



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Jitky Zavřelové a soudců JUDr. Věry Šimůnkové a Mgr. Ing. Petra Šuránka ve věci žalobce **Mgr. L. R.**, se sídlem J., Č., zastoupeného Ing. M. V., daňovým poradcem se sídlem N. F., B., proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno – střed, v řízení o žalobách proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 6. 9. 2012, č. j. 5081/12-1300-204884, č. j. 5082/12-1300-204884, č. j. 5083/12-1300-204884 a č. j. 5084/12-1300-204884,

t a k t o :

- I. Žaloby se z a m í t a j í.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se dvěma žalobami podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanými na poštu dne 12. 11. 2012 a adresovanými Městskému soudu v Praze, který je postoupil Krajskému soudu v Praze jako soudu místně příslušnému, domáhal zrušení čtyř rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 6. 9. 2012, č. j. 5081/12-1300-204884, č. j. 5082/12-1300-204884, č. j. 5083/12-1300-204884 a č. j. 5084/12-1300-204884 (dále jen „napadená rozhodnutí“). Napadenými rozhodnutími Finanční ředitelství v Praze zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Čáslavi ze dne 22. 11. 2011, č. j. 60597/11/039971204495, č. j. 60599/11/039971204495,

č. j. 60600/11/039971204495 a č. j. 60602/11/039971204495, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za 4. čtvrtletí 2007 ve výši 125.710,- Kč spolu s penále 25.142,- Kč, za 1. čtvrtletí 2008 ve výši 148.867,- Kč spolu s penále 29.773,- Kč, za 2. čtvrtletí 2008 ve výši 78.180,- Kč spolu s penále 15.636,- Kč a za 4. čtvrtletí 2008 ve výši 64.125,- Kč spolu s penále 12.825,- Kč. Řízení o obou žalobách byla usnesením ze dne 3. 4. 2013, č. j. 45 Af 22/2013-29, spojena ke společnému projednání.

Žalovaným je podle § 69 s. ř. s. správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který přešla jeho působnost. V projednávané věci vydalo žalobou napadené rozhodnutí bývalé Finanční ředitelství v Praze, které bylo v průběhu lhůty k podání žaloby zrušeno podle § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů a jeho působnost přešla účinností tohoto zákona, tj. od 1. 1. 2013, na žalovaného [§ 7 písm. a) a 20 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb.]. V dalším textu soud pro zjednodušení používá termín žalovaný i pro Finanční ředitelství v Praze.

Žalobce na úvod konstatoval, že v šetřených obdobích provozoval hostinskou činnost v provozovně herny B. v K. H., kterou měl pronajatou za tím účelem spolu s F. D. jako dalším účastníkem sdružení fyzických osob. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 1. čtvrtletí 2008 žalobce brojil proti neuznání nároku na odpočet na základě faktury od F. D. za provedení reklamy. Žalobce uvedl, že v tomto období uzavřel smlouvu o propagaci č. 3/80336/3211/08 se společností K. a.s. Již v době uzavření této smlouvy si však žalobce s panem D. dohodl, že tuto smlouvu bude realizovat a veškeré plnění z ní obdrží pan D. a tato plnění budou vyňata z účetnictví sdružení a budou zdaňována daní z příjmů i DPH u pana D.. Protože však veškeré smlouvy na odběr zboží za celé sdružení byly uzavřeny jménem žalobce, který byl odpovědný za vedení účetnictví, musela být i smlouva o propagaci uzavřena jménem žalobce. Aby byla situace narovnána, pan D. se s žalobcem dohodl, že mu hodnotu reklamy vyfakturuje a žalobce tyto služby přefakturuje p.. Takto také pan D. vystavil spornou fakturu, oproti níž mu žalobce vyplatil částku 300.000,- Kč + 57.000,- Kč DPH. Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, že služby příjemci reklamy poskytlo sdružení, které řádně vystavilo daňový doklad a pan D. tak již žalobci nemohl poskytnout žádné plnění, na základě něž by bylo možné daň na vstupu nárokovat. Naopak se odvolává na ústavní zásadu obecně dovolovací a namítá, že mu není znám právní předpis, který by zakazoval ze společného podnikání a činnosti sdružení vyčlenit činnost tak, aby nebyla předmětem společného podnikání. Přitom právě takto se žalobce dohodl, že sdružení nebude reklamní činnost provádět a že za její poskytnutí bude na vlastní náklady zodpovědný výhradně pan D.. V případě nedodržení smlouvy by finanční náhrady vyžadované příjemcem sdružení následně požadovalo po panu D., protože sdružení na základě smluvního vztahu působilo pouze jako prostředník. V tomto světle byl ekonomickým poskytovatelem služby pan D., byť ke splnění služby využíval činnosti a prostředků sdružení. Tento fakt měla potvrdit jeho svědecká výpověď, kterou však žalovaný odmítl a v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů se omezil pouze na formální znění smlouvy o sdružení. Postup žalovaného se mýlí se skutkovou podstatou a zapříčinil stav, kdy byli oba podnikatelé nuceni odvést daň duplicitně.

Ve vztahu ke všem zdaňovacím obdobím pak žalobce shodně v obou žalobách napadal doměření daně na výstupu z plnění za podnájem ploch v provozovně společností S. a M. za účelem provozování výherních hracích přístrojů (dále jen „VHP“). Součástí podnájemních smluv byl i závazek žalobce k poskytování vedlejších služeb spojených s provozem VHP, např. zabezpečit dohled nad provozem VHP a dodržováním herního řádu, zabezpečit dobavu

elektrické energie, zabezpečit VHP před poškozením atd., za něž si žalobce účtoval v souladu s ústavní zásadou obecně dovolovací částku 500,- Kč měsíčně, z níž odváděl DPH. Nájemné bylo sjednáno procentem z výše tržeb z provozu VHP, různě u každého z podnájemců, a bylo v souladu s ustanovením § 56 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 126/2008 Sb. (dále jen „zákon o DPH“) a s úpravou obsaženou ve směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému DPH (dále jen „směrnice o DPH“) osvobozeno od DPH na výstupu. Možnost sjednat výši nájmu v návaznosti na určitou ekonomickou veličinu přitom potvrdil Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) i Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „SD EU“) v rozsudku ze dne 18. 11. 2004, C-284/03 *Temco*.

Pokud žalovaný uzavřel, že žalobce při sjednání podnájemních smluv zastřel skutečný stav (poskytnutí služby provozování herny) stavem formálně právním (podnájem nemovitosti), neunesl v tomto směru podle žalobce důkazní břemeno ve smyslu § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalobce označuje za nesporné, že pro vymezení pojmu nájem dle § 56 zákona o DPH je třeba uplatnit nepřímý účinek unijního práva a přihlédnout k judikatuře SD EU k čl. 135 odst. 1 písm. l) a odst. 2 směrnice o DPH. Nesporným je podle něj i to, že žalobce převedl na podnájemce právo užívat nemovitost jako vlastník, neboť z dokazování vyplynulo, že práva podnájemců byla velmi široká – měli podnájatý konkrétně na plánu vymezený prostor o ploše několika m², kam měli právo neomezeného přístupu (za tím účelem obdrželi klíče od provozovny), mohli z jeho užívání vyloučit třetí osoby a stavebně technické řešení tohoto prostoru bylo zcela na jejich svobodném uvážení. Spor je podle žalobce v tom, zda jím poskytované vedlejší služby spojené s provozem VHP byly natolik zásadní, že je jimi možné charakterizovat veškeré žalobcem uzavřené podnájemní vztahy, kdy žalovaný poukazoval na větší množství sjednaných povinností žalobce nad rámec přenechání nemovitosti, které měly představovat komplex služeb s významnou přidanou hodnotou, na vysokou disproporci mezi nájemným hrazeným žalobcem (42.840,- Kč měsíčně za celou provozovnu) a podnájemci (407.134,- Kč čtvrtletně), jež podle něj prokazují zásadní vliv poskytovaných služeb na dosahovanou tržbu z provozu VHP, a na údajnou aktivní účast žalobce na provozování VHP.

Podle žalobce tomu tak není, protože poskytnutí vedlejších služeb nebylo hlavním důvodem pro uzavření smlouvy a žalovaný se v tomto směru nevypořádal řádně se smluvními podmínkami v uzavřených kontraktech. Žalobce namítá, že žádná strana poskytováním vedlejších služeb nepodmiňovala uzavření smlouvy, tyto služby si mohli zajistit podnájemci ve vlastní režii či prostřednictvím třetích osob, úroveň a kvalita těchto služeb má na výši tržeb z provozu VHP menší vliv než úroveň hostinského provozu a provozovny žalobce, která především zajišťuje dostatečný počet potenciálních hráčů, a ostatně i skutečné náklady na zajištění vedlejších služeb jsou nesrovnatelně nižší než sjednané nájemné, přičemž nároky na obsluhu VHP jsou s ohledem na jejich převážnou samoobslužnost z časového a odborného hlediska velmi nízké. Samoobslužnost VHP si měl žalovaný ověřit na žalobcem navrhovaném místním šetření, k tomu však v rozporu se zásadou součinnosti a volného hodnocení důkazů nepřistoupil. Přepočítávání nájemného ze strany žalovaného na m² je zcela mimo ekonomickou a obchodní realitu, neboť by cena nájmu byla neobvykle vysoká. Běžná cena na m² by byla naopak pro žalobce neúměrně nízká s ohledem na rizika s provozem VHP spjatá (výskyt osob sociálně nepřizpůsobivých atd.). To podle žalobce dokazuje nesprávnost argumentace žalovaného, neboť zde není jakákoliv disproporce, jež by dokazovala závislost výše tržeb z provozu VHP na úrovni poskytovaných služeb. Variabilní nájemné je jedinou

spravedlivou možností, jak stanovit nájemné za podnájem prostor pro VHP a nelze z něho dovozovat, že by nájem byl stanoven výlučně za účelem motivace žalobce.

Poskytování vedlejších služeb nemohlo být ekonomickým důvodem uzavření smluv také proto, že již při jejich uzavírání byla předpokládána měsíční tržba v rozmezí 400-500 tis. Kč. Při nájmu ve výši 40 % tržeb a odhadovaných nákladech na poskytování vedlejších služeb v úrovni maximálně 15-20 tis. Kč je zjevné, že důvodem uzavření podnájemní smlouvy muselo být získání práva na užívání takto výnosného prostoru a nikoliv poskytování služeb spojených s provozováním VHP. Argumentace žalovaného by mohla být správná v případě předpokládaných nízkých tržeb, např. 5-10 tis. Kč, to ale není případ žalobce. Žalovaný přitom tuto argumentaci v napadeném rozhodnutí nevypořádal. Argumentace žalovaného je pouze obecná, není podložena konkrétními propočty nebo kritériálním hodnocením, v podstatě se opírá jen o to, že výčet povinností žalobce v podnájemní smlouvě byl dlouhý. Napadené rozhodnutí se podle žalobce dostává do rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů, protože žalovaný dostatečně neprokázal, že hlavním ekonomickým důvodem pro uzavření smluv bylo provozování herny. Závěr žalovaného představuje intenzivní a neproporcionální zásah do majetkových práv žalobce. Ten v souladu s ústavní zásadou obecně dovolovací uzavřel podnájemní smlouvu a současně poskytoval nepodstatné služby v hodnotě 15-20 tis. Kč, žalovaný však bez důsledně provedeného dokazování žalobci doměřil DPH ve výši 20 % z celého obrátu na základě uzavřené smlouvy (nikoliv jen z hodnoty reálně poskytnutých služeb) a k tomu ještě 20 % penále z doměřené daně a úroky z prodlení, což může vést až k likvidaci podnikatelské činnosti žalobce. Proto navrhl zrušení rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí finančního úřadu.

Žalovaný ve věci neuznání nároku na odpočet na základě faktury od pana D. v plném rozsahu odkázal pro totožnost žalobního bodu s odvolací námitkou na odůvodnění napadeného rozhodnutí. V otázce zdanění podnájem prostor pro VHP žalovaný se žalobcem souhlasil, že je nutné postupovat v intencích směrnice o DPH a navazující judikatury SD EU, vyjádřil však přesvědčení, že v rozhodnutích prvního i druhého stupně bylo na základě informací získaných vlastní činností a informací poskytnutých žalobcem a podnájemníky dostatečně prokázáno, že se v daném případě nejedná o nájemní smlouvy, nýbrž o poskytování služeb jakožto zdanitelného plnění podle §14 zákona o DPH, v důsledku čehož se přesunulo důkazní břemeno na žalobce.

Ucelenou definici nájemního vztahu podle žalovaného obsahuje již zmíněný rozsudek SD EU ze dne 18. 11. 2004, C-284/03 *Temco*, a také rozsudek NSS ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 93/2008-43, publikovaný pod č. 2184/2011 Sb. NSS. V těchto intencích z podnájemních smluv vyplývá, že úkolem podnájemců bylo zajištění dodání, umístění a zprovoznění VHP a provedení dalších souvisejících kroků nezbytných k zahájení provozu VHP (správní řízení, úhrada poplatků aj.), zatímco žalobce se zavázal zajistit veškeré služby související s vlastním provozem VHP. Podstatné je podle žalovaného i to, že podnájemné prostory byly navzájem průchozí a byly odděleny pouze dřevěnými neuzamykatelnými přepážkami. Provozní doba herny kopírovala provozní dobu restaurace a provozovatelé VHP měli pouze klíče od vchodu do provozovny jako celku. V případě nájmu by se podle judikatury mělo jednat především o pasivní poskytování místností a prostor budov za úplaty odvíjející se od plynutí času. Množství a charakter povinností žalobce podle nájemních smluv však ukazuje, že žalobce aktivně poskytoval prakticky veškeré služby spojené s provozem VHP. Podle judikatury NSS a SD EU sice způsob výpočtu úplaty je ponechán na vůli

smluvních stran a z její vazby na dosažené tržby z provozu VHP nelze bez dalšího zpochybnit nájemní charakter smlouvy, v tomto případě však žalobcem poskytované služby měly vliv na výši tržeb, neboť pokud by žalobce omezil doplňování mincí do VHP, vyplacení výher apod., výše tržeb a tedy i úplata z nájmu by byla mnohem nižší. Generovaná úplata tak byla naprosto závislá na službách poskytovaných žalobcem a nikoliv na pouhém plynutí času. Nebyl naplněn ani základní rys nájemní smlouvy v podobě práva nájemce užívat podnajatý prostor jako vlastník. Provozovatelé VHP neměli možnost omezit vstup do podnajatého prostoru, nebo jej naopak libovolně umožnit. Jedinou možností s ohledem na volnou průchodnost těchto prostor mezi sebou i ve vztahu k provozovně žalobce bylo uzamčení vchodu do celé provozovny, což by vedlo k narušení práv žalobce i ostatních provozovatelů VHP. Stejně tak nebylo možné umožnit vstup k VHP mimo otvírací dobu provozovny žalobce, neboť by návštěvníky VHP neměl kdo obsluhovat, protože k zajištění těchto služeb se zavázal žalobce. Ujednání o možnosti nepřetržitého užívání VHP podnájemcem je podle žalovaného s ohledem na identickou otvírací dobu s otvírací dobou restaurace pouze účelové.

Provedením místního šetření by podle žalovaného nemohly být zjištěny nové zásadní skutečnosti, neboť objem poskytovaných služeb byl žalovanému znám z obsahu uzavřených smluv, přičemž jejich nízkou časovou náročnost žalovaný nezpochybňuje. Rozhodná je totiž jejich nezbytnost pro generování tržeb z provozu VHP. Pokud jde o argument zásadou obecně dovolovací, žalobce má pravdu, že bylo čistě na něm a ostatních smluvních stranách, na jakých podmínkách se dohodnou. Různé varianty dohod jsou však spjaté s různými právními důsledky. Přitom podle žalovaného není podstatné, jaké měly smluvní strany možnosti nastavení vzájemného smluvního vztahu, ale to, že určitá varianta (např. poskytování služeb pro provoz VHP odlišným subjektem od žalobce) zvolena nebyla. Argumentace tím, co by mohlo být, je podle něj naprosto bezpředmětná. Žalovaný konečně odmítl i námitku neproporcionality doměření daně z celého obrátu dosaženého na základě smlouvy s tím, že na základě zjištěných skutečností považoval uzavřené smlouvy za smlouvy o poskytnutí služby dle § 14 zákona o DPH, takže i poskytnutí nebytových prostor bylo službou a nikoliv nájmem, což odpovídá judikatuře SD EU a NSS. S ohledem na uvedené proto navrhl, aby žaloba byla zamítnuta.

Žalobce v replice označil skutečnosti zmiňované žalovaným za irelevantní a namítl, že závěr o nemožnosti podnájemců užívat podnajaté prostory jako vlastníci je v rozporu výsledky dokazování výsledkem zástupců podnájemců, které naopak prokázaly široký rozsah jejich oprávnění, např. co do možnosti úpravy otevírací doby herny, ale i odlišného stavebnětechnického řešení podnajatých prostor od okolní plochy provozovny. Pokud jde o oddělení prostor „pouze“ neuzamykatelnými přepážkami, žalobce poukazuje na zákon č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o nájmu nebytových prostor“) umožňující pronajmout i části nebytových prostor a na rozsudky SD EU ze dne 3. 3. 2015, sp. zn. C-428/02 *Fonden Marselisborg Lystbådehavn* (žalobce nesprávně uvádí neexistující sp. zn. C-482/02) a ze dne 18. 11. 2004, C-284/03 *Temco* (žalobce nesprávně uvádí nesouvisející sp. zn. C-283/04). Z provedeného důkazního řízení je podle žalobce patrné, že toto právo na podnájemce převedl a nemůže mu být vytýkáno, jakým způsobem toto právo nájemci využívají (např. že své prostory neoddělili uzamykatelnou přepážkou).

K uzavření podnájemních smluv se současným závazkem poskytovat vedlejší služby žalobce uvedl, že poskytuje dvě plnění – pronájem části plochy nebytových prostor a služby

spojené s provozem VHP – vymezená v jediné smlouvě. Podle SD EU je pro posouzení otázky, které plnění je hlavní a které vedlejší, nutné zkoumat rovněž ekonomické důvody, které vedly smluvní strany k uzavření předmětné smlouvy. V tomto směru žalobce opakuje, že poskytování služeb nebylo podmínkou uzavření smluv, což by mohly prokázat svědecké výpovědi statutárních orgánů podnájemců, a že s ohledem na výši tržeb z VHP nelze spravedlivě tvrdit, že by bez poskytování služeb žalobcem smlouva uzavřena nebyla. Byť je výčet činností žalobce ve smlouvě poměrně dlouhý, jedná se v řadě případů pouze o teoretické situace a v konečném důsledku jde jen o nenáročnou činnost s nízkými nároky na odbornost a bez významnějšího dopadu na výši dosažené tržby z provozu VHP. Na tu má nejvyšší vliv atraktivita pronajaté plochy pro zákazníky, resp. vysoký výskyt potenciálních zákazníků pro hru v provozovně žalobce, což si vyžaduje stanovení variabilního nájemného. S odkazem na odbornou psychologickou literaturu dále žalobce uvádí, že nejpodstatnější vliv na úroveň tržeb z provozu VHP mají konstrukce, design a programové vybavení VHP, které tak generují tržbu *de facto* samy a není potřeba k jejímu dosažení přidávat služby vykazující významnější prvek přidané hodnoty. Ke zvýšení tržby by snad druhotně mohly přispět faktory jako soukromí a anonymita při hraní či pomoc s vysvětlením obsluhy VHP, ale k takovým povinnostem se žalobce nezavázal. Žalobce se zavázal pouze k povinnostem běžné neodborné obsluhy VHP, které sice jsou pro zajištění provozu herny nezbytné, ale výši tržby ovlivňují jen druhotně, např. úplným nevykonáváním těchto služeb. Podle žalobce je však vyloučeno, aby jejich poskytování se největší péčí vyvolalo tak vysokou tržbu, v níž náklady na poskytované služby činí jen zanedbatelné procento (v kontrastu např. k prodeji na předváděcích akcích, kde znalosti psychologie a komunikační schopnosti jsou naopak pro dosažení tržby naprosto nezbytnou podmínkou). Lze také argumentovat srovnáním dvou totožných VHP s totožnými službami v malé a velké obci. Výše tržby je v takovém případě logicky přímo úměrná počtu obyvatel – rozhodující pro výši tržeb je tedy místo samotné, nikoliv to, že se lépe rozměňují bankovky, důsledněji se zamezuje hře osob mladších 18 let nebo je kvalitněji jednáno s orgány státního dozoru. Zájemem provozovatele VHP proto je v první řadě obsadit vhodnou lokalitu, nikoliv získat služby restaurací, které tyto služby poskytují nejkvalitněji.

S ohledem na uvedené tedy nemůže být podle žalobce uzavřený smluvní vztah poskytovanými službami charakterizován, protože výše tržby se odvíjí zejména od povahy VHP a od místa, kde jsou umístěny. Je samozřejmě pravdou, že reálná hodnota poskytovaných služeb je daleko vyšší než sjednaných 100,- Kč měsíčně, ale tento způsob stanovení ceny vychází ze snahy o legální daňovou optimalizaci a byl dosažen v souladu se zásadou obecně dovolovací. Případné zdanění celé tržby s ohledem na souběžné dobrovolné poskytování neodborných a administrativně nenáročných služeb, které se nákladově pohybují kolem 8 % z podílu na tržbě a které mají čistě provozní charakter a nemohou reálně ovlivnit výši tržeb, by bylo v rozporu se zásadou proporcionality – takové služby poskytují jen nevýznamnou přidanou hodnotu a nemohou celý smluvní vztah charakterizovat. Služby poskytované žalobcem stojí na úrovni nákladů za poskytované služby elektrické energie, plynu, odvozu odpadu, vodného, stočného apod., které jsou také zcela určité pro podnik nájemce nezbytné, ale nejsou nositeli přidané hodnoty v podobě know-how odlišujícího nájemce od ostatní konkurence a negenerují nájemci zisk. Argumentuje-li žalovaný tím, že neposkytování služeb by mělo dopad na tržby, je to stejné jako v případě, kdy by majitel nemovitosti nezajistil podniku nájemce dodávky energie. Poskytování elektrické energie není důvodem pro doměření DPH i z účtovaného pronájmu. S ohledem na zjištěné skutečnosti a na

požadavek jednotnosti plnění je nutno buď považovat celou tržbu za osvobozenou, protože za hlavní plnění je třeba určit nájem nemovitosti (nositelem tržeb je pronajatá plocha a know-how v podobě VHP), nebo je nutno služby spojené s provozem VHP považovat za samostatné plnění oddělitelné od plnění hlavního. Žalovaný uměle nadhodnocuje význam poskytovaných služeb, protože byt' bez jejich poskytování by nebylo možné hernu provozovat, nejsou hlavní příčinou generování tržby a jejich neposkytování by nebylo nákladovou ani jinou překážkou pro uzavření smlouvy o nájmu. Žalovaný se také vůbec nezabýval skutečnou podstatou podnikatelské činnosti provozování herny a skutečnými ekonomickými podmínkami a důvody smluvních vztahů žalobce, účelově se vyhnul provedení důkazu místním šetřením a své rozhodnutí opřel jen o obecné formulace z judikatury SD EU, aniž by unesl své důkazní břemeno. Žalobce v závěru poukazuje na rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155, č. 1778/2009 Sb. NSS, který vyzdvihl význam zásady *in dubio pro mitius* v daňovém právu. Namítá, že výklad, podle nějž žalobce postupoval, je z mnoha úhlů rozumný a nikoliv nepřesvědčivý a osobně jej považuje za daleko logičtější, než výklad žalovaného.

Soud také vyzval účastníky řízení, aby se vyjádřili, zda ve věci požadují naříditi jednání. Vzhledem k tomu, že se v poskytnuté lhůtě nevyjádřili, soud o žalobě rozhodoval podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání.

Ze správních spisů soud zjistil, že dne 16. 9. 2010 zahájil finanční úřad u žalobce daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla DPH za 3. a 4. čtvrtletí roku 2007, 1., 2. a 4. čtvrtletí 2008 a celý rok 2009 a daň silniční za roky 2007-2009. Dne 1. 2. 2011 pod bodem 22 protokolu byl žalobce vyzván k předložení smlouvy o propagaci a dokladů prokazujících uskutečnění fakturovaného plnění Mgr. D.. K tomu žalobce dne 19. 4. 2011 sdělil, že se jedná o reklamu uskutečněnou Mgr. D., za niž odměnu na základě uzavřené smlouvy s P. obdržel žalobce a převedl ji na Mgr. D., kterého k tomuto navrhl vyslechnout jako svědka. Dne 7. 9. 2011 byl žalobce seznámen s výsledky kontrolního zjištění (věci se konkrétně týkají body 33 a 43), k nimž se žalobce vyjádřil podáním ze dne 5. 10. 2011. Namítl, proč nebyl žalobci snížen základ daně z příjmu o 50 % plnění přefakturovaného od pana D. a skutečnost, že přefakturace byla jediným možným provedením jejich vzájemné dohody o tom, že odměna za reklamu připadne Mgr. D.. K službám spojeným s provozem VHP namítl, že mají povahu vedlejšího plnění k hlavnímu plnění v podobě podnájmu a s ohledem na minimální vliv úrovně jejich poskytování na výši tržeb nelze ani považovat variabilní nájemné za motivační prvek k jejich kvalitnějšímu poskytování. Jedná se o samoobslužný provoz, kde tržbu generuje samotné místo, a proto nelze stanovit cenu nájmu obvyklým způsobem za m².

Součástí správního spisu je smlouva o sdružení uzavřená dne 1. 7. 20107 mezi žalobcem a Mgr. F. D. za účelem společného podnikání v oboru pohostinství v pronajatých prostorách pohostinství B. v K. H.. Bylo sjednáno, že podíly společníků na zisku, ztrátě a majetku sdružení budou shodné a že k právním úkonům souvisejícím s činností sdružení je oprávněn žalobce. Založena je i smlouva o zajištění a provedení reklamy, kterou dne 1. 2. 2008 uzavřel s K. žalobce a zavázal se v ní poskytnout v provozovně B. (s adresou shodnou jako provozovna ve smlouvě o sdružení) reklamní služby spočívající v umístění reklamních panelů vně a uvnitř provozovny, používání drobných reklamních předmětů (sklenic, tácků, ubrusů apod.) a prodeji a čepování piva z aktuální nabídky P. ve stanoveném minimálním objemu. Mezi účastníky nesporný obsah uzavřených podnájemních smluv zachycuje zpráva o daňové kontrole tak, že povinností podnájemců bylo zajistit dodání,

umístění a zprovoznění VHP, provést související správní řízení a uhradit správní poplatek, předat nájemci VHP včetně herního řádu, návodů ke hrám a k obsluze, herního plánu, návštěvního řádu a dalších listin vyžadovaných právními předpisy k provozování VHP, zajistit servis VHP a provádět jejich kontrolu. Naopak nájemce se zavázal zabezpečit připojení a dodávku elektřiny, zajistit, že budou v provozu po celou provozní dobu provozovny, zamezit přístupu osobám mladším 18 let, zabezpečit VHP před poškozením, zcizením apod. a takové události ihned hlásit, doplňovat vyplácecí systém mincemi, zajišťovat stálé rozměňování peněz hráčů na mince, hlásit poruchy a přerušení provozu, zabezpečit soulad provozu VHP s herním plánem, návštěvním a reklamačním řádem, s návody a rozhodnutím o povolení VHP, dodržovat pravidla pro předcházení legalizace výnosů z trestné činnosti, na vlastní náklady provádět zevní ošetření VHP, pečlivě a denně vést denní evidenci tržeb VHP, provádět měsíční vyúčtování a předávat je podnájemci spolu s odváděnými tržbami, nést objektivní odpovědnost za poškození, zničení či ztrátu VHP a tržeb, odevzdat prostory podnájemci ve stavu způsobitelném užíváním a v něm je i svým nákladem udržívat, pojistit nemovitost, hradit otop, elektřinu, vodné, stočné a další náklady s provozem nemovitosti, spolupracovat s orgány státního dozoru, prověřovat před vyplacením každou dosaženou výhru pomocí čtecího zařízení a kontrolou, zda do VHP nebylo viditelně zasaženo, a kumulovanou výhru jménem podnájemce proti písemnému potvrzení neprodleně vyplatit ze svých prostředků. Pro případ porušení těchto povinností se také nájemce zavázal uhradit smluvní pokuty a jakékoliv z toho vzniklé škody. Za to byla sjednána měsíční odměna skládající se z odměny za poskytování služeb ve výši 100,- Kč/měsíc a z nájemného ve výši 40-50 % z celkových vkladů po odečtení výplat z VHP (tržby) a odpočtu povinných poplatků a odvodů, resp. 21 % u podnájemce M., přičemž tržba mohla být i záporná (v případě S. k tomu došlo celkem 3x v roce 2008). Předmětem podnájem byly prostory o výměře 25, 11 a 8 m².

O výsledku zjištění sepsal správce daně obsáhlou zprávu o daňové kontrole pod č. j. 55810/11/039930202366, kterou se žalobcem projednal dne 14. 11. 2011 a v níž se ve věci podnájemci prostor pro VHP vyjádřil ke všem dotčeným zdaňovacím obdobím pod bodem 11 na str. 37-50. Ze zprávy vyplývá, že žalobce kromě podnájemci ploch pro společnosti S., S., a M., podnájemal plochy v provozovně i společností P. M., T. a E.. S ohledem na žalobní argumentaci, která popisuje pouze vztah s podnájemci „S.“ a „M.“ se soud dále zabýval jen plněními ve vztahu k prvním třem společnostem. Správce daně ve zprávě popsal veškeré povinnosti podle uzavřených smluv o podnájemci a s odkazem na citovanou judikaturu NSS a SD EU uzavřel, že poskytované plnění s ohledem na konstrukci nájemného, neodpovídající výši úhrad za služby, rozsah poskytovaných služeb a další skutečnosti nevykazuje povahu pasivního pronájmu, nýbrž aktivního poskytování služeb, které od DPH osvobozeny nejsou. S ohledem na uvedený závěr konstatoval, že ve vztahu ke všem údajným podnájemním smlouvám byla neoprávněně snížena daň na výstupu za 4. čtvrtletí 2007 o částku 65.004,59 Kč, v 1. čtvrtletí 2008 o částku 62.670,94 Kč, ve 2. čtvrtletí 2008 o částku 58.296,15 Kč a za 4. čtvrtletí 2008 částku 49.422,99 Kč. V téže zprávě pak bylo pod bodem 5 na str. 57-60 vysvětleno, že přefakturace částky za propagaci P. je pouze formální, avšak není za ní žádné poskytnuté plnění. Propagace byla uskutečněna při činnosti sdružení B., nikoliv Mgr. D.. Odpočet ve výši 57.000,- Kč tak byl žalobcem na základě uvedené faktury uplatněn neoprávněně. Následně byly finančním úřadem dne 22. 11. 2011 vydány dodatečné platební výměry, které žalobci doměřili v odpovídajícím rozsahu DPH, proti nimž se žalobce odvolal s argumentací v zásadě shodnou jako v podaných žalobách.

Odvolání však byla napadenými rozhodnutími (po doplnění dokazování, jež se však netýkalo žalobou napadených zjištění) zamítnuta z důvodů, jež se v zásadě shodují s vyjádřeními žalovaného. Napadená rozhodnutí byla zástupci žalobce doručena dne 10. 9. 2012. K přeúčtování odměny za reklamu pro P. žalovaný uvedl, že je nutné především odmítnout argument nesnížení daňových příjmů v rozsahu 50 %, protože předmětem daňové kontroly vůbec nebyla daň z příjmů za rok 2008. Z hlediska DPH pak není ani podstatné, jak si ve sdružení sjednali rozdělení příjmů a výdajů, nýbrž skutečnost, kdo a v jaké výši uskutečnil či přijal zdanitelná plnění a zda faktura byla vystavena na plnění, jež je předmětem daně. Výslech svědka Mgr. D. by správnost postupu žalobce potvrdit nemohl. Je nesporné, že žalobce byl určen osobou povinnou plnit za sdružení povinnosti související s uplatňováním DPH. Restauraci B. provozoval žalobce s Mgr. D. ve sdružení, proto i poskytnutí reklamních služeb musí být považováno za služby poskytnuté sdružením, neboť šlo o povinnosti úzce spjaté s vlastní hostinskou činností (povinnost užívat určené pивní sklenice a tácky, prodávat a čepovat vybrané značky piva apod.). Žalobce správně zahrnul reklamní službu poskytnutou sdružením podle § 100 odst. 3 zákona o DPH do svého daňového přiznání, protože byl jedinou osobou, která za ně mohla vystavit daňový doklad pro odběratele. Žalobce však nebyl oprávněn v případě úhrady fakturované částky Mgr. D. uplatnit nárok na odpočet z důvodu faktické neexistence fakturou deklarovaného plnění.

Krajský soud v Praze po zjištění, že rozhodnutí napadená žalobou jsou způsobila k přezkumu podle § 65 a násl. s. ř. s., žalobce podal žalobu po vyčerpání řádného opravného prostředku před správním orgánem a žaloba byla podána poslední den dvouměsíční žalobní lhůty počítané od oznámení napadených rozhodnutí žalobci, přezkoumal napadená rozhodnutí bývalého Finančního ředitelství v Praze, jakož i řízení, která vydání těchto rozhodnutí předcházela, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

V první řadě se soud zabýval otázkou prefakturace výnosu z reklamních služeb mezi účastníky sdružení. V tomto směru § 100 odst. 3 zákona o DPH stanoví, že plátcí, kteří podnikají společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, jsou povinni vést evidenci pro účely daně za činnost, pro kterou se sdružili, odděleně. Evidenci vede určený účastník sdružení, který za sdružení plní všechny povinnosti a uplatňuje práva vyplývající z tohoto zákona pro ostatní jednotlivé účastníky.

Ustanovení § 73 odst. 10 zákona o DPH pak stanoví, že u plátců, kteří uskutečňují zdanitelná plnění společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, uplatňuje nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých k činnosti sdružení určený účastník, který vede evidenci za sdružení podle § 100 odst. 3. Plátcí podnikající společně na základě smlouvy o sdružení mohou uplatňovat nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých pro činnost sdružení jednotlivě, pokud uskutečňují zdanitelná plnění, ke kterým použijí tato přijatá zdanitelná plnění. Uskutečněná zdanitelná plnění plátcí uvádějí ve svých daňových přiznáních. Jestliže je uplatňován nárok na odpočet daně jednotlivými účastníky sdružení, musí být těmito účastníky uplatněna daň na výstupu ve vztahu k určenému účastníkovi sdružení, který přiznává daň na výstupu za činnost celého sdružení.

Posledně zmíněné ustanovení stanoví zásadu, že nárok na odpočet plynoucí z přijatých zdanitelných plnění na vstupu za sdružení v principu vždy uplatňuje určený společník, za určitých podmínek takový nárok sice mohou uplatnit i ostatní společníci, ti jsou však povinni

taková plnění přefakturovat určenému společníkovi. Toto ustanovení tak stanoví specifickou výjimku, kdy lze uznat jako zdanitelné plnění i plnění související s činností ve sdružení fakturované jedním společníkem jinému společníkovi (zásadně jen určenému společníkovi). To je však situace výjimečná, která se navíc týká opačné situace, než v případě žalobce. Zákon připouští přefakturaci plnění na vstupu (z hlediska daně z příjmů tedy nákladových položek), nikoliv přefakturaci plnění poskytnutých sdružením na výstupu (z hlediska daně z příjmů tedy výnosových položek). Zákon o DPH v ustanovení § 73 odst. 10 totiž opravňuje jednotlivé společníky pouze k uplatnění nároku na odpočet, nikoliv k tomu, aby u sebe zdaňovali plnění na výstupu. Navíc postup žalobce odporuje principu, jímž je soustředění veškerých zdanitelných plnění do daňového přiznání určeného společníka. Postupem žalobce bylo plnění na výstupu přefakturováno naopak od něj neurčenému společníkovi. Je tedy třeba konstatovat, že správcem daně neuznanou přefakturaci zákon o DPH skutečně nepřipouští a odpovídající nárok na odpočet nemohl být uznán.

Žalovaný má pravdu v tom, že skutečnost, že otázka zdanění tohoto plnění daní z příjmu není v tomto směru významná, neboť daň z příjmů nebyla daňovou kontrolou otevřena a navíc uplatňování DPH je z principu na uplatňování daně z příjmů zcela nezávislé. Námitka žalobce, že právo nezakazuje ujednání o tom, že konkrétní příjem bude v plné výši výnosem jen jednoho ze společníků sdružení, je sice správná, ale nemá jakýkoliv dopad na zdanění z hlediska DPH. Předmětem DPH jsou zdanitelná plnění. Takovým zdanitelným plněním bylo poskytnutí reklamních služeb P. ze strany sdružení, jež sice je subjektem z hlediska ekonomického (tedy faktickým poskytovatelem a příjemcem zdanitelných plnění), avšak není subjektem z hlediska právního, protože právní úprava DPH na to reaguje úpravou, která tato plnění směřuje do daňových přiznání určeného společníka. Je irelevantní, jakou měrou se fyzicky na poskytování reklamních služeb podílel ten který ze společníků, poskytovatelem z hlediska ekonomického bylo sdružení jako celek a související fakturaci (v souladu s uzavřenou smlouvou i právní úpravou DPH) byl oprávněn provést pouze žalobce. Mgr. D. tedy fakticky služby sdružení reprezentovanému žalobcem poskytnout nemohl, neboť pokud takovou činnost odváděl, odváděl ji jako aktér sdružení – nebylo tedy o čem (přínejmenším z hlediska DPH) fakturovat. Pokud touto přefakturací měl být převeden výnos v souladu s dohodou mezi společníky odchylující se od uzavřené písemné smlouvy, je třeba dodat, že předmětem DPH ve smyslu ustanovení § 2 odst. 1 zákona o DPH není výplata podílů na zisku ze sdružení, proto také v souvislosti s ní ani nemohla být DPH uplatňována. V tomto směru je tedy žaloba zcela nedůvodná.

Druhou otázkou je, jakým způsobem má být z hlediska DPH nahlíženo na plnění poskytovaná sdružením (za nějž vystupuje žalobce) na základě smluv se společnostmi S., S. a M.. V tomto směru není významné jejich označení jako podnájemní smlouvy, rozhodný je faktický obsah poskytovaných plnění. Předmětem zdanění DPH totiž není smlouva, resp. představa smluvních stran o tom, co a jak mohlo být plněno, nýbrž ve smyslu ustanovení § 2 odst. 1 zákona o DPH dodání zboží, převod nemovitosti nebo pořízení služby (popř. pořízení zboží z jiného členského státu či jeho dovoz). Jinak řečeno, i když si strany ujednají A, fakticky však činí B, pro zdanění bude relevantní pouze B. Obsah smlouvy je co do povahy poskytovaného plnění pouze významnou indicií (viz rozsudek SD EU ze dne 27. 9. 2012, C-392/11 *Field Fisher Waterhouse*), nikoliv však určujícím prvkem.

Jak správně poukazují obě strany sporu, právní úprava DPH představuje transpozici úpravy obsažené ve směrnici o DPH a jako takovou je třeba ji vykládat eurokonformně

v souladu s judikaturou ESD. Pro posouzení merita věci je přitom třeba v první řadě rozhodnout o tom, zda plnění poskytovaná na základě podnájemních smluv představují v souladu s postupem žalobce dvě samostatná plnění – podnájem, jenž je od DPH podle § 56 odst. 4 zákona o DPH osvobozen, a vedle toho poskytování služeb souvisejících s provozem VHP, které jako služby DPH podle ustanovení § 2 odst. 1 písm. b) a § 14 zákona o DPH podléhá. Pokud by bylo uzavřeno, že se jedná o plnění jediné, pak by bylo třeba určit, které ze dvou spojených plnění představuje plnění hlavní. Pokud by hlavním plněním byl podnájem, bylo by plnění jako celek od daně osvobozeno. Pokud by však hlavním plněním byly poskytované služby, bylo by třeba celé plnění namísto zdanit tak, jak to bylo učiněno napadenými rozhodnutími.

Obdobnými plněními na základě podobných, ne-li co do podmínek shodných smluv se již zabývala judikatura NSS, zmínit lze zejména rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2012, č. j. 1 Afs 22/2012-53, schválený k publikaci pod č. 2629/2012 Sb. NSS s právní větou, podle níž *„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.“*

Tento závěr odpovídá judikatuře SD EU, z níž lze v poslední době poukázat např. na rozsudek ze dne 16. 4. 2015, C-42/14 *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, který v odst. 30-45 rekapituluje svou dosavadní judikaturu k této otázce. Z ní je zřetelné, že faktory, jež je třeba zvažovat, jsou v zásadě početně neomezené a vždy závisí na konkrétních okolnostech případu; v zásadě žádná z indicií nasvědčující jednotnosti či naopak oddělitelnosti souběžně poskytovaných plnění není sama o sobě určující a nevylučuje tak ani opačné řešení. V tomto směru je třeba vnímat i argumentaci žalobce. Samotný fakt, že SD EU v rozsudku ze dne 18. 11. 2004, C-284/03 *Temco* v odst. 23 konstatoval, že výše nájemného odvozená od výše výnosů nájemce nevylučuje posouzení plnění jako nájem ve smyslu směrnice, nijak nepopírá předchozí závěr SD EU, že povaze nájmu nejlépe odpovídá úplata přísně se odvíjející od doby užívání nemovitosti. Jedná se tedy o indicii svědčící v neprospěch posouzení poskytovaného plnění jako nájmu. Obdobně ovšem SD EU také např. v rozsudku ze dne 27. 9. 2012, C-392/11 *Field Fisher Waterhouse*, v odst. 26 konstatoval, že skutečnost, že by určité služby v zásadě mohla poskytovat třetí osoba, není sama o sobě rozhodující pro posouzení oddělitelnosti souběžně poskytovaných plnění. Nelze tedy vnímat pouze jednotlivé dílčí charakteristiky poskytovaných plnění, nýbrž je třeba zvážit všechny rysy komplexně a povahu plnění určit na základě převažujících indicií pro ten který závěr.

Z hledisek, jež povahu plnění poskytovaných sdružením (žalobcem) definují, považuje soud za zásadní skutečnost, že ačkoliv byly ve smlouvě formálně sjednány samostatné úhrady nájemného a odměny za služby, samotný žalobce přiznává, že částka za služby (100,- Kč měsíčně za VHP) byla zcela neodpovídající rozsahu poskytovaných služeb, které měly nákladovou hodnotu nejméně 10.000,- Kč měsíčně. Toto smluvní ujednání zcela neodpovídá

reálné povaze poskytovaných plnění a zjevně pouze zastírá skutečnou vůli smluvních stran stanovit jednotnou odměnu za podnájem i poskytované služby motivačním způsobem v závislosti na dosažených tržbách z VHP. Sjednání jednotné odměny je přitom významnou indicií toho, že plnění je nutno vnímat jako spojené a nedělitelné, a tento názor posiluje i další indicie spočívající v závislosti odměny právě na výnosech z provozu VHP. Další podstatnou skutečností je to, že podnájemci nemohli reálně ovlivňovat výši spotřeby elektrické energie apod., neboť z ničeho neplyne, že by byla instalována např. samostatná měřidla a na základě nich byly náklady na tyto energie přeučtovávány podnájemcům. Třebaže si čistě teoreticky mohli podnájemci potřebné doplňkové služby zajišťovat sami, je zjevné, že by takový postup byl hrubě neekonomický, neboť by v zásadě vyžadoval přítomnost nejméně jedné třetí osoby v provozovně sdružení (pokud by se na ní shodli všichni podnájemci), což by vyžadovalo také nutnost vybavení potřebného pracoviště, resp. zvláštní ujednání o možnosti sdílet prostory provozované sdružením. Není přitom náhodou, že toto teoretické řešení v praxi není využíváno – není tedy odrazem faktického chování smluvních stran, které jediné je předmětem zdanění DPH. To samé platí i pro tvrzenou možnost odlišné provozní doby herny – jakkoliv je provoz VHP nepochybně do značné míry samoobslužný, není zcela nezávislý na poskytování doprovodných služeb – nesjednali-li si podnájemci, že výhry bude vyplácet, mince doplňovat a rozměňovat a na VHP dohlížet jimi zajištěný pracovník, bylo provozování herny mimo provozní hodiny provozovny sdružení zcela nereálné, neboť by neměl kdo uvedené činnosti podmiňující provoz herny vykonávat. Stejně tak si podnájemci ani nesjednali vlastní dodavatele elektřiny, reálně si neoddělili podnajaté prostory tak, aby si sami mohli topit – naopak (zcela logicky) poukazují na to, že průchodnost prostor ve vztahu k hostinské části provozovny je pro ně ekonomicky potřebná. Za daných okolností tedy opravdu nelze vnímat jako samostatná plnění ani dodávky elektřiny a jiných energií, ale ani poskytování vedlejších služeb v podobě péče o VHP a plnění zákonných požadavků na jejich provoz. Jednalo by se o umělé dělení plnění, která spolu úzce a v zásadě neoddělitelně souvisí a musí mít tedy i jednotný režim z hlediska uplatňování DPH, bez ohledu na snahu smluvních stran formálně tuto vzájemnou závislost zastírat. V tomto směru se závěry vyslovené v rozsudku NSS ze dne 28. 3. 2012, č. j. 1 Afs 22/2012-53, č. 2629/2012 Sb. NSS, vztahují i na smlouvy uzavřené žalobcem, ostatně předmětem posouzení NSS byly právě smlouvy uzavírané společností S..

Druhou otázkou je, které z poskytovaných plnění je plněním hlavním. Žalobce předkládá zásadní argumenty, které primárně zpochybňují význam poskytovaných služeb a za hlavní plnění považují podnájem. Je třeba poznamenat, že tuto úvahu judikatura NSS (včetně rozsudku NSS ze dne 28. 3. 2012, č. j. 1 Afs 22/2012-53, č. 2629/2012 Sb. NSS) poněkud pomíjí a zabývá se tím, zda spojené plnění jako celek je plněním pasivním nebo zda je plnění charakterizováno prvky aktivní činnosti, což jeho povahu jako nájmu nemovitosti vylučuje. Takovou úvahu však lze činit pouze u plnění jednotného; u plnění spojených, v nichž vedle nájmu nemovitosti figuruje i připojené poskytování služeb, lze již z povahy věci vždy nalézt prvek aktivní činnosti. V tomto směru se tedy zdejší soud nemůže s postupem NSS ztotožnit. Přítomnost aktivních prvků v poskytovaném plnění sama o sobě nemůže bránit určení nájmu za hlavní plnění, aktivní plnění však nemohou převažovat, resp. být pro poskytované spojené plnění charakteristickým znakem. SD EU vždy předesílá, že čl. 13 část B písm. b) šesté směrnice [resp. čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH] zakotvující osvobození nájmu od DPH představuje výjimku z obecné zásady, podle níž se DPH vybírá z každé služby poskytnuté za protiplnění osobou povinnou k dani, a musí být vykládán restriktivně. Z toho

podle zdejšího soudu lze též dovodit, že v případě pochybností o tom, které ze spojených plnění převažuje jako plnění hlavní, tj. v hraničních případech, by měla být vždy dána přednost řešení, které bude osvobozené plnění považovat za plnění vedlejší (a tedy podrobovat spojené plnění jako celek zdanění DPH).

V neprospěch žalobce hovoří samotné důvody přijetí právní úpravy zakotvující osvobození nájmu od DPH. Jak SD EU v rozsudku ze dne 4. 10. 2001, C-326/99 *Goed Wonen*, v odst. 51, cituje z vysvětlujícího memoranda k návrhu Komise: „*V členských státech je pronájem nemovitostí obecně osvobozován z technických, hospodářských a sociálních důvodů. Nicméně důvody ospravedlňující vynětí nájmu prostor pro bydlení ... se nemohou uplatnit v případě hotelových prostor nebo pronájmu pro průmyslové a obchodní účely.*“ V případě žalobce se jedná o pronájem z čistě obchodních důvodů, které postrádají jakékoliv sociální ospravedlnění. V odst. 52 a 53 téhož rozsudku pak SD EU dále vysvětluje, že „*třebaže nájem nemovitého majetku je v zásadě zahrnut v pojmu ekonomické činnosti ve smyslu čl. 4 šesté směrnice (nyní čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH), obvykle se jedná o relativně pasivní činnost nevytvářející jakoukoliv významnou přidanou hodnotu. Stejně jako prodej nových budov po jejich prvním dodání konečnému zákazníkovi, jež představuje konec produkčního procesu, musí být proto i nájem nemovitého majetku v zásadě vyňat ze zdanění (...)* Nicméně obecným cílům šesté směrnice odpovídá i to, pokud nemovitý majetek přenechaný osobě povinné k dani formou nájmu nebo leasingu jako prostředek užitý pro výrobu zboží či poskytování služeb, jehož náklady jsou přeneseny dále v ceně tohoto zboží či služeb, zůstává součástí, resp. se navrácí do produkčního cyklu a musí tudíž vyvolávat zdanitelná plnění. Společným rysem transakcí, které čl. 13B písm. b šesté směrnice (nyní čl. 135 odst. 2 směrnice o DPH) vyjímá z okruhu osvobozených plnění, je totiž skutečnost, že zahrnují aktivnější využití nemovitého majetku a tím ospravedlňují dodatečné zdanění nad rámec daně uplatněné při jeho prvotním prodeji.“ I tento argument plně dopadá na žalobcův případ – jím pronajaté prostory se intenzivně zapojovaly do tvorby přidané hodnoty, což se ostatně i prakticky projevovalo propastným rozdílem mezi výší nájemného placenou žalobcem a výší nájemného inkasovanou od podnájemců. Při posouzení kritérií vedoucích k osvobození či ke zdanění spojeného plnění by tedy mělo být o to více tendováno k variantě svědčící zdanění poskytovaného plnění.

V tomto směru nehraje roli ani žalobcova argumentace principem proporcionality. Zdanění DPH se řídí principem neutrality – podrobení dané činnosti zdanění by nemělo mít na tuto činnost vliv. Tak je tomu i v případě žalobce. Žalobci sice vzniká povinnost plnění na výstupu podrobit DPH, současně mu však vzniká i oprávnění uplatnit nárok na odpočet ve vztahu k souvisejícím plněním přijatým na vstupu. Zdaněna je tak ve skutečnosti pouze přidaná hodnota realizovaná na komplexu činností reprezentovaných podnájemem vymezené části nebytových prostor ve spojení se službami umožňujícími fungování a provoz herny s VHP. Podrobení vytvořené přidané hodnoty DPH je v tomto směru plně v souladu s principy a povahou této daně a rozhodně na žalobce nepřenáší břímě daňové povinnosti, které by bylo možné označit za nedůvodné či nadměrné.

V konkrétních poměrech je pak třeba poukázat na to, že nepřetržitá přítomnost pracovníků sdružení v provozní době v blízkosti ploch s VHP byla nepochybně charakteristickým rysem podmiňujícím samotnou možnost provozu VHP, žalovaný správně poukazuje na to, že by bez poskytování těchto služeb nebylo možné VHP provozovat – srov. obdobně závěry SD EU v rozsudku ze dne 22. 1. 2015, C-55/14 *Régie communale autonome*

du stade Luc Varenne, odst. 32-35. Další podstatnou skutečností je samotná povaha provozovny, v níž byly VHP nainstalovány. Již ze samotné smlouvy o sdružení plyne, že pronajatá provozovna je „barem – hernou“ a ze skutečného podnikání sdružení je zjevné, že podnikatelským cílem sdružení bylo i nadále provozovat vedle hostinské činnosti právě hernu. Sdružení se přitom na provozu VHP zcela aktivně podílelo, neboť se neomezovalo na prosté tolerování toho, že v určitém prostoru mohou stát VHP podnájemců. Naopak činnost sdružení byla vedle vlastního hostinského provozu zaměřena též na zajištění funkčnosti VHP a i odměna za poskytnuté služby měla zcela zřetelný motivační prvek, neboť s výjimkou symbolické částky byla zcela závislá na výnosu z VHP. Z hlediska ekonomického to tak bylo do značné míry samotné sdružení, kdo provozoval tyto VHP a dělil se o výnos z nich s podnájemci, kteří tyto VHP pouze dodali, servisovali a zajistili potřebná úřední povolení, byť se některá smluvní ujednání, která však v realitě nedoznala reálného odrazu, snaží vzbudit jiný dojem. Závěr o převaze poskytovaných služeb potvrzuje i fakt, že byla sjednána objektivní (téměř až absolutní) odpovědnost žalobce za umístění VHP a s nimi spojené tržby, tj. podnájemci se fakticky kromě občasného vyzvednutí tržeb nemuseli jakkoliv o umístění VHP v průběhu jejich provozu zajímat (vyjma závažnějších závad vyžadujících odbornou opravu). Poskytované služby jsou tak oproti přenechání možnosti umístit VHP v prostorách pronajatých žalobcem dominantní složkou plnění poskytovaných sdružením.

Neobstojí ani argument žalobce, že kvalita poskytování vedlejších služeb sjednaných ve smlouvě s výjimkou jejich úplného neposkytování nemohla výrazněji ovlivnit výnos z VHP. Množství hráčů na VHP totiž není ovlivněno jenom velikostí obce, popř. atraktivností lokality, v níž se provozovna nachází. Je také zcela nezanedbatelně ovlivněno kvalitou a atraktivitou hostinských služeb, které sdružení zajišťuje v navazujících prostorách. Motivační charakter „nájemného“ tak směřuje vedle požadavku na bezchybné poskytování služeb výslovně vypočtených ve smlouvě i na to, aby sdružení při hostinské činnosti přitahovalo dostatek hostů, kteří se v návaznosti na to mohou stát potenciálními hráči na VHP. Samotné umístění herny ve velkém městě, není-li dostatečně atraktivní, totiž dostatek klientů sama o sobě nezajistí, a naopak, velmi atraktivní restaurace i ve větší vesnici může mít významný tržní podíl i na takto malém trhu a přitáhnout i zákazníky ze vzdálenějšího okolí, takže dosáhne vyšších tržeb na VHP než navenek odpuzující provozovna uprostřed metropole. Významnost poskytovaných vedlejších služeb ostatně signalizuje i samotná obecná zkušenost, že podnájemci hledají prostory, v nichž je zajištěna péče o VHP a hráče a nikoliv prostory s elektrickou zásuvkou v rušné lokalitě (např. v průchodu či podchodu ve velkém městě), kde by samoobslužné VHP samy generovaly potřebný zisk s tím, že by k nim čas od času jen přijel zaměstnanec podnájemce a obstaral ony časově a odborně nenáročné související činnosti. Soud tedy potvrzuje závěr žalovaného, že předmětná plnění podléhala DPH jako celek. Samotné místní šetření by v tomto směru významné poznatky přinést nemohlo, k posouzení věci byly skutečně dostačující poznatky z uzavřených smluv a účetních výkazů žalobce. Ani v této části tedy žaloba není důvodná.

Se zřetelem k tomu, že se žalobci nepodařilo zpochybnit zákonnost napadených rozhodnutí ani řízení, jež jejich vydání předcházela, a soud nezjistil ani jiné vady, ke kterým by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti, nezbylo než podané žaloby postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému, kterému by jinak

jako úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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.

V Praze dne 27. října 2015

Mgr. Jitka Zavřelová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost: Alena Lébllová