



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **V. Š.**, zastoupený JUDr. Bohuslavem Sedlatým, advokátem se sídlem Boleslavská 137, Nymburk, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 12. 2012, č. j. 5 Ca 25/2009 - 33,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 11. 12. 2012, č. j. 5 Ca 25/2009 – 33, byly zamítnuty žaloby podané žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 4. 2. 2009, č. j. 344/08-1300-203299 až 353/08-1300-203299, kterými byla zamítnuta jeho odvolání proti platebním výměrům na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období III. a IV. čtvrtletí 2004, I. až IV. čtvrtletí 2005 a I. až IV. čtvrtletí 2006. Městský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že v dané věci je klíčovou otázkou, zda stěžovatelem poskytované plnění lze podřadit pod pojem „nájem nebytových prostor“, který je osvobozen od DPH podle ust. § 51 odst. 1 písm. e) a § 56 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Obdobný případ posuzoval již Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 95/2008 - 47, s jehož právním posouzením věci se městský soud ztotožnil a přejal obecné závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem aplikovatelné na posuzovanou věc. Zákon o DPH neobsahuje žádnou definici nájmu a žádné ze zákonných ustanovení nepovažuje umístění výherního hracího přístroje (dále jen „VHP“) v určité provozovně za nájem či jiné osvobozené plnění. Jestliže tedy vnitrostátní zákon neobsahuje v porovnání se směrnicí Rady č. 77/388/EHS (dále jen „šestá směrnice“) žádnou výjimku týkající se osvobození nájmu, je při výkladu pojmu nájem pro účely DPH nutno zohlednit výkladová pravidla stanovená judikaturou Soudního dvora Evropské unie. Při výkladu vnitrostátního práva nebudou tedy v obecné rovině pod pojem nájem pro účely osvobození od DPH spadat taková plnění, pro jejichž poskytování je sice nemovitost

nezbytná, ale jejíž užití není hlavním smyslem ani cílem poskytovaného plnění. Městský soud se proto zaměřil na zkoumání faktického vztahu mezi účastníky předmětných nájemních smluv tak, jak to vyplývá ze správního spisu. Mělo-li by být stěžovateli vyhověno, musely by předmětné smlouvy vykazovat nejen všechny formální znaky nájemní smlouvy, ale i faktický vztah mezi pronajímatelem a nájemcem by musel odpovídat nájemnímu vztahu. Platí přitom, že není rozhodné formální označení smlouvy jako smlouvy o nájmu nebytových prostor. Ačkoli dané smlouvy obsahují veškeré formální náležitosti platné nájemní smlouvy, je nutno pro účely správního uplatnění DPH zkoumat jak skutečný obsah smlouvy, tak ekonomické důvody, které strany vedly k uzavření daných smluv, tj. faktickou povahu smluvního stavu. Byť stěžovatel namítal, že nájemci měli klíč od pronajatého prostoru, podle názoru městského soudu tato skutečnost nemění nic na tom, že skutečnou podstatou smluvního vztahu nebyl nájem určité části restauračních prostor, ale poskytnutí služby – umístění VHP v restauračním zařízení stěžovatele. Pronajatý prostor nepředstavuje jednoznačně vymezenou či stavebně oddělenou část restaurace, ale pouze plochu o rozměru několika metrů čtverečních v rámci provozovny stěžovatele. Nájemci sice mohli neomezeně vstupovat do pronajatých prostor, ale pouze za účelem kontroly stavu a provozu VHP. Ekonomickým smyslem smluvního vztahu nebylo užívání vymezené části nemovitosti nájemcem, ale umístění VHP do prostor restaurace motivovaný předpokládanou návratností investice ze zisků generovaných návštěvníky restaurace. Proto nelze částky nabyté na základě těchto smluv podřadit pod plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet daně, mezi něž patří i nájem, resp. podnájem, podle ust. § 51 odst. 1 písm. e), resp. § 56 zákona o DPH.

Proti tomuto rozsudku městského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., ve které namítal, že napadená správní rozhodnutí se opírají o skutečnost, že nájemci měli k dispozici pouze část herny, z čehož údajně vyplývá, že s nemovitostí nemohli nakládat jako vlastník za současného vyloučení stejných práv třetích osob. Z této jediné skutečnosti finanční ředitelství usoudilo, že nebyly splněny podmínky pro osvobození a že správce daně plnění správně posoudil jako poskytnutí práva využití věci. Jednalo v podstatě o jediné zdůvodnění, které finanční ředitelství ve svých rozhodnutích uvedlo. V dalším textu napadených rozhodnutí odkazovalo výslovně na zákon o DPH, což je v ostrém rozporu s nepřímými účinky šesté směrnice. Kdy a za jakých podmínek v otázkách posuzování nájmu nemovitého majetku je nutno postupovat pouze v souladu s restriktivním výkladem právě šesté směrnice, bylo stěžovatelem podrobně uvedeno v odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Způsob, jakým má být komunitární právo uplatňováno v tomto případě, je podrobně uveden i v napadeném rozsudku městského soudu, s čímž stěžovatel vyslovil souhlas, a to na rozdíl od způsobu výkladu tohoto práva v případě jím uzavřených nájemních smluv. Pokud tedy finanční ředitelství odkazuje výhradně na zákon o DPH a výslovně se zříká povinnosti posuzování souladu českého práva v oblasti DPH s právem evropským, postupovalo tak zcela zjevně v rozporu se zásadou zákonnosti definovanou jak zákonem č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), tak i v rozporu s ústavní zásadou obecně povolovací, kdy správní orgán je povinen působit pouze v případech a mezích stanovených zákonem. Ze správního spisu je zřejmé, že finanční ředitelství si tento zjevný nedostatek uvědomilo a svůj postup se snažilo korigovat. Ve vyjádření k žalobě totiž svou argumentaci z předchozích řízení několikanásobně rozšiřuje, např. uvádí, které judikáty Soudního dvora Evropské unie vzalo při svém rozhodování v úvahu, dále napadá skutečnost, že stěžovatel poskytoval koncernu SYNOT i další služby spojené s provozem VHP za podle jeho názoru symbolickou cenu, přidává i judikaturu Nejvyššího správního soudu a rovněž napadá způsob stanovení variabilní ceny za nájem. Tento postup finančního ředitelství odporuje právnímu pořádku v České republice a principu dobré správy. Soud by neměl přihlížet k takovým námitkám, které finanční ředitelství neuvedlo v odůvodnění svého rozhodnutí a které uvádí až v řízení před správním soudem. Opačný přístup by nejen relativizoval smysl odůvodnění správních rozhodnutí, ale fakticky by také žalobce zbavil

pokračování

možnosti polemizovat s důvody, o něž se správní rozhodnutí opírá. Tvrzení městského soudu v napadeném rozsudku je nutno považovat za obecná vyjádření k dnes již všeobecně známým skutečnostem k dané problematice, která ale nezohledňuje specifika obchodních vztahů stěžovatele. V další rovině není možno souhlasit s některými jeho závěry. Městský soud např. argumentuje tím, že pokud není v ekonomickém zájmu nájemce vyloučit z užívání třetí osoby, nemůže se jednat o nájem nemovitosti, ale o pouhé umístění VHP do prostor restaurace. S tímto názorem není možno souhlasit, protože slučuje zcela neslučitelné pojmy. Prvně je třeba konstatovat, že podle judikátu Soudního dvora Evropské unie C-284/03 Temco Europe mohou být předmětem nájmu i části prostor v nemovitosti, a to i včetně společně užívaných prostor. Pokud tedy stěžovatel v nájemních smlouvách tyto prostory vymezil plánkem restaurace, přesně definoval pronajaté prostory, ke kterým má příslušný nájemce právo užívání. Žádný právní předpis nezakazuje, aby za nemovitost nemohla být považována část provozovny stavebně a technicky neoddělná od ostatních prostor. To, že je v zájmu nájemce, aby do těchto prostor vstupovalo co největší množství osob jako potenciálních hráčů, není možno považovat za skutečnost, že nemá právo třetí osoby vyloučit z užívání těchto prostor. Tyto osoby, resp. hráči, neužívají pronajaté prostory, ale užívají VHP, které jsou v těchto prostorech umístěny. V žádném případě třetí osoby - hráči neužívají pronajaté prostory, nezískávají z jejich užívání žádné užitky na úkor nájemce. Právem nájemce na vyloučení třetích osob z užívání je právo vyloučit např. další potenciální nájemce, kteří by měli zájem v již pronajatém prostoru na úkor stávajícího nájemce umístit další VHP, popř. provozovat jinou činnost, což je garantováno nájemní smlouvou. Stěžovatel dále poukázal na právo nájemců si pronajaté prostory stavebně oddělit od ostatních prostor v provozovně. Co se týká kontroly přístupu osob, které do těchto prostor mají zákaz vstupu, např. přímo ze zákona, tak toto omezují nájemci smluvně prostřednictvím stěžovatele. Stěžovatel rovněž namítal, že závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2012, č. j. 1 Afs 22/2012 - 53, není možno aplikovat na jím uzavřené smluvní vztahy. Ze všech uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že se zcela ztotožňuje s rozsudkem městského soudu včetně jeho odůvodnění a neshledává jej nepřezkoumatelným a nezákonným. Městský soud se důkladně vypořádal se všemi žalobními námitkami stěžovatele. Obdobný případ Nejvyšší správní soud již posuzoval v rozsudku ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 95/2008 - 47, přičemž s právním posouzením věci se městský soud ztotožnil a obecné závěry aplikovatelné na posuzovanou věc přejal. Pro posouzení předmětné skutečnosti není rozhodné formální označení smlouvy jako smlouvy o nájmu nebytových prostor, i když daná smlouva obsahuje veškeré formální náležitosti platné nájemní smlouvy. Pro účely správního uplatnění DPH je nutné zkoumat jak skutečný obsah smlouvy, tak ekonomické důvody, které smluvní strany vedly k uzavření dané smlouvy, tedy faktickou povahu smluvního vztahu. Na základě skutečností vyplývajících ze spisového materiálu nelze přisvědčit stěžovateli, že obsahem poskytovaného plnění byl nájem vymezených prostor. Proto nelze částky nabyté na základě těchto smluv podřadit pod plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet daně, mezi které patří i nájem podle ust. § 51 odst. 1 písm. e), resp. § 56 zákona o DPH. Odvolací finanční ředitelství proto navrhlo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Vzhledem k tomu, že účinností zákona č. 456/2011 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ke dni 1. 1. 2013 zanikla finanční ředitelství zřízená podle zákona č. 531/1990 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a jejich působnost ve věcech rozhodování o opravných prostředcích přešla na Odvolací finanční ředitelství v Brně, je nyní tento správní orgán žalovaným.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel, přičemž neshledal vadu uvedenou v odstavci 4 citovaného ustanovení, k níž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Podstatou kasační stížnosti je nesouhlas stěžovatele s právním závěrem městského soudu, že svou povahou stěžovatelem poskytovaná plnění nejsou plněními osvobozenými podle ust. § 56 odst. 4 zákona o DPH.

Podle ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků se při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.

Podle ust. § 14 odst. 1 zákona o DPH se poskytnutím služby pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti. Poskytnutím služby se rozumí také a) převod práv, b) poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty, c) vznik a zánik věcného břemene, d) přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci.

Podle ust. § 56 odst. 4 věty první zákona o DPH, je nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor osvobozen od daně.

Jak správně uvedl již městský soud, na stěžovatelem poskytované služby nelze nahlížet izolovaně jen podle označení předložených smluv o nájmu, resp. podnájmu, části nebytových prostor, ale je třeba vyjít z jejich skutečného obsahu a skutkového stavu věci zjištěného na základě provedeného dokazování správními orgány. Pro posouzení charakteru stěžovatelem poskytovaných plnění, a tím i pro posouzení, zda podléhají DPH nebo jsou od této daně osvobozeny, je rozhodující skutečný obsah smlouvy.

Správní orgány na základě provedeného dokazování dospěly k závěru, že stěžovatel svým odběratelům ve skutečnosti neposkytoval plnění, která by byla podle ust. § 56 odst. 4 věty první zákona o DPH osvobozená od daně, ale službu označenou správními orgány jako „poskytnutí práva využití věci“. Taková služba podle finančního ředitelství ale není totožná se službou, na kterou by bylo možné nahlížet jako na osvobozené plnění podle ust. § 56 odst. 4 zákona o DPH, protože stěžovatel ve skutečnosti (fakticky) ve svém majetku (vymezených nebytových prostorech) provozoval hernu. Na tom nic nemění ani okolnost, že k realizaci takových služeb bylo třeba formálního a dílčího plnění – přenechání užívacího práva nájemcům (odběratelům stěžovatele) k části nebytových prostor stěžovatele. Hlavním cílem uzavřených „nájemních, resp. podnájemních, smluv“ nebylo pasivní přenechání užívání části nebytového prostoru odběratelům stěžovatele, ale aktivní realizace provozování herny s VHP včetně zajištění jejich obsluhy a zákonem předepsaného dohledu stěžovatele. Plnění deklarovaná stěžovatelem v jednotlivých zdaňovacích obdobích proto správní orgány posoudily nikoliv jako službu osvobozenou od DPH, ale jako službu podle ust. § 14 odst. 1 ve spojení s § 47 odst. 3 zákona o DPH.

S těmito právními závěry finančního ředitelství se ztotožnil i městský soud, který přihlédl k judikatuře Soudního dvora Evropské unie ve věcech výkladu pojmu „osvobození od daně“, jak je vymezen v čl. 13 šesté směrnice. Městský soud ale současně přihlédl i k předchozí judikatuře Nejvyššího správního soudu, podle níž pod „nájem nebytových prostor“ nemohou být pro účely osvobození od DPH podřazena taková plnění, k jejichž poskytnutí je sice nemovitost nezbytná,

pokračování

ale jejíž užití není hlavním smyslem ani cílem poskytovaného plnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 93/2008 – 43). Z tohoto důvodu by rozdílné posouzení věci bylo porušením principu předvídatelnosti soudního rozhodování. Vyslovenému závěru městského soudu o zákonnosti napadených rozhodnutí finančního ředitelství proto nelze ničeho vytknout.

Jak správně uvedl městský soud, splnění formálních náležitostí, tj. uzavření nájemní smlouvy, samo o sobě nestačí k tomu, aby byl tento smluvní vztah mezi stěžovatelem a jeho odběrateli posouzen jako osvobozené plnění podle ust. § 56 odst. 4 zákona o DPH. Právě naopak, podle ust. § 7 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků byl správce daně povinen při správě daní vycházet ze skutkového stavu věci a nikoliv ze stavu formálně vykázaného. Správce daně byl tedy oprávněn posoudit stěžovatelem deklarovaná plnění jako plnění neosvobozená od DPH. Je tomu tak proto, i s přihlédnutím k již městským soudem poukazované judikatuře, že od DPH lze osvobodit pouze taková plnění, u nichž to stanoví zákon o DPH. Pokud tento zákon nedefinuje obsah předpokládaného plnění, je při jeho výkladu třeba vyjít z eurokonformního výkladu. V případě nájmu nebytových prostor je třeba chápat pod tímto pojmem takový převod a využití práv (přenechání takových práv), jehož cílem a smyslem je výlučné užívání pronajatého prostoru ve smyslu vlastnické triády (stav, kdy je nájemce bez dalšího oprávněn výlučně užívat a požívat pronajatý prostor). Takový stav pak vylučuje, aby tentýž prostor byl „současně“ (i na základě těžké smlouvy) užíván jiným subjektem (zde jejich vlastníkem – stěžovatelem).

Z obsahu smluv a skutkových zjištění správce daně však vyplývá, že tomu tak ve skutečnosti není. Smyslem a faktickým obsahem smluvních vztahů stěžovatele a jeho odběratelů je ve skutečnosti rozsah práv a povinností, na jejichž základě se stěžovatel de facto stal provozovatelem herny ve své nemovitosti. Z těchto důvodů proto nelze dospět k závěru, že se jedná o nájem nebytového prostoru, který je od daně osvobozen, ale o službu jinou, jejíž dílčí součástí je i převod užívacího práva k části nemovitosti stěžovatele ve prospěch jeho odběratelů. Taková služba již není plněním osvobozeným, ale plněním - službou podléhající dani podle ust. § 47 odst. 3 zákona o DPH. Pokud k takovému závěru dospěl i městský soud, je jeho rozsudek v souladu se zákonem o DPH. Neobstojí proto námitka stěžovatele, že městský soud vadně po právní stránce posoudil povahu plnění, resp. obsah smluv o nájmu, resp. podnájmu části nebytových prostor.

Skutečnost, že stěžovatel byl faktickým provozovatelem VHP vyplývá i z předložených smluv. Např. podle smlouvy uzavřené se SYNOT České Budějovice, a. s. ze dne 1. 7. 2004 (čl. IV. příslušné smlouvy) byl stěžovatel povinen mimo jiné „zabezpečit elektrickou přípojku odpovídající ČSN pro provoz VHP a na vlastní náklad též samostatnou dodávku el. energie“ (tj. povinnost provozovat VHP na vlastní náklad - hradit spotřebu el. energie); „zabezpečit odpovědný dohled nad provozem VHP“; „zabezpečit ochranu VHP před poškozením, zničením, ztrátou, zneužitím, zcizením apod.“ (tedy provozovat VHP s péčí řádného hospodáře); „zabezpečit, aby osoby mladší 18-ti let se nemohly zúčastnit hry na VHP“; „plnit vyplávací systém VHP“; „umožnit provedení servisu a oprav VHP“ (tato činnost tedy nebyla ve výlučné dispozici nájemce, ale byla vázána na součinnost stěžovatele); „provádět zevní ošetření VHP“; „provádět evidenci a počítání tržeb (kovových mincí)“; „doplňovat VHP (vyplávací systém) kovovými mincemi“; „provádět přepravu tržeb do sídla nájemce“. Takové povinnosti nelze považovat za součást povinností pronajímatele nebytového prostoru. Obdobně lze poukázat i na smlouvu uzavřenou se SYNOT LOTTO, a. s. ze dne 1. 11. 2004, kde byly povinnosti stěžovatele stanoveny obdobným způsobem.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje zpravidla bez jednání.

Návrh stěžovatele, aby byla na základě čl. 234 Smlouvy o Evropském společenství položena předběžná otázka k Soudnímu dvoru Evropské unie, neshledal Nejvyšší správní soud opodstatněným. Předmětnou problematikou se Nejvyšší správní soud zabýval v řadě svých rozsudků (např. ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 93/2008 - 43 a č. j. 9 Afs 95/2008 - 47, ze dne 28. 3. 2012, č. j. 1 Afs 22/2012 - 53, ze dne 18. 3. 2013, č. j. 2 Afs 78/2012 - 31 a ze dne 31. 7. 2013, č. j. 7 Afs 65/2013 - 40), a to i z hlediska eurokonformního výkladu, přičemž v daném případě neshledal důvod k zaujetí odlišného právního názoru.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první 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 odvolacímu finančnímu ředitelství 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 11. října 2013

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu