

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce **F. Č.**, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 1. 2017, č. j. 62 Af 22/2015-53,

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] Žalobce, jako provozovatel hostince, uzavřel se společnostmi SYNOT Břeclav, a. s. a SYNOT TIP, a. s. (dále společně jako „nájemci“) nájemní smlouvy za účelem umístění a provozování výherních hracích automatů v jeho hostinci. Těmito smlouvami přenechal nájemcům část své provozovny a současně se zavázal k poskytování plnění souvisejících s provozem hracích automatů a dohledem nad přístupem k těmto zařízením. Za tato plnění žalobce fakturoval jednak nájemné, odvozené od výše zisku z automatů (jako plnění osvobozené od DPH), jednak paušální částku za poskytované služby ve výši 100 Kč/měsíc za jedno zařízení.

[2] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci dodatečnými platebními výměry ze dne 7. 5. 2014 daň z přidané hodnoty za všechna zdaňovací období let 2010 - 2011 v celkové výši 273 538 Kč a předepsal mu penále v celkové

výši 54 705 Kč. Odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 12. 2014, čj. 33831/14/5200-20447-700333.

[3] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji rozsudkem ze dne 25. 1. 2017, č. j. 62 Af 22/2015-53, zamítl. Krajský soud v odůvodnění konstatoval, že smluvní vztah mezi žalobcem a nájemci, založený smlouvami o nájmu nebytových prostor, není možné v daňovém právu kvalifikovat jako nájem, který je podle § 56a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH"), osvobozen od daně. V posuzovaném případě se jedná o poskytnutí služby ve smyslu § 14 citovaného zákona. Odkázal přitom na směrnici Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty a opřel se o judikaturu Soudního dvora EU (dále jen „SDEU"), podle níž je podstatná objektivní povaha plnění, nikoli vlastní právní kvalifikace stran smluvního vztahu. Připomněl, že pojmovými znaky nájmu ve smyslu evropského daňového práva je dočasné přenechání majetku k užití jiné osobě a současné vyloučení jiných osob z tohoto práva. Od nájmu, který je charakteristický pasivním odevzdáním majetku, je dle judikatury Nejvyššího správního soudu třeba odlišit plnění, jejichž předmět je lépe charakterizován poskytováním určité služby, než pouhým přenecháním určité věci k užívání.

[4] Krajský soud dále přisvědčil žalovanému, který odmítl žalobcovy důkazní návrhy – výslechy svědků a místní šetření s tím, že podstata sporu spočívá v právním posouzení poskytnutého plnění; navržené důkazní prostředky proto nemohou přispět k objasnění této podstaty. Plnění smluvního závazku ze strany žalobce žalovaný správně vyhodnotil tak, že se nejednalo o činnost relativně pasivní, závisející na pouhém plynutí času, nýbrž o činnosti vedoucí k významné tvorbě hodnoty, což je podstatný znak z hlediska DPH.

[5] Krajský soud se zabýval rovněž otázkou komplexnosti, respektive (ne)dělitelnosti posuzovaného plnění. Vyšel přitom z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2010, č. j. 2 Afs 6/2009-64, podle něhož subjektivní pohled poskytovatele nebo příjemce není rozhodující. Za určitých okolností tak musí být za jediné plnění považováno více (formálně rozlišených) dílčích plnění, pokud jedno z dílčích plnění – plnění vedlejší – není samo o sobě pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění. V každém případě je však pro přezkum nutné použít objektivní kritéria. Podle krajského soudu i žalovaného skutečným ekonomickým důvodem vztahů žalobce s nájemci byla možnost žalobce podílet se na provozu výherních hracích zařízení, neboť smlouvy především upravovaly vztahy mezi žalobcem a nájemci související s obsluhou těchto zařízení. Z práv a povinností v rámci daného vztahu vyplývá, že obě plnění (přenechání plochy k užití a poskytování služeb nezbytných pro řádný provoz hracích přístrojů) jsou natolik provázána, že je třeba považovat je za plnění jediné. Námitka, že nájemci měli k pronajatému prostoru neomezený přístup, neobstojí, neboť nelze přehlížet skutečnost, že součástí smlouvy byla též povinnost poskytovat služby související s provozem zařízení interaktivního loterijního systému a je také nepochybné, že třetí osoby měly přístup k výherním hracím přístrojům pouze se souhlasem žalobce, v rámci jeho provozní doby. O komplexnosti vztahů tvořeného dílčími plněními svědčí také způsob konstrukce odměny žalobce, která se odvíjela od tržeb z výherních hracích

automatů. Ekonomická hodnota poskytnutých doprovodných služeb je však jen jednou z několika indicií svědčících pro závěr, že smluvní vztah nemá být posouzen jako nájem, ale jako poskytnutí služby. V projednávaném případě byla role pronajímatele aktivnější, než se vyžaduje v případě nájmu nemovitého majetku, protože spočívala mj. v dohledu a kontrole přístupu k zařízením a dodržování právních předpisů při provozu a užívání zařízení.

[6] Důvodnou neshledal krajský soud ani námitku žalobce o porušení zásady legitimního očekávání, které mělo spočívat v tom, že žalovaný neaplikoval závěry rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 93/2008-43 a č. j. 9 Afs 95/2008-47. Uvedl, že tuto zásadu nelze vykládat tak, že zakládá právo na trvalou a neměnnou rozhodovací praxi případů skutkově shodných či podobných. Změna rozhodovací praxe u správců daně je ospravedlnitelná, pokud pro ni jsou relevantní důvody; zde to byl nový výklad pojmu *„nájem“* pro účely osvobození od daně z přidané hodnoty přijatý SDEU, jenž přebral Nejvyšší správní soud.

[7] Proti tomuto rozsudku brojí žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, kterou opírá o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Jádro sporu podle stěžovatele tkví v tom, zda služby spočívající v zajištění provozu výherních hracích automatů jsou plněním vedlejším k plnění hlavnímu, tj. nájmu nebytových prostor, nebo zda tyto služby určují povahu uzavřených smluvních vztahů a od počátku byly cílem těchto vztahů. Stěžovatel trvá na tom, že poskytované služby, jakkoli je seznam dílčích povinností v nájemních smlouvách obsáhlý, byly jen dohledové a stěžovatele nijak nezatěžovaly. Náklady na jejich poskytování byly vzhledem k tržbám z hracích zařízení marginální. Smluvní vztah mezi stěžovatelem a nájemci proto měl být posouzen jako nájem osvobozený od DPH.

[8] Poskytování služeb stěžovatelem nebylo nutnou podmínkou uzavření nájemních smluv a tyto služby nevytvářely významnou přidanou hodnotu; k prokázání této skutečnosti stěžovatel navrhoval v odvolacím řízení provedení výslechu svědků a místního šetření v jeho provozovně. Nelze automaticky dovozovat, že smluvní vztah s nájemci byl charakterizován doplňkovými službami, jak tvrdí krajský soud v napadeném rozsudku s odkazem na judikaturu SDEU. Doplňkové služby poskytované stěžovatelem negenerují významnou přidanou hodnotu a lze je přirovnat ke službám poskytovaným k pronájmu obchodních ploch v nákupních centrech (například ostraha, úklid, hromadná přeprava apod.). Jedním ze stěžejních kritérií pro výpočet a určení hlavního plnění je podle stěžovatele ekonomická hodnota doplňkových služeb v celkové účtované částce nájemného. Stěžovatel na podporu své argumentace obsáhle rozebírá rozsudek SDEU ze dne 22. 1. 2015, C-55/14, *Régie communale autonome du stade Luc Varenne*; z něj vyvozuje, že je to právě ekonomická hodnota poskytovaných služeb, jež je určující pro posouzení přidané hodnoty ve smluvním vztahu, na základě něhož je poskytnut k dlouhodobému užívání majetek se současným poskytováním služeb. S citovaným rozsudkem Soudního dvora se podle jeho názoru krajský soud nevypořádal; tento rozsudek nadto dostatečně nereflektoval ani Nejvyšší správní soud, když řešil skutkově obdobnou věc v rozsudku ze dne 14. 1. 2016, č. j. 7 Afs 298/2015-23. Žalovaný i krajský soud postavili svůj právní názor na jediné indicii, a to že doplňkové služby byly nezbytné pro provoz výherního hracího

zařízení, nezohlednili však veškeré okolnosti a indicie jeho případu. Z toho důvodu má stěžovatel za to, že se žalovaný a krajský soud vůbec nevypořádali s jeho argumentací.

[9] Stěžovatel dále krajskému soudu vytýká, že pouze aplikoval obecné závěry rozsudků SDEU ze dne 18. 1. 2001, C-150/99, *Stockholm Lindöpark*, ze dne 12. 6. 2003, C-275/01, *Sinclair Collins*, a ze dne 12. 9. 2000, C-358/97, *Komise proti Irsku*, aniž by podrobněji zkoumal podstatu smluvních vztahů stěžovatele s nájemci. Významnou přidanou hodnotu krajský soud spatřoval pouze v nezbytnosti doplňkových služeb. Za nesprávný považuje stěžovatel rovněž názor, že podstata sporu nespočívá v ekonomickém propočtu, nýbrž v tom, zda je plnění oddělitelné, či zda je nutné jej zdanit jako celek, opomněl však další indicie, svědčící ve prospěch stěžovatelem tvrzené povahy poskytovaných plnění; takový přístup porušuje zásadu volného hodnocení důkazů. Stěžovatel poukazuje na rozmanitost podnikatelského prostředí, ve kterém může docházet k nejrůznějším smluvním kombinacím. Nevidí proto důvod, proč by i typově shodné případy nemohly být hodnoceny odlišně, v závislosti na hodnocení dalších ekonomických kritérií, jako je například poměr ceny doplňkových služeb k celkové ceně plnění. Argumentuje dále rozsudkem SDEU ze dne 21. 2. 2008, C-425/06, *Part Service*, z nějž plyne, že Soudní dvůr přikládá ekonomickým propočtům významnou váhu. V případě, že cena doplňkových služeb tvoří částku blížící se 100 % celkové ceny, smluvní vztah by neměl být posuzován jako nájem, neboť zde převládá prvek služby, přičemž je současně nezbytné, aby tyto služby poskytoval pronajímatel. Naopak, pokud je ekonomicky obhajitelné, aby doplňkové služby poskytovala jiná osoba, převládá zde prvek nájemní. Doplňkové služby poskytnuté stěžovatelem nájemcům je tak nutno posoudit jako plnění vedlejší k plnění hlavnímu – nájmu, v krajním případě jako plnění samostatné.

[10] Konečně stěžovatel, s odkazem na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, napadá postup žalovaného, jímž měla být porušena zásada legitimního očekávání. Upozornil, že dne 23. 4. 2009 byly vydány rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 93/2008-43 a č. j. 9 Afs 95/2008-47, žalovaný ovšem jejich právní závěry aplikoval teprve při daňové kontrole za zdaňovací období let 2010-2011, nikoli již na konci roku 2009, kdy ukončil daňovou kontrolu za zdaňovací období let 2006 - 2007. Stěžovatel tedy oprávněně spoléhal na ustálenou rozhodovací praxi založenou výsledky daňové kontroly za roky 2006 - 2007 a předpokládal, že pro něj nepříznivý právní názor vyslovený v citovaných rozsudcích na jeho případ nedopadá. Nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že daňová kontrola za zdaňovací období let 2006 - 2007 byla jen jednorázovým excesem; žalovaný změnu svého názoru stěžovateli neoznámil a stěžovatel nemohl nijak zjistit, že se v případě této daňové kontroly nejedná o ustálenou praxi. O změně právního názoru se stěžovatel dozvěděl až v roce 2013, při daňové kontrole za zdaňovací období let 2010-2011; v důsledku časového odstupu se pak navýšily rovněž úroky z prodlení z očekávaného daňového doměrku. Stěžovatel si je vědom rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2012, č. j. 1 Afs 22/2012-53, a přestože s jeho závěry nesouhlasí, začal z opatrnosti nájem nebytových prostor zdaňovat. Setrvává však na názoru, že uzavření daňové kontroly v roce 2009 založilo jeho legitimní očekávání, které mohlo být změněno pouze do budoucna, nikoli v roce 2013 zpětně do let 2010-2011.

[11] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s rozsudkem krajského soudu. Má za to, že stěžovatel nenapadá skutková zjištění daňových orgánů [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], nýbrž pouze nesprávnost právního názoru [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[12] Co se týče právní kvalifikace plnění stěžovatele z předmětných nájemních smluv ve smyslu zákona o DPH, žalovaný trvá na tom, že přenechání práva užívat části stěžovatelovy nemovitosti nebylo jediným a hlavním plněním poskytovaným stěžovatelem, ale pouze prostředkem k naplnění jiného cíle, totiž podílet se v ekonomickém slova smyslu na provozu výherních hracích zařízení, a to jejich obsluhou. Z toho důvodu je třeba umístění a provoz těchto zařízení v nemovitosti stěžovatele považovat za poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty a bez ohledu na formální označení uzavřené smlouvy je podřadit pod poskytnutí služby ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Krajský soud přitom několikrát zdůraznil, že rozhodující je posouzení objektivní podstaty předmětného smluvního vztahu.

[13] Žalovaný dále odmítl námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku z důvodu nevypořádání žalobní argumentace rozsudkem SDEU ve věci C-55/14, *Régie communale autonome du stade Luc Varenne*, neboť je evidentní, že stěžovatel s právním názorem krajského soudu k této otázce obsáhle věcně polemizuje. Interpretaci výše citovaného rozsudku SDEU předestřenou stěžovatelem pak žalovaný považuje za nesprávnou. Není pravdou, že by ekonomická hodnota poskytnutých doprovodných služeb byla určující. Naopak, jak uvedl krajský soud, je jen jedním z několika argumentů pro závěr, že smluvní vztah nemá být posouzen jako nájem. Stěžovatel na jedné straně tvrdí, že krajský soud upřednostnil jedinou indicii (nezbytnost poskytování doplňkových služeb stěžovatelem), aniž by vzal v úvahu okolnosti další, je to však právě stěžovatel, kdo nadřazuje jinou indicii (ekonomickou hodnotu doplňkových služeb) nad ostatní. Podle žalovaného se nicméně krajský soud zabýval všemi na roveň postavenými okolnostmi případu.

[14] Pokud jde o odkaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soud č. j. 7 Afs 298/2015-23, žalovaný uvádí, že krajský soud tímto rozsudkem nijak neargumentoval a stěžovatelova polemika s ním tudíž není namístě.

[15] Co se týče stěžovatelem namítaného porušení zásady legitimního očekávání, spojeného se zavedenou (ustálenou) správní praxí, dle názoru stěžovatele se jí lze v daňovém řízení dovolávat pouze pod podmínkou, že se již určitá stabilní praxe vytvořila a že má oporu v právních předpisech. Pokud se tedy stěžovatel dovolává ustálenosti správní praxe na základě jedné daňové kontroly (jejíž výsledky nejsou předmětem nynějšího přezkumu), je vyloučené hovořit o tom, že vůbec nějaká správní praxe zavedena byla. Lichý je též argument stěžovatele, že *„veškerá daňová řízení jsou neveřejná a příslušný finanční úřad změnu svého názoru žalobci nikdy neoznámí“* . V daňovém řízení vyplývá ustálená správní praxe správce daně nejčastěji z veřejně dostupných metodických pokynů, upravujících určitý postup správního orgánu, respektive způsob výkladu určitého právního předpisu. Nelze tedy tvrdit, že by se ustálená správní praxe měnila jen na základě dvou rozsudků Nejvyššího správního soudu. Závěrem žalovaný poukázal na § 75 odst. 1 s. ř. s.,

z něhož vyplývá, že právním stavem, ze kterého soud vychází při přezkoumávání napadeného rozhodnutí, je třeba rozumět aktuální podobu právního řádu i existujících právních vztahů, nikoliv však výkladová vodítka soudní judikatury, jak to naznačuje stěžovatel.

[16] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Stěžovatel v kasační stížnosti podřadil své námitky pod kasační důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., z obsahu jeho podání nicméně plyne, že se dovolává stížnostních důvodů pod písmeny a) a d) citovaného ustanovení. Tato skutečnost nicméně nemá na projednatelnost kasační stížnosti vliv, neboť subsumpce kasační argumentace pod konkrétní literu ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. je věcí úvahy Nejvyššího správního soudu.

[19] Nejvyšší správní soud posoudil nejdříve námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Platí totiž, že nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru, a je tudíž nezbytné jej zrušit. Konstantní judikatura zdejšího soudu označuje za nepřezkoumatelné zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (například rozsudky ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007-58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74; všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), 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 (viz rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44). Zároveň ovšem nelze opomenout, že nepřezkoumatelnost rozsudku není závislá na subjektivní představě stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn. Jedná se totiž o objektivní překážku, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014-85).

[20] Dále je třeba připomenout, že povinností soudu není výslovně reagovat na každé žalobní tvrzení (k tomu viz nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08). Nejvyšší správní soud má přitom za to, že krajský soud ve svém rozsudku posoudil všechny pro věc zásadní žalobní námitky, včetně argumentace týkající se váhy jednotlivých kritérií posuzování smluvního vztahu z hlediska daňových předpisů a návrhu na doplnění dokazování.

[21] Stěžovatel namítal, že se krajský soud nevypořádal s jeho argumentací podporující názor, že pro právní kvalifikaci smluvního vztahu z hlediska daně z přidané hodnoty je určující ekonomická hodnota poskytovaných služeb. Krajský soud údajně nezkoumal dostatečně podrobně podstatu vztahů stěžovatele s nájemci a pouze obecně aplikoval

závěry judikatury SDEU, aniž by zohlednil odkaz stěžovatele na rozsudek SDEU ve věci C-55/14, *Régie communale autonome du stade Luc Varenne*. S těmito výtkami Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit. Krajský soud se s uvedenými námitkami vypořádal především na straně 11-12 napadeného rozsudku, kde konstatoval: „*Pakliže žalobce argumentuje novějším rozhodnutím Soudního dvora ze dne 22. 1. 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (RCA) proti Belgii, C-55/14, a to s poukazem na skutečnost, že pro posouzení významnosti vedlejších služeb je podstatná ekonomická hodnota služby vyjádřená v procentuálním poměru ke smluvně stanovené náhradě* [...], *považuje zdejší soud za důležité upozornit, že v daném rozhodnutí byla ekonomická hodnota poskytnutých doprovodných služeb* [...] *pouze jedním z několika argumentů pro závěr, že smluvní vztah s obdobnými znaky má být zásadně kvalifikován jako nikoli nájem.*“

[22] Není taktéž pravdou, že by se krajský soud při hodnocení povahy posuzovaných plnění uchýlil pouze k jediné indicii a nevzal zřetel na další okolnosti namítané stěžovatelem. Krajský soud se vyčerpávajícím způsobem vypořádal se všemi skutečnostmi, které vyšly v řízení najevo, přičemž zdůraznil, že kvalifikace smluvního vztahu musí vždy odrážet objektivní podstatu plnění – její hlavní účel. V potaz vzal především míru aktivity stěžovatele jako pronajímatele ve smluvním vztahu s nájemci (str. 6-9 napadeného rozsudku), otázku oddělitelnosti plnění, respektive provázanosti jednotlivých dílčích plnění (str. 9-10), jakož i způsob stanovení výše nájemného (str. 11). Shledal přitom, že pro závěr, že se ve stěžovatelově případě nejedná o nájem osvobozený od DPH, svědčí jednak skutečnost, že jeho role se s ohledem na poskytované služby vyznačovala vyšší aktivitou než pouhým pasivním přenecháním majetku k užívání, jednak to, že poskytované služby byly pro provoz zařízení a generování tržeb z nich nezbytné; zohlednil i skutečnost, že nájemné bylo stanoveno v závislosti na výši tržeb z těchto zařízení. Krajský soud také zdůvodnil, proč provedení důkazních prostředků navržených stěžovatelem nemůže přispět k objasnění právní podstaty sporu, a je tudíž nadbytečné. S ohledem na to, co bylo uvedeno v bodech [19] a [20], má tedy Nejvyšší správní soud za to, že napadený rozsudek je přezkoumatelný, neboť krajský soud přesvědčivě vyložil, proč jsou argumenty stěžovatele liché. O tom, že je tento rozsudek opřen o dostatek důvodů a ucelené logické argumenty, svědčí ostatně i skutečnost, že stěžovatel s jeho závěry obsáhle polemizuje. Nadto je vhodné upozornit, že si stěžovatel ve své argumentaci fakticky protiřečí, vyčítá-li krajskému soudu, že nezohlednil všechny okolnosti. Jak totiž příléhavě poznamenal žalovaný, je to právě stěžovatel, kdo staví do popředí jediné kritérium, a to ekonomickou hodnotu doplňkových služeb. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] je proto nedůvodná.

[23] Z hlediska věcného posouzení daného případu stěžovatel krajskému soudu vytýká, že nedostatečně rozlišil jeho případ od případů typově obdobných. Trvá na tom, že zohledněním poměru doplňkových služeb k celkové ceně plnění lze dospět k závěru, že smluvní vztah mezi ním a nájemci naplňuje definiční znaky nájmu, a celá transakce je tudíž osvobozena od DPH. Ani této námitce nelze přisvědčit. Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud zcela správně vycházel z ustálené judikatury tohoto soudu, i judikatury SDEU, přičemž se soustředil na otázku, zda je tato judikatura aplikovatelná na projednávaný případ.

[24] Krajský soud tedy zkoumal, zda s ohledem na judikaturně vymezené znaky nájmu lze plnění poskytovaná stěžovatelem považovat za pasivní přenechání majetku k užívání, nebo za poskytnutí služby ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty (viz jeho odkaz na str. 6 - 7 odůvodnění na rozsudek zdejšího soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 93/2008-43). Na základě daňovými orgány zjištěného skutkového stavu věci (který stěžovatel nerozporuje) aproboval závěr žalovaného, že hlavním účelem uzavření nájemních smluv s nájemci bylo provozování výherních hracích automatů, nikoli prostý nájem nebytových prostor, který by jinak byl službou osvobozenou od DPH. Konstatoval, že poskytování služeb souvisejících s péčí o výherní hrací zařízení je pro tento provoz nezbytné a zároveň že s ohledem na hlavní účel celé transakce by bylo rovněž umělé toto plnění od přenechání části prostor oddělovat. Z toho důvodu považoval krajský soud přenechání prostoru k umístění hracích přístrojů za plnění vedlejší k plnění hlavnímu (poskytování služeb), neboť skutečným cílem nebylo pouhé zabrání vymezených prostor, nýbrž provoz hracích automatů (viz str. 9 napadeného rozsudku). Krajský soud se v těchto úvahách opřel o právní názor vyslovený jako *obiter dictum* v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2010, č. j. 2 Afs 6/2009-64, v němž tento soud řešil případ podobný stěžovatelovu (závěry tohoto rozhodnutí pak zdejší soud převzal i v navazující judikatuře vztahující se nejen ke skutkově obdobným případům, srov. například bod [45] a [46] rozsudku ze dne 29. 11. 2011, č. j. 8 Afs 37/2011-161). Dále krajský soud citoval z rozsudků zdejšího soudu ze dne 28. 3. 2012, č. j. 1 Afs 22/2012-53, a ze dne 18. 3. 2013, č. j. 2 Afs 78/2012-31.

[25] Všechna rozhodnutí kasačního soudu citovaná krajským soudem přitom řešila prakticky shodné případy subjektů provozujících restaurační zařízení, které se smluvně zavázaly k přenechání vymezené části své provozovny za účelem umístění výherních hracích přístrojů a k plnění povinností souvisejících s provozem těchto zařízení (například zabezpečit provoz výherních hracích přístrojů v souladu se zákonem, hradit náklady spojené s jejich provozem, jako je spotřeba elektrické energie, zabezpečovat platné mince a bankovky určené pro směnu peněz hráčům, kontrolovat vstup osob starších 18 let, zajistit součinnost s orgány státní správy apod.). Stěžovatel skutkový stav dané věci zjištěný daňovými orgány ničím nerozporuje; zároveň v kasační stížnosti ani v žalobě nepředkládá žádná skutková tvrzení, která by jeho věc odlišovala od právě uvedených případů. Nejvyšší správní soud tedy konstatuje, že se případ stěžovatele v ničem podstatném od skutkových okolností ležících v základu shora citovaných rozsudků neliší. Závěry krajského soudu jsou tak podloženy relevantní judikaturou zdejšího soudu, vztahující se ke skutkově obdobným případům (tj. zejména již zmiňované rozsudky č. j. 2 Afs 6/2009-64, č. j. 1 Afs 22/2012-53, a č. j. 2 Afs 78/2012-31), a přiměřené aplikaci zde vyslovených právních názorů na danou věc tak nic nebránilo. Nejvyšší správní soud pak nenalézá důvody, pro které by se měl od právního názoru na uvedenou problematiku, vysloveného v dosavadní judikatuře, jakkoli odchýlit.

[26] Domnívá-li se snad stěžovatel, že poměr výše sjednané odměny za poskytování služeb 100 Kč/měsíc za jedno zařízení vzhledem k nájemnému odvíjejícímu se od výše tržeb je dostatečně distinktivním faktorem, nelze než připomenout, že odměna ve stejné výši byla sjednána rovněž v obdobném případu souzeném pod sp. zn. 1 Afs 22/2012, ve kterém zdejší soud dovodil, že přímé personální náklady na poskytování souvisejících služeb byly zcela nepochybně mnohonásobně vyšší než paušální odměna 100 Kč měsíčně.

Nejvyšší správní soud zde uvedl, že cílem rozčlenění peněžitého protiplnění na nájemné a odměnu za služby bylo minimalizovat tu část odměny, která dle pronajímatele podléhá dani z přidané hodnoty; jednalo se tedy o dělení ryze formální. Podle právní věty uvedeného rozsudku platí, že „[p]*lnění poskytované osobou oprávněnou užívat nebytový prostor, které spočívá v přenechání práva užívat blíže specifikovanou část nebytových prostor za účelem umístění výherního hracího přístroje třetí osobě a současně v poskytování služeb nezbytných fakticky nebo z pohledu veřejnoprávních předpisů pro řádné provozování výherních hracích automatů (zajišťování běžného provozu přístroje, vykonávání dozoru v herně atd.) téže osobě, je třeba pro účely daně z přidané hodnoty považovat za jediné, nedílné plnění. Při úvaze o osvobození plnění od daně dle § 56 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, nelze toto nedílné plnění uměle štěpit na dílčí plnění, tj. na část osvobozenou od daně a část neosvobozenou*.“ Na tomto místě je vhodné doplnit, že postup provozovatelů restauračních zařízení s hernami, který spočívá v umělém oddělení přenechání části prostor a poskytování služeb souvisejících s provozem výherních hracích přístrojů, je judikaturou zdejšího soudu považován za obcházení zákona o dani z přidané hodnoty (srov. výše citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 78/2012-31). S ohledem na výše uvedené má Nejvyšší správní soud za to, že námitky stěžovatele ve vztahu k právnímu posouzení charakteru poskytnutého plnění uplatněné stěžovatelem v obměněné podobě též v kasační stížnosti byly krajským soudem správně vypořádány. Zdejší soud těmto závěrům nemá co vytknout a právní názor krajského soudu zcela sdílí. Uvedené námitky jsou proto nedůvodné.

[27] Nejvyšší správní soud neshledal konečně důvodnou ani námitku porušení zásady legitimního očekávání. Stěžovatel tvrdí, že legitimně očekával, že výsledky daňové kontroly za zdaňovací období let 2010-2011 měly být co do právního posouzení smluvních vztahů s nájemci totožné s výsledky daňové kontroly za zdaňovací období let 2006-2007; pokud správce daně neaplikoval závěry rozsudků zdejšího soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 93/2008-43 a č. j. 9 Afs 95/2008-47, již v dřívější daňové kontrole, neměl je aplikovat ani v té pozdější, nýbrž teprve v budoucích zdaňovacích obdobích. V nyní projednávané věci však chybí základní předpoklady pro vznik takového očekávání, a sice činnost orgánu veřejné správy, vykazující atributy správní praxe zakládající legitimní očekávání, tj. ustálenost, jednotnost a dlouhodobost výkladu a použití konkrétních právních předpisů (viz rozhodnutí rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, publikované pod č. 1915/2009 Sb. NSS). Zde lze plně přisvědčit žalovanému, že správce daně akceptoval postup stěžovatele pouze jednou. Z pohledu řešené otázky přitom není podstatné, zda měl správce daně v intencích právního názoru vysloveného ve zmiňovaných rozsudcích postupovat již při první daňové kontrole. Vzhledem k tomu, že ve stěžovatelově případě se žádná správní praxe nevytvořila, nemohlo dojít ani k vytvoření legitimního očekávání, a tím spíše k jeho porušení. Pro úplnost lze stěžovatele odkázat na odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2017, č. j. 1 Afs 198/2016-62, kde se zdejší soud podrobně vyjádřil k otázce legitimního očekávání daňových subjektů v procesu stanovování daní. V odůvodnění tohoto rozsudku konstatoval (a zdůvodnil), proč je v důsledku specifické povahy daňového řízení (jeho nalézací fázi) právní jistota daňových subjektů výrazně oslabena.

[28] Ze všech shora uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Za podmínek vyplývajících z ustanovení § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji proto rozsudkem zamítl.

[29] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením vznikly náklady, které by překročily rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. srpna 2018

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu