



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudců Mgr. Barbory Berkové a Mgr. Michala Rendy ve věci

žalobce: **M. R., IČO X**
sídlem R. 460, X R. u P.
zastoupený advokátem JUDr. Jiřím Novákem
sídlem Sokolská 60, Praha 2

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 6. 2015, č. j. 18901/15/5300-21444-711681, ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

A) Vymezení věci

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhá přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj, Územní pracoviště

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

v Přerově (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 10. 2014, č. j. 1690830/14/3107-24801-707415, č. j. 1691027/14/3107-24801-707415, č. j. 1691094/14/3107-24801-707415, č. j. 1691116/14/3107-24801-707415, č. j. 1691129/14/3107-24801-707415, č. j. 1691136/14/3107-24801-707415 – dodatečné platební výměry, jimiž správce daně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2010 ve výši 21.054 Kč, penále 4.210 Kč, za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2010 ve výši 24.423 Kč, penále 4.884 Kč, za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2011 ve výši 21.040 Kč, penále 4.208 Kč, za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2011 ve výši 17.483 Kč, penále 3.496 Kč, za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2011 ve výši 46.383 Kč, penále 9.276 Kč a za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2011 ve výši 52.329 Kč, penále 10.465 Kč.

2. Žalobce uzavřel dne 29. 9. 2008 se společností C. G. a. s. H. smlouvy o nájmu nebytových prostor, na jejichž základě přenechal žalobce nájemci do užívání část nebytových prostor o podlahové ploše 9 m² v objektu „H. b. U M.“ a 19 m² v objektu „H. b. M.“, Š. ul. 1 P. Účelem pronájmu bylo umístění a provozování výherních herních přístrojů (dále jen „VHP“) a jiného sázkového zařízení v souladu se zákony ČR upravujícími provozování VHP. V rámci daňové kontroly se správce daně zabýval plněním poskytnutým na základě předmětných smluv a posuzoval, zda nepřekračují rámec pouhého nájmu nebytových prostor a zda je lze považovat za plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 51 odst. 1 písm. e) resp. § 56 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Správce daně vyhodnotil, že s ohledem na obsah smluvních vztahů a vzhledem k jejich ekonomické podstatě, nelze plnění na základě předmětných smluv považovat za nájem a podřadit jej pod ustanovení § 56 odst. 3 ZDPH. Přenechání práva užívat části nebytových prostor nebylo totiž jediným ani hlavním plněním poskytovaným žalobcem, nýbrž pouze prostředkem k dosažení jiného cíle. Správce daně tedy dospěl k závěru, že žalobcem uskutečňované plnění fakturované jako užívání nebytových prostor nebylo plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 56 odst. 3 ZDPH, nýbrž plněním zdanitelným ve smyslu ustanovení § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH – poskytnutím práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty a doměřil žalobci daň.

B) Obsah žaloby

3. Žalobce s rozhodnutím žalovaného a správce daně nesouhlasí, považuje je za nezákonná pro vady řízení a pro nesprávné právní posouzení a nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, a namítá, že:
- a) nepřezkoumatelnost rozhodnutí dovozuje z toho, že žalovaný neposuzuje ve svém rozhodnutí konkrétní skutečnosti, nýbrž zpravidla obecně odkáže na podklady správce daně s tím, že rozhodnutí správce daně považuje za správné. Zcela absentuje úvaha o tom, jak žalovaný dospěl k závěrům o faktické existenci aktivní činnosti žalobce, jimiž měl žalobce překročit rámec nájemního vztahu, a dále úvaha o tom, proč i přes zásadní odlišnosti ve skutkovém stavu aplikuje judikaturu, která se vztahuje k odlišným případům. Porušil tak principy dobré správy. Žalovaný dále nijak nerozvádí úvahu o tom, proč vycházel jen z výslovného obsahu smluv a nikoliv skutečného stavu, a dále proč přistoupil k tak širokému výkladu předpisů a nikoli k výkladu, který by co nejméně zasáhl do práv žalobce, když princip *in dubio pro libertate* plyne přímo z ústavního pořádku;
- b) skutkový stav, který vzal žalovaný za prokázaný, nemá oporu v provedeném dokazování, tato neúplnost měla za následek nezákonnost rozhodování. Žalovaný v rozporu se skutečným stavem dospěl k závěru, že smlouvy nezaložily pouze nájemní

vztah, nýbrž se jednalo o smlouvy smíšené. Tento závěr však neodpovídá skutečnosti, neboť žalobce na základě smluv pouze pasivně přenechal nájemci předmětné prostory do užívání a nájem prostor byl jediným účelem uzavření smluv. Veškeré další činnosti související se samotným provozem VHP zajišťoval a vykonával nájemce. Pokud žalovaný zkonstruoval domněnku, že povinnosti žalobce plynoucí z nájemních vztahů představovaly aktivní činnosti, což dle něj plyne z doslovného znění smluv, měl by posoudit předmětná ustanovení podle obsahu, což neučinil. Žalobce byl dle smlouvy osobou odpovědnou za dodržování zákazu hry osobám mladším 18 let dle zákona o loteriích, tento požadavek však byl ve smlouvě uveden pouze z důvodu právní jistoty nájemce, pro žalobce nevyplýval z tohoto ustanovení žádný závazek k aktivní činnosti, neboť zákaz vstupu osobám mladším 18 let platil již před samotným umístěním VHP pro celý objekt (hernu), v němž byla místnost s VHP pronajata. Žalobce vykonával aktivně dohled dle § 17 odst. 9 zákona o loteriích, aby dostal zákonným podmínkám pro provoz herny. Nájemce splnil své povinnosti dle ustanovení § 17 odst. 2 zákona o loteriích tím, že umístil VHP tak, aby neumožňoval hru osobám mladším 18 let. Předmětné objekty byly zřetelně označeny zákazem vstupu osobám mladším 18 let a žalobce zajišťoval tento zákaz od počátku jejich provozu, tedy bez návaznosti na smluvní vztah s C. G. a. s. K povinnosti žalobce stanovené smlouvou být přítomen při odvodech tržeb z VHP žalobce uvádí, že odvod tržby včetně přepočítávání a kontroly prováděl výhradně nájemce, žalobce se této činnosti aktivně neúčastnil, byl přítomen jen z toho důvodu, aby následně mohlo být provedeno hrazení nájemného (ve smlouvě nebyla dohodnuta splatnost nájemného ani způsob hrazení ceny). Žalovaný však vyšel z doslovného znění smluv, nezajímalo jej, jakým způsobem byla tržba skutečně odváděna a jaká byla role žalobce při výběru tržby a za jakým účelem byla přítomnost žalovaného při výběru ve smlouvě stanovena, proto došel k nesprávným závěrům. Namítal-li žalovaný, že nájemce mohl využívat práva plynoucího ze smluv pouze způsobem, že zde umístí VHP, tedy k účelu stanovenému ve smlouvách, pak jde o důsledek zákonné úpravy nájmu nebytových prostor v tehdejší platném znění, nedodržením této úpravy by se smluvní strany vystavovaly sankci absolutní neplatnosti smlouvy. Existence osvobození nájmu nebytových prostor dle § 56 ZDPH by zcela postrádalo smysl. Stejně tak povinnost žalobce zajistit vhodný prostor pro umístění VHP plyne ze zákona a výslovné uvedení této povinnosti nemůže jít k tíži žalobce. Zajištění maximální otevírací doby provozovny, kde byly VHP umístěny, rovněž nebylo závazkem k aktivní činnosti žalobce a žalobce žádnou aktivní činnost nevyvinul; otevírací doba provozoven byla již před uzavřením smluv nastavena velmi široce, v jednom případě dokonce jako nepřetržitá a nedošlo tak k žádným změnám v návaznosti na uzavření smluv. Co se týče dohledu žalobce a monitorování předmětných prostor kamerovým systémem, jakožto aktivní činnosti, tyto kamery vlastnil žalobce a nacházely se v objektu ve vlastnictví žalobce již před uzavřením smluv, od roku 2007. Žalobce rozporuje, že by monitorování prostřednictvím kamerového systému mělo být aktivní činností žalobce vycházející ze smluvního vztahu žalobce a společnosti C. G. a. s. Uvedl-li žalobce, že „kamery měly být v provozu“, nelze dovodit, že se žalobce jakkoli zavázal vyvíjet aktivitu v souvislosti s provozem kamerového systému. Kamery byly primárně umístěny tak, aby monitorovaly bar, sloužily výlučně potřebě žalobce. Pokud žalobce umožnil nájemci využít již instalovaný kamerový systém, tedy zařízení, které bylo součástí pronajatého prostoru, nejedná se o poskytnutí služby, která by nasvědčovala tomu, že vztah mezi žalobcem a společností C. G., a. s., byl vztahem smíšeným a nikoli pouze nájemním. Účelem smlouvy nebylo žádným způsobem se podílet na zisku generovaném provozem

VHP společností C. G. a. s., ale pouze inkasovat nájemné z pronájmu nebytových prostor. Žalovaný postupoval v rozporu s ustanovením § 8 daňového řádu, když nevycházel ze skutečného stavu obsahu právního jednání, nýbrž se spokojil s pouhým odkazem na text smluv a na jeho základě rozhodl. Žalovaný nesplnil svou povinnost ani v tom směru, když není patrné, z jakých skutečností dovozoval skutečný obsah právního jednání. Pokud měl za to, že skutečný obsah posuzovaného jednání neodpovídal nájemnímu vztahu, tížilo jej břemeno důkazní (§ 92 odst. 5 daňového řádu) a byl povinen prokázat skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání;

c) žalovaný nesprávně interpretoval ustanovení § 56 ZDPH a tím způsobil nezákonnost napadeného rozhodnutí pro rozpor s hmotným právem. ZDPH neobsahuje definici nájmu pro účely osvobození od DPH, posuzování nájmu se odvíjí zejména od judikatury SDEU. Nicméně ani tato definice není jednoznačná, proto by mělo být postupováno v souladu se zásadou *in dubio pro libertate*. V případě dvojího výkladu měl žalovaný volit ten výklad, který co nejméně zasahuje do práv žalobce, a v případě pochybností postupovat mírněji (*in dubio mitius*), viz nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02. Žalovaný nemůže rozšiřovat daňovou povinnost tam, kde zákon stanoví osvobození od daně, neboť by jednal v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny. Podle žalobce výklad pojmu nájem tak, jak to učinil žalovaný, zcela popírá účel osvobození od daně, neboť uplatňoval-li by správce daně své námitky stejně formalisticky jako v případě žalobce např. u pronájmu prostor v obchodním centru, kde je rovněž vstup do pronajatých prostor omezen otevírací dobou obchodního centra, pak by bylo osvobození nájmu nebytových prostor od DPH prakticky vyloučeno.

C) Vyjádření žalovaného

4. Žalovaný k žalobě uvedl, že s právními názory žalobce uvedenými v žalobě nesouhlasí. Uvedl, že skutkový stav a právní posouzení jsou podrobně rozvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakož i v předloženém spisovém materiálu a na tyto podklady si dovoluje odkázat. K námitce nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů uvedl, že se jí rozumí taková situace, kdy by nebylo zřejmé, proč žalovaný rozhodl tak jak rozhodl, nebo proč jsou argumenty žalobce liché. V žalobcově případě je zřejmé, že žalobce má za to, že se jednalo o čistě nájemní vztah spočívající v pouhém pasivním přenechání k užívání části nebytového prostoru po určitou dobu. Oproti tomu žalovaný označil veškeré skutečnosti, na základě kterých usoudil, že se sjednané smluvní povinnosti žalobce netýkaly pouze zajištění bezproblémového užívání pronajatých prostor, ale i zajištění provozu věcí, které C. G. a. s. do pronajatého prostoru umístil. Na základě sjednání takových smluvních povinností vztahujících se k provozu VHP dospěl žalovaný, ve shodě s posouzením věci správcem daně, že se nejednalo pouze o nájemní vztah, ale o smlouvu smíšenou. Vzhledem k tomu, že toto posouzení je samotnou podstatou sporu mezi žalobcem a žalovaným, resp. důvodem podání správní žaloby, nelze dle přesvědčení žalovaného hovořit o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů, navíc za situace, kdy žalobce sám s těmito důvody polemizuje. Žalovaný dále uvedl, že podstatou odvolacího řízení dle daňového řádu je přezkoumání napadeného rozhodnutí v rozsahu odvolacích bodů. Tuto úpravu nelze však vykládat tak, že má odvolací orgán povinnost rozhodnout o téže věci v podstatě znovu, izolovaně od rozhodnutí správce daně. Pokud se žalovaný ztotožní s posouzením věci správcem daně, je toto právě výsledkem přezkoumání prvostupňového rozhodnutí. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí předložil ucelenou právní argumentaci k zjištěnému skutkovému stavu, na jejímž základě dospěl

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

k závěru, že se jednalo o smíšený smluvní vztah, kdy se žalobce na provozu VHP podílel. Žalovaný je proto toho názoru, že napadené rozhodnutí má veškeré náležitosti, včetně příslušného a dostatečného odůvodnění.

5. Ostatní žalobní námitky směřují do samotného hodnocení skutkového stavu. K obsahu smluv žalovaný uvádí, že se zabýval skutečným obsahem uzavřených smluv a že se nejednalo o prosté přenechání nebytového prostoru do nájmu, ale také o smluvní zajištění podmínek pro provoz VHP. To mělo spočívat zejména v smlouvou uložené povinnosti žalobce spočívající v zamezení přístupu osob mladších 18 let do prostor, kde je VHP umístěno, v zajištění monitorování předmětných prostor kamerovým systémem, v povinnosti žalobce být přítomen výběru tržeb z VHP, v závazku žalobce zajistit tato smluvní plnění v případně svými zaměstnanci či jinak pověřenými osobami, apod. Žalobce argumentuje tím, že by některé činnosti vykonával i bez existence smluvního vztahu s nájemcem nebo vysvětlením důvodů, pro které byly některé smluvní povinnosti do smlouvy zakotveny. Dle žalovaného ale zůstává rozhodným faktem, že žalobce a C. G. a. s. uzavřeli smlouvu takového obsahu, který byl dán tím, že v přenechaném prostoru budou provozovány VHP. Žalovaný nepovažuje za relevantní, zda by žalobce zmíněné činnosti vykonával i dobrovolně, stěžejní je, že mu jejich soustavné plnění bylo uloženo smlouvou, přičemž se nejednalo o povinnosti obvyklé pro čistě nájemní smlouvy. Smlouvou pak nebylo pouze přenecháno právo užívání prostor, ale byly nastaveny takové podmínky, aby bylo možné daný prostor využít pro umístění, a hlavně provozování VHP. Žalobce se tedy smluvně zavázal soustavně vytvářet podmínky pro provoz VHP, na základě čehož správce daně a žalovaný dovodili, že se jedná o smlouvu smíšenou, a proto nyní žalovaný setrvává na názoru, že jsou žalobní námitky týkající se zjištění skutečného obsahu smlouvy nedůvodné.
6. Zpráva o daňové kontrole a prvostupňové rozhodnutí obsahují označení relevantních skutkových zjištění a jejich právní hodnocení, přičemž to je následně podpořeno také odkazem na rozhodnutí vrcholných soudních institucí. Odkazy na rozsudky Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU nijak nenahrazovaly vlastní právní posouzení žalobcova případu, ale byly použity pouze jako podpůrný argument.
7. Žalovaný je přesvědčen, že v dané věci neexistovala možnost dvou různých výkladů téhož ustanovení zákona. Žalobce zjevně spatřuje onu pochybnost v tom, že má na konkrétní zjištěný skutkový stav jiný názor než orgány Finanční správy ČR, což ale dle žalovaného rozhodně nelze považovat za pochybnost ve smyslu ústavněprávních principů, které cílí na nejasně formulovaná ustanovení zákona, která připouští různé výklady. Pokud by byla připuštěna úvaha žalobce o aplikaci zmíněné zásady v jím nastíněném pojetí, znamenalo by to v důsledku vyloučení zdanění ve všech případech, kde by daňový subjekt nesouhlasil s posouzením věci správcem daně.

D) Relevantní skutečnosti vyplývající ze správního spisu

8. Ze správního spisu soud zjistil, že dne 3. 7. 2013 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za všechna zdaňovací období od 3. čtvrtletí roku 2010 do 4. čtvrtletí roku 2011 včetně. Ze smlouvy o pronájmu nebytových prostor uzavřené mezi žalobcem a C. G. a. s. dne 29. 9. 2008 bylo zjištěno, že žalobce přenechal do užívání část nebytových prostor v objektu H. B. „U M.“, P., o podlahové ploše 9 m k provozování výherních automatů. Za to se C. G. a. s. zavázal hradit nájemné ve výši 65.000 Kč měsíčně.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

Dále je mj. ujednáno, že odvod tržby se provádí v dohodnutých termínech, nejméně však jednou měsíčně za přítomnosti obou smluvních stran. Finanční vyrovnání bude provedeno ihned a bude vystaven protokol – daňový doklad. V článku smlouvy „práva a povinnosti smluvních stran“ je uvedeno, že žalobce zajistí vhodný prostor pro umístění VHP a rovněž zajistí, aby v den počátku platnosti smlouvy byla provozovna plně v provozu včetně maximální otevírací doby. [...] Přesné umístění přístrojů v rámci provozovny dohodnou obě strany a zakreslí do plánu provozovny, který je nedílnou součástí této smlouvy. [...] Žalobce není oprávněn k umístění VHP jiných provozovatelů. V článku smlouvy „Odpovědné osoby“ je uvedeno, že obě smluvní strany se dohodly na tom, že žalobce bude v provozovně vykonávat činnost odpovědné osoby ve smyslu zákona č. 202/1990 Sb., jež je odpovědná za dodržování zákazu hry osobám mladším 18 let v místě schváleném pro stálé umístění VHP. Odpovědná osoba: M. R., R. 460, X. Zároveň je ve smlouvě uvedeno, že žalobce prohlašuje, že byl poučen o svých právech a povinnostech vyplývajících ze zákona č. 202/1990 Sb., zejména § 48 odst. 1 písm. g) a h) o možnosti udělení pokuty orgánem státního dozoru za neplnění výše uvedených povinností, a to do výše 50.000 Kč při prvním a do výše 500.000 Kč při opakovaném porušení ustanovení. Dále se žalobce zavázal k tomu, že tyto povinnosti v rámci pracovně-právních a jiných vztahů převede na další zaměstnance provozovny. Dodatkem č. 1 ze dne 31. 1. 2009 byl zrušen čl. „Finanční ujednání“ a bylo sjednáno nájemné ve výši 35.000 Kč. Dodatkem č. 2 ze dne 1. 2. 2010 byl opětovně zrušen čl. „Finanční ujednání“, bylo sjednáno nájemné ve výši 15.000 Kč. Dne 29. 6. 2011 byla uzavřena nová smlouva o pronájmu nebytových prostor mezi týmiž smluvními stranami s dobou plnění od 1. 7. 2011, s nájemným ve výši 35.000 Kč. Obsah práv a povinností je stejný jako v předešlé smlouvě. Ze smlouvy o pronájmu nebytových prostor uzavřené mezi žalobcem a C. G. a. s. dne 29. 9. 2008 bylo zjištěno, že žalobce přenechal do užívání část nebytových prostor v objektu H. b. „M.“, P., o podlahové ploše 19 m k provozování výherních automatů. Za to se C. G. a. s. zavázal hradit žalobci nájemné ve výši 155.000 Kč. Ve zbytku je smlouva totožná se smlouvou týkající se pronájmu části nebytových prostor H. b. „U M.“. Rovněž k této smlouvě byly sjednány dva dodatky týkající se čl. „Finanční ustanovení“ (pravděpodobně ujednání, pozn. soudu). Dodatkem č. 1 ze dne 31. 1. 2009 bylo sníženo nájemné na částku 65.000 Kč, dodatkem č. 2 ze dne 1. 2. 2010 na částku 25.000 Kč. Správce daně vyzval dne 29. 9. 2014 Magistrát města Přerova, aby poskytl správci daně kopii povolení k provozování VHP C. G. a. s. v kalendářním roce 2010 a 2011, dále o sdělení jména a příjmení osoby (osob), která odpovídá za zákaz vstupu osob k mladších 18 let do herny (pohostinského zařízení) ve smyslu zákona o loteriích a zda ji žadatel uvedl v žádosti o povolení k provozování VHP. Magistrát města Přerova tyto dokumenty poskytl a z těchto dokumentů bylo zjištěno, že osobou, která odpovídá za zákaz vstupu osob k mladších 18 let do herny (pohostinského zařízení), je M. R. a M. S. (ta pouze v objektu herny „M.“). Téhož dne vyzval správce daně Magistrát města Přerova, aby mu poskytl kopie kolaudačních rozhodnutí týkajících se provozoven H. M. a H. U M. Obsahem spisu je rovněž protokol o ústním jednání se žalobcem dne 5. 9. 2012, při němž žalobce uvedl, že: „Nájemce měl herny pronajaty jako nebytový prostor, sám si tam dával automaty a staral se o jejich provoz. Ve S. M. byly dveře, které byly uzamykatelné a byla to samostatná místnost, provoz byl nonstop, nájemce měl klíče od vchodových dveří, ale vždy, když přišli, bylo otevřeno, takže je nepotřebovali. Klíčky od pronajatého prostoru, kde byly automaty, měli jen oni, byly tam posuvné zamykatelné dveře. Můj dohled spočíval v tom, že se muselo kontrolovat, že tam nehrají osoby, které nemají 18 let a že budou v provozu kamery. Tyto kamery byly moje.

N. P. U M. měli klíče od vchodových vstupních dveří, provoz byl zhruba od 14 do 24 hodin. Většinou přijeli na nějaké opravy nebo výběr hotovosti dopoledne, sami si otevřeli dveře a provedli potřebné úkony. Tady nebyl prostor uzamykatelný, byl součástí provozovny, dveře tam nebyly.“ Dne 7. 8. 2014 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění. K výsledku kontrolního zjištění zaslal žalobce dne 29. 8. 2014 své vyjádření, v němž uvedl, že s výsledkem nesouhlasí, když správce daně nesprávně zhodnotil předložené důkazy a nepřihlédl ke všemu, co vyšlo v daňovém řízení najevo. Dne 21. 10. 2014 byla se žalobcem projednána a byla mu předána zpráva o daňové kontrole č. j. 1671694/14/3107-05402-80728. K tomu žalobce uvedl, že nesouhlasí se závěry správce daně a je přesvědčen, že se správce daně nezabýval jeho vyjádřením a pouze opsal závěry z protokolu o projednání výsledku kontrolního zjištění, čemuž bylo vyhověno. Dne 27. 10. 2014 byly vydány v odst. 1 tohoto rozsudku specifikované dodatečné platební výměry. Žalobce podal proti výše zmíněným platebním výměrům dne 24. 11. 2014 odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 6. 2015, č. j. 18901/15/5300-21444-711681 zamítl s odůvodněním, že co se týče nájemních smluv, je třeba zkoumat jak skutečný obsah smluv, tak ekonomické důvody, které zúčastněné strany vedly k uzavření předmětných smluv. V daném případě smlouvy obsahovaly i další závazky odvolatele v podobě poskytování služeb nezbytných pro řádný provoz zařízení VHP. Žalobce neprokázal, že plnění ze smluv uzavřených mezi žalobcem a C. G. a. s. byla plněními osvobozenými od daně ve smyslu § 56 odst. 3 zákona o DPH, kdy podstatou smluvního vztahu mělo být pronajmutí části nebytových prostor C. G. a. s. v žalobcově provozovně. Správce daně shledal, že žalobce nebyl pouze pasivním pronajímatelem a ze smlouvy mu plynuly také povinnosti vztahující se k zajištění provozu VHP, které měly být v pronajatých provozovnách umístěny. V posuzovaném případě došlo k poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty, jednalo se tedy o poskytnutí služby dle ustanovení § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, a to bez ohledu na formální označení uzavřené smlouvy.

E) Posouzení věci krajským soudem

9. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ustanovení § 75 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Ve smyslu ustanovení § 51 s. ř. s. rozhodoval bez nařízení jednání, neboť oba účastníci s tímto postupem souhlasili.
10. K žalobní námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nedostatek důvodů (žalobní bod a) krajský soud konstatuje, že o nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů lze hovořit tehdy, pokud se správní orgán v rozhodnutí řádně nevypořádá se všemi stěžejními odvolacími námitkami, případně své rozhodnutí neodůvodní vůbec nebo nedostatečně vzhledem k požadavkům zákona. Z odůvodnění rozhodnutí tedy musí být zřejmé, které skutečnosti správní orgán vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Musí z něj jednoznačně vyplývat, že se správní orgán posuzovanou věcí zabýval, neopomenul žádné účastníkovy námitky a přihlédl i k námitkám strany druhé. Zároveň z něj musí plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé (viz např. rozsudky Nejvyššího

správního soudu ze dne 23. 7. 2008 č. j. 3 As 51/2007–84, a ze dne 7. 9. 2011, č. j. 6 Ads 99/2011–43).

11. Dále je nutno připomenout, že z hlediska soudního přezkumu tvoří rozhodnutí správních orgánů I. a II. stupně jeden celek (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003–56, či rozsudky NSS ze dne 28. 12. 2007, č. j. 4 As 48/2007–80, a ze dne 26. 3. 2008, č. j. 9 As 64/2007–98, dostupné na www.nssoud.cz). Určité nedostatky odůvodnění rozhodnutí správního orgánu I. stupně tak mohou být odstraněny odvolacím orgánem, zejména pokud tak lze učinit na základě podkladů rozhodnutí obsažených ve spise (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012–47).
12. Žalovaný rozhodoval o odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně a byl v pozici odvolacího orgánu ve smyslu ustanovení § 114 odst. 1 daňového řádu a jeho povinností bylo přezkoumat odvoláním napadené rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání (§ 114 odst. 2 daňového řádu). Za nepřezkoumatelné tak nelze považovat rozhodnutí žalovaného pouze z toho důvodu, že v odůvodnění svého rozhodnutí na rozhodnutí správce daně odkazuje v částech, v nichž se s ním shoduje. Žalobce v odvolání, stejně jako v žalobě, trval na tom, že se v daném případě nejedná o smíšenou smlouvu, ale o smlouvu nájemní, a má tak právo na osvobození od daně. Krajský soud je názoru, že žalovaný ve svém rozhodnutí řádně popsal, z jaké právní úpravy včetně judikatury vycházel, uvedl, proč je tato judikatura aplikovatelná na posuzovanou věc, a dostatečně shrnul důvody, pro které se domnívá, že se jedná o smlouvu smíšenou, popsal činnosti, jež považuje za činnosti aktivní (viz dále). Nelze souhlasit se žalobcem, že by žalovaný ve svém rozhodnutí neuvedl konkrétní skutečnosti. Tyto jsou uvedeny zejména v odst. 18, 19 žalobou napadeného rozhodnutí a dále jsou shrnuty v odst. 21–27. Žalobce dále tvrdí, že se o obdobné případy nejedná z toho důvodu, že v nájemní smlouvě se nachází pouze jediná služba potřebná k provozování VHP, tuto však žalobce nemusel aktivně provádět. Žalovaný ve svém rozhodnutí vysvětluje, proč se s tímto názorem neztotožňuje, zejm. v odst. 23 až 25. Co se týče vypořádání odvolacích námitek žalobce, žalobce netvrdí, v čem konkrétně nedostatečné vypořádání svých odvolacích námitek spatřuje. Žalovaný se s jeho odvolacími námitkami vypořádal na str. 8–12 rozhodnutí. Rozhodnou judikaturou se zabýval v odst. 9 a dále v odst. 31 rozhodnutí, kdy setrval na názoru vysloveném správcem daně, že se jedná o případy obdobné, což odůvodnil právní argumentací a odkázal na odst. 21–25, nikoli pouhým konstatováním, že jde o případ podobný, jak tvrdil žalobce. Žalovaný rovněž setrval na stejné právní argumentaci jako správce daně, že se v případě smluv uzavřených žalobcem s C. G. a. s. jednalo o poskytnutí služby dle § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH.
13. Rozhodnutí žalovaného je tak plně přezkoumatelné, žalobní bod a) krajský soud neshledal důvodným.
14. Žalobce dále tvrdil, že skutkový stav, který vzal žalovaný za prokázaný, nemá oporu v provedeném dokazování (žalobní bod b). Stakovým názorem se krajský soud neztotožňuje.
15. Jak uvedl žalovaný a správce daně, otázkou dělitelnosti několika dílčích plnění poskytovaných plátcem DPH, stejně jako výkladem pojmu nájem ve smyslu § 56 odst. 3 ZDPH, se ve své judikatuře opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. Vyšel přitom z relevantní judikatury Soudního dvora Evropské unie týkající se výkladu Šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně

(77/388/EHS; zvláštní vydání v českém jazyce: Úř. věst. L 145, 13. 6. 1977, Kapitola 09 Svazek 01 S. 23 – 62), která byla následně nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 77, 23. 3. 2011, s. 1–22). V rozsudku ze dne 8. 4. 2010, č. j. 2 Afs 6/2009–64, Nejvyšší správní soud uvedl, že směrnice ES o dani z přidané hodnoty neobsahuje žádné zvláštní ustanovení o tom, za jakých podmínek má být více souvisejících plnění považováno za souborné plnění. Rozhodná posuzovací kritéria vyplývají z judikatury Soudního dvora EU (zejména rozhodnutí ze dne 21. 2. 2008 ve věci Part Service, C–425/06, Sb. rozh. s. I-897, body 48–54, nebo rozhodnutí ze dne 11. 6. 2009 ve věci RLRE Tellmer Property, C–572/07, Sb. rozh. s. I-4983, body 18–19). V každém případě je třeba pro posouzení této otázky použít objektivní kritéria, subjektivní pohled účastníků obchodní transakce není rozhodující (k tomu blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2012, č. j. 1 Afs 22/2012-53).

16. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 3. 2012, č. j. 1 Af 22/2012-53, publ. ve sbírce pod č. Sb. NSS 2629/2012, jednoznačně uzavřel, že: „*Plnění poskytované osobou oprávněnou užívat nebytový prostor, které spočívá v přenechání práva užívat blíže specifikovanou část nebytových prostor za účelem umístění výherního hracího přístroje třetí osobě a současně v poskytování služeb nezbytných fakticky nebo z pohledu veřejnoprávních předpisů pro řádné provozování výherních hracích automatů (zajišťování běžného provozu přístroje, vykonávání dozoru v herně atd.) téže osobě, je třeba pro účely daně z přidané hodnoty považovat za jediné, nedílné plnění. Při úvaze o osvobození plnění od daně dle § 56 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, nelze toto nedílné plnění uměle štěpit na dílčí plnění, tj. na část osvobozenou od daně a část neosvobozenou.*“
17. Jak bylo zjištěno ze správního spisu, žalobce na základě smluv, které se společností C. G. a. s. uzavřel, nejen, že přenechal této společnosti část nebytových prostor v objektech H. B. U M. a H. b. M. k umístění VHP, ale předmětem těchto smluv byla zároveň úprava práv a povinností při spolupráci ohledně provozu VHP v daných objektech a zajištění služeb spojených s jejich provozem, když žalobce převzal závazek zabezpečit dodržování povinností uložených zákonem č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, zejména pak § 17 odst. 2, 9 a 10 (zákaz účasti ve hře a vstupu do provozovny osobám mladším 18 let, zajištění povinného dozoru v herně vlastními zaměstnanci). Pro případ porušení těchto povinností měl nést veškerou odpovědnost, včetně povinnosti uhradit pokutu, žalobce.
18. Ze smluv tak, jak byly shora rekapitulovány povinnosti smluvních stran, plyne, že jejich obsahem není pouze přenechání oprávnění užívat blíže označenou část nebytových prostor na sjednanou dobu a za úplatu, nýbrž i úprava zabezpečení provozu VHP. Svým obsahem se tedy jedná o smlouvu smíšenou, jak správně uzavřeli správci daně. Smlouva o pronájmu nebytových prostor tvoří pouze část z této smíšené smlouvy. Z výčtu povinností žalobce jasně plyne, že se zavázal poskytnout společnosti C. G. a. s. plnění nejen v podobě přenechání části nebytového prostoru k užívání, ale též v podobě poskytování služeb nezbytných pro řádný provoz VHP, a sice plnění povinností uložených provozovateli výherních hracích přístrojů zákonem o loteriích a jiných podobných hrách. Ze smluv jednoznačně plyne, že obě tato plnění jsou navzájem tak provázána, že je třeba je považovat za plnění jediné, které nelze pro účely daně z přidané hodnoty uměle dělit na jednotlivá dílčí plnění.

19. Žalobce celou svoji obhajobu vystavěl na zlehčování, popřípadě popírání výkonu povinností, k nimž se ve smlouvách zavázal, a tvrdil, že je fakticky nevykonával, nebo že je vykonával již před uzavřením smlouvy, z čehož dovozoval, že žádná aktivní činnost z jeho strany ve vztahu ke společnosti, s níž smlouvy uzavřel, vykonávána nebyla, a jednalo se tak o prostý nájem. Jak však krajský soud uvedl výše, pro posouzení věci jsou rozhodná objektivní kritéria a nikoli subjektivní pohled účastníků. Nadto krajský soud uvádí, že pokud se jednalo o skutečnost, o níž žalobce tvrdí, že byla obdobná jako před uzavřením smluv (např. nastavení široké otevírací doby provozoven), a tudíž uzavřením smluv nedošlo k žádným faktickým změnám, nelze odhlédnout od toho, že stanovení povinnosti žalobce ve smlouvě zajistit maximální otevírací dobu provozovny, kde byly VHP umístěny, je přijetím závazku zajistit maximální otevírací dobu provozovny do budoucna, po dobu trvání smlouvy. I tato povinnost je tak povinností spočívající v aktivní činnosti související s provozem VHP.
20. Podle názoru krajského soudu v souladu s výše uvedenou judikaturou k uvedenému závěru o smíšené povaze žalobcem uzavřených smluv postačuje ve smlouvách jednoznačné ujednání o převzetí závazku žalobcem ve smyslu výše uvedených ustanovení zákona o loteriích a jiných podobných hrách, tj. závazek zabezpečit dodržování povinností uložených § 17 odst. 2, 9 a 10 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, a to závazek zajistit zákaz účasti ve hře a vstupu do provozovny osobám mladším 18 let a zajištění povinného dozoru v herně vlastními zaměstnanci. Na posouzení povahy smlouvy nemá vliv žalobcem tvrzená skutečnost, že žalobce zajišťoval zákaz vstupu osobám mladším 18 let již od počátku provozu obou heren, tedy nezávisle na uzavřené smlouvě. Povinnost zajistit po celou dobu provozu dozor ve smyslu zákona o loteriích je podmínkou pro povolení k provozování VHP, když dle ustanovení § 18 tohoto zákona je žadatel povinen uvést v žádosti o povolení k provozování výherního hracího přístroje jméno osoby (osob), která odpovídá za zákaz vstupu osob mladších 18 let do herny. Jak vyplynulo z povolení k provozování VHP, o nějž žádala společnost C. G. a. s. Magistrát města Přerova, společnost v žádosti o povolení provozu VHP uvedla právě žalobce jako osobu odpovědnou za splnění povinnosti provozovatele učinit opatření k zabránění osobám mladším 18 let v účasti ke hře. Žalobce se tak ve smlouvě zavázal k tomu, že tento dozor bude vykonávat včetně převzetí odpovědnosti za případná porušení. To, zda dozor reálně vykonával či zda jej vykonával již před uzavřením smlouvy, nemůže mít vliv na posouzení charakteru smlouvy. Krajský soud tak má ujednání o převzetí závazku žalobcem ve smlouvě za jednoznačně prokázané.
21. Pro úplnost krajský soud dodává, že pokud žalobce správci daně, resp. žalovanému vytýká, že smíšenou povahu smlouvy, tedy aktivní činnost žalobce, spatřovaly dále v povinnosti žalobce být přítomen při odvodu tržeb, zajištění vhodného prostoru pro umístění VHP, zajištění maximální otevírací doby monitorování herny a baru kamerami, tyto okolnosti již nejsou pro posouzení povahy smluv rozhodující. Krajský soud však má ve shodě se správci daně za to, že tyto okolnosti, bez ohledu na výklad žalobce, který se, jak výše uvedeno, snaží tyto své aktivity, jimiž se podílel na provozu VHP, zlehčovat či jejich aktivní stránku popírat, svědčí o tom, že se na provozu VHP podílel a nejednalo se tak o prostý nájem.
22. Dle krajského soudu není rozhodné ani to, že ve smlouvě není uveden podíl žalobce na tržbě VHP, když platba za služby, k nimž se ve smlouvě jednoznačně zavázal, mohly být zahrnuty v celkové částce, která mu byla hrazena jako nájemné. To, zda a jak je žalobce za

převzetí závazku plnit dozor dle zákona o loteriích a jiných hrách odměňován, není pro povahu smlouvy určující.

23. Pokud žalobce namítal, že žalovaný neunesl důkazní břemeno v souvislosti s posouzením skutečného obsahu právního jednání, což dovozoval z nedodržení postupu dle ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu, tato jeho námitka není důvodná. Žalovaný dospěl k závěru, že plnění poskytované žalobcem nespočívalo pouze v pasivní činnosti, nájmu nebytových prostor, nýbrž zahrnovalo též povinnosti žalobce spočívající v aktivních činnostech nezbytných pro řádný provoz VHP (viz odst. 25 rozhodnutí žalovaného). Žalovaný tak nezpochybňoval, že prostřednictvím smluv projevená vůle není skutečná, pouze dospěl k závěru, že byť jsou smlouvy pojmenovány jako smlouvy o pronájmu nebytových prostor, jedná se o smlouvy smíšené. Jejich obsah neodpovídá výlučně smluvnímu vztahu nájmu, ale též dalším smluvním vztahům. Smlouvy tak byly interpretovány dle jejich skutečného obsahu, nikoliv pouze dle jejich pojmenování. Z toho plyne, že správci daně ani žalovanému nelze vyčítat, že neunesl důkazní břemeno, které by pro něho plynulo z § 92 odst. 5 daňového řádu.
24. Žalobní námitka b) je tedy nedůvodná.
25. K interpretaci ustanovení § 56 ZDPH krajský soud opět odkazuje na judikaturu Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu, která je v tomto směru dlouhodobá a konstantní, není pravdou, jak tvrdí žalobce, že by byla nejednoznačná, nadto žalobce v žalobě ani neuvedl, v čem by tato nejednoznačnost či dvojí výklad měly spočívat. Výkladem pojmu nájem ve smyslu § 56 odst. 3 ZDPH se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudcích ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 93/2008 - 43 a č. j. 9 Afs 95/2008-47 ve věci *MiM s. r. o.* (publ. pod č. 2184/2011 Sb. NSS), a v rozsudku ve věci *KLM 21 s. r. o. v likvidaci*. Dospěl k závěru, že tento pojem je třeba vykládat dle judikatury Soudního dvora EU týkající se čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice o DPH, resp. čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice 2006/112/ES. Z judikatury Soudního dvora EU plyne, že podmínky pro osvobození určitého plnění od daně z přidané hodnoty musí být vykládány restriktivně, restriktivní výklad ovšem nesmí vést k popření účelu osvobození od daně, jak plyne z rozhodnutí ze dne 18. 11. 2004 ve věci *Temco Europe*, C-284/03, Sb. rozh. s. I-11237. Krajský soud se s ohledem na níže uvedené závěry Nejvyššího správního soudu domnívá, že se v případě § 56 ZDPH a pojmu nájem o přehnaně restriktivní výklad ve smyslu nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02, jehož se dovolával žalobce, nejedná.
26. Pojem nájem byl shrnut v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2012, č. j. 1 Afs 22/2012-53, který při výkladu vyšel z předchozí judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu a tento pojem vyložil právě v souvislosti s pronájmem prostor pro umístění VHP. Ten shrnul, že: [27]...*pojmy použité ve směrnici o DPH týkající se osvobození od daně jsou autonomními pojmy práva EU. Konkrétně 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. Nejvyšší správní soud v těchto rozhodnutích s ohledem na citovanou judikaturu Soudního dvora EU dovodil, že nájmem ve smyslu § 56 odst. 3 zákona o DPH se rozumí převod práva užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl nájemce jejím vlastníkem (tj. včetně práva vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva), a to na sjednanou dobu a za úplatu. Nájem nemovitostí je činností „relativně pasivní“, což lze vyložit tak, že komplexní služba, zahrnuje-li ještě i jiné složky (předpokládající aktivní činnost) než nájem, nemůže být většinou za nájem*

považována (srov. rozhodnutí ze dne 4. 10. 2001 ve věci Goed Wonen, C-326/99, Recueil I-6831, body 52 a 53). [28] Soudní dvůr totiž mnohokrát zdůraznil, že pro účely správného uplatnění osvobození je třeba odlišit pasivní přenechání majetku k užívání od ostatních činností, které mají povahu průmyslového nebo obchodního podnikání. Takovými činnostmi jsou buď výjimky stanovené ve směrnici (ubytování, nájem bezpečnostních 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 (rozhodnutí ze dne 18. 1. 2001 ve věci Stockholm Lindöpark, C-150/99, Recueil s. I-493, bod 26), právo užívat most za mýtné (rozhodnutí ze dne 12. 9. 2000 ve věci Komise proti Irsku, C-358/97, Recueil s. I-6301, zvl. body 52–58) nebo právo umístit automaty na cigarety v obchodních prostorech (rozhodnutí ze dne 12. 6. 2003 ve věci Sinclair Collis, C-275/01, Recueil s. I-5965).

27. Jak uvedl krajský soud ve shodě s citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu, plnění poskytovaná žalobcem společností C. G. a. s. nezahrnují pouze přenechání práva užívat část nebytových prostor. Jejich podstatnou součástí je poskytování služeb (dozoru nad tím, aby do prostor nevstupovaly osoby mladší 18 let) nezbytných pro řádné provozování VHP. 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 úplaty, neboť bylo prokázáno, že se v případě žalobce jednalo o komplexní službu a tu nelze za prostý nájem považovat. V dané věci tak není naplněna judikaturou Soudního dvora EU formulovaná podmínka, totiž že právní vztah vykazuje čistě znaky typické pro nájem, resp. podnájem spočívající v povinnosti strpět užití nemovitosti třetí osobou (tedy plnění pasivního charakteru). Z důkazů provedených v daňovém řízení jednoznačně plyne, že přenechání práva užívat nemovitosti třetí osobě tvořilo pouze jednu část plnění žalobce. Další část plnění představovaly služby, které žalobce poskytoval provozovateli VHP, jak bylo podrobně popsáno výše. Plnění poskytované žalobcem tak nemělo toliko pasivní povahu typickou pro nájem a, jak bylo uzavřeno u žalobního bodu b), jednalo se tedy o smlouvy smíšené a nelze je subsumovat pod ustanovení § 56 odst. 3 ZDPH.

F) Závěr a náklady řízení

28. Na základě výše uvedeného krajský soud v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu jako nedůvodnou zamítl.
29. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., když plně procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu v tomto soudním řízení žádné náklady přesahující obvyklou úřední činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 12. září 2018

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

JUDr. Zuzana Šnejdrlová, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu