



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 30. 10. 2007, č. j. 6 Ca 268/2005 - 36,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se 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 30. 10. 2007, č. j. 6 Ca 268/2005 - 36 zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 7. 9. 2005, č. j. FŘ-2539/13/05, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 3 ze dne 3. 12. 2004, č. j. 194987/04/003513/6495, kterým byla stěžovateli vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2003 - nadměrný odpočet ve výši 15 602 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. Je tomu tak proto, že stěžovatel pronajímal obcím požární techniku bez obsluhy a služby spočívající v zabezpečení provádění potřebných kontrol, zkoušek a doplňování pohonných hmot a maziv byly fakticky vykonávány sbory dobrovolných jednotek hasičů na základě dalších smluv mezi stěžovatelem jako objednatelem a sbory dobrovolných jednotek hasičů jako poskytovateli. Pro danou věc je však rozhodný pronájem požární techniky. U tohoto pronájmu se nemohlo jednat o poskytnutí služby, ale o nájem movitých věcí, kde se uplatňuje základní sazba daně z přidané hodnoty. Stěžovatel v rámci vytýkacího řízení ani nepředložil důkazní prostředky, kterými by prokázal, jaké konkrétní činnosti byly jednotkami

dobrovolných hasičů v souvislosti s pronajatou technikou vykonávány. Mimo to na fakturách ani nejsou jednotlivá poskytovaná plnění za dané zdaňovací období rozepsána. Uplatnění základní sazby daně z přidané hodnoty bylo na místě. Zatřídění pronájmu požárního vozidla bez obsluhy a pojištění havarijního a strojního pojištění odpovědnosti za škody 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 dané věci, neboť se jedná o nájem věci movité. Rozdílné posouzení obdobných situací za zdaňovací období březen a duben 2004 není pro danou věc směrodatné, neboť rozhodnutí o vyměření daně z přidané hodnoty za tato zdaňovací období nejsou předmětem tohoto soudního přezkumu.

Proti tomuto rozsudku městského soudu podal stěžovatel kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti stěžovatel městskému soudu vytkl, že nesprávně posoudil otázku zatřídění zdanitelného plnění. Trvá na tom, že předmětná plnění měla být zatříděna do sazby snížené proto, že se jedná o služby a práce výrobní povahy podle ustanovení § 16 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Stěžovatel učinil vše potřebné, aby jeho jednání bylo v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty a správnost jeho výkladu byla potvrzena protokoly o ústním jednání se správcem daně 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 přihlídnout 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 objednatel, 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 objednatel 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,

kteřé 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 prosinci 2003 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 (§ 16 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty).

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 objednatel. 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 nezpochybil 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 nominátní 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 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 innominátního 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 prosinec 2003 je zaznamenáno v protokolu ze dne 9. 11. 2004, č. j. 185028/04/003932/2104, přičemž předmětem jednání byla kontrola přiznání k dani z přidané hodnoty za toto zdaňovací období – výstupy stěžovatele. Správcem daně bylo konstatováno porušení ustanovení § 16 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty, když u vydaných faktur číselné řady č. 241 až 246 uplatnil sníženou sazbu daně z přidané hodnoty namísto základní sazby této daně. Skutečnost, proč tomu tak bylo, je podrobně rozvedena výše. Protokoly ze dne 22. 6. 2004, č. j. 116129/04/003932/2104 a č. j. 116134/04/003932/2104 oproti tomu zaznamenaly prověřování daně z přidané hodnoty stěžovatele za zdaňovací období březen a duben 2004. V daném případě se jedná o zdaňovací období, která nebyla předmětem soudního přezkumu, a tím pádem se nelze zabývat postupem správce daně při vydávání platebních výměrů za tato uvedená zdaňovací období. Mimo to však uvedené protokoly zaznamenaly kontrolu nadměrného odpočtu u stěžovatele za tato uvedená zdaňovací období. V protokolu je konstatováno, že vydané faktury číselných řad č. 60 až 64 a č. 45 až 50 za poskytnuté služby sboru 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 tak vyplývá, že stěžovatel se odvolává na veřejné listiny, ve kterých je jako oprávněné uvedeno zdanění sníženou sazbou daně z přidané hodnoty za plnění poskytnuté sborem dobrovolných hasičů, tedy někým jiným než stěžovatelem. 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

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu