



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **JUDr. Miroslav Vojtěch**, se sídlem Závěšova 13, Praha 4, **insolvenční správce úpadce Zelinger s. r. o., v likvidaci**, se sídlem Vosmíkových 1002/32, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 9. 7. 2007, č. j. 11463/07-1300-101206 a ze dne 10. 7. 2007, č. j. 11462/07-1300-101206, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. 11. 2014, č. j. 8 Af 52/2011 - 111,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „původní žalovaný“) ze dne 9. 7. 2007, č. j. 11463/07-1300-101206 a ze dne 10. 7. 2007, č. j. 11462/07-1300-101206. Původní 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 uzavřené 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 společně s 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. Původní žalovaný označil plnění za průběžně poskytovaná v r. 2004 a podrobil je dani na výstupu.

Městský soud ve svém prvním rozsudku ze dne 31. 5. 2010, č. j. 8 Ca 279/2007 – 58, označil plnění ve smlouvách uvedené 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 (dále jen „zákon č. 588/1992 Sb.“) a § 21 odst. 4 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon č. 235/2004 Sb.“), dospěl k závěru, že plnění poskytnutá na základě označených smluv dani nepodléhala. Napadená rozhodnutí původního žalovaného proto zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Proti tomuto rozsudku podal původní žalovaný kasační stížnost, jíž se domáhal jeho zrušení. Nejvyšší správní soud v kasačním řízení rozsudek městského soudu zrušil, shledavše jej nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, přičemž zde *obiter dictum* citoval z rozhodnutí v právně obdobné věci [rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 6. 2010, č. j. 2 Afs 15/2010 – 103 (dále jen „rozsudek č. j. 2 Afs 15/2010 – 103“), dostupný na www.nssoud.cz], následovně: „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 příznat 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 příznat daň... (Je) tedy zřejmé, že stěžovatel smlouvami se svými nájemci (fakticky podnájemci) poskytl těmto plnění (věci movité), které, ač se ve smlouvě prohlášoval 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 příznání daně na výstupu (§ 21 odst. 1, 4 zákona č. 235/2004 Sb.).“

pokračování

Nejvyšší správní soud se v citovaném 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.

Městský soud ve svém dalším rozsudku, ze dne 7. 11. 2014, č. j. 8 Af 52/2011 – 111, rozhodl v souladu s výše předestřeným názorem Nejvyššího správního soudu a stěžovatelovu žalobu, směřující proti rozhodnutím původního žalovaného, zamítl. Toto své rozhodnutí městský soud odůvodnil především konstatací, že *„žalobce se nemůže toliko na základě skutečnosti, že se dohodl v jím uzavřených podnájemních smlouvách na platebních podmínkách o zaplacení nájemného před tím, než byl registrován jako plátce daně z přidané hodnoty, zprostit své povinnosti uvést v daňovém přiznání daň na výstupu z uskutečněných zdanitelných plnění, která byla realizována v příslušných zdaňovacích obdobích.“*

Stěžovatel opírá svou kasační stížnost o § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a namítá tak nesprávné posouzení právní otázky. Neztotožňuje se s argumentací městského soudu, dle níž v době, kdy daňový subjekt nebyl plátcem, nemohl poskytovat zdanitelné plnění, poněvadž nebyl registrován. Tato argumentace není dle stěžovatele dovedená do důsledku a je neúplná. Bylo-li jednou již dle práva poskytnuto plnění, nemohlo být totéž plnění považováno později za zdanitelné, protože dichotomický vztah „uskutečněné plnění“ proti „uskutečněnému zdanitelnému plnění“, který sám žalovaný popsal, má vzájemně vylučující povahu. Sám zákon o dani z přidané hodnoty stanoví, že za datum uskutečnění zdanitelného plnění pro účely přiznání a vzniku daňové povinnosti je třeba považovat buďto okamžik, kdy je plnění poskytnuto nebo okamžik, kdy je zaplaceno, podle toho, která skutečnost nastane dříve. Jestliže v tomto případě nastaly obě skutečnosti dříve, než byl plátce registrován, tak není možné dojít k závěru, že po okamžiku registrace nastalo uskutečnění zdanitelného plnění podle zákona o dani z přidané hodnoty.

Dle stěžovatelova názoru je předmět plnění daných smluv jasně vymezen, má hospodářský význam a je obchodovatelnou nedílnou komoditou. Okamžikem, kdy došlo k uzavření těchto smluv a okamžikem, kdy bylo přijato protiplnění, došlo k postoupení množství práv a právních statků, se kterými nadále nemohlo být nakládáno a se kterými mohl nadále nakládat pouze nájemce. Souhrn hospodářsky ocenitelných práv vyplývajících z nabytého práva z nájemních smluv se tak stal hospodářsky ocenitelnou hodnotou, se kterou mohl nájemce nadále nakládat podle své úvahy. Předmět nájmu představuje v tomto případě obchodovatelnou ocenitelnou hodnotu blízkou věcnému právu, kterou smluvní partner nabyl, a je jeho věc, jak s ní naloží. K postoupení práva jako celku nepochybně došlo naráz. O komoditní povaze pronajímané sumy práv svědčí i výslovná možnost dalšího nájmu, která je plně v dispozici smluvního partnera. V daném případě se podnájemní smlouva skládá ze smlouvy podnájemní, licenční a nepojmenované, přičemž všechna plnění tvoří nedílný celek, který je jako souhrn práv ocenitelný v okamžiku postoupení práv. Okamžik, kdy došlo k přechodu práv jako celku, je třeba časově situovat do doby, kdy nebyl daňový subjekt plátcem daně z přidané hodnoty. Stěžovatel se neztotožňuje s názorem Městského soudu v Praze, že je třeba plnění rozdělit do časových úseků, protože tím se zcela popírá hospodářský a ekonomický význam postoupeného souhrnu práv, který má hospodářské opodstatnění pouze jako celek. Na věci tak nic nemění ani skutečnost, že k saturaci zmíněného závazku užívá plnění, jehož je průběžným příjemcem.

Stěžovatel dodává, že považuje obě skutečnosti, tedy i plnění i zaplacení, za právně dokonané před okamžikem registrace k dani z přidané hodnoty. Má za to, že pokud by tomu tak nebylo, tak je třeba považovat skutečnost, že k jedné z nich došlo před okamžikem registrace, za skutečnost, která nezakládá povinnost k zaplacení daně, protože pokud bude tvrzeno, že před registrací nelze poskytnout zdanitelné plnění, tak tento právní názor obsahuje i implikaci, že pokud jedna ze skutečností nastane dříve než registrace samotná, nevztahuje se ke zdanitelnému plnění, ale pouze k poskytnutému plnění, které ovšem není zdanitelné.

Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti bezvýhradně ztotožňuje s právním posouzením věci, které podal v napadeném rozsudku městský soud; přitom poukázal krom jiného na shora citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 15/2010 – 103.

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. Kasační stížnost splňuje veškeré zákonem stanovené náležitosti, přičemž jsou dány i veškeré další podmínky řízení o kasační stížnosti.

Dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřijatelná též proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Zdejší soud považuje za vhodné zdůvodnit, proč toto pravidlo není na místě aplikovat ve zde vedeném řízení o kasační stížnosti. Je tomu tak z důvodu, že ve zrušujícím rozsudku byla shledána toliko nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, jež spočívala v nedostatku skutkových důvodů tehdy napadeného rozsudku. Jak přitom judikoval Nejvyšší správní soud ve svém usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 – 165 (publikovaném ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. Sb. NSS 2365/2011), „[z]e *zákaz opakované kasační stížnosti platí výjimky pro případy, kdy Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí soudu pro procesní pochybení, nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí.*” Předchozí rozsudek byl navíc zrušen ke kasační stížnosti žalovaného. Nejvyšší správní soud v tamním kasačním řízení tedy logicky nemohl hodnotit argumentaci žalobce uplatněnou v nyní posuzované kasační stížnosti.

Stěžovatel namítá kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Právní otázkou, jejíž řešení podal v napadeném rozsudku městský soud, a jejíž nesprávné posouzení stěžovatel namítá, je možnost kvalifikace plnění, k němuž se stěžovatel zavázal ve shora zmíněných smlouvách, jako plnění poskytovaného průběžně, a tedy jako plnění zdanitelného daní z přidané hodnoty na výstupu (§ 9 odst. 4 zákona č. 588/1992 Sb., resp. § 21 odst. 1, 4 zákona č. 235/2004 Sb.).

Nejvyšší správní soud shledal, že posouzení této právní otázky tak, jak je provedl městský soud v napadeném rozsudku, je zcela v souladu s právním názorem zdejšího soudu uvedeným v předchozím zrušujícím rozsudku. Ačkoli již bylo podotknuto, že důvodem ke zrušení předchozího rozsudku byla nedostatečnost zjištění podstatných skutkových okolností dané věci, byl v něm současně zmíněn právní názor, který je třeba vzít v úvahu, nebudou-li v dalším řízení zjištěny odlišné skutečnosti. Tak se nestalo; skutkové okolnosti i nadále zůstaly obdobné těm, které byly základem právního názoru vysloveného v již citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 15/2010 – 103.

pokračování

Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozsudku, v dalším řízení bylo městským soudem zjištěno, že rozsudek č. j. 2 Afs 15/2010 – 103 se týkal věci obdobné té, jež byla tímto soudem řešena v případě stěžovatele. V souladu s pokynem Nejvyššího správního soudu tak vzal městský soud v úvahu právní názor zaujatý zdejším soudem v rozsudku č. j. 2 Afs 15/2010 – 103, dle něž *„[p]ronájem movitých věcí (rovněž tak i podnájem – doplněno Nejvyšším správním soudem) není uskutečněn okamžikem jejich předání nájemci, ale probíhá, tedy uskutečňuje se, po celou nájemní dobu až do jejího 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.“* S tímto názorem se městský soud v napadeném rozsudku výslovně ztotožnil.

Stěžovatel staví veškerou svou argumentaci na výslovném předpokladu, že plnění, které podnájemcům na základě předmětných smluv poskytnul, bylo toliko jednorázové. Jak již bylo uvedeno výše, Nejvyšší správní soud je toho názoru, že je tomu právě naopak. Je nepopiratelným faktem, že obsah obligace, vzniknuvší na základě těchto smluv, je jasně definován ve svém celku, což je v souladu s obecným požadavkem na určitost smlouvy jako takové. Jedná se však toliko o jednorázové určení obsahu právního vztahu ve spojení s klarifikací přímého předmětu právního vztahu (konkrétního požadovaného chování povinného), nikoliv tedy o samotné plnění (realizaci) těchto povinností. Stěžovatel zde zjevně zaměňuje prvek normativity a fakticity.

Pokud by měl Nejvyšší správní soud pohlédnout na věc optikou stěžovatele, musel by dojít k závěru, dle kterého by předmětné smlouvy byly splněny ze strany stěžovatele již jejich uzavřením, ze strany podnájemců pak zaplacením dohodnuté ceny (v těchto případech formou započtení), což by vedlo ke splnění těchto smluv a tím pádem k zániku závazku jimi vytvořeného. Zde se stává naprosto zjevnou rozpornost stěžovatelova názoru stran jednorázovosti plnění na straně jedné, se zjevným obsahem předmětných smluv na straně druhé. Závazek by totiž zanikl ještě před uplynutím smlouvou stanovené doby, po kterou měl být podnájemce oprávněn užívat VHP, židle k VHP a příslušný software. Individuální podnájemci by tak pozbyli právní titul k užívání předmětů daných smluv, čímž by stěžovatel nedostal své smluvní povinnosti toto užívání jim v dané době umožnit. Je proto zjevné, že plnění, ke kterému se stěžovatel smluvně zavázal, musí být plněním průběžným, tedy nikoli jednorázovým. Jako takové pak založilo stěžovatelovu povinnost uplatnit v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty daň na výstupu z tohoto plnění.

Nejvyšší správní soud, po posouzení stěžovatelovy argumentace směřující proti možnosti dovození jeho povinnosti uplatnit daň na výstupu, shledal, že není důvod odchytil se od již dříve podaného, a shora prezentovaného, právního názoru na řešení této otázky. Městský soud se nedopustil nesprávného posouzení nastíněné právní otázky. Stěžovatelova námitka proto není důvodná.

Zdejší soud pak ani postupem dle ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s., věty první za středníkem, neshledal zmatečnost řízení před krajským soudem, ani vadu, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Rovněž nepovažuje rozhodnutí městského soudu za nepřezkoumatelné, či předmětná rozhodnutí správních orgánů za nicotná. Nezbylo tak, než kasační stížnost, jako nedůvodnou, v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 s. ř. s., zamítnout.

O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud dle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné

náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 31. března 2015

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu