



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: RTV Cheb, k.s.**, se sídlem Cheb, Dlouhá 42/10, IČ 18233651, *zastoupeného Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem, se sídlem Brno, Divadelní 4*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne **3. 6. 2014, čj. 12842/14/5000-14306-702189**,

t a k t o :

- I. Žaloba 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

[I] Předmět řízení

Žalobce se žalobou ze dne 9. 8. 2014, k poštovní přepravě podanou téhož dne a do podatelny Krajského soudu v Plzni doručenou dne 21. 8. 2014, domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 6. 2014, čj. 12842/14/5000-14306-702189 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“), a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 20. 5. 2013, čj. 456928/13/2403-24801-403309, čj. 456933/13/2403-24801-403309, čj. 456771/13/2403-24801-403309 a čj. 456922/13/2403-24801-403309 (dále též jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“ nebo

„*dodatečné platební výměry*“). Dodatečnými platebními výměry byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2010, duben 2010, červenec 2010 a říjen 2010 v celkové výši 23.660,- Kč (4 x 5.915,- Kč) a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně v celkové výši 4.732,- Kč (4 x 1.183,- Kč).

Daň z přidané hodnoty byla v rozhodném období upravena zákonem č. 235/2004 Sb., ve znění účinném pro rok 2010 (dále též jen „*zákon o dani z přidané hodnoty*“ nebo „*ZDPH*“).

Základním předpisem pro oblast daně z přidané hodnoty je též směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též jen „*Směrnice*“).

Postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, upravuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*daňový řád*“).

[III] Žaloba

Žalobce v žalobě uvedl následující důvody, pro které má za to, že napadené rozhodnutí je nezákonné.

1. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že nájem není zákonem o dani z přidané hodnoty, ve znění roku 2010, definován a není definován ani ve Směrnici. Pro posouzení, zda se jedná o nájem nemovitosti, je nutné vycházet ze základního rysu nájmu nemovitého majetku, který ve svých rozsudcích poskytuje Evropský soudní dvůr (dále jen „*ESD*“). Nájemem nemovitosti je podle ESD poskytnutí práva pro danou osobu na smlouvenou dobu a za smlouvenou úplatu zabrat a užívat nemovitost podobně jako vlastník za současného vyloučení stejných práv třetích osob. Nájem nemovitosti je vyložen poměrně rozsáhlou judikaturou. Za nejdůležitější rozhodnutí lze označit rozsudek C-326/99 Stichting Goed Wonen, v němž ESD poprvé vyslovil definici nájmu nemovitosti a také znovu zopakoval důležitou zásadu, kterou je přednost komunitární definice nájmu před soukromoprávními definicemi jednotlivých členských států. K tomu žalobce namítá, že rozsudek C-326/99 Stichting Goed Wonen se týká užívání družstevních bytů. Není mu proto jasné, jak užívání družstevních bytů souvisí s umístěním telekomunikačních zařízení.

2. Žalovaný rovněž uvedl, že plátce, který hledá vymezení tohoto pojmu, nemůže použít občanský zákoník nebo jiný předpis, ale vždy jen Směrnici. Z rozsudku C-326/99 Stichting Goed Wonen i rozsudků, které následovaly, vyplývá několik důležitých kritérií, která musí vzít plátce v úvahu při rozhodování, zda zařadit službu do kategorie osvobozeného nájmu nemovitostí či nikoli. ESD totiž tato hlavní kritéria ve svých pozdějších rozhodnutích neustále opakuje. Nájem nemovitostí je podle ESD činností „relativně pasivní“, což lze vyložit tak, že komplexní služba, zahrnuje-li ještě i jiné složky než nájem, nemůže být většinou za nájem považována, a nemůže být proto dle příslušného ustanovení osvobozena. Pokud nejsou výše uvedené podmínky splněny, jedná se podle ustanovení § 14 ZDPH o službu, u které se uplatní základní sazba daně.

K tomu žalobce namítá, že z rozsudku C-392/11 Field Fisher Waterhouse plyne opak, a sice že zahrnuje-li nájem nemovitosti ještě i jiné složky než nájem, může být taková komplexní služba za nájem považovaná a může být proto dle příslušného ustanovení od DPH na výstupu osvobozena. V uvedeném rozsudku se doslova uvádí: „Vzhledem k předcházejícím důvodům je na položené otázky třeba odpovědět, že směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že nájem nemovitého majetku a poskytování služeb spojených s tímto nájmem, jako jsou ty, o které se jedná ve věci v původním řízení, mohou představovat jediné plnění z hlediska DPH. V tomto ohledu možnost poskytnutá pronajímateli v nájemní smlouvě, aby od této smlouvy odstoupil v případě, že nájemce neplatí poplatky za služby, představuje indicii svědčící ve prospěch existence jediného plnění, třebaže nutně není rozhodujícím faktorem pro posouzení existence takového plnění. Naopak okolnost, že služby, jako jsou ty, o které se jedná ve věci v původním řízení, by v zásadě mohly být poskytovány třetí osobou, neumožňuje dospět k závěru, že tyto služby nemohou za okolností věci v původním řízení tvořit jediné plnění. Předkládajícímu soudu přísluší určit, zda s ohledem na výklad poskytnutý Soudním dvorem v tomto rozsudku a vzhledem ke zvláštním okolnostem zmíněné věci jsou dotčená plnění navzájem spojena natolik, že je třeba na ně nahlížet jako na jediné plnění spočívající v nájmu nemovitého majetku.“

3. Žalovaný uvedl, že daňový subjekt u plnění na základě výše uvedených smluv (tj. Smlouva o nájmu ze dne 15. 9. 2008 s Ministerstvem obrany a Nájemní smlouva na umístění telekomunikačního zařízení uzavřená dne 14. 5. 2003 s Ministerstvem vnitra – pozn. soudu) uplatnil osvobození od daně bez nároku na odpočet daně dle § 56 ZDPH, tzn., neuplatnil daň na výstupu. Celkové čtvrtletní nájemné dosáhlo z obou uzavřených smluv výše 35 490 Kč. Správce daně uzavřel daňové řízení s tím, že předmětná plnění posoudil jako poskytnutí práva využití věci nebo práva ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH, které je službou, nikoli jako nájem ve smyslu § 56 odst. 3 ZDPH, neboť účel užití pronajatých prostor je v tomto případě úzce svázán s provozem technologického zařízení k elektronické komunikaci, a to prostřednictvím průmyslového zařízení daňového subjektu. Správce daně konstatoval, že užití prostor tak není cílem smlouvy, ale pouhým prostředkem k dosažení cíle jiného. Hlavním cílem, tedy příčinou uzavření předmětných smluv o nájmu, není pasivní přenechání prostoru k užívání, ale poskytnutí práva na umístění technologického zařízení. Na základě výše uvedených skutečností po provedené daňové kontrole daně z přidané hodnoty vydal správce daně dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden, duben, červenec a říjen 2010, kde v každém z nich doměřil daň na výstupu 5 915 Kč ze základu daně 29 575 Kč.

K tomu žalobce namítá, že i kdyby tomu tak bylo, měl být upraven koeficient podle ust. § 76 ZDPH a žalobce měl mít vyšší nárok na odpočet DPH na vstupu, který se tímto koeficientem krátí z důvodu vykázání nikoliv plnění osvobozeného od DPH na výstupu, nýbrž plnění zdaňovaného DPH na výstupu. Správce daně ale jen přesunul plnění z osvobozeného od DPH na výstupu do plnění zdaňovaného DPH na výstupu, aniž by se v důsledku toho změna koeficientu projevila ve zvýšení odpočtu DPH na vstupu. Žalovaný pak taktový postup správce daně aproboval, čímž se i on dopustil nezákonnosti.

4. Žalovaný uvedl, že daňový subjekt uzavřel nájemní smlouvy, ale nájemce předmětné prostory neužíval, ani je nemohl užívat jako vlastník za současného vyloučení stejných práv třetích osob, neboť ochoz je volně přístupný všem nájemcům a do místností, kde je umístěna technologie, musí nájemce před vstupem volat operátora. Z obou uzavřených smluv a z místního šetření dále vyplynulo, že nájemce mohl prostory využívat pouze pro účel uvedený ve smlouvách, hlavním cílem uzavření smluv o nájmu nebylo fakticky pasivní přenechání nebytového prostoru k užívání za sjednané nájemné, nýbrž poskytnutí práva na umístění a provozování antén, které slouží k přenosu dat, a dále pak poskytnutí práva na umístění a provozování antén a monitorovacích technologií pro zajištění bezpečnosti vzdušného prostoru ČR a NATO, kdy tato skutečnost vyplývá také z vyjádření daňového subjektu ze dne 9. 4. 2013, které bylo zaevidováno u správce daně pod č.j. 346107/13.

K tomu žalobce namítá, že situace, kdy nájemce při vstupu do najatých prostor kontaktuje operátora je zcela běžná a nijak to nebrání užívání najatých prostor nájemcem. Naopak. v duchu rozsudku C-392/11 Field Fisher Waterhouse je to právě ta situace, kdy služba operátora představuje prostředek k získání prospěchu z hlavního plnění, tj. nájmu obchodních prostor, za nejlepších podmínek. Hospodářským důvodem uzavření této smlouvy není pouze získání práva užívat dotčené prostory, ale i obdržení souboru služeb nájemcem. Tato nájemní smlouva tedy určuje jediné plnění sjednané mezi pronajímatelem a nájemcem a nájem nemovitého majetku, jakož i poskytování služeb s ním spojených, objektivně tvoří jedno plnění = jeden nájem osvobozený od DPH na výstupu. Využití dotčených služeb nelze totiž v případě průměrného nájemce takových prostor považovat samo o sobě za účel, ale toto využití představuje prostředek k získání prospěchu z hlavního plnění, tj. nájmu obchodních prostor za nejlepších podmínek. Funkce operátora není nijak výjimečná. Při návštěvě zástupce žalobce u žalovaného v budově na adrese Masarykova 31, zástupce zjistil, že při vstupu z ulice je vrátnice, kde návštěvník musí sdělit, za kým jde, předložit průkaz totožnosti, a je zapsán do evidence vedené vrátnicí. Při odchodu je v evidenci vedené vrátnicí u návštěvníka zapsáno, že odešel. Zástupce žalobce si vyzkoušel, že pokud by tuto proceduru nechtěl podstoupit, nebude do budovy na adrese Masarykova 31 vpuštěn. Z toho je vidět, že taková služba operátora je zcela běžná v prostorách budovy na adrese Masarykova 31, kde je žalovaný v nájmu a kde kromě žalovaného jsou v nájmu i další právnické a fyzické osoby. To nebrání, aby takové užívání prostor nemohlo být považováno za nájem nemovitého majetku.

5. Žalovaný uvedl, že ze smlouvy uzavřené dne 2. 9. 2008 (resp. 15. 9. 2008 - pozn. soudu) mezi daňovým subjektem jako pronajímatelem a Ministerstvem obrany ČR jako nájemcem vyplývá, že v předmětu nájmu je kromě samotného nebytového prostoru o výměře 5 m² také prostor na pomocné konstrukci stožáru sloužící k umístění 2 ks antén typu S1F a 2 ks parabol typu TCA 060, které jsou ve vlastnictví nájemce. Ze smlouvy vyplývá, že nelze přesně určit stavebně oddělenou konkrétní část nemovitosti (její rozměry či alokaci), která byla pronajata k umístění antén a parabol, tj. chybí zde přesně vymezení předmětu nájmu, které je nájemním smlouvám vlastní. Vzhledem k tomu, že celý objekt svých charakterem i historickým určením slouží k šíření rádiových vln pro více subjektů jako radiokomunikační středisko (viz vyjádření daňového subjektu v podání č.j. 346107/13), bylo rozhodnutí, kde budou antény a paraboly umístěny, ponecháno na vlastníkovu nemovitosti (daňovém subjektu), jak je také ujednáno v bodě 5.4 smlouvy. Ujednání ve smlouvě, kdy je předmětem

nájmu prostor na pomocné konstrukci stožáru za účelem umístění antén, nezakládá skutečný nájem, nýbrž poskytnutí práva umístit technické zařízení v dohodnutém prostoru za účelem provozování zařízení k přenosu dat pro obranu státu. Místnost o rozměru 5 m² slouží dle údajů ve smlouvě k umístění přesně určených beden s elektronikou a zařízení, které tvoří s anténami a parabolami jeden technologický celek, jak také potvrzuje daňový subjekt ve svém podání č.j. 346107/13. Poskytnutí možnosti umístit na pomocné konstrukci stožáru antény a poskytnutí místnosti k umístění technologie tak jednoznačně představuje neoddelitelné plnění, kdy jedna část zařízení není schopna fungovat bez druhé a naopak. Těchto několik spojených dílčích plnění představuje plnění jediné, neboť z ekonomického hlediska tvoří jediný celek a nejde o plnění samostatná. Z čl. 2 Směrnice vyplývá, že každé plnění je třeba obvykle považovat za oddělené a samostatné, za určitých okolností však několik plnění formálně rozlišených, která by mohla být poskytnuta odděleně, a tak vést každé za sebe ke zdanění nebo osvobození od daně, musí být považováno za jediné plnění, pokud tato plnění nejsou samostatná. Je tomu tak např. tehdy, je-li na základě objektivní analýzy konstatováno, že jedno nebo více plnění představují hlavní plnění a že zbývající jedno nebo více plnění představují jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících s hlavním plněním stejný daňový režim. Konkrétně musí být plnění považováno za vedlejší ve vztahu k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek. O jediné plnění se jedná také tehdy, pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé. Výklad jednotnosti poskytnutého plnění je uveden např. v rozsudku ESD C-425/06 Part Service Srl. Ze smlouvy uzavřené dne 14. 5. 2003 mezi daňovým subjektem jako pronajímatelem a Ministerstvem vnitra ČR jako nájemcem vyplývá, že předmětem smlouvy je nájem nebytových prostor v 8. a 9. nadzemním podlaží o výměře 17,2 m² za účelem umístění a provozu základnové stanice nájemce sestávající ze dvou anténních jednotek, technologie a technologické přípojky elektrické energie. Z charakteru podmínek, za kterých byla tato smlouva uzavřena, odvolací orgán konstatuje, že se jedná o obdobný účel poskytovaného plnění jako u předešlého plnění. Pasivní poskytnutí nájmu tak nebylo samo o sobě pro zákazníky cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek, tj. provoz zařízení k přenosu dat za využití objektu k tomu architektonicky i technologicky určenému. Skutečnost, že celý objekt slouží pouze jako radiokomunikační středisko, potvrdil daňový subjekt ve svém podání č.j. 346107/13 ze dne 8. 4. 2013, kde uvádí, že v tomto radiokomunikačním středisku vydal Provozní řád, který upravuje některé odlišnosti platící proto, aby byla zajištěna bezpečnost technologických zařízení nájemců. Daňový subjekt tak neposkytl provozovatelům technologického zařízení pouhé pasivní využití daných prostor závisující na pouhém plynutí času, nýbrž je zde vytvářena i významnější přidaná hodnota, když poskytl část nebytových prostor včetně dalších služeb jako součást dalších aktivit z jeho strany, tedy provoz vysílacích rádiových stanic, což je také předmětem jeho ekonomické činnosti.

K tomu žalobce namítá, že výklad jednotnosti poskytnutého plnění je uveden nejen v rozsudku ESD C-425/06 Part Service Srl, ale i v rozsudku ESD C-392/11 Field Fisher Waterhouse. V rozsudku ESD C-392/11 Field Fisher Waterhouse pojištění budovy, dodávka vody, vytápění celé budovy, opravy její infrastruktury a strojního zařízení (zejména výtahů), úklid společných prostor, jakož i ostraha v budově, jsou součástí nájmu. Nedává proto smysl,

proč žalovaný toto nepovažuje za neoddělitelné plnění, kdy jedna část zařízení není schopna fungovat bez druhé a naopak = za nájem, jestliže z ekonomického hlediska tvoří jediný celek a nejde o plnění samostatná. Žalovaný se mylí, jestliže pasivní poskytnutí nájmu není pro zákazníky cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek, tj. provoz zařízení k přenosu dat za využití objektu k tomu architektonicky i technologicky určenému. Každý nájem totiž přináší zákazníkovi prospěch z užívání najatých věcí s cílem, aby najaté věci užíval pro výkon své činnosti. Žalobce, jakožto pronajímatel, zařízení k přenosu dat neprovozuje = nevyužívá ho. Zařízení k přenosu dat provozuje nájemce a žalobcovým prospěchem je nájemné, které mu hradí nájemce z provozování zařízení k přenosu dat. Žalobcovým prospěchem z poskytnutí nájmu je tedy logicky nájemcův prospěch z provozu zařízení k přenosu dat.

6. Žalovaný rovněž uvedl, že nestandardním ujednáním v předmětné smlouvě oproti běžným náležitostem smluv o pronájmu, je způsob stanovení ceny za pronájem, která se odvíjí od počtu již umístěných technologických zařízení, a to konkrétně od počtu umístěných antén a parabol, vysílačů a beden s elektronikou, které jsou však ve vlastnictví nikoliv pronajímatele (daňového subjektu), ale nájemce. K tomu žalobce namítá, že ESD ve svých rozsudcích nikde neposuzoval cenu za nájem za okolnost znějící v neprospěch nájmu nemovitých věcí. Argumentuje-li žalovaný tím, že: „ (...) *nájem není ZDPH definován a není definován ani ve Směrnici; pro posouzení, zda se jedná o nájem nemovitosti, je nutné vycházet ze základního rysu nájmu nemovitého majetku, který ve svých rozsudcích poskytuje ESD; nájmem nemovitosti je podle ESD poskytnutí práva pro danou osobu na smlouvenou dobu a za smlouvenou úplatu zabrat a užívat nemovitost podobně jako vlastník za současného vyloučení stejných práv třetích osob*“, pak nedává smysl, proč žalovaný najednou hovoří o ceně za nájem, a jaké vývody z toho mají vzejít, když ESD nijak neřešil cenu za nájem jako okolnost znějící v neprospěch nájmu nemovitých věcí. Žalovaný uvedl, že v průběhu odvolacího řízení, na základě požadavku odvolacího orgánu, provedl správce daně dne 20. 12. 2013 místní šetření u daňového subjektu - na objektu vysílače Dyleň, ke kterému se vztahují předmětné smlouvy o nájmu nebytových prostor, a ověřoval, zda uvedené smlouvy splňují podmínky pro uplatnění osvobození od daně bez nároku na odpočet daně. Z provedeného místního šetření vyplývá, že od brány areálu a vchodových dveří mají klíče všichni nájemci. Do jednotlivých pronajatých místností, kde je umístěna technologie, však může vstupovat jen oprávněná osoba nájemce, která jediná má od místnosti klíč, nicméně ještě před vstupem do místností musí zavolat na telefonní čísla uvedená na dveřích, neboť vstup do těchto místností je přísně střežen. Tato skutečnost vyplývá i z pořízené fotodokumentace, kde je na vstupních dveřích do místnosti s uloženou technologií uvedeno: „PŘED VSTUPEM VOLEJTE DOHLEDOVÉ CENTRUM OPERÁTORA.“ Ochoz, kde jsou umístěny veškeré antény, které jsou přijímací a vysílací součástí celé technologie nájemců, je volně přístupný všem nájemcům. Daňový subjekt uzavřel nájemní smlouvy, ale nájemce předmětné prostory neužíval, ani je nemohl užívat jako vlastník za současného vyloučení stejných práv třetích osob, neboť ochoz je volně přístupný všem nájemcům a do místnosti, kde je umístěna technologie musí nájemce před vstupem volat operátora. Z obou uzavřených smluv a z místního šetření vyplynulo, že nájemce mohl prostory využívat pouze pro účel uvedený ve smlouvách, hlavním cílem uzavření smluv o nájmu nebylo fakticky pasivní přenechání nebytového prostoru k užívání za sjednané nájemné, nýbrž poskytnutí práva na umístění a provozování antén, které slouží k přenosu dat a dále pak poskytnutí práva na umístění

a provozování antén a monitorovacích technologií pro zajištění bezpečnosti vzdušného prostoru ČR a NATO provozovaných nájemci.

K tomu žalobce namítá, že tato situace je zcela běžná u budov, jež užívá více nájemců. Funkce operátora je v těchto případech obvyklá. Při návštěvě zástupce žalobce u žalovaného v budově na adrese Masarykova 31, zástupce žalobce zjistil, že při vstupu z ulice je vrátnice, kde návštěvník musí sdělit, za kým jde, předložit průkaz totožnosti, a je zapsán do evidence vedené vrátnicí. Při odchodu je v evidenci vedené vrátnicí u návštěvníka zapsáno, že odešel. Zástupce žalobce si vyzkoušel, že pokud by tuto proceduru nechtěl podstoupit, nebude do budovy na adrese Masarykova 31 vpuštěn. Z toho je vidět, že taková služba operátora je zcela běžná v prostorách budovy na adrese Masarykova 31, kde je žalovaný v nájmu a kde jsou kromě žalovaného v nájmu i další právnické a fyzické osoby. To nebrání tomu, aby takové užívání prostor nemohlo být považováno za nájem nemovitého majetku. Tvrdí-li žalovaný, že hlavním cílem uzavření smluv o nájmu nebylo fakticky pasivní přenechání nebytového prostoru k užívání za sjednané nájemné, nýbrž poskytnutí práva na umístění a provozování antén, které slouží k přenosu dat a dále pak poskytnutí práva na umístění a provozování antén a monitorovacích technologií pro zajištění bezpečnosti vzdušného prostoru ČR a NATO, pak v duchu rozsudku C-392/11 *Field Fisher Waterhouse* je to právě ta situace, kdy hlavním cílem bylo přenechání nebytového prostoru k užívání spolu s vedlejším cílem spočívajícím v umístění antén k přenosu dat provozovaných nájemcem a umístění antén a monitorovacích technologií pro zajištění bezpečnosti vzdušného prostoru ČR a NATO provozovaných nájemcem. Hospodářským důvodem uzavření takových smluv nebylo pouze poskytnutí práva užívat dotčené nebytové prostory, ale i poskytnutí souboru služeb spočívající v umístění antén.

8. Žalovaný uvedl, že daňovým subjektem uvedené ustanovení § 5 odst. 3 ZDPH nelze použít, neboť toto lze aplikovat pouze pro daňové subjekty působící v oblasti veřejné správy a takovým subjektem daňový subjekt není. V tomto ustanovení je mimo jiné uvedeno: „*Stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a jeho městské části a právnické osoby založené nebo zřízené zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu se při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, a to i v případě, kdy za výkon těchto působností vybírají úplatu.*“ Skutečnost, že předmětná plnění byla poskytována pro Ministerstvo obrany České republiky a dále pro Českou republiku-Ministerstvo vnitra, pro zajištění bezpečnosti vzdušného prostoru ČR a NATO, které se při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, nemění nic na skutečnosti, že předmětná plnění poskytnutá daňovým subjektem byla posouzena jako zdanitelná.

K tomu žalobce namítá, že podle ustanovení § 68 odst. 9 písm. a) ZDPH od daně s nárokem na odpočet daně je osvobozeno dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečněné v tuzemsku, které jsou určeny pro použití ozbrojenými silami ostatních členských států Severoatlantické smlouvy nebo civilními zaměstnanci je doprovázejícími nebo k zásobení jejich jídelen, pokud se tyto síly podílejí na společném obranném úsilí. Při akceptování názoru žalovaného, že se nejedná o osvobození od daně bez nároku na odpočet daně dle ust. § 56 ZDPH, nýbrž že se podle ustanovení § 14 ZDPH jedná o službu, pak není důvod, proč by taková služba neměla být osvobozena podle § 68 odst. 9 písm. a) ZDPH.

9. Žalovaný uvedl, že ve věci daňového subjektu není sporu o tom, že uskutečněné transakce jsou předmětem daně dle ust. § 2 odst. 1 ZDPH. Tak jak již bylo uvedeno, daňový subjekt uzavřel nájemní smlouvy, nicméně zde nebyly splněny všechny prvky definice nájmu nemovitého majetku, jenž by podléhal osvobození dle ust. § 56 odst. 3 ZDPH, v souladu s čl. 135 odst. 1 písm. l) Směrnice a rozsudky ESD (např. C-326/99 Stichting Goed Wonen, C-275/01 Sinclair Collis), zejména pak prvek, že nájem musí propůjčovat právo užívat uvedenou nemovitost a vyloučit jakoukoliv další osobu z výkonu takového práva a dále, že hlavním cílem uzavření smluv o nájmu nebylo fakticky pasivní přenechání nebytového prostoru k užívání za sjednané nájemné, nýbrž poskytnutí práva na umístění a provozování antén, které slouží k přenosu dat a dále pak poskytnutí práva na umístění a provozování antén a monitorovacích technologií pro zajištění bezpečnosti vzdušného prostoru ČR a NATO.

K tomu žalobce namítá, že rozsudek C-326/99 Stichting Goed Wonen se týká užívání družstevních bytů a rozsudek C-275/01 Sinclair Collis se týká umístění automatů na prodej cigaret. Není proto jasné, jak užívání družstevních bytů a prodej cigaret souvisí s pronájmem nebytových prostorů spolu s umístěním antén k přenosu dat a umístěním antén a monitorovacích technologií pro zajištění bezpečnosti vzdušného prostoru ČR a NATO provozovaných nájemci.

10. Žalovaný uvádí, že v bodech 26 a 27 rozsudku sp. zn. C-284/03 ze dne 11. listopadu 2004, který se promítl do výroku ESD, je potřeba vzít při posouzení všechny okolnosti, za jakých probíhá předmětná transakce, tak aby byly nalezeny její charakteristické znaky, a ověřit, zda s ohledem na způsob naplňování smluv dochází především k pasivnímu poskytnutí místností nebo prostor budov za úplatu odvíjející se od plynutí času, nebo zda je na jejich základě poskytována služba, kterou lze kvalifikovat jinak. Pro aplikaci právního rámce vyplývá, že správce daně nepostupoval v rozporu s tímto judikátem, ale naopak, zohlednil právě všechny skutečnosti a charakteristické znaky poskytovaných plnění daňovým subjektem a dospěl k závěru, že hlavním cílem uzavření smluv o nájmu nebylo fakticky pasivní přenechání nebytového prostoru k užívání za sjednané nájemné, nýbrž poskytnutí práva na umístění a provozování antén. K námitce daňového subjektu, že v nájemní smlouvě uzavřené s pronajímatelem je toto právo omezeno, pronajímatel si může vyhradit právo pravidelných návštěv pronajatých prostor a tím se liší od poskytování služeb, odvolací orgán uvedl, že dle bodu 4.7. Smlouvy o nájmu nájemce nesmí dávat předmět nájmu nebo jeho část do podnájmu případně výpůjčky třetí osobě. Dle bodu 4.8. Smlouvy o nájmu je za účelem vstupu do budovy nájemce povinen předat pronajímateli seznam osob, které jsou oprávněny provádět údržbu, revize a opravy umístěných zařízení. Tyto skutečnosti lze posoudit jako jednoznačně omezení nájmu, tzn. poskytnutí práva pro danou osobu na smlouvenou dobu a za smlouvenou úplatu zabrat a užívat nemovitost podobně jako vlastník za současného vyloučení stejných práv třetích osob.

V rozsudku sp. zn. C-392/11 ze dne 27. září 2012 zmíněný soud chce zejména zjistit, jaký význam je za uvedených okolností třeba připisovat skutečnosti, že nájemní smlouva stanoví, že si nájemce musí nechat poskytovat dotčené služby pronajímatelem, i kdyby si v zásadě mohl tyto služby nechat alespoň zčásti poskytovat třetí osobou, a dále že neuhrazení poplatku za služby nájemcem dává pronajímateli právo odstoupit od nájemní smlouvy. Kromě

toho se předkládající soud dotazuje na způsob, jakým by bylo vhodné postupovat v případě, že by některá ze zmíněných plnění byla osvobozena od DPH obdobně jako hlavní plnění spočívající v nájmu nemovitého majetku, zatímco jiná by jakožto samostatná plnění podléhala povinnosti odvodu DPH. Podle judikatury Soudního dvora sice poskytování služeb, jako jsou ty, o které se jedná ve věci v původním řízení (např. dodávka vody, vytápění celé budovy, úklid společných prostor, ostraha v budově), nutně nespadá pod pojem „nájem nemovitosti“ ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. l) Směrnice. To však nikterak neznamená, že tyto služby, jež se váží k nájmu nemovitosti a jejichž poskytování je sjednáno v nájemní smlouvě, nemohou tvořit vedlejší plnění anebo být se zmíněným nájmem neoddělitelně spjata. Nájemce předmětné prostory nevyužíval, ani je nemohl užívat jako vlastník za současného vyloučení stejných práv třetích osob, a byl vyvrácen relativně pasivní charakter poskytované služby - nájmu, správce daně vyvodil, že hlavním cílem uskutečňovaných plnění nebylo v tomto případě užívání konkrétní části nemovitosti, ale poskytnutí služby, a to poskytnutí práva na umístění a provozování antén, které slouží k přenosu dat a dále pak poskytnutí práva na umístění a provozování antén a monitorovacích technologií pro zajištění bezpečnosti vzdušného prostoru ČR a NATO, jakožto hlavním cílem smluvního vztahu, kdy uvedená nemovitost, resp. její vymezení jako „prostor“ je prostředkem k dosažení tohoto cíle.

K tomu žalobce namítá, že omezení nájemce v bodu 4.7 Smlouvy o nájmu nedat předmět nájmu nebo jeho část do podnájmu, případně výpůjčky třetí osobě, se nájemcovo užívání nijak neomezuje, naopak jen nájemce může předmět nájmu libovolně užívat. Toto ujednání je zcela v souladu s § 6 odst. 1 zákona č. 116/1990 Sb., ve znění roku 2010: „*Není-li dohodnuto jinak, nájemce je oprávněn přenechat nebytový prostor nebo jeho část do podnájmu pouze na dobu určitou a jen s předchozím písemným souhlasem pronajímatele; smlouva o podnájmu musí mít písemnou formu.*“ To znamená, že i kdyby absentoval bod 4.7. Smlouvy, i tak by nájemce nesměl předmět nájmu „podnajmout“. Nejedná se tudíž o omezení nájemce, jak tvrdí žalovaný, nýbrž se jedná o zákonnou aplikaci § 6 odst. 1 uvedeného zákona. Ani omezení dle bodu 4.8 Smlouvy o nájmu není omezením. Jestliže za účelem vstupu do budovy je nájemce povinen předat pronajímateli seznam osob, které jsou oprávněny provádět údržbu, revize a opravy umístěných zařízení, pak je to služba pro nájemce, že mu pronajímatel zajistí takovou ostrahu, že na přání nájemce umožní pronajímatel vstup osob určených nájemcem a jiných osob nikoliv. V rozsudku C-392/11 *Field Fisher Waterhouse* je ostraha chápána jako součást nájmu. Navíc i žalovaný takovou službu operátora využívá (viz shora návštěva zástupce žalobce u žalovaného v budově na adrese Masarykova 31). Z toho je vidět, že taková služba operátora je zcela běžná v prostorách budovy na adrese Masarykova 31, kde je žalovaný v nájmu, kde jsou kromě žalovaného v nájmu i další právnické a fyzické osoby, a nejedná se o omezení nájemců, nýbrž o využití služby vrátnice. Služba vrátnice tudíž není omezením, že se nejedná o nájem nemovitého majetku. Není proto důvod, proč se v žalobcově případě nepostupuje stejně a proč služba pronajímatele spočívající v umožnění vstupu jen osob dle nájemcova seznamu nemůže být nájmem nemovitých věcí.

Podstata problému spočívá dále v tom, zda nájem místa - prostoru — pro umístění telekomunikačního zařízení, lze považovat za nájem nebytových prostor, který je osvobozen od uplatňování DPH na výstupu. Řešení tohoto problému má dvě části. V první části je třeba se zaměřit na to, zda za nájem nebytového prostoru lze považovat pouze nájem místnosti anebo také nájem plochy pro umístění telekomunikačního zařízení, ve druhé části je potom

třeba řešit problematiku, kdy je užívání nebytového prostoru nájmem a kdy se jedná o službu jinou než je užívání nebytového prostoru. Odpověď na první část otázky se nachází v rozsudku Evropského soudního dvora sp.zn. C-428/02 ze dne 3.3.2005. Z citovaného rozsudku vyplývá, že předmětem sporu byl pronájem míst na vodě pro lodě a prostory pro jejich přezimování na pevnině. Místo pro lodě na vodě bylo možné pronajmout buďto na jeden rok nebo na měsíčním základě, nebo i na kratší dobu, tedy na jeden nebo několik dnů. V případě ročního nájmu nájemce získává nárok na používání stálého a vymezeného místa, jakož i nárok na používání společných zařízení přístavu, jako jsou záchody a sprchy. Místa jsou přizpůsobena velikostem lodí a každé z nich je vybaveno individuálním číslem a je vyznačeno kůly nebo tyčemi na plovácích, nebo plovoucím můstkem s tyčemi na plovácích. Dlouhodobí nájemci míst pro lodě s nárokem na prostor na pevnině musí zaplatit poplatek z ročního nájemného a složit zálohu, jejíž výše je vypočtena zejména podle velikosti lodí. Pokud jde o nájem prostoru na pevnině, ten umožňuje uživateli získat právo užívat stanovený prostor určený pro přezimování jeho lodí. Jedná se o vazbu z trámů, tedy konstrukci, na které je loď položena, je očíslována a nájemce k ní má volný přístup za účelem dohledu a přípravy své lodi. V průběhu řízení vznikly pochybnosti o tom, zda pronájem míst na vodě pro lodě může či nemůže být předmětem osvobození od DPH přesněji řečeno, zda tuto činnost je či není možné považovat za pronájem nemovitého majetku, protože vlastník lodí si nepronajímá vymezenou a identifikovatelnou plochu nebo část nemovitého majetku, nýbrž získává pouze právo užívání spočívající v možnosti disponovat místem na vodě v přístavu pro svou loď. Naopak spor nevznikl, pokud jde o uskladnění lodí na zimu, neboť tato činnost nepodléhá DPH, jelikož může být kvalifikována jako nájem nemovitého majetku, poněvadž vlastník lodí si za cenu určenou podle obsazené plochy pronajímá vymezenou a identifikovatelnou plochu, kam může volně docházet během zimní sezóny.

Evropský soudní dvůr tedy řešil otázku, zda má být čl. 13 B písm. b) šesté směrnice vykládán tak, že pojem nájem nemovitého majetku zahrnuje nájem míst zamýšlených pro kotvení lodí na vodě, jakož i prostor pro uskladnění těchto lodí na pevnině v přístavním prostoru. V četných rozsudcích byl pojem nájmu nemovitého majetku ve smyslu čl. 13 B písm. b) šesté směrnice definován tak, že v zásadě znamená, že pronajímatel převede na nájemce za úplaty na sjednanou dobu právo užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl vlastníkem, a právo vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva. Soud považoval za nesporné, že vztahy mezi pronajímatelem a uživateli prostor na pevnině, kteří po určitou dobu výlučně užívají místa, která jim jsou přidělena, spadají pod pojem nájmu ve smyslu uvedené směrnice a stejně tomu je v případě vztahů mezi pronajímatelem a příležitostnými uživateli míst na vodě, pokud může být takové místo prozatímně zabráno jinou lodí než lodí řádného uživatele tohoto místa v případě, že je posledně jmenovaný nepoužívá pro svou loď. Takové příležitostné použití, které nepřináší škodu řádnému uživateli, nemůže být totiž považováno za zkrslující vztah se správcem přístavu. Pokud jde o prostory na pevnině, soud zde vyložil, že plocha použitá pro uskladnění lodí je nemovitým majetkem a stejně tak je tomu pokud jde o místa na vodě, a tudíž pojem nájmu nemovitého majetku zahrnuje dle soudu nájem míst pro kotvení lodí na vodě, jakož i prostor pro uskladnění těchto lodí na pevnině v přístavním prostoru. Pokud bychom přijali názor, že stejně jako na nájem místa pro umístění lodí musí být nahlíženo na nájem místa pro umístění telekomunikačního zařízení, neboť není rozdílu mezi movitými věcmi loďmi a telekomunikačním zařízením, potom nájem místa - prostoru - pro umístění telekomunikačního zařízení lze skutečně považovat za nájem

nebytových prostor, který je osvobozen od uplatňování DPH na výstupu ve smyslu čl. 13 B písm. b) šesté směrnice a nemusí se přitom jednat o nájem celé místnosti.

Odpověď na druhou část se nachází v rozsudku Evropského soudního dvora sp.zn. C - 284/03 ze dne 18. 11. 2004. Z citovaného rozsudku vyplývá, že předmětem sporu bylo posouzení, kdy užívání určité plochy má charakter nájmu a kdy se jedná o poskytování služby, přesněji řečeno, zda transakce spočívající v právu užívání budovy za náhradu stanovenou podle užívané plochy, jsou "nájemem nemovitého majetku" s možností osvobození od uplatnění DPH na výstupu ve smyslu čl. 13 B písm. b) šesté směrnice. Co se týče osvobození od uplatňování DPH na výstupu upraveného v čl. 13 B písm. b) šesté směrnice, je třeba uvést, že toto ustanovení nedefinuje pojem "nájem" a ani neodkazuje na definice přijaté v této souvislosti jednotlivými členskými státy. Toto ustanovení proto musí být vykládáno v kontextu, do jakého zapadá, ve světle cílů a systematiky šesté směrnice, přičemž zvláštní zřetel musí být brán na osvobození jím stanoveným. Soudní dvůr v četných rozsudcích definoval pojem nájemné movitého majetku ve smyslu čl. 13 B písm. b) šesté směrnice tak, že v zásadě znamená, že pronajímatel převede na nájemce za úplaty na sjednanou dobu právo užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl vlastníkem, a právo vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva. Jestliže Soudní dvůr zdůraznil znak spočívající v době nájmu, učinil tak aby odlišil transakci nájmu nemovitosti, která je obvykle spíše pasivní činností závisející na pouhém plynutí času, aniž by byla vytvářena významnější přidaná hodnota, od ostatních činností, které mají buď povahu průmyslového nebo obchodního podnikání, jako jsou výjimky stanovené v čl. 13 B písm. b) body 1 až 4 šesté směrnice, anebo je jejich předmět lépe charakterizován poskytováním určité služby než pouhým poskytnutím určité věci k užívání, jako např. právo užívat golfové hřiště, právo užívat most za mýtné nebo právo umístit automaty na cigarety v obchodním zařízení. Doba nájmu není sama o sobě rozhodujícím znakem umožňujícím kvalifikovat smlouvu jako smlouvu o nájmu nemovitosti, třebaže krátká doba ubytování může být vhodným kritériem pro rozlišení mezi ubytovacími službami a nájmem bytových jednotek. Pokud jde o nájemné – odměnu pronajímatele, která se odvíjí od doby užívání nemovitosti nájemcem, a nejlépe tak odráží pasivní povahu nájmu, nelze z toho dovozovat, že je nutné odmítnout kvalifikaci jako "nájemné movitého majetku" ve smyslu čl. 13 B písm. b) Šesté směrnice, když odměna zohledňuje i jiné skutečnosti, obzvláště jestliže mají tyto jiné zohledňované skutečnosti zjevně akcesorickou povahu vůči odměně závisející na plynutí času nebo jestliže nejsou odměnou za žádnou jinou službu než pouhé přenechání věcí. Od poskytování služeb se nájemcovo právo užívání nemovitosti liší například tak, že v nájemní smlouvě uzavřené s pronajímatelem je toto právo omezeno a pronajímatel si může vyhradit právo pravidelných návštěv pronajatých prostor, nebo předmětem nájemní smlouvy mohou být některé části budovy užívané společně s ostatními uživateli. Při posouzení "nájmu nemovitého majetku" ve smyslu čl. 13 B písm. b) šesté směrnice je proto třeba zkoumat charakteristické znaky a posoudit, zda je lze kvalifikovat jako nájem nemovitého majetku vzhledem ke způsobu jejich naplňování, především pasivní poskytnutí místa k užívání za úplaty odvíjející se od plynutí času, nebo zda je na jejich základě poskytována služba, kterou lze kvalifikovat jinak. Pro náš případ má výše uvedené ten význam, že transakci nájem místa -prostoru - pro umístění telekomunikačního zařízení lze považovat za nájem nemovitého majetku, který je osvobozen od uplatňování DPH na výstupu ve smyslu čl. 13 B písm. b) Šesté směrnice, i v případě, že se jedná o transakce, kterými je poskytnuto právo dočasného užívání určité plochy za úplaty stanovenou nikoliv podle užívané

plochy, ale podle jiných skutečností, pokud předmětem takové transakce je vzhledem ke způsobu jejich naplňování pasivní poskytování plochy k užívání za úplaty odvíjející se od plynutí času, a nikoli služba, kterou lze kvalifikovat jinak. Pro úplnost je třeba říct, že nájmu nemovitého majetku osvobozenému od DPH na výstupu se věnuje i rozsudek Evropského soudního dvora sp.zn.C-392/11 ze dne 27. 9. 2012. Zde řešený problém tkví v tom, zda musí být směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1) vykládána v tom smyslu, že za okolností věci v původním řízení je nájem nemovitého majetku a poskytování služeb spojených s tímto nájmem třeba považovat za jediné plnění zcela osvobozené od DPH, anebo za několik samostatných plnění posuzovaných z hlediska povinnosti odvádět z nich DPH odděleně. Zmíněný soud chce zejména zjistit, jaký význam je za uvedených okolností třeba připisovat skutečnosti, že nájemní smlouva stanoví, že si nájemce musí nechat poskytovat dotčené služby pronajímatelem, i kdyby si v zásadě mohl tyto služby nechat alespoň zčásti poskytovat třetí osobou, a dále že neuhrazení poplatků za služby nájemcem dává pronajímateli právo odstoupit od nájemní smlouvy. Kromě toho se předkládající soud dotazuje na způsob, jakým by bylo vhodné postupovat v případě, že by některá ze zmíněných plnění byla osvobozena od DPH obdobně jako hlavní plnění spočívající v nájmu nemovitého majetku, zatímco jiná by jakožto samostatná plnění podléhala povinnosti odvodu DPH. Evropský soudní dvůr zde vyložil, že poskytování služeb nutně nespadá pod pojem „nájem nemovitosti“ ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 13. července 1989, Henriksen, 173/88, Recueil, s. 2763, bod 14, a ze dne 4. června 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C -102/08, Sb. rozh, s.I-4629, bod 38). To však nikterak neznamená, že tyto služby, jež se váží k nájmu nemovitostí a jejichž poskytování je sjednáno v nájemní smlouvě, nemohou tvořit vedlejší plnění, anebo být se zmíněným nájemným oddělitelně spjata. Při akceptování názoru žalovaného, že do prostor, které jsou pronajaty, nemohou mít přístup neomezeně třetí osoby, aby se jednalo o nájem, pak by nebylo možné, aby v obchodních centrech byly pronajaty obchody různým firmám, ve kterých zákazníci, jakožto třetí osoby, nakupují zboží a vstup těchto zákazníků do obchodů není ničím omezen. Omezen je pouze odchod zákazníků, a to detekčním rámem, který hlídá kradené zboží. Žalobce nevidí proto žádný důvod, proč by poskytnutí prostoru pro umístění telekomunikačního zařízení nemělo být osvobozeno od DPH na výstupu.

V rámci spolupráce zavedené na základě článku 267 SFEU je věcí vnitrostátních soudů určit, zda osoba povinná k dani poskytuje v konkrétním případě jediné plnění, a v této souvislosti provést všechna konečná posouzení skutkového stavu (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky CPP, bod 32; Part Service, bod 54; Bog a další, bod 55, a usnesení ze dne 19. ledna 2012, Purple Parking a Airparks Services, C -1 17/11, bod 32).

Je však na Soudním dvoře, aby uvedeným soudům poskytl všechny prvky výkladu unijního práva, které mohou být pro rozhodnutí ve věci, která je jim předložena, užitečné (výše uvedený rozsudek Levob Verzekeringen a OV Bank, bod 23). Pro posouzení, zda všechna plnění, která pronajímatel poskytuje nájemci, tvoří z hlediska DPH jediné plnění, je třeba zkoumat, zda plnění tvoří jediné neoddělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by

bylo umělé, nebo zda jsou tvořena plněním hlavním, ve vztahu k němuž jsou ostatní plnění vedlejší.

Hospodářským důvodem uzavření smlouvy o nájmu není pouze získání práva užívat dotčené prostory, ale i obdržení souboru služeb nájemcem. Tato nájemní smlouva tedy určuje jediné plnění sjednané mezi pronajímatelem a nájemcem. Kromě toho nájem nemovitého majetku, jakož i poskytování služeb s ním spojených, mohou objektivně tvořit takovéto jedno plnění. Využití dotčených služeb nelze totiž v případě průměrného nájemce takových prostor považovat samo o sobě za účel, ale toto využití představuje spíše prostředek k získání prospěchu z hlavního plnění, tj. nájmu obchodních prostor, za nejlepších podmínek. Podle judikatury Soudního dvora sice poskytování služeb nutně nespadá pod pojem „nájem nemovitosti“ ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. 1) směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 13. července 1989, Henriksen, 173/88, Recueil, s. 2763, bod 14, a ze dne 4. června 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, Sb. rozh. s. 1-4629, bod 38), to však nikterak neznamená, že tyto služby, jež se váží k nájmu nemovitostí, a jejichž poskytování je spjata s nájemní smlouvou, nemohou tvořit vedlejší plnění, anebo být se zmíněným nájmem neoddělitelně spjata. V tomto případě hlavním plněním bylo přenechání nebytového prostoru k užívání spolu s vedlejším plněním spočívajícím v umístění antén k přenosu dat a umístění antén a monitorovacích technologií pro zajištění bezpečnosti vzdušného prostoru ČR a NATO, obě plnění se tak považují za plnění jediné = za nájem osvobozený od daně bez nároku na odpočet daně dle ust. § 56 ZDPH.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný v podání ze dne 24. 11. 2014 navrhl zamítnutí žaloby, když argumentačně odkázal především na text napadeného rozhodnutí. Žalovaný vycházel při posuzování povahy předmětného plnění ze skutečného obsahu uzavřených smluv. Ve věci žalobce bylo dne 20. 12. 2013 provedeno místní šetření, na objektu vysílače Dyleň, ke kterému se vztahují předmětné smlouvy o nájmu nebytových prostor, a bylo ověřováno, zda předmětné smlouvy splňují podmínky pro uplatnění osvobození od daně bez nároku na odpočet daně. Z obou uzavřených smluv a provedeného místního šetření vyplynulo, že nájemce mohl prostory využívat pouze pro účel uvedený ve smlouvách. Hlavním cílem uzavření smluv o nájmu nebylo fakticky pasivní přenechání nebytového prostoru k užívání za sjednané nájemné, nýbrž poskytnutí práva na umístění a provozování antén, které slouží k přenosu dat a dále pak poskytnutí práva na umístění a provozování antén a monitorovacích technologií pro zajištění bezpečnosti vzdušného prostoru ČR a NATO. K právní úpravě a jejímu rozboru se žalovaný již vyslovil v napadeném rozhodnutí, přičemž především poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2013 č.j. 2 Afs 78/2012.

Žalovaný uzavřel své vyjádření konstatováním, že žalobce ve své žalobě neuvádí žádné nové skutečnosti ani důkazy, které by měly prokázat jeho tvrzení. Žalovaný se již se všemi uplatněnými žalobními námitkami obsáhle vypořádal v žalobou napadeném rozhodnutí, případně v předloženém vyjádření k žalobě. Nadto žalovaný zcela odmítl návrh žalobce na položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie, neboť má za prokázané, že správce daně i žalovaný posoudili nastolenou právní otázku zcela správně, po právu a že zde není pochyb ani polemik, které by zakládaly nejistotu, směřující k nutnosti položit

předběžnou otázku na základě čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie. Dle názoru žalovaného nevystala otázka výkladu ani platnosti práva Evropské unie.

[IV] Posouzení věci krajským soudem

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*soudní řád správní*“ nebo „*s. ř. s.*“).

Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Podle § 75 odst. 2 soudního řádu správního věty první soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Soud rozhodl o věci samé bez jednání, neboť žalobce v souladu s § 51 odst. 1 věty druhé s. ř. s. i žalovaný v souladu s § 51 odst. 1 věty první s. ř. s. vyslovili s takovým postupem souhlas.

Soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Platebním výměrem ze dne 20. 5. 2013, čj. 456771/13/2403-24801-403309, byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za leden 2010 ve výši 5.915,- Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 1.183,- Kč.

Platebním výměrem ze dne 20. 5. 2013, čj. 456922/13/2403-24801-403309, byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za duben 2010 ve výši 5.915,- Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 1.183,- Kč.

Platebním výměrem ze dne 20. 5. 2013, čj. 456928/13/2403-24801-403309, byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za červenec 2010 ve výši 5.915,- Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 1.183,- Kč.

Platebním výměrem ze dne 20. 5. 2013, čj. 456933/13/2403-24801-403309, byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za říjen 2010 ve výši 5.915,- Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 1.183,- Kč.

Dle § 2 odst. 1 a 3 ZDPH platí, že předmětem daně je

- a) dodání zboží nebo převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě (dále jen „převod nemovitosti“) za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- b) poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,

c) pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie (dále jen „členský stát“) za úplaty, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, a pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplaty osobou nepovinnou k dani,

d) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Plnění, která jsou předmětem daně, jsou zdanitelnými plněními, pokud nejsou osvobozena od daně.

Dle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH se poskytnutím služby pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti. Poskytnutím služby se rozumí také poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty.

V ustanovení § 51 zákona o DPH jsou uvedena plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a to při splnění podmínek stanovených v § 52 – 62 ZDPH.

Dle § 56 odst. 3 zákona o DPH je osvobozen od daně nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor. Osvobození se nevztahuje na krátkodobý nájem stavby bytů a nebytových prostor, nájem prostor a míst k parkování vozidel, nájem bezpečnostních schránek nebo trvale instalovaných zařízení a strojů. Krátkodobým nájmem stavby, bytů a nebytových prostor se rozumí nájem, popřípadě včetně vnitřního movitého vybavení či dodání elektřiny, tepla, chladu, plynu nebo vody, nejdéle na 48 hodin nepřetržitě.

Dle § 56 odst. 4 zákona o DPH, plátce se může rozhodnout, že u nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností se uplatňuje daň.

O žalobních námitkách soud uvážil následovně.

Žalobce uzavřel dne 15. 9. 2008 smlouvu o nájmu s Ministerstvem obrany České republiky. Předmětem nájmu byl prostor na pomocné konstrukci stožáru a nebytové prostory - místnost o výměře 5 m², k umístění technologie - 2 bedny s elektronikou, 2 vysílače MV spoje, 2 zařízení UPS v místnosti a k umístění 2 ks antén a 2 ks parabol na pomocné konstrukci stožáru. Žalobce dne 14. 5. 2003 dále uzavřel nájemní smlouvu na umístění telekomunikačního zařízení podle zákona č. 116/1990 Sb., v níž je jako nájemce uvedena Česká republika - Ministerstvo vnitra. Předmětem nájmu je nájem nebytových prostor o celkové výměře 17.2 m² za účelem umístění a provozu základnové stanice nájemce stávající ze dvou anténních jednotek a technologické přípojky elektrické energie.

Žalobce u plnění na základě výše uvedených smluv uplatnil osvobození od daně bez nároku na odpočet daně dle § 56 ZDPH, tzn. neuplatnil daň na výstupu. Správce daně předmětná plnění posoudil jako poskytnutí práva využití věci nebo práva ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH, které je službou, nikoliv jako nájem ve smyslu § 56 odst. 3 ZDPH. A právě to se stalo předmětem sporu.

Žalobce strukturoval žalobu do celkem deseti bodů, v nichž polemizoval se závěry orgánů finanční správy. Stran posouzení věci soud předznamenává, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, čj. 8Afs 75/2005-130 (k dispozici na www.nssoud.cz) mj. uvedl: „*Je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.*“

Ve vztahu k žalobním námitkám 1 – 2, 4 – 7 a 9 – 10 se krajský soud plně ztotožnil se závěry učiněnými žalovaným v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dle názoru soudu je především správný závěr správců daně obou stupňů, kteří předmětná plnění posoudili jako poskytnutí práva využití věci nebo práva [ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH], které je službou, nikoliv jako nájem ve smyslu § 56 odst. 3 ZDPH. Z tohoto pohledu se pak soudu jeví jako správné i výklad zákona o DPH, evropské legislativy i evropské judikatury. Napadené rozhodnutí proto ve vztahu k výše uvedeným žalobním bodům obstálo a soud na něj plně odkazuje.

Stran námitky specifikované v žalobním bodu č. 3 se soud ztotožnil s názorem žalovaného uvedeným v jeho vyjádření k žalobě. Žalovaný k tomu konstatoval: „*Žalovaný uvádí, že v ust. § 76 odst. 1 ZDPH je uvedeno, že u přijatých zdanitelných plnění, u kterých je plátce povinen krátit odpočet daně podle § 72 odst. 4 ZDPH, se poměrná část nároku na odpočet daně vypočte jako součin daně na vstupu u krácených plnění za příslušné zdaňovací období a koeficientu. Výpočet tohoto koeficientu je pak uveden v ust. § 76 odst. 2 ZDPH. Jak vyplývá z předloženého spisového materiálu, žalobce v daňových přiznáních za zdaňovací období leden až prosinec 2010 neuplatňoval nárok na odpočet daně v krácené výši, proto i v případě změny koeficientu by se tato změna nemohla projevit do uplatněného nároku na odpočet daně. Navíc, v daném případě nedošlo ani ke změně koeficientu, a to i přesto, že došlo k přesunu plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně do plnění zdanitelných. Jak je uvedeno v ust. § 76 odst. 5 ZDPH, pokud je koeficient podle odstavců 1 až 4 roven 0,95 nebo vyšší, považuje se za roven jedné a plátce za příslušné zdaňovací období u krácených zdanitelných plnění má nárok na uplatnění odpočtu daně v plné výši. V daném případě byl vypořádací koeficient za kalendářní rok 2010 před provedením kontroly v rozmezí 0,95 a vyšší, považuje se tedy za roven jedné. Na této skutečnosti nic nezměnila ani provedená kontrola, kdy po přesunu plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně do plnění zdanitelných, se tento koeficient pohyboval také v rozmezí 0,95 a vyšší, koeficient byl tedy roven jedné a odvolatel v případě, že by uplatňoval nárok na odpočet daně, u kterého byl povinen krátit odpočet daně, by uplatnil nárok v plné výši v obou případech, jak před zahájením daňové kontroly, tak i po kontrole. Správce daně, respektive žalovaný se svým postupem nedopustil nezákonnosti rozhodnutí, a proto námitka není důvodná.*“ Ani tato námitka proto nebyla shledána důvodnou.

I při posouzení námitky uplatněné pod bodem č. 8 soud vycházel s vyjádření žalovaného správního orgánu k žalobě. Žalovaný k tomu uvedl: „*Žalovaný uvádí, že podle § 68 odst. 9 písm. a) ZDPH je od daně s nárokem na odpočet daně osvobozeno dodání zboží*

nebo poskytnutí služby uskutečněné v tuzemsku, které jsou určeny pro použití ozbrojenými silami ostatních členských států NATO nebo civilními zaměstnanci je doprovázejícími nebo k zásobením jídel, pokud se tyto síly podílejí na společném obranném úsilí. Předmětné ustanovení se nemůže uplatnit na případ žalobce, neboť zde nevystupují ostatní členské státy NATO tak, jak je výše uvedeným ustanovením předpokládáno. Nadto ani nevyplyvá, že by byla naplněna další podmínka, tedy podmínka společného obranného úsilí, současně spojitě za předpokladu, že se jedná o jiný členský stát. Žalovaný takto argumentuje zcela v souladu se stanoviskem Ministerstva financí k příspěvku č. 291/20.01.10 (291/20.01.10 - Problematika výkladu ustanovení § 68 odst. 9 písm. a) zákona o DPH - dodávky pro NATO) uvedeného v rámci zápisu z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 20. 1. 2010. Závěrem žalovaný dodává, že ustanovení § 68 odst. 9 písm. a) ZDPH se na předmětný případ nevztahuje.“. Rovněž tato námitka proto nebyla shledána důvodnou.

Ve světle řečeného proto nezbylo než konstatovat, že postupu správních orgánů nebylo možné v mezích uplatněných žalobních bodů cokoliv vytknout. Na základě toho proto soud dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.**

[V] Celkový závěr a náklady řízení

Náhrada nákladů řízení je upravena v § 60 s. ř. s. Podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. 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. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Plzni dne 31. března 2016

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu

Za správnost: Kovářiková