



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové v právní věci žalobce **AGRO TRAVEL, spol. s r.o.**, IČ 668281, se sídlem Ostrov, Dolní Žďár 28, zastoupeného JUDr. Václavem Kronblem, advokátem se sídlem Karlovy Vary, Jiráskova 2, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26.4.2013, č.j. 12109/13/5000-14302-706842,

t a k t o:

- I. Žaloba se z a m í t á.**
- II. Žádný z účastníků řízení n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

I.

Napadené rozhodnutí.

Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26.4.2013, č.j. 12109/13/5000-14302-706842 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byly částečně změněny dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Ostrově (dále jen „prvoinstanční orgán“), kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty a rozhodnuto o povinnosti uhradit penále, a to za zdaňovací období únor, březen, duben, květen, červen, červenec, srpen, září, říjen, listopad a prosinec 2009.

II.

Žaloba.

Žalobce žalobu odůvodnil tím, že nesprávnost napadeného rozhodnutí spatřuje zejména v právním hodnocení smluv o nájmu části hangáru na pozemku st. p.č. 91 v k.ú. Vykmánov u Ostrova (dále jen nájemní smlouvy) podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a to zejména otázky zda lze právní vztah z těchto smluv podřadit pod nájem ve smyslu § 56 odst. 3 téhož zákona. Zákon o dani z přidané hodnoty sám neobsahuje žádnou legální definici nájmu. K jeho definici však z hlediska daně z přidané hodnoty existuje bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu České republiky a Evropského soudního dvora. Ačkoliv tato rozhodnutí jsou závazná jen pro strany konkrétních právních sporů a vzhledem k odlišnosti právních úprav nájmu v jednotlivých zemích je nutné závěry z těchto rozhodnutí vždy poměřovat i konkrétní vnitrostátní úpravou nájmu, je možné z těchto rozhodnutí subsumovat, že základními znaky nájemního poměru, tak aby tento splňoval podmínky nájmu ve smyslu § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty (či přesněji souvisejícího čl. 13B(b) Direktivy 388/77) jsou: a) přenechání k užívání s vyloučením užívání předmětu nájmu dalšími osobami, b) relativně pasivní úloha pronajímatele ve vztahu k nájemci po dobu nájmu, c) konkrétní určení předmětu nájmu a jeho prostorové vymezení, d) možnost nájemce užívat předmět nájmu bez nutné součinnosti pronajímatele, e) součástí nájemného nejsou jiné služby než běžné s nájmem poskytované služby. Podle judikatury Evropského soudního dvora je nutné výjimku obsaženou v § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty vykládat (ostatně jako každou výjimku) restriktivně avšak nikoliv tak, aby nemohla být za žádných okolností splněna. Pokud jde o pronájem části hangáru podle nájemních smluv, je nutné zdůraznit, že: 1) Každý z nájemců měl přesně vymezený prostor v hangáru, kde parkoval své letadlo, právě jen tento prostor mohl k hangárování letadla užívat. Toto užívání bylo výlučné a zamezovalo ostatním subjektům v užívání tohoto prostoru. Nájemci měli možnost takto pronajatou část hangáru užívat v rozsahu, v jakém jej mohl užívat jeho vlastník. Pokud zde byly omezeny určité činnosti (jako je provádění údržby, oprav a tankování), pak stejně by byl omezen i vlastník hangáru, když tato omezení vyplývala zásadně jen z bezpečnostních a požárních opatření, jenž sebou parkování letadel přináší. Naprosto proto nelze souhlasit s názorem žalovaného, že nájemci vykonávali jen omezená práva k jimi pronajatému místu v hangáru. Zcela běžné je takové omezení například i u nájmu garáží či parkovacích stání, kde jsou ze stejných důvodů pravidelně vyžadována obdobná omezení v užívání garáže či garážového stání. 2) Každý z nájemců měl klíče od celého areálu i od hangáru a nepotřeboval absolutně žádnou součinnost pronajímatele k užívání předmětu nájmu. Pokud jde o povinnost informování o vjezdu do areálu pak tato měla sloužit výlučně k evidenci, jenž měla sloužit jako prevence či důkazní materiál při případném poškození hangáru či dalších letadel umístěných v něm stejně jako odpovědnost za dodržování základních opatření k zamezení možného poškození či odcizení majetku z hangáru. Pokud bude opět použit příměr s pronájmem garáže či garážového stání i zde je zcela běžný čipový či jiný evidenční systém a povinnost jeho užívání a zamykání garáží. Plnění těchto povinností navíc nebylo v praxi nikdy žalobcem vyžadováno či sankcionováno a bylo zcela ponecháno na sebekontrolu nájemců s tím, že nájemci své vstupy do hangáru žalobci ani nehlásili. 3) Nájemce mohl dále užívat pouze přístupové cesty a letištní plochu, když právo bezplatně užívat příjezdové a přístupové komunikace případně společné části budov je pravidelnou součástí řady nájemních smluv. Pokud by se opět použil příměr k nájmu garáže či garážového stání pak i zde je pravidelně součástí poskytnutí bezplatného práva užívat i příjezd do takového předmětu nájmu a často i poskytnutí bezplatného práva užívat příchod a odchod k takovému předmětu nájmu. Napadené rozhodnutí pak navíc zcela pomíjí fakt, že letištní plocha je z větší části ve

