

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Tomáše Zubka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **KLM 21 s. r. o. v likvidaci,** se sídlem Praha 3, Bořivojova 878/35, zastoupeného Mgr. Tomášem Cimbotou, advokátem se sídlem Olomouc, Horní náměstí 7, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Hradec Králové, Horova 17, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 3. 2008, č. j. 2686/08-1300-602331, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 16. 10. 2008, č. j. 31 Ca 94/2008 - 28,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 16. 10. 2008, č. j. 31 Ca 94/2008 - 28, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 10. 2008, č.j. 2686/08-1300-602331, zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Hradci Králové (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 4. 2007, č. j. 118481/07/228912/7110, kterým byl žalobci vyměřen nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2006 ve výši 121 983 Kč.

Podkladem pro vyměření daně byl úřední záznam z místního šetření ze dne 4. 4. 2007, v rámci něhož správce daně prověřoval mimo jiné uskutečněná zdanitelná plnění dle dokladů č. 2060036, 2060037 a 2060038 vystavených žalobcem v návaznosti na „smlouvy o užívaní části nebytových prostor, o podmínkách provozu výherních hracích přístrojů a o

zajištění služeb s provozem spojených“ uzavřené se společnostmi EBEN GOLD a. s., EBEN SPORT a. s. a EBEN VAMBERK a. s. (dále jen „provozovatelé“). U části uskutečněných zdanitelných plnění, spočívající v zajištění služeb spojených s provozováním výherních hracích přístrojů, žalobce uplatnil základní sazbu daně a u druhé části, spočívající v přenechání části nebytových prostor za účelem provozování těchto přístrojů, sníženou sazbu daně. Správce daně dospěl k závěru, že obě plnění nelze od sebe oddělit, neboť spolu úzce souvisí a nelze je tedy poskytovat samostatně. Nejedná se o „klasický“ pronájem (podnájem) nebytových prostor, nýbrž o vzájemnou neoddělitelnou spolupráci při provozování výherních hracích přístrojů, kdy žalobce poskytuje shora uvedeným provozovatelům zdanitelná plnění formou poskytnutí práva umístit výherní hrací přístroje ve své provozovně ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2006 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), a formou zajištění služeb souvisejících s provozem těchto přístrojů. Uplatněním snížené sazby daně u zdanitelných plnění uskutečněných formou poskytnutí práva umístit výherní hrací přístroje ve své provozovně žalobce porušil ustanovení § 47 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, což bylo důvodem vyměření daně odchylně od daňového přiznání.

Žalovaný zdůraznil, že i kdyby bylo možno „přenechání části nebytových prostor za účelem provozování výherních hracích přístrojů“ posoudit jako podnájem nebytových prostor podle § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, tak žalobce se ve smyslu § 56 odst. 5 citovaného zákona sám rozhodl tento podnájem zdaňovat, proto by musel i v tomto případě uplatnit základní sazbu daně. Žalovaný se nicméně ztotožnil s názorem správce daně, že se jedná o poskytnutí práva umístit výherní hrací přístroje v provozovně žalobce. Základním rysem pronájmu nemovitého majetku je poskytnutí práva pro danou osobu na smluvenou dobu a za smluvený poplatek zabrat a užívat nemovitost podobně jako vlastník, tj. držet ji, užívat a nakládat s ní podle své úvahy a ve svém zájmu, a to mocí, která není závislá na moci kohokoli jiného k téže nemovitosti v téže době. Není-li možno najatou nemovitost užívat v rozsahu výše uvedeném, jedná se o plnění posuzované jako poskytnutí práva využití věci ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Správce daně v rámci místního šetření zjistil, že prostory heren jsou součástí barů. Vymezený prostor heren je opticky oddělen příčkou nedosahující až do výše stropů s volným bezdveřovým vstupem. Z uzavřených smluv vyplývá, že provozovatelé předávají žalobci jako uživateli výherní hrací přístroje k zajištění služeb spojených s jejich provozováním, mezi které patří zejména zabezpečit provoz výherních hracích přístrojů v souladu se zákonem, hradit náklady spojené s jejich provozem, např. spotřebu elektrické energie, náklady spojené s předáváním zpráv o zjištěných závadách, zabezpečovat platné mince a bankovky určené pro směnu peněz hráčům, při výběru peněz z výherních hracích přístrojů odvádět podíl náležející provozovatelům. Výherní hrací přístroje jsou tedy umístěny v části nebytových prostor užívaných také žalobcem. Veškerý komplex služeb spočívající v provozovaní výherních hracích přístrojů uskutečňuje žalobce. Provozování výherních hracích přístrojů se nerealizuje v oddělených nebytových prostorech, protože je neomezeně přístupný i osobám, které nemají v úmyslu tyto přístroje užívat. Z uvedeného lze podle názoru žalovaného dovodit, že se nejedná o samostatný, obvyklý pronájem nebytových prostor spočívající v tom, že nájemci slouží k držení, užívání a nakládání s nimi podle své úvahy, a to mocí, která není závislá na moci kohokoli jiného, ale o komplex služeb, který uskutečňuje žalobce jako pronajimatel pro nájemce. Umístění

výherních hracích přístrojů v nebytových prostorech je proto nutno posoudit jako poskytnutí práva využití věci podle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Doplněním dokazování v odvolacím řízení výslechem svědka Ing. J. nebyly zjištěny žádné nové skutečnosti rozhodné pro vyměření daně, protože uvedený svědek se nebyl schopen vyjádřit k tomu, jakým způsobem byla fakticky uskutečňována zdanitelná plnění související s provozováním výherních hracích přístrojů. Žalovaný upustil od žalobcem navrhovaného výslechu svědka Ing. Ch., což odůvodnil tím, že tento svědek není jako zaměstnanec žalovaného osobou, které „by byly známy skutečné okolnosti týkající se poskytovaných služeb souvisejících s provozováním výherních hracích přístrojů a ani nemá a nemůže mít konkrétní poznatky vztahující se k žalobci“.

Žalobce napadl uvedené rozhodnutí o odvolání žalobou podanou u Krajského soudu v Hradci Králové. Krajský soud rozsudkem ze dne 16. 10. 2008, č. j. 31 Ca 94/2008 - 28, žalobu zamítl. V odůvodnění tohoto rozsudku, s odkazem na judikaturu Evropského soudního dvora (rozhodnutí C-284/03 ze dne 18. 11. 2004), uvedl, že činnost žalobce uskutečňovaná na základě smluv „o užívaní části nebytových prostor, o podmínkách provozu výherních hracích přístrojů a o zajištění služeb s provozem spojených“ nespočívala v pouhém pasivním poskytování jednotlivých místností závisejícím na plynutí času bez vytváření přidané hodnoty. Ve smlouvách se totiž žalobce zavázal plnit své povinnosti tak, aby mohl být zabezpečen řádný a nepřetržitý provoz výherních hracích přístrojů a aby bylo dosaženo maximální efektivnosti. Dále se zavázal k tomu, že zabezpečí provoz výherních hracích přístrojů v souladu s příslušnými ustanoveními zákona zakazujícími účast na hře osobám mladším 18 let a že výherní hrací přístroje budou označeny známkou Ministerstva financí. Žalobce byl dále povinen vést písemnou evidenci peněžní hotovosti vybrané z jednotlivých výherních hracích přístrojů tak, aby bylo možno v případě odcizení doložit výši škody. Přítomnost žalobce při výběrech peněz z výherních hracích přístrojů byla povinná. Žalobce rovněž nesl odpovědnost za zajištění obsluhy a dozoru výherních hracích přístrojů a za případné záporné rozdíly. Tento výčet smluvních povinností žalobce svědčí podle názoru krajského soudu jednoznačně o tom, že se nejednalo ze strany žalobce o pouhé pasivní poskytování nebytových prostor za úplatu odvíjející se od plynutí času, nýbrž o poskytnutí místností do nájmu s převládajícím prvkem obchodní činnosti. Žalobce se na provozu výherních hracích přístrojů podílel, proto lze hovořit o jeho obchodní aktivitě. Spíše než o poskytnutí věci k pronájmu se jedná o poskytnutí služby. Nelze přitom přehlédnout, že odměna za pronájem byla stanovena procentní sazbou z tržby. Krajský soud tedy vyhodnotil předmětné smlouvy z pohledu zákona o dani z přidané hodnoty tak, že přenechání části nebytových prostor pro účely provozování výherních hracích přístrojů nelze v daném případě považovat za nájem nebytových prostor, proto na něj nelze aplikovat osvobození od daně podle § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Předmětné plnění naopak kvalifikoval (ve shodě s žalovaným) jako službu ve formě poskytnutí práva využití věci podle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, u níž se uplatňuje základní sazba daně podle § 47 odst. 3 citovaného zákona. Za této situace považoval krajský soud za bezpředmětné zabývat se námitkou nezákonnosti aplikace ustanovení § 56 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty. Krajský soud zdůraznil, že při posouzení věci vycházel důsledně z judikatury Evropského soudního dvora, ze které se jednoznačně podává, že pasivní poskytnutí místností je nutno oddělit od služby, jež následně vytváří přidanou hodnotu. Na shora uvedených závěrech nemůže nic změnit ani námitka žalobce, že odměna za služby byla účtována samostatně,

neboť činnost žalobce podle předmětných smluv je nutno chápat jako „jednotný celek“. Krajský soud neprovedl žalobcem navrhované výslechy svědků s odůvodněním, že „by nemohly vnést do právního hodnocení žádné novum“. Podle názoru krajského soudu je nedůvodná také námitka žalobce týkající se nezákonnosti vyměření daně pouze na základě zjištění z místního šetření, nikoli na základě výsledku daňové kontroly. Krajský soud sice připustil, že v praxi dochází k vyměření daně „ve valné většině případů“ poté, co správce daně zjistí nebo prověří daňový základ formou daňové kontroly, tento postup však není správci daně striktně předepsán; proto záleží pouze na něm, jaký způsob zvolí pro spolehlivé zjištění okolností rozhodných pro správné vyměření daně.

Žalobce (dále jen "stěžovatel") podal proti rozsudku krajského soudu včas kasační stížnost z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel namítá, že krajský soud posoudil věc nesprávně jak po stránce právní, tak i skutkové, a neodstranil vady, kterými trpělo žalobou napadené rozhodnutí žalovaného. V žalobě uplatnil tři okruhy žalobních námitek. Za prvé: nesprávná aplikace ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty. Za druhé: nesprávné posouzení pojmu „podnájemní vztah“ jak z pohledu české právní úpravy a judikatury, tak zejména z pohledu evropské směrnice a judikatury Evropského soudního dvora. Za třetí: nezákonnost vyměření daně, neboť platební výměr nebyl vydán na podkladě zjištění z daňové kontroly, ale na základě zjištění z místního šetření. Krajský soud se, stejně jako žalovaný, nedostatečně vypořádal s námitkami týkajícími se existence podnájemního vztahu mezi stěžovatelem a společnostmi provozujícími výherní hrací přístroje. Problematika nájmu a podnájmu nebytových prostor je upravena zákonem č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), a zákonem č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o nájmu a podnájmu nebytových prostor“). Pronajimatel (či nájemce v případě podnájmu) poskytuje druhé straně nebytový prostor či jeho část, přičemž tento prostor je stavebně technicky určen jako nebytový, pronajimatel (nájemce) je oprávněn dát jej do pronájmu (podnájmu) a smlouva obsahuje další náležitosti podle zákona o nájmu a podnájmu nebytových prostor. Zákon nezakazuje pronajimateli (naopak je to běžnou praxí) poskytovat nájemci služby s nájmem spojené, např. dodávky energií, odvoz odpadu, úklidové práce apod. Takovou službou pronajimatele může být rovněž ostraha či dohled nad nebytovým prostorem či majetkem v něm umístěným. Předmětná podnájemní smlouva mezi stěžovatelem a provozovateli výherních hracích přístrojů upravuje podnájem části nebytových prostor, které jsou ve smlouvě vymezeny. Co se týče práv a povinností stran v podobě „služeb“, tak stěžovatel je považuje toliko za služby doplňkové, s podnájmem spojené. Kontroluje-li nájemce či jím určena osoba přístup do části nebytových prostor, není to primárně proto, že by tuto povinnost stanovil zákon č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o loteriích a jiných podobných hrách“), ale proto, že tuto povinnost smluvně převzal. Stejně tak stěžovatel smluvně převzal povinnost dohledu nad majetkem podnájemce, tj. výherními hracími přístroji, kdy v rámci tohoto dohledu také dbá na to, aby výherní hrací přístroje nebyly návštěvníky poškozovány či jinak pozměňovány. Povinnosti ve vztahu k zákonu o loteriích a jiných podobných hrách stíhají vlastníky výherních hracích přístrojů (podnájemce), nikoli stěžovatele, který se na jejich provozu (vyjma poskytování nebytových prostor) nijak nepodílí. Skutečnost, že stěžovateli je vyplácen nájem a částka za služby s nájmem spojené procentní sazbou, na

výše uvedeném nic nemění. Nájemné totiž může být určeno jakýmkoli způsobem, pokud je určitý co do zjištění konečné částky nájmu a služeb s ním spojených. Takovým způsobem je i procentní sazba ve vazbě na tržby. Krajský soud opomenul jeho obsáhlou žalobní argumentaci rozsudky Evropského soudního dvora, resp. se s ní vypořádal zcela nedostatečně, což mělo za následek nesprávnou aplikaci ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty. Krajský soud se též vůbec nezabýval žalobní námitkou týkající se nezákonnosti vyměření daně pouze na základě zjištění z místního šetření. Krajský soud také neprovedl stěžovatelem navrhované důkazy, resp. tyto zamítl stejně jako žalovaný pro údajnou nadbytečnost. Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

V doplnění kasační stížnosti stěžovatel namítá, že žalovaný neposoudil smlouvu uzavřenou s podnájemcem podle jejího obsahu a účelu, tj. primárně jako smlouvu upravující poskytnutí nebytových prostor pro umístění výherních hracích přístrojů podnájemce, ale selektivně vypíchl některé doplňkové povinnosti stěžovatele smlouvou sjednané a na nich založil nesprávný právní názor. Podle zákona o loteriích o jiných podobných hrách stěžovatel nebyl provozovatelem výherních hracích přístrojů. Stěžovatel toliko jako provozovatel restauračních zařízení poskytl provozovateli výherních hracích přístrojů do podnájmu část nebytového prostoru, vyčleněnou pro provoz výherních hracích přístrojů (hernu). Z ustanovení § 17 odst. 1 a 2 zákona o loteriích a jiných podobných hrách je zřejmé, že zákon počítá s tím, že výherní hrací přístroje mohou být umístěny v pohostinských zařízeních či hernách ve vlastnictví či užívání třetích osob, odlišných od provozovatele těchto přístrojů. Zákon umožňuje přenos některých povinností provozovatele na třetí osobu, např. tím, že smluvně zaváže provozovatele pohostinského zařízení (tj. v daném případě stěžovatele), aby jeho personál dohlédl na dodržování zákazu vstupu nepovolaným osobám. Přestože nájemní smlouva mezi stěžovatelem a provozovateli výherních hracích přístrojů takováto ustanovení obsahuje, nelze si je vykládat jinak, než jako doplňkové služby spojené s nájmem, které stěžovatel smluvně převzal a pobírá za ně úplatu, jež je samostatně stanovena mimo částky sjednaného nájemného. Základem celého vztahu mezi stěžovatelem a provozovatelem výherních hracích přístrojů je nájemní vztah, na jehož základě jsou tyto přístroje v prostorách stěžovatele umístěny, neboť bez tohoto nájemního vztahu by nebyly ani doplňkové služby, které nemohou fungovat samostatně. Podle nájemní smlouvy má navíc provozovatel výherních hracích přístrojů právo kdykoli vstupovat do pronajatých prostor a tyto doplňkové služby zajistit i jiným způsobem (např. vlastními pracovníky). Žalovaný se nezabýval tím, jak lze jinak, pakliže ne jako nájemní vztah, posoudit smlouvu mezi stěžovatelem a provozovatelem výherních hracích přístrojů. Dle stěžovatele nelze na jedné straně konstatovat, že mezi stranami byl platně sjednán podnájemní vztah podle zákona o nájmu a podnájmu nebytových prostor, a na straně druhé současně tvrdit, že částka za podnájem není osvobozena od daně podle § 56 zákona o dani z přidané hodnoty. Dovodil-li by krajský soud (což z napadeného rozsudku není zřejmé), že smlouva o podnájmu uzavřená mezi stěžovatelem a provozovatelem výherních hracích přístrojů je z pohledu občanského zákoníku či zákona o nájmu a podnájmu nebytových prostor neplatná, měl se zabývat tím, zda je jiným platným smluvním typem a jak takovýto smluvní typ odpovídá daňovým předpisům, či zda je smlouva absolutně neplatná a jaké skutečnosti z toho plynou pro daňové řízení. Krajský soud (stejně jako žalovaný) však s podnájemní smlouvou pracoval jako s platně uzavřenou, přesto ji z daňového hlediska vykládal

v rozporu se zákonem a základními zásadami daňového řízení a pominul předpisy Evropské unie upravující daň z přidané hodnoty.

Předmětná podnájemní smlouva dle stěžovatele obsahovala všechny podstatné náležitosti podle zákona o nájmu a podnájmu nebytových prostor, a to včetně určitého vymezení předmětu podnájmu. Tato smlouva obstojí rovněž z pohledu článku 13 části B písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS. Pojem „nájem“ byl pro potřeby jednotného postupu členských státu při uplatňování daně z přidané hodnoty opakovaně vyložen tak, že *„v zásadě znamená, že pronajimatel převede na nájemce za úplatu na sjednanou dobu právo užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl vlastníkem a právo vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva“*. Tuto obecnou definici upřesnila judikatura Evropského soudního dvora např. v rozsudcích C-284/03 ve věci *Temco Europe*, C-428/02 ve věci *Fonden Marselisborg Lystbadehavn,* C-174/06 ve věci *CO.GE.P*, C-451/06 ve věci *Gabriele Walderdorff* a C-275/01 ve věci *Sinclair Collis*. Podle uvedených rozhodnutí Evropského soudního dvora lze nájem (či podnájem) definovat tak, že se jedná o nemovitost či její část, která musí být alespoň obecně vymezena; vlastník či uživatel nemovitosti není omezen ve svém právu poskytnout nemovitost či její část do užívání další osobě; jedná se převážně o pasivní poskytování místností a prostor za úplatu na omezenou dobu; nájemce je oprávněn vyloučit užívání třetí osoby, resp. je výlučně na něm, kterým osobám a za jakých podmínek umožní zpřístupnění jím užívaného nemovitého majetku. Judikatura současně připouští, aby společně s nájmem byly poskytovány i služby s ním související, musí však mít doplňkovou povahu k hlavnímu nájemnímu vztahu (srov. např. stanovisko generálního advokáta k C-572/07, podle něhož v případě, kdy pronajimatel poskytuje k pronájmu úklidové služby, jakožto vedlejší služby, se jedná o dvě samostatná zdanitelná plnění, přičemž je na národní úpravě, zda tyto vedlejší služby zdaní nebo zahrne do celkového osvobozeného plnění). Krajský soud se nevypořádal s pojmem „nájmu“ ve smyslu jím odkazovaného rozsudku Evropského soudního dvora C-284/03 jako činnosti pasivního charakteru, aniž by byla tvořena další přidaná hodnota. V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud vytrhl bez jakéhokoli kontextu právní větu z tohoto judikátu Evropského soudního dvora, přičemž nevysvětlil, proč ji lze použít na projednávanou věc. Dle výkladu krajského soudu by každý nájemní vztah, pokud by pronajimatel současně poskytoval nájemci vedlejší doplňkové služby, musel být posouzen jako celkový komplex služeb. Krajský soud měl podrobně vysvětlit, kde je jím uváděná hranice tvorby další přidané hodnoty k pronájmu nemovitosti tak, aby bylo možno smluvní vztah stěžovatele posoudit jako komplex služeb. Z hlediska evropského práva byly uzavřeny dva smluvní vztahy, a to jednak pronájem nemovitého majetku, který naplňuje veškeré podstatné definice pronájmu nemovitého majetku, vyznačující se zejména právem nájemce užívat pronajaté prostory na sjednanou dobu jako kdyby byl jejich vlastníkem s právem vyloučení třetích osob z práva užívání těchto prostor, a jednak vedlejší doplňkové služby, spojené s provozem výherních hracích přístrojů, kdy určení způsobu a dodavatele této služby bylo výhradně výsledkem svobodné vůle podnájemce (provozovatele výherních hracích přístrojů). Stěžovatel navrhl v řízení před krajským soudem výslech svědků za účelem objasnění skutečného obsahu a naplňování uzavřených smluv. Tyto důkazy však krajský soud vůbec neprovedl. Stěžovatel v této souvislosti podotkl, že podle judikatury Evropského soudního dvora je nutno považovat za nájem nemovitého majetku i takový vztah, kdy podle národního práva členského státu byla

uzavřená smlouva prohlášena za neplatnou, ale faktické naplňování smluvního vztahu jeví znaky pronájmu nemovitého majetku ve světle evropského práva.

Stěžovatel konečně navrhl, aby Nejvyšší správní soud položil Evropskému soudnímu dvoru tuto předběžnou otázku: „*Je možno považovat za nájem nemovitého majetku smluvní vztah, kdy osoba pronajimatele pronajímá prostor nájemci za účelem provozování výherních hracích automatů, kdy je pronajat ve smlouvě definovaný prostor v provozovně, do kterého má nájemce neomezený přístup a může z užívání tohoto prostoru vyloučit třetí osoby a zároveň jsou osobou pronajimatele poskytovány nájemci vedlejší služby spojené s obsluhou výherních hracích přístrojů, kdy obě služby jsou účtovány samostatně za variabilní odměnu závislou na dosažené tržbě a v případě, kdy výběr osoby poskytující vedlejší služby je výhradně otázkou svobodné vůle nájemce a tato může být odlišná od osoby pronajimatele?*“

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal zcela na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Nejvyšší správní soud se předně zabýval námitkou nesprávného posouzení právní otázky nezákonnosti vyměření daně pouze na základě zjištění z místního šetření krajským soudem.

V projednávané věci stěžovatel v žalobě s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004 – 80, publikovaný pod č. 937/2006 Sb. NSS) namítal, že nepostačuje, je-li daňová povinnost stanovena pouze na základě výsledků místního šetření, aniž by byla zahájena a provedena daňová kontrola při zachování všech práv, která daňovému subjektu garantuje § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Stěžovatel zdůraznil, že cílem místního šetření podle § 15 daňového řádu je získávání předběžných informací o daňových subjektech, jež by bylo možné využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. Jediným institutem umožňujícím správci daně zjistit a prověřit daňový základ je daňová kontrola podle § 16 daňového řádu, v rámci níž má daňový subjekt právo vyjádřit se ke zjištěním uvedeným ve zprávě o kontrole, případně navrhnout jejich doplnění, podávat námitky proti postupu pracovníků správce daně apod. Podle názoru stěžovatele tedy byl postupem správce daně, který je v rozporu se zásadami uvedenými v čl. 2 odst. 2 a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) a v čl. 2 odst. 3 Ústavy, zkrácen na svých zákonem garantovaných právech, zejména na právu kvalifikované obrany.

Krajský soud nepovažoval tuto žalobní námitku za důvodnou, a to s odůvodněním, že v praxi sice dochází k vyměření daně „ve valné většině případů“ poté, co správce daně zjistí nebo prověří daňový základ formou daňové kontroly. Tento postup však není správci

daně striktně předepsán. Proto záleží pouze na něm, jaký způsob zvolí pro spolehlivé zjištění okolností rozhodných pro správné vyměření daně.

Při posouzení této právní otázky krajský soud bez racionálně podloženého a přesvědčivého odůvodnění nerespektoval ustálenou a jasně seznatelnou judikaturu Nejvyššího správního soudu, na kterou stěžovatel v žalobě explicitně odkazoval, což odporuje základnímu principu materiálního právního státu, kterým je předvídatelnost rozhodování státních orgánů a s ním související princip právní jistoty, mající v konečném důsledku dopady i na princip rovnosti účastníků soudního řízení.

Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci nevidí žádný důvod odchýlit se od své uvedené ustálené judikatury (kromě stěžovatelem odkazovaného rozsudku ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004 - 80, lze dále poukázat např. na rozsudek ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005 - 130, publikovaný pod č. 938/2006 Sb. NSS, či rozsudky ze dne 18. 7. 2007, č. j. 5 Afs 170/2006 - 164, a ze dne 19. 3. 2008, č. j. 9 Afs 137/2007 – 59, dostupné na www.nssoud.cz), která dospěla k následujícím závěrům.

Podle § 15 odst. 1 daňového řádu je správce daně oprávněn v souvislosti s daňovým řízením provádět místní šetření jak u subjektu daně, tak i u jiných osob. V následujících odstavcích tohoto ustanovení je upraven soubor práv i povinností správce daně, jakož i osob, u nichž je místní šetření prováděno. Je však skutečností, že toto ustanovení samo nevymezuje obsah pojmu a explicitně ani cíl místního šetření a proto je nutno vycházet z obsahu celého ustanovení a jednotlivých, zde upravených oprávnění i povinností obou stran. Pracovník správce daně má tak například v době přiměřené předmětu šetření, zejména v době provozu, právo na přístup do každé provozní budovy, místnosti a místa, včetně dopravních prostředků, k účetním písemnostem, záznamům a informacím na technických nosičích dat v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona. Toto právo má též, jde-li o obydlí, které daňový subjekt užívá rovněž pro podnikání. Pracovník správce daně může zajistit též věci, u nichž jejich nezajištění by mohlo mít za následek nemožnost dodatečného průkazu skutečností potřebných v daňovém řízení. Naproti tomu daňový subjekt a třetí osoby jsou povinny poskytnout pracovníku správce daně všechny přiměřené prostředky a pomoc potřebnou k účinnému provedení místního šetření, zejména mu podat potřebná vysvětlení.

Z obsahu § 15 daňového řádu je tedy zřejmé, že cílem místního šetření je získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací, či „mapování terénu“. O místním šetření je pořizován, dle jeho povahy, protokol či pouhý úřední záznam.

Ustanovení § 16 daňového řádu naproti tomu jasně vymezuje cíl daňové kontroly tak, že daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější.

Jak je z uvedeného zřejmé, je to právě institut daňové kontroly, který slouží k tomu, aby mohl správce daně zjistit a prověřit daňový základ (v daném případě, ověřit

správnost daňové povinnosti přiznané daňovým subjektem); následující odstavce tohoto ustanovení vybavují jak správce daně, tak i osoby, u nichž je daňová kontrola prováděna, širokým okruhem zvláštních práv a povinností. Podle odstavce 4 tak například může daňový subjekt podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně, vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění apod. O výsledku zjištění pak sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, kterou je povinen s daňovým subjektem projednat. Znamená to, že zpráva z daňové kontroly musí obsahovat výsledek zjištění, tedy správní úvahu správce daně, na základě níž dospěl k důvodům pro případné vyměření daně a rovněž ke zvolenému způsobu stanovení základu daně a daně. Tato skutečnost je právně významná obzvláště proto, že platební výměr neobsahuje odůvodnění a daňový subjekt musí mít zachovánu reálnou možnost seznat důvody, jež vedly správce daně k jejímu vyměření pro případ jeho obrany v odvolacím řízení.

V právu veřejném je nutno vycházet ze zásady vyjádřené v čl. 2 odst. 2 Listiny, podle níž lze státní moc uplatňovat jen v případech a mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Pro oblast daní a poplatků je toto ústavní pravidlo konkretizováno čl. 11 odst. 5 Listiny, podle něhož daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Význam tohoto ustanovení spočívá zejména v deklaraci toho, že ukládání daní a poplatků je v principu v souladu s ústavním pořádkem, a není tedy neústavním zásahem do jiných základních práv včetně práva vlastnického (pokud tím ovšem není popřena jejich podstata či smysl podle čl. 4 odst. 4 Listiny). Aby však zdanění bylo ústavně konformní, musí se především opírat o zákon, při zachování všech základních práv a svobod. Tyto principy je třeba chápat jako esenciální náležitost každého demokratického právního státu. Bez jejich dodržení nelze vůbec hovořit o právním státu, neboť vyloučení libovůle při ukládání povinností ze strany státní moci bylo i historicky vzato první podmínkou při úvahách o formování právního státu, dokonce i pouze v jeho formální podobě.

Správce daně tedy není oprávněn na základě své úvahy volit jakýkoli procesní postup, kterým dospěje k vyměření daně, jsou-li dány zákonné důvody pro užití konkrétního institutu – daňové kontroly. Nepostačuje proto, je-li daňová povinnost vyměřena pouze na základě výsledků získaných při místním šetření, aniž by byla zahájena a provedena daňová kontrola při zachování všech práv, která daňovému subjektu garantuje § 16 daňového řádu. Takovým postupem je totiž daňový subjekt krácen na svých zákonem garantovaných právech, zejména na právu kvalifikované obrany, kterou může uskutečnit, vycházeje z úvah a výsledku zjištění, jež jsou nutným obsahem zprávy z daňové kontroly.

Nejvyšší správní soud z obsahu správního spisu zjistil, že v daném případě byly podkladem pro vyměření daně pouze výsledky získané při místním šetření, uvedené v úředním záznamu, se kterým nebyl žalobce seznámen. Správní spis neobsahuje nic, co by svědčilo o tom, že u stěžovatele byla zahájena daňová kontrola, ani o tom, že by daňová kontrola probíhala a byla řádně ukončena vypracováním zprávy o kontrole, která by byla se stěžovatelem projednána a jím podepsána. Uvedený vadný procesní postup správce daně neodstranil ani žalovaný v rámci odvolacího řízení. Zmíněná ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu je tedy zcela aplikovatelná i na posuzovaný případ, neboť je

nepochybné, že postup zvolený správcem daně takové požadavky nesplňuje a stěžovatel jím byl zkrácen především na právu kvalifikované obrany.

Správní orgány v daňovém řízení porušily daňový řád tak zásadním způsobem, že to mohlo mít za následek nejen nezákonné rozhodnutí o věci samé, ale zároveň takto v samém základu vadně vedené daňové řízení ani nedávalo krajskému soudu prostor přezkoumat napadené rozhodnutí v intencích ostatních žalobních bodů, které se týkaly hmotněprávního posouzení věci. Krajský soud proto měl napadené rozhodnutí pro tyto důvodně vytýkané vady řízení zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud napadený rozsudek v souladu s § 110 odst. 1, větou první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí taktéž rozhodne o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud na tomto místě připomíná, že rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí a vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je proto vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o daňové povinnosti znovu rozhodl. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu v řízení, které jeho vydání předcházelo, proto odstraní správce daně prvního stupně autoremedurou (§ 49 odst. 1 daňového řádu) nebo odvolací orgán postupem podle § 50 odst. 3 daňového řádu (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publikované pod č. 1865/2009 Sb. NSS). Po zrušení žalobou napadeného rozhodnutí krajským soudem proto bude na žalovaném, aby vady řízení odstranil v rámci odvolacího řízení prostřednictvím správce daně, případně sám, a to provedením daňové kontroly u stěžovatele při zachování všech zákonem garantovaných práv.

Nejvyšší správní soud se sice nedostal v daném případě k meritu věci, cítí však potřebu vyjádřit se v obecné rovině *obiter dictum* k posuzování stěžovatelem poskytovaného plnění, a to za účelem vytvoření vodítka pro další rozhodování správního orgánu.

V předmětu sporu jde o věc spadající do doby po vstupu České republiky do Evropské unie. Členství České republiky v Evropské unii současně vedlo k přistoupení ke společnému systému daně z přidané hodnoty, který je právně regulován a harmonizován na úrovni práva Evropského společenství. 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 při interpretaci českého zákona o dani z přidané hodnoty vycházet z principu eurokonformního výkladu příslušných ustanovení a aplikace nepřímého účinku „Šesté směrnice 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 „Směrnice“).

Předmětem daně podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty je poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku.

Podle odst. 3 citovaného ustanovení plnění, která jsou předmětem daně, jsou zdanitelnými plněními, pokud nejsou osvobozena od daně.

Předmětem daně dle § 2 zákona o dani z přidané hodnoty jsou tedy za prvé plnění zdanitelná a za druhé plnění osvobozená. Z toho jednoznačně vyplývá, že plnění musí být nejprve předmětem daně, aby mohlo být označeno za osvobozené plnění. Je-li tedy činnost uskutečňována např. bezúplatně, není, vzhledem k podmínkám daným v prvním odstavci, předmětem daně. Z toho důvodu nemůže být ani osvobozeným plněním. Výjimkou jsou případy, kdy je bezúplatné plnění považováno za úplatné podle § 13 odst. 4 písm. a) a § 14 odst. 3 písm. a) citovaného zákona. Stávající zákon o dani z přidané hodnoty tak mění doposud užívanou filozofii při uplatňování daně z přidané hodnoty (podle předchozího zákona bylo zdanitelným plněním vše, a teprve po té bylo nutno zkoumat, zda se nejedná o osvobozené plnění). Pokud je tedy určité plnění osvobozené, nejedná se o zdanitelné plnění, a naopak, pokud zákon používá pojem zdanitelné plnění, nemůže se jednat o plnění osvobozené.

V souvislosti s vymezením předmětu daně je důležité upozornit na některé základní zásady plynoucí z judikatury Evropského soudního dvora (dále „ESD“), které je třeba respektovat, a zákon o dani z přidané hodnoty vykládat tak, aby okruh plnění, jež jsou systémem daně z přidané hodnoty pokryta, nebyl nesprávně zužován. Při rozhodování, zda je konkrétní transakce předmětem daně či nikoli, se posuzuje vždy pouze její objektivní povaha (tj. skutečnost, že zboží bylo fyzicky dodáno nebo služba poskytnuta apod.), a nikoli její výsledek či účel, nebo dokonce úmysl zúčastněných stran (tzv. princip daňové neutrality). To znamená, že předmětem daně jsou i takové obchody, které jinak nejsou v souladu s ostatními zákony členských států, např. obchody uskutečněné bez potřebných povolení či licencí, dále obchody, které, ač samy legální, jsou součástí obchodního řetězce, v němž jsou některé jiné transakce podvodné, anebo obchody s pašovaným zbožím. Výjimek z tohoto pravidla není mnoho, jsou to v podstatě pouze dodávky zboží, které nemůže být předmětem legálního trhu, a tedy ani hospodářské soutěže, jako je například prodej drog. Ani v případech, kdy dochází k tzv. zneužití práva, nezpochybňuje judikatura ESD, že se dodání zboží či poskytnutí služby ve smyslu § 2, § 13 a § 14 uskutečňuje, a poskytuje daňové správě jiné nástroje k zamezení zneužívání nebo obcházení zákona.

Ustanovení § 56 zákona o dani z přidané hodnoty, které upravuje osvobozená plnění, v odst. 4 výslovně uvádí, že od daně je osvobozen 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.

Čl. 13 část B Směrnice stanoví: „Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské země od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

b) pacht nebo nájem nemovitého majetku kromě:

1. poskytování ubytování, jak je vymezují právní předpisy členských států, v rámci hotelnictví nebo v odvětví s podobnou funkcí včetně poskytování ubytování v prázdninových táborech a na místech upravených k využívání jako tábořiště,

2. nájmu prostor a míst k parkování vozidel,

3. nájmu trvale instalovaného zařízení a strojů,

4. nájmu bezpečnostních schránek.

Členské státy mohou stanovit další vynětí z oblasti působnosti těchto osvobození od daně."

Účinek směrnice (na rozdíl např. od nařízení), lze rozdělit na účinek přímý a nepřímý. Pro užití přímého účinku směrnice musí být splněny následující podmínky, a to 1) marné uplynutí lhůty pro transpozici a implementaci směrnice (nebo nesprávné provedení transpozice), 2) dostatečná přesnost a bezpodmínečnost dotyčného ustanovení, 3) přímou aplikací směrnice nedojde k uložení povinností jednotlivci. Přitom zejména posledně uvedená podmínka je zásadní, neboť správce daně nemůže využít směrnici v neprospěch daňového subjektu, zatímco ten ji ve svůj prospěch použít může. Je to také z hlediska dopadu na plátce jeden z nejpodstatnějších znaků, který přímý účinek odlišuje od účinku nepřímého. Aplikace přímého účinku v daném případě nepřichází v úvahu, neboť ustanovení čl. 13 část B písm. b) Směrnice bylo řádně implementováno vnitrostátním předpisem, a to ustanovením § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Ze srovnání znění obou ustanovení je zřejmé, že nejsou v rozporu.

Princip nepřímého účinku směrnice byl poprvé ESD formulován ve věci *Von Colson a Kaman (C-14/83)*. Tento judikát se stal základem doktríny nepřímého účinku a následně byl nesčetněkrát citován a rozšiřován (např. C-106/89 ve věci *Marleasing*, C-80/86 ve věci *Kolpinghuis*, C-334/92 ve věci *Wagner Merit*). Doktrína nepřímého účinku stanoví povinnost vnitrostátní právo určitým způsobem vykládat. Přitom musí být dodržena podmínka, že vnitrostátní předpis je schopen takového výkladu. Umožňují-li vnitrostátní interpretační techniky vyložit dané vnitrostátní ustanovení několika způsoby, má správní orgán, jakož i soud povinnost použít ten výklad, který je nejbližší smyslu a cíli odpovídajícího komunitárního ustanovení, jež mělo být touto cestou implementováno. Pokud je tedy ustanovení zákona nejasné, neurčité nebo není definováno, nelze ani určit, zda je se směrnicí v rozporu. Ze svého principu tedy nepřímý účinek komunitárního práva

nikdy nemůže být *contra legem*. Může však jít i v neprospěch plátce, jak bylo uvedeno výše.

Povinnost vykládat národní právo v souladu se Směrnicí je tedy podmíněno *a priori* tím, že existuje vnitrostátní předpis, který je nejednoznačný, umožňuje několik výkladů, přitom alespoň jeden z možných výkladů práva je v souladu se Směrnicí. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je v projednávané věci z níže uvedených důvodů namístě vyložit ustanovení § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty právě tímto způsobem, tj. za použití doktríny nepřímého účinku Směrnice.

Jeden z důvodů pro jednotné uplatňování pravidel pro osvobození od daně je vysloven též v preambuli Směrnice: „Měl by být sestaven společný seznam osvobození od daně, aby mohly být vlastní zdroje Společenství vybírány jednotným způsobem ve všech členských státech.“ Společný systém daně z přidané hodnoty by měl, přestože sazby a osvobození od daně nejsou zcela harmonizovány, vést k neutralitě v hospodářské soutěži v tom smyslu, že obdobné zboží a služby na území každého členského státu nesou stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce.

Podle ustálené judikatury ESD jsou osvobození od daně upravená čl. 13 Směrnice autonomními pojmy práva Společenství a musí být proto definována na úrovni Společenství (viz např. 348/87 ve věci *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, C-453/93 ve věci *Bulthuis-Griffioen*, C-358/97 ve věci *Komise v. Irsko*, C-275/01 ve věci *Sinclair Collis*, C-284/03 ve věci *Temco Europe*, C-428/02 ve věci *Fonden Marselisborg Lystbadehavn*). Výrazy použité za účelem označení osvobození od daně v čl. 13 Směrnice je třeba vykládat restriktivně, protože představují výjimky z obecného principu, podle kterého má být daň z přidané hodnoty uvalena na všechny služby vykonané za úhradu osobou povinnou k dani (viz zejména C-150/99 ve věci *Stockholm Lindöpark*, C-326/99 ve věci *Goed Wonen*, C-280/04 ve věci *Jyske Finans*).

Čl. 13 část B písm. b) Směrnice nedefinuje pojem „nájem nemovitého majetku“ ani neodkazuje na jeho vymezení v právních předpisech členských států, proto je nutné při výkladu tohoto pojmu zohlednit poměrně rozsáhlou judikaturu ESD, ze které vyplývá přednost komunitární definice nájmu před soukromoprávními definicemi jednotlivých členských státu (srov. např. C-326/99 ve věci *Goed Wonen*). Při vymezení pojmu nájmu proto nelze použít občanský zákoník ani zákon o nájmu a podnájmu nebytových prostor. ESD tento pojem definoval v četných rozsudcích s přihlédnutím k věcné souvislosti, jakož i cílům a systematice Směrnice tak, že „pronajímatel převede na nájemce za úplatu na sjednanou dobu právo užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl vlastníkem, a právo vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva". Nájem nemovitostí je podle ESD 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.

Hranici mezi poskytnutím možnosti sportovat a nájmem nemovitosti se snažil ESD vymezit ve věci *Stockholm Lindöpark* (C-150/99). Provozování sportovního zařízení, jež umožňuje zákazníkům jeho krátkodobé využití k tělovýchovným či sportovním aktivitám, je dle ESD širší službou než prostý nájem nemovitosti, i když je používání

nemovitého majetku s takovou službou úzce spjaté. Službou poskytnutou nad rámec nájmu může být umožnění použít sprchy, šatny atd. Některé transakce, které umožňují používat sportovní zařízení, mohou znamenat nájem nebo pacht nemovitého majetku, zatímco jiné ne. Jestliže je sportoviště patřící soukromému vlastníkovi poskytnuto k výlučnému použití klubu nebo jinému subjektu zabývajícímu se sportem na delší období na oplátku za platbu, pak je možné takové poskytnutí do této definice zahrnout. Jestliže však jednotlivec platí vstupné, aby získal spolu s ostatními přechodnou možnost použít plavecký bazén, byla by překračována rozumná hranice tohoto konceptu, pokud jde o nájem nebo pacht. K podobnému kontrastu lze dospět v konkrétním případě golfového hřiště. Jestliže si osoba zaplatila výlučné užívání hřiště po stanovenou dobu, řekněme za účelem zorganizování turnaje nebo sportovního utkání s právem vybírat vstupné od hráčů či diváků, má taková služba jasnou povahu nájmu. Tentýž postup nelze nicméně uplatnit vůči příležitostnému golfistovi nebo skupině golfistů, kteří si přišli zahrát. I když je evidentně obtížné hrát golf bez golfového hřiště, je v tomto případě poskytnutou službou příležitost zahrát si golf, nikoli příležitost zabrat (obsadit) hřiště (srov. stanovisko generálního advokáta Jacobse).

Z uvedeného judikátu ESD je zřejmé, že pro účely označení služby za nájem či pacht nemovitého majetku nesmí ve smlouvě chybět žádný ze základních znaků nájmu či pachtu. Tyto znaky musí ve smlouvě naopak převládat. Nájem či pacht přitom bezpodmínečně zahrnuje poskytnutí práva obsadit majetek jako vlastní a vyloučit nebo vpustit ostatní. Právo je navíc svázané s vymezenou částí či výměrou.

Ve věci *Sinclair Collis* (C-275/01) bylo hlavní otázkou, zda je poskytnutí možnosti umístění prodejních automatů na cigarety do prostor jiného subjektu nájmem části nemovitosti ve smyslu Směrnice. ESD rozhodl v neprospěch nájmu a důvodem byla skutečnost, že smlouva neobsahovala většinu základních prvků, které jsou nájemním smlouvám vlastní: vymezení předmětu nájmu, tj. přesné určení části nemovitosti, jež je pronajata, a volný přístup nájemce do prostor s automaty, přístup byl totiž v daném případě omezen otvíracími hodinami v provozovně. Podle ESD hovořila v neprospěch nájmu i nijak neomezená možnost přístupu třetích osob k předmětu nájmu, jež byla z pochopitelných důvodů, důležitou podmínkou uzavření smlouvy. V daném případě smlouva nevymezovala žádný konkrétní prostor, jeho rozměry či lokaci, ve veřejně přístupných prostorách domu, kde byly automaty instalovány. Rozhodnutí, kde budou automaty umístěny, bylo spíše ponecháno na vlastníkovi nemovitosti. Sinclair Collis měla pouze právo požadovat jejich přestěhování pokud se zjistí, že jiné umístění by více vyhovovalo z hlediska maximalizace zisku. Navíc podle smlouvy, na rozdíl od klasického nájmu majetku, bylo momentální umístění nepodstatné. Záleželo na něm pouze, pokud jde o úmysl generovat maximální tržby. V tomto případě nebylo obsazení konkrétního místa cílem smlouvy samo o sobě, ale prostředkem k dosažení cíle. Skutečnost, že se přístroje neupevňují ke stěně, a mohou být stěhovány vlastníkem kolem dokola celé místnosti, podporuje názor, že nejde o užívání jedné speciálně vymezené části země. Hlavním prvkem smlouvy nebylo v tomto případě užívání konkrétní části nemovitosti, ale poskytnutí služby, a to instalace přístroje, pro kterou je nemovitost sama vedlejším, i když nezbytným, předpokladem. Skutkový stav tohoto případu může být proto srovnán s poskytnutím jídla v hotelové restauraci na rozdíl od poskytnutí hotelového pokoje. Zatímco v druhém případě je hlavním rysem obývání pokoje samotného, v prvním případě

je podstatou poskytnutí jídla, které je doplněno určitými přidruženými službami. Aby bylo možné obdržet jídlo, je třeba posadit se za stůl v restauraci, a tedy i po určitý čas využívat vymezený prostor. Ale používání části nemovitosti není z pohledu tohoto schématu a účelu hlavním rysem smlouvy. Nelze proto říci, že jde o nájem části nemovitosti, kde stojí stůl (srov. stanovisko generálního advokáta Albera).

ESD opakovaně judikoval, že otázka, zda plnění sestávající z několika plnění má být považováno za jediné plnění, nebo za samostatná jednotlivá plnění, jež je nutno posuzovat odděleně, má zvláštní význam z hlediska daně z přidané hodnoty, zejména pro použití daňové sazby nebo ustanovení týkajících se osvobození od daně (viz zejména C-425/06 ve věci *Part Service*). Směrnice neobsahuje žádné zvláštní ustanovení o tom, za jakých podmínek má být více souvisejících plnění považováno za souborné plnění. Rozhodná posuzovací kritéria vyplývají přímo z judikatury ESD. Při zjišťování povahy plnění sestávajícího z více částí naproti sobě stojí dva cíle. Jednak je třeba diferencovaně posoudit jednotlivá plnění podle jejich charakteru. Krom toho nemá být ohroženo fungování systému daně z přidané hodnoty tím, že budou uměle rozděleny hospodářsky jednotné služby. Přílišné dělení souborného plnění na jednotlivá plnění, jež je třeba posuzovat samostatně, totiž ztěžuje uplatňování právních předpisů v oblasti daně z přidané hodnoty. V každém případě je třeba pro přezkum použít objektivní kritéria. Subjektivní pohled poskytovatele nebo příjemce služeb není rozhodující.

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 (srov. např. C-572/07 ve věci *RLRE Tellmer Property, s. r. o.*).

V dalším řízení bude na žalovaném, aby s ohledem na shora citovanou relevantní judikaturu ESD posoudil, zda se v případě smluv „o užívaní části nebytových prostor, o podmínkách provozu výherních hracích přístrojů a o zajištění služeb s provozem spojených“ jedná o dvě nebo více samostatných a navzájem oddělitelných plnění, nebo naopak o plnění jediné. Klíčové pro uplatnění daně z přidané hodnoty je rovněž to, zda stěžovatelem poskytované plnění na základě uvedených smluv je skutečně pasivním přenecháním nemovitého majetku k užívání, či zda je součástí jiné služby. Jinak řečeno, pro správnou aplikaci zákona o dani z přidané hodnoty je nutné zodpovědět na otázku, zda posuzované transakce mohou být považovány za pasivní odevzdání nemovitého majetku, aniž by zde byla vytvářena významnější přidaná hodnota, nebo zda je na jejich základě poskytována služba jiná, resp. zda přenechání majetku k užívání je součástí služby, kterou lze pro účely daně z přidané hodnoty kvalifikovat jinak. Jde tedy o to, zda stěžovatel

umožňuje provozovatelům výherních hracích přístrojů pouze pasivní činnost spočívající ve využití daných prostor, či zda je poskytnutí části nebytových prostor součástí dalších aktivit ze strany stěžovatele, které mají buď povahu průmyslového nebo obchodního podnikání, anebo je jejich předmět lépe charakterizován poskytnutím určité služby, než pouhým poskytnutím určité věci k užívání. Podle ustálené judikatury ESD přitom musí být pro určení podstaty zdanitelného plnění vzaty v úvahu veškeré okolnosti, za kterých se plnění uskutečňuje, za účelem identifikování jeho charakteristických rysů (viz např. C-231/94 ve věci *Faaborg-Gelting Linien*).

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

V Brně dne 8. dubna 2010

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu