



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **JUDr. Miroslav Vojtěch, insolvenční správce úpadce Zelinger, s. r. o., v likvidaci**, se sídlem Praha 8, Vosmíkových 1002/32, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem, Praha 1 Štěpánská 28, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 7. 2007, č. j. 11463/07-1300-101206 a ze dne 10. 7. 2007, č. j. 11462/07-1300-101206, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2010, č. j. 8 Ca 279/2007 - 58,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2010, č. j. 8 Ca 279/2007 - 58, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze, jímž byla zrušena jeho rozhodnutí ze dne 9. 7. 2007, č. j. 11463/07-1300-101206 a ze dne 10. 7. 2007, č. j. 11462/07-1300-101206, a věci mu byly vráceny k dalšímu řízení. Žalovaný těmito rozhodnutími zamítl odvolání podaná proti rozhodnutím vydaným Finančním úřadem pro Prahu 8 dne 18. 10. 2006, č. j. 234135/06/008513/8779 a č. j. 234158/06/008513/8779, jimiž bylo zčásti vyhověno odvoláním podaným proti platebním výměrům téhož finančního úřadu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 207753/05/008513/5076 a č. j. 208154/05/008513/5076. V obou případech se jednalo o vyměření nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, jednak za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2004, jednak za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2004.

Věcně se v obou případech jednalo o plnění poskytnutá na základě smlouvy o nájmu movitých věcí uzavřenou dne 30. 12. 2003 mezi daňovým subjektem Zelinger, s. r. o., jako nájemcem, a společností WIS VHP, jako pronajímatelem. Smlouva byla uzavřena s účinností od 1. 1. 2004 a předmětem nájmu byly výherní hrací přístroje (dále jen "VHP"), jackpotové systémy a židle k VHP. Tato plnění daňový subjekt dále pronajal smlouvami z téhož data společnostem MABAC CZ, a. s., MANAMA CZ, a. s., MILIARDA CZ, a. s., MARKAZIT CZ, a. s., a MAKADAM CZ, a. s. Daňový subjekt se pak stal plátcem daně z přidané hodnoty k datu 1. 3. 2004. Žalovaný označil plnění za průběžně poskytovaná v r. 2004 a podrobil je dani na výstupu.

Městský soud v napadeném rozsudku zrekapituloval obsah smlouvy uzavřené mezi daňovým subjektem společností WIS VHP, jakož i smluv daňového subjektu s dalšími společnostmi. Plnění ve smlouvách uvedené označil za jednorázové, neboť tak bylo sjednáno i fakticky poskytnuto, přičemž k zaplacení došlo před datem registrace žalobce k DPH. S poukazem na ustanovení § 9 odst. 1 písm. i) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů a § 21 odst. 4 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty dospěl k závěru, že plnění poskytnutá na základě označených smluv dani nepodléhala.

Stěžovatel kasační stížnost opírá o § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a zejména namítá nesprávné posouzení právní otázky. Městskému soudu vytýká, že posuzoval pouze formální stránku smluv, aniž se zabýval skutečným průběhem a naplňováním sjednaných závazkových vztahů a aniž zohlednil časovou a věcnou souvislost a návaznost plnění rozhodných pro stanovení daně. Zákony o dani z přidané hodnoty soud aplikoval zjednodušujícím způsobem na nedostatečně posouzený skutkový stav, zřejmý ze souvisejícího spisu. Rozsudek považuje rovněž za nedostatečně odůvodněný, neboť soud odkázal na ustanovení zákonů o dani z přidané hodnoty bez přiřazení ke konkrétním skutečnostem. Za datum uskutečnění zdanitelného plnění soud označil den 1. 1. 2004, ovšem neuvedl, jak k tomuto závěru dospěl. Stěžovatel přitom ve svých rozhodnutích velmi podrobně rozebral, proč to toto datum být nemůže.

Podle názoru stěžovatele žalobce průběžně nabýval od pronajímatele právo využívat smlouvou určené věci a toto postupně nabývané právo dále přenechával svým odběratelům, čímž v jejich prospěch uskutečňoval plnění, které se po registraci k dani z přidané hodnoty stalo plněním zdanitelným. Podle názoru soudu však žalobce poskytl plnění svým odběratelům jako celek dříve, než se stal plátcem daně. Tento jeho názor je v rozporu s právním názorem vyjádřeným v jiném rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 11. 2009, č. j. 10 Ca 344/2007-68, týkajícím se věcně totožné problematiky žalobce ZANUTA, s. r. o. I tento žalobce uzavřel téhož dne obsahově shodnou smlouvu s WIS VHP, a. s., a obdobná plnění dále pronajímal smlouvami uzavřenými rovněž téhož dne dalším společnostem. Shodné byly i sjednané podmínky, způsob a doba úhrady a vztah k okamžiku registrace. Městský soud v tamním případě s poukazem na měsíčně vystavované faktury společností WIS VHP, a. s., dovodil, že skutečnost, že nájemné bylo pronajímateli uhrazeno před registrací, nemá vliv na povinnost uvedení daně na výstupu v daňových přiznáních. V každém měsíci tak jen v návaznosti na plnění poskytované společností WIS VHP, a. s., mohl žalobce (tam ZANUTA, s. r. o.) dále realizovat vztah podnájemní. Na tento rozsudek stěžovatel soud upozornil, ten se jím však vůbec

nezabýval. Přitom tento opačný názor městského soudu již byl akceptován rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 6. 2010, sp. zn. 2 Afs 15/2010; na jeho znění stěžovatel odkazuje.

V přístupu městského soudu k posouzení sporné otázky rovněž absentuje zohlednění principů fungování daně z přidané hodnoty, podle kterých není možné, aby z jedné služby poskytnuté ve vztahu vlastník – nájemce – podnájemci, tedy u plnění žalobcem přijatého a dále poskytnutého, daň pouze nárokoval a neodváděl.

Ze všech těchto důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce nevyužil možnost vyjádřit se ke kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Stěžovatel namítl kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu ve smyslu písm. d) téhož ustanovení, byť takto své kasační námitky výslovně nepodřadil.

Z kasačních námitek je třeba se v první řadě zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti, neboť nedostatek přezkoumatelnosti rozsudku je zpravidla překážkou posouzení dalších kasačních námitek. Stěžovatel ji spatřuje v nedostatku důvodů rozsudku ve vztahu k aplikovaným právním předpisům.

Jak Nejvyšší správní soud již vyslovil v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaném pod č. 133/2004 Sb. NSS, za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatecích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Obdobně se Nejvyšší správní soud vyslovil i v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publikovaném pod č. 244/2004 Sb. NSS či v rozsudku ze dne 12. 12. 2003, č. j. 2 Ads 33/2003 - 78, publikovaném pod č. 523/2005 Sb. NSS. Nepřezkoumatelným judikatura shledává i rozhodnutí, v němž se soud opomněl vypořádat s některou ze žalobních námitek (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005 č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS).

Stěžovateli lze přisvědčit v názoru, že úvahy městského soudu v rozsudku nejsou nijak rozsáhlé, ovšem je z nich seznatelné co bylo jejich podkladem a lze dovodit i vazbu mezi popsáním skutkovým stavem a konstatovanými právními předpisy. Problematické je

ovšem posouzení skutkového stavu, neboť se spisem městského soudu nebyl Nejvyššímu správnímu soudu předložen správní spis. Ze soudního spisu ani není zřejmé, že by byl k němu připojen a že jej soud vrátil žalovanému. Spis byl sice vyžádán, ale po sdělení, že je ve věci vedeno přezkumné řízení, bylo řízení o žalobě přerušeno. Poté žalovaný zaslal dne 10. 7. 2008 vyjádření k žalobě, v němž konstatoval předložení spisového materiálu. Do spisu však založen nebyl a v číselné řadě následuje pokyn soudce a usnesení o pokračování řízení. Číselná řada je nepřerušena a neobsahuje ani prázdnou přílohovou složku po vráceném správním spise. Na konci spisu je list ručně psaných poznámek, aniž je zřejmé, kdy a kým byly pořízeny. Podle jejich obsahu se však může jednat o neúplný záznam ze správního spisu a lze se jen dohadovat, že jde o záznam ze správního spisu připojeného k jinému, neidentifikovanému, spisu téhož soudu. Stejně tak se ovšem může jednat o rekapitulaci skutkových okolností na základě obsahu správních rozhodnutí, která byla v kopii připojena k žalobě a na základě tvrzení stran.

Stěžovatel nezpochybňuje základní skutkové okolnosti, z nichž vycházel městský soud, vyjma poukazu na konkrétní faktury vystavované společností WIS VHP, a. s., žalobci měsíčně v průběhu roku 2004. Ač právě ty jsou pro právní posouzení věci podstatné, žalovaný mj. o jejich existenci opíral názor o nezbytnosti zdanění, městský soud je v hodnocení zcela pominul.

Správní spis shrnuje veškeré skutkové okolnosti, které jsou rozhodné pro posouzení důvodnosti žaloby. Je proto nezbytná jeho znalost před rozhodnutím, byť se rozhoduje bez jednání. Je jen velmi málo případů, kdy je předmětem žaloby pouze správnost právního názoru, jíž lze posoudit bez znalosti skutkových okolností a postupu ve správním řízení. Tento případ k nim nepochybně nepatří. Závěry městského soudu tak nevycházejí ze všech rozhodných skutečností nezbytných pro posouzení věci. Rozhodnutí městského soudu je třeba považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů právě proto, že v hodnocení některé z podstatných skutkových důvodů opomněl.

Městský soud se také nevypořádal s tím, jak jiný jeho senát dříve rozhodl obdobnou skutkovou a právní věc. Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 20. 9. 2007, č. j. 2 As 94/2006 - 51, publ. pod č. 1424/2008 Sb. NSS, dospěl k závěru, že rozdílné rozhodování různých senátů či samosoudců krajských soudů v obdobných věcech je potud nežádoucí, pokud se ten senát či samosoudce krajského soudu, který rozhoduje později, argumentačně nevypořádá s dříve vysloveným právním názorem jiného senátu nebo samosoudce, třebaže je mu takový názor znám či mu být znám měl a mohl.

Je v rozporu se zásadou předvídatelnosti soudních rozhodnutí, pokud jsou skutkové a právně shodné věci posuzovány odlišně, zde dokonce opačně. Rozsudek jiného senátu jistě není závazný, je ovšem nezbytné, aby se soud s takovým rozhodnutím argumentačně vypořádal, pokud dříve zaujatý názor nesdílí. Bylo by pak úkolem Nejvyššího správního soudu odlišné názory sjednotit.

Nejvyšší správní soud ze všech těchto důvodů shledal naplněnou kasační námitku podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Posouzení důvodnosti kasační námitky podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je při neúplnosti skutkových zjištění vyloučeno. Nejvyšší správní soud přesto považuje za nezbytné obiter dictum uvést právní názor, který zaujal ve skutkově a právně obdobné věci, byť na tuto shodu lze soudit pouze z rozhodnutí a tvrzení žalovaného. Jedná se o právní názor vyslovený v kasačním řízení, v němž bylo napadeno právě výše zmíněné rozhodnutí městského soudu č. j. 10 Ca 344/2007-68.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 6. 2010, č. j. 2 Afs 15/2010 - 103 (dostupný na www.nssoud.cz) vycházel rovněž ze dvojí právní úpravy, a to pro první období ze zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, pro druhé ze zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, neboť ten vstoupil v účinnost dne 1. 5. 2005.

Podle § 9 odst. 1 písm. e) zákona č. 588/1992 Sb. se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem poskytnutí služeb nebo zaplacení, a to tím dnem, který nastane dříve. Výjimkou však je ust. § 9 odst. 4 cit. zákona, podle něhož v případě poskytnutí opakovaného plnění se považuje zdanitelné plnění za uskutečněné nejpozději posledním dnem zdaňovacího období. Podle § 21 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. je plátce povinen daň na výstupu přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.

Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 15/2010 - 103 (vyslovil: „(je) tedy zřejmé, že stěžovatel smlouvami se svými nájemci (fakticky podnájemci) poskytl těmto plnění (věci movité), které, ač se ve smlouvě prohlašoval za jejich vlastníka, v té době neměl ani v držení a sám k nim nabyl užívací právo smlouvou nájemní uzavřenou téhož dne s jejich vlastníkem. Přitom k zaplacení nájemného podnájemci na celou dobu poskytnutí těchto věcí došlo v době, kdy stěžovatel nebyl plátcem daně z přidané hodnoty, a tudíž tento okamžik nemůže být považován za okamžik uskutečnění zdanitelného plnění. Plnění, není-li jednorázové (což v případě opakovaně poskytovaných služeb není) se uskutečňuje ve zdaňovacích obdobích. Jak bylo výše uvedeno, podle § 9 odst. 4 zákona č. 588/1992 Sb., v případě zdanitelných plnění, kdy se během zdaňovacího období poskytuje na základě smlouvy opakované plnění, se považuje zdanitelné plnění za uskutečněné nejpozději posledním dnem zdaňovacího období. Opakovaným plněním se rozumí uskutečnění zdanitelného plnění ve sjednaných lhůtách, přičemž se v rámci této smlouvy jedná o plnění shodným zbožím, službou nebo převodem a využitím práv. Pronájem movitých věcí není uskutečněn okamžikem jejich předání nájemci (či podnájemcům), ale „probíhá“, tedy uskutečňuje se, po celou nájemní dobu až do jejího ukončení, ať už k němu dojde uplynutím sjednané doby, či jiným sjednaným či faktickým způsobem ukončení. Stěžovatel tak v rozhodném zdaňovacím období přijal i poskytl zdanitelné plnění a z toho plyne, že byl povinen v daňovém přiznání za zdaňovací období uplatnit daň na výstupu. V případě druhého zdaňovacího období je skutkový stav shodný a právní úprava obdobná a rovněž vede k závěru o nezbytnosti přiznání daně na výstupu (§ 21 odst. 1, 4 zákona č. 235/2004 Sb.).“

Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku dále zabýval i hodnocením případu ve vztahu k principům, na nichž stojí daň z přidané hodnoty. Uvedl, že není možné, aby z jedné služby, poskytnuté ve vztahu vlastník – nájemce – podnájemci byla daň pouze nárokována a neodváděna. Připomněl, že na vztahu daně na vstupu a daně na výstupu je založen nárok na nadměrný odpočet, ať podle § 19 a § 19a zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, či podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., který také byl v obou případech stěžovatelem uplatněn, ovšem bez uvedení daně na výstupu.

Lze dále zmínit, že ústavní stížnost podaná proti tomuto rozsudku Nejvyššího správního soudu byla odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 3. 3. 2011, sp. zn. II. ÚS 2797/2010 (<http://nalus.usoud.cz>).

Je nezbytné, aby městský soud po obstarání spisu a zjištění všech rozhodných skutečností vzal tento právní názor v úvahu, za předpokladu potvrzení obdobných skutkových zjištění.

Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto napadený rozsudek městského soudu podle § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc mu podle téhož ustanovení vrátil k dalšímu řízení, při němž je podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem v tomto rozsudku uvedeným.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2, věta první 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 15. června 2011

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu