



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a JUDr. Petra Černého, Ph.D. v právní věci **žalobkyně: E. S.**, bytem „XL, zastoupené JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem v Litoměřicích, Mírové náměstí č. p. 157/30, PS 203, PSČ 412 01, proti **žalovanému: F i n a n č n í m u ř e d i t e l s t v í v Ústí nad Labem**, ul. Velká Hradební č. p. 61, Ústí nad Labem, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 4. 2009, č. j. 4335/09-1300-500391,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 7. 4. 2009, č. j. 4335/09/1300-500391, kterým jí byla zamítnuta její odvolání proti čtyřem dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Libochovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 10. 2008 na daň z přidané hodnoty, a to č. j. 34512/08/197970/1619, za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2005 ve výši 50.943,-Kč, č. j. 34513/08/197970/1619, za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2005 ve výši 44.159,-Kč, č. j. 34515/08/197970/1619, za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2005 ve výši 38.656,-Kč a č. j. 34517/08/197970/1619, za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2005 ve výši 35.306,-Kč. Současně se žalobkyně domáhala, aby soud zrušil i všechny čtyři dodatečné platební výměry, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a zároveň aby soud uložil žalovanému zaplatit jí náhradu nákladů řízení.

V žalobě předně namítla, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, když sice ve výroku rozhodnutí je uvedeno, že správce daně postoupil žalovanému odvolání žalobkyně do jím vydaných čtyř dodatečných platebních výměrů, ovšem z výroku rozhodnutí již není seznatelné, které ze čtyř podaných odvolání bylo zamítnuto, když žalovaný ve výroku zamítl jedno odvolání, jak vyplývá z výroku „odvolání se zamítá“. Dle žalobkyně jestliže by žalovaný zamítl všechna odvolání, vyjádřil by to výrokem „odvolání se zamítají“. Z výroku napadeného rozhodnutí tak není zřejmé, které ze čtyř dodatečných platebních výměrů přezkoumával, když ve výroku žalovaný toliko uvedl „po přezkoumání napadeného rozhodnutí“. Pokud by totiž přezkoumával všechna rozhodnutí, uvedl by tento výrok „po přezkoumání napadených rozhodnutí“.

Dále žalobkyně uvedla, že uzavřela s provozovatelem hracích zařízení dne 1. 10. 2004 nájemní smlouvu na část nebytových prostor, jejímž předmětem byl nájem nebytových prostor v rozsahu 17 m² za účelem umístění hracích zařízení. Dle žalobkyně pak v předmětné věci podstata sporu spočívá v tom, že žalovaný nájemní smlouvu na část nebytových prostor na umístění hracích přístrojů nepovažuje za nájemní vztah. Pro daň z přidané hodnoty to však znamená, že žalovaný tuto službu nepovažuje za osvobozené plnění podle ust. § 56 odst. 4 věta první zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), dle které nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně. Správce daně a potažmo i žalovaný tak poskytnutou službu „dodanil“ v plném rozsahu, a k tomuto osvobození nepřihlédl. Ve svém rozhodnutí žalovaný mj. konstatoval, že v zákoně o dani z přidané hodnoty není definován pojem „nájem“ nemovitého majetku, a proto bylo nutné při posouzení předmětné záležitosti vycházet ze základního rysu nájmu nemovitého majetku, který ve svých rozsudcích poskytuje Evropský soudní dvůr, přičemž odkázal na rozsudek ze dne 14. 11. 2004 „Temco Europe“, C-284/03, a rozsudek ze dne 12. 6. 2003 „Sinclair Collis“, C-275/01. Dále žalovaný mj. konstatoval, že výherní hrací zařízení byla umístěna v prostorách pivnice, ve které jim byl vyčleněn prostor o rozsahu 17 m², přičemž ostatní prostor pivnice byl využíván pro ekonomickou činnost žalobkyně. Vzhledem k tomu, že prostory pivnice využívaly i třetí osoby, tj. zákazníci žalobkyně, nebylo možné, aby zákonný provozovatel výherních hracích zařízení vyloučil z užívání prostor pivnice tyto třetí osoby a choval se tak jako vlastník daných prostor. Na základě toho pak žalovaný dovodil, že se jednalo o služby dle ust. § 14 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a žalobkyně měla povinnost z předmětných plnění uplatnit daň na výstupu ve smyslu ust. § 21 odst. 6 téhož zákona.

S ohledem na shora uvedené je žalobkyně přesvědčena, že napadeným rozhodnutím byla zkrácena na svých právech, když z odůvodnění tohoto rozhodnutí vyplývá neznalost předmětu daně z přidané hodnoty. V daném případě se totiž vždy jedná o službu dle ust. § 14 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť pod toto ustanovení spadají i služby osvobozené od daně z přidané hodnoty, tedy i nájem uvedený v ust. § 56 téhož zákona.

Dle žalobkyně žalovaný nezdůvodnil, proč bylo v daném případě třeba vycházet z rozsudků Evropského soudního dvora a nikoliv z české právní úpravy, konkrétně pak ze zákona č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o nájmu a podnájmu nebyt. prostor“), a zejména pak z ust. § 2 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), dle něhož správci daně při správě daně jednají v daňovém řízení v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy. Tato skutečnost přitom dle žalobkyně způsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného z nedostatku důvodů.

Žalobkyně dále namítá, že výše citovaná nájemní smlouva je co do obsahu smlouvou o nájmu nebytových prostor a odpovídá zákonu o nájmu a pronájmu nebyt. prostor. Proto trvá na tom, že zákonný provozovatel měl výhradní právo užívat určenou část nebytových prostor, jako kdyby byl vlastníkem prostor, jelikož na těchto prostorách byly umístěny výhradně hrací přístroje provozovatele a bylo tak nemožné tyto prostory využívat jinou osobou, tedy na tyto prostory umístit věci jiného vlastníka. Tato nemožnost byla zcela objektivní a zakládala právo provozovatele vyloučit další osobu z výkonu práva užívání daných prostor. Proto tvrzení žalovaného, že v daném případě nedošlo k pasivnímu poskytnutí místa nebo prostoru spolu s udělením práva druhé straně jej využívat, jako by byla jeho vlastník, které by současně vylučovalo z jeho využití další osoby.

Vedle toho žalobkyně namítla, že ve vztahu k nájmu části nebytových prostor je nedůvodné tvrzení žalovaného o tom, že ostatní prostor byl využíván pro ekonomickou činnost žalobkyně, když v souladu s účelem a podstatou tohoto nájmu bylo to, že ostatní prostory využívaly i třetí osoby. Právě tyto třetí osoby byly rozhodující skutečností pro umístění těchto přístrojů v pivnici a tedy i pro uzavření předmětného nájemního vztahu. Z téhož důvodu žalobkyně nesouhlasí ani s argumentací žalovaného, že zákonný provozovatel neměl právo omezit přístup na místo, kde jsou hrací přístroje umístěny a že právo přístupu měl pouze v provozních dobách provozovny. Skutečnost, že uváděné právo přístupu měl zákonný provozovatel jen v provozních dobách provozovny je dle žalobkyně zcela irelevantní, navíc když nájem nebytových prostor je i v nemovitostech s určenou provozní dobou, jako tomu je např. u obchodních domů.

Závěrem žalobkyně zdůraznila, že trvá na tom, že se v daném případě jedná o nájem nebytových prostor, který je podle ust. § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty osvobozen od daňové povinnosti. Dle žalobkyně žalovaný neprokázal, že se jedná o fiktivní právní úkon a že je v rozporu se zákonem o nájmu a podnájmu nebyt. prostor. Tím žalovaný porušil ust. § 2 odst. 7, ust. § 31 odst. 2, odst. 8 daňového řádu a také ust. § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty.

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl zamítnutí žaloby pro nedůvodnost.

K námitce nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že tuto námitku považuje za nedůvodnou, když ve výroku jsou přesně definovány jednotlivé dodatečné platební výměry, do kterých bylo podáno odvolání a o kterých bylo rozhodováno. Navíc v odůvodnění rozhodnutí je uvedena argumentace, na základě jakých důvodů bylo rozhodováno jedním společným rozhodnutím vztahujícím se k jednotlivým odvoláním podaným za čtyři zdaňovací období.