vlastnictví třetích osob, jež je svým hlavním účelem určena jako orná půda, jež je nyní využívána jako louka, a ani tak nemohlo být žalobcem platně poskytnuto úplatně plnění, jehož obsahem by byla služba spočívající v užití této plochy, neboť žalobcem takovým právem fakticky ani nedisponoval. 4) Pronajímatel ve vztahu k nájemci nevyvíjel žádnou aktivní činnost či spolupůsobení, což žalovaný v napadeném rozhodnutí ostatně ani netvrdí. Není tedy absolutně žádný důvod, proč by neměl být nájem podle nájemních smluv považován za nájem ve smyslu § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že podle § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty je nájem pozemků, staveb a bytů osvobozen od daně z přidané hodnoty. Znění uvedeného ustanovení je výsledkem implementace čl. 13 Šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, s účinností od 1. ledna 2007 nahrazené směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, jejichž cílem je harmonizace úpravy daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty v členských státech Evropského hospodářského společenství, resp. Evropské unie. Výkladem pojmu „nájem“, jehož definici zákon o dani z přidané hodnoty neobsahuje, se ve své judikatuře opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud, a např. v rozhodnutí ze dne 23.4.2009, sp. zn. 9 Afs 95/2008 konstatoval, že „za situace, kdy věc spadá do období po přistoupení České republiky do Evropské unie a současně se jedná o interpretaci práva v oblasti právní úpravy, jejíž vznik, působení a účel je bezprostředně navázán na komunitární právo, vychází Nejvyšší správní soud při interpretaci českého zákona o dani z přidané hodnoty z principu eurokonformního výkladu“. Sama směrnice Rady 77/388/EHS ani směrnice Rady 2006/112/ES pojem nekonkretizuje, je tedy třeba vycházet z ustálené rozhodovací praxe Evropského soudního dvora, resp. Soudního dvora Evropské unie, jež pro účely osvobození od daně z přidané hodnoty pojmové znaky nájmu vymezil. Nejvyšší správní soud toto vymezení převzal, když např. v rozhodnutí ze dne 28.3.2012, sp. zn. 1 Afs 22/2012, s odkazem na judikáty Evropského soudního dvora ve věci Goed Wonen C-326/99 ze dne 4.10.2001 a ve věci Gabriele Walderdorff C-451/06 ze dne 6.12.2007 dovodil, „že nájmem ve smyslu ustanovení § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty se rozumí převod práva užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl nájemce jejím vlastníkem (tj. včetně práva vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva), a to na sjednanou dobu a za úplatu. Je třeba zdůraznit, že o nájem ve smyslu směrnice o dani z přidané hodnoty se jedná jen tehdy, jsou-li kumulativně naplněny všechny uvedené znaky, tj. i znak charakterizovaný tím, že nájemce je oprávněn vyloučit jakoukoli třetí osobu z užívání pronajaté nemovitosti“. V předmětném případě byl smluvní vztah mezi smluvními stranami označenými jako pronajímatel a nájemce založen smlouvami ze dne 1.1.2009 a 1.10.2009 označenými jako smlouvy „o dočasném užívání hangárového stání“. Z předložených smluv vyplývají následující pro kvalifikaci jimi založeného smluvního vztahu a na jeho základě poskytovaného plnění významné skutečnosti: Předmětem smlouvy je pronájem části smlouvou vymezeného objektu v rozsahu potřebném k hangárování jednoho ultralehkého letounu. Smluvní strany si dohodly výši a způsob úhrady nájemného. S pronájmem části objektu je spojeno oprávnění bez další úhrady používat přilehlou plochu pro vzlety a přistání SLZ Ostrov ve Vykmanově v souladu s leteckými předpisy. Vstup na dráhu může být pronajímatelem omezen s ohledem na možnost jejího poškození při eventuálním rozbahnění, apod. Nájemce se zavázal dodržovat provozní řád plochy Ostrov. Dále se zavázal používat pronajaté stání pouze k hangárování, s výslovným vyloučením provádění vymezených

činností v objektu. Mezi stranami je dále dohodnuto oprávnění nájemce vstupovat do hangáru, resp. vjíždět do areálu kdykoli po dohodě s jednatelem pronajímatele. Přístup na pojezdovou plochu je omezen její provozní dobou. Smlouvou dále nájemce převzal odpovědnost za uzavření a uzamčení hangáru. Žalovaný k tomu dále uvedl, že pro účely zhodnocení, zda se na daný případ vztahuje osvobození od daně z přidané hodnoty zakotvené ustanovení § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, je vnitrostátní soukromoprávní úprava nájemního vztahu irelevantní a je třeba zkoumat naplnění pojmových znaků nájmu vymezených judikaturou Evropského soudního dvora, resp. Soudního dvora Evropské Unie, přičemž je třeba jednotlivá smluvní ustanovení posuzovat komplexně a ve vzájemné souvislosti. V tomto směřuje zásadní klauzule smlouvy zavazující nájemce k využívání vymezené části pronajatého objektu pouze určitým způsobem, tj. pouze k hangárování, přičemž provádění konkrétně specifikovaných činností v objektu bylo smlouvou explicitně vyloučeno. V daném případě tedy není naplněna podmínka pro posouzení smluvního vztahu jako nájemního, podle níž má být nájemce oprávněn užívat věc, jako by byl jejím vlastníkem, neboť ve způsobu užití je omezen podmínkou smluvně dohodnutou s pronajímatelem. Z předložených smluv je dále zjevné, že s právem užívání části objektu k hangárování je nedílně spjata oprávnění používat přilehlou plochu pro vzlety a přistání. Ani tuto plochu však nájemce není oprávněn užívat jako vlastník, neboť předmětnými smlouvami bylo dohodnuto, že vstup nájemce na plochu může být v průběhu trvání smluvního vztahu rozhodnutím pronajímatele omezen. Totéž lze konstatovat ohledně přístupu na pojezdovou plochu, jež je rovněž omezen její provozní dobou, stanovenou nikoli z vůle nájemce, proto ani tato plnění nelze posoudit jako nájem ve smyslu interpretace daného provedené Evropským soudním dvorem, resp. Soudním dvorem Evropské unie. Žalovaný uzavřel, že má za to, že smluvní vztah mezi žalobcem a druhou smluvní stranou označenou smlouvou jako nájemce nenaplnuje pojmové znaky nájemního vztahu vymezené relevantní judikaturou a plnění na jeho, základě poskytnuté nezakládá nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty. Žalobce považuje, za nesporné, že podmínky pro aplikaci speciálního ustanovení § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty nebyly naplněny, a doměření daně za plnění ve smyslu ustanovení § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, tedy poskytnutí služby, práva využití věci nebo jiné majetkové hodnoty podléhající základní sazbě daně stanovené ustanovení § 47 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty bylo zcela v souladu se zákonem.

IV.

Replika žalobce.

Žalobce v replice k vyjádření žalovaného uvedl, že zásadním argumentem pro závěr žalovaného, že smlouvy o nájmu části hangáru na pozemku st. p.č. 91 v k.ú. Vykmánov u Ostrova nejsou nájmem ve smyslu § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty je to, že pronajímatel vylučuje určité činnosti a staví určitá omezení v užívání hangárového stání (části hangáru) a souvisejících ploch včetně přistávací a vzletové dráhy. Tímto podle mínění žalovaného je popřena základní podmínka pro možnost posouzení právního vztahu jako nájmu tedy, že nájemce je oprávněn užívat předmět pronájmu jako by byl jeho vlastníkem. Takový argument považuje žalobce za nesprávný a ve své podstatě absurdní. Standardní součástí jakékoliv nájemní smlouvy je omezení v užívání předmětu nájmu vyplývající například ze stavebního charakteru objektu, stavebních, bezpečnostních, požárních, hlukových a dalších předpisů a v neposlední řadě i oprávněných zájmů uživatelů sousedních věcí (zde částí hangáru). Taková omezení má samozřejmě i vlastník a nelze od nich nijak odvozovat úvahy o charakteru právního vztahu ohledně umožnění takového užívání věci. V

projednávaném případě omezení v užívání hangárového stání vyplývalo ze stavebního charakteru samotného hangáru a skutečnosti, že při smlouvou zapovězených činnostech by mohlo dojít k úniku ropných látek a tím k poškození životního prostředí a zároveň k vysoké hořlavosti leteckého paliva i k bezpečnostním a požárním rizikům, kdy samotná budova naprosto nesplňuje požadavky pro provádění takových činností. Omezení v užívání přístupových komunikací a vzletové a přistávací dráhy opět pouze respektovalo charakter plochy (jde pouze o posečenou louku, již nelze užívat vždy bez ohledu na povětrnostní podmínky) a dále i omezení vyplývající ze schváleného provozního řádu a to opět z hlediska bezpečnostních, požárních a i hlukových norem. Tyto plochy pak jsou užívány více subjekty (mají charakter společných prostor) a je tedy zřejmé, že jejich užívání musí být omezeno.

V.

Posouzení věci soudem.

Vzhledem k tomu, že žalobce i žalovaný souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez jednání, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s.ř.s.), o věci samé bez jednání.

V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

Podle § 56 odst. 3 věta první a druhá zákona o dani z přidané hodnoty je nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor osvobozen od daně. 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.

Výkladem pojmu „nájem“ pro účely daně z přidané hodnoty se zabýval Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 23.4.2009, č.j. 9 Afs 93/2008-43 (rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud uvedl, že „pro odpověď na otázku, zda plnění smluvními účastníky označené jako podnájem nebytových prostor spadá pod pojem „nájem“, který je od daně z přidané hodnoty osvobozen ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice, resp. čl. 135 a ustanovení § 56 zákona o dani z přidané hodnoty, je nutno vyložit pojem „nájem“ pro účely daně z přidané hodnoty a současně posoudit všechny okolnosti, za nichž se plnění uskutečňuje. Šestá směrnice nedefinuje ani pojem „pronájem nemovitého majetku“, ani pojem „pacht“, ani neodkazuje na jeho vymezení v právních předpisech členských států. Ohledně osvobození od daně uvedeného v čl. 13 šesté směrnice Evropský soudní dvůr (dále také „Soudní dvůr či ESD“) opakovaně konstatoval, že „osvobození“ je autonomní pojem práva Společenství, který musí být definován na úrovni Společenství [srovnej např. rozsudek ESD ze dne 18. 1. 2001 Stockholm Lindöpark, bod 17 a bod 26, právo užívat most za mýtné (rozsudek C - 358/97 ze dne 12. 9. 2000 Komise vs. Irsko, zejména body 52 - 58)]. Soudní dvůr tento pojem definoval ve své judikatuře, kterou generální advokát Ruiz-Jarabo Colomer shrnul v bodech 20 a 21 svého stanoviska k věci Temco Europe C - 284/03 následovně: 1) vlastník nemovitosti převádí na jinou osobu (2) s vyloučením jakékoliv jiné osoby (3) užívací a požívací právo na sjednanou dobu (5) a za nájemné. Jakkoliv tedy pronájem nemovitého majetku spadá pod pojem hospodářské činnosti ve smyslu čl. 4 šesté směrnice, představuje zpravidla relativně pasivní činnost, závisící na pouhém plynutí času, která nevede k významné tvorbě hodnoty. Soudní

dvůr mnohokrát zdůraznil, že pro účely správného uplatnění osvobození je třeba odlišit pasivní přenechání majetku k užívání od ostatních činností, které mají buď povahu průmyslového nebo obchodního podnikání, jako jsou buď výjimky stanovené v šesté směrnici (ubytování, nájem bezpečnostních schránek, parkovacích míst a trvale instalovaných zařízení), anebo je jejich předmět lépe charakterizován poskytováním určité služby, než pouhým poskytnutím určité věci k užívání, jako např. právo užívat golfové hřiště (rozsudek C - 150/99 ze dne 18. 1. 2001 Stockholm Lindöpark, bod 17 a bod 26), právo užívat most za mýtné (rozsudek C - 358/97 ze dne 12. 9. 2000 Komise vs. Irsko, zejména body 52 - 58) nebo právo umístit automaty na cigarety v obchodních prostorech (C - 275/01 Sinclair Collis Collis). Pokud jde o aplikaci čl. 13B(b) šesté směrnice, pojem osvobození má být vykládán restriktivně a jeho obsah by měl být jednotný ve všech členských státech. Český zákon o dani z přidané hodnoty neobsahuje pro své účely žádnou vlastní definici nájmu, žádné ze zákonných ustanovení současně nepovažuje právo umístit výherní automaty v určité provozovně za nájem či jiné osvobozené plnění. Jestliže tedy vnitrostátní zákon neobsahuje v porovnání s šestou směrnicí žádnou výjimku týkající se osvobození nájmu, je při výkladu pojmu nájem pro účely daně z přidané hodnoty nutno zohlednit výše uvedená výkladová pravidla stanovená judikaturou Evropského soudního dvora. Při výkladu vnitrostátního práva nebudou tedy v obecné rovině pod pojem nájem pro účely osvobození od daně z přidané hodnoty spadat taková plnění, pro jejichž poskytování je sice nemovitost nezbytná, ale jejíž užití není hlavním smyslem ani cílem poskytovaného plnění (večeře v restauraci, hraní golfu na golfovém hřišti, mýtné)“.

V rozsudku ze dne 28.3.2012, č.j. 1 Afs 22/2012-53, v bodech 27 a 28 Nejvyšší správní soud uvedl, že „pojmy použité ve směrnici o DPH týkající se osvobození od daně jsou autonomními pojmy práva EU. Konkrétně unijní pojem „nájem“ je zcela nezávislý na soukromoprávních definicích tohoto pojmu obsažených v právních řádech členských států. Nelze jej tedy vykládat dle znaků imanentních právnímu vztahu nájmu, jak jsou upraveny českým občanským zákoníkem či zákonem č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor. Nejvyšší správní soud v těchto rozhodnutích s ohledem na citovanou judikaturu Soudního dvora EU dovodil, že nájmem ve smyslu § 56 odst. 3 zákona o DPH se rozumí převod práva užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl nájemce jejím vlastníkem (tj. včetně práva vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva), a to na sjednanou dobu a za úplatu. Nájem nemovitostí je činností „relativně pasivní“, což lze vyložit tak, že komplexní služba, zahrnuje-li ještě i jiné složky (předpokládající aktivní činnost) než nájem, nemůže být většinou za nájem považována (srov. rozhodnutí ze dne 4. 10. 2001, Goed Wonen, C-326/99, Recueil, s. I-6831, body 52 a 53). Soudní dvůr totiž mnohokrát zdůraznil, že pro účely správného uplatnění osvobození je třeba odlišit pasivní přenechání majetku k užívání od ostatních činností, které mají povahu průmyslového nebo obchodního podnikání. Takovými činnostmi jsou buď výjimky stanovené ve směrnici (ubytování, nájem bezpečnostních schránek, parkovacích míst a trvale instalovaných zařízení), anebo je jejich předmět lépe charakterizován poskytováním určité služby než pouhým poskytnutím určité věci k užívání, jako např. právo užívat golfové hřiště (rozhodnutí ze dne 18. 1. 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Recueil, s. I-493, bod 26), právo užívat most za mýtné (rozhodnutí ze dne 12. 9. 2000, Komise proti Irsku, C-358/97, Recueil, s. I-6301, zvl. body 52-58) nebo právo umístit automaty na cigarety v obchodních prostorech (rozhodnutí ze dne 12. 6. 2003, Sinclair Collis, C-275/01, Recueil, s. I-5965)“.

Pro nyní souzenou věc jsou příléhavé dále závěry, ke kterým dospěl Evropský soudní dvůr v rozsudku ze dne 3.3.2005 ve věci C-428/02 (dostupný na www.eurlex.eu). Evropský soudní dvůr se v rozsudku zabýval otázkou, zda pojem „vozidla“ uvedený v čl. 13 B písm. b) šesté směrnice zahrnuje lodě. Při vypořádání této otázky v bodech 41-46 uvedl, že „výrazy použité v jednotlivých jazykových verzích uvedeného čl. 13 B písm. b) bodu 2 pro pojmenování pojmu „vozidla“ nejsou soudržné. Jak právem poznamenává Komise, některé jazykové verze, mezi nimiž jsou verze francouzská, anglická, italská, španělská, portugalská, německá a finská, zahrnují do tohoto pojmu dopravní prostředky všeobecně, včetně letounů těžších než vzduch a lodí. Naopak jiné verze, jako jsou verze dánská, švédská, nizozemská a řecká, zvolily přesnější výraz s omezenějším významem, jenž slouží k označení hlavně „pozemních dopravních prostředků“. Konkrétněji se dánský výraz „kjøretøjer“ vztahuje na pozemní silniční dopravní prostředky. V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury v případě rozporu mezi jednotlivými jazykovými verzemi ustanovení práva Společenství je takové ustanovení třeba vykládat s ohledem na obecnou systematiku a účel předpisu, jehož je součástí (viz zejména rozsudky ze dne 27. března 1990, *Cricket St. Thomas*, C-372/88, *Recueil*, s. I-1345, bod 19, a ze dne 14. září 2000, *D.*, C-384/98, *Recueil*, s. I-6795, bod 16). Přitom pokud jde o nájem prostor a míst k parkování vozidel, čl. 13 B písm. b) bod 2 šesté směrnice zavádí výjimku z osvobození zakotveného v tomto článku pro pacht a nájem nemovitého majetku. Proto podřizuje všechny uváděné činnosti obecnému pravidlu zakotvenému v této směrnici, které uvaluje DPH na všechna zdanitelná plnění s výjimkou výslovně uvedených odchylek. Toto ustanovení proto nemůže být vykládáno restriktivně (viz rozsudek ze dne 12. února 1998, *Blasi*, C-346/95, *Recueil*, s. I-481, bod 19). Výraz „vozidlo“ použitý v uvedeném ustanovení je proto třeba vykládat tak, že zahrnuje všechny dopravní prostředky, včetně lodí. Nájem míst pro lodě totiž není omezen na pouhé právo obsadit soukromě vodní plochu, nýbrž zahrnuje rovněž zpřístupnění různého přístavního zařízení zejména k zakotvení lodi, zařízení pro vylodění a nalodění posádky, a případné použití jimi sanitárních a jiných zařízení. Přitom, jak poznamenává generální advokátka v bodě 51 svého stanoviska, žádný z důvodů, zejména sociálního charakteru, které hrály úlohu při odůvodnění osvobození od DPH ve prospěch nájmu nemovitého majetku, nemůže být uplatněn v případě nájmu prostor pro lodě v podmínkách sporu v původním řízení. Za takových podmínek a s ohledem na cíle čl. 13 B písm. b) šesté směrnice je třeba bod 2 tohoto ustanovení, jenž vylučuje z výjimky podrobení DPH nájem prostor a míst pro parkování vozidel, vykládat tak, že se vztahuje obecným způsobem na nájem prostor a míst pro stání všech dopravních prostředků včetně lodí“.

K námitkám žalobce je předně potřebné uvést, že příměr skutkových okolností jeho případu k „nájmu garáží či parkovacích stání“ svědčí nikoli ve prospěch, nýbrž v neprospěch námitek žalobce. Je nezbytné si uvědomit, že žalobce svůj případ přirovnává činnostem, které jsou na základě ustanovení § 56 odst. 3 věta druhá zákona o dani z přidané hodnoty výslovně vyloučeny z osvobození, když je zde výslovně zmíněn „nájem prostor a míst k parkování vozidel“. Proč tomu tak je, bylo zmíněno již shora při citaci odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu, kde bylo uvedeno, že „pro účely správného uplatnění osvobození je třeba odlišit pasivní přenechání majetku k užívání od ostatních činností, které mají buď povahu průmyslového nebo obchodního podnikání, jako jsou buď výjimky stanovené v šesté směrnici (ubytování, nájem bezpečnostních schránek, parkovacích míst a trvale instalovaných zařízení). Z toho jasně vyplývá, že nájem parkovacích míst není tradičně považován za pasivní přenechání majetku k užívání, tj. plnění osvobození od daně z přidané hodnoty.

Dále je nezbytné uvést, že pojem „vozidlo“ uvedený v ustanovení § 56 odst. 3 věta druhá zákona o dani z přidané hodnoty je nezbytné vykládat v souladu se závěry shora citovaného rozsudku Evropského soudního dvora. Tedy tak, že pojem „vozidlo“ zahrnuje dopravní prostředky všeobecně, včetně letounů těžších než vzduch a lodí.

Skutkové okolnosti případu žalobce nejsou takovými, které by měly vést k závěru, že byly splněny podmínky pro osvobození plnění od daně z přidané hodnoty podle § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.

Jak vyplývá ze smluv o dočasném užívání hangárového stání, bylo krom jiného sjednáno, že *„nájemce je oprávněn bez další úhrady používat přilehlou plochu pro vzlety a přistání SLZ Ostrov ve Vykmánově v souladu s leteckými předpisy. Vstup na dráhu může být omezen rozhodnutím pronajímatele s ohledem na možnost jejího poškození při eventuálním rozbahnění apod.“*. Dále zde bylo uvedeno, že *„nájemce prohlašuje, že je výslovně seznámen s provozním řádem plochy Ostrov, jejími přílohami (havarijní plán, tankování, klíčový režim) a veškerou jejich aktualizací a zavazuje se k jejímu dodržování“*. V provozním řádu plochy pro vzlety a přistání SLZ s pravidelným provozem pak byl v bodě 1 jako provozovatel plochy uveden žalobce, v bodě 16 *„charakter plochy“* bylo uvedeno *„plocha pro vzlety a přistání SLZ – Ula“*, v bodě 17 *„sezónní použitelnost“* uvedeno *„celoroční, odklizení sněhu není zajištěno, v případě trvalejších srážek není RWY schopná“* a v bodě 18 *„provozní doba“* uvedeno *„neurčena, provoz pouze za podmínek VFR od SR do SS“*.

Z právě citovaných listin jednoznačně vyplývá, že se v případě žalobce nejednalo pouze o pasivní přenechání majetku k užívání. Smluvní partner žalobce na základě smluv o dočasném užívání hangárového stání nenabyl toliko právo na umístění svého letadla v objektu žalobce, nýbrž v ceně nájemného získal také právo na užívání přilehlé plochy pro vzlety a přistání, a to od žalobce, jakožto provozovatele této plochy. Žalobce se vůči svým partnerům ve své podstatě zavázal k udržování předmětné plochy ve stavu způsobitelném k plnění svého závazku, když této své povinnosti byl zbaven pouze v případě sněhové pokrývky a v případě trvalejších srážek. Smluvním partnerům žalobce se tak dostalo komplexního plnění, u něhož lze konstatovat, že k jeho poskytování byla nemovitost nezbytná, avšak její užití nebylo hlavním smyslem ani cílem poskytovaného plnění. Umístění letadel v hangáru bez možnosti užívání vzletové a přistávací plochy by pro smluvní partnery, stejně tak jako pro žalobce, ztrácelo zcela svůj smysl. Bez možnosti užívat vzletovou a přistávací plochu by nikdo neměl zájem o umístění svého letadla v objektu žalobce a žalobci by se tak nedostalo plnění v podobě platby za umístění letadel v jeho nemovitosti a za udržování vzletové a přistávací plochy ve stavu způsobitelném k užívání.

Na těchto závěrech není cokoli způsobilé změnit ani tvrzení žalobce v žalobě, že *„letištní plocha je z větší části ve vlastnictví třetích osob, jež je svým hlavním účelem jako orná půda, nyní využívaná jako louka“* a v replice k vyjádření, že *„vzletová a přistávací dráha je pouze posečenou loukou“*. Nebyli to totiž smluvní partneři žalobce, kdo za účelem užívání vzletové a přistávací plochy museli uzavírat smluvní vztahy se třetími osobami vlastníci větší část letištní plochy a platit jim za to například nájemné a současně vlastními silami či na základě dalších smluvních vztahů udržovat vzletovou plochu ve stavu způsobitelném užívání. Naopak to byl žalobce, který se v ceně nájemného zavázal tyto záležitosti pro své smluvní partnery zajistit.

Dospěl-li tudíž žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí k závěru, že „*kromě nájemného za dočasné užívání hangárového stání byly poskytnuty i další služby, tj. poskytnutí práva využití letištní plochy, a že se jednalo o poskytnutí komplexní služby*“ a že z tohoto důvodu nebylo možné přiznat žalobci osvobození od daně z přidané hodnoty ve smyslu ustanovení § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, nelze jeho závěru ničeho vytknout.

VI.

Rozhodnutí soudu.

Soud neshledal žádný ze žalobcem uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

VII.

Náklady řízení.

Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. 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 rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud (§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Plzni dne 31. března 2014

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: Lenka Kovandová