



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **MiM s. r. o.**, se sídlem sídl. Vajgar 702, Jindřichův Hradec III, zastoupeného JUDr. Antonínem Tunklem, advokátem se sídlem Komenského 6/V, Dačice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 3. 2008, č. j. 1599/08-1300, ve věci vyměření daně z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 8. 9. 2008, č. j. 10 Ca 82/2008 – 21,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e 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 :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) ze dne 8. 9. 2008, č. j. 10 Ca 82/2008 – 21, a vrácení věci k dalšímu projednání. Tímto rozhodnutím krajský soud zamítl žalobu, kterou se stěžovatel domáhal přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „žalovaný“) ze dne 11. 3. 2008, č. j. 1599/08-1300, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Jindřichově Hradci (dále též

„správce daně“) ze dne 10. 8. 2007, č. j. 60037/07/086910/5445, platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období I. čtvrtletí roku 2007 ve výši 40 082 Kč.

Stěžovatel namítá, že jeho věc nebyla v předešlých řízeních správně právně posouzena. Tvrdí, že nájem a podnájem je úplatný vztah a výši nájemného lze stanovit dohodou. V daném případě bylo ujednání o nájemném na vůli jednajících stran, neboť nebylo upraveno obecně závazným právním předpisem; nájemné bylo stanoveno srozumitelně a určitě, během trvání nájmu nebyla výše nájemného žádnou ze stran zpochybněna. Tvrdí-li krajský soud „že způsob stanovení nájemného neodpovídá uvedenému právnímu předpisu a smluvními účastníky zvolený postup není obvyklý“, není patrné, se kterou částí zákona je podle soudu smlouva v rozporu. Dále uvádí, že soudu nepřísluší spekulace nad situací, kdy by výherní hrací automaty nepřinesly žádný zisk. Stěžovatel tvrdí, že se o podnájem nebytových prostor jedná, neboť předmětem podnájmu byl celý ve smlouvě vymezený nebytový prostor, nikoli jen prostor pod hracími přístroji. Dále poukazuje na skutečnost, že *„obsluha hracích přístrojů byla službou poskytovanou pronajímatelem v souvislosti s nájmem, resp. podnájmem, a je třeba tuto odlišovat a zákon také tuto odlišuje od nájmu, resp. podnájmu. Ostatně nebyla to jediná služba poskytovaná v souvislosti s touto nájemní smlouvou, neboť ve sm. IV. Bod 4.4 je popsáno, co se rozumí službami spojenými s podnájmem“*.

Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že se v daném případě nejedná o podnájem, nýbrž o poskytnutí práva umístit v provozovně do vymezeného prostoru výherní hrací přístroje. Namítá, že se krajský soud neúplně seznámil s podnájemní smlouvou a její částí II., ve které je stanoven účel smlouvy nejen jako provozování herny s výherními hracími přístroji, ale i provozování sázkové kanceláře a jiných loterií a sázkových her. Na závěr uvádí, že jelikož šlo o podnájem celé místnosti, nikoli pouze její části, jde o klasický nájem, a to se všemi zákonem předpokládanými náležitostmi. Vzhledem k tomu, že se jedná o podnájem nebytových prostor, neshledává stěžovatel důvodným polemizovat nad rozdílem mezi přístroji výherními (jejichž užívání je omezeno zákonem) nebo prodejními automaty (jejichž užívání je volné). Stěžovatel má za to, že došlo k nesprávnému právnímu posouzení věci a navrhuje, aby napadený rozsudek krajského soudu byl zrušen a vrácen k novému projednání.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti trvá na tom, že stejně jako správce daně správně posoudil vzájemný vztah stěžovatele a podnájemce pro daňové účely jako poskytnutí práva k umístění výherních hracích přístrojů a nikoliv jako podnájem nebytových prostor. Konstatuje, že v dané věci se nejedná o klasický podnájem. Žalovaný tvrdí, že stěžovatel nepřenechal podnájemci k užívání nebytový prostor, ale zcela specifický vymezený prostor (místnost o 15 m²), který nemá dveře a není ani jiným způsobem uzamykatelný, podnájal k zajištění podnikatelské činnosti podnájemce za stanovených podmínek. Nesouhlasí ve vztahu k podnájemní smlouvě se způsobem stanovení ceny podnájemného, která

není dána pevnou částkou, ale je odvozována od výše tržby výherních hracích přístrojů, i poskytováním nadstandardních služeb obsluhy přístrojů a osoby, včetně náhradníka, odpovědné za dodržování zákazu hry a vstupu osob mladších 18 let. Pro tyto důvody posoudil vztah jako poskytnutí práva k umístění výherních hracích přístrojů a spolupráci při jejich provozování. Veškerá úplata, kterou stěžovatel od podnájemce obdržel, je proto úplatou za uskutečněné zdanitelné plnění, které podléhá dani z přidané hodnoty. Ve svém vyjádření žalovaný konstatuje, že ke svým závěrům dospěl na základě všech důkazů zjištěných v daňovém řízení, zákona o přidané hodnotě, Šesté směrnice - článku 13 B písm. b) a rozhodnutí Evropského soudního dvora (pátého senátu) ze dne 12. 6. 2003, *Sinclair Collis Collis Ltd. v Commissioners of Customs and Excise* [C-275/01, Recueil, s. I-05965 (dále jen „Sinclair Collis“)]. Dodává, že stěžovatel nevznnesl žádné nové argumenty, které by svědčily o nesprávném právním posouzení věci. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Z obsahu předloženého správního spisu vyplynuly následující podstatné skutečnosti:

Vytýkáci řízení k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období I. čtvrtletí roku 2007 bylo se stěžovatelem zahájeno na základě pochybností o pravdivosti a úplnosti údajů uvedených v daňovém přiznání, které se týkaly přijatých a uskutečněných daňových plnění vykázaných v oddílu B daňového přiznání k dani z přidané hodnoty, vzhledem k částkám uplatňované daně na vstupu a výstupu a k částce uvedené v řádku č. 530 daňového přiznání (celková částka uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně). Na výzvu správce daně předložil stěžovatel jako důkaz prokazující pravdivost údajů v daňovém přiznání „smlouvu o podnájmu nebytových prostor“ ze dne 20. 12. 2005, uzavřenou mezi ním jako nájemcem a společností Play & Win R. D. s. r. o. jako podnájemcem. Z této smlouvy vyplynulo, že stěžovatel podnájal nebytový prostor o výměře 15 m², nacházející se v přízemí budovy Pražská 58, Jindřichův Hradec, a to za účelem provozování herny s výherními hracími přístroji. Smlouvou se stěžovatel také zavázal poskytovat podnájemci služby spojené s podnájemem, kterými se rozumí úhrada elektrické energie, plynu, odvoz odpadu, vodné, stočné, náklady na vytápění a zajištění obsluhy výherních hracích přístrojů a zajištění odpovědné osoby (včetně náhradníka) za dodržování zákazu hry a vstupu osob mladších 18 let do provozovny a zajištění dohledu této osoby v době provozování výherních hracích přístrojů nad dodržováním tohoto zákazu. Ze smlouvy dále vyplývá, že podnájemné bylo stanoveno dle jejího bodu IV. odst. 4.1. ve výši 45 % z tržby z výherních hracích automatů za zúčtovací období, tj. příslušný kalendářní měsíc, tj. rozdílu vsazených a vyplacených částek, po odečtu nákladů odvodu na veřejně prospěšné účely dle § 4 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách. Za výše uvedené služby náležela stěžovateli odměna ve výši 5 % z výše definované tržby.

Částky přijaté za služby spojené s podnájemem stěžovatel vykázal jako uskutečněná zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku a daň z nich uvedl do daňového přiznání za příslušné zdaňovací období. Částky přijaté za podnájem

stěžovatel vykázal jako zdanitelná plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně a uvedl je na řádek č. 530 daňového přiznání.

Správce daně neposoudil vztah vyplývající ze smlouvy o podnájmu nebytového prostoru jako podnajímní a dospěl k závěru, že jde o poskytnutí práva k umístění výherních hracích přístrojů a o spolupráci při jejich provozování. Úplata obdržená v souvislosti s provozováním výherních hracích přístrojů tak byla úplatou za uskutečněné zdanitelné plnění podle § 36 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“).

Na základě výsledků vytýkácího řízení byl vydán správcem daně dne 10. 8. 2007 platební výměr č. j. 60037/07/086910/5445, kterým byla stěžovateli vyměřena daňová povinnost u daně z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období. Proti tomuto platebnímu výměru podal stěžovatel včas odvolání.

Žalovaný ve svém rozhodnutí o odvolání proti tomuto rozhodnutí uvedl, že správce daně posoudil situaci ve smyslu § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen zákon o správě daní a poplatků), a hodnotil každý z důkazů jednotlivě a všechny důkazy ve vzájemné souvislosti. Vycházel z poznatku o faktické situaci, že podnajíemce neměl samostatně bez součinnosti stěžovatele přístup do nebytového prostoru, který měl mít pronajatý, a že o zajištění vlastního provozu výherních hracích přístrojů se dělil s pronajímatelem, což vyplývá z vysvětlení jednatele stěžovatele, pana Milana Běhana, který při ústním jednání dne 3. 10. 2007, do protokolu č. j. 68330/07/086930/6839, správci daně sdělil, že zaměstnanci podnajíemce klíče od podnajatého prostoru neměli a mohli do něj vejít pouze po dohodě s ním. Na poslední otázku správce daně *„kdo ze společnosti Play & Win R. D. s. r. o. má přístup do podnajatého nebytového prostoru a za jakých podmínek“*, jednatel Milan Běhan odpověděl, že *„firma Play & Win R. D. s. r. o. nemá klíč od pronajatých prostor. Určení zaměstnanci Play & Win R. D. s. r. o. mají klíč od pronajatých prostor u mě kdykoli k dispozici, na požádání jim ho zapůjčím“*.

Dne 11. 10. 2007 pan Milan Běhan doplnil při ústním jednání zaznamenaném v protokolu č. j. 69730/07/086930/6839 výše zmíněný protokol tak, že byl podnajíemcem zmocněn, aby měl klíč od podnajatého nebytového prostoru u sebe on a na pokyn podnajíemce jeho zaměstnancům klíč vydal nebo nebytový prostorodemknul. Správce daně naznal, že tímto doplněním stěžovatel neprokázal, že by podnajíemce měl právo užívat vymezený prostor jako vlastník, proto dospěl k závěru, že se nejedná o podnájem nebytových prostor, ale o poskytnutí práva k umístění výherních hracích přístrojů a o spolupráci při jejich provozování, tedy o poskytnutí služby ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Svoji argumentaci podpořil Šestou směrnicí i judikaturou Evropského soudního dvora ve věci Sinclair Collis.

Žalovaný odvolání proti platebnímu výměru správce daně zamítl.

Z obsahu soudního spisu vyplývá, že stěžovatel podal žalobu ke krajskému soudu, v níž uplatnil námitky obsažené v odvolání. Namítl, že správce daně nevnímá smlouvu o podnájmu nebytových prostor v celém jejím obsahovém kontextu a nerozlišuje podnájem a vedle toho služby spojené s podnájmem.

Stěžovatel tvrdí, že jde vlastně o dvě smlouvy, které je nutno odlišovat. Tak i sám učinil, když úplatu za služby řádně zdanil, podnájem, který odpovídá zcela nájemnímu poměru, pak naprosto v souladu se zákonem podřadil k plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně.

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že cena podnájemného není stanovena obvyklým způsobem, není zjistitelná do budoucna a odvíjí se od nejistých zisků, které mohou být dokonce i nulové. Krajský soud dále tvrdí, že obsluhu výherních hracích přístrojů a dohled nad jejich provozem nelze považovat za standardní služby spojené s podnájmem. Zajišťováním obsluhy výherních hracích přístrojů a zákonem předepsaného dohledu se stěžovatel podílel na provozování těchto přístrojů. Krajský soud dospěl k závěru, že se o klasický podnájem nejedná, proto k předmětné smlouvě o podnájmu nebytového prostoru jako takové správní orgány nemusely přihlížet. Dále konstatoval, že výklad Evropského soudního dvora byl správními orgány aplikován správně. Rozhodl, že v předmětné smlouvě se o podnájem nejedná, že stěžovatel poskytl provozovateli výherních hracích přístrojů službu ve formě poskytnutí práva umístit v provozovně do vymezeného prostoru výherní hrací přístroje a na takové podnikatelské činnosti provozovatele těchto přístrojů se podílel. Jelikož byl podnájem vyloučen, jednalo se o službu úplatnou, která podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty podléhá zdanění. Úplata získaná za tyto poskytnuté služby náleží podle § 36 odst. 1 téhož zákona do základu daně.

Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen osobou s vysokoškolským právnickým vzděláním [§ 105 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“)]. Soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel podal kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Úvodem je nutno konstatovat, že v předmětu sporu jde o věc skutkově spadající 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 Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS)“, která byla v průběhu doby vícekrát novelizována a s účinností od 1. 1. 2007 byla nahrazena směrnicí 2006/112/ES (dále jen „šestá směrnice“).

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. 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.

Klíčovou otázkou pro uplatnění daně z přidané hodnoty je v souzené věci otázka, zda stěžovatelem poskytované plnění lze podřadit pod pojem „nájem nebytových prostor“, který je od daně z přidané hodnoty dle ustanovení § 51 odst. 1 písm. e), resp. § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty osvobozen.

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, závisající 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).

S ohledem na vše výše uvedené se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se správností aplikace rozhodnutí Evropského soudního dvora ve věci Sinclair Collis na posuzovanou věc. Konstatuje však, že vypořádání se krajského soudu s argumentací žalovaného, ve které se odvolává na rozhodnutí Evropského soudního dvora ve věci Sinclair Collis, nebylo zcela přiléhavé, přestože jeho aplikaci považuje za správnou.

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 prodejních 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. Nejvyššího správního soudu – 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).

Nejvyšší správní 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 stěžovateli vyhověno, Nejvyšší správní 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.

Nejvyšší správní soud není vázán formálním označením smlouvy jako smlouvy o podnájmu nebytových prostor; ačkoli daná smlouva obsahuje veškeré formální náležitosti platné podnájemní smlouvy, je nutno pro účely správního uplatnění daně z přidané hodnoty zkoumat jak skutečný obsah smlouvy, tak ekonomické důvody, které strany vedly k uzavření dané smlouvy.

V souzené věci je zejména nesporné, že podnájemce neměl klíč od podnajatého prostoru (výpověď jednatele stěžovatele v protokolu ze dne 3. 10. 2007, č. j. 68330/07/086930/6839), tedy neměl přístup k místnosti, kterou měl užívat na základě nájemního vztahu. Tato skutečnost již sama o sobě popírá podstatu nájemního, resp. podnájemního vztahu. Doplnění výpovědi uvedené v protokolu ze dne 11. 10. 2007, č. j. 69730/07/086930/6839, že podnájemce neměl klíč, neboť zmocnil stěžovatele k tomu, aby sám otevíral dveře zaměstnancům podnájemce, nebylo nikterak doloženo a neprokázalo, že by podnájemce měl možnost přístupu k podnajatému prostoru jako by byl vlastníkem. Podnájemce navíc mohl nemovitost využívat pouze tím způsobem, že zde umístil výherní hrací automaty. V daném případě není užití místnosti či vymezeného prostoru cílem smlouvy, ale pouhým prostředkem k dosažení cíle jiného. Hlavním cílem, tedy příčinou uzavření předmětné podnájemní smlouvy, nebylo dle názoru soudu pasivní přenechání prostoru k užívání, ale poskytnutí práva na provozování herny s výherními hracími přístroji, včetně zajišťování obsluhy výherních hracích přístrojů a zákonem předepsaného dohledu. Skutečnost, že zajištění obsluhy výherních hracích přístrojů a službu dohledu stěžovatel zdaňoval samostatně, nemůže mít na posouzení charakteru poskytovaného plnění žádný vliv. V této souvislosti je vhodné připomenout jeden ze základních principů konstrukce daně z přidané hodnoty, kterým je jednotnost poskytnutého plnění, které by obecně nemělo být v zájmu fungujícího systému DPH uměle děleno, rozvedený např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2007, č. j. 9 Afs 5/2007 - 70, www.nssoud.cz, či v rozsudku ESD C-41/04 Levob Verzekeringen [2005] I-9433, § 30 („*pokud dvě nebo několik dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani průměrnému spotřebiteli je tak těsně spojeno, že z ekonomického hlediska objektivně tvoří celek, jehož rozdělení by mělo umělou povahu, všechna tato dílčí plnění*

nebo tyto úkony tvoří jediné plnění pro účely uplatnění DPH⁶). Pokud jde o zdanění úplaty za služby elektrické energie, plynu, odvoz odpadu, vodné, stočné, apod. neshledává Nejvyšší správní soud v takovém jednání žádný rozpor s právními předpisy, neboť na tyto služby se pohlíží jako na samostatná zdanitelná plnění a to i v případě, že jsou poskytovány v souvislosti s nájmem, neboť jde o služby, které jdou jednoznačně nad rámec pouhého úplatného pasivního přenechání prostor k užívání. Postup stěžovatele v tomto ohledu plně odpovídá i dosavadní správní praxi.

Ze všech výše uvedených důvodů nelze přisvědčit stěžovateli, že obsahem poskytovaného plnění byl nájem, resp. podnájem vymezených prostor, a proto nelze částky nabyté na základě této smlouvy podřadit pod plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně, mezi něž patří i nájem, resp. podnájem, podle § 51 odst. 1 písm. e), resp. § 56 zákona o dani z přidané hodnoty.

Pokud jde o námitku týkající se způsobu stanovení ceny, zdejší soud souhlasí se stěžovatelem, že cena za služby či nájem nebytového prostoru, není-li určena obecným právním předpisem, je zcela na dohodě smluvních stran. Žádný právní předpis nestanoví, že cena za umožnění provozu výherních automatů v určité provozovně musí být určena pevnou částkou. Nicméně lze konstatovat, že obvykle výše nájemného velmi často odráží spíše jiné faktory než je výše v budoucnu dosaženého obrátu, jako je např. umístění dané nemovitosti v určité lokalitě, dopravní dostupnost, doba nájmu apod. Dovozerovat neexistenci nájemního vztahu pouze ze sjednání tzv. „obratového nájemného“ však není samo o sobě možné. Obdobně poukázání na možnou situaci, kdy by výnosy z výherních hracích přístrojů byly nulové a cena za služby by byla v takovém účetním období ve výši 0 Kč, považuje Nejvyšší správní soud za spekulativní.

Nejvyšší správní soud v souvislosti se stranami zvoleným způsobem stanovení ceny poznamenává, že v rozhodnutí Evropského soudního dvora ve věci *Sinclair Collis*, ve kterém si strany nájemní smlouvy stanovily cenu nájemného v procentech z hrubého zisku z prodeje cigaret (bod 31), se Evropský soudní dvůr v posouzení nájemního vztahu k takovému stanovení ceny nijak negativně nevyjádřil a za vadné je nepovažoval.

Námitka, že krajský soud se neúplně seznámil s podnájemní smlouvou, kdy nezohlednil část II. podnájemní smlouvy, ve které je stanoven účel smlouvy nejen jako provozování herny s výherními hracími přístroji, ale i jako provozování sázkové kanceláře a jiných loterií a sázkových her, je nedůvodná vzhledem k tomu, že otázka provozování sázkové kanceláře a jiných loterií či sázkových her nebyla předmětem sporu.

K tvrzení stěžovatele, že jde-li o nájem, resp. podnájem, celé konkrétně a řádně vymezené místnosti, jde o klasický nájem, resp. podnájem, Nejvyšší správní soud uvádí, že pouhé řádné vymezení místnosti nenaplňuje znaky nájmu, resp.

podnájmu. Jelikož o podnájemní vztah nešlo, je i polemika nad rozdílem automatů prodejních a přístrojů výherních bezpředmětná.

I přes částečnou důvodnost kasační stížnosti týkající se nesprávného posouzení způsobu stanovení výše úplaty ze strany krajského soudu je však dle názoru Nejvyššího správního soudu v souladu s ustálenou judikaturou tohoto soudu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 23/2005 – 93, publikovaný pod č. 781/2006 Sb. NSS) nutno zohlednit v něm obsažený právní závěr, že skutečnost, že v řízení o kasační stížnosti obstál jen některý z důvodů, pro které krajský soud zrušil správní rozhodnutí, nemusí vést nutně ke zrušení rozsudku krajského soudu. Nejde o situaci zcela totožnou s daným případem, ovšem procesní situace a problémy spojené s jejím řešením jsou shodné. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku vyšel z názoru, že předmětem posouzení v řízení o kasační stížnosti je opodstatněnost výroku rozhodnutí krajského soudu. V řízení o kasační stížnosti je totiž předmětem posouzení především zákonnost tohoto výroku. Za situace, kdy je rozhodnutí krajského soudu přezkoumatelné, o čemž nemá v daném případě Nejvyšší správní soud pochybnost, lze nesprávné dílčí závěry krajského soudu korigovat právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu, bez toho, aby rozhodnutí krajského soudu bylo zrušeno. Takto bylo postupováno i v daném případě, neboť není na místě rušit napadený rozsudek krajského soudu, jehož výrok obstál při přezkumu zákonnosti, byť se opírá o dílčí nesprávné závěry, jejichž korekce byla provedena výše, stejně jako např. i v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2008, č. j. 6 As 68/2006 - 125.

Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Účastníkovi řízení podle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 23. dubna 2009

JUDr. Radan Malík

