

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Jana Passera a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **Václav Máček, s. r. o.**, se sídlem V Aleji 134/35, Děčín, zastoupeného JUDr. Vencislavem Sabotinovem, advokátem se sídlem Mrázova 9, Litoměřice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 2. 2008, čj. 1944/08-1300-506934, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 7. 2009, čj. 15 Ca 88/2008 - 31,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**
II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 2. 2008, čj. 1944/08-1300-506934, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně ze dne 11. 10. 2007, čj. 126756/07/178913/6548. Tímto rozhodnutím správce daně vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2006.

II.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, který ji rozsudkem ze dne 29. 7. 2009, čj. 15 Ca 88/2008 - 31, zamítl. Uvedl, že žalobce uzavřel se společnostmi Forbes Game, a. s., a C-FORBES s. r. o. smlouvy o podnájmu nebytových prostor. Předmětem smluv bylo přenechání části pronajaté provozovny podnájemci za účelem umístění a provozování výherních hracích přístrojů.

Mezi povinnosti žalobce patřilo např. převzít a umístit výherní hrací přístroje v podnajaté části provozovny, chránit zařízení před poškozením, udržovat čistotu a pořádek jak provozovny, tak hracího zařízení, nedovolit umístění žádného dalšího hracího zařízení. Po skončení provozní doby byl žalobce povinen vybrat veškerou hotovost, vést o tom záznamy, finanční nesrovnalosti ihned hlásit podnájemci atd. Ve smlouvách bylo stanoveno podnájemné a odměna za poskytnuté služby ve výši 40 % z čistého zisku, z čehož 1000 Kč byla odměna za poskytnuté služby, zbylou část tvořilo podnájemné.

Podle krajského soudu nebylo sporu o tom, že smlouvy splnily formální náležitosti požadované zákonem č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor, ve znění pozdějších předpisů. Smlouvy rozlišovaly výši úhrad za nájem a úhrady za poskytnuté služby. Žalobce vykázal částky přijaté za podnájem jako zdanitelná plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet. Krajský soud pak řešil, zda lze žalobcem poskytované plnění podřadit pod pojem nájem nebytových prostor. Konstatoval přitom, že projednávaná věc skutkově spadá do doby po vstupu České republiky do Evropské unie. Ve svých závěrech odkázal i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, čj. 9 Afs 93/2008 - 43 (všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), který se zabýval výkladem pojmu „nájem nebytových prostor“ pro účely osvobození od daně z přidané hodnoty.

Krajský soud uvedl, že splnění formálních náležitostí smlouvy o podnájmu nestačí pro osvobození od daně z přidané hodnoty, neboť pro daňové účely je třeba vždy zkoumat skutečný obsah smlouvy a důvody, které účastníky vedly k uzavření smlouvy. Krajský soud se přiklonil k názoru žalovaného, že podstatou smluv nebylo pouze pasivní poskytnutí místa nebo prostoru s udělením práva třetí osobě jej využívat, jako by byla vlastník. Smlouvy zahrnovaly i jiné služby než jenom nájem. Smlouvy byly uzavírány za účelem podnikání vlastníků výherních hracích přístrojů ve spolupráci se žalobcem, který se na jejich podnikatelské činnosti podílel. Žalobce udělil podnájemcům právo instalovat výherní hrací přístroje v určitém objektu na určitém místě, měl právo zajišťovat jejich servis a údržbu a provádět finanční kontrolu. Žalobce měl zajišťovat provoz výherních hracích přístrojů, jejich obsluhu a dohled, provádět výběr pokladen výherních hracích přístrojů. Dále byl povinen strpět a umožnit vlastníkům výherních hracích přístrojů jejich kontrolu, což znamená, že tito neměli možnost kdykoliv do prostor vstupovat, jako by byli jejich vlastníky. Na posouzení smluv nic nemění ani to, že smlouvy rozlišují nájemné a úhradu za poskytnuté služby. V této souvislosti krajský soud poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2007, čj. 9 Afs 5/2007 - 70, č. 1187/2007 Sb. NSS. Krajský soud tak uzavřel, že při poskytnutí nebytových prostor k umístění výherních hracích přístrojů se nejednalo o pouhé pasivní přenechání těchto prostor k užívání závisející na plynutí času, ale bylo součástí dalších aktivit žalobce, které jsou podle svého obsahu určitou službou. Proto nelze částky nabyté na základě uzavřených smluv podřadit pod plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty podle § 51 odst. 1 písm. e), resp. § 56 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

