



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Hany Veberové a soudců JUDr. Jitky Hroudové a Mgr. Marka Bedřicha v právní věci žalobce: **D. J.**, bytem P. 10 – V., V. 1525/1a, v řízení zastoupeného Mgr. Marcelou Zavřelovou, advokátkou se sídlem Mladá Boleslav, Kalefova 404, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31 (dříve Finanční ředitelství pro hl.m. Prahu), **v řízení o žalobách proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 26.6.2012, č.j. 9341/12-1300-108391 a ze dne 3.7.2012, č.j. 9596/12-1300-108391**

t a k t o :

I. **Žaloby se z a m í t a j í.**

II. **Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 11 Af 54/2012 domáhá přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu č.j. 9341/12-1300-108391 ze dne 26.6.2012, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Prahu 10 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2007 č.j. 579060/11/010522109021, červenec 2007 č.j. 579347/11/010522109021, srpen 2007 č.j. 579457/11/010522109021, září 2007 č.j. 579468/11/010522109021, říjen 2007 č.j. 579479/11/010522109021, listopad 2007 č.j.

579488/11/010522109021 a prosinec 2007 č.j. 579497/11/010522109021, vystavených dne 14.12.2011 a napadená rozhodnutí byla potvrzena.

Současně podal žalobce pod sp. zn. 11 Af 55/2012 žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu 3.7.2012, č.j. 9596/12-1300-108391, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Prahu 10 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2008, č.j. 579504/11/010522109021, únor 2008 č.j. 579516/11/010522109021, březen 2008 č.j. 579534/11/010522109021, duben 2008 č.j. 579546/11/010522109021, květen 2008 č.j. 579563/11/010522109021, červen 2008 č.j. 579585/11/010522109021, červenec 2008 č.j. 579601/11/010522109021, srpen 2008 č.j. 579618/11/010522109021, září 2008 č.j. 579629/11/010522109021, říjen 2008 č.j. 579647/11/010522109021, listopad 2008 č.j. 579662/11/010522109021 a prosinec 2008 č.j. 579676/11/010522109021, vystavených dne 14.12.2011 a napadená rozhodnutí byla potvrzena.

Vzhledem k tomu, že všechny napadené dodatečné platební výměry byly vydány na základě jedné daňové kontroly a napadená rozhodnutí spolu skutkově souvisí, soud při nařízeném jednání řízení o těchto žalobách spojil ke společnému projednání a rozhodl, že řízení budou nadále vedena pod sp. zn. 11 Af 54/2012.

V podaných žalobách žalobce poukázal na to, že z platebních výměrů vyplývá, že v průběhu daňové kontroly Finanční úřad pro Prahu 10, jakožto příslušný správce daně, dodatečně vyměřil a předepsal žalobci DPH za daňové období červen – prosinec 2007 v celkové výši 286 324 Kč a za zdaňovací období leden – prosinec 2008 DPH v celkové výši 263.087,- Kč. Žalobce proti platebním výměrům podal odvolání dne 16.1.2012. Správce daně vytýká žalobci, že zahrnul do částky uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně uvedené na řádku č. 530 přiznání, také daňové doklady vystavené jednotlivým provozovatelům výherních zařízení, příp. technických zařízení a výherních hracích přístrojů za pronájem nebytového prostoru. Žalovaný uvádí, že žalobcem deklarovaný nájem části nebytových prostor osvobozený od daně posoudil jako poskytnutí práva na umístění výherních zařízení, příp. technických zařízení a výherních hracích přístrojů a spolupráci při jejich provozování jako službu podle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, u které měla být uplatněna základní sazba daně podle § 47 odst. 3 tohoto zákona. Na základě toho žalovaný dospěl k závěru, že nepřiznáním daně na výstupu z uskutečněných plnění na základě uvedených smluv došlo k porušení ustanovení § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a žalobce tak měl povinnost uvést daň v přiznáních k dani z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období roku 2007 a roku 2008.

S těmito závěry žalobce nesouhlasí, neboť jím deklarovaný nájem, resp. podnájem byl řádně naplněn a žádné jiné významné hodnoty tím nebyly vytvořeny. Pronajatý prostor byl jednoznačně vymezen a nájemce měl právo obsadit majetek jako vlastní s možností vyloučení nebo vpuštění třetích osob. Je přesvědčen, že se o nájem, či podnájem jednoznačně jedná. Žalobce vytýká žalovanému, že neprovedl místní šetření, při kterém mohl ověřit, že prostor má samostatné místnosti, které mají dveře a jsou uzavíratelné a oddělené od dalších prostor a mají též samostatný vchod. V podstatě jediným důkazem jsou smlouvy, a proto vytýká správci daně, že nepřijal jako důkaz předávací protokoly obsahující mj. ustanovení týkající se předání klíčů od pronajatých prostor a předávající k nepřetržitému a neomezenému užívání uvedené prostory.

Žalobce dále poukázal na to, že již v odvolání argumentoval Směrnicemi EU a judikaturou Evropského soudního dvora, ze kterých jasně plyne, že je nutno posuzovat vždy konkrétní situace a pokud je poskytováno více plnění je nezbytné posoudit, zda plnění poskytované nájemci, či podnájemci se skládá z vícero plnění, která jsou samostatná a mají vlastní daňový režim, či zda se jedná o plnění, které tvoří z ekonomického hlediska jeden celek a jehož rozdělení by mělo umělou povahu. Správce daně se však nezabýval skutečností podnájmu a ani tím, zda se jedná na straně žalobce o souběžně poskytované služby. Poukázal také na to, že prostory vymezené v jednotlivých smlouvách přenechal k použití nájemci pro jeho účely a žádné další významné hodnoty tím nevytvářel.

Dále uvedl, že navrhoval, aby správní orgán provedl výslechy svědků, které neprovedl, a proto žádal, aby tyto svědky vyslechl soud.

Poukázal také na to, že postupem správce daně, který se nevypořádal s námitkami proti daňové kontrole, důkazní řízení nedoplnil, své závěry a úvahy neodůvodnil, tvrzení neprokázal a v průběhu daňové kontroly žalobce neseznamoval s konkrétními skutečnostmi, které měl prokazovat, či vyvracet, došlo k porušení práv žalobce stanovených v § 86 odst. 2) písm. b) a c) daňového řádu. Žalovaný i správce daně porušili také základní zásady daňového řízení, a proto je rozhodnutí v rozporu s ustanovením § 56 odst. 3) zákona o dani z přidané hodnoty. Současně uvedl, že požádal Finanční úřad pro Prahu 10 o posečkání daně a že mu bylo vyhověno. Obě napadená rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu požadoval zrušit pro jejich nezákonnost a nesprávnost zde uvedených závěrů.

Žalovaný ve vyjádření v podané žalobě konstatoval, že předmětem obou žalob je právní posouzení zdanitelných plnění na základě smluv o podnájmu (nájmu) části nebytových prostor se společnostmi SLOT Game a.s., MEXX s.r.o., a SYNOT TIP a.s., zda se jedná o poskytnutí služby, v níž se uplatňuje základní sazba daně. Dále konstatoval, že dodatečné daňové platební výměry o doměření daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2007 byly vydány na základě zprávy o daňové kontrole z 21.11.2011, která se týkala daně z příjmů fyzických osob, daně z přidané hodnoty, daně silniční a daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Podstatu sporu vidí žalovaný v posouzení daňových dokladů – příjmových faktur, které žalobce vystavil za nájem (resp. pronájem prostor), za jednotlivá zdaňovací období r. 2007. Byly vystaveny na základě smluv o podnájmu (nájmu), části nebytových prostor se společnostmi SLOT Game a.s., MEXX s.r.o., a SYNOT TIP a.s. Správce daně posoudil vztahy vyplývající z těchto smluv jako poskytnutí práva (ve smyslu § 14 odst. 1) písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty na umístění sázkových zařízení, příp. technických zařízení nebo VHP a o spolupráci při jejich provozování, tedy o poskytnutí služby, u níž se uplatňuje základní sazba daně. Přitom odkázal žalovaný na odůvodnění zprávy o daňové kontrole a odůvodnění napadených rozhodnutí. K navrženým důkazům uvedl žalovaný, že je považoval za nadbytečné z toho důvodu, že správce daně okolnost způsobu užívání a neomezeného přístupu k části pronajatého prostoru nevyhodnotil jako zásadní pro posouzení ekonomického vztahu mezi žalobcem a podnájemci (nájemci), neboť vzájemná práva a povinnosti, které vyplývají z uzavřených smluv, svědčí o správnosti názoru správce daně při posouzení daňových dokladů a jejich předmětu z pohledu zákona o dani z přidané hodnoty. Z průběhu řízení je zřejmé, že provozovatelem zařízení byl právě žalobce a jiné užívání, než za účelem umístění zařízení nebylo smlouveno. Z uzavřených smluv jednoznačně vyplývá ekonomická podstata vzájemných vztahů a zásadní je spolupráce při provozu sázkových zařízení a rozdělení zisku z tohoto zařízení. Skutečnost, že žalobce tuto spolupráci zakryl tzv. nájemním vztahem, nemá a nemůže mít vliv na daňové důsledky vztahu na

základě zákona o dani z přidané hodnoty. Je zřejmé, že ačkoli byla v jednotlivých smlouvách o nájmu sjednána výše nájemného v procentuální výši podle základu pro výpočet tržeb, jednalo se o podíl na zisku z provozu těchto zařízení. Samotnou podmínkou k provozu bylo umístění těchto zařízení v provozovnách žalobce. Užití místnosti či vymezeného prostoru není cílem smlouvy, ale pouhým prostředkem k dosažení cíle jiného. Hlavním cílem nebylo dle žalovaného pasivní přenechání prostoru k užívání, ale poskytnutí práva na provozování herny s výherními hracími přístroji, včetně zajišťování obsluhy výherních hracích přístrojů a zákonem předepsaného dohledu. Pasivní přenechání části nebytových prostor k nerušenému užívání podnájemci není ekonomickou podstatou, ale podstatou je poskytnutí služeb souvisejících s provozem, jehož nedílnou součástí je i umístění přístrojů na vyhrazenou plochou. Poskytování těchto služeb nelze oddělit na služby podléhající či nepodléhající DPH, neboť spolu vzájemně souvisí. Jedná se tak o poskytnutí služby, u níž se uplatňuje základní sazba daně, a z tohoto důvodu byla daň za jednotlivá zdaňovací období vyměřena. Žalovaný kromě rozsudků Evropského soudního dvora a Nejvyššího správního soudu, které již uvedl v rozhodnutí, poukázal ještě na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.4.2009, č.j. 9 Afs 93/2008-43 a na rozsudek ze dne 28.3.2012, č.j. 1 Afs 22/2012–53. Závěrem navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

U jednání soudu setrvali účastníci na svých dosavadních stanoviscích. Právní zástupkyně žalobce zdůraznila, že předmětem posouzení je právní otázka hodnocení smluv o nájmu či podnájmu nebytových prostor.

Ze správního spisu předloženého žalovaným správním orgánem zjistil soud následující pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:

Finanční úřad v Mladé Boleslavi, jako správce daně, zahájil dne 10.6.2010 u žalobce daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen – prosinec 2007 a leden – prosinec 2008. V průběhu daňové kontroly zjistil, že odvolatel zahrnul do celkové částky uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně uvedené na řádku č. 530 daňových přiznání mimo jiné daňové doklady vystavené provozovatelům výherních zařízení, příp. technických zařízení a výherních hracích přístrojů, za pronájem nebytových prostor. K těmto plněním žalobce předložil smlouvy o podnájmu části nebytových prostor a nebytových prostor uzavřené se společností SLOT Game a.s., MEXX s.r.o., a SYNOT TIP, a.s. Žalobce podal přiznání k dani z přidané hodnoty Finančnímu úřadu v Mladé Boleslavi za období červen – prosinec 2007 a leden – prosinec 2008.. Dne 14.4.2011 byl sepsán protokol o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění učiněných při daňové kontrole. Žalobci bylo umožněno, aby se k těmto zjištěním vyjádřil, což učinil dne 12.5.2011. Následně žalobce změnil místní příslušnost, v důsledku čehož se správcem daně stal Finanční úřad pro Prahu 10, který ale požádal Finanční úřad v Mladé Boleslavi o dokončení kontroly a všech úkonů souvisejících s kontrolou. Dne 21.11.2011 Finanční úřad v Mladé Boleslavi vydal zprávu o daňové kontrole, ve které dospěl k závěru, že dle skutečného obsahu uzavření smluv se jedná o poskytnutí práva na umístění výherních zařízení, příp. technických zařízení nebo výherních hracích přístrojů a o spolupráci při jejich provozování (při provozování sázkových her), tedy o poskytnutí služby ve smyslu ustanovení § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, u níž se uplatňuje základní sazba daně podle § 47 odst. 3 zákona o DPH. Poté Finanční úřad pro Prahu 10 vydal dne 14.12.2011 dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za jednotlivé měsíce roku 2007 a 2008. Žalobce proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty podal odvolání, ve kterých uvedl námitky v podstatě shodně jako v podané žalobě. O odvolání rozhodl žalovaný napadenými

rozhodnutími, ve kterých nejprve zhodnotil smlouvy o podnájmu (nájmu), části nebytových prostor, či nebytových prostor, uzavřených mezi žalobcem a společnostmi SLOT Game, SYNOT TIP a MEXX. Ve všech těchto případech dospěl k závěru, že z nich vyplývá, že jejich obsahem není pouze přenechání oprávnění užívat blíže označenou část nebytových prostor na sjednanou dobu a za úplatu, nýbrž i úprava zabezpečení provozu výherních hracích přístrojů a svým obsahem se tak jedná o smlouvy smíšené, přičemž smlouvy o podnájmu (nájmu), části nebytových prostor tvoří pouze část z těchto smíšených smluv. Cílem uzavřených smluv nejsou dvě plnění, jak je deklarováno odvolatelem, a to nájem (přenechání) části nebytových prostor a spolupráce při provozu přístrojů v jejich objektech vč. zajištění služeb spojených s jejich provozem, nýbrž plnění jediné, a to poskytnutí práva na provozování herny vč. zajištění jejich obsluhy (v daném případě není užití vymezených prostorů cílem uzavřených smluv, ale pouhým prostředkem k dosažení cíle jiného). Ze smluv vyplývá, že žalobce poskytl uvedeným společnostem nejen prostory k provozu výherních zařízení, ale tyto také fakticky sám provozoval, jak je zřejmé z vymezení jeho práv a povinností v doložených smlouvách. Žalobce tedy pasivně nepřenechal společnostem uvedeným v doložených smlouvách nebytové prostory k užívání – za účelem provozování výherních přístrojů, ale sám aktivně provoz těchto přístrojů v širokém rozsahu zajišťoval. Žalovaný se vypořádal s jednotlivými námitkami uvedenými v odvolání a konstatoval, že klíčovou otázkou je, zda odvolatelem poskytované plnění lze podřadit pod pojem „nájem nebytových prostor“, který je od daně z přidané hodnoty dle ustanovení § 51 odst. 1 písm. e), resp. § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, osvobozen. Zákon o dani z přidané hodnoty neobsahuje vlastní definici nájmu, je proto nutno vycházet z rozhodnutí Evropského soudního dvora. Žalovaný citoval některé rozsudky a dospěl k závěru, že pro účely správného uplatnění daně z přidané hodnoty je třeba zkoumat, jak skutečný obsah smluv, tak ekonomické důvody, které obě strany k uzavření smluv vedly. V daném případě bylo hlavním cílem všech služeb a podstatnou skutečností, že všechny předmětné služby byly poskytovány odvolatelem. V důsledku toho se jednalo o jednu službu, pod pojmem „nájem“ pro účely osvobození od daně z přidané hodnoty, nebudou spadat takové služby, k jejímuž poskytování je sice nemovitost nebytná, ale jejíž užití není hlavním smyslem, ani cílem poskytovaného plnění. Držení klíčů ani přístup do pronajatých (podnajatých) prostor, samo o sobě neznamena, že nájemce (podnájemce) má právo chovat se jako by byl vlastník dané nemovitosti. V dané věci neměl možnost takový prostor užívat podobně jako vlastník, tj. zdržet, užívat, nakládat s nemovitostí podle své úvahy a ve svém zájmu, a to mocí, která není závislá na moci kohokoli jiného k téže nemovitosti, v téže době. Hlavním ekonomickým účelem tohoto plnění nebyly povinnosti žalobce související se zajištěním obsluhy těchto přístrojů a povinností vyplývajících z právních předpisů regulujících jejich provoz. Plnění měla charakter služby (obchodní činnosti), tj. odvolatel se podílel na provozování přístrojů a výše jeho odměny se odvíjela od tržeb z provozu přístrojů. Podstatné tedy bylo, že činnost odvolatele nespočívala v pouhém pasivním poskytování jednotlivých místností v nemovitostech, závislejím na plynutí času bez vytváření přidané hodnoty. Odvolatel se podílel na provozu přístrojů, a proto je nutné považovat plnění poskytované odvolatelem za službu, která dle ustanovení § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty podléhá dani z přidané hodnoty.

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení před správními orgány obou stupňů z hlediska žalobních námitek uplatněných v podané žalobě a při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí (ustanovení § 75 soudního řádu správního) a dospěl k závěru, že žaloby nejsou důvodné.

Při posouzení důvodnosti podané žaloby vyházeli soud z následující právní úpravy:

Podle § 56 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně. Osvobození se nevztahuje na krátkodobý nájem stavby bytů a nebytových prostor, nájem prostor a míst k parkování vozidel, nájem bezpečnostních schránek nebo trvale instalovaných zařízení a strojů. Krátkodobým nájmem stavby, bytů a nebytových prostor se rozumí nájem, popřípadě včetně vnitřního movitého vybavení či dodání elektřiny, tepla, chladu, plynu nebo vody, nejdéle na 48 hodin nepřetržitě.

Podle § 51 odst. 1 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty je při splnění podmínek stanovených v § 52 až 62 od daně bez nároku na odpočet daně osvobozen převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení (§ 56).

Podstatou sporu je právní posouzení zdanitelných plnění na základě smluv o nájmu, resp. podnájmu části nebytových prostor se společnostmi SLOT Game a.s., MEXX s.r.o., a SYNOT TIP, a.s., zda se jedná o poskytnutí služby, v níž se uplatňuje základní sazba daně. či nikoli.

Žalobce je přesvědčen o tom, že se jedná o klasický nájem či podnájem nebytových prostor požívající osvobození od DPH. Naopak žalovaný deklarovaný nájem či podnájem nebytových prostor posoudil jako poskytnutí práva na umístění výherních hracích zařízení, příp. technických zařízení a výherních hracích přístrojů a o spolupráci při jejich provozování (při provozování sázkových her), tedy o poskytnutí služby ve smyslu ustanovení § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, u níž se uplatňuje základní sazba daně podle § 47 odst. 3 zákona o DPH.

Městský soud vycházel při hodnocení sporné otázky z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28.3.2012, č.j. 1 Afs 22/2012 – 53 (dostupný na www.nssoud.cz), který se zabýval shodnou otázkou a městský soud neshledal důvody pro to, aby se od zde uvedených závěrů odchýlil. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud nejprve poukázal na to, že se již opakovaně zabýval otázkou dělitelnosti několika dílčích plnění poskytovaných plátcem DPH, stejně jako výkladem pojmu nájem ve smyslu ve smyslu § 56 odst. 3 zákona o DPH. Uvedl, že vyšel přitom z relevantní judikatury Soudního dvora Evropské unie týkající se výkladu Šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS; zvláštní vydání v českém jazyce: Úř. věst. L 145, 13. 6. 1977, Kapitola 09 Svazek 01 S. 23 – 62), která byla následně nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 77, 23. 3. 2011, s. 1—22), a následně odkázal na svůj předchozí rozsudek ze dne 8.4.2010, 2 Afs 6/2009 – 64, ve kterém k dělitelnosti či nedělitelnosti plnění uvedl, že směrnice ES o dani z přidané hodnoty neobsahuje žádné zvláštní ustanovení o tom, za jakých podmínek má být více souvisejících plnění považováno za souborné plnění. Rozhodná posuzovací kritéria vyplývají z judikatury Soudního dvora EU (zejména rozhodnutí ze dne 21. 2. 2008 ve věci *Part Service*, C–425/06, Sb. rozh. s. I-897, body 48 – 54, nebo rozhodnutí ze dne 11. 6. 2009 ve věci *RLRE Tellmer Property*, C–572/07, Sb. rozh. s. I-4983, body 18 – 19). V každém případě je třeba pro posouzení této otázky použít objektivní kritéria, subjektivní pohled účastníků obchodní transakce není rozhodující. Každé plnění je třeba obvykle považovat za oddělené a samostatné. Za určitých okolností však několik plnění formálně rozlišených, která by mohla

být poskytnuta odděleně, a tak vést každé za sebe ke zdanění nebo osvobození od daně, musí být považováno za jediné plnění, pokud tato plnění nejsou samostatná. Je tomu tak např. tehdy, pokud je na základě objektivní analýzy konstatováno, že jedno nebo více plnění představují hlavní plnění a že zbývající jedno nebo více plnění představují jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících s hlavním plněním stejný daňový režim. Konkrétně musí být plnění považováno za vedlejší ve vztahu k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek. O jediné plnění se jedná také tehdy, pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé.

Ze správního spisu, zejména ze zde založených smluv, je patrné, že předmětem smluv uzavřených mezi žalobce a společnostmi SLOT Game a.s., MEXX s.r.o., a SYNOT TIP, a.s., je nejen přenechání části nebytových prostor k užívání těmto společnostem, ale též úprava práv a povinností při spolupráci ohledně provozu výherních hracích přístrojů v tomto objektu a zajištění služeb spojených s jejich provozem. Např. z předmětných smluv o podnájmu části nebytových prostor společnosti SLOT Game a.s. vyplývá, že žalobce jednak přenechal nebytové prostory do podnájmu za účelem umístění sázkového zařízení, ale současně se jako nájemce zavázal např. zabezpečit na vlastní náklad samostatnou dodávku elektrické energie, zabezpečit, aby zařízení bylo v provozu po celou provozní dobu provozovny, aby se osoby mladší 18 let nemohly účastnit her na sázkovém zařízení, zabezpečit ochranu sázkového zařízení před poškozením, zničením, ztrátou, zneužitím, zcizením apod. Nájemce se také zavázal každou poruchu nebo závadu na zařízení neprodleně hlásit servisnímu středisku podnájemce, a ohlásit podnájemci i každé přerušení provozu po dobu delší 24 hodin a umožnit provedení servisu a oprav. Kromě jiného se žalobce také zavázal k tomu, že pečlivě a denně povede denní evidenci tržeb sázkových zařízení, kterou jedenkrát za měsíc odevzdá pověřenému pracovníkovi podnájemce, po provedení Rekapitulace měsíčního vyúčtování sázkových zařízení a odvodu tržeb z tohoto. Nájemce také podpisem smlouvy převzal po celou dobu trvání smlouvy objektivní odpovědnost za ztrátu, zničení, poškození či jakékoliv zcizení zařízení. Ze smlouvy je pak patrné, že výše nájemného se rovná příslušným procentům z výnosů ze sázkového zařízení, tedy z tržby v příslušném kalendářním měsíci a že právě nájemci vzniká povinnost vždy k poslednímu dni příslušného kalendářního měsíce odevzdat veškeré výnosy sázkového zařízení za příslušné období v hotovosti zplnomocněné osobě podnájemce a podnájemce je povinen uhradit nájemné a cenu služeb nájemci. I z dalších smluv uzavřených, jak se společností SLOT Game a.s., tak se společnostmi MEXX s.r.o. a SYNOT TIP, a.s., vyplývají pro žalobce jako nájemce či pronajímatele v podstatě shodné povinnosti a závazky spojené s nájem či podnájmem části nebytových prostor.

Z jednotlivých smluv, jejichž obsah žalovaný podrobně zrekapituloval v napadených rozhodnutích, a proto na ně soud v této části odkazuje, vyplývá, že jejich obsahem není pouze přenechání oprávnění užívat blíže značenou část nebytových prostor na sjednanou dobu a za úplatu, nýbrž i úprava zabezpečení provozu výherních hracích přístrojů. Svým obsahem se tedy jedná o smlouvu smíšenou, což vyjadřuje již její pojmenování. Smlouva o podnájmu, resp. nájmu, nebytových prostor tvoří pouze část z této smíšené smlouvy. Z výčtu povinností žalobce jasně plyne, že se zavázala poskytnout provozovatelů, zařízení jako smluvním stranám plnění nejen v podobě přenechání části nebytového prostoru k užívání, ale též v podobě poskytování služeb nezbytných pro řádný provoz výherních hracích přístrojů (plnění povinností uložených provozovateli výherních hracích přístrojů zákonem o loteriích a jiných podobných hrách, vybírání hotovosti z přístrojů, její uchovávání a odvádění společnosti,

hlášení poruch, atd.). Ze smlouvy jednoznačně plyne, že obě tato plnění jsou navzájem tak provázána, že je třeba je považovat za plnění jediné a že účelem smlouvy byla de facto dohoda na společném provozování výherních hracích přístrojů v dané herně. Žalovaný proto dospěl ke správnému závěru, neboť plnění, které žalobce poskytoval jednotlivým společnostem, je třeba považovat za plnění jediné, nedílné, které nelze pro účely daně z přidané hodnoty uměle dělit na jednotlivá dílčí plnění. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku dospěl k závěru, že o tom svědčí i způsob, jakým je konstruována výše odměny. Ta byla v případě žalobce konstruována shodně jako v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu tak, že byla formálně rozdělena do dvou složek – nízká odměna za služby a předem neodhadnutelná výše odměny za užívání části nebytových prostor s tím, že se její výše bude odvíjet od výše tržby.

I při výkladu pojmu nájmu ve smyslu § 56 odst. 3 zákona o DPH městský soud vyšel z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu, který i v této části odkázal na svou předchozí judikaturu (např. rozsudky ze dne 23. 4. 2009, čj. 9 Afs 93/2008 – 43 a čj. 9 Afs 5/2008 – 47) a dospěl k závěru, že tento pojem je třeba vykládat dle judikatury Soudního dvora EU týkající se čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice o DPH, resp. čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice 2006/112/ES. Z judikatury Soudního dvora EU plyne, že podmínky pro osvobození určitého plnění od daně z přidané hodnoty musí být vykládány restriktivně, restriktivní výklad ovšem nesmí vést k popření účelu osvobození od daně, jak plyne z rozhodnutí ze dne 18. 11. 2004 ve věci *Temco Europe*, C-284/03, Sb. rozh. s. I-11237. Dále uvedl, že pojmy použité ve směrnici o DPH týkající se osvobození od daně jsou autonomními pojmy práva EU. Konkrétně unijní pojem „nájem“ je zcela nezávislý na soukromoprávních definicích tohoto pojmu obsažených v právních řádech členských států. Nelze jej tedy vykládat dle znaků imanentních právnímu vztahu nájmu, jak jsou upraveny českým občanským zákoníkem či zákonem o nájmu a podnájmu nebytových prostor. Nejvyšší správní soud s ohledem na citovanou judikaturu Soudního dvora EU dovodil, že nájmem ve smyslu § 56 odst. 3 zákona o DPH se rozumí převod práva užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl nájemce jejím vlastníkem (tj. včetně práva vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva), a to na sjednanou dobu a za úplatu. Nájem nemovitostí je činností „relativně pasivní“, což lze vyložit tak, že komplexní služba, zahrnuje-li ještě i jiné složky (předpokládající aktivní činnost) než nájem, nemůže být většinou za nájem považována (srov. rozhodnutí ze dne 4. 10. 2001 ve věci *Goed Wonen*, C-326/99, Recueil I-6831, body 52 a 53). Soudní dvůr totiž mnohokrát zdůraznil, že pro účely správného uplatnění osvobození je třeba odlišit pasivní přenechání majetku k užívání od ostatních činností, které mají povahu průmyslového nebo obchodního podnikání. Takovými činnostmi jsou buď výjimky stanovené ve směrnici (ubytování, nájem bezpečnostních schránek, parkovacích míst a trvale instalovaných zařízení), anebo je jejich předmět lépe charakterizován poskytováním určité služby než pouhým poskytnutím určité věci k užívání, jako např. právo užívat golfové hřiště (rozhodnutí ze dne 18. 1. 2001 ve věci *Stockholm Lindöpark*, C-150/99, Recueil s. I-493, bod 26), právo užívat most za mýtné (rozhodnutí ze dne 12. 9. 2000 ve věci *Komise proti Irsku*, C-358/97, Recueil s. I-6301, zvl. body 52 – 58) nebo právo umístit automaty na cigarety v obchodních prostorech (rozhodnutí ze dne 12. 6. 2003 ve věci *Sinclair Collis*, C-275/01, Recueil s. I-5965).

Nejvyšší správní soud zdůraznil, že o nájem ve smyslu směrnice o DPH se jedná jen tehdy, jsou-li kumulativně naplněny všechny shora uvedené znaky, tj. i znak charakterizovaný tím, že nájemce je oprávněn vyloučit jakoukoliv třetí osobu z užívání pronajaté nemovitosti (viz např. rozhodnutí SD EU ze dne 6. 12. 2007 ve věci *Gabriele Walderdorff*, C-451/06, Sb. rozh. s. I-10637, bod 20). Pojem nájmu ve smyslu zákona o DPH je třeba interpretovat

nezávisle na českém soukromém právu. Dle práva EU je nezbytnou součástí nájmu právo vyloučit jakoukoliv třetí osobu z možnosti užívat pronajatou nemovitost.

Jak již ale městský soud shora uvedl, plnění poskytovaná žalobcem společností SLOT Game a.s., MEXX s.r.o., a SYNOT TIP a.s., nezahrnují pouze přenechání práva užívat část nebytových prostor. Jejich podstatnou součástí je poskytování služeb nezbytných pro řádné provozování výherních hracích přístrojů. Za těchto okolností není nezbytné zabývat se tím, zda tato plnění vykazují všechny pozitivní definiční znaky nájmu, tj. přenechání práva užívat nebytový prostor včetně práva vyloučit z užívání tohoto prostoru třetí osoby či pronajímatele, na sjednanou dobu a za úplatu. Z předložených listin je patrné, že podnájemce, resp. nájemce, neměl právo vyloučit z užívání předmětných prostor třetí osoby včetně žalobce, když právě z těchto smluv vyplývá, že to byl právě žalobce, komu uzavřením smlouvy vznikla například povinnost kontrolovat přístup osob k výherním hracím přístrojům, když se zavázal vyloučit z přístupu k přístrojům všechny osoby mladší 18 let.

Městský soud při posouzení důvodnosti žalobních námitek vycházel stejně jako žalovaný z obsahu uzavřených smluv o podnájmu, resp. nájmu části nebytových prostor. Vzhledem k tomu, že nezjistil, a ani žalobce nic takového netvrdí, že by došlo ke změně v obsahu těchto smluv, neměl soud důvod, aby rozsáhle doplňoval dokazování výslechy svědků tak, jak to navrhoval žalobce, a proto návrhy na doplnění dokazování zamítl. Navíc jak soud již shora uvedl, a zástupkyně žalobce to u jednání potvrdila, je v tomto řízení předmětem posouzení právní otázka hodnocení smluv o nájmu či podnájmu nebytových prostor, které jsou ve správním spise založeny a o jejichž obsahu není mezi účastníky žádný spor.

Městský soud tak dospěl k závěru, že s ohledem na obsah právních vztahů nelze plnění poskytované žalobcem provozovatelům výherních hracích přístrojů považovat za nájem, resp. podnájem a podřadit ho pod § 56 odst. 3 zákona o DPH. Přenechání práva užívat části nebytových prostor nebylo jediným ani hlavním plněním poskytovaným žalobcem, nýbrž pouze prostředkem k dosažení jiného cíle (shodně i citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 Afs 22/2012 - 61). Hlavním účelem bylo podílet se na provozu výherních hracích přístrojů, a tedy na zisku generovaném touto činností. Plnění poskytované žalobcem provozovatelům výherních zařízení nemělo toliko pasivní povahu typickou pro nájem. Jeho převážnou část totiž tvořila aktivní činnost (obsluha výherních hracích přístrojů, plnění povinností provozovatele výherních hracích přístrojů upravených zákonem o loteriích a jiných podobných hrách, vybírání hotovosti z přístrojů, vedení finančních výkazů atd.).

Ze shora uvedených důvodů proto městský soud dospěl k závěru, že dílčí plnění poskytovaná žalobcem provozovatelům výherních hracích přístrojů na základě smluv o podnájmu, resp. nájmu části nebytových prostor je třeba pro účely daně z přidané hodnoty považovat za jediné, nedílné plnění, které nemělo podobu pouze pasivní činnosti spočívající výlučně v přenechání práva užívat nebytové prostory provozovatelům výherních hracích automatů, nýbrž hlavní ekonomický účel tohoto plnění představovaly povinnosti žalobce související se zajištěním obsluhy výherních hracích přístrojů a povinností vyplývajících z právních předpisů regulujících jejich provoz. Protože nelze tato plnění podřadit pod pojem nájem ve smyslu § 56 odst. 3 zákona o DPH, městský soud žalobu podle ustanovení § 78 odstavec 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl.

O nákladech řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst.1 soudního řádu správního, podle něhož žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu účelně

vynaložených nákladů v řízení a žalovaný správní úřad, jemuž by právo na náhradu účelně vynaložených nákladů řízení podle výsledku řízení náleželo, žádné náklady řízení nad rámec běžných činností správního úřadu nevykázal ani neuplatňoval. Z tohoto důvodu Městský soud v Praze vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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 Praze dne 23. června 2015

JUDr. Hana Veberová
předsedkyně senátu