, č. j. 116129/04/003932/2104 a č. j. 116134/04/003932/2104, v nichž se podle stěžovatele měl správce daně zabývat identickou situací, a s odkazem

na stanovisko Českého statistického úřadu konstatovat správnost zdanění. Prověřování přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2004 je zaznamenáno v protokolu ze dne 31. 5. 2004, č. j. 107254/04/003932/2104, přičemž předmětem jednání byla kontrola nadměrného odpočtu uplatněného v přiznání k dani z přidané hodnoty za toto zdaňovací období. Jako předložené písemnosti byly označeny vydané faktury č. 31-51 a smlouva o poskytování služeb ze dne 15. 3. 2002. V protokolu je konstatováno, že faktury za poskytování služeb budou předmětem dalšího šetření. Jednotná celní deklarace č. 129 pak bude předložena do 14 dnů finančnímu úřadu a zatřídění služeb po obdržení odpovědi z Českého statistického úřadu. Závěr kontroly nadměrného odpočtu uplatněného v přiznání k dani z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období je pak obsažen v protokolu ze dne 29. 6. 2004, č. j. 116134/04/003932/2104. V tomto protokolu je uvedeno, že se ruší úkon z protokolu ze dne 22. 6. 2004 a z jeho obsahu vyplývá, že služby poskytnuté stěžovateli sborem dobrovolných hasičů (faktury č. 45-50) byly správně zdaňovány sníženou sazbou daně z přidané hodnoty, neboť bylo doloženo zatřídění služby Českým statistickým úřadem ze dne 8. 6. 2004, č. j. 141/3110/2004. Uplatněný nadměrný odpočet byl snížen o částku daně 95 830 Kč, neboť došlo k porušení ustanovení § 16 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty. Skutečnost, proč tomu tak bylo, je podrobně rozvedena výše. Protokoly, které byly datovány dnem 22. 6. 2004, č. j. 116129/04/003932/2104 a č. j. 116134/04/003932/2104 zaznamenaly prověřování daně z přidané hodnoty stěžovatele za zdaňovací období březen a duben 2004. Zdaňovací období duben 2004 nebylo předmětem soudního přezkumu v této věci, tím pádem se nelze zabývat postupem správce daně při vydávání platebního výměru za toto zdaňovací období. Předmětem uvedených protokolů po věcné stránce bylo prověřování uplatnění nadměrného odpočtu stěžovatelem. Je v nich konstatováno, že vydané faktury číselných řad č. 60 až 64 a č. 45 až 50 za poskytnuté služby sborem dobrovolných hasičů byly zdaňovány sníženou sazbou daně z přidané hodnoty a oprávněnost uplatnění snížené sazby byla doložena zatříděním této služby Českým statistickým úřadem. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že se stěžovatel odvolává na veřejné listiny, ve kterých je jako oprávněné uvedeno zdanění sníženou sazbou daně z přidané hodnoty za plnění poskytnuté stěžovateli sborem dobrovolných hasičů (stěžovatel v tomto případě neposkytoval zdanitelné plnění, ale naopak byl sám jeho příjemcem). Stěžovatel si u těchto přijatých plnění uplatnil nárok na odpočet a správce daně mu jej právem uznal. Skutečnost, že vůči stěžovateli byla jeho dodavateli uplatněna snížená sazba daně z přidané hodnoty, ještě nezakládá jeho oprávnění k tomu, aby u jím uskutečňovaných zdanitelných plnění, v rozporu se zákonem, uplatňoval nesprávnou (sníženou) sazbu daně z přidané hodnoty.

V této souvislosti je třeba poukázat i na dřívější obdobné rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, kdy se rovněž meritorně zabýval uplatněním sazby daně z přidané hodnoty u pronájmu movitých věcí. Konkrétně v rozsudku ze dne 13. 5. 2005, č. j. 5 Afs 123/2004 - 61, dostupný na www.nssoud.cz, konstatoval, že „poskytl-li žalobce jednotlivým zdravotnickým zařízením laboratorní přístroje včetně servisu a materiálu, ale bez dodávky prací spočívajících v komplexním stanovení krevního obrazu a jiných vyšetření, nejednalo se o poskytnutí služby, ale toliko o pronájem laboratorního přístroje. Samotným poskytnutím přístroje bez dalšího aktivního přístupu lidského faktoru k žádnému provedení krevních a jiných analýz, tedy k deklarované službě, nedošlo ani dojít nemohlo (§ 16 odst. 4 zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty). Nelze se přitom dovolávat smluvní svobody tam, kde zamýšlený právní úkon odporuje zákonu

nebo jej obchází (§ 2 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků)“. Nejvyšší správní soud pak neshledal důvodu k tomu, aby se v předmětné věci odchýlil od svého již dříve vysloveného právního názoru.

Ze všech shora uvedených důvodů není kasační stížnost důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 18. června 2008

Cihlářová
senátu

JUDr. Eliška
předsedkyně