III.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Nesouhlasil se závěrem krajského soudu, podle kterého se v dané věci „*nejednalo o pouhé pasivní přenechání nebytových prostor k*

užívání závisící na pouhém plynutí času, ale bylo součástí dalších aktivit stěžovatele, které jsou podle svého obsahu určitou službou, a proto nelze částky nabyté na základě předmětných smluv podřadit pod plnění osvobozená od DPH ...“. Závěr krajského soudu, podle nějž smlouvy zahrnovaly ještě i jiné služby než jenom nájem a proto nemůže být plnění z těchto smluv od daně osvobozeno, nemá podle stěžovatele faktickou oporu v platné právní úpravě. Pokud by měl být závěr krajského soudu obecně aplikovatelný, pak by žádný pronajímatel nemohl nárokovat osvobození nájmu od daně z přidané hodnoty v případě, že podle nájemní smlouvy byly pronajímatelem poskytovány i služby související s nájmem.

Stěžovatel nesouhlasil ani se závěrem, že udělil právo instalovat výherní hrací přístroje. Z předmětných smluv jednoznačně vyplývá, že stěžovatel podnajal provozovatelům výherních hracích přístrojů konkrétně vymezené části nebytových prostor. Smlouvy pak zcela v souladu s platnou právní úpravou definují i účel nájmu. Podle dohody smluvní stran stěžovatel poskytoval i některé služby a smlouvy jednoznačně stanoví podmínky poskytování těchto služeb. Není možné zaměňovat právo nájmu vymezené části nebytových prostor a podmínky, za kterých je stěžovatel povinen poskytovat služby.

Podle stěžovatele krajský soud nesprávně uzavřel, že vlastníci výherních hracích přístrojů neměli do podnajatých prostor přístup. Jde o účelový výklad ustanovení smluv, podle kterých je stěžovatel povinen umožnit přístup do nebytových prostor „*osobám státních orgánů*“ a „*zástupcům, kteří se prokáží plnou mocí*“. Smyslem ujednání bylo, aby byl stěžovatel povinen fakticky umožnit přístup těchto osob do předmětných prostor v případě, kdy nájemce není osobně přítomen. Smyslem ujednání bylo „*zamezit škodě v podobě uložení sankce ze strany státních orgánů pro nemožnost provedení zákonem předpokládané kontroly*“. Stěžovatel zdůraznil, že smlouvy obsahují ujednání o tom, že pronajímatel přenechává nájemci do užívání vymezenou část nebytových prostor a že tento není oprávněn dát podnajatou část do dalšího žívání. Z tohoto vyplývá suverénní právo nájemce užívat vymezenou část nebytových prostor za účelem provozu své podnikatelské činnosti. Stěžovatel poukázal na to, že v nájemních smlouvách se běžně nevyskytuje prohlášení, že nájemce smí využívat prostory jako vlastník, neboť tato garance vyplývá přímo z podstaty smlouvy o pronájmu a také z platné právní úpravy. Podle stěžovatele by včlenění daného ustanovení bylo nadbytečným opisování zákonné úpravy.

Dále stěžovatel uvedl, že u poskytovaných služeb nelze dovodit jejich nadstandardní povahu, která by negovala pasivní povahu nájemního vztahu. Platná právní úprava ostatně jednoznačně počítá s tím, že pronajímatel zajistí řádné plnění služeb spojených s nájmem. Žádná z poskytovaných služeb není v rozporu s povahou podnájemního vztahu. Stěžovatel nesouhlasil ani se závěrem žalovaného, že mezi poskytované služby patří smluvní omezení stěžovatele, neboť uvedená limitace je učebnicovým příkladem běžné konkurenční doložky. Podle stěžovatele žalovaný postupoval nezákonně, pokud nesprávně aplikoval právní úpravu a stěžovateli uložil povinnost zaplatit daň bez zákonné opory na základě účelového posouzení smluv. Tím porušil i článek 2 odst. 3 a článek 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Stěžovatel se také domníval, že došlo k porušení práva na spravedlivý proces, protože žalovaný neodůvodnil, o jakou konkrétní službu ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty se jedná. Rozhodnutí žalovaného je proto nepřezkoumatelné.

Závěr krajského soudu, že nájem a služby s ním spojené tvoří jeden celek, stěžovatel považoval za neodůvodněný. Z rozhodnutí podle něj není zřejmé, jak krajský soud dospěl k tomuto závěru. Stěžovatel tvrdil, že je nutné nejprve zkoumat, zda nájem a služby skutečně tvoří objektivní, tj. nedělitelný celek. Podle stěžovatele se jedná o služby zajištění energií, úklidu, údržby prostor, zajištění, aby nedošlo k poškození majetku nájemce, a o kontrolu obratu. K charakteru služeb odkázal i na argumentaci obsaženou v žalobě. Uvedl, že v souladu s judikaturou Soudního dvora ES pak mělo být zkoumáno, zda uvedené služby mohou být poskytovány třetí osobou odlišnou od pronajímatele a zda jsou předmětné služby účtovány zvlášť (rozsudek Soudního dvora ES ze dne 11. 6. 2009, *Tellmer Property*, C-572/07). Krajský soud se přezkoumáním předběžné otázky vůbec nezabýval. Tyto služby mají podle stěžovatele charakter samostatného oddělitelného vedlejšího plnění poskytovaného za odměnu. Mohou být poskytovány třetí osobou a netvoří nedílný celek s nájmem. Strany se pak zcela v souladu se zásadou smluvní volnosti dohodly, že služby zajistí stěžovatel, za což mu náležela odměna. Odměnu za poskytnuté služby zatížil daní z přidané hodnoty. Zajištění předmětných služeb je zcela v souladu s relativně pasivním charakterem nájemní smlouvy. Pokud předmětné smlouvy podrobně definují povinnost stěžovatele při poskytování služeb, činí tak z důvodu vyloučení případných sporů o jejich obsahu. Uvedené služby nijak nevybočují z obvyklého rámce služeb poskytovaných v návaznosti na uzavření nájemního vztahu, snad s výjimkou kontroly obratu dosaženého v rámci dané provozovny, což je ovšem logické ujednání vzhledem ke skutečnosti, že bylo sjednáno tzv. obratové nájemné. V dalším stěžovatel odkázal na argumentaci obsaženou v žalobě.

IV.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na svá předešlá vyjádření a uvedl, že se ztotožňuje s právním hodnocením krajského soudu.

V.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se nemohl zabývat námitkami, které stěžovatel uplatnil v žalobě a bez další specifikace pro řízení u Nejvyššího správního soudu na ně pouze odkázal. Nejvyšší správní soud např. již v rozsudku ze dne 8. 10. 2004, čj. 5 Afs 31/2003 - 81, č. 647/2005 Sb. NSS, uvedl, že se nelze v řízení o kasační stížnosti zabývat námitkami, jež byly uplatněny v jiném řízení (správním či soudním), byť na ně stěžovatel v podané kasační stížnosti sumárně odkázal, ale je třeba, aby stěžovatel tvrzené důvody nezákonnosti v podané kasační stížnosti explicitně uvedl a vymezil tak rozsah a meze přezkumu rozhodnutí v kasačním řízení. Kasační stížnost tak není přípustná v rozsahu, v němž stěžovatel pouze odkázal na námitky uplatněné v žalobě.

Podstatné pro posouzení dané věci je, zda lze stěžovatelem poskytované plnění podřadit pod pojem „*nájem nebytových prostor*“, který je od daně z přidané hodnoty osvobozen podle § 51 odst. 1 písm. e) a § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty.

Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že předmět sporu skutkově spadá do doby po vstupu České republiky do Evropské unie. Systém daně z přidané hodnoty je na úrovni Společenství regulován zejména Šestou směrnicí Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, která byla od 1. 1. 2007 nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „šestá směrnice“). Při interpretaci zákona o dani z přidané hodnoty pak Nejvyšší správní soud musí vycházet z povinného eurokonformního výkladu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, čj. 9 Afs 95/2008 - 47).

Článek 13 část B písm. b) šesté směrnice obsahuje osvobození od daně „pachtu“ nebo „nájmu nemovitého majetku“. Podle ustálené judikatury Soudního dvora EU představuje osvobození od daně upravené v čl. 13 šesté směrnice autonomní pojem práva Společenství, který musí být definován na úrovni Společenství (srov. např. rozsudky Soudního dvora ES ze dne 12. září 2000, *Komise v. Irsko*, C-358/97, Rec. 2000, s. I-6301, bod 51; ze dne 16. ledna 2003, *Maierhofer*, C-315/00, Rec. 2003, s. I-563, bod 25; ze dne 12. června 2003, *Sinclair Collis*, C-275/01, Rec. 2003, s. I-5965, bod 22; ze dne 18. listopadu 2004, *Temco Europe*, C-284/03, Sb. rozh. 2004, s. I-11237, bod 16; ze dne 3. března 2005, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, C-428/02, Sb. rozh. 2005, s. I-1527, bod 27, a ze dne 19. dubna 2007, *Velvet & Steel Immobilien*, C-455/05, Sb. rozh. 2007, s. I-3225, bod 15). V souladu s touto judikaturou je třeba vykládat výrazy použité pro označení osvobození od daně uvedených v čl. 13 šesté směrnice, včetně pojmu „pacht“ nebo „nájem nemovitého majetku“ restriktivně, protože představují odchylky od obecné zásady, podle které je daň z přidané hodnoty vybírána z každého poskytnutí služby uskutečněného osobou povinnou k dani za úplatu (srov. např. rozsudek ze dne 18. ledna 2001, *Stockholm Lindöpark*, C-150/99, Rec. 2001, s. I-493, bod 25, a výše uvedené rozsudky *Komise v. Irsko*, body 52 a 55; *Sinclair Collis*, bod 23; *Temco Europe*, bod 17, a *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, bod 29).

Šestá směrnice pojem „pacht“ nebo „nájem nemovitého majetku“ blíže nedefinuje ani neodkazuje na definice přijaté v této souvislosti jednotlivými členskými státy (srov. rozsudek ze dne 4. října 2001, „*Goed Wonen*“, C-326/99, Rec. 2001, s. I-6831, bod 44, a výše uvedený rozsudek *Sinclair Collis*, bod 24). Toto ustanovení musí být proto vykládáno v kontextu, do jakého zapadá, ve světle cílů a systematiky šesté směrnice, přičemž zvláštní zřetel musí být brán na *ratio legis* osvobození jím stanoveným (srov. výše uvedený rozsudek „*Goed Wonen*“, bod 50). Soudní dvůr EU definoval „nájem nemovitého majetku“ ve smyslu čl. 13 část B písm. b) šesté směrnice tak, že pronajímatel nemovitosti převede na nájemce za úplatu a na sjednanou dobu právo užívat tuto nemovitost a vyloučí jakoukoliv další osobu z výkonu takového práva (viz rozsudky ze dne 9. října 2001, *Mirror Group*, C-409/98, Rec. 2001, s. I-7175, bod 31, a *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, Rec. 2001, s. I-7257, bod 21, a výše uvedené rozsudky *Komise v. Irsko*, body 52 až 57; *Sinclair Collis*, bod 25; *Temco Europe*, bod 19; *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, bod 30, a „*Goed Wonen*“, bod 55).

Nájem nemovitého majetku tak obvykle představuje spíše pasivní činnost závisející na pouhém plynutí času, aniž by byla vytvářena významnější přidaná hodnota (srov. výše uvedený rozsudek „*Goed Wonen*“, bod 52). Je pak na soudu, aby ověřil, zda předmětem smluv vzhledem ke způsobu jejich naplňování je především pasivní poskytnutí místností nebo prostor budov za úplatu odvíjející se od plynutí času, nebo zda je na jejich základě poskytována služba, kterou lze kvalifikovat jinak (srov. výše uvedený rozsudek *Temco Europe*, bod 27). Nejvyšší správní soud shledal výklad pojmu „nájem“ ve světle judikatury Soudního dvora EU zřejmým a nepovažuje proto za nutné obracet se na Soudní dvůr EU s předběžnou otázkou (článek 234 odst. 3 SES, srov. také rozsudky Soudního dvora ES ze dne 27. 3. 1963, *Da Costa en Schaake NV, Jacob Meijer NV, Hoechst-Holland NV v. Nederlandse administratie der belastingen*, 28/62 až 30/62, Rec., s. 00061, ze dne 6. 10. 1982, *Srl CILFIT et Lanificio di Gavardo SpA proti Ministère de la santé*, 283/81, Rec. 1982, s. 03415, bod 14, a ze dne 4. 11. 1997, *Parfums Christian Dior SA and Parfums Christian Dior BV v Evora BV,* C-337/95, Rec. 1997, s. I 06013, bod 29).

Zákon o dani z přidané hodnoty neobsahuje vlastní definici nájmu a neobsahuje ani žádnou výjimku týkající se osvobození nájmu od daně z přidané hodnoty v porovnání se šestou směrnicí. Při výkladu pojmu „nájem“ je proto třeba zohlednit výše uvedená výkladová kritéria Soudního dvora EU. V posuzovaném případě se tak nejedná o výklad právní normy, ale spíše o její aplikaci na předmětný skutkový stav. Pod pojem „nájem“ pro účely osvobození od daně z přidané hodnoty totiž nebudou spadat takové služby, k jejichž poskytování je sice nemovitost nezbytná, ale jejíž užití není hlavním smyslem ani cílem poskytovaného plnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, čj. 9 Afs 95/2008 - 47). Pojem „nájem“ je tedy nutné posoudit zcela autonomně z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty. Ani v situaci, kdy nájemní smlouva splní náležitosti zákona o nájmu a podnájmu nebytových prostor, nemusí tento nájem představovat „nájem“ ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty.

V posuzované věci správní orgány i krajský soud správně zkoumaly faktický vztah mezi účastníky a skutečný obsah smlouvy bez ohledu na její označení. Došly k závěru, že se v daném případě nejedná o pasivní poskytnutí místa za úplatu spolu s udělením práva třetí osobě jej využívat a vylučujícím z jeho využití další osoby. Ze smluv je zřejmé, že podnájemce mohl prostory využívat pouze umístěním výherního hracího přístroje. Je nepochybné, že samotné výherní hrací přístroje fakticky provozoval stěžovatel, který zajišťoval veškeré služby související s jejich provozem kromě servisu, údržby a kontroly. Při provozu byl povinen dodržovat herní plán (u smluv se společností Forbes Game a.s. i Návštěvní a reklamační řád a interní směrnice) a byl pověřen i ochranou výherních hracích přístrojů. Zajišťoval také další činnosti související s provozem přístrojů (např. dodávku elektřiny, úklid) a vybíral a odváděl tržby z těchto přístrojů. Stěžovateli byla navíc výslovně stanovena povinnost strpět kontrolu, a to jak ze strany podnájemce, tak i dalších osob, které prokáží své zmocnění k této činnosti. Je proto zřejmé, že smlouvy neudělovaly podnájemcům přístup do prostor, které si podnajali, jako by byli vlastníci prostor. K výherním hracím přístrojům měli podnájemci přístup se svolením stěžovatele a pro účely údržby, opravy a kontroly. Přístup byl navíc fakticky omezen provozní dobou podniku, kde byly výherní hrací přístroje umístěné. Skutečnost, že provozní doba byla u smluv se společností Forbes Game a. s. stanovena podnájemcem, nemění nic na závěru, že

vzhledem k výše uvedeným smluvním ustanovením vzniká důvodná pochybnost, zda měli podnájemci skutečně faktický a neomezený přístup k podnajatým prostorám (u smluv se společností C-Forbes s. r. o. si strany provozní dobu měly podle smlouvy odsouhlasit, ovšem za vymezení provozní doby byl odpovědný stěžovatel). Ze smluv navíc vyplývá, že podnájemcům nebylo uděleno právo omezovat přístup na místo, kde jsou výherní hrací přístroje umístěny. Podnajaté prostory byly součástí prostor, které plně užíval stěžovatel, který pak určoval, které osoby mají do prostor fakticky přístup. Ostatně i smlouvy obsahují ustanovení, že např. kontrolou dodržování zákazu hry osob mladších osmnácti let byl pověřen stěžovatel.

V daném případě tak není užití vymezeného prostoru cílem smlouvy, ale pouhým prostředkem pro dosažení cíle jiného. Nejvyšší správní soud uzavřel, že hlavním cílem smlouvy nebylo pasivní poskytnutí prostoru k užívání, ale poskytnutí práva na provozování herny s výherními hracími přístroji, včetně zajištění jejich obsluhy. K stejným závěrům při posuzování plnění pronájmu nebytových prostor za účelem umístění výherních hracích přístrojů dospěl Nejvyšší správní soud i v rozsudcích ze dne 23. 4. 2009, čj. 9 Afs 95/2008 - 47 (ústavní stížnost Ústavní soud odmítl usnesením ze dne 3. 9. 2009, sp. zn. III. ÚS 1747/2009, všechna rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na http://nalus.usoud.cz), čj. 9 Afs 93/2008 - 43 (ústavní stížnost Ústavní soud odmítl usnesením ze dne 24. 9. 2009, sp. zn. II. ÚS 1748/2009) a čj. 9 Afs 109/2008-43 (ústavní stížnost Ústavní soud odmítl usnesením ze dne 22. 9. 2009, sp. zn. I. ÚS 1746/2009).

Skutečnost, že stěžovatel zdaňoval samostatně zajištění obsluhy výherních hracích přístrojů a další služby, nemá vliv na posouzení charakteru poskytovaného plnění. Jak správně uvedl krajský soud, jedním ze základních principů konstrukce daně z přidané hodnoty je jednotnost poskytnutého plnění, které by nemělo být v zájmu fungujícího systému daně z přidané hodnoty uměle děleno (viz rozsudek č. 1187/2007 Sb. NSS).

Podle Soudního dvora EU platí, že za určitých okolností musí být několik plnění, která by mohla být poskytnuta odděleně, považováno za jediné plnění, pokud tato plnění nejsou samostatná. Je tomu tak například tehdy, když jedno nebo více plnění představují hlavní plnění a zbývající plnění představují vedlejší plnění sdílející s hlavním plněním stejný daňový režim. Konkrétně musí být plnění považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek. Dále se jedná o jediné plnění, 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 (viz rozsudek ze dne 21. února 2008, *Part Service*, C-425/06, Sb. rozh. 2008, s. I-897, body 50 až 53).

Nejvyšší správní soud má za to, že uvedené závěry je nutné aplikovat i v nyní posuzované věci. Poskytnutí prostor k umístění výherních hracích přístrojů je nutné považovat pouze za prostředek dosažení cíle hlavního, kterým je poskytnutí práva provozovat hernu s výherními hracími přístroji. V daném případě stěžovatel jako nájemce prostor fakticky užíval celé prostory včetně částí prostor, které dále podnajal. Zajišťoval i veškeré služby, krom výše uvedených výjimek, související s provozem výherních hracích přístrojů.

Nejvyšší správní soud se zabýval i závěry rozsudku Soudního dvora EU ze dne 11. 6. 2009, *Tellmer Property*, C-572/07 (dosud nepublikováno ve Sb. rozh.), který poukázal na další faktor při posuzování jednotnosti plnění kromě odděleného účtování o poskytovaných plnění a to posouzení možnosti poskytování posuzovaných služeb třetí osobou. Je nepochybné, že posuzované služby, které jsou předmětem smluv, by mohly provádět i třetí osoby odlišné od stěžovatele (např. úklid). Na druhou stranu je z obsahu smluv zřejmé, že všechny tyto služby souvisí s hlavním cílem smluv, tj. s udělením práva provozovat hernu s výherními hracími přístroji. Lze si jen těžko představit, že by jednotlivé dílčí služby za daných skutkových okolností pro pronajímatele vykonávala osoba odlišná od stěžovatele, neboť by tím nebylo dosaženo faktického účelu smlouvy. Nejvyšší správní soud souhlasí s tvrzením stěžovatele, že předmětné smlouvy jsou projevem smluvní volnosti stran, které se rozhodly, že tyto služby budou tvořit součástí smluv označovaných jako smlouvy o podnájmu části nebytových prostor. Po posouzení obsahu smluv je zřejmé, že tyto služby nemají doplňkový charakter k hlavnímu plnění, za který stěžovatel označuje nájem. „Nájem“ je pouze prostředkem k dosažení jiného cíle. Lze tak uzavřít, že veškeré stěžovatelem poskytované služby představují fakticky jedno plnění. Za skutkových okolností v daném případě rozdělení poskytnutého plnění na „nájem“ a ostatní služby je nutné považovat za umělou operaci, která slouží pouze k účelu osvobodit část plnění od daně z přidané hodnoty.

Ze všech výše uvedených důvodů nelze stěžovateli přisvědčit, že obsahem poskytovaného plnění byl nájem, resp. podnájem nebytových prostor, a proto nelze částky nabyté na základě této smlouvy podřadit pod plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty podle § 51 odst. 1 písm. e) a § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty.

Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem i v tom, že tvrzení krajského soudu, že „[s]*mlouvy tak zahrnovaly ještě i jiné služby než jenom nájem, a proto nemůže být plnění z těchto smluv od daně osvobozeno*“, není zcela přesné. Je však třeba zdůraznit, že není možné vytrhávat jednu větu z kontextu celého rozhodnutí, které jinak obsahuje správné závěry, byť stručně odůvodněné. Z rozsudku krajského soudu je zřejmé, jakými úvahami se krajský soud při posuzování věci řídil a jak dospěl k závěru, že předmětem plnění bylo poskytnutí nebytových prostor k umístění výherních hracích přístrojů, nikoliv nájem ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že podnájemcům bylo uděleno pouze právo instalovat výherní hrací přístroje a ve smlouvách jsou zcela v souladu platnou právní úpravou vymezeny podnajaté části prostor a je zde definován i účel nájmu. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že pouhým řádným vymezením prostoru a stanovení účelu nájmu ještě nejsou naplněny znaky nájmu. Nejvyšší správní soud již výše uvedl důvody, které jej vedly k závěru, že se v posuzovaném případě nejedná o nájem, na který by se vztahovalo osvobození od daně z přidané hodnoty. Zároveň zdůrazňuje, že v posuzovaném případě nedochází k zaměňování podmínek poskytování služeb a nájmu. To, co stěžovatel považuje za zaměňování, je součástí celkového posouzení obsahu smlouvy, kdy se Nejvyšší správní soud nezastavil pouze u posouzení splnění formálních náležitostí nájemní (podnájemní) smlouvy, jak by zřejmě mělo být postupováno podle názoru stěžovatele.

Stěžovatel dále namítl, že se v případě závěru, podle nějž podnájemci neměli volný přístup do podnajatých prostor, jedná o účelový výklad smluv. Stěžovatel uvedl, že povinnost strpět kontrolu byla prevenčním ustanovením z důvodu zamezení uložení sankce ze strany státních orgánů. Nejvyšší správní soud této námitce nepřisvědčil. Z částí smluv upravujících práva a povinnosti podnájemce zcela jednoznačně vyplývá jeho právo provádět kontrolu stavu výherních hracích přístrojů. Stěžovatel musí tuto kontrolu umožnit. Smluvní ustanovení jednoznačně dopadá na vlastníky výherních hracích přístrojů jako pronajímatele, nikoliv na „osoby státních orgánů“ a „zástupce, kteří se prokáží plnou mocí“, jak uvádí stěžovatel. Vzhledem k tomu, že součástí práva užívacího, které je součástí práva nájmu, je nepochybně právo neomezeného přístupu do prostor, které jsou předmětem nájmu, pronajímatelé by měli být schopni kontrolu vykonat i bez toho, aby tuto kontrolu musel stěžovatel „umožnit“. Ani poukaz stěžovatele na smluvní povinnost přenechat do užívaní vymezenou část nebytových prostor podnájemcům nevyvrací tyto závěry. Z dalších práv a povinnost smluvních stran totiž nevyplývá, že by podnájemci měli skutečně možnost nebytové prostory užívat. Ze smluv naopak vyplývá, že prostory nadále užíval stěžovatel, který výherní hrací přístroje provozoval. Konstatování stěžovatele, podle kterého se ve smlouvách běžně nevyskytuje prohlášení, že nájemce smí prostory využívat jako vlastník, není podstatné. Důvodem posouzení poskytovaného plnění výše uvedeným způsobem totiž nebylo to, že smlouvy neobsahovaly stěžovatelem zmiňované prohlášení. Důvodem posouzení bylo zjištění skutečného obsahu závazků vyplývajících ze smluv.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani tvrzení stěžovatele, že u poskytovaných služeb nelze dovodit jejich nadstandardní povahu, která by negovala pasivní povahu nájemního vztahu. V této souvislosti zdůrazňuje, že smluvní vztah mezi subjekty nebyl posouzen jako nájemní. Dále zdůrazňuje, že samotný charakter poskytovaných služeb neumožňuje tyto služby charakterizovat jako služby spojené s nájmem (např. zajištění, aby nedošlo k poškození výherních hracích přístrojů, dodržování podmínek provozu a postupů při obsluze výherních hracích zařízení, zabránění jejich zneužití). Pokud se jedná o argumentaci stěžovatele ke službě spočívající v kontrole obratu, ani tu Nejvyšší správní soud, vzhledem k posouzení všech služeb poskytovaných stěžovatelem a posouzení účelu smlouvy, nepovažuje za schopnou narušit konzistentnost výše uvedených závěrů. Tuto námitku proto shledal nedůvodnou.

Stěžovatel dále nesouhlasil s tím, že mezi poskytované služby patří podle žalovaného i smluvní omezení stěžovatele v tom, že nesmí v prostorách umístit výherní hrací přístroje jiného provozovatele. Nejvyšší správní soud souhlasí, že se jedná o konkurenční doložku. Z rozhodnutí žalovaného však nevyplývá, že by tuto povinnost stěžovatele označil za poskytovanou službu. Žalovaný na str. 4 svého rozhodnutí toto smluvní omezení řadí mezi povinnosti stěžovatele vyplývající mu ze smlouvy. Není tak pravdou, že by žalovaný tuto povinnost označil za službu.

Námitku stěžovatele, že povinnost zaplatit daň mu byla uložena na základě nesprávné aplikace právní úpravy a na základě účelového posouzení smluv, Nejvyšší správní soud považuje za nedůvodnou. Nejvyšší správní soud přezkoumal posouzení smluv provedené správci daně i krajským soudem a jejich závěry potvrdil. Povinnost zaplatit daň byla stěžovateli uložena zcela v souladu se zákonem po zjištění, že se na poskytnuté plnění

nevztahuje osvobození od daně. Nedošlo tak k porušení stěžovatelem citovaných článků Listiny základních práv a svobod.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, protože neuvedl, o jakou konkrétní službu ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty se jedná. Z rozhodnutí je zřejmé, že služba spočívala v udělení práva podnájemci umístit v provozovnách stěžovatele výherní hrací přístroje s tím, že stěžovatel bude zajišťovat v rozhodnutí vyjmenované činnosti a hradit náklady s provozem spojené.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani tvrzení stěžovatele o neodůvodnění závěru krajského soudu, že nájem a služby s ním spojené tvoří jeden celek. V rozsudku ze dne 7. 10. 2009, čj. 6 Ads 41/2008 - 67, Nejvyšší správní soud uvedl, že *„[n]epřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny*“. Napadené rozhodnutí krajského soudu je sice velmi stručné, nicméně samotná stručnost rozhodnutí ještě neznamená nepřezkoumatelnost ve výše uvedeném smyslu. Z rozhodnutí je zřejmé, o jaké skutečnosti krajský soud opřel své závěry. Krajský soud vycházel ze smluvních povinností stran a označil ty povinnosti, které považoval pro posouzení za podstatné. Z rozhodnutí je zřejmé, že si byl vědom rozsudků Nejvyšší správního soudu ze dne 23. 4. 2009, čj. 9 Afs 93/2008 - 43 (posouzení nájmu nebytových prostor pro účely osvobození od daně z přidané hodnoty), a ze dne 22. 3. 2007, čj. 9 Afs 5/2007 - 71, č. 1187/2007 Sb. NSS (princip jednotnosti poskytnutého plnění), a že závěry z nich vyplývající aplikoval na daný případ.

K dalším námitkám stěžovatele Nejvyšší správní soud podotýká, že otázkou jednotnosti plnění poskytovaných služeb se zabýval výše. Vysvětlil zde, proč považuje poskytované služby za nedělitelné plnění. Zabýval se i závěry uvedenými v rozsudku Soudního dvora ES ve věci *Tellmer Property*. Pokud se jedná o výčet služeb, které stěžovatel uvedl v kasační stížnosti a u kterých mělo být posouzeno, zda tvoří nedělitelný celek s nájem, tak tento výčet Nejvyšší správní soud nepovažuje za úplný. Není zde zahrnuto například to, že stěžovatel bude výherní hrací přístroje provozovat.

Kasační stížnost není důvodná, proto ji Nejvyšší správní soud zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu podle obsahu spisu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly (§ 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 30. března 2010

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu