

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera, soudce JUDr. Josefa Baxy a soudkyně JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **RTV Cheb s. r. o.**, se sídlem Bělehradská 299/132, Praha 2, zastoupené Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 843/4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 6. 2014, č. j. 12842/14/5000-14306-702189, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 12. 2017, č. j. 30 Af 41/2014 – 91,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně (do 31. 3. 2017 existující ve formě komanditní společnosti „RTV Cheb, k. s.“) uplatnila v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období leden, duben, červenec a říjen 2010 osvobození od daně bez nároku na odpočet podle § 56 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění účinném pro daná zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“), a to u plnění uskutečněných na základě smluv uzavřených s Českou republikou – Ministerstvem vnitra a Českou republikou – Ministerstvem obrany.

[2] První ze smluv označenou jako „*Nájemní smlouva na umístění telekomunikačního zařízení*“ uzavřela žalobkyně jako pronajímatelka s Českou republikou – Ministerstvem vnitra jako nájemcem dne 14. 5. 2003. Předmět smlouvy byl vymezen jako „*nájem nebytových prostor v 8. a 9. nadzemním podlaží nemovitosti* [na st. p. č. 199 v obci Háj u Staré Vody] *o celkové výměře 17,2 m² za účelem umístění a provozu základnové stanice nájemce sestávající ze dvou anténních jednotek Katherin K 733 037, technologie PEGAS BS 8 /G2/ a technologické přípojky elektrické energie*“. Nájemce ve smlouvě prohlásil, že je vlastníkem telekomunikačního zařízení, které bude provozováno na nemovitosti pronajímatele, a že toto zařízení je součástí telekomunikační sítě pro Policii ČR, složky integrovaného záchranného systému a pro územní orgány státní správy - PEGAS.

[3] Druhou smlouvu označenou jako „*Smlouva o nájmu*“ uzavřela žalobkyně jako pronajímatelka s Českou republikou – Ministerstvem obrany jako nájemcem dne 15. 9. 2008. Podle čl. 1.2 smlouvy byl předmětem nájmu „*prostor na pomocné konstrukci stožáru a nebytové prostory – místnost o výměře 5 m² v 10. patře budovy, bez čp/če, způsob využití – stavba technického využití, postavené na st. p. č. 199, která se nachází v k. ú. Háj u Staré Vody*“. Smlouva dále upřesňuje, že v místnosti je umístěna technologie ve vlastnictví nájemce, kterou tvoří 2 bedny s elektronikou, 2 vysílače MV a 2 zařízení UPS. Na pomocné konstrukci stožáru jsou pak umístěny 2 antény a 2 paraboly, které jsou rovněž vlastnictvím nájemce. Podle čl. 2 smlouvy vymezujícího účel nájmu je předmět nájmu „*užíván k umístění antén a technologie, která zabezpečuje provoz celého zařízení a k přenosu dat pro obranu státu*“.

[4] Finanční úřad pro Karlovarský kraj posoudil uskutečněná plnění jako službu spočívající v poskytnutí práva využití věci nebo práva podle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, nikoliv jako nájem nemovitosti, který je osvobozen od DPH podle § 56 odst. 3 téhož zákona. Platebními výměry ze dne 20. 5. 2013 (č. j. 456933/13/2403-24801-403309 a č. j. 456928/13/2403-24801-403309) a ze dne 25. 5. 2013 (č. j. 456922/13/2403-24801-403309 a č. j. 456771/13/2403-24801-403309) proto doměřil žalobkyni DPH ve výši 5.915 Kč a stanovil penále ve výši 1.183 Kč za každé ze zdaňovacích období leden, duben, červenec a říjen 2010.

[5] Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně v záhlaví označeným rozhodnutím. Zdůraznil, že pojem „*nájem nemovitosti*“ je třeba pro účely zákona o DPH vykládat v souladu s právem EU a judikaturou Soudního dvora jako poskytnutí práva pro danou osobu na smluvenou dobu a za smluvenou úplatu zabrat nebo užívat nemovitost podobně jako vlastník za současného vyloučení stejných práv třetích osob. V posuzované věci však nájemce neužíval ani nemohl užívat dané prostory jako vlastník za současného vyloučení práv třetích osob, protože ochoz, na němž byly umístěny antény, byl volně přístupný všem nájemcům, a před vstupem do místností, v nichž se nacházela technologie, musel nájemce volat operátora. Nadto, nájemce mohl užívat prostory pouze pro účel vymezený ve smlouvách.

[6] Dále žalovaný z judikatury Soudního dvora dovodil, že nájem nemovitosti je činností „*relativně pasivní*“. To znamená, že pokud komplexní služba zahrnuje i jiné složky než nájem, nemůže být většinou za nájem považována. V nyní posuzované věci nebylo hlavním cílem smluv pasivní přenechání nebytového prostoru k užívání za

sjednané nájemné, ale poskytnutí práva na umístění a provozování antén a monitorovacích technologií pro zajištění vzdušného prostoru ČR a NATO. Poskytnutí nájmu tedy bylo prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek, tj. z provozu zařízení k přenosu dat za využití objektu, který je k tomu architektonicky a technologicky určen.

[7] Smlouva s Ministerstvem obrany neurčuje stavebně oddělenou konkrétní část nemovitosti pro umístění antén a parabol, ale ponechává rozhodnutí o umístnění na žalobkyni. Smluvní ujednání, podle kterého je předmětem nájmu prostor na pomocné konstrukci stožáru za účelem umístění antén, nezakládá podle žalovaného skutečný nájem nemovitosti, ale poskytnutí práva umístit antény v dohodnutém prostoru. Pronajatá místnost slouží k umístnění technologických zařízení, která tvoří s anténami jeden technologický celek. Poskytnutí možnosti umístit na pomocné konstrukci stožáru antény a poskytnutí místnosti k uložení technologie proto představují neoddělitelné plnění. Daná smlouva obsahuje také nestandardní ujednání o ceně - způsob jejího výpočtu se odvíjí od počtu umístěných technologických zařízení. Z charakteru a podmínek smlouvy uzavřené s Ministerstvem vnitra pak žalovaný dovodil, že poskytované plnění má obdobný účel jako plnění ve smlouvě s Ministerstvem obrany.

[8] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Plzni, který ji zamítl rozsudkem ze dne 31. 3. 2016, č. j. 30 Af 41/2014 - 48, přičemž se plně ztotožnil s rozhodnutím žalovaného.

[9] Ke kasační stížnosti žalobkyně Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu rozsudkem ze dne 16. 5. 2017, č. j. 1 Afs 184/2016 - 42, a vrátil mu věc k dalšímu řízení, neboť odůvodnění krajského soudu nedostačovalo požadavkům kladeným na řádné a přezkoumatelné odůvodnění rozsudku.

[10] Následně krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. Při posouzení povahy plnění poskytnutého žalobkyní vyšel z definice nájmu nemovitosti pro účely osvobození od DPH vyplývající z judikatury Soudního dvora, který definoval uvedený pojem tak, že pronajímatel převede na nájemce za úplatu na sjednanou dobu právo užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl vlastníkem, a právo vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva (viz rozsudky Soudního dvora ze dne 4. 10. 2001, *Stichting Goed Wonen*, C-326/99, nebo ze dne 12. 6. 2003, *Sinclair Collis*, C-275/01). Stávající judikatura Soudního dvora přitom poskytuje dostatečné vodítko, proto krajský soud neshledal důvodným návrh žalobkyně na položení předběžné otázky.

[11] Klíčovým prvkem nájemní smlouvy podle judikatury Soudního dvora je v prvé řadě jednoznačné určení nemovitosti (resp. její konkrétně vymezené části), která je předmětem nájmu, a ohledně níž může nájemce vykonávat svá práva pramenící z nájemní smlouvy. Předmětem smluv uzavřených v nyní projednávané věci je (1) prostor pro umístění vysílače na stožáru a (2) konkrétně určená místnost v budově ve vlastnictví žalobkyně. Požadavek na jednoznačné určení předmětu nájmu je naplněn pouze ve vztahu k místnostem v budově, naopak v případě vysílačů na stožáru tomu tak není, jejich konkrétní umístění je závislé na vůli žalobkyně, která je limitována pouze zajištěním řádného fungování vysílače (srov. čl. 5.4 smlouvy ze dne 15. 9. 2008). V případě umístění vysílačů ustupuje konkrétní určení předmětu nájmu do pozadí, důležité je jejich správné

fungování. Klíčovým prvkem daného smluvního vztahu je tak dosažení určitého výsledku, což představuje náležitost typickou pro poskytování služeb.

[12] Vzhledem ke skutečnosti, že ze smluv jasně vyplývá vůle stran, aby oba prvky (tj. vysílače a místnosti) sledovaly stejný osud, krajský soud zkoumal, který z nich má určující význam pro naplnění hospodářského důvodu uzavření smlouvy, přičemž dospěl k závěru, že klíčovým prvkem je umístění vysílačů. Akcesorická povaha užívání místností je dána tím, že smlouvy omezují možnost využití těchto místností „nájemcem" pouze a výlučně na umístění konkrétně specifikovaných technických zařízení nutných pro provoz vysílačů, jejich jiné využití připuštěno není. Jinak řečeno, bez existence a fungování vysílačů by nájem místností byl pro „nájemce" zcela bezpředmětný.

[13] Závěr o nenaplnění pojmu nájem nemovitosti ve smyslu evropského práva podporuje i shora zmíněná nedostatečná šíře práv „nájemců". Za situace, kdy „nájemce" je podle smlouvy oprávněn do místností umisťovat pouze předem „pronajímatelem" přesně schválené technické zařízení, není podle názoru soudu možné hovořit o „*právu užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl vlastníkem*". Toto ujednání naopak posiluje závěr, že skutečná vůle smluvních stran směřovala ke zřízení práva na umístění a provozování konkrétně určeného technického zařízení.

[14] Krajský soud neshledal podobnost nyní posuzované věci s žalobkyní odkazovaným rozsudkem Soudního dvora ze dne 3. 3. 2005, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, C-428/02, podle kterého lze pod pojem nájem nemovitosti zahrnout i nájem míst na vodě pro kotvení lodí. Z rozsudku jasně vyplývá, že v daném případě byla předmětem nájmu zcela konkrétně určena vodní plocha, což je podstatnou odlišností od nyní posuzovaných skutkových okolností.

[15] Ve prospěch nájmu nemovitosti nesvědčí ani povinnost druhé smluvní strany poskytnout žalobkyni seznam osob, které jsou oprávněny provádět údržbu, revize a opravy umístěných zařízení. Podle soudu se nejednalo o službu, kterou by poskytovala žalobkyně, ale o omezení druhé smluvní strany v přístupu k umístěným zařízením, jemuž se musí druhá smluvní strana podvolit (viz ustanovení smlouvy, podle kterého je nájemce „povinen" předat žalobkyni takový seznam). Za nepřípadné soud považoval srovnání daného smluvního ujednání s podmínkami vstupu do budovy žalovaného. Na rozdíl od nyní posuzované věci má právo vstupu do budovy žalovaného kdokoliv, kdo předloží průkaz totožnosti. Navíc, není nijak patrné, zda povinnost předkládat průkaz totožnosti vyplývá přímo ze smluvního vztahu, na jehož základě žalovaný budovu užívá, a pokud ano, zda se vskutku jedná o službu, kterou žalovanému poskytuje spolu s nájmem pronajímatel.

[16] Pro nájemní povahu posuzovaných smluvních vztahů nesvědčí ani závěry rozsudku Soudního dvora ze dne 27. 9. 2012, *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11. Z bodu 23 tohoto rozsudku je jasně patrné, že pod nájem nemovitosti sice lze zahrnout i jiné služby, ale pro průměrného nájemce musí jejich využití být prostředek k získání prospěchu z hlavního plnění, tj. nájmu obchodních prostor. V projednávané věci však krajský soud neměl za to, že by omezení možnosti vstupu do objektu žalobkyně bylo poskytovanou službou. Navíc není patrná žádná účelová provázanost mezi tímto omezením a využíváním určitého prostoru.

[17] Krajský soud nepřisvědčil námitce, podle níž Soudní dvůr nepovažuje nájemné za okolnost relevantní pro posouzení povahy určitého smluvního vztahu. Způsob sjednání plnění naopak přestavuje jeden z klíčových prvků umožňujících řádnou kvalifikaci určitého právního vztahu. Soudní dvůr v této souvislosti uvedl v bodu 23 rozsudku ze dne 18. 11. 2004, *Temco Europe*, C-284/03, že při určení odměny může hrát vedle plynutí času roli i zohlednění jiných skutečností. Určení odměny se však musí vždy obligatorně vztahovat k přenechání určité věci pronajímatelem nájemci, přičemž tento klíčový prvek nebyl v projednávané věci naplněn, neboť významnou složku nutnou pro naplňování hospodářského účelu daného právního vztahu naopak přenechávala žalobkyni druhá smluvní strana (konkrétní technická zařízení k umístění na stožár vysílače a do přilehlé místnosti), za což pak byla povinna žalobkyni poskytovat odměnu závislou na počtu zařízení.

[18] Z výše uvedených důvodů krajský soud uzavřel, že hlavním smyslem posuzovaných vztahů nebyl nájem nemovitosti, ale poskytnutí práva na umístění technologického zařízení.

[19] Dále krajský soud neshledal důvodnou námitku, že při shora uvedeném nahlížení na smluvní vztah mělo dojít k úpravě koeficientu podle § 76 zákona o DPH, v důsledku čehož měla žalobkyně mít vyšší nárok na odpočet DPH na vstupu. Odpočet by byl totiž poskytován v plném rozsahu již v žalobkyní původně deklarované výši daně (koeficient by činil hodnotu 0,97, která se podle § 76 odst. 5 zákona o DPH rovná 1). Snížením osvobozených plnění při současném zvýšení výše zdanitelných plnění s nárokem na odpočet (v důsledku přesunu plnění získaných z „nájemních“ smluv do této kategorie) dochází pouze k dalšímu zvýšení vzájemného poměru těchto dvou veličin ve prospěch zdanitelných plnění (koeficient činí hodnotu 0,99, což je však stále 1, neboli maximální možný odpočet). Daná skutečnost tak nemůže zvýšit nárok na odpočet, neboť v důsledku přesunu určitých plnění došlo pouze ke změně vzájemného poměru dvou podmnožin (plnění zdanitelných s nárokem na odpočet x plnění osvobozených) v rámci množiny větší (všechna přijatá plnění), nárok na odpočet však zůstal neměnný (v obou případech byl maximální).

[20] Poslední námitka, že žalobkyní poskytovaná služba měla být osvobozena podle § 68 odst. 10 písm. a) zákona o DPH [*pozn. NSS*: správně § 68 odst. 9 písm. a) citovaného zákona ve znění pro zdaňovací období roku 2010], byla formulována zcela obecně. Krajský soud proto pouze v obdobně obecné rovině uvedl, že ze smluv, ani z jiných skutečností zjištěných v rámci správního řízení nevyplývá, že by předmětné služby měly sloužit ozbrojeným silám jiných členských států NATO, naopak je z nich jasně patrné, že tyto služby byly poskytovány výhradně České republice. Za dané situace nepřichází osvobození od daně podle citovaného ustanovení vůbec v úvahu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[21] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojila proti rozsudku krajského soudu kasační stížností. Byť kasační námitky výslovně nepodřadila pod některý z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s“), z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že uplatnila důvod podle písmene a) citovaného ustanovení.

[22] Stěžovatelka namítla, že rozsudek Soudního dvora *Stichting Goed Wonen*, se týká užívání družstevních bytů. Není proto zřejmé, jak souvisí s nyní posuzovanou věcí. Obdobně není zřejmá souvislost rozsudku *Sinclair Collis*, který se týkal umístění automatů na prodej cigaret.

[23] Dále stěžovatelka nesouhlasila s výkladem rozsudku Soudního dvora *Field Fisher Waterhouse*. Podle stěžovatelky z něj plyne, že komplexní služba zahrnující kromě nájmu nemovitosti i jiné složky může být považována za nájem, a může být proto od DPH osvobozena. V citované věci byly součástí nájmu následující složky: pojištění budovy, dodávka vody, vytápění celé budovy, opravy její infrastruktury a strojního zařízení (zejména výtahů), úklid společných prostor a ostraha v budově. Nedává proto smysl, proč žalovaný v nyní posuzované věci nepovažoval za neoddělitelné plnění situaci, kdy jedna část zařízení není schopna fungovat bez druhé a naopak. Krajský soud pochybil, pokud souhlasil, že pasivní poskytnutí nájmu nebylo pro nájemce cílem, ale prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění – tj. z provozu zařízení k přenosu dat za využití objektu, který je k tomu architektonicky a technologicky určen. Každý nájem přináší zákazníkovi prospěch z užívání najatých věcí s cílem, aby najaté věci užíval pro výkon své činnosti. Stěžovatelka jakožto pronajímatel neprovozuje zařízení k přenosu dat, ani jej nevyužívá. Dotčené zařízení provozuje nájemce. Prospěchem stěžovatelky je nájemné. K tvrzení, že smluvní ujednání o ceně bylo nestandardní, stěžovatelka namítla, že Soudní dvůr ve svých rozsudcích nepovažoval cenu za nájem za okolnost směřující v neprospěch nájmu nemovitých věcí.

[24] Podle stěžovatelky bylo hlavním cílem dotčených smluv přenechání nebytového prostoru k užívání spolu s vedlejším cílem spočívajícím v umístění antén k přenosu dat provozovaných nájemcem, resp. umístnění antén a monitorovacích technologií pro zajištění bezpečnosti vzdušného prostoru ČR a NATO provozovaných nájemcem. Hospodářským důvodem uzavření takových smluv nebylo pouze poskytnutí práva užívat dotčené nebytové prostory, ale i poskytnutí souboru služeb spočívajících v umístění antén.

[25] Pokud by stěžovatelka připustila, že hlavním cílem smluv bylo poskytnutí práva na umístění technologického zařízení, pak měl být upraven koeficient podle § 76 zákona o DPH a stěžovatelka měla mít vyšší nárok na odpočet DPH na vstupu, který se tímto koeficientem krátí z důvodu vykázání nikoliv plnění osvobozeného od DPH na výstupu, ale plnění zdaňovaného DPH na výstupu. Správce daně jen přesunul plnění z osvobozeného plnění od DPH na výstupu do plnění zdaňovaného DPH na výstupu, aniž by se změna koeficientu projevila ve zvýšení odpočtu DPH na vstupu. Aprobováním tohoto postupu se krajský soud dopustil nezákonnosti.

[26] Závěr, že nájemci nemohli užívat nemovitost jako vlastníci, nebyl správný. Situace, kdy nájemce při vstupu do najatých prostor kontaktuje operátora, je zcela běžná a nebrání užívání najatých prostor nájemcem. Ve světle rozsudku *Field Fisher Waterhouse* představuje služba operátora prostředek k získání prospěchu z hlavního plnění za nejlepších podmínek. Hospodářským důvodem uzavření smlouvy nebylo pro nájemce pouze získání práva užívat dotčené prostory, ale i obdržení souboru služeb. Nájem nemovitého majetku a poskytování služeb s ním spojených tvoří objektivně jedno plnění – jeden nájem osvobozený od DPH na výstupu. Bod 4.8 smlouvy proto není omezením práv nájemce. Obdobná služba funguje i v budově, kde sídlí žalovaný jako jeden z nájemců. Zástupce

stěžovatelky si ověřil, že při vstupu musí návštěvník na vrátnici nahlásit, za kým jde, a předložit průkaz totožnosti. V opačném případě by nebyl do budovy vpuštěn. Tato skutečnost přitom nebrání závěru, aby bylo takové užívání prostor považováno za nájem nemovitého majetku.

[27] Obdobně není omezením práv nájemce ani bod 4.7 smlouvy o nájmu, podle kterého nájemce nesmí předat předmět nájmu do podnájmu nebo výpůjčky třetí osobě. Toto ujednání je plně v souladu s § 6 odst. 1 zákona č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor. Omezením není ani bod 4.8 smlouvy o nájmu. Pokud je nájemce povinen předat pronajímateli (tj. stěžovatelce) seznam osob, které jsou oprávněny provádět údržbu, revize a opravy umístěných zařízení, jedná se o službu pro nájemce. V rozsudku *Field Fisher Waterhouse* Soudní dvůr označil ostrahu za součást nájmu. Dále stěžovatelka podotkla, že pokud by platilo, že do pronajatých prostor nemohou mít přístup třetí osoby, nebylo by možné, aby v obchodních centrech byly pronajaty obchody různým společnostem, neboť do nich vstupují třetí osoby – zákazníci.

[28] Podstata sporu spočívá podle stěžovatelky v tom, zda lze nájem místa (prostoru) pro umístění telekomunikačního zařízení považovat za nájem nebytových prostor, který je osvobozen od DPH na výstupu. Pro vyřešení tohoto problému je třeba odpovědět na dvě otázky. Zaprvé, zda lze za nájem nebytového prostoru považovat pouze nájem místnosti nebo i nájem plochy pro umístění telekomunikačního zařízení. Zadruhé, kdy je užívání nebytového prostoru nájmem a kdy se jedná o jinou službu než užívání nebytového prostoru.

[29] Odpověď na první otázku poskytuje rozsudek Soudního dvora *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, který pod pojem nájem zahrnul za určitých okolností i nájem míst na vodě pro kotvení lodí. Shodně by mělo být nahlíženo na nájem místa pro umístění telekomunikačního zařízení, neboť není rozdílu mezi movitými věcmi loďmi a telekomunikačním zařízením.

[30] Odpověď na druhou otázku se nachází v rozsudku ze dne 18. 11. 2004, *Temco Europe*, C-284/03. Jestliže Soudní dvůr v tomto rozsudku zdůraznil znak spočívající v době nájmu, učinil tak, aby odlišil nájem nemovitosti, který je obvykle spíše pasivní činností závisející na pouhém plynutí času, aniž by byla vytvářena významnější přidaná hodnota, od ostatních činností, které mají povahu průmyslového nebo obchodního podnikání, nebo činností, jejichž předmět je lépe charakterizován poskytnutím určité služby (např. právo užívat golfové hřiště, právo užívat most za mýtné nebo právo umístit automaty na cigarety v obchodním zařízení). Doba nájmu není sama o sobě rozhodujícím znakem, třebaže krátká doba ubytování může být vhodným kritériem pro rozlišení mezi ubytovacími službami a nájmem bytových jednotek. Ze skutečnosti, že se nájemné odvíjí od doby užívání nemovitosti nájemce, a nejlépe tak odráží povahu nájmu, nelze dovozovat, že by bylo nutné odmítnout kvalifikaci jako nájmu situaci, kdy odměna pronajímatele zohledňuje i jiné skutečnosti, obzvláště mají-li akcesorickou povahu vůči odměně závisející na plynutí času nebo jestliže nejsou odměnou za žádnou jinou službu než pouhé přenechání věci. Ve světle citovaného rozsudku lze považovat nájem místa (prostoru) pro umístění telekomunikačního zařízení za nájem nemovitého majetku i v případě, kdy je poskytnuto právo dočasného užívání určité plochy za úplatu stanovenou nikoliv podle užívané plochy, ale podle jiných skutečností. Předmětem takové transakce je

pasivní poskytování plochy k užívání za úplatu odvíjející se od plynutí času, nikoliv služba, kterou lze kvalifikovat jinak.

[31] Pokud by byl akceptován názor, že na posuzovanou věc nedopadá § 56 zákona o DPH, ale že se jedná o službu podle § 14 téhož zákona, neexistuje důvod, proč by taková služba neměla být osvobozena od daně podle § 68 odst. 9 písm. a) zákona o DPH.

[32] Závěrem stěžovatelka navrhla, aby se Nejvyšší správní soud obrátil na Soudní dvůr s otázkou týkající se výkladu, zda v posuzované věci je hlavním plněním přenechání nebytového prostoru k užívání a vedlejším plněním umístění antén k přenosu dat, resp. umístnění antén a monitorovacích technologií pro zajištění bezpečnosti vzdušného prostoru ČR a NATO, a zda je proto třeba obě plnění považovat za jediné plnění – nájem osvobozený od DPH bez nároku na odpočet.

[33] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil s napadeným rozsudkem. Stěžovatelka nedůvodně namítla nepřiléhavost rozsudku *Stichting Goed Wonen*, neboť v tomto rozsudku Soudní dvůr vyslovil obecnou definici nájmu nemovitosti a stanovil kritéria, která je třeba vzít v úvahu pro posouzení, zda lze službu zařadit do kategorie osvobozeného nájmu nemovitosti. Dále žalovaný zdůraznil, že při posouzení povahy plnění vyšel především ze skutečného obsahu uzavřených smluv a dospěl k závěru, že účel užití pronajatých prostor je úzce svázán s provozem technologických zařízení k elektronické komunikaci. Posouzení standardnosti ujednání o ceně bylo pouze dílčí skutečností v rámci celkového posouzení. K argumentu stěžovatelky, že službu operátora při vstupu do budovy používá i žalovaný, žalovaný uvedl, že budova je veřejně přístupná a není pravdou, že by na vrátnici byl vyžadován průkaz totožnosti. Situace je daná přítomností ordinací praktických lékařů v prvním patře budovy. Uvedený příklad je nesrovnatelný také z toho důvodu, že v posuzované věci žalovaný argumentoval omezením přístupu nájemce do prostor, které byly předmětem smlouvy, nikoliv omezením možnosti vstupu třetí osoby (daňového subjektu do prostor žalovaného). K námitce úpravy koeficientu podle § 76 zákona o DPH i námitce aplikace § 68 odst. 9 písm. a) téhož zákona žalovaný odkázal na své vyjádření k žalobě, v níž stěžovatelka uplatnila shodné námitky.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

III.A Přípustnost kasační stížnosti

[34] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti, protože v posuzované věci již dříve rozhodl rozsudkem č. j. 1 Afs 184/2016 - 42, jímž zrušil původní rozsudek krajského soudu.

[35] Kasační stížnost není v zásadě přípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem [§ 104 odst. 3 písm. a) věta před středníkem s. ř. s.]. Základním smyslem této úpravy je, aby se Nejvyšší správní soud nemusel opakovaně zabývat věcí, u které již jednou vyslovil svůj právní názor závazný pro nižší soud a nižší soud se tímto právním názorem řídil (srov. nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05).

[36] Samotný § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. obsahuje z uvedeného pravidla výjimku. Kasační stížnost je přípustná, je-li namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v předchozím zrušujícím rozsudku. Judikatura Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. další výjimky s ohledem na dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. Uvedené ustanovení nelze vztáhnout mimo jiné na případ, kdy Nejvyšší správní soud vytkl krajskému soudu nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva (blíže viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS).

[37] Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů byla důvodem pro zrušení původního rozsudku krajského soudu č. j. 30 Af 41/2014 - 48 Nejvyšším správním soudem.

[38] Nyní předložená kasační stížnost je proto přípustná.

III.B Důvodnost kasační stížnosti

[39] Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[40] Kasační stížnost není důvodná.

[41] V posuzované věci je sporné, zda služby poskytnuté stěžovatelkou Ministerstvu obrany a Ministerstvu vnitra ve zdaňovacím období leden, duben, červenec a říjen 2010 byly nájmem nemovitosti ve smyslu § 56 odst. 3 zákona o DPH, který je od daně osvobozen, nebo službou spočívající v poskytnutí práva využití věci nebo práva podle § 14 odst. 1 písm. b) téhož zákona, která DPH podléhá.

[42] S ohledem na skutečnost, že stěžovatelka poskytovala ministerstvům několik dílčích plnění, je třeba se zabývat nejprve otázkou, zda se na poskytovaná plnění má hledět pro účely DPH jako na jeden celek. Jinými slovy, zda všechna dílčí plnění mají sdílet společný daňový režim. Pokud je odpověď na tuto otázku kladná, je třeba následně rozhodnout, které z dílčích plnění daného celku je pro určení daňového režimu rozhodující.

[43] Z judikatury Soudního dvora plyne, že za běžných podmínek musí být každé plnění pro účely DPH považováno za oddělené a samostatné. Mohou však existovat okolnosti, které odůvodňují, aby několik formálně oddělených plnění, která by mohla být poskytnuta zvlášť, bylo považováno pro účely DPH za jediné plnění, pokud nejsou samostatná (např. rozsudky ze dne 21. 2. 2008, *Part Service*, C-425/06, bod 51, a ze dne 2. 12. 2010, *Everything Everywhere*, C-276/09, bod 23). Umělé rozložení plnění spočívajícího z hospodářského hlediska v poskytnutí jediné služby by totiž mohlo vést k narušení fungování systému DPH (např. rozsudky ze dne 25. 2. 1999, *CPP*, C-349/96, bod 29, nebo ze dne 17. 1. 2013, *BGZ Leasing*, C-224/11, bod 31).

[44] O jediné plnění pro účely DPH se jedná zejména tehdy, pokud jedno nebo více plnění představují hlavní plnění, zatímco zbývající plnění představují jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících s hlavním plněním stejný daňový režim. Plnění musí být považováno za vedlejší k plnění hlavnímu zejména tehdy, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, ale prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění za nejvýhodnějších podmínek (např. rozsudky *CPP*, bod 30, *Part Service*, bod 52, nebo *BGZ Leasing*, bod 41).

[45] Dále se může jednat o jediné plnění také tehdy, pokud dvě nebo více dílčích plnění jsou tak těsně spojena, že objektivně tvoří jediné neoddělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (např. rozsudky ze dne 27. 10. 2005, *Levob*, C-41/04, bod 22, nebo ze dne 19. 7. 2012, *Deutsche Bank*, C-44/11, body 20 a 21).

[46] Pro určení rozsahu plnění z hlediska DPH, tedy zda poskytnutá služba představuje několik samostatných plnění nebo jedno jediné plnění, neexistuje absolutní pravidlo. Je třeba vyhledat charakteristické prvky dotčeného plnění a zohlednit veškeré okolnosti (rozsudky *CPP*, body 27 až 29, *BGZ Leasing*, bod 32).

[47] Podle krajského soudu ze smluv jasně vyplývá vůle stran, aby oba prvky [tj. poskytnutí služby vztahující se k umístění vysílačů (antén) na stožáru a poskytnutí služby vztahující se k umístění technologie pro přenos dat v místnostech v budově] sledovaly stejný osud. Tento dílčí závěr o existenci jediného plnění pro účely DPH stěžovatelka nezpochybnila. Naopak sama v kasační stížnosti uvedla, že jedna část zařízení není schopna fungovat bez druhé a naopak, proto by neměly být považovány za oddělitelné. Nejvyšší správní soud proto považuje otázku existence jediného plnění pro účely DPH za nespornou.

[48] Názor krajského soudu a stěžovatelky se však rozchází v tom, které z těchto plnění je určující pro daňový režim celku. Podle krajského soudu představovalo umístění vysílačů na stožáru hlavní plnění a umístění technologie vedlejší plnění. Tento závěr soud odůvodnil tak, že určující význam pro naplnění hospodářského důvodu smlouvy mělo umístění vysílačů. Akcesorická povaha užívání místností je dána tím, že smlouvy omezují možnost využití těchto místností „nájemcem“ pouze a výlučně na umístění konkrétně specifikovaných technických zařízení nutných pro provoz vysílačů, jejich jiné využití připuštěno není. Jinak řečeno, bez existence a fungování vysílačů by nájem místností byl pro ministerstva zcela bezpředmětný.

[49] Stěžovatelka se v kasační stížnosti k této otázce vyjádřila tak, že hlavním cílem dotčených smluv je přenechání nebytového prostoru k užívání spolu s vedlejším cílem spočívajícím v umístění antén k přenosu dat provozovaných nájemcem. Pro toto své tvrzení však nenabídla žádné argumenty, jimiž by zpochybnila opačný závěr krajského soudu a podpořila své tvrzení. Navíc sama dodala, že hospodářským důvodem uzavření smluv nebylo pouze poskytnutí práva užívat dotčené nebytové prostory, ale i poskytnutí souboru služeb spočívajících v umístění antén (viz bod 7 kasační stížnosti).

[50] S ohledem na skutkové okolnosti vyplývající ze spisu a tvrzení účastníků Nejvyšší správní soud souhlasil s krajským soudem, že dílčím plněním, které určilo daňový režim celkového plnění poskytnutého stěžovatelkou ministerstvům, byla služba související

s umístěním vysílačů na stožáru. Tato dílčí služba se s ohledem na smysl uzavření smluv (jímž je zajištění přenosu dat pro účely definované ve smlouvách) jeví skutečně jako hlavní či přinejmenším rovnocenná ve vztahu k umístění související technologie v místnostech v budově. V případě, že by se jednalo o službu hlavní v rámci jediného plnění a ta by nebyla od DPH osvobozena, nemohla by být od daně osvobozena služba jako celek. V případě, že by se jednalo o službu rovnocennou v rámci jediného plnění a alespoň jedna z těchto dvou rovnocenných služeb by podléhala DPH, vedlo by to k témuž výsledku – osvobození služby jako celku by nebylo možné. Z rozsudku *Deutsche Bank* lze totiž dovodit, že v případě existence jediného plnění z hlediska DPH, které je tvořeno několika rovnocennými dílčími plněními, které mají odlišný daňový režim, nelze toto jediné plnění jako celek podřídit daňovému režimu, který představuje výjimku z pravidla. V citované věci Soudní dvůr uzavřel, že uvedená služba může být pro účely DPH vzata v úvahu pouze jako celek, proto nemůže být osvobozena na základě čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH (viz body 38 až 46 rozsudku *Deutsche Bank*, obdobně viz rozsudek ze dne 10. 11. 2016, *Baštová*, C-432/15, body 75 a 77). Osvobození od DPH je totiž výjimkou z obecného režimu.

[51] Následně se proto Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda lze službu spočívající v umístění vysílačů na stožáru považovat za nájem nemovitosti, jak tvrdí stěžovatelka, nebo se jedná o službu spočívající v poskytnutí práva využití věci nebo práva, jak tvrdí krajský soud a žalovaný.

[52] Osvobození od daně nájmu nemovitosti podle § 56 odst. 3 zákona o DPH je transpozicí čl. 135 odst. 1 písm. l směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Podle ustálené judikatury Soudního dvora představují případy osvobození od daně autonomní pojmy práva EU (viz např. rozsudek *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, bod 27 a tam citovanou judikaturu). Vzhledem k neexistenci definice přímo ve směrnici o DPH je třeba čl. 135 odst. 1 písm. l vykládat v kontextu, do kterého zapadá, ve světle cílů a systematiky této směrnice, přičemž zvláštní zřetel musí být brán na *ratio legis* osvobození jím stanoveným [viz např. rozsudky *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, bod 28, nebo *Temco Europe*, bod 18; byť se uvedené rozsudky vztahují k dříve účinnému čl. 13 B písm. b) šesté směrnice o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS), nic nebrání jejich použití i pro výklad čl. 135 odst. 1 písm. l směrnice o DPH].

[53] V tomto ohledu je třeba vzít v úvahu především skutečnost, že systém DPH je založen na obecné zásadě, podle které je DPH vybírána za každé úplatné poskytnutí služeb uskutečněné osobou povinnou k dani. Jelikož případy osvobození od DPH představují výjimku z této obecné zásady, je třeba je vykládat restriktivně (viz např. rozsudky *Temco Europe*, bod 17, *Sinclair Collis*, bod 23, *Stichting Goed Wonen*, bod 46, nebo *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, bod 29). Restriktivní výklad je proto třeba uplatnit i v případě pojmu „nájem nemovitosti“ pro účely čl. 135 odst. 1 písm. l směrnice o DPH.

[54] Soudní dvůr v četných rozsudcích definoval pojem nájmu nemovitého majetku ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. l směrnice o DPH [případně dříve účinného čl. 13 B písm. b) šesté směrnice] tak, že v zásadě znamená, že pronajímatel převede na nájemce za úplatu na

sjednanou dobu právo užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl vlastníkem, a právo vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva (viz např. rozsudky *Stichting Goed Wonen*, bod 55, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, bod 30, *Temco Europe*, bod 19).

[55] Z této základní definice vyšel správně i krajský soud, jemuž stěžovatel nedůvodně vytkl, že v této souvislosti odkázal na rozsudky *Stichting Goed Wonen* a *Sinclair Collis*. Byť byly skutkové okolnosti citovaných věcí odlišné, Soudní dvůr se v nich vyjádřil i k obecným znakům nájmu nemovitosti pro účely osvobození od DPH.

[56] Krajský soud také z judikatury Soudního dvora správně dovodil, že jedním z podstatných znaků nájmu nemovitosti je určení konkrétní nemovitosti nebo její části. Tak tomu bylo i ve věci *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, jíž se stěžovatelka dovolávala. Přehlédla však, že podstatným argumentem pro závěr Soudního dvora, podle něhož pod pojem nájem nemovitosti lze zahrnout za určitých okolností i nájem míst na vodě pro kotvení lodí, byla skutečnost, že se nájem nevztahoval na jakékoli množství vody, ale na určenou část doku. Tato plocha, pokrytá vodou, byla vymezena trvalým způsobem a nemohla být přesunuta (bod 34). Soudní dvůr tedy uznal, že dané skutkové okolnosti splňovaly znaky nájmu nemovitosti na základě přesného vymezení vodní plochy, kterou bylo možné charakterizovat jako nemovitost s ohledem na pozemek pod hladinou, k němuž se vodní plocha vztahovala. Skutečnost, že na této vodní ploše byly kotveny lodě, nebyla nijak podstatná. Tvrzení stěžovatelky, že by na nájem místa pro umístění telekomunikačního zařízení mělo být nahlíženo shodně jako na nájem míst na vodě pro kotvení lodí, neboť podle ní není rozdílu mezi movitými věcmi loďmi a telekomunikačním zařízením, se proto míjí s rozhodovacími důvody citovaného rozsudku.

[57] Obdobně v rozsudku ze dne 6. 12. 2007, *Walderdorff*, C-451/06, Soudní dvůr potvrdil, že území, které je zcela nebo zčásti zatopeno, může být samo o sobě kvalifikováno jako nemovitost, která může být předmětem nájmu nebo pachtu (bod 19). Jedním z prvků definice nájmu nebo pachtu nemovitosti je však propůjčení práva užívat uvedenou nemovitost a vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva (bod 20). Skutečnost, že předmětem smlouvy bylo oprávnění k výkonu rybářského práva, nikoliv právo užívání vymezeného nemovitého majetku a právo vyloučit z tohoto užívání jakoukoli další osobu, bylo překážkou pro podřazení dané služby pod nájem nemovitosti (body 21 a 22).

[58] Jako nájem nemovitosti Soudní dvůr naopak uznal nájem hausbótu, včetně k němu přiléhajícího mola a vymezené části vodní plochy (rozsudek ze dne 15. 11. 2012, *Leichenich*, C-532/11). V dané věci se jednalo o vymezenou část říčního koryta, kterou pokrývaly říční vody a která tvořila s hausbótem (který byl pomocí obtížně uvolnitelných úchytů upevněn ke břehu a ke korytu řeky) a částí země vyčnívající z vody jeden celek (viz body 19 až 22). Jednalo se tak o „vymezené a identifikovatelné stanoviště na řece“ (bod 29).

[59] Také v rozsudku *Sinclair Collis* Soudní dvůr založil závěr o neexistenci nájmu nemovitosti především na argumentu, že smlouva neurčovala přesnou část nemovitosti pro umístnění prodejních automatů. Umístění automatů bylo podstatné pouze do té míry, aby umožnilo maximální možný prodej výrobků, které byly jejich prostřednictvím nabízeny.

Zabrání určité části nemovitosti tak bylo v daném případě pouze prostředkem k uskutečnění předmětu smlouvy, jenž spočíval v zaručení výhradního práva prodávat cigarety prostřednictvím umístění a provozu prodejních automatů (viz bod 28 uvedeného rozsudku). Podrobněji se k tomuto aspektu vyjádřil generální advokát ve stanovisku k citovanému rozsudku. Jedním z významných a typických znaků nájmu nemovitosti je podle něj poskytnutí práva užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl nájemce vlastníkem, a práva vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva, přičemž se tato práva musí vztahovat k vymezené části nemovitosti (bod 30 stanoviska ve věci *Sinclair Collis*, odkazující také na stanovisko generálního advokáta ve věci C-150/99, *Stockholm Lindöpark*). Ve věci *Sinclair Collis* smlouva neurčovala konkrétní místo definováním jeho polohy a velikosti, naopak bylo na vlastníku nemovitosti, aby určil, kam přesně zařízení (prodejní automaty) umístí. Majitel prodejních automatů mohl pouze požadovat, aby byly posunuty na jiné místo v rámci daných obchodních prostor, pokud měl za to, že toto jiné místo bude vhodnější pro maximalizaci zisku. Skutkové okolnosti nesvědčily pro závěr o existenci práva užívat konkrétní část nemovitosti ani souvisejícího práva vyloučit přístup ostatních osob k určité části nemovitosti. Základní prvek smlouvy tedy nespočíval v zabrání určité části nemovitosti, ale v poskytnutí služby. Generální advokát v této souvislosti výstižně poznamenal, že prodejní automaty sice skutečně zabírají místo, na němž stojí, to však nestačí pro závěr, že zabírají určitou část nemovitosti pro účely posouzení nájmu nemovitosti, neboť je znakem každého hmotného objektu, že zabírá určité místo (blíže viz body 39 až 46 a 56 stanoviska ve věci *Sinclair Collis*).

[60] Z uvedených rozsudků je zřejmé, že nezbytnou podmínkou pro existenci práva nájemce užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl vlastníkem, a práva vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva, je vymezení konkrétní nemovitosti nebo její části, k níž jsou tato dvě práva vztažena.

[61] Tento závěr je třeba odlišit od situace, kdy má určitou konkrétně vymezenou nemovitost v nájmu více nájemců, aniž by bylo definováno, že některý z nich má právo užívat jen její část. Tato okolnost sama o sobě nemusí vylučovat podřazení služby pod nájem nemovitosti, jak vyplývá z rozsudku Soudního dvora *Temco Europe*. Soudní dvůr uvedl, že předmětem nájemní smlouvy mohou být některé části budovy užívané společně s ostatními uživateli. Existence takovýchto omezení užívacího práva pronajatých prostor nebrání tomu, aby se jednalo o užívání výlučné ve vztahu ke každé další osobě, které zákon či smlouva neumožňuje uplatňovat právo k nemovitosti, jež je předmětem nájemní smlouvy (body 24 a 25). V citované věci však nebylo sporné, že se jednalo o nájem konkrétně vymezené budovy, k níž bylo poskytnuto užívací právo třem společnostem, které patřily do téže podnikatelské skupiny a měly společné obchodní vedení i s pronajímatelkou. Propojenost společností byla ostatně i jedním z prvků, kterými Soudní dvůr podmínil ve výroku rozsudku svůj závěr, že by se mohlo za daných skutkových okolností jednat o nájem nemovitosti. Výše uvedenému závěru o nezbytnosti vymezení konkrétní nemovitosti nebrání ani situace, kdy má více nájemců v rámci bytového domu užívací právo ke společným prostorám. Také v tomto případě není pochyb o jejich konkrétním vymezení. Uvedené dva případy jsou nesrovnatelné se skutkovými okolnostmi nyní posuzované věci.

[62] Jak již Nejvyšší správní soud výše potvrdil, krajský soud správně určil, že plněním, které bylo rozhodné pro určení daňového režimu, bylo umístění vysílačů na stožáru budovy ve vlastnictví stěžovatelky. Právě u tohoto plnění však krajský soud neshledal naplnění znaku nájmu nemovitosti, který spočívá ve vymezení konkrétní nemovitosti. Konkrétní umístění vysílačů na stožáru nebylo ve smlouvách nijak upřesněno, ale bylo naopak na vůli stěžovatelky, která byla limitována pouze zajištěním řádného fungování vysílačů. Skutkové okolnosti tak nesvědčily pro závěr o existenci práva užívat konkrétní část nemovitosti ani souvisejícího práva vyloučit přístup ostatních osob k určité části nemovitosti.

[63] Tento závěr krajského soudu má oporu v textu předmětných smluv, neboť ty skutečně žádnou konkrétní plochu na stožáru pro umístění vysílačů nevymezují. Stěžovatelka tuto skutečnost, a tedy rozhodující důvod pro zamítnutí žaloby, v kasační stížnosti nijak nezpochybnila (skutkově ani právně).

[64] Neexistence konkrétního vymezení části stožáru, kterou by měla ministerstva v nájmu, má v souladu s výše citovanou judikaturou za následek, že zde neexistuje konkrétní část nemovitosti, k níž by měla ministerstva užívací právo a zároveň ve vztahu, k níž by mohla vyloučit přístup třetích osob. Žalovaný proto nepochybil, když dovodil nemožnost ministerstev užívat danou nemovitost jako vlastník za současného vyloučení práv třetích osob mimo jiné ze skutečnosti, že ochoz stožáru, na němž byly umístěny antény, byl volně přístupný všem osobám, které měly na stožáru umístěny své vysílače.

[65] V této souvislosti je nerozhodný argument, podle něhož, pokud by platilo, že do pronajatých prostor nemohou mít přístup třetí osoby, nebylo by možné, aby v obchodních centrech byly pronajaty obchody různým společnostem, neboť do nich vstupují třetí osoby – zákazníci. Právo nájemce vyloučit z užívání pronajaté nemovitosti další osoby neznamená, že by měl povinnost zamezit přístupu dalších osob. Nájemce obchodních prostor shodně jako vlastník má nepochybně právo do svých prostor vpustit zákazníky a rozhodnout o tom, kdy je tam vpustí (viz otvírací doba obchodů). Toto přirovnání stěžovatelky je nepřiléhavé k okolnostem posuzované věci, v níž podle smluv nebyla vymezena konkrétní plocha určená pro umístění antén na stožáru, zároveň na stožáru byly umístěny antény jiných osob, které o to požádaly, a o rozmístění rozhodovala stěžovatelka, která byla omezena pouze tím, že byla povinna zajistit jejich funkčnost.

[66] Další argumenty stěžovatelky uvedené v kasační stížnosti nevyvracejí závěr o nemožnosti podřadit danou službu pod pojem nájem nemovitosti. Tvrzení stěžovatelky, podle kterého z rozsudku *Field Fisher Waterhouse* plyne, že komplexní služba zahrnující kromě nájmu nemovitosti i jiné složky může být považována za nájem, a může být proto od DPH osvobozena, nemůže mít na posuzovanou věc vliv, neboť v citovaném rozsudku nebylo sporné konkrétní vymezení nemovitosti - kancelářských prostor a nebylo sporné, že jednou z dílčích služeb byl nájem této nemovitosti. V tomto kontextu se Soudní dvůr zabýval otázkou, zda služby poskytované pronajímatelem současně s nájmem kancelářských prostor je možné považovat za jediné plnění, které je charakterizováno jako nájem nemovitosti. S ohledem na tuto podstatnou odlišnost od nyní posuzované věci je zcela nepodstatné stěžovatelčino tvrzení, že povinnost volat operátora při vstupu do místností je možné považovat za službu operátora, kterou je ve světle rozsudku *Field Fisher*

Waterhouse možné považovat za vedlejší službu, která je prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění za nejlepších podmínek. V nyní posuzované věci není možné plnění, které je určující pro daňový režim, považovat za nájem nemovitosti, charakteristika případných dílčích vedlejších plnění je pro posouzení rozhodné právní otázky nepodstatná.

[67] Obdobně nedůvodná je námitka, podle níž Soudní dvůr ve svých rozsudcích nepovažoval cenu za nájem (resp. nestandardní cenové ujednání) za okolnost směřující v neprospěch nájmu nemovitých věcí. Za situace, kdy krajský soud správně dovodil, že plnění určující daňový režim nemůže být nájmem z důvodu absence jednoho z klíčových znaků spočívajících v nevymezení konkrétní nemovitosti, je otázka kalkulace ceny podružná. Byť by způsob, jakým smlouvy vymezovaly výpočet ceny, nemusel bránit závěru o existenci nájmu nemovitosti, není dostatečný sám o sobě ke klasifikaci určité služby jako nájmu nemovitosti.

[68] V této souvislosti soud zdůrazňuje, že nestačí, aby smlouva obsahovala některé prvky, které jsou typické pro nájem nemovitostí, pokud nesplňuje některé z nezbytných kritérií definice nájmu nemovitosti v právu EU.

[69] Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že krajský soud správně rozhodl, že plněním, které určilo daňový režim celé služby, bylo umístění vysílačů na stožáru. To však nelze považovat za nájem nemovitosti. Výše uvedené úvahy vedou k výsledku – vyloučení z osvobození – který je konzistentní s tím, že Soudní dvůr opakovaně rozhoduje, že výrazy použité pro stanovení výjimek je třeba vykládat restriktivně, jelikož představují výjimky z obecné zásady, podle které je DPH vybírána za každé úplatné poskytnutí služeb uskutečněné osobou povinnou k dani (viz výše bod [53]).

[70] Námitku, podle níž, pokud na posuzovanou věc nedopadá § 56 zákona o DPH, ale jedná se o službu podle § 14 téhož zákona, neexistuje důvod, proč by taková služba neměla být osvobozena od daně podle § 68 odst. 9 písm. a) zákona o DPH, stěžovatelka uplatnila ve zcela obecné rovině. Již krajský soud upozornil, že obdobně obecnou žalobní námitku stěžovatelka nepodložila žádnými argumenty. Podle citovaného ustanovení je osvobozeno dodání zboží nebo poskytnutí služby, pouze pokud se jedná o plnění, které je určeno pro použití ozbrojenými silami ostatních členských států Severoatlantické smlouvy. Takovou skutečnost stěžovatelka netvrdila, ani neprokázala. Jakkoliv ze smlouvy uzavřené s ministerstvem obrany vyplývá, že je zařízení (antény a související technologie) určeno k „přenosu dat pro obranu státu“ a z místního šetření vyplynulo, že se jedná o technologii k zajištění bezpečnosti vzdušného prostoru ČR a NATO, příjemcem plnění je podle smluv Česká republika – Ministerstvo vnitra a Česká republika – Ministerstvo obrany, nikoliv jiný stát, který je členem NATO. Použití plnění ozbrojenými silami ostatních členských států nevyplývá z žádných důkazů ve spisu, a dokonce ani z tvrzení stěžovatelky v průběhu soudního a správního řízení.

[71] K poslední námitce, podle níž měl být upraven koeficient podle § 76 zákona o DPH a stěžovatelka měla mít vyšší nárok na odpočet DPH na vstupu, Nejvyšší správní soud především odkazuje na odůvodnění napadeného rozsudku, který uzavřel, že přeřazení dotčeného plnění z režimu osvobození do režimu, v němž podléhá DPH, nemohlo mít vliv na výši nároku na odpočet, neboť odpočet by byl poskytován v plném

rozsahu již v stěžovatelkou původně deklarované výši daně. Změna daňového režimu dotčeného plnění vedla pouze ke zvýšení koeficientu z 0,97 na 0,99, který je však v obou případech zaokrouhlen na hodnotu 1 (viz výše bod [19]). Stěžovatelka nevznesla vůči tomuto závěru žádné konkrétní námitky, omezila se jen na zopakování obecné žalobní námitky, v níž dovozovala, že přesunutí plnění z osvobození od DPH na výstupu do plnění zdaňovaného DPH na výstupu se musí projevit v důsledku změny koeficientu ve zvýšení odpočtu. Krajský soud vysvětlil, že tak tomu automaticky není, a to zejména v případě, kdy měla stěžovatelka nárok na plný odpočet již za situace, kdy uplatnila dotčené plněné jako osvobozené (byť nesprávně). V této souvislosti soud podotýká, že v soudním řízení správním to je žalobce, resp. stěžovatel, který vymezuje hranice soudního přezkumu. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta. Za situace, kdy stěžovatelka závěry krajského soudu nijak konkrétně nezpochybnila, soud neshledal důvod se danou otázkou blíže zabývat.

[72] Závěrem Nejvyšší správní soud doplňuje, že mu přes postavení soudu posledního stupně nevznikla povinnost předložit předběžnou otázku Soudnímu dvoru podle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie, protože mu nevznikly pochybnosti týkající se výkladu čl. 135 odst. 1 písm. l směrnice o DPH a judikatura Soudního dvora poskytuje dostatečnou oporu pro rozhodnutí sporné otázky (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 10. 1982, 283/81, *CILFIT*, odst. 16 a násl.). Posouzení konkrétních skutkových okolností, včetně toho, jaký je vztah mezi dílčími plněními (viz např. rozsudek *Baštová*, bod 73, nebo rozsudek dne 19. 12. 2018, *Virgil Mailat*, C-17/18, bod 35), a otázky, zda dotčená plnění splňují znaky nájmu nemovitosti, je pak otázkou, která spadá do pravomoci vnitrostátního soudu (srov. např. rozsudky *Temco Europe*, bod 27, nebo *Field Fisher Waterhouse*, bod 28, nebo rozsudek ze dne 12. 2. 1998, *Blasi*, C-346/95, bod 27).

IV. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[73] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[74] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 16. května 2019

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu