



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: R. N.,
sídlem S. 5
zastoupen JUDr. Jaroslavou Kalendovou, advokátkou
sídlem Hybešova 726/42, Brno

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství,
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29.4.2016, č.j. 19219/16/5300-21442-707271,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 29.4.2016, č.j. 19219/16/5300-21442-707271, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil níže uvedená rozhodnutí Finančního úřadu v Kroměříži (dále jen „správce daně“):

- dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 5.4.2012, č.j. 75240/12/320912701310, kterým byla žalobci za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2008 doměřena daň ve výši 37 131 Kč a stanoveno penále ve výši 7 426 Kč;
 - dodatečný platební výměr na DPH ze dne 5.4.2012, č.j. 75281/12/320912701310, kterým byla žalobci za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2008 doměřena daň ve výši 44 798 Kč a stanoveno penále ve výši 8 959 Kč;
 - dodatečný platební výměr na DPH ze dne 5.4.2012, č.j. 75285/12/320912701310, kterým byla žalobci za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2008 doměřena daň ve výši 43 286 Kč a stanoveno penále ve výši 8 657 Kč;
 - dodatečný platební výměr na DPH ze dne 5.4.2012, č.j. 75297/12/320912701310, kterým byla žalobci za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2009 doměřena daň ve výši 46 309 Kč a stanoveno penále ve výši 9 261 Kč;
 - dodatečný platební výměr na DPH ze dne 5.4.2012, č.j. 75306/12/320912701310, kterým byla žalobci za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2009 doměřena daň ve výši 67 420 Kč a stanoveno penále ve výši 13 484 Kč;
 - dodatečný platební výměr na DPH ze dne 5.4.2012, č.j. 75314/12/320912701310, kterým byla žalobci za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2009 doměřena daň ve výši 79 075 Kč a stanoveno penále ve výši 15 815 Kč;
 - dodatečný platební výměr na DPH ze dne 5.4.2012, č.j. 75322/12/320912701310, kterým byla žalobci za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2009 doměřena daň ve výši 106 692 Kč a stanoveno penále ve výši 21 338 Kč;
 - dodatečný platební výměr na DPH ze dne 5.4.2012, č.j. 75340/12/320912701310, kterým byla žalobci za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2010 doměřena daň ve výši 63 958 Kč a stanoveno penále ve výši 12 791 Kč;
 - dodatečný platební výměr na DPH ze dne 5.4.2012, č.j. 75348/12/320912701310, kterým byla žalobci za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2010 doměřena daň ve výši 91 717 Kč a stanoveno penále ve výši 18 343 Kč;
 - dodatečný platební výměr na DPH ze dne 5.4.2012, č.j. 75353/12/320912701310, kterým byla žalobci za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2010 doměřena daň ve výši 99 877 Kč a stanoveno penále ve výši 19 975 Kč.
2. Žalovaný rozhodoval poté, co Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 15.1.2015, č.j. 30 Af 148/2012-62, zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 19.10.2012, č.j. 15761/12-1301-707271, kterým bylo odvolání proti výše uvedeným prvostupňovým rozhodnutím zamítnuto a prvostupňová rozhodnutí potvrzena, s tím, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ předmětného rozhodnutí, neměl oporu ve spisech a neobsahoval dostatek skutkových důvodů pro vyvozené závěry a část důkazů (dokumentace z místního šetření), přestože z nich bylo vycházeno, nebyla obsahem správního spisu, žalobce se s ní nemohl seznámit a vyjádřit se k ní.

I. Podstata věci

3. Dne 16.5.2011 zahájil správce daně u žalobce kontrolu DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2008 až 3. čtvrtletí 2010. Správce daně zjistil, že žalobce měl v kontrolovaných obdobích pronajaty dvojce nebytové prostory, kde provozoval hernu – Café Bar (dále jen

provozovna „Café“) a fotbalovou hospodu GÓL (dále jen provozovna „GÓL“). Žalobce v předmětných obdobích uskutečňoval osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně ve prospěch společností AGH ROYAL, s.r.o. (dále jen „AGH ROYAL“), AGH VLT a.s. (dále jen „AGH VLT“), Valim, spol. s r.o. (dále jen „Valim“) a společnosti ČDS - Trading, spol. s r.o. (dále jen „ČDS Trading“). V provozovně Café byly ve 2. čtvrtletí 2008 – 3. čtvrtletí 2010 umístěny výherní hrací přístroje (dále jen „VHP“), které vlastnila společnost AGH ROYAL. Dále v těchto provozovnách byly umístěny videoloterijní terminály (dále jen „VLT“) od 1. čtvrtletí 2009 do 3. čtvrtletí 2010 společností AGH VLT. V období od 2. čtvrtletí 2008 do 1. čtvrtletí 2009 byly v provozovnách také umístěny VHP patřící společnosti Valim. Společnost ČDS Trading měla VHP umístěny v provozovně Café pouze v období od 2. čtvrtletí do 4. čtvrtletí 2008. Podle doložených smluv uzavřel žalobce se společnostmi AGH ROYAL a AGH VLT smlouvy o podnájmu nebytových prostor a obsluhy provozu VLT a VHP. Plnění za obsluhu a dodávku energie vykazoval žalobce v daňových přiznáních jako zdanitelná plnění a plnění za podnájem vykazoval jako plnění osvobozená od DPH podle § 56 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), ve znění účinném do 31. 12. 2008, a § 56 odst. 3 ZDPH ve znění účinném do 31. 12. 2010. Správní orgány dospěly k závěru, že žalobce neposkytoval společností AGH VLT, AGH ROYAL, Valim a ČDS Trading plnění, která by bylo možno pro účely ZDPH považovat za nájem, proto nebylo možné poskytnutá plnění osvobodit bez nároku na odpočet daně podle § 56 odst. 4 ZDPH, resp. § 56 odst. 3 ZDPH.

4. Žalovaný závěry správce daně potvrdil s odkazem na obsah smluv uzavřených s dotčenými společnostmi, z nichž dovodil, že jejich obsahem není pouze přenechání oprávnění užívat blíže označenou část nebytových prostor na sjednanou dobu a za úplatu, nýbrž i úprava zabezpečení provozu výherních hracích přístrojů. Plnění poskytované žalobcem nemělo toliko pasivní povahu typickou pro podnájem. Jeho převážnou část totiž tvořila aktivní činnost (obsluha výherních hracích přístrojů, plnění povinností provozovatele výherních hracích přístrojů upravených zákonem o loteriích a jiných podobných hrách, vybírání hotovosti z přístrojů atd.). Dle žalovaného je při posouzení smluvního vztahu podstatný účel a cíl smluvního vztahu, kterým v tomto případě nebylo přenechání nebytových prostor k užívání, ale poskytnutí práva na provozování herny s výherními hracími přístroji, včetně zajišťování jejich obsluhy, tedy poskytování služeb, které na rozdíl od podnájmu nebytových prostor podléhají DPH.
5. Žalobce uvedené závěry zpochybňuje podanou žalobou.

II. Shrnutí žalobní argumentace

6. Žalobce namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť hlavním účelem poskytnutého plnění nebylo podílet se na provozu VHP a VLT a tedy na zisku generovaném touto činností, nýbrž pouhé pasivní poskytnutí prostoru za nájemné; v případě předmětných vztahů se tedy nejednalo o poskytnutí služby, nýbrž o nájem, a to jak z hlediska práva soukromého, tak veřejného.
7. Podle žalobce navíc bylo možné jednotlivá plnění dle smluv odlišit, neboť žalobce účtoval o nájmu i o dalších službách odděleně. Závěr o neoddělitelnosti poskytovaných plnění, který učinil správce daně, je podle žalobce nezákonný.

8. Žalobce dále uvádí, že obsluhu přístrojů prováděli pracovníci společností AGH ROYAL a AGH VLT, kteří měli k dispozici vlastní klíče od provozoven a mohli se k nim dostat přes společný hlavní vchod i přes vchod samostatný. Tento přístup měli podnájemci po celých 24 hodin a nebyli nijak odkázáni na součinnost žalobce a této možnosti běžně využívali.
9. Žalobce dále uvádí, že vztahy se společnostmi AGH ROYAL a AGH VLT nelze posoudit jinak, než jako společnost dle § 2716 občanského zákoníku či sdružení dle podle § 829 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku (dále jen „zákon č. 40/1964 Sb.“), založeného za účelem podnikání, jehož předmět tvořily povinnosti související se zajištěním VHP, zajištěním jejich umístění ve vhodných prostorách a jejich obsluhy. Žalobce si se svými obchodními partnery předem dojednal procentuální podíl na dosažených příjmech z výherních hracích automatů, a tedy i na vzniklých ztrátách v jednotlivých zúčtovacích obdobích. Pokud by správce daně dospěl k názoru, že zisk nespočíval pouze v pasivním nájmu, měl podle § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), vyjít ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní a kvalifikovat nájemní (podnájemní) smlouvy jako službu spočívající v provozování loterií a jiných podobných her. Poté by bylo nutné zdaňovat v rámci společnosti (sdružení) jako celek celý výstup, čili poskytování loterií a jiných obdobných her osvobozených od DPH na základě § 60 ZDPH.
10. Podle žalobce bylo prvostupňovými rozhodnutími zasaženo do práva žalobce na legitimní očekávání a byl porušen princip právní jistoty, neboť správní orgány pojem nájem ve veřejném právu vyložily jinak než v právu soukromém, což mělo pro žalobce likvidační důsledky.
11. Žalobce dále uvádí, že správce daně neprováděl další dokazování zabývající se otázkou možnosti využívání daného prostoru, předání klíčů, zjištěním osoby, která fakticky vybírala hotovost a osoby, která běžně obsluhovala herní přístroje. Podnájemce měl k dispozici neomezený přístup do předmětných prostor. Podle žalobce se smlouvy založené ve spisu netýkají VHP či VLT. Správce daně dále odmítl provést navrhované důkazy, čímž porušil § 86 odst. 2 písm. b), c) a § 90 odst. 2 daňového řádu.
12. Žalobce dále uvádí, že správce daně pomíjí skutečnost, že v provozovnách se nacházely též zábavní zařízení (např. kulečnický či šipkové automaty), které splňují definici sportovních činností a tím i podmínky přílohy č. 2 k ZDPH pro uplatnění snížené sazby daně.
13. Pokud správce daně odkazoval na místní šetření provedené dne 3.3.2011 (protokol č.j. 24521/11/320932709597), tak to bylo provedeno pouze pro účely zdaňovacího období 4. čtvrtletí 2010, nikoli pro rok 2008 a 2009. Správce daně nezajistil všechny důkazy, když chyběly např. smlouvy se společnostmi Valim a ČDS Trading. Podle žalobce se jedná o procesní pochybení, které mohlo mít vliv na zákonnost daňové kontroly a potažmo všech prvostupňových rozhodnutí.
14. Žalobce namítá také nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť se podle něj žalovaný nevypořádal se všemi námitkami, které žalobce uplatnil ve svém vyjádření ze dne 11.3.2016.
15. Žalobce dále namítá, že daň nebyla doměřena v zákonné lhůtě ve smyslu § 148 daňového řádu.

16. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

17. Žalovaný pokládá žalobu za nedůvodnou; k jednotlivým částem žalobní argumentace se vyjadřuje nesouhlasně a setrvává na závěrech, o které opřel již napadené rozhodnutí.
18. Žalovaný tedy navrhuje zamítnutí žaloby; i žalovaný na svém procesním postoji setrval v průběhu celého řízení před zdejším soudem.

IV. Posouzení věci

19. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
20. Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného a bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.
21. Soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaného.
22. Jak vyplývá z písemnosti „Doplnění spisového materiálu“ ze dne 3.9.2015, č.j. 29094/15/5300-21442-707271, žalovaný uložil správci daně, aby vyzval společnosti Valim a ČDS Trading k doložení všech smluv včetně dodatků, které uzavřel se žalobcem a na jejichž základě byla žalobci vyplacena v letech 2008 a 2009 hotovost; pokud by předmětné společnosti na výzvu nereagovaly, uložil žalovaný správci daně, aby vyzval žalobce k doložení těchto smluv s odůvodněním, že jsou nutné k posouzení smluvního vztahu mezi žalobcem a uvedenými společnostmi.
23. Dále žalovaný v předmětné písemnosti uvedl, že správce daně ve vztahu k umístění VHP v provozovnách Café a Gól vycházel při svém rozhodování ze zjištění z daňové kontroly na DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2006 až 4. čtvrtletí 2007, a to zejména z místních šetření, které byly provedeny dne 19.5.2009 v provozovnách žalobce; s ohledem na závěry zdejšího soudu v rozsudku ze dne 15.1.2015, č.j. 30 Af 148/2012-62, uložil žalovaný správci daně, aby doplnil spisový materiál o veškeré důkazní prostředky (zejména úřední záznamy, protokoly o ústním jednání a podání žalobce), na základě kterých dospěl ke svým závěrům uvedeným ve zprávě o kontrole DPH za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2006, č.j. 96766/09/320932708998 ze dne 1.10.2009, a ve zprávě o kontrole DPH za zdaňovací období 1 až 4. čtvrtletí 2007, č.j. 97102/09/320932708998 ze dne 1.10.2009.
24. Dále žalovaný v předmětné písemnosti uvedl, že správce daně zahájil postup k odstranění pochybností na daňové přiznání k DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2010, jehož výsledkem byl platební výměr č.j. 78675/11/320912701310 ze dne 14.4.2011. Dále uvedl, že správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností také řešil umístění VHP v provozovnách žalobce, přičemž z tohoto důvodu žalovaný uložil správci daně, aby doplnil spisový materiál o veškeré důkazní prostředky (zejména úřední záznamy, protokoly o ústním jednání a podání žalobce), na základě kterých dospěl ke svým závěrům

uvedeným v protokolu č.j. 42320/11/320932709597, kde shrnul své závěry ve vztahu k postupu k odstranění pochybností.

25. Správce daně doplnil spisový materiál, jak vyplývá z písemnosti ze dne 29.10.2015, č.j. 1681774/15/3304-60562-708350.
26. Písemností „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ ze dne 29.1.2016, č.j. 4230/16/5300-21442-707271, žalovaný seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a vyzval jej k vyjádření se k těmto skutečnostem.
27. Žalobce se k výzvě žalovaného vyjádřil v podání ze dne 11.3.2016. Namítá-li žalobce, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí nevypořádal s námitkami uplatněnými ve vyjádření ze dne 11.3.2016, tak zdejší soud mu zapravdu nedává.
28. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, v jeho bodu 18, 20 a 21 žalovaný rekapituloval námitky žalobce uvedené v jeho vyjádření ze dne 11.3.2016, a tvrzení žalobce, že doměřením daně došlo k porušení právní jistoty žalobce, že žalovaný opomíjí, že v daných prostorách se nacházely též zábavní zařízení (kulečnick, šipkové automaty), u kterých se uplatňuje snížená sazba daně, a dále že v průběhu daňové kontroly došlo k procesním pochybením, které mohou mít vliv na zákonnost rozhodnutí.
29. Námitkou, že doměřením daně došlo k porušení právní jistoty žalobce, se žalovaný zabýval na straně 14 napadeného rozhodnutí, kdy uvedl mj. s odkazem na závěry Nejvyššího správního soudu uvedené v rozsudku ze dne 27.9.2006, č.j. 2 As 50/2005-70, že nelze výklad stejného pojmu pro soukromé a veřejné právo chápat jako narušení právní jistoty, přičemž v posuzovaném případě je zřejmé, jak je pro účely ZDPH, tedy veřejného práva, nájem definován, a proto nelze aplikovat výklad pojmu nájem ze soukromého práva na výklad pojmu nájem pro účely ZDPH.
30. K námitce, že žalovaný opomíjí, že v daných prostorách se nacházely též zábavní zařízení (kulečnick, šipkové automaty), u kterých se uplatňuje snížená sazba DPH, se žalovaný vyjádřil na straně 16 napadeného rozhodnutí tak, že žalobce neuvádí, proč měl žalovaný zohlednit, že v daných prostorách se nacházely též zábavní zařízení (kulečnick, šipkové automaty), u kterých se uplatňuje snížená sazba DPH. Podle žalovaného z doložených smluv není zřejmé, že by kulečnick byl předmětem plnění mezi odvolatelem a korporacemi AGH VLT, AGH ROYAL, Valim a ČDS Trading. Podle žalovaného šipkové automaty byly umístěny v provozovnách žalobce, který však nebyl jejich provozovatel a ani nebyl ve sdružení s dotčenými korporacemi, a proto v případě příjmu z šipkových automatů nebyl v roce 2008 oprávněn uplatňovat sníženou sazbu DPH.
31. K námitce, že v průběhu daňové kontroly došlo k procesním pochybením, které mohou mít vliv na zákonnost rozhodnutí, se vyjádřil žalovaný na straně 17 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že provedení místního šetření by bylo za daného stavu nadbytečné, protože skutkový stav byl zjištěn dostatečně a nadto by místní šetření mohlo osvědčit skutkový stav pouze toho roku, kdy by bylo provedeno. Dále žalovaný uvedl, že je za daného stavu též nadbytečné provádět navrhované svědecké výpovědi, protože žalovaný nerozporuje, jak probíhal vstup a odemykání obou provozoven, přičemž pokud by výsledkem svědeckých výpovědí bylo prokázání, že například korporace AGH ROYAL v rozporu se smlouvou obsluhovala a vybírala hotovost, ačkoliv k tomu byl povinen žalobce

a náležela mu za to i odměna, stále by ze strany žalobce nebylo prokázáno, že uskutečňoval nájem osvobozený dle § 56 ZDPH, jak tvrdí.

32. S veškerou argumentací uplatněnou žalobcem v jeho vyjádření ze dne 11.3.2016 k výzvě žalovaného ze dne 29.1.2016, č.j. 4230/16/5300-21442-707271, se tedy žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal.
33. Podle § 51 odst. e) ZDPH je při splnění podmínek stanovených v § 52 – 62 od daně bez nároku na odpočet daně osvobozen převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení.
34. Podle § 56 odst. 4 ZDPH je nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor osvobozen od daně; osvobození se nevztahuje na krátkodobý nájem stavby, bytů a nebytových prostor, nájem prostor i míst k parkování vozidel, nájem bezpečnostních schránek nebo trvale instalovaných zařízení a strojů; krátkodobým nájmem staveb, bytů a nebytových prostor se rozumí nájem, popř. včetně vnitřního movitého vybavení či dodání elektřiny, tepla, chladu, plynu nebo vody, nejdéle na 48 hodin nepřetržitě.
35. Pokud žalobce zpochybňuje právní hodnocení poskytovaných plnění v rámci vztahu se společnostmi AGH ROYAL, AGH VLT, Valim a ČDS Trading, tak pokud jde o smlouvu s AGH ROYAL ze dne 1.1.2006, ukončenou dohodou ze dne 30.6.2010, a dále smlouvu ze dne 1.7.2010, z čl. 5 těchto smluv plyne, že žalobce je povinen umožnit instalaci VHP na dohodnutém místě. V případě nedovolených zásahů do VHP či hrozící škodě je povinen učinit nezbytná opatření k odvrácení škody, vyzoomět provozovatele a oznámit jméno pachatele. Dalšími povinnostmi žalobce je ponechat VHP po celý den napojen do elektrické sítě, provádět náplň a výběr peněz každý den z přístrojů, udržovat přístroje v suchém a čistém stavu, dohlížet na dodržování povinností uložených AGH ROYAL příslušnými ustanoveními zákona (zákaz účasti ve hře a vstupu do provozovny osobám mladším 18 let a zajištění povinného dozoru v herně). Podle čl. 7 smlouvy ze dne 1.1.2006 tržba z VHP připadá podnájemci a také provozovateli VHP, který vyplatí nájemci a také obsluhovateli provozu VHP za každý provozovaný VHP nájem za část nebytových prostor ve výši 5 000 Kč měsíčně, za obsluhu provozu všech VHP z celkové částky 500 Kč měsíčně z čisté tržby po odečtení 50 % všech poplatků, které zaplatí nájemce a také provozovatel VHP za povolení provozu VHP, včetně odvodu výnosu na veřejně prospěšnou činnost. Podle dodatku č. 3 ze dne 1.10.2009 ke smlouvě ze dne 1.1.2006 se článek 7 doplňuje tak, že tržba z VHP připadá podnájemci a také provozovateli VHP, který vyplatí nájemci a také obsluhovateli provozu VHP za každý provozovaný VHP nájem za část nebytových prostor ve výši 5 000 Kč za jeden VHP měsíčně, z toho za obsluhu provozu všech VHP 1 000 Kč měsíčně a energie za jeden kus 400 Kč měsíčně z čisté tržby po odečtení všech poplatků, které zaplatí nájemce a také provozovatel VHP za povolení provozu VHP, včetně odvodu výnosu na veřejně prospěšnou činnost. Podle čl. 7 smlouvy ze dne 1.7.2010 tržba z VHP připadá podnájemci a také provozovateli VHP, který vyplatí nájemci a také obsluhovateli provozu VHP za každý provozovaný VHP nájem za část nebytových prostor ve výši 5 000 Kč za jeden VHP měsíčně, z toho za obsluhu provozu všech VHP 1 000 Kč měsíčně a energie za jeden kus 400 Kč měsíčně z čisté tržby po odečtení 50 % všech poplatků, které zaplatí nájemce a také provozovatel VHP za povolení provozu VHP, včetně odvodu výnosu na veřejně prospěšnou činnost.
36. Pokud jde o smlouvy s AGH VLT ze dne 11.3.2008, které byly ukončeny dohodami ze dne 30.6.2010, a dále smlouvy ze dne 1.7.2010, tak z čl. 5 těchto smluv plyne, že žalobce je

povinen umožnit instalaci VLT na dohodnutém místě. V případě nedovolených zásahů do VLT či hrozící škodě je povinen učinit nezbytná opatření k odvrácení škody, vyrozumět provozovatele a oznámit jméno pachatele. Dalšími povinnostmi žalobce je ponechat VLT po celý den napojen do elektrické sítě, provádět výběr peněz každý den z přístrojů, udržovat přístroje v suchém a čistém stavu, dohlížet na dodržování povinností uložených AGH VLT příslušnými ustanoveními zákona (zákaz účasti ve hře a vstupu do provozovny osobám mladším 18 let a zajištění povinného dozoru v herně). Podle čl. 7 smluv ze dne 11.3.2008 tržba z VLT připadá podnájemci a také provozovateli VLT, který vyplatí nájemci a také obsluhovateli provozu VLT za každý provozovaný VLT nájem za část nebytových prostor ve výši 50 % měsíčně, za obsluhu provozu všech VLT 500 Kč měsíčně z čisté tržby po odečtení všech poplatků, které zaplatí podnájemce a také provozovatel VLT za povolení provozu VLT, včetně odvodu na veřejně prospěšnou činnost a dohled státního dozoru. Podle dodatků č. 2 ze dne 1.4.2009 ke smlouvám ze dne 11.3.2008 se v článku 7 mění výše odměny za obsluhu namísto 500 Kč na 2 000 Kč. Podle dodatků č. 3 ze dne 1.10.2009 ke smlouvám se dne 11.3.2008 se článek 7 smlouvy doplňuje tak, že tržba z VLT připadá nájemci a také provozovateli VLT, který vyplatí pronajímateli a také obsluhovateli provozu VLT za každý provozovaný VLT nájem za část nebytových prostor ve výši 50 % Kč měsíčně, z toho za obsluhu všech VLT 2 000 Kč měsíčně a z toho za elektrickou energii na jeden VLT 400 Kč měsíčně z čisté tržby po odečtení všech poplatků, které zaplatí nájemce a také provozovatel VLT za povolení provozu VLT, včetně odvodu na veřejně prospěšnou činnost a dohled státního dozoru. Podle čl. 7 smluv ze dne 1.7.2010 tržba z VLT připadá podnájemci a také provozovateli VLT, který vyplatí nájemci a také obsluhovateli provozu VLT za každý provozovaný VLT nájem za část nebytových prostor ve výši 50 % Kč měsíčně, z toho za obsluhu provozu všech VLT 2 000 Kč a energie za jeden kus 400 Kč měsíčně z čisté tržby po odečtení všech poplatků, které zaplatí podnájemce a také provozovatel VLT za povolení provozu VLT, včetně odvodu na veřejně prospěšnou činnost a dohled státního dozoru.

37. Pokud jde o Valim, tak ze smlouvy o poskytnutí místa za účelem provozování zábavního zařízení uzavřené na dobu neurčitou dne 1.4.2001 vyplynulo, že dle čl. I. smlouvy je předmětem nájmu poskytnutí místa v provozovně za účelem provozování zábavního zařízení, dle čl. II je místem provozování provozovna Café. Předmětem smlouvy dle čl. III je povinnost žalobce umožnit instalaci zábavního zařízení, dbát na dodržování herního řádu a v případě nedovolených zásahů do zábavního zařízení učinit nezbytná opatření k odvrácení škody, vyrozumět korporaci Valim a oznámit jméno pachatele. Odměna dle čl. VI smlouvy náleží žalobci v procentech z čisté tržby z jednoho zábavního zařízení splatné v hotovosti vždy při provedení vyúčtování, kdy na tuto částku, ve které je zahrnuto DPH, je-li poskytovatel jeho plátcem, vydá provozovatel zábavního zařízení výdajový pokladní doklad. Výše odměny činila u TV 40 %, u jukeboxu u tržeb do 15 000 Kč 15 %, u tržeb nad 15 000 Kč 20 %, u fotbalu 40 %.
38. Ze smlouvy o podnájmu části nebytových prostor a obsluhy provozu zábavního zařízení, uzavřené mezi žalobcem a Valim na dobu neurčitou dne 9.8.2005, plyne, že dle čl. 2 smlouvy je předmětem nájmu přenechání nemovitostí v provozovně Gól a obsluha zábavního zařízení žalobcem. Dle čl. 5 je povinností žalobce umožnit instalaci zábavního zařízení, dbát na dodržování herního řádu a v případě nedovolených zásahů do zábavního zařízení umožnit nezbytná opatření k odvrácení škody, vyrozumět korporaci Valim a oznámit jméno pachatele. Odměna žalobce dle čl. 6 smlouvy za nájem nebytových prostor

a za obsluhu činí 40 % z tržeb z každého zábavního zařízení, tedy 40 % z tržeb fotbalu a šipek.

39. Ze smlouvy o provozu hracích přístrojů (automatů) uzavřené dne 26.9.2005 mezi žalobcem jako restaurátérem a ČDS Trading jako provozovatelem vyplývá, že předmětem této smlouvy bylo dle čl. II vyhrazení prostorů pro umístění nevýherních automatů v provozovně Gól. Podle čl. II. smlouvy byl žalobce povinen mj. zajistit umístěné automaty před jejich poškozením, zajistit napojení automatů na odběr elektrické energie, neumožnit manipulaci s automaty nepovolaným osobám či během provozní doby udržovat v plném provozu všechny umístěné automaty. Podle čl. III. smlouvy odměna náležela žalobci v procentech z čistého výnosu. Jako další příloha byl doložen výpočet úpravy procenta podílu na tržbách pro plátce DPH a dále příloha Procenta podílu na tržbách pro restaurátéry – plátce DPH, kde je uvedeno vždy původní procento a poté nové procento.
40. V nyní posuzované věci je nutné při interpretaci ZDPH třeba použít eurokonformní výklad. Podle Soudního dvora EU ustanovení unijního práva upravující osvobození od DPH představují výjimku z obecné zásady, podle které se DPH vybírá z každé služby poskytnuté za protiplnění osobou povinnou k dani, a tato výjimka musí být vykládána restriktivně. Judikaturu Soudního dvora EU reflektuje ve své rozhodovací činnosti též Nejvyšší správní soud: „Soudní dvůr mnohokrát zdůraznil, že pro účely správného uplatnění osvobození je třeba odlišit pasivní přenechání majetku k užívání od ostatních činností, které mají buď povahu průmyslového nebo obchodního podnikání, jako jsou buď výjimky stanovené v šesté směrnici (ubytování, nájem bezpečnostních Afs schránek, parkovacích míst a trvale instalovaných zařízení), anebo je jejich předmět lépe charakterizován poskytováním určité služby, než pouhým poskytnutím určité věci k užívání, jako např. právo užívat golfové hřiště (rozsudek C - 150/99 ze dne 18. 1. 2001 Stockholm Lindöpark, bod 17 a bod 26), právo užívat most za mýtné (rozsudek C - 358/97 ze dne 12. 9. 2000 Komise vs. Irsko, zejména body 52 - 58) - nebo právo umístit automaty na cigarety v obchodních prostorech (C - 275/01 Sinclair Collis Collis). Pokud jde o aplikaci čl. 13B(b) šesté směrnice, pojem osvobození má být vykládán restriktivně a jeho obsah by měl být jednotný ve všech členských státech.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.4.2009, č.j. 9 Afs 93/2008-43, č. 1187/2007 Sb. NSS). Pod pojem „nájem nebytových prostor“ tedy nebudou pro účely osvobození od DPH spadat taková plnění, k jejichž poskytování je sice nemovitost nezbytná, ale jejíž užití není hlavním smyslem ani cílem poskytovaného plnění.
41. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8.4.2010, č.j. 2 Afs 6/2009-64, „...Klíčové pro uplatnění daně z přidané hodnoty je rovněž to, zda stěžovatelem poskytované plnění na základě uvedených smluv je skutečně pasivním přenecháním nemovitého majetku k užívání, či zda je součástí jiné služby. Jinak řečeno, pro správnou aplikaci zákona o dani z přidané hodnoty je nutné zodpovědět na otázku, zda posuzované transakce mohou být považovány za pasivní odevzdání nemovitého majetku, aniž by zde byla vytvářena významnější přidaná hodnota, nebo zda je na jejich základě poskytována služba jiná, resp. zda přenechání majetku k užívání je součástí služby, kterou lze pro účely daně z přidané hodnoty kvalifikovat jinak. Jde tedy o to, zda stěžovatel umožňuje provozovatelům výherních hracích přístrojů pouze pasivní činnost spočívající ve využití daných prostor, či zda je poskytnutí části nebytových prostor součástí dalších aktivit ze strany stěžovatele, které mají buď povahu průmyslového, nebo obchodního podnikání, anebo je jejich předmět lépe charakterizován poskytnutím určité služby, než pouhým poskytnutím určité věci k užívání. Podle ustálené

judikatury ESD přitom musí být pro určení podstaty zdanitelného plnění vzaty v úvahu veškeré okolnosti, za kterých se plnění uskutečňuje, za účelem identifikování jeho charakteristických rysů (viz např. C-231/94 ve věci Faaborg-Gelting Linien)“. Dále tyto závěry převzal a rozvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18.3.2013, č.j. 2 Afs 78/2012-31, kdy smluvní vztah mezi nájemcem a pronajímatelem charakterizoval jako poskytnutí služby, jejíž součástí bylo jak umístění hracích automatů v nemovitosti nájemce, tak péče o ně.

42. Pokud jde o otázku posouzení komplexnosti, resp. (ne)dělitelnosti plnění podle smlouvy o nájmu, tak v rozsudku ze dne 8.4.2010, č.j. 2 Afs 6/2009-64, k této otázce Nejvyšší správní soud uvedl, že „...*Při zjišťování povahy plnění sestávajícího z více částí naproti sobě stojí dva cíle. Jednak je třeba diferencovaně posoudit jednotlivá plnění podle jejich charakteru. Krom toho nemá být ohroženo fungování systému daně z přidané hodnoty tím, že budou uměle rozděleny hospodářsky jednotné služby. Přílišné dělení souborného plnění na jednotlivá plnění, jež je třeba posuzovat samostatně, totiž ztěžuje uplatňování právních předpisů v oblasti daně z přidané hodnoty. V každém případě je třeba pro přezkum použít objektivní kritéria. Subjektivní pohled poskytovatele nebo příjemce služeb není rozhodující... za určitých okolností však několik plnění formálně rozlišených, která by mohla být poskytnuta odděleně, a tak vést každé za sebe ke zdanění nebo osvobození od daně, musí být považováno za jediné plnění, pokud tato plnění nejsou samostatná...Konkrétně musí být plnění považováno za vedlejší ve vztahu k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek. O jediné plnění se jedná také tehdy, pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé...“.*
43. Co se týká výše shrnutého smluvního instrumentária, tak podle zdejšího soudu ze smluv uzavřených žalobcem s předmětnými společnostmi plyne, že žalobce se zavázal poskytnout plnění nejen v podobě přenechání části nebytového prostoru k užívání, ale též v podobě poskytování služeb nezbytných pro řádný provoz výherních hracích přístrojů. Ze smluv jednoznačně plyne, že obě tato plnění jsou navzájem tak provázána, že je třeba je považovat za plnění jediné, které nelze pro účely DPH uměle dělit na jednotlivá dílčí plnění, o čemž svědčí i způsob, jakým je konstruována výše odměn žalobce, která je formálně rozdělena do dvou složek – nižší odměny za služby a předem neodhadnutelná výše odměny za užívání části nebytových prostor. K otázce konstrukce odměny za poskytnuté plnění zdejší soud v této souvislosti odkazuje na závěry Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku ze dne 28.3.2012, č.j. 1 Afs 22/2012-53 uvedl, že „*Stěžovatelka se zavázala prostřednictvím svého personálu plně zajistit běžný provoz (vyjma servisu) výherních hracích přístrojů, vykonávat pod sankcí smluvních pokut a nároků na náhradu škody povinnosti provozovatele výherních hracích přístrojů, kterým byl dle úředního povolení SYNOT. Tato práva a povinnosti nelze považovat za součást právního vztahu podnájmu, nýbrž za součást jiného právního vztahu... Za servisní služby náležela stěžovateli paušální odměna ve výši pouhých 100 Kč měsíčně, přitom pouze přímé personální náklady na poskytování těchto služeb byly zcela nepochybně mnohonásobně vyšší. Byť celková odměna byla formálně rozčleněna do dvou složek, jednalo se o dělení ryze formální, jehož cílem bylo minimalizovat tu část odměny, která dle stěžovatelky podléhá dani z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud má tedy s ohledem na vše uvedené za to, že dílčí plnění poskytovaná stěžovatelkou na základě obou výše uvedených smluv společnosti SYNOT je třeba považovat za jedno nedílné plnění.“. Podle zdejšího soudu také způsob konstrukce odměny, jak byla žalobcem a smluvními partnery sjednána, svědčí o komplexnosti vztahu tvořeného dílčími plněními.*

44. S ohledem na výše uvedené nelze souhlasit se žalobcem v tom, že žalovaný neodůvodnil závěr o jednom dále nedělitelném plnění poskytovaným žalobcem svým smluvním partnerům, jež podléhá DPH. Podle zdejšího soudu žalovaný správně odůvodnil závěr, že plnění poskytované žalobcem nemělo toliko pasivní povahu typickou pro podnájem, nejednalo se pouze o přenechání oprávnění užívat blíže označenou část nebytových prostor na sjednanou dobu a za úplatu.
45. Žalovaný také správně vyhodnotil smluvní konstrukci oddělené odměny jako ryze formální, s cílem minimalizovat tu část odměny, která dle žalobce podléhala DPH. Účelem a cílem smluvních vztahů tedy bylo poskytnutí práva na provozování herny s výherními hracími přístroji, včetně zajišťování jejich obsluhy, tedy poskytování služeb, které na rozdíl od podnájmu nebytových prostor podléhají DPH. Na toto posouzení nemá vliv ani stavebně-technické uspořádání provozoven, ani to, zda byly místnosti v provozovnách žalobce uzamykatelné a měly samostatné vchody.
46. Nelze tedy považovat za důvodnou ani námitku ve vztahu k společnosti Valim, že správce daně neprováděl další dokazování, které by se zabývalo možnostmi využívání daného prostoru, předání klíčů, tím, kdo fakticky vybíral hotovost, a otázkou, kdo běžně obsluhoval herní přístroje. K tomu soud dále odkazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28.3.2012, č.j. 1 Afs 22/2012-53, že „...plnění poskytovaná stěžovatelkou společností Tipgame-7, SYNOT LOTTO, Synot Queen a Vallota nezahrnují pouze přenechání práva užívat část nebytových prostor. Jejich podstatnou součástí je poskytování služeb nezbytných pro řádné provozování výherních hracích přístrojů... Za těchto okolností není nezbytné zabývat se tím, zda tato plnění vykazují všechny pozitivní definiční znaky nájmu, tj. přenechání práva užívat nebytový prostor včetně práva vyloučit z užívání tohoto prostoru třetí osoby či pronajímatele, na sjednanou dobu a za úplatu. V těchto případech je sporné, zda podnájemci částí nebytových prostor jsou oprávněni volně do pronajatých prostor vstupovat bez potřebné součinnosti ze strany stěžovatelky a vyloučit z užívání těchto prostor třetí osoby včetně stěžovatelky (tj. kontrolovat a omezit přístup k výherním hracím přístrojům). Povinnost kontrolovat přístup osob k výherním hracím přístrojům byla totiž smlouvami uložena stěžovateli, která se zavázala vyloučit z přístupu k přístrojům všechny osoby mladší 18 let. Věnovat se detailnímu hodnocení této podmínky, která by si zřejmě vyžádala bližší dokazování, je nadbytečné.“.
47. Pokud žalobce namítá, že vztah mezi ním a dotčenými společnostmi měl být posouzen jako společnost dle § 2716 občanského zákoníku, resp. jako sdružení podle § 829 zákona č. 40/1964 Sb., tak k tomu žalovaný uvedl, že z doložených smluv, které žalobce uzavřel se společnostmi AGH VLT a AGH ROYAL je zřejmé, že finanční vyrovnání s korporací AGH ROYAL není stanoveno procentem z čisté tržby, jak je tomu u korporace AGH VLT, ale je ve výši paušálních částek. Dále v případě, že by si žalobce plnil své povinnosti, ale neměl žádné tržby, neměl by dle doložených smluv povinnost hradit společností AGH VLT, AGH ROYAL, Valim a ČDS Trading jejich případné ztráty. Tento stav by mohl mít za následek pouze odstoupení od smlouvy, nikoliv „zápornou úplatu“, jak uváděl žalobce. Záporná úplata by žalobci hrozila pouze tehdy, pokud by si neplnil svoje povinnosti nebo by uzavřel smlouvu s jinými provozovateli VLT, VHP či nevýherních hracích přístrojů (dále jen „NHP“), pak by dle článků obsažených v doložených a získaných smlouvách měl povinnost uhradit smluvní pokutu. Nicméně smluvní pokutu nelze považovat za podílení se na podnikání jiného daňového subjektu. Dále z textu

doložených smluv, dodatků k těmto smlouvám, daňových dokladů, pokladních dokladů nebo daňových evidencí není podle žalovaného zřejmé, že by žalobce uzavřel smlouvu o sdružení či jinou obdobnou smlouvu. Smlouva o sdružení znamená uzavření smlouvy, v níž si strany dohodnou své individuální vzájemné závazky. Smluvní strany přitom musí mít vůli uzavřít právě smlouvu o sdružení a nikoliv jiný typ smlouvy. Podle žalovaného je proto nesmyslné tvrdit, že se účastníci sdružili k tomu, že jeden z nich poskytuje služby druhému a druhý mu za to platí, neboť toto pak není sdružení ve smyslu ustanovení § 829 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ale jedná se o jiný právní vztah. Žalovaný dále poukázal na to, že žalobce měl uzavřený smluvní vztah s předmětnými korporacemi dlouhodobě a v rámci daňové kontroly na DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2006 až 4. čtvrtletí 2007 a v rámci postupu k odstranění pochybností opakovaně správci daně tvrdil, že uzavřený smluvní vztah je nájemní.

48. S uvedenou argumentací se zdejší soud plně ztotožňuje s tím, že podle skutečného obsahu vzájemných vztahů mezi žalobcem a uvedenými společnostmi dle výše popsaného smluvního instrumentária by bylo absurdní dovozovat, že se jedná v případě žalobce a uvedených společností o sdružení osob, jež se společně přičiňují k dosažení sjednaného účelu, nadto za situace, kdy v minulosti žalobce argumentoval tak, že se jedná o nájem. Navíc podle § 4 odst. 6 zákona č. 202/1990 Sb. může být provozovatelem loterie nebo jiné podobné hry jen právnická osoba se sídlem na území České republiky, které oprávněný orgán vydal povolení k provozování loterie nebo jiné podobné hry. Žalobce proto nemůže s úspěchem argumentovat tak, že se svými smluvními partnery disponujícími potřebným povolením vytvořil sdružení, jehož celkový příjem pak je příjmem ve smyslu § 60 ZDPH, podle něhož se provozováním loterií a jiných podobných her pro účely tohoto zákona rozumí provozování loterií a jiných podobných her, s výjimkou služeb souvisejících s jejich provozováním zajišťovaných pro provozovatele jinými osobami. Žalobcem předestřená konstrukce podle zdejšího soudu jednak neodpovídá obsahu smluv a nadto představuje nejen obcházení ZDPH, nýbrž i podmínek stanovených zákonem č. 202/1990 Sb. pro provozování sázkových her a loterií v ČR.
49. Pokud žalobce namítá ve vztahu ke společnosti Valim, že smlouvy založené ve spisu se netýkají VHP nebo VLT, tak k tomu soud uvádí, že v projednávané věci je podstatný závěr žalovaného, že žalobce v rámci smluvního vztahu s předmětnou společností nebyl zavázán poskytovat pouze právo užívat část nebytových prostor za úplatu; podle zdejšího soudu otázka, zda se další související činnosti, k nimž byl žalobce povinen, týkají provozování loteriijních a jiných podobných her resp. hazardních her, či nikoliv, není podstatná. Podstatné naopak je, že žalobce nebyl provozovatel VHP a VLT a nebyl oprávněn osvobodit úplaty z těchto plnění dle § 60 ZDPH. V případě provozu NHP pak nelze úplaty plynoucí z provozu těchto zařízení považovat za provoz loterií a jiných podobných her již ze samotné podstaty těchto přístrojů, neboť jsou nevýherní.
50. K námitce žalobce, že žalovaný pomíjí, že v daných provozovnách se nacházely také zábavní zařízení (kulečník, šipkové automaty), tak z doložených smluv není zřejmé, že by kulečník byl předmětem plnění od AGH VLT, AGH ROYAL, Valim a ČDS Trading. Pokud jde o šipkové automaty v provozovnách žalobce, žalobce nebyl jejich provozovatelem, a proto v případě příjmů z šipkových automatů nebyl v roce 2008 oprávněn uplatňovat sníženou sazbu DPH.
51. Pokud jde o námitky brojící proti místnímu šetření, z něhož správní orgány vycházely, jednalo se o místní šetření provedené dne 19.5.2009, 30.9.2010 a 3.3.2011 v rámci daňové

kontroly na DPH u žalobce za jiné zdaňovací období. V rámci těchto místních šetření byla pořízena fotodokumentace obou provozoven. Podle této fotodokumentace byly VHP a VLT umístěny vždy v jedné místnosti společně se stolním fotbalem či kulečnickými stoly, kde současně nebyly umístěny stoly pro hosty. V provozovně Gól byly mimo místnost, kde byly umístěny VHP a VLT, samostatně umístěny pouze dva stojany na šipky, neboť ty byly umístěny v místnosti, kde se nacházely stoly a židle pro hosty. Místnosti, ve kterých byly umístěny výherní automaty, byly místnostmi, do kterých měli přístup všichni hosté provozoven starší 18 let a které neměly dveře a byly průchozí. Také místnost, kde byly umístěny šipky, byla volně přístupná pro hosty a průchozí. Předmětná fotodokumentace přitom je součástí správního spisu, přičemž žalobce v průběhu daňového řízení uváděl, že pokud jde o provozovnu Gól, jsou všechny VHP a VLT umístěny v jedné uzamykatelné místnosti a na neměnném místě.

52. Co se týká místního šetření ze dne 3.3.2011, k tomu soud již v rozsudku ze dne 15.1.2015, č.j. 30 Af 148/2012-62, uvedl, že spadá do období mimo předmětná zdaňovací období a nevypovídá tedy o stavu, který měl být předmětem zjišťování v projednávané věci. Zároveň je však třeba zdůraznit, že žalovaný správně plnění poskytovaná žalobcem společností AGH ROYAL, AGH VLT, Valim a ČDS Trading hodnotil komplexně jako plnění, které nesestává pouze z poskytnutí práva užívat část nebytových prostor za úplatu (podnájem), nýbrž i se související činnosti spojené s provozem NHP resp. VLT a VHP, to na základě uzavřených smluv, resp. práv a povinností z nich vyplývajících. Proto ani nebylo třeba zkoumat, zda předmětné prostory mohlo v dotčeném období užívat současně více subjektů. Přenechání práva užívat nemovitosti třetí osobě tvořilo pouze jednu část plnění žalobce, podstatnou část plnění představovaly služby, které žalobce poskytoval provozovatelům VHP, VLT nebo NHP. Přenechání práva užívat části nebytových prostor nebylo jediným ani hlavním plněním poskytovaným žalobcem, ale pouze prostředkem k dosažení jiného cíle, kterým bylo podílet se na provozu výherních a nevýherních přístrojů, a tedy na zisku generovaném touto činností.
53. Pokud žalobce v této souvislosti namítá nesprávnost závěru správce daně, který zdůrazňoval skutečnost, že smlouvy byly uzavřeny na dobu neurčitou, tak k tomu již žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že závěr správce daně, že žalobce neuzavřel nájemní vztah i z důvodu, že doba nájmu byla sjednána na dobu neurčitou, je chybný, nicméně vzhledem k zjištěným skutečnostem není důvod pro zrušení či změnu prvostupňových rozhodnutí. S tím zdejší soud také souhlasí.
54. Pokud žalobce namítá, že byl zkrácen na svém vlastnickém právu a právu na legitimní očekávání a že došlo k porušení principu právní jistoty, neboť pojem nájem byl vyložen jinak než v právu soukromém, tak k tomu zdejší soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.3.2012, č.j. 1 Afs 22/2012-53, podle něhož „...unijní pojem „nájem“ je zcela nezávislý na soukromoprávních definicích tohoto pojmu obsažených v právních řádech členských států. Nelze jej tedy vykládat dle znaků imanentních právnímu vztahu nájmu, jak jsou upraveny českým občanským zákoníkem či zákonem o nájmu a podnájmu nebytových prostor.“.
55. Jestliže žalobce bez bližší argumentace uvádí, že rozdílný výklad pojmu nájem v soukromém a veřejném právu měl pro žalobce likvidační důsledky, tak v daňovém řízení nemá správce daně povinnost se likvidačními důsledky doměření daně zabývat, resp. s ohledem na požadavek obsažený v § 1 odst. 2 daňového řádu, podle něhož je cílem správy daní správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, nelze případný

likvidační dopad na daňový subjekt zohlednit (obdobně body 15 a 16 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27.9.2017, č.j. 8 Afs 116/2016-37).

56. Co se týká námitky, že návrhy žalobce na doplnění dokazování (fyzickou prohlídkou provozoven žalobce či výsledkem svědka) byly paušálně bez smysluplného odůvodnění odmítnuty, tak k tomu zdejší soud již v rozsudku ze dne 15.1.2015, č.j. 30 Af 148/2012-62, uvedl, že správce daně řádně vyrozuměl žalobce o důvodech, proč tyto důkazní prostředky nebyly provedeny.
57. V napadeném rozhodnutí k tomu žalovaný dále uvedl, že žalobce až v rámci doplnění odvolání specifikoval, co mají tyto navrhované důkazní prostředky ověřit, tedy jak probíhal vstup a odemykání provozoven, jak probíhala obsluha a výběr hotovosti. Provádět navrhované důkazy by však bylo nadbytečným, protože skutkový stav byl zjištěn již dostatečně a navíc by místní šetření mohlo osvědčit skutkový stav pouze toho období, v němž by bylo provedeno. Žalovaný nadto nerozporoval, jak probíhal vstup a odemykání obou provozoven, a dále vycházel z toho, že pokud by výsledkem svědeckých výpovědí bylo prokázání, že například společnost AGH ROYAL v rozporu se smlouvou obsluhovala a vybírala hotovost, ačkoliv k tomu byl povinen žalobce a náležela mu za to i odměna, stále by nedošlo ze strany žalobce k prokázání, že uskutečňoval nájem osvobozený dle § 56 ZDPH. S tím zdejší soud souhlasí. Není tedy důvodná námitka, že žalovaný bez odůvodnění odmítl provést navrhované důkazy.
58. Pokud žalobce namítá, že doměření DPH neproběhlo v zákonné lhůtě ve smyslu § 148 daňového řádu, tak ze správního spisu plyne, že daňová kontrola za předmětná zdaňovací období 2. čtvrtletí 2008 až 3. čtvrtletí 2010 byla zahájena dne 16.5.2011. Počátek běhu lhůty pro vyměření DPH za 2. čtvrtletí 2008 tedy započal za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přičemž žalobce měl povinnost podat daňové přiznání k DPH za 2. čtvrtletí 2008 ve lhůtě do 25.7.2008 (§ 264 odst. 4 daňového řádu). Daňová kontrola dne 16.5.2011 byla tedy zahájena v rámci lhůty pro stanovení daně, v souladu s § 148 daňového řádu, z něho plyne, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky, a která počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení; byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem. Dne 16.5.2011 tedy počala běžet tříletá lhůta za předmětná zdaňovací období dle § 148 odst. 3 daňového řádu znovu. Poté neběžela po dobu od 28.12.2012 (podání žaloby) do 16.2.2015 (datum doručení rozsudku žalovanému), a proto lhůta pro vyměření daně dle § 148 daňového řádu v době vydání rozhodnutí žalovaného, jež nabylo právní moci dne 29.4.2016, neuplynula.
59. Zdejší soud s ohledem na výše uvedené neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

V. Náklady řízení

60. O nákladech účastníků řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno dne 12. září 2018

David Raus, v.r.
předseda senátu