Dále žalovaný vyjádřil nesouhlas s názorem žalobkyně, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá jeho neznalost předmětu daně z přidané hodnoty. Dle ust. § 2 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty je předmětem daně dodání zboží a poskytnutí služby. Dle ustanovení odst. 3 téhož ustanovení je stanoveno, že plnění, která jsou předmětem daně, jsou zdanitelnými plněními, pokud nejsou osvobozena. Pak na služby, které jsou dle tohoto odstavce zdanitelnými plněními, dopadá ust. § 14 zákona o dani z přidané hodnoty. Pod toto ustanovení však nespádají služby osvobozené dle ust. § 56 zákona o dani z přidané hodnoty, protože tyto služby jsou považovány za osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně. V daném případě tak nájem dle ust. § 56 zákona o dani z přidané hodnoty není službou dle ust. § 14 odst. 1 téhož zákona.

Žalovaný rovněž konstatoval, že přistoupením do Evropské unie je Česká republika povinna akceptovat jak příslušné směrnice, tak rozhodnutí Evropského soudního dvora. Zákon o dani z přidané hodnoty by měl být vykládán eurokonformním způsobem. Dle žalovaného to znamená, že pokud zákon o dani z přidané hodnoty přímo pojem nájem nedefinuje, nelze si přímo „sáhnout“ do některého z tuzemských zákonů, ale musí se tento pojem hledat v příslušné směrnici a judikatuře Evropského soudního dvora, která se k této směrnici vztahuje. Na základě výše uvedeného tak nelze dle žalovaného souhlasit se žalobkyní. Žalovaný trvá na tom, že nebyl povinen se zabývat zákonem o nájmu a podnájmu nebyt. prostor, protože to nebylo odvolací námitkou a protože v důsledku vstupu České republiky do Evropské unie došlo ke změně přístupu k výkladu tuzemského práva. Došlo tak k rozšíření vlivu mezinárodního práva a Česká republika se tak musela podle čl. 10 a čl. 10a Ústavy řídit nejenom nařízeními, rozhodnutími a směrnicemi, ale i rozhodnutími Evropského soudního dvora. Tyto skutečnosti žalovaný považoval za veřejně známé, vycházel z nich a nepovažoval za nutné je do rozhodnutí uvádět. Žalovaný je toho názoru, že tímto postupem, kdy bylo využito judikatury Evropského soudního dvora, což bylo plně v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty a Šestou směrnicí Rady ze dne 17. 5 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně č. 77/388/EHS (dále jen „šestá směrnice“), nedošlo k porušení ust. § 2 odst. 1 daňového řádu. K tomu žalovaný dále uvádí, že v napadeném rozhodnutí uvedl, proč byl nucen vycházet z rozsudku Evropského soudního dvora, tj. že vymezení pojmu „nájem“ není uvedeno v zákoně o dani z přidané hodnoty, čímž měl na mysli, že tento pojem v zákoně o dani z přidané hodnoty není definován, a proto podle zásad aplikace práva Evropské unie, konkrétně zásady nepřímého účinku, je povinnost vykládat právo tak, aby bylo dosaženo souladu s právem Evropské unie. I v tomto případě tak nelze dle žalovaného souhlasit se žalobkyní.

Žalovaný taktéž trvá na tom, že nebyl v daném případě povinen prokazovat, že se jedná o fiktivní právní úkon a že tento je v rozporu se zákonem o nájmu a podnájmu nebyt. prostor, protože jak výše uvedl, v daném případě byl povinen podle zásad aplikace práva Evropské unie použít eurokonformního výkladu pojmu „nájem“, což také učinil. Ze strany žalovaného tedy dle jeho názoru nemohlo dojít k porušení ust. § 2 a § 31 daňového řádu.

Při ústním jednání soudu právní zástupce žalobkyně setrval na všech žalobních námitkách, přičemž k věci dodal, že opodstatněnost žaloby podporuje i správný výklad čl. 132 odst. 2 šesté směrnice.

Při tomtéž ústním jednání soudu pověřená pracovnice žalovaného nadále požadovala zamítnutí žaloby pro nedůvodnost.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud z úřední povinnosti podle § 76 odst. 2 s. ř. s. přihlížet toliko k takovým vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně

případné prekluze, nebo které vyvolávají jeho nicotnost. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Po přezkoumání skutkového a právního stavu a uskutečněném ústním jednání soud dospěl k závěru, že předmětná žaloba je nedůvodná.

Zcela přednostně se soud v dané věci zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí pro nesrozumitelnost, kterou žalobkyně spatřuje ve skutečnosti, že přestože podávala čtyři samostatná odvolání proti čtyřem dodatečným platebním výměrům, je ve výroku napadeného rozhodnutí použita formulace v čísle jednotném, a tedy že „odvolání se zamítá“, a v důsledku toho pak z rozhodnutí není dle jejího názoru patrné, o kterém odvolání bylo žalovaným rozhodnuto. S tímto názorem žalobkyně se soud neztotožnil. Je sice pravda, že ve výroku dotyčného rozhodnutí je uvedeno, že „odvolání se zamítá“ a tedy byla použita formulace v jednotném čísle, avšak v enuciátu rozhodnutí jsou jednoznačně a nezaměnitelně identifikovány všechny čtyři dodatečné platební výměry, proti kterým žalobkyně podala čtyři samostatná odvolání a navíc z celkového kontextu výroku a enuciátu rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že napadeným rozhodnutím bylo rozhodnuto o všech čtyřech odvoláních podaných žalobkyní právě proti čtyřem dodatečným platebním výměrům citovaným v enuciátu rozhodnutí. Skutečnosti, že žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím rozhodoval o všech čtyřech odvoláních žalobkyně vůči všem čtyřem dodatečným platebním výměrům, pak nepochybně koresponduje i vlastní obsah odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Ve vztahu k této námitce proto soud uzavírá, že ačkoliv žalovaný ve výroku svého rozhodnutí z gramatického hlediska použil nesprávný tvar výroku, tak je z tohoto rozhodnutí jednoznačně patrné, o čem a jak bylo rozhodnuto. Proto soud dospěl k závěru, že v daném případě nesprávně použitý tvar výroku v jednotném čísle nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nesrozumitelnost.

Dále se soud přednostně zabýval i námitkou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, jíž žalobkyně spatřuje v tom, že v rozhodnutí žalovaného není zdůvodněno, proč žalovaný vycházel při posouzení věci z rozsudků Evropského soudního dvora a nevycházel z úpravy obsažené v zákoně o nájmu a podnájmu nebytových prostor. Ve vztahu k této námitce je soud toho názoru, že žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečným způsobem zdůvodnil, jak vykládal pojem „nájem“ a z jakých podkladů při hodnocení tohoto pojmu vycházel. K této námitce soud považuje za nutné podotknout, že z obsahu předloženého správního spisu zjistil, že ve všech čtyřech odvoláních ani v jejich doplněních nebylo žalobkyní namítáno, že správce daně měl vycházet z úpravy obsažené v zákoně o nájmu a podnájmu nebyt. prostor. Za tohoto stavu řízení soud proto uvážil, že pokud žalovaný ve svém rozhodnutí dostatečným způsobem zdůvodnil svůj postup při výkladu sporného pojmu „nájem“, dle názoru soudu nelze považovat napadené rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné, jestliže v něm není výslovně uvedeno, proč nevykládal žalovaný sporný pojem dle zákona o nájmu a podnájmu nebyt. prostor, když to nebylo jakkoliv obsaženo v odvolacích námitkách.

Dále soud uvádí, že podstata sporu mezi žalobkyní a žalovaným spočívá ve skutečnosti, zda vztah mezi žalobkyní a provozovatelem výherních automatů a příjmy z něho plynoucí je možné podřadit pod ust. § 51 odst. 1 písm. l) resp. § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, protože se jedná o nájem nebytových prostor, který je dle uvedeného ustanovení osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně, či nikoliv. Žalobkyně zastává názor, že daný vztah a příjmy z něho plynoucí plně odpovídají ustanovením uvedeným v zákoně o nájmu a podnájmu nebyt. prostor a jedná se tedy o osvobozená zdanitelná plnění,

a žalovaný naproti tomu s odkazem na výklad pojmu „nájem“ judikaturou Evropského soudního dvora zastává názor, že předmětné příjmy jsou příjmy za poskytnuté služby, které plně podléhají dani z přidané hodnoty.

K této otázce se již vyjadřoval Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 93/2008-43, který je dostupný na www.nssoud.cz. Při posouzení výše předestřené sporné otázky soud přitom plně vycházel ze závěrů obsažených v citovaném rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

Především je nutno konstatovat, že v předmětu sporu jde o věc skutkově spadající již do doby po vstupu České republiky do Evropské unie. Přistoupení České republiky k Evropské unii současně vedlo k přistoupení ke společnému systému daně z přidané hodnoty, který je právně regulován a harmonizován na úrovni práva Evropského společenství, a sice v první řadě šestou směrnicí. 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, je nutno vycházet při interpretaci českého zákona o dani z přidané hodnoty z principu eurokonformního výkladu. Eurokonformní výklad však současně nemůže sloužit jako základ pro výklad vnitrostátního práva *contra legem*, resp. výklad, na jehož základě by byla stanovena povinnost nad rámec vnitrostátního zákona.

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. ust. § 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 [viz 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 (4) na sjednanou dobu (5) a za nájemné. Nájem tedy 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“). Pokud jde o aplikaci čl. 13 části B písm. 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 výslovně 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). Dle názoru soudu tedy správce daně s ohledem na výše uvedené postupoval zcela správně, pokud k výkladu pojmu „nájem“ využil judikaturu Evropského soudního dvora a nikoli zákon o nájmu a podnájmu nebytových prostor.

K argumentu žalobkyně, že judikatura Evropského soudního dvora není závazným předpisem, a proto měl být aplikován v daném případě vnitrostátní právní předpis, kterým je zákon o nájmu a podnájmu nebytových prostor soud uvádí, že v daném případě se u výkladu obsahu pojmu „nájem“ pro účely zákona o dani z přidané hodnoty nejedná o aplikaci právního předpisu, ale o výklad právního pojmu, který v samotném zákoně o dani z přidané hodnoty není definován. Na tomto místě soud znovu podotýká, že systém daně z přidané hodnoty je právně regulován a harmonizován na úrovni práva Evropského společenství. Pokud tedy samotný vnitrostátní právní předpis týkající se daně z přidané hodnoty neobsahuje definici právního pojmu, je třeba použít definici obsahu takového pojmu v tom rozsahu, v jakém k ní dospěl Evropský soudní dvůr v rámci řízení o předběžné otázce. Zakládací smlouvy obsahují úpravu řízení o předběžné otázce v čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie a čl. 150 Smlouvy o založení EUROATOM. Tato ustanovení umožňují, aby se Evropský soudní dvůr zbýval platností a výkladem sekundárního práva. Institut předběžné otázky jako zvláštního nesporného řízení reflektuje především okolnost, že mnohé prameny evropského práva jsou v členských státech bezprostředně aplikovatelné. To platí pro některá ustanovení zakládacích smluv a jiného primárního práva, bezprostředně aplikovatelná jsou i mnohá ustanovení práva sekundárního. V důsledku toho jednotlivé vnitrostátní orgány, zejména soudy, aplikují evropské právo a jsou konfrontovány s problémem jeho vztahu k vnitrostátnímu právnímu systému jednotlivých členských států. Evropský soudní dvůr je povolán, aby svojí aplikací napomáhal vnitrostátním soudům, a tak působil na jednotný výklad a aplikaci evropského práva v celém Společenství, ve všech členských státech. Řízení o předběžné otázce je tedy význačným příspěvkem k integraci evropského právního systému. Plní velmi významný úkol spočívající v jednotě evropského práva a jeho shodné aplikaci v jednotlivých členských státech. (viz Tichý, L., Arnold, R., Zemánek, J., Král, R., Dumbrovský, T. Evropské právo. 4. vydání. Praha : C. H. Beck, 2001, 386 s.). Proto soud opětovně zdůrazňuje, že správní orgány postupovaly správně, pokud při výkladu pojmu nájem pro účely zákona o dani z přidané hodnoty vycházely z judikatury Evropského soudního dvora.

Evropský soudní dvůr se ve věci „Sinclair Collis“ zabýval otázkou, zda poskytnutí prostoru k instalování prodejních automatů na cigarety lze považovat za nájem nemovitosti. Soudní dvůr vzhledem k okolnostem případu dospěl k závěru, že nelze. Stěžejním argumentem rozhodnutí bylo, že uzavřená smlouva mezi smluvními stranami nezaručila nájemci (zde majiteli prodejních automatů na cigarety) právo kontrolovat a omezit přístup k prostorám, kde byly automaty umístěny. Nájemce neměl volný přístup k místu, kde se

automaty nacházely, jeho přístup byl také omezen na provozní dobu podniku a právo k přístupu nebylo možno vykonávat bez souhlasu majitele podniku. Za další třetí strany měly přístup k automatům na základě podmínek majitele podniku, nikoli na základě podmínek určených nájemcem (vlastníkem automatů). Evropský soudní dvůr tuto předběžnou otázku uzavřel v bodě 31 tak, že *pro řádný výklad článku 13 (B) šesté směrnice poskytnutí práva majitelem prostor majiteli prodejných automatů s cigaretami k instalaci, provozu a udržování těchto automatů v jeho prostorách na místě určeném majitelem prostor po dobu dvou let, za úplaty stanovenou v procentech z hrubého zisku z prodeje cigaret a jiného tabákového zboží v jeho prostorách, aniž by majiteli automatů bylo uděleno i právo ovládat a kontrolovat tyto automaty a prostor, na němž jsou umístěny, nikoli ve smyslu jakém bylo ve smlouvě stanoveno* (pozn. šlo o ovládání ve smyslu přístupu k automatům jen se souhlasem majitele podniku, v době provozních hodin a pro účely udržování automatů, doplňování zásob a vybírání peněz), *neodpovídá nájmu nemovitosti tak, jak je stanoveno ve zmíněném ustanovení* (překlad Nejvyššího správního soudu z výše uvedeného rozsudku ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 93/2008-43).

Soud se proto ve výše uvedeném smyslu zaměřil na zkoumání faktického vztahu mezi účastníky předmětné podnájemní smlouvy tak, jak vyplývá ze správního spisu. Mělo-li by být žalobkyni vyhověno, soud by musel dojít k závěru, že předmětná smlouva nejen vykazuje všechny formální znaky podnájemní smlouvy, ale i že faktický vztah mezi nájemcem a podnájemcem odpovídá podnájemnímu vztahu.

Předmětem nájmu resp. podnájmu dle smlouvy ze dne 1. 10. 2004, která byla uzavřena mezi žalobkyní a společností A-FORBES, s. r. o., byl nájem části nebytového prostoru v rozsahu 17 m² v nebytových prostorech budovy č. p. 120 v obci Libochovice. Vymezení části nebytových prostor, jež tvoří předmět smlouvy o nájmu a podnájmu bylo zakresleno na situačním plánu, který tvoří součást uvedené smlouvy.

Dle názoru soudu z jednotlivých ustanovení dotyčné smlouvy ze dne 1. 10. 2004, která upravují vztahy mezi smluvními stranami, jednoznačně vyplývá, že užití vymezeného prostoru nebylo cílem smlouvy, ale toto užití mělo být pouhým prostředkem k dosažení cíle jiného. Hlavním cílem, tedy příčinou uzavření předmětné nájemní a podnájemní smlouvy, nebylo dle názoru soudu pasivní přenechání prostoru k užívání, ale poskytnutí práva na provozování herny s výherními hracími přístroji včetně zákonem předepsaného dohledu. Tyto skutečnosti vyplývají zejména z článků III. a IV. uvedené smlouvy, kde jsou zakotveny povinnosti smluvních stran. Dále tato skutečnost zjevně vyplývá i z článku V. uvedené smlouvy, kde je výslovně uvedeno, že předmětná smlouva se uzavírá za účelem podnikání nájemce společnosti A-FORBES, s. r. o., spočívající ve spolupráci s pronajímatelem, tj. žalobkyní, při provozování sázkových her pomocí elektronicky nebo elektromechanicky řízených výherních hracích přístrojů nebo podobných zařízení, hracích přístrojů a dalších zařízení zábavní techniky.

S ohledem na výše uvedené tedy dospěl soud k závěru, že správce daně i žalovaný dospěli ke správnému závěru, že v daném případě nebyl obsahem poskytovaného zdanitelného plnění nájem resp. podnájem nebytových prostor ve smyslu eurokonformního výkladu těchto pojmů, a proto nešlo částky nabyté na základě předmětné smlouvy podřadit pod plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně ve smyslu ust. § 51 odst. 1 písm. e) resp. § 56 zákona o dani z přidané hodnoty. Předmětnou námitku žalobce tedy soud vyhodnotil jako nedůvodnou.

Dále soud konstatuje, že považuje za nedůvodnou i námitku žalobkyně, že v napadeném rozhodnutí není dokázáno, že se v případě předmětné nájemní a podnájemní smlouvy jednalo o fiktivní úkon. Jak již bylo výše uvedeno, soud se ztotožnil se závěry žalovaného, že v daném případě nebyla předmětná smlouva považována za fiktivní úkon, ale pouze za plnění, které bylo na jejím základě poskytnuto, a tedy nebylo posouzeno správcem daně, žalovaným a konečně ani soudem jako „nájem“. Proto nemohlo jít v případě plnění poskytnutých na základě uvedené smlouvy o osvobozená plnění dle ust. § 51 odst. 1 písm. e) resp. ust. § 56 zákona o dani z přidané hodnoty.

K námitce žalobkyně, že správce daně a žalovaný měli vycházet při hodnocení pojmu „nájem“ z dikce zákona o nájmu a podnájmu nebyt. prostor a nikoli z judikatury Evropského soudního dvora, soud uvádí následující. Právní vztahy mezi pronajímatelem a nájemcem resp. podnájemcem nebytových prostor se zcela jistě řídí ustanoveními vnitrostátního zákona o nájmu a podnájmu nebytových prostor. Na tyto soukromoprávní vztahy nemá výše citovaná judikatura Evropského soudního dvora žádný vliv. Ovšem v případě výkladu pojmu „nájem“ pro účely zákona o dani z přidané hodnoty je zcela namístě, jak již soud výše uvedl, využití příslušné judikatury Evropského soudního dvora. Pro výklad pojmu „nájem“ pro oblast veřejného práva nelze v daném případě využít úpravu obsaženou v zákoně o nájmu a podnájmu nebyt. prostor, která je normou regulující výhradně soukromoprávní vztahy účastníků nájemního či podnájemního vztahu. Tuto námitku tedy soud shledal rovněž jako nedůvodnou.

Pro úplnost soud uvádí, že polemiku žalobkyně ohledně interpretace obsahu ust. § 14 a ust. § 56 zákona o dani z přidané hodnoty soud nevyhodnotil jako samostatný žalobní bod, ale pouze jako vyjádření názoru na výklad předmětných ustanovení, když rozdílnost názorů mezi žalobkyní a žalovaným na výklad obsahu uvedených ustanovení je zcela bez vlivu na celkové posouzení sporné věci.

S ohledem na shora uvedené skutečnosti soud neshledal žalobu důvodnou, a proto soud žalobu v souladu s ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Současně podle ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně neměla úspěch ve věci a žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval, přičemž mu ani žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních 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 nejbližší 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 Ústí nad Labem dne 1. února 2012

JUDr. Markéta L e h k á, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová