

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **K.I.T.RACING CS, s. r. o.,** se sídlem Obeciny III/3591, Zlín, zastoupený JUDr. Pavlem Dvorským, advokátem se sídlem nám. T. G. Masaryka 588, Zlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 10. 2014, č. j. 25760/14/5000-14307-711083, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2016, č. j. 31 Af 75/2014 - 44,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení nadepsaného rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 10. 2014, č. j. 25760/14/5000-14307-711083 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele a byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj, územní pracoviště ve Zlíně (dále jen „správce daně“ nebo „prvostupňový orgán“) ze dne 25. 6. 2013, č. j. 1216546/13/3301-

24808-703596, č. j. 1216914//13/3301-24808-703596, č. j. 1217022/13/3301-24808-703596, č. j. 1217033/13/3301-24808-703596, č. j. 1217054/13/3301-24808-703596, č. j. 1217093/13/3301-24808-703596 a ze dne 22. 10. 2013, č. j. 1631599/13/3301-24808-703596, č. j. 1632500/13/3301-24808-703596 a č. j. 163033/13/3301-24808-703596 (dále jen „dodatečné platební výměry“), kterými byla stěžovateli dodatečně doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen – listopad 2012 v celkové výši 88 314 Kč a současně byla stěžovateli uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně v celkové výši 17 660 Kč. Správce daně dodatečně vyměřil stěžovateli daň z přidané hodnoty, a to u plnění souvisejících s pronájmem závodních vozidel, konkrétně jejich pojištění havarijním pojištěním, jež vyhodnotil (na rozdíl od daňového subjektu) jako zdanitelná. Správce daně po provedeném dokazování dospěl k závěru, že v případě havarijního pojištění závodních vozidel se jedná o vedlejší výdaj spojený s jejich nájmem podle § 36 odst. 3 písm. e) a odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“), přičemž stěžovatel neprokázal oprávněnost aplikace ust. § 36 odst. 11 zákona o DPH na toto jím deklarované plnění. Žalovaný závěry správce daně potvrdil.

[2] Krajský soud žalobu zamítl, neboť neshledal žádnou z uplatněných námitek důvodnou. Krajský soud se zabýval tím, jestli předmětné plnění, přefakturace havarijního pojistného, může být samostatným plněním, jak se domníval stěžovatel, nebo jestli se jedná o součást plnění hlavního (nájmu vozidla) a musí být zatíženo daní z přidané hodnoty jako toto hlavní plnění, jak tvrdí žalovaný i správce daně. Krajský soud při hodnocení charakteru plnění vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu ohledně otázky dělitelnosti několika dílčích plnění poskytovaných plátcem DPH, jakož i z relevantní judikatury Soudního dvora EU. Krajský soud dospěl k jednoznačnému závěru, že předmětné havarijní pojištění je bezpochyby doplňkovou službou k službě hlavní (nájmu závodního vozidla). Jedná se o natolik těsná dílčí plnění, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé, a že přefakturace pojištění musí být v tomto konkrétním případě považována za plnění vedlejší ve vztahu k plnění hlavnímu, jelikož sama o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž toliko prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovaného stěžovatelem. Krajský soud tak zcela potvrdil závěry daňových orgánů.

[3] Ohledně tvrzení stěžovatele, že byl oprávněn aplikovat § 36 odst. 11 zákona o DPH s odvoláním se na dokument označený jako „ Informace k § 36 odst. 11“ datovaný k 9. 12. 2008, č. j. 18/86 193/2008 a umístěný na webovém portálu Finanční správy České republiky (dále též „metodické stanovisko“, nebo „stanovisko ministerstva financí“), krajský soud uvedl, že ačkoli stěžovatel skutečně postupoval zcela v souladu s tímto metodickým stanoviskem, nepostupoval správně. Uvedené stanovisko je totiž v rozporu se smyslem i dikcí § 36 odst. 11 zákona o DPH. Poněvadž je soudce při rozhodování vázán pouze zákony a mezinárodní smlouvou, která je součástí právního řádu, nemohl krajský soud rozhodovat na základě metodického stanoviska. S poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 – 94, publikovaný pod č. 2626/2012 Sb. NSS, krajský soud uvedl, že ani výkladem ve formě metodického stanoviska Ministerstva financí nelze od daně osvobodit takové plnění, které je dle dikce předmětné právní normy daní zatíženo.

[4] Stěžovatel v žalobě rovněž namítal, že tím, že daňové orgány účelově ignorovaly metodické stanovisko, došlo k porušení právní jistoty a legitimního očekávaní. Krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 50/2009 – 233, z nějž plyne, že zásada legitimního očekávání nemá absolutní platnost a je omezena jinými zásadami, zejména zásadou legality či zásadou účelnosti a souladu zvoleného řešení s veřejným zájmem. Jedním ze závažných důvodů, na základě nichž může správní orgán prolomit zásadu legitimního očekávání, může být např. rozpor rozhodování správního orgánu s právními předpisy. Právě k rozporu metodického stanoviska s právními předpisy v této věci došlo. Krajský soud poukázal také na odbornou literaturu předcházející rozhodování tohoto sporu, konkrétně na komentář k zákonu o DPH od vydavatelství Wolters Kluwer z roku 2011, která doporučovala daňovým subjektům, že bude na každé osobě povinné k dani, aby zvážila všechna rizika plynoucí z respektování této informace a připravila se na případné argumenty správce daně, který ji akceptovat nebude. Krajský soud stěžovatele závěrem upozornil, že pokud jde o možný likvidační účinek doměření daně, nelze se jím v řízení o doměření daně zabývat. K tomuto účelu slouží institut upravený v § 259 a násl. daňového řádu.

[5] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s.“, tedy nesprávné posouzení zásadní právní otázky soudem v předchozím řízení a vady řízení před daňovými orgány. Ačkoli stěžovatel explicitně nenamítal důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., je z jeho argumentace zřejmé, že je uplatňován rovněž důvod spočívající v nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů.

[6] Stěžovatel předně uvádí, že dle jeho názoru se u havarijního pojištění jedná o pouhé přeúčtování pojištění, aniž by nájemci bylo poskytnuto jakékoli plnění. Stěžovatel má za to, že pojištění sloužilo jemu, nikoliv nájemci i přesto, že se k jeho uzavření smluvně zavázal. Tímto pojištěním stěžovatel fakticky eliminoval riziko vzniku škody na svém majetku, nikoli na majetku nájemce. Náhrada škody způsobené stěžovateli v případě havárie je vždy po nájemci požadována ve výši sjednané spoluúčasti na pojistné události; není tedy pravdou, že nájemce nebude mít v případě havárie žádné starosti. Ostatně „nemít starosti“ nelze podřadit pod poskytnutí služby dle § 2 zákona o DPH.

[7] Stěžovatel v žalobě namítal, že postupoval podle metodického stanoviska ministerstva financí. Toto stanovisko nebylo doposud zrušeno, je k dispozici na webu finanční správy. Dle stěžovatele, pokud daňové orgány deklarují na svých stránkách určitý postup v případě pojistného, nelze jej následně pozastavit s tím, že oficiálně zveřejněný výklad je v rozporu se zákonem. Takový postup finanční správy by byl zcela v rozporu s principem právní jistoty. Ne každý má přístup ke komentářům nakladatelství Wolters Kluver, ale ke stránkám finanční správy se dostane téměř každý. Stěžovatel i nadále trvá na svém závěru, že v pochybnostech, které zde uvedené stanovisko nastolilo, by měl daňový orgán postupovat mírněji (*in dubio mitius).* Stěžovatel byl v dobré víře, že jeho postup není v rozporu se zákonem. Poukazuje na princip ochrany práv nabytých v dobré víře zakotvený v § 2 odst. 3 správního řádu, jenž se uplatní také v daňovém řízení, které je ve své podstatě také správním řízením.

[8] Stěžovatel uvádí, že postup velkých leasingových společností byl zcela totožný s jeho postupem, tedy že všechny tyto společnosti účtují v každé splátce pojistné bez DPH buď proto, že i pro ně není předmětem daně, nebo proto, že jej považují ve smyslu metodického stanoviska na základě § 36 odst. 11 zákona o DPH za osvobozené. Je tedy patrná analogie v postupu renomovaných společností a stěžovatele. V rozsudku se krajský soud zabýval pouze nesprávnou argumentací žalovaného, resp. argumentací nesprávným právním předpisem (č. 588/1992 Sb., účinný do 30. 4. 2004), žádným způsobem se však soud nevypořádal s tvrzením stěžovatele, že jeho postup je zcela totožný s postupem leasingových společností, jejichž splátkové kalendáře byly jako důkaz tvrzení stěžovatele předloženy správci daně a jsou součástí spisu. Nelze tedy tvrdit, že stěžovatel postupoval v rozporu s právními předpisy a tyto společnosti nikoliv. I v postupu těchto společností spatřoval stěžovatel návod, jak postupovat v uvedených případech.

[9] S ohledem na uvedené navrhuje stěžovatel rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[10] Žalovaný ve svém vyjádření předeslal, že se zcela ztotožňuje se závěry krajského soudu. Poukázal na to, že ani výkladem ve formě metodického stanoviska Ministerstva financí nelze od daně osvobodit takové plnění, které je dle dikce právní normy daní zatíženo (rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 45/2011). Dále poukázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 16. 8. 2010, sp. zn. 2 Afs 53/2010, dle kterého se lze správní praxe vytvořené na základě metodického pokynu dovolávat pouze tehdy, je-li v souladu se zákonem, což není tento případ. Odkázal též na rozsudek ze dne 27. 4. 2015, sp. zn. 8 Ads 23/2015, z nějž plyne, že ustálenou správní praxi může založit svým postupem pouze správce daně, a nikoli daňové subjekty. K výkladu *in dubio mitius* se žalovaný vyjádřil v tom smyslu, že ustanovení § 36 odst. 11 zákona o DPH připouští pouze jediný výklad, pročež se uvedené pravidlo neuplatní. Navrhl proto kasační stížnost zamítnout.

[11] Stěžovatel ve své replice setrval na svých předchozích tvrzeních. Dle jeho názoru byl s ohledem na existenci metodického stanoviska porušen princip právní jistoty a napadené rozhodnutí bylo překvapivé. Nesouhlasí s aplikací závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, sp. zn. 5 Afs 45/2011, na nyní projednávanou věc, neboť v tam projednávané věci se jednalo o nerealizované kurzové rozdíly a nikoliv o DPH a navíc ve věci nerealizovaných kurzových rozdílů byly pokyny daňové správy v neprospěch poplatníka, kdežto v nyní projednávané věci jsou v jeho prospěch, což je zásadní rozdíl mezi oběma případy.

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Kasační stížnost je tedy projednatelná.

[13] Důvodnost kasační stížnosti pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Ze spisu byly zjištěny následující skutečnosti. Stěžovatel ve zdaňovacích obdobích měsíce března až měsíce listopadu 2012 pronajímal na základě smluv o spolupráci uzavřených s jednotlivými nájemci dva závodní automobily na různé soutěžní rally. V čl. 4 smlouvy o spolupráci si strany ujednaly, že si „*nájemce (...) touto smlouvou vymiňuje, že vůz (...) bude havarijně pojištěn. Pojistná smlouva bude uzavřena vzhledem k vlastnictví vozu pronajímatelem s tím, že pojistné půjde při každém rally podniku k tíži nájemce. Toto pojistné bude tedy nájemci v rámci každého závodu v poměrné výši přefakturováno.*“ Na každý automobil byla pro každou soutěž uzavřena nová nájemní smlouva. Nájemné bylo fakturováno vč. 20% DPH a bylo zahrnuto v uskutečněných zdanitelných plněních. Dle uvedených nájemních smluv bylo nájemcům fakturováno rovněž pojistné z havarijního pojištění vozidla, u kterého nebyla stanovena žádná sazba DPH. Pronajatá vozidla byla stěžovatelem havarijně pojištěna na základě pojistné smlouvy č. X u ČSOB Pojišťovny, a. s., člen holdingu ČSOB (pojistitel). Stěžovatel v pojistné smlouvě vystupoval jako pojistník a zároveň jako pojištěný.

[16] U stěžovatele byl zahájen postup k odstranění pochybností za zdaňovací období měsíců březen až listopad roku 2012 a to na základě pochybností správce daně v souvislosti s údaji uvedenými stěžovatelem v jeho dodatečných daňových přiznáních o tom, že ve zdaňovacích obdobích březen až srpen 2012 se u pojištění závodních vozidel jedná o plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně a že ve zdaňovacích obdobích září až listopad 2012 se v případě pojištění závodních vozidel jedná o plnění, které nevstupuje do základu daně. Ohledně zdaňovacích období měsíců března až srpna 2012 stěžovatel uvedl, že předmětné částky byly vykázány jako plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně pouze omylem. Ve všech případech stěžovatel uvedl, že postupoval podle § 36 odst. 11 zákona o DPH a v souladu se stanoviskem ministerstva financí havarijní pojištění nájemcům pouze přefakturoval, tedy jej vyňal ze základu daně.

[17] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, neboť pouze u přezkoumatelného rozsudku lze v zásadě vážit důvodnost uplatněných námitek. Kromě toho by se musel touto otázkou zabývat Nejvyšší správní soud i za situace, nebyla-li by stěžovatelem vůbec namítána (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Stěžovatel v kasační stížnosti sice neuplatnil explicitně důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., namítl však, že se krajský soud žádným způsobem nevypořádal s jeho tvrzením, že byl jeho postup zcela totožný s postupem leasingových společností, jež považoval za návod, jak postupovat v obdobných případech.

[18] Pokud jde o nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, z konstantní judikatury zdejšího soudu plyne, že rozhodnutí soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů především tehdy, opírá-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, všechna zde uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), nebo pokud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (srov. rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, popřípadě rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74). Obdobně je rozhodnutí soudu zatíženo nepřezkoumatelností v případě, že se soud ztotožní se závěry správního orgánu a označí je za správné, přičemž se ale nevypořádá s věcnými či právními námitkami v žalobě

uplatněnými proti takovým závěrům (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 12. 2005, č. j. 4 As 13/2004 – 55), respektive pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Nejvyšší správní soud však naznal, že rozsudek krajského soudu uvedenou vadou netrpí. Krajský soud se zabýval všemi stěžovatelem uplatněnými námitkami, přičemž k namítané otázce uvedl, že pro projednávanou věc je irelevantní, jestli je nebo není leasingové nájemné osvobozené od daně a také že argumenty stěžovatele směřující tímto směrem nemají k přezkoumávané věci žádnou vazbu (viz odst. 27 napadeného rozsudku). Pouhý nesouhlas stěžovatele se závěry krajského soudu ještě nečiní napadený rozsudek nepřezkoumatelným.

[19] Zásadní otázkou bylo, zda přefakturace pojistného může být samostatným plněním osvobozeným od daně z přidané hodnoty, nebo jestli se jedná o součást plnění hlavního (nájmu vozu), které musí být zatíženo DPH jako toto hlavní plnění v souladu s ustanovením § 36 odst. 1 zákona o DPH. Správce daně po provedeném dokazování dospěl k závěru, že v případě pojištění závodních vozidel se jedná o vedlejší výdaj spojený s nájmem podle § 36 odst. 3 písm. e) a odst. 4 zákona o DPH, přičemž stěžovatel neprokázal oprávněnost aplikace § 36 odst. 11 zákona o DPH na předmětná plnění.

[20] Předně je vhodné předeslat, že všechny stěžovatelovy námitky již byly vypořádány zčásti daňovými orgány a následně pak krajským soudem, přičemž Nejvyšší správní soud nemá důvod se od jejich závěrů odchýlit a v podrobnostech odkazuje na napadený rozsudek i napadené rozhodnutí žalovaného.

[21] Stěžovatel namítá, že postupoval správně, nezahrnul-li do základu daně z přidané hodnoty hodnotu havarijního pojistného, kterou přeúčtoval ve stejné výši, v jaké ji nakoupil od ČSOB pojišťovny, svým nájemcům. Má za to, že se nejedná o zdanitelné plnění, neboť jde pouze o přeúčtování pojištění. Takový postup je navíc zcela v souladu s metodickým stanoviskem Ministerstva financí; nerespektováním tohoto stanoviska daňovými orgány byl porušen princip právní jistoty a dobré víry. Krajský soud navíc vůbec nereflektoval stěžovatelova tvrzení, že stejně postupují rovněž leasingové společnosti, v nichž stěžovatel spatřoval návod, jak postupovat v obdobných případech.

[22] Zásadním v nyní projednávané věci je tedy posouzení, jestli je havarijní pojištění závodního vozidla (resp. jeho přefakturace) samostatným plněním, které se nezahrnuje do základu daně podle § 36 odst. 11 zákona o DPH, jak to tvrdí stěžovatel, nebo jestli se jedná o součást hlavního plnění (nájmu vozidla), které musí být zdaněno DPH jako toto hlavní plnění, jak uvedenou otázku posoudily daňové orgány.

[23] Právní základ DPH je obsažen v čl. 113 konsolidovaného znění Smlouvy o fungování Evropské unie, na jehož základě byla přijata směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému DPH (dále jen „směrnice“). Tato směrnice byla do českého právního řádu implementována prostřednictvím zákona o DPH. Ačkoli uvedené právní předpisy neobsahují přesná kritéria, na základě kterých lze určit, jestli se jedná o jedno nebo více plnění, byla tato kritéria stanovena judikaturou Soudního dvora Evropské unie (zejména rozhodnutí ze dne 21. 2. 2008, ve věci Part Service, C-425/06, body 48–54, nebo rozhodnutí ze dne 11. 6. 2009, ve věci RLRE Tellmer Property, C-572/07, body 18–

19), kterou respektuje rovněž Nejvyšší správní soud (srov. např. rozsudky ze dne 30. 3. 2010, č. j. 8 Afs 71/2009 - 77 či ze dne 14. 10. 2011, č. j. 5 Afs 3/2011 - 102 nebo ze dne 30. 5. 2012, č. j. 8 Afs 46/2011 - 92, rozsudek ze dne 22. 3. 2007, č. j. 9 Afs 5/2007 - 70, všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[24] Při určování toho, jestli se jedná o jedno, nebo více plnění, je nutné vyjít především z předmětu a charakteru poskytovaných služeb. Pro posouzení této otázky je třeba použít objektivní kritéria, přičemž subjektivní pohled účastníků obchodní transakce není relevantní. Zpravidla se jedná buď o jednotlivé plnění – plnění podléhající samostatné daňové povinnosti, nebo o vícenásobné plnění – plnění obsahující dva a více komponentů, kdy každý z nich podléhá samostatné daňové povinnosti, anebo o složené plnění – jednotlivá plnění skládající se z více komponentů. Na tomto místě je pro účely souzené věci třeba rovněž 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. Za určitých okolností však několik plnění formálně rozlišených, která by mohla být poskytnuta odděleně, musí být považováno za jediné plnění. Je tomu tak např. tehdy, pokud je na základě objektivní analýzy konstatováno, že jedno nebo více plnění představuje hlavní plnění a že zbývající jedno nebo více plnění představuje 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 (srov. rozhodnutí ze dne 22. 10. 1998, ve věci Madgett and Baldwin, C-308/96). 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 (kromě výše uvedených srov. dále zejména rozsudky Soudního dvora ze dne 25. 2. 1999, ve věci CPP, C-349/96, body 29 a 30; ze dne 27. 10. 2005, ve věci Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, bod 18; ze dne 13. 7. 1989, ve věci Henriksen, C-173/88, body 14 až 16 a ze dne 11. 1. 2001, ve věci Komise v. Francie, C-76/99, bod 27). Služba je považována za doplňkovou ke službě hlavní tehdy, jestliže pro zákazníka neznamená cíl sama o sobě, ale slouží k lepšímu využití hlavní služby (viz např. rozhodnutí ze dne 25. 2. 1999, ve věci Card Protection Plan, C-349/96, bod 30).

[25] Ačkoliv tedy právní předpisy nestanoví kritéria, z nichž by bylo možné jednoznačně pro nyní souzenou věc dovodit, zda se jednalo o jednu službu, tedy o nájem havarijně pojištěného závodního vozidla, nebo o dvě služby, tj. o nájem závodních vozidel a samostatně zprostředkování havarijního pojištění, s ohledem na výše uvedená judikatorně dovozená kritéria, nutno souhlasit s daňovými orgány a krajským soudem, že havarijní pojištění pronajímaných závodních vozidel bylo s jejich nájmem tak těsně spjato, že samo o sobě nemohlo představovat samostatné plnění. Sám stěžovatel v odvolání uvedl, že havarijní pojištění vyžadují samotní nájemci (závodní jezdci) k tomu, aby v případě havárie závodního speciálu kryli sami sebe proti riziku náhrady škody ve smyslu občanského zákoníku. Bez tohoto pojištění by vůbec nebylo možno pronajmout závodní speciály žádnému klientovi, neboť jej přímo vyžadují ve smlouvě o spolupráci. Bez tohoto pojištění by navíc smlouva o spolupráci pozbyla platnosti. Stěžovatel v odvolání zdůraznil, že vozidla jsou pojištěna pouze a jedině z důvodu požadavků ze strany nájemců a že on sám

nemá žádný jiný důvod k tomu, aby byl vůz havarijně pojištěn, neboť jakoukoli škodu způsobenou nájemcem při provozu speciálu by uplatňoval jako náhradu škody ve smyslu občanského zákoníku.

[26] Již z právě uvedeného je zřejmé, že havarijní pojištění nelze v tomto případě považovat za samostatné plnění, neboť velice úzce souviselo s hlavní poskytovanou službou – nájmem závodního vozidla. Jak to plyne i ze smlouvy o spolupráci, konkrétně z jejího čl. 6, strany se dohodly, že nedojde-li ke sjednání havarijního pojištění nejpozději do konce ledna roku 2012, stane se smlouva neplatnou a pozbude účinky k datu 31. 1. 2012. Je tak evidentní, že stěžovatelem poskytované služby, konkrétně nájem vozidla a „přefakturace pojistného" spolu velice těsně souvisí, tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění a jejich oddělení by bylo toliko umělé. Stejně tak je splněno i kritérium, že havarijní pojištění vozidla nepředstavovalo cíl, ale pouze prostředek k lepšímu využití hlavní poskytnuté služby, tedy nájmu závodního vozidla. Lze tak uzavřít, že nájem vozidla byl hlavní službou a jeho havarijní pojištění službou vedlejší; tato dílčí plnění pak tvoří jediné plnění pro účely DPH. Daňové orgány a potažmo také krajský soud dospěly k správnému závěru, že v případě havarijního pojištění se jedná o vedlejší výdaj spojený s nájmem podle § 36 odst. 3 písm. e) a odst. 4 zákona o DPH.

[27] Nejvyšší správní soud upozorňuje, že mu neuniklo, že stěžovatel v žalobě i v kasační stížnosti změnil svá odvolací tvrzení, když uváděl, že havarijní pojištění uzavíral pouze proto, aby byly eliminovány jeho případné finanční ztráty; v případě havárie by totiž pojistné plnění obdržel pouze on sám, a nikoliv nájemce. Nájemci závodních vozidel stěžovateli pouze platili finanční částku odpovídající havarijnímu pojištění, neobdrželi za to však žádné protiplnění, pročež se nemohlo jednat o poskytnutí služby. Jak to ale plyne ze shora uvedeného, zejména ze smluv o spolupráci, které jsou součástí správního spisu, jedná se toliko o účelové tvrzení stěžovatele. Nejvyšší správní soud poukazuje také na již krajským soudem zmiňovaný rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21. 3. 2002, ve věci Kennemer Golf & Country Club C-174/00, v němž Soudní dvůr považoval za službu už samotné poskytnutí příležitosti sportovat protihodnotou za členský příspěvek, i když tato možnost nebyla využita. V nyní projednávané věci se jedná o obdobnou situaci. Nelze souhlasit se stěžovatelem, že mu nájemci platili částky odpovídající sjednanému havarijnímu pojištění, aniž by za to cokoli obdrželi. Takováto úvaha je zjevně nelogická. Nájemcům totiž byla poskytnuta jistota, že v případě způsobené havárie bude náhrada škody kryta právě plněním z havarijního pojištění (se sjednanou spoluúčastí). Nelze mít tedy žádné pochybnosti o tom, že by se nejednalo o poskytnutí služby ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH.

[28] Předmětné havarijní pojištění je doplňkovou službou ke službě hlavní, tedy k nájmu závodního vozu. Jak vyplynulo ze shora uvedeného, havarijní pojištění nemůže být stěžovatelem nabízeno samostatně bez nájmu vozidla (taková transakce by postrádala smysl), samotné pojištění neznamená pro nájemce cíl, nýbrž toliko prostředek využití hlavní služby (bez pojištění by došlo k zániku platnosti sjednané smlouvy), a tedy se jednoznačně jedná o natolik těsně spojená dílčí plnění, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo toliko umělé.

[29] Podle § 36 odst. 3 písm. e) zákona o DPH *Základ daně také zahrnuje vedlejší výdaje, které jsou účtovány osobě, pro kterou je uskutečňováno zdanitelné plnění, při jeho uskutečnění.*

Podle § 36 odst. 4 uvedeného zákona se *za vedlejší výdaje (...) považují zejména náklady na balení, přepravu, pojištění a provize.* Nejvyšší správní soud k této otázce uzavírá, že daňové orgány i krajský soud posoudily přefakturaci pojistného stěžovatelem správně, když dovodily, že se jedná o vedlejší plnění, které sdílí osud plnění hlavního, a tedy, že toto plnění mělo být zahrnuto do základu DPH dle uvedených ustanovení zákona o DPH.

[30] Otázku aplikovatelnosti § 36 odst. 11 zákona o DPH a případně stanoviska Ministerstva financí nebylo na místě v nyní projednávaném případě řešit. Je tomu tak proto, že – jak výše vyloženo – není ze skutkových okolností věci sporu o to, že pojištění bylo poskytováno stěžovatelem jako součást jím poskytovaného hlavního plnění. V případech, kdy je poskytováno hlavní plnění a s ním i plnění vedlejší, sleduje vedlejší plnění z pohledu DPH osud hlavního plnění. Jestliže zde hlavní plnění podléhalo DPH, podléhalo jí i s ním poskytnuté plnění vedlejší. Stejně tak pokud by hlavní plnění bylo plněním osvobozeným bez nároku na odpočet a spolu s ním bylo poskytováno plnění vedlejší, které by samo o sobě DPH podléhalo, pokud by bylo poskytováno jako samostatné plnění, řídil by se i zde osud vedlejšího plnění osudem plnění hlavního.

[31] Obsah § 36 odst. 11 zákona o DPH, a tedy i otázku jeho výkladu metodickým stanoviskem ministerstva financí by bylo na místě řešit tehdy, pokud by – ve skutkových konturách nyní projednávané věci – bylo stěžovatelem poskytováno závodníkům ještě jiné plnění pocházející původně od třetí osoby, jež by nebylo možno klasifikovat jako plnění vedlejší ve vztahu ke stěžovatelem poskytovanému plnění hlavnímu. Teprve tehdy by bylo možno zkoumat, zda uvedené stanovisko provádí upřesnění výkladu zákona v intencích jeho hajitelných výkladových alternativ (a tedy může signalizovat správní praxi v mezích zákona), anebo vybočilo mimo tento rámec. Pokud by se snad pohybovalo mimo uvedený rámec, bylo by na místě zkoumat, do jaké míry mohlo vytvořit oprávněnou důvěru svých potenciálních adresátů (srov. k tomu mantinely vymezené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006 - 159, č. 2059/2010 Sb. NSS, zejm. jeho body 39-42 a 51). Uvedené zkoumání však nebylo v dané věci důvodu provádět.

[32] Jestliže jiné daňové subjekty (leasingové společnosti) v situacích podobných stěžovatelově postupovaly obdobně jako on, má s nimi být – pokud vskutku pojistné pronajímaných vozů bylo těmito společnostmi zajišťováno za obdobných skutkových a právních podmínek – zacházeno jako se stěžovatelem. To plyne ze zákazu libovůle, jednoho z klíčových principů materiálního právního státu. Není však věcí Nejvyššího správního soudu, aby se věcmi oněch leasingových společností, a zejména pak tím, nakolik jsou srovnatelné se situací stěžovatele, zabýval v nyní projednávané věci nad rámec tohoto obecného závěru.

[33] Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[34] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., podle 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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a úspěšnému žalovanému žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 13. září 2017

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu