ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Mgr. Jan Zeman, insolvenční správce úpadce ZANUTA, s. r. o., v likvidaci,** se sídlem Praha 1, Ostrovní 2063/7, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 9. 2007, č. j. 14628/07/1300-108624 a č. j. 14629/07/1300-108624, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 11. 2009, č. j. 10 Ca 344/2007 - 68,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 9. 2007, č. j. 14628/07/1300-108624 a č. j. 14629/07/1300-108624, kterými byla zamítnuta jeho odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Prahu 8 ze dne 20. 11. 2006, č. j. 259105/06/008513/8789, a ze dne 24. 11. 2006, č. j. 261838/06/008513/8779. Těmito rozhodnutími finanční úřad podle § 49 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen

„daňový řád“), změnil platební výměry vydané dne 16. 1. 2006 pod č. j. 235606/05/00813/5076 a č. j. 235850/05/008513/5076, jimiž byl vyměřen nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2004 ve výši 3235 Kč a za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2004 ve výši 8205 Kč. Důvodem změny výše nadměrného odpočtu bylo neuznání nároku na odpočet uplatněný na základě faktur vystavených dodavatelem WIS VHP, a. s., za nájem věcí movitých, za nájemné za napojení VHP (rozuměj výherní hrací přístroje) a za nájemné za židle k VHP.

Městský soud v napadeném rozsudku vyslovil názor, že smlouvy uzavřené stěžovatelem dne 30. 12. 2003, a to jak smlouva uzavřená se společností WIS VHP, a. s., tak smlouvy uzavřené s podnájemci - společnostmi BRAGMÜLLER CZ, a. s., BENTOM CZ, a. s., BEVACO CZ, a. s., BARBAKÁN CZ, a. s., a BOOKMAKER CZ, a. s., jsou smlouvami o nájmu či podnájmu movitých věci podle § 663 až § 684 a § 721 až § 723 občanského zákoníku. Soud považoval za vyvrácené tvrzení, že se jednalo o smlouvy smíšené, složené ze smlouvy podnájemní, licenční a nepojmenované. Dále městský soud vycházel ze skutečnosti, že nájemní smlouva byla uzavřena na dobu neurčitou s povinností placení měsíčního nájemného nejpozději do 25. dne následujícího kalendářního měsíce, ale ve smlouvách podnájemních byla stanovena povinnost úhrady nájemného za celé období najednou, nejpozději do 29. 2. 2004; k úhradě došlo formou započtení pohledávek. Skutečnost, že se žalobce dohodl v podnájemních smlouvách na zaplacení nájemného před tím, než byl registrován jako plátce daně z přidané hodnoty, nemůže mít vliv na povinnost uvést v daňových přiznáních daň na výstupu z uskutečněných zdanitelných plnění, která byla realizována v příslušných zdaňovacích obdobích. Soud poukázal na faktury vystavené společností WIS VHP, a. s., v každém kalendářním měsíci a usoudil, že jen v návaznosti na ně mohl být postupně, a nikoliv najednou, realizován odvozený vztah podnájemní. Za nerozhodnou označil skutečnost, že k zaplacení zdanitelného plnění ze strany podnájemců došlo dříve, než k registraci, neboť k uskutečnění zdanitelného plnění mohlo dojít v jednotlivých zdaňovacích obdobích tak, jak na ně byly vystavovány faktury společností WIS VHP, a. s. Soud neakceptoval postup žalobce, při němž neuvedl v daňových přiznáních daň z uskutečněných zdanitelných plnění v podobě realizace podnájemních smluv, neboť žalobce si musel být vědom skutečnosti, že při sjednávání smluv s podnájemci nebyl dosud registrován jako plátce DPH a že nelze uplatnit pouze daň na vstupu a nikoliv daň na výstupu u totožných plnění. Takový postup městský soud označil za odporující principu daně z přidané hodnoty. Městský soud dále podrobně rozvedl rozhodné časové údaje ve vztahu k oběma zdaňovacím obdobím a žalobu zamítl.

V kasační stížnosti stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu a jeho nezákonnost spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem. Konkrétně uvedl, že si úpadce od vlastníka pronajal výherní hrací přístroje na dobu neurčitou, přičemž plnění mělo být považováno za plnění průběžné a tak bylo i placeno, fakturováno a účtováno. Vedle toho stěžovatel pronajímá VHP jiným subjektům, s nimiž uzavřel smlouvu na dobu určitou, s jednorázově poskytnutým, časově omezeným a přesně definovaným užívacím právem, placeným, účtovaným a fakturovaným jednorázově. Jako plátce daně z přidané hodnoty se registroval až po uzavření těchto smluv. Soud i žalovaný nesprávně vycházejí z předpokladu, že bez přijatých plnění tato nelze dále poskytovat. Takový výklad je totiž v rozporu s tím, co si strany mezi sebou ujednaly a ignoruje

rozdílný charakter obou sjednaných závazků. Pokud se stěžovatel zavázal poskytnout svým odběratelům jednorázové užívací právo, je jedno, zda plnění závazku zajišťuje věcmi vlastními, či jinak. Stěžovatel se svými odběrateli sjednal postoupení práv jako celku naráz a takto jim také poskytl plnění. Obsah a charakter plnění je dán smlouvou. Plnění poskytované podle jedné smlouvy nelze vykládat podle obsahu smlouvy jiné, s odlišným předmětem a uzavřené s jiným subjektem. Pokud tak soud učinil, snažil se překlenout nedostatek jasného zákonného podkladu pro uplatnění daně na výstupu. Smlouvy jako projevy vůle smluvních stran mají jinou povahu než právní předpisy, které jsou veřejnoprávními vrchnostenskými projevy vůle státní moci Obsah závazků ze smlouvy je určen skutečnou vůlí stran a podle ní je třeba tyto závazky vykládat. V daném případě je zcela nepochybné, že vůlí stran nebylo založit takové závazky, jaké vytvořil soud svým účelovým výkladem. Stěžovatel postupoval v rámci dovoleného chování jako racionální ekonomický subjekt, což nemůže být daňovými orgány vykládáno tak, aby to bylo co nejvýhodnější z hlediska fiskálních zájmů státu. Zákon navíc předpokládá, že se musí jednat o poskytování téhož zdanitelného plnění.

Zákony o dani z přidané hodnoty účinné v daných zdaňovacích obdobích (a to § 9 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů a § 21 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) stanoví, že za datum uskutečnění zdanitelného plnění pro účely přiznání a vzniku daňové povinnosti je třeba při poskytování služeb považovat buďto okamžik jejího poskytnutí nebo zaplacení, podle toho, která skutečnost nastane dříve. Dohody stran ohledně placení nájemného tedy na vznik daňové povinnosti mají vliv. Smluvní ujednání bylo také fakticky provedeno. Spojka „nebo“ označuje varianty vztahující se k pojmu „služby/plnění“. Úmyslem zákonodárce bylo odstranit pochybnosti ohledně rozhodného data při vzniku daňové povinnosti plátců daně a nikoliv rozšířit povinnost plátců i na neplátce. Z hlediska těchto ustanovení rovněž nelze rozdělovat plnění na „plnění“ a „zdanitelná plnění“, jak činí správce daně. Mezi stranami nebylo sjednáno plnění opakované, ale jednorázové, a k jeho zaplacení došlo přede dnem registrace. Nejsou tu žádná dílčí průběžná plnění v době po registraci, jak konstruují žalovaný a soud. Ze zákonů o dani z přidané hodnoty nevyplývá úmysl zákonodárce podřadit dani i plnění uskutečněná v době před registrací; k tomu stěžovatel poukazuje na nález Ústavního soudu ze dne 6. 2. 2007, sp. zn. I. ÚS 531/05, na nález sp. zn. I. ÚS 643/06 (který v případě nejednoznačného výkladu zákona preferuje výklad nejméně zasahující práva a svobody), a na nález ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, zapovídající rozšiřování daňové povinnosti na základě interpretace zákona.

Soudem užitý výklad podle stěžovatele překračuje hranice ústavnosti (čl. 2 odst. 3, 4 Ústavy). Soud také ve svých závěrech směšuje principy daňové politiky a vznik konkrétní daňové povinnosti na základě zákona; přitom není jasné, zda má na mysli principy daňové politiky nebo právní principy. Je to ovšem nepodstatné, neboť subjektivní povinnosti fyzických a právnických subjektů nemohou být založeny na pouhých principech, ale pouze zákonem. Není také jasné proč se má uplatnit soudem užitý „princip daně z přidané hodnoty“ a ne princip právní jistoty daňového subjektu či jiný princip. Princip daně z přidané hodnoty jistě má být vodítkem pro orgány veřejné moci při normativní činnosti, ne však pro jeho rozhodování, které je vázáno konkrétním zákonným ustanovením přikazujícím určité chování. Rozpor s principy DPH tak nelze vytýkat

daňovému subjektu a na jeho základě od něho požadovat plnění nad rámec zákona a zdanit to, co zákon nepředpokládá. Takový postup je nepřípustným zásahem do vlastnického práva stěžovatele. Všechny tyto skutečnosti stěžovatel uvedl ve svém podání ze dne 30. 9. 2009, reagujícím na vyjádření stěžovatele. Soud se jím však nezabýval. V tom stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku spočívající v nedostatku odůvodnění.

Ze všech těchto důvodů stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozsudku městského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že respektuje názor stěžovatele o svobodné vůli osob uzavírajících smlouvy, nicméně z daňového hlediska jsou finanční orgány povinny v zájmu úplného zjištění a stanovení daňových povinností zkoumat, zda došlo k naplnění smlouvy. Žalovaný tedy nerozporuje existenci ani obsah smluv uzavřených stěžovatelem s podnájemci, ovšem tvrdí, že k naplnění těchto smluvních vztahů nemohlo dojít dříve, než stěžovatel nabyl právo s předmětem smlouvy nakládat. Stěžovatel zdůrazňuje pouze jevovou formu obchodního případu, aniž by zohledňoval jeho věcné znaky. Poskytnutí služby (poskytnutí práva využití předmětných věcí) nelze odvodit od vlastnictví, neboť stěžovatel jejich vlastníkem nebyl; poskytnutí práva tedy nemohlo záviset pouze na jeho svobodné vůli, ale záviselo na nabytí oprávnění s těmito věcmi disponovat. Způsob nabývání práv stěžovatele k předmětu smluv nebyl formální, ale faktický a nebyl způsobilý k faktickému jednorázové plnění, jak uvedl ve smlouvách s podnájemci. Nabývání práv formou přijímání dílčích plnění od jejich vlastníka logicky vylučuje, aby stejná práva mohl poskytnout někomu jinému jednorázově předem, ať ke dni poskytnutí smlouvy nebo ke dni jejich zaplacení.

Žalovaný považuje za vyloučené, aby při zřejmé souvislosti mezi přijetím a poskytnutím práva ke stejným věcem bylo možno poskytnout služby v plném rozsahu předem, jak stěžovatel tvrdí. Právo využití věcí mohl stěžovatel poskytnout jen tehdy, pokud je sám nabyl, což neproběhlo jednorázově, ale právě jako přijímání dílčích zdanitelných plnění. Úplata sice předcházela jejich poskytnutí, ale nevznikla zde povinnost přiznat daň, neboť se na stěžovatele nevztahovalo ustanovení o plátcích, které se na něj vztahovalo až po uskutečnění dílčích plnění. Žalovaný odmítá názor, že jeho postup byl v rozporu s citovanými nálezy Ústavního soudu. Stěžovatel totiž dříve, než se stal plátcem daně z přidané hodnoty, plnění neuskutečnil. Stěžovatel zaměňuje v ustanovení § 21 zákona o DPH, které zakládá plátci povinnost přiznat daň, den vzniku povinnosti přiznat daň (což je pojem širší) se dnem uskutečnění zdanitelného plnění. Předmětem doměření daně u stěžovatele totiž bylo uskutečnění zdanitelných plnění v období, kdy již byl plátcem daně, přičemž jím poskytnuté právo je nepochybně předmětem daně podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Ke stanovení daně u stěžovatele nedošlo mimo zákonné meze a rovněž nepřichází v úvahu jiný, pro stěžovatele příznivější, výklad.

Analýza stěžovatele vztahující se k pojmu „princip daně z přidané hodnoty“ nemíří k podstatě věci. Tou je stanovení data povinnosti přiznat daň a nikoliv spor o principy daňové politiky. Z těchto důvodů se k nim žalovaný nevyjadřuje. S rozhodnutím městského soudu se ztotožňuje a navrhuje zamítnutí 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.

Z kasačních námitek je třeba se v prvé řadě zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti, neboť nedostatek přezkoumatelnosti rozsudku je zpravidla překážkou posouzení dalších kasačních námitek. Stěžovatel ji spatřuje v nedostatku důvodů rozsudku vyvolaného opomenutím jeho repliky podané k vyjádření žalovaného k žalobě. Nepřezkoumatelností se ovšem Nejvyšší správní soud musí zabývat i bez ohledu na to, zda taková kasační námitka byla stěžovatelem uplatněna (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), tedy ze všech pohledů, nejen z toho, který je stěžovatelem označen.

K námitce nepřezkoumatelnosti ze soudního spisu plyne, že stěžovatel v žalobě uplatnil námitku nesprávného právního posouzení věci žalovaným, neboť podnájemní smlouva na dobu určitou s pevně definovaným plněním, která byla uzavřena, zaplacena a zaúčtována v době, kdy pronajímatel nebyl plátcem DPH, nemůže podle jeho názoru zakládat povinnost odvádět daň z přidané hodnoty za období, kdy jsou tyto věci dále užívány v době, kdy se již plátcem stal. V odůvodnění tohoto žalobního bodu poukazoval stěžovatel na jasné vymezení předmětu plnění, okamžik postoupení předmětu smlouvy shodný s okamžikem přijetí protiplnění a na další možnost nakládat s předmětem smlouvy pouze podnájemci. Uzavřenou nájemní smlouvu označil za smíšenou smlouvu obsahující v sobě smlouvu podnájemní, licenční a nepojmenovanou, přičemž souhrn práv jí poskytovaných byl takto převeden v době předcházející registraci plátce DPH. Za nerozhodnou označil skutečnost, že k saturaci závazku sám užíval plnění, jehož byl průběžným příjemcem. Uskutečněné plnění, k němuž podle práva již došlo, se nemohlo stát později uskutečněným zdanitelným plněním. Nakonec poukázal na střet fiskálních zájmů státu s možnostmi danými zákonem k optimalizaci daňové povinnosti. Po vyjádření žalovaného popisujícího skutková zjištění a obsahujícího právní závěry vyjádřené v jeho rozhodnutích stěžovatel replikoval vyjádřením ze dne 30. 9. 2009. Zde uvedl, že žalovaný nerespektuje obsah smluvního ujednání stran v soukromoprávních vztazích obchodních subjektů , poukázal na úpravu zdanitelného plnění oběma zákony o dani z přidané hodnoty, na pojmy „plnění“ a „zdanitelné plnění“ a na nálezy Ústavního soudu ke způsobu vykladu daňových zákonů. Nakonec poukázal na směšování věcných principů daňové politiky se znikem daňové povinnosti a nepřípustnost stavění těchto principů nad výslovnou zákonnou úpravu.

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 nedostatcích 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).

V daném případě se městský soud takového pochybení nedopustil a vypořádal se dostatečně se všemi žalobními námitkami. Stěžovatel ovšem namítá, že bylo opomenuto jeho vyjádření podané k vyjádření žalovaného. Je pravdou, že z něho městský soud v rozsudku necituje a argumenty v něm uvedené výslovně nevyvrací. Otázkou je, do jaké míry to bylo jeho povinností. Vyjádření žalobce nemůže obsahovat nové žalobní důvody, pokud, jako v tomto případě, bylo podáno po uplynutí žalobní lhůty, ledaže by se jednalo o důvody, které nemohl v žalobě uplatnit. O takový případ se rovněž nejedná, neboť žalovaný neuvedl ve svém vyjádření k žalobě žádnou novou skutečnost, která by nebyla známa v průběhu správního řízení a zřejmá z žalobou napadených rozhodnutí. Vyjádření žalobce tak je třeba považovat za pouhé rozvedení žalobní argumentace. To obvykle bývá v odůvodnění rozsudku zmíněno, jeho opomenutí však samo o sobě k nepřezkoumatelnosti rozsudku nevede. Ustanovení § 54 s. ř. s. výslovně neuvádí, co má být obsahem odůvodnění rozsudku. Postupem podle § 64 s. ř. s. lze vycházet z § 157 odst. 2 občanského soudního řádu, podle něhož *„(n)ení-li dále stanoveno jinak, soud v odůvodnění rozsudku uvede, čeho se žalobce (navrhovatel) domáhal a z jakých důvodů a jak se ve věci vyjádřil žalovaný (jiný účastník řízení), stručně a jasně vyloží, které skutečnosti má prokázány a které nikoliv, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, proč neprovedl i další důkazy, jaký učinil závěr o skutkovém stavu a jak věc posoudil po právní stránce; není přípustné ze spisu opisovat skutkové přednesy účastníků a provedené důkazy. Soud dbá o to, aby odůvodnění rozsudku bylo přesvědčivé“*. Reakci na vyjádření žalovaného lze považovat za obdobu skutkového přednesu účastníka řízení, jejíž místo v odůvodnění rozsudku je dáno významem pro posouzení věci. Pokud žalobce v označeném vyjádření zopakoval a rozvedl žalobní argumentaci, kterou soud neakceptoval, není výslovné vyvrácení všech jednotlivých argumentů důvodem, pro který by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelným. Kasační námitka stěžovatele je spíše výrazem toho, že jeho argumentace nebyla soudem akceptována.

Městský soud v rozsudku jednoznačně vyjádřil svůj právní názor, důvody rozsudku jsou dostatečnou oporou pro jeho výrok, vypořádal se v nich se všemi žalobními námitkami a odůvodnění nelze vytýkat ani nesrozumitelnost; stejně tak jeho postup netrpí žádnou vážnou vadou, která by mohla mít vliv na zákonnost rozsudku. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. naplněn nebyl.

K posouzení důvodnosti námitky podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je třeba vycházet z rozhodné právní úpravy a z podstatných skutečností vyplývajících ze správního spisu.

Rozhodná právní úprava je tu dvojí. Pro prvé zdaňovací období to je zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, pro druhé zákon 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. Z těchto ustanovení vycházel žalovaný, soud i stěžovatel v kasační stížnosti. Rozdílný je mezi nimi pouze výklad těchto ustanovení.

Skutkový stav, který je předmětem posouzení, je následující. Stěžovatel v daňových přiznáních na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí r. 2004 uplatnil nadměrný odpočet ve výši 196 306 Kč a za zdaňovací období 3. čtvrtletí r. 2004 ve výši 491 733 Kč. V rámci vytýkacího řízení k výzvám správce daně předložil smlouvu uzavřenou mezi ním, jako nájemcem, a společností WIS VHP, a. s., jako pronajímatelem, uzavřenou dne 30. 12. 2003. Touto smlouvou pronajímatel přenechal nájemci k užívání výherní hrací přístroje (VHP), jackpotové systémy a židle k VHP v počtu a sortimentu uvedeném v příloze smlouvy. Pronajímatel udělil nájemci výslovný souhlas s případným dalším pronájmem pronajatých věcí. Nájemné bylo sjednáno s vyčíslením za jeden VHP, jeho napojení a židli, a to měsíčně s fakturováním vždy za uplynulý měsíc a formou daňového dokladu v případě, že se nájemce stane plátcem DPH. Jako den zdanitelného plnění byl pro účely této smlouvy sjednán vždy poslední kalendářní den v kalendářním měsíci, ve kterém byly věci pronajaty. Povinnost k zaplacení nájmu byla stanovena vždy k 25. dni následujícího měsíce, přičemž byly sjednány různé možnosti faktické úhrady. Smlouva byla sjednána na dobu neurčitou s možností oboustranné výpovědi. Dále byly předloženy smlouvy uzavřené stěžovatelem jako pronajímatelem (v čl. 4. 2 se označuje jako vlastník VHP) se společnostmi BRAGMÜLLER CZ, a. s., BENTOM CZ, a. s., BEVACO CZ, a. s., BARBAKÁN CZ, a. s., a BOOKMAKER CZ, a. s., jako nájemci. Tyto smlouvy byly shodně uzavřeny dne 30. 12. 2003 a jsou označeny jako smlouvy o nájmu movitých věci podle § 663 až § 684 a § 721 až § 723 občanského zákoníku a jsou uzavřeny na dobu určitou od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2008. Smlouvami jsou přenechávány k užívání VHP včetně jackpotových systémů a židlí, přičemž nájemci se v nich shodně zavazují k zaplacení celé částky nájemného nejpozději do 29. 2. 2004. Současně stěžovatel předložil doklady, na jejichž základě byly ceny (nájemné) s pronajímateli vypořádány dohodami o vzájemném započtení pohledávek a závazků.

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.). Časové vymezení poskytnutí zdanitelného plnění a účtování o něm v obou zdaňovacích obdobích bylo městským soudem v napadeném rozsudku podrobně rozepsáno a závěry, které z toho vyvodil odpovídají zákonu.

Pokud městský soud argumentoval principy daně z přidané hodnoty, zjevně tak činil v mezích zákonné úpravy; výslovně totiž uvedl, že konkrétní právní úprava, užitá k posouzení rozhodných skutečností jim odpovídá. Tomu nelze rozumět jinak, než že označil za nemožné, aby z jedné služby postupně poskytnuté ve vztahu vlastník – nájemce – podnájemci (tedy jím přijaté a dále poskytnuté) daň pouze nárokoval a neodváděl. Na vztahu daně na vstupu a daně na výstupu je ostatně 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. Nelze dospět k závěru, že právní závěry městského soudu jsou opřeny pouze o „princip zákona o DPH“, a tudíž nebylo namístě vážit střet s ostatními principy, na které poukazuje stěžovatel. Stěžovatelem označené nálezy Ústavního soudu rovněž nemohou zvrátit toto právní posouzení, neboť se zde nejedná ani o případ nejednoznačného výkladu právního předpisu, ani o rozšiřování daňové povinnosti nad rámec stanovený zákonem. Při povinnosti uplatnění daně na výstupu plynoucí ze zákona souvisící s pronájmem VHP v daňových přiznáních za rozhodná zdaňovací období, nepřichází v úvahu ani protiústavní zásah do stěžovatelových majetkových práv.

Nejvyšší správní soud proto neshledal důvodnou ani kasační námitku podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Kasační stížnost proto byla podle § 110 odst. 1 s. ř. s. věty první před středníkem jako nedůvodná zamítnuta.

Stěžovatel podle § 60 odst. 1, § 120 s. ř. s. nemá právo na náhradu nákladů řízení; úspěšnému žalovanému náhrada nákladů nebyla přiznána, neboť mu náklady přesahující běžnou úřední činnost nevznikly.

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

V Brně dne 8. června 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu