



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně **R. P.**, zast. R. L., proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31**, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. října 2014, čj. 27589/14/5000-14305-701707, **t a k t o :**

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

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala zrušení shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj o stanovení daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2007 a 1. až 4. čtvrtletí roku 2008, a to v části týkající se bankovního spojení. V ostatním zůstal výrok odvoláním napadených rozhodnutí beze změny.

V žalobě konstatovala, že jí správce daně a žalovaný vytýkají, že se v případě její nájemní smlouvy uzavřené se společností STARDUST GAMES, s.r.o., nejedná o nájem tak, jak jej definuje zákon č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor v platném znění, nýbrž o poskytnutí služby související s poskytnutím práva využití věci – práva umístit technické zařízení v dohodnutém prostoru za účelem provozování výherních hracích přístrojů.

V žalobě dále namítala, že popsany skutkový stav plyne ze zjištění ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí roku 2010. Pro potřeby

daně z přidané hodnoty v kontrolovaných zdaňovacích obdobích (tedy 1. až 4. čtvrtletí roku 2007 a 1. až 4. čtvrtletí roku 2008) byl převzat stav zjištěný právě z daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí roku 2010, což ale dle žalobkyně není možné. Z ničeho totiž nevyplývá, že zjištěný skutkový stav v 1. a 2. čtvrtletí roku 2010 je totožný s obdobím 1. až 4. čtvrtletí roku 2007 a 1. až 4. čtvrtletí roku 2008. Pro potřeby období 1. až 4. čtvrtletí roku 2007 a 1. až 4. čtvrtletí roku 2008 se proto nelze opírat o skutková zjištění v 1. a 2. čtvrtletí roku 2010. Za této situace, jak žalobkyně namítla, je skutkový stav, který byl vzat za základ napadených rozhodnutí, v rozporu se spisy a nemá v nich oporu.

Žalovaný i správce daně posoudili skutkovou podstatu věci na základě judikátu Nejvyššího správního soudu, tedy rozsudku čj. 9 Afs 5/2007-70. Žalobkyně zdůraznila, že tento judikát však skutkově na danou věc nedopadá, neboť v daném případě pronajímatel uzavřel dvě nájemní smlouvy a to jednu s provozovatelem hostinské činnosti **J. Č.** a druhou se shora uvedeným nájemcem. Je tedy zřejmé, že předmětné nebytové prostory společně užívají dva nájemci.

Pokud tedy žalovaný svůj názor opírá o to, že se nejedná o nájem, neboť do vymezených prostor mají neomezený přístup třetí osoby, pak žalobkyni není známo, proč tentýž závěr nebyl vysloven i u dalšího nájemce **J. Č.** Zdůraznila rovněž, že přístup třetích osob je dle jejího názoru omezen a to zatahovatelnou uzamykatelnou mříží a současně jednáním obou nájemců na základě dohody o podnikatelské spolupráci ze dne 12. 7. 2009.

Dále žalobkyně odkázala na judikát Soudního dvora Evropské unie ze dne 18. 11. 2004, sp. zn. C-284/03, v němž byla řešena obdobná situace, tedy že do prostor užívaných nájemcem měly přístup třetí osoby a soud tak vyslovil jednoznačný názor, že se o nájem jedná.

Žalobkyně upozornila, že při získávání důkazů ze strany správce daně pořizováním fotodokumentace dne 7. 4. 2010, nebyla přítomna a nemohla se k nim tudíž vyjádřit. Tím bylo porušeno její právo dané čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Tento nedostatek nebyl napraven ani při místním šetření dne 12. 8. 2010, při němž došlo k porušení čl. 37 odst. 2 uvedené Listiny. Důkazy tak nebyly pořízeny v souladu s požadavkem daným ust. § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“). Pokud by žalobkyně byla tomuto šetření přítomna, mohla by ukázat, kde se nachází zatahovatelná uzamykatelná mříž a fotodokumentace tudíž byla pořízena bez zaměření na důležité prvky prostoru. Žalobkyně rovněž odkázala na svědecké výpovědi zástupce nájemce, který její tvrzení potvrdil.

Dále žalobkyně uvedla, že do prostor, které jsou pronajaty, nemají přístup neomezeně třetí osoby, místnost není průchozí, ani není součástí místnosti, kterou má pronajatu i další nájemce. Vstup do pronajatého prostoru je uzamykatelný zatahovatelnou mříží, je rozdělen překližkovou přepážkou, akváriem a ozdobnou dřevěnou mřížkou, takže celý prostor je vlastně ohraničen. Nemohou tam tedy neomezeně vstupovat třetí osoby, aniž by překonaly zábrany. Odkázala rovněž na čl. VI. bod 2 dodatku smlouvy o nájmu ze dne 30. 12. 2006, kde je uzávěr zatahovací roletou ujednán a rovněž na čl. V. bod 2 písm. e/ dodatku smlouvy.

Při místním šetření, jak žalobkyně dále uvedla, konaném dne 7. 2. 2011, pak bylo zjištěno, že se v pronajatých prostorách nachází uzamykatelná zatahovací mříž, nikoliv však původní roletová, ale nová posuvná zatahující se zleva doprava. To bylo způsobeno tím, že mříž při místním šetření se může lišit od mříže, jež se v prostorách nacházela v 1. a 2. čtvrtletí 2010. Žalobkyně upozornila, že pokud bylo v daňovém řízení konstatováno, že se ve dnech 12. 2., 7. 4. a 12. 8. 2010 v prostoru vstupu do prostor pronajatých žádná mříž nenacházela, není toto tvrzení ničím doloženo, neboť fotodokumentace ze dne 7. 4. 2010 byla provedena tak nešikovně, že na ní mříž není vidět. Proto žalobkyně navrhla výslech zástupce nájemce. Následně při místním šetření konaném dne 7. 2. 2011 bylo shledáno, že se v nájemních prostorách nachází uzamykatelná posuvná zatahovací mříž. Žalobkyně přitom odkázala na sdělení nájemce ze dne 24. 3. 2011, které použití mříží a zástěn vysvětluje a výslech svědka, zástupce nájemce ze dne 12. 5. 2011.

Žalobkyně se dále podrobně vyjádřila k místním šetřením konaným dne 7. 4. a 12. 8. 2010 se zdůrazněním, že o těchto šetřeních nebyla vyrozuměna, nemohla tudíž svědkovi, J. Č., klást otázky. Odkázala přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2010, čj. 8 Aps 1/2009-159. Zdůraznila, že při místním šetření dne 7. 4. 2010 bylo s tímto svědkem jednáno, což potvrdil správce daně ve svém rozhodnutí ze dne 26. 8. 2010. Žalobkyni přitom byla upřena přítomnost, čímž byla zkrácena na svých právech daných jí čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Tento nedostatek nemohl být zhojen místním šetřením konaným dne 12. 8. 2010, protože mu svědek J. Č. nebyl přítomen.

Na rozdíl od žalovaného měla žalobkyně za to, že pronajaté prostory byly zabezpečeny tak, že je mohl užívat jen nájemce podle toho, kdy otevřel nebo uzavřel vstup mříží. Do prostor najatých nájemcem tak nemají přístup neomezeně třetí osoby, ale jen takové osoby, které při nájemcem otevřené mříži u vstupu mohou vstoupit. Nájemce užívá pronajaté prostory tak, jak potřebuje, tedy jako vlastník a uzavřením vstupu mříží vyloučí z užívání ostatní osoby. Právo využívat nemovitost tak nebylo pronajímatelem nijak omezeno, naopak si nájemce pronajaté prostory užíval, jak chtěl podle toho, zda u vstupu otevřel nebo uzavřel mříž.

Dále žalobkyně uvedla, že jestliže samotné provozování výherních hracích přístrojů je od daně z přidané hodnoty ve smyslu ust. § 60 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) osvobozeno, pak nájem, jakožto vedlejší služba související s hlavní službou, by byl osvobozen také, protože vedlejší služba sleduje osud hlavní služby. Odkázala přitom na rozsudek Soudního dvora Evropské unie, sp. zn. C-425/06, který řeší otázku, zda se jedná o plnění jediné či o samostatná jednotlivá plnění z hlediska daně z přidané hodnoty. Vyplývá z něho, že plnění musí být považováno za vedlejší ve vztahu k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek. O jediné plnění se jedná také tehdy, pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé. Žalobkyně z toho dovodila, že nájem je vedlejší službou k službě hlavní, kterou je provozování výherních hracích přístrojů, a proto nájemné dle nájemní smlouvy je osvobozeno od daně z přidané hodnoty na výstupu dle ust. § 60 zákona o DPH.

Dále žalobkyně namítala, že v ust. § 60 zákona o DPH je nesprávně od daně z přidané hodnoty osvobozeno jen provozování loterií a jiných podobných her, přičemž služby související s jejich provozováním zajišťované pro provozovatele jinými osobami osvobozeny nejsou. Kdyby od daně z přidané hodnoty byly osvobozeny i služby související s provozováním výherních hracích přístrojů zajišťovaných žalobcem pro provozovatele, pak by u žalobkyně k doměření daně z přidané hodnoty za uvedené zdaňovací období nedošlo. I kdyby totiž žalovaný překlasifikoval nájem žalobkyně na službu poskytnutou pro provozovatele výherních hracích přístrojů, byla by tato služba u žalobkyně osvobozena. Dle žalobkyně to znamená, že daně ust. § 60 zákona o DPH, které nesprávně od daně z přidané hodnoty osvobozuje jen provozování loterií a jiných podobných her, přičemž služby související s jejich provozováním osvobozeny nejsou, je v rozporu s čl. 135 odst. 1 písm. i) Směrnice 2006/112/ES. Žalobkyně přitom pro srovnání odkázala i na zákonnou úpravu na Slovensku. Z těchto důvodů pak žalobkyně krajskému soudu navrhla, aby přerušil zahájené soudní řízení a obrátil se na Soudní dvůr Evropského společenství s předběžnou otázkou týkající se výkladu daného ustanovení.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že postupoval v intencích rozsudku zdejšího soudu ze dne 24. 9. 2013, čj. 31 Af 109/2012-104, týkajícího se téže věci, v němž zdejší soud přisvědčil žalobní námitce, dle níž žalobkyně doposud neobdržela odpověď na její podání ze dne 1. 12. 2011, takže odvoláním napadené výměry byly vydány před ukončením daňové kontroly. Krajský soud dospěl k závěru, že správce daně při doručování jednotlivých písemností nedostal zákonným požadavkům. Žalovaný vázán vysloveným právním názorem krajského soudu odstranil v rámci odvolacího řízení nedostatky procesního rázu týkající se doručování jednotlivých písemností tak, jak je uvedeno v rozsudku. Správce daně dne 1. 4. 2014 vydal a zaslal zástupci žalobkyně do jeho profesní datové schránky rozhodnutí o žádosti o stanovení lhůty podle ust. § 88 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), kterým stanovil žalobkyni lhůtu v délce 15 dnů ode dne doručení tohoto rozhodnutí vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění. Dále správce daně zaslal do profesní datové schránky sdělení ze dne 1. 4. 2014, jehož přílohou byla rozhodnutí o námitce podjatosti úřední osoby podle § 77 odst. 4 daňového řádu ze dne 2. 12. 2011. Dne 2. 4. 2014 zástupce žalobkyně požádal o prodloužení lhůty vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění, a to do 30 dnů od doručení žádosti. Správce daně na základě této žádosti lhůtu prodloužil do 19. 5. 2014. Následně dne 18. 5. 2014 zástupci žalobce opětovně požádal o prodloužení lhůty do 2. 6. 2014, této žádosti bylo vyhověno ve smyslu § 36 odst. 3 daňového řádu bez vydání rozhodnutí. Poslední den prodloužené lhůty zástupce žalobkyně znovu požádal o prodloužení lhůty do 16. 6. 2014. Správce daně tuto žádost již neakceptoval a rozhodnutím ze dne 5. 6. 2014 lhůtu pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění již neprodloužil. Dne 10. 6. 2014 bylo správci daně doručeno vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Vzhledem k tomu, že toto vyjádření nemělo vliv na výsledek kontrolního zjištění, správce daně jednotlivá tvrzení zapracoval do zprávy o daňové kontrole a zaslal ji dne 20. 6. 2014 zástupci žalobkyně. Současně správce daně sdělil žalobkyni i termín pro projednání zprávy o daňové kontrole – den 11. 7. 2014 - a zároveň i termín náhradní – den 14. 7. 2014. Dne 7. 7. 2014 zástupce žalobkyně podal žádost o prodloužení lhůty k projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně zaslal zástupci žalobkyně sdělení ze dne 15. 7. 2014, kde mu oznámil další termín projednání zprávy o daňové kontrole dne 4. 8. 2014 a také termín náhradní

dne 5. 8. 2014. Zástupce žalobkyně se však ani v jednom z oznámených termínů bez sdělení důvodu nedostavil. Správce daně následně dne 12. 8. 2014 zástupci žalobkyně sdělil, že má za to, že se projednání vyhýbá, a proto mu spolu s tímto sdělením zaslal podepsanou zprávu o daňové kontrole. Tato písemnost byla zástupci žalobkyně doručena dne 12. 8. 2014 prostřednictvím profesní datové schránky, den jejího doručení žalovaný považoval za den jejího projednání. Žalovaný měl za to, že vady postupu správce daně byly v odvolacím řízení odstraněny s tím, že veškeré předmětné písemnosti byly žalobkyni doručeny do profesní datové schránky jejího zástupce. Žalovaný rovněž odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle níž musí být vady odvoláním napadeného rozhodnutí odstraněny v rámci odvolacího řízení. V daném případě byl postup správce daně v rozporu se zákonem, žalovaný tedy postupoval správně, když nařídil dodatečné projednání zprávy o daňové kontrole, čímž došlo k odstranění vady řízení. Žalobkyně tak měla možnost seznámit se s důvody, které správce daně vedly k dodatečnému stanovení daně.

Dále žalovaný konstatoval, že žádná z odvolacích námitek uvedených v odvolání ze dne 28. 2. 2012 nesměřovala do hmotněprávní oblasti dotýkající se posouzení pronájmu výherních hracích přístrojů z pohledu daně z přidané hodnoty. Žalovaný tedy přezkoumal odvoláním napadené dodatečné platební výměry v rozsahu požadovaném v odvolání.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že žalobní námitky v žalobě uplatněné nebyly žalobkyní uplatněny v odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Za podstatu sporu označil posouzení smlouvy o nájmu nebytových prostor uzavřenou mezi žalobkyní a společností STARDUST GAMES, s.r.o. z pohledu daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty. Uvedl, že daná problematika byla správcem daně prověřována i v rámci vytykácího řízení ve věci přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí roku 2010, neboť v těchto zdaňovacích obdobích uplatňovala žalobkyně osvobození z nájmu nebytových prostor. Žalovaný připomenul, že správce daně dospěl za zdaňovací období roku 2010 k závěru, že přenechání nebytových prostor pro účely provozování výherních hracích přístrojů nelze považovat za nájem nebytových prostor a aplikovat na něj osvobození ve smyslu ust. § 56 odst. 4 zákona o DPH. Takto učiněné závěry byly přezkoumány i krajským soudem ve věci vedené pod sp.zn. 31 Af 126/2011, který žalobu zamítl. Kasační stížnosti proti tomuto rozhodnutí pak Nejvyšší správní soud (sp., zn. 2 Afs 78/2012) rovněž zamítl. Žalovaný dále uvedl, že z obsahu předloženého spisového materiálu je zcela zřejmé, že skutkový stav byl v rámci daňového řízení zjištěn co nejúplněji a odůvodňuje závěry učiněné správcem daně. Podotkl, že v době konání daňové kontroly za specifikovaná období probíhala rovněž vytykácí řízení ve věci přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2009 a 1. a 2. čtvrtletí roku 2010, kdy správce daně prověřoval stejnou problematiku. I v těchto zdaňovacích obdobích uplatňoval žalobce o osvobození z nájmu části nebytových prostor. Žalovaný uvedl, že správce daně nepochybně může v daňovém řízení využít podklady z jiných paralelně vedených řízení, pokud s tímto řízením mají souvislost. K namítaným procesním vadám, které se měly dotýkat pořizování fotodokumentace při místním šetření dne 7. 4. 2010, žalovaný uvedl, že i kdyby bylo možné v postupu správce daně shledat určitá pochybení, nejednalo se o pochybení takové intenzity, která by mohla mít za následek nezákonnost celého daňového řízení. Žalovaný dále s odkazem na shora uvedený rozsudek zdejšího soudu i rozsudek Nejvyššího správního soudu považoval za zřejmé, že osvobození

nájemného dle předmětné smlouvy od daně z přidané hodnoty nelze dovozovat ani na základě ust. § 60 zákon o DPH. Žalovaný rovněž připomněl, že neshledává jakýkoliv rozpor mezi úpravou zákona o DPH, jeho ust. § 60, a čl. 135 odst. 1 písm. i) směrnice Rady 2006/112/ES. Žalovaný rovněž považoval za nedůvodný a bezpředmětný závěrečný návrh žalobkyně, aby soud přerušil řízení o žalobě a obrátil se na Soudní dvůr Evropského společenství s předběžnou otázkou.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami usoudil následovně.

Žalobkyně v podané žalobě v úvodu namítala, že pro potřeby daně z přidané hodnoty za shora uvedené zdaňovací období (1. až 4. čtvrtletí roku 2007 a 1. až 4. čtvrtletí roku 2008) převzal správce daně stav zjištěný ze zdaňovacího období daně z přidané hodnoty za 1. a 2. čtvrtletí roku 2010. Tento postup považovala za nesprávný, neboť z ničeho dle jejího názoru nevyplývalo, že by skutkový stav za porovnáváná zdaňovací období byl stejný. Proto i skutkový stav, který správce daně vzal za základ při svém rozhodování, neměl dle žalobkyně oporu ve správním spise.

Při posuzování dané námitky vycházel krajský soud z důkazů předložených ve správním řízení, jež tvoří obsah správního spisu. Zjistil, že žalobkyně jako pronajímatel uzavřela dne 30. 12. 2006 se společností STARDUST GAMES, s.r.o., jako nájemcem smlouvu o nájmu, jejímž předmětem bylo přenechání k užívání části prostor pivnice Formanka v přízemí domu č.p. 51. Nájemné a úhrada za služby poskytované spolu s nájmem byly stanoveny částkou 50 % z hrubé měsíční tržby výherních hracích přístrojů po odečtení poloviny nákladů na správní a místní poplatky a nákladů na obsluhu těchto přístrojů. V bodu V. písm. e) nájemní smlouvy bylo dále stanoveno, že nájemce prohlašuje a bere na vědomí, že o pronajaté prostory a věci bude řádně pečovat a bude dbát, aby nedošlo k jejich poškození a znehodnocení. Bude na vlastní náklady zabezpečovat jejich úklid a hradit náklady spojené s běžnou údržbou a opravami těchto prostor a věcí. Dále bylo ujednáno, že nájemce bere na vědomí, že v pronajatých prostorech, pivnici, se nacházejí prostory pronajaté jinému nájemci za účelem hostinské činnosti a že nájemce uzavře s tímto nájemcem, provozovatelem hostinské činnosti, dohodu o společném užívání předmětných prostor, případně smlouvu o obsluze výherních hracích přístrojů. Dále krajský soud zjistil, že správce daně provedl u žalobce za účasti zástupce žalobkyně dne 12. 2. 2010 místní šetření se zjištěním, že „v místnosti zvané Formanka je umístěn výčepní pult se stoly, místnost má jeden samostatný uzamykatelný vchod, ze kterého se vchází do prostoru, kde jsou umístěny čtyři kusy výherních hracích přístrojů a jeden hrací nevýherní automat na šipky. Výherní hrací přístroje jsou v místnosti Formanka odděleny od výčepu a míst k sezení přepážkou. Klíče od budovy vlastní žalobkyně a od prostor k podnikání i nájemci.“ Zástupce žalobkyně při místním šetření uvedl, že „prostory pro výherní hrací přístroje v oddělení shora popsáném je způsobilý k samostatnému pronájmu. Vlastní přístup a obsluha výherních hracích přístrojů je věcí smluvního ujednání mezi nájemci prostor a ostatními nájemci.“ Dne 7. 4. 2010 se uskutečnilo další místní šetření, z jehož zápisu vyplývalo, že mu byl přítomen druhý nájemce pronajímaných prostor, **J. Č.**, označený jako třetí osoba. Šetření se uskutečnilo za účelem pořízení fotodokumentace pronajatých prostor, přičemž bylo konstatováno, že „svědek pořízené snímky shlédl“. Další místní šetření se

uskutečnilo dne 12. 8. 2010, jemu již byla osobně přítomna žalobkyně. Po shrnutí skutkového stavu věci žalobkyně na otázku správce daně konstatovala, že smlouvy o nájmu a jejich dodatky nebyly doplněny ani změněny. Správce daně konstatoval, že provozovna se nachází ve stejném stavu jako při místním šetření dne 7. 4. 2010. Při místním šetření uskutečněném dne 7. 2. 2011 pak bylo zjištěno, že „v místnosti Formanka, ve vchodu k výherním hracím přístrojům, tzn. v prostoru pronajatém firmou STARDUST GAMES, s.r.o., se nachází zatahovací kovová mříž, která je viditelná ze strany automatů.“ Lze považovat rovněž za nepochybné, že žalobkyně na základě smluvního ujednání – dohody o pracovní činnosti – se od 1. 5. 2004 zavázala provádět za stanovenou mzdu výpomoc při obsluze výherních hracích přístrojů.

Hodnocením naznačených skutkových okolností dospěl krajský soud k názoru, že skutkový stav, který správce daně vzal za základ svého rozhodování, měl ve spise oporu. Daňová kontrola přezkoumávaného zdaňovacího období, tedy jednotlivých čtvrtletí roku 2007 a 2008, byla zahájena dne 16. 2. 2010. V daném období současně správce daně prováděl u žalobkyně vytykáací řízení k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2009 a 1. a 2. čtvrtletí roku 2010. V obou řízeních, tedy jak v daňové kontrole, tak i při vytykáacím řízení, byla předmětem šetření stejná problematika, tedy posouzení, zda se jedná z pohledu zákona o DPH o nájem nebytových prostor či nikoliv. Posouzení se odvíjelo od data uzavření smlouvy o nájmu, tedy data 30. 12. 2006. Jestliže tedy správce daně přihlédl v důkazním řízení k okolnostem zjištěným v paralelně probíhajícím souvisejícím řízení, nelze takovému postupu nic vytknout. Navíc krajský soud zdůrazňuje, že žalobkyně v žalobě sice správci daně vytýká, že své závěry opírá o zjištění z jiného zdaňovacího období, avšak kromě této obecné námítky pak neuvádí jediný případ, který by svědčil o jakékoliv odlišnosti, která by se v porovnávaných zdaňovacích obdobích vůbec mohla vyskytnout. Žalobkyně naopak v žalobě konstatuje podrobně jednotlivé námítky dotýkající se pouze zdaňovacího období 1. a 2. čtvrtletí roku 2010. Přitom neuvádí jedinou skutkovou odlišnost, která by v porovnávaných zdaňovacích obdobích vyvstala. Krajský soud tedy nemá důvod tato porovnávaná zdaňovací období skutkově rozlišovat a má nepochybně zato, že vzhledem k neexistenci skutkových rozdílů nemohou existovat ani rozdíly při právním hodnocení. Naopak, pokud žalobkyně sama vznáší v podané žalobě námítky opírající se o skutková zjištění týkající se 1. a 2. čtvrtletí roku 2010, a přitom samotná žaloba směřuje proti jednotlivým čtvrtletím roku 2007 a 2008, lze dojít pouze k závěru, že i žalobkyně skutková zjištění považuje za shodná.

Na základě těchto závěrů krajský soud konstatuje, že vzhledem k tomu, že zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí roku 2010 bylo předmětem soudního přezkumu vedeného u zdejšího soudu pod sp. zn. 31 Af 126/2011, při němž byla žaloba zamítnuta, zastává i v projednávané věci k dané problematice shodné následující názory.

Krajský soud hodnotil shora zmiňovaná smluvní ujednání z pohledu zákona o DPH se závěrem, že přenechání části nebytových prostor pro účely provozování výherních hracích přístrojů nelze považovat za nájem nebytových prostor a tudíž na něho nelze aplikovat ustanovení jeho ust. § 56 odst. 4 o osvobození od daně z přidané hodnoty. Při posuzování projednávané věci vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 23. 4. 2009, čj. 9 Afs 95/2008-47,

dle něhož „jakkoliv pronájem nemovitého majetku spadá pod pojem hospodářské činnosti ve smyslu čl. 4 šesté směrnice, představuje zpravidla relativně pasivní činnost, závisující na pouhém plynutí času, která nevede k významné tvorbě hodnoty. Evropský soudní dvůr mnohokrát zdůraznil, že pro účely správného uplatnění osvobození je třeba odlišit pasivní přenechání majetku k užívání od ostatních činností, které mají buď povahu průmyslového nebo obchodního podnikání, jako jsou buď výjimky stanovené v šesté směrnici (ubytování, nájem bezpečnostních schránek, parkovacích míst a trvale instalovaných zařízení), anebo je jejich předmět lépe charakterizován poskytováním určité služby, než pouhým poskytnutím určité věci k užívání, jako např. právo užívat golfové hřiště (rozsudek C - 150/99 ze dne 18. 1. 2001 Stockholm Lindöpark, bod 17 a bod 26), právo užívat most za mýtné (rozsudek C - 358/97 ze dne 12. 9. 2000 Komise vs. Irsko, zejména body 52 - 58) nebo právo umístit automaty na cigarety v obchodních prostorech (C - 275/01 Sinclair Collis Collis). Český zákon o dani z přidané hodnoty neobsahuje pro své účely žádnou vlastní definici nájmu, žádné ze zákonných ustanovení současně nepovažuje právo umístit výherní automaty v určité provozovně za nájem či jiné osvobozené plnění. Jestliže tedy vnitrostátní zákon neobsahuje v porovnání s šestou směrnicí žádnou výjimku týkající se osvobození nájmu, je při výkladu pojmu nájem pro účely daně z přidané hodnoty nutno zohlednit výše uvedená výkladová pravidla stanovená judikaturou Evropského soudního dvora. Při výkladu vnitrostátního práva nebudou tedy v obecné rovině pod pojem nájem pro účely osvobození od daně z přidané hodnoty spadat taková plnění, pro jejichž poskytování je sice nemovitost nezbytná, ale jejíž užití není hlavním smyslem ani cílem poskytovaného plnění (večeře v restauraci, hraní golfu na golfovém hřišti, mýtné).“

Krajský soud dospěl v projednávané věci, ve shodě s judikaturou Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora Evropské unie, k závěru, že předmětné zdanitelné plnění lze kvalifikovat pouze jako poskytnutí služby, jež v souladu s ust. § 14 odst. 1 písm. b/ zákona o DPH podléhá dani z přidané hodnoty, u nichž se uplatňuje ve smyslu ust. § 47 odst. 3 základní sazba. K tomuto závěru dospěl na základě závěrů Soudního dvora Evropské unie vyslovených mimo jiné v rozsudku ze dne 18. 11. 2004, č. C-284/03. V něm v odpovědi na předběžnou otázku bylo konstatováno, že: „Článek 13 B písm. b/ šesté směrnice musí být vykládán tak, že transakcí – nájem nemovitého majetku – jsou ve smyslu tohoto ustanovení transakce, kterými společnost poskytne společnostem, jež jsou s ní propojeny,právo dočasného užívání téže budovy za úplatu stanovenou především podle užívané plochy a pokud je předmětem těchto smluv, vzhledem ke způsobu jejich naplňování, především pasivní poskytování místností a prostor budov za úplatu odvíjející se od plynutí času a nikoli služba, kterou lze kvalifikovat jinak.“ K tomu dále konstatoval, že „jestliže Soudní dvůr mnohokrát zdůraznil znak spočívající v nájmu, učinil tak, aby odlišil transakci nájmu nemovitosti, který je obvykle pasivní činností závisující na pouhém plynutí času, aniž by byla vytvářena významnější přidaná hodnota od ostatních činností, které mají buď povahu průmyslového, nebo obchodního podnikání, anebo je jejich předmět lépe charakterizován poskytováním určité služby než pouhým poskytnutím určité věci k užívání, jako např. právo užívat golfové hřiště, právo užívat most za mýtné nebo právo umístit automaty na cigarety v obchodním zařízení.“

V daném případě tedy krajský soud uzavřel, že činnost žalobkyně uskutečňovaná na základě shora vzpomínané smlouvy o nájmu části nebytových prostor nespočívala v pouhém pasivním poskytování jednotlivých místností v

nemovitosti záviselým na plynutí času bez vytváření přidané hodnoty. Žalobkyně se totiž následující dohodou o pracovní činnosti zavázala provádět výpomoc při obsluze výherních hracích přístrojů (dále jen „VHP“). Z daňového řízení je rovněž zřejmé, že žalobkyně zabezpečovala denně v pronajímaných prostorách využívání VHP v souladu se závaznými právními předpisy. Krajský soud se přiklonil k názoru žalovaného, že takový dozor je činností, která s provozem VHP jednoznačně souvisí a je jeho neoddělitelnou a důležitou součástí. Plnění takové smluvně ujednané povinnosti žalobkyně svědčí dle krajského soudu jednoznačně o tom, že se ze strany žalobkyně nejednalo o pouhé pasivní poskytování místností a prostor budovy za úplatu odvíjející se od plynutí času. Ze smluvního ujednání lze naopak dovodit, že se v daném případě jednalo o poskytnutí místností do nájmu s převládajícím prvkem obchodní činnosti. Ze smluv je jednoznačně patrné, že se žalobkyně na provozu výherních hracích automatů aj. zařízení podílela, takže lze hovořit svým způsobem o její určité obchodní aktivitě. Lze tak mít za to, že spíše než o poskytnutí věci k pronájmu, je možné hovořit o poskytnutí služby. Dále nelze přehlédnout, že žalobkyně byla rovněž závislá na výši tržby, která z provozu jednotlivých zařízení plynula, o čemž svědčí zejména způsob stanovení odměny za pronájem v procentuální sazbě. Tento závěr nemůže být zvrácen ani žalobní námitkou, že pronajaté prostory užívají dva nájemci. Pokud předmětné prostory byly J. Č. pronajaty k hostinské činnosti, jedná se o činnost zcela odlišnou a přitom je zřejmé, že v daném případě došlo pouze k přenechání pronajímaných prostor, tedy pasivní činnost, záviselá na pouhém plynutí času, která nevede k významné tvorbě hodnoty.

Krajský soud se nemohl rovněž ztotožnit s žalobní námitkou, dle níž byla porušena její procesní práva, když se řádně nemohla vyjádřit k průběhu místních šetření. Jak vyplývá ze shora uvedených skutkových zjištění, místní šetření se u žalobkyně uskutečnilo celkem čtyřikrát. Při prvním, uskutečněném dne 12. 2. 2010, byl tomuto šetření přítomen zástupce žalobkyně a měl možnost se ke všem zjištěním vyjádřit. Je rovněž nepochybné, že při šetření nebyla konstatována existence žádné zatahovací mříže a zástupce žalobkyně na ni ani neupozorňoval. Při dalším místním šetření konaném dne 7. 4. 2010 byla pouze pořízena fotodokumentace. Je sice pravdou, že tomuto šetření byl jako třetí osoba účasten J. Č. a že byl správcem daně nesprávně označen za svědka, nicméně ani v tomto případě neshledal krajský soud poškození procesních práv žalobkyně, neboť pouhé shlednutí této fotodokumentace třetí osobou, a je nepodstatné, zda se jedná o svědka či nikoliv, není pro daňové řízení rozhodné. Při druhém místním šetření byl pouze dokumentován stav zjištěný při prvním místním šetření a tomu byl zástupce žalobkyně přítomen. Je nepochybné, že na uzamykatelnou mříž nikterak neupozorňoval a její existence nebyla zjištěna ani správcem daně. Teprve při místním šetření konaném dne 7. 2. 2011 byla existence uzamykatelné mříže správcem daně zjištěna, nicméně se již jednalo o zdaňovací období, které není předmětem soudního přezkumu. Krajský soud navíc uvádí, že samotná existence či neexistence uzamykatelné zatahovací mříže není pro posouzení předmětné věci důležitá natolik, jak se domnívá žalobkyně. Je totiž nepochybné, že mříž se nacházela v místnosti sloužící jako formanka a její oddělení by v žádném případě nezabezpečovalo možnost samotného vstupu do prostor VHP.

K žalobní námitce, dle níž nájem lze považovat za vedlejší službu související se službou hlavní, kterou představuje samotné provozování výherních hracích

přístrojů, krajský soud především konstatuje, že činnost žalobkyně uskutečňovanou na základě nájemní smlouvy nelze v žádném případě, jak již bylo shora konstatováno, považovat za nájem. Dle zákona o DPH je od daně z přidané hodnoty osvobozen jednak nájem pozemků, staveb a nebytových prostor (ust. § 56 zákona o DPH) a jednak provozování loterií a jiných podobných her (ust. § 60 zákona o DPH). Činnost žalobkyně však byla z pohledu zákona o DPH kvalifikována jako služba a jako takovou ji nelze považovat za činnost vedlejší k provozování výherních hracích přístrojů.

Jak již bylo shora konstatováno, předmětem smluvních ujednání tedy nebylo pasivní přenechání nemovitosti k užívání, ale poskytnutí služby představující soubor činností. Správce daně tedy postupoval v souladu se zákonem o DPH, když těchto několik těsně spojených dílčích plnění považoval z pohledu daně z přidané hodnoty za plnění jediné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2012, čj. 1 Afs 22/2012-53), neboť z ekonomického hlediska tvořila tato plnění objektivně jeden celek. Takové zjištění nemůže být změněno ani žádnou svědeckou výpovědí, kterou žalobkyně v průběhu daňového i soudního řízení zmiňovala. Písemné důkazy byly natolik přesvědčivé, že jakákoliv svědecká výpověď je nemohla vyvrátit.

Názory zdejšího soudu byly potvrzeny i rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2013, čj. 2 Afs 78/2012-31, vydaného na základě řízení o kasační stížnosti, v němž konstatoval, že „*stěžovatelka totiž společnosti STARDUST GAMES, s. r. o., poskytovala v rozhodném období na základě jednoho právního vztahu část své nemovitosti, za podíl na měsíční tržbě, na základě druhého pak svou práci, a to za v zásadě symbolickou odměnu. Jinak řečeno, do jednoho z těchto smluvních vztahů byla nasměrována stěžovatelčina obsluha výherních hracích přístrojů, do druhého pak spolu s pasivním pronajmutím nemovitosti valná část příjmů z provozu těchto hracích přístrojů. Tyto vztahy je z hlediska daně z přidané hodnoty nutno posuzovat ve vzájemné souvislosti; přitom společně by působily tak, že stěžovatelka poskytla společnosti STARDUST GAMES, s. r. o., nebytový prostor ve své nemovitosti a zároveň se zavázala, že bude po část dne o tyto automaty pečovat, za to jí tato společnost poskytuje jednak pevnou částku 1 000 Kč měsíčně a jednak podíl z tržby. Oddělení těchto součástí jejich fakticky dvojjediného právního vztahu skutečně působí dojmem, že do jednoho z těchto vztahů měla být začleněna ona pasivní část, která by formálně naplnila požadavky právní úpravy pro osvobození od daně z přidané hodnoty, snad jen s výhradou poněkud atypického způsobu stanovení nájemného, a do druhého vše ostatní. Takové oddělení je možno respektovat v rovině práva soukromého, v rovině posouzení z hlediska daňového jej však je nutno kvalifikovat jako obcházení zákona o dani z přidané hodnoty. Jakkoli tedy vztah zahrnutý do samotné smlouvy ze dne 30. 12. 2006 byl oním „pasivním“ podnájmem, jak o něm mluví judikatura ESD, je nutno na tento vztah nahlížet i při vědomí dalších povinností stěžovatelky k jejímu nájemci, který vztah stěžovatelky k hracím přístrojům nacházejícím se v její nemovitosti zbavuje oné „pasivity“. Přílehavější je tedy posouzení, které provedl správce daně a po něm odvolací orgán a krajský soud, tedy označení onoho vztahu jako poskytnutí služby, jejíž součástí bylo jak umístění hracích automatů v nemovitosti stěžovatelky, tak její péče o ně.....Zbývá posoudit ještě stěžovatelčinu námitku podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tedy námitku že došlo k porušení jejich procesních práv zaručených zákonem o správě daní a poplatků, když byla provedena místní šetření bez její účasti či bez účasti jejího zástupce. Ve správním spise na č. l. 289 je skutečně založen protokol o*

místním šetření, které správce daně uskutečnil dne 7. 4. 2010 v provozovně na adrese č. 51. Za stěžovatelku mu nebyl nikdo přítomen a z protokolu není zřejmé, že by jeho konání bylo stěžovatelce oznámeno, přítomen byl pouze provozovatel hostince J. Č. Správce daně pořídil fotodokumentaci provozovny, která je ve spise založena. Dále je na č. I. 278 založen protokol o místním šetření, konaném na téže místě dne 12. 8. 2010 za přítomnosti stěžovatelky, bez jejího daňového zástupce. Zde pracovníci správce daně mimo jiné konstatovali, že se provozovna nachází ve stejném stavu jako při místním šetření konaném dne 7. 4. 2010. Nejvyšší správní soud v tomto postupu správce daně a v jeho následném schválení odvolacím orgánem a krajským soudem spatřuje pochybení, ovšem nikoli zásadní. Je pravdou, že zdejší soud například v rozsudku ze dne 23. 4. 2009, č. j. 1 Afs 29/2009 - 91 (publ. na www.nssoud.cz), konstatoval, že „provádí-li správce daně (ať již v prvním stupni, nebo odvolací orgán) místní šetření (§ 15 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), jehož cílem je získat důkaz vedoucí ke stanovení daňové povinnosti, je namístě, aby se daňový subjekt o tomto postupu dozvěděl a měl možnost se tohoto úkonu rovněž účastnit.“ Z toho však nutně nevyplývá, že každé konání místního šetření bez přítomnosti daňového subjektu vede automaticky k nezákonnosti daňového řízení a jeho výsledku, tedy daňového rozhodnutí. Zdejší soud k tomuto závěru dospěl například v rozsudku ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Afs 14/2011 - 97 (publ. na www.nssoud.cz): „Pokud je jediným účelem místního šetření (§ 15 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) převzetí listin a důkazním prostředkem, resp. důkazem, se posléze staly pouze tyto listiny, nikoliv místní šetření samo o sobě, přičemž daňový subjekt takové listiny v dalším řízení nijak nezpochybnil, nemusí vést opomenutí správce daně vyrozumět daňový subjekt o konání místního šetření k nezákonnosti následně vydaného rozhodnutí ve věci samé.“ Nyní posuzovaná situace se blíží spíše té, která byla posuzována a akceptována v druhém ze jmenovaných rozhodnutí, neboť správce daně při místním šetření dne 7. 4. 2010 pouze vyfotil stav nemovitosti. Skutečnost, že mu stěžovatelka nebyla přítomna, nebyla sice ze strany správce daně plně lege artis, nelze z ní ovšem dovozovat nezákonnost celého daňového řízení, neboť správce daně konal následně dne 12. 8. 2010 místní šetření v téže věci a na tomtéž místě, a to za přítomnosti stěžovatelky, a bez toho, aby s tím vyjádřila nesouhlas, konstatoval, že stav je stejný jako při onom předchozím místním šetření. Fotografie získané při tomto prvním místním šetření nemají navíc pro posouzení věci rozhodující význam. Jakkoli ve stěžovatelčině argumentaci v jednotlivých opravných prostředcích a v následné argumentaci odvolacího orgánu a krajského soudu zabíralo překvapivě mnoho místa řešení otázky, čím vším byl oddělen prostor pronajatý společností STARDUST GAMES, s. r. o., od zbytku nemovitosti, z argumentace výše provedené zdejším soudem je zjevné, že pro posouzení daňové povahy právních vztahů mezi stěžovatelkou a touto společností rozhodně není klíčovou otázkou, zda byla mříž v dubnu 2010 v opravě, zda se stahovala shora dolů nebo zleva doprava, popřípadě kde byla ozdobná mřížka, překližková přepážka či akvárium. Co se pak týče místního šetření konaného dne 12. 8. 2010, zde již stěžovatelka byla přítomna a vyjadřovala se. Pokud byl tedy den a místo místního šetření domluven dohodou se stěžovatelkou a jejím zástupcem, který označil za dostatečné, když bude termín domluven právě s ní, je ze strany stěžovatelky čirým formalismem, pokud nyní spatřuje pochybení správce daně v tom, že konal místní šetření, přestože o jeho přesném datu a místě nebyl její daňový zástupce předem vyrozuměn.“

Krajský soud se nemohl ztotožnit ani s poslední žalobní námitkou, dle níž v § 60 zákona o DPH je nesprávně od daně z přidané hodnoty osvobozeno jen provozování loterií a jiných her, přičemž služby související s jejich provozováním zajišťované pro provozovatele jinými osobami osvobozeny nejsou. Žalobkyně měla za to, že dané ustanovení je v rozporu s čl. 135 odst. 1 písm. i) Směrnice 2006/112/ES. Žalobkyně proto navrhla, aby se v této otázce obrátil zdejší soud na Soudní dvůr Evropské unie s předběžnou otázkou týkající se tohoto výkladu.

Žalobkyní vzpomínaná Směrnice 2006/112/ES v čl. 135/1 i) stanoví, že členské státy osvobodí od daně sázky, loterie další formy her za podmínek a omezení stanovených jednotlivými členskými státy. Krajský soud tedy přisvědčil názoru vyslovenému žalovaným v písemném vyjádření k žalobě, dle něhož uvedený článek Směrnice opravňuje každý členský stát umožnit svým vnitřním právním předpisem osvobození těchto činností od daně za současného vymezení podmínek a omezení, přičemž záleží na úvaze členského státu, jaké podmínky a omezení zvolí. Pokud tedy právní úprava daně z přidané hodnoty uvedená v ust. § 60 zákona o DPH vyňala z pojmu provozování loterií a jiných podobných her služby související s jejich provozováním, které pro provozovatele zajišťuje jiný subjekt, nelze než konstatovat, že tato vnitřní právní úprava zcela koresponduje požadavkům čl. 135 dané Směrnice. Daný článek totiž, jak žalobkyně mylně uvádí, nezavazuje členské státy osvobodit od daně z přidané hodnoty služby související s provozováním loterií a jiných podobných her zajišťovaných pro provozovatele jinými osobami. Nelze tedy přisvědčit názoru žalobkyně, že mezi úpravou vnitřního právního předpisu a uvedené Směrnice existuje rozpor. Naopak vnitřní právní předpis je koncipován zcela v souladu s požadavky vyslovenými danou Směrnicí. Krajský soud tedy neshledal důvod pro položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie.

Krajský soud ze shora uvedených důvodů žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí proto nevzniklo. Ze soudního spisu nevyplývá, že by žalovanému v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Proto soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozsudku.

P o u č e n í :

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

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

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

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

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Hradci Králové dne 14. září 2015

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu