



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové v právní věci žalobce **P.K.**, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24.6.2013, č.j. 15681/13/5000-14304-711359, a č.j. 16560/13/5000-14304-711359,

**t a k t o:**

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

### O d ů v o d n ě n í

**I.**

Napadená rozhodnutí.

Žalobce se žalobami spojenými ke společnému projednání domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24.6.2013, č.j. 15681/13/5000-14304-711359 (dále jen „první napadené rozhodnutí“), kterým byl změněn platební výměr Finančního úřadu v Karlových Varech (dále jen „prvoinstanční orgán“), kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2010.

Žalobce se dále domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24.6.2013, č.j. 16560/13/5000-14304-711359 (dále jen „druhé napadené rozhodnutí“), kterým byly částečně změněny dodatečné platební výměry prvoinstančního orgánu, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně, a to za zdaňovací období 1., 2. a 3. čtvrtletí roku 2009.

## II. Žaloby.

Žalobce shodně formulované žaloby odůvodnil tím, že napadená rozhodnutí jsou nezákonná pro rozpor s platnými právními předpisy, judikaturou soudů České republiky, komunitárními předpisy a rozhodnutími Evropského soudního dvora. Napadenými rozhodnutími bylo rozhodnuto v rozporu s platnými právními předpisy, jakož i judikaturou, když prvoinstanční rozhodnutí byla vydána po nesprávně vedeném řízení, které proběhlo v rozporu s daňovým řádem. Prvoinstanční orgán před vydáním prvoinstančních rozhodnutí nesprávně zjistil skutkový stav a na takto nesprávně zjištěný skutkový stav nesprávně aplikoval příslušná ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Správce daně konkrétně nesprávně kvalifikoval právní vztah mezi žalobcem a provozovateli výherních hracích přístrojů či technických zařízení podle zákona č. 202/1990Sb., o loteriích a jiných podobných hrách (dále jen „zákon o loteriích“), a dále rozhodnutí správce daně byla vydána v rozporu se zásadou legitimního očekávání, předvídatelného rozhodnutí a jde o rozhodnutí překvapivá a dále správce daně nesprávně aplikoval rozhodnutí Evropského soudního dvora. Správce daně postavil svá rozhodnutí na názoru, že v případě nájmu nebytových prostor při provozování výherních hracích přístrojů či technických zařízení podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích a ve spojení s osvobozením od daně z přidané hodnoty podle § 56 zákona o dani z přidané hodnoty, se nejedná o nájem nemovitého majetku osvobozený od daně z přidané hodnoty ve smyslu § 56 zákona o dani z přidané hodnoty, ale o poskytnutí služby podle § 14 odst. 1, písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, které podléhá zdanitelnému plnění dle tohoto zákona. Žalobce tak rozporuje názor správce daně, že žalobcem poskytované plnění nenaplnuje znaky nájmu nebytových prostor (tj. plnění osvobozeného od daně podle § 56 zákona o dani z přidané hodnoty), ale naopak se jedná o převod práva užívat nebytové prostory podle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty (tj. plnění zdanitelné). Žalobce konstatoval, že má za to, že na základě předložených nájemních smluv a zejména faktického dokazování v průběhu daňové kontroly (především svědecké výpovědi), je zřejmé, že předložil dostatečné množství důkazních prostředků o tom, že každá z uvedených společností měla podnajatý vždy jeden samostatný nebytový prostor ke své podnikatelské činnosti a v těchto prostorech se chovala jako vlastník, tj. nebyla časově ani prostorově omezena. Každá z uvedených společností měla vlastní klíče, vlastní přístup a chod svých podnajatých prostor si sama řídila. Vztahy podle smluv o podnájmu je nutné posuzovat jako podnájemní vztah a nikoliv jako poskytnutí práva k umístění výherních hracích přístrojů. Podle žalobce měly v uvedených nebytových prostorách přístup k automatům třetí osoby za podmínek, které určoval pouze podnajíemce a nikoliv pronajímatel. Žalobce poukazuje na to, že každý smluvní vztah mezi podnikateli v podobě nájmu resp. podnájmu nebytových prostor je prostředkem k dosažení cíle (provozu podnikatelské činnosti). V opačném případě by totiž provozování podnikatelské činnosti muselo spočívat v nájmu, resp. podnájmu nebytových prostor, a to nájemcem či podnajíemcem. Žádný nájemní, resp. podnájemní vztah není cílem smlouvy samotné, nýbrž prostředkem k dosažení cíle jiného. Každý podnikatelský subjekt provozující svoji podnikatelskou činnost v nebytových prostorách, které nevlastní, uzavírá smlouvu o nájmu, resp. podnájmu nebytových prostor za účelem své další podnikatelské činnosti, ne pro nájem samotný. Současně zajišťování obsluhy výherních hracích přístrojů je nutno charakterizovat jako mandátní činnost, a to uskutečňováním úkonů jménem a na účet

podnájemce jako mandanta, a to nájemcem jako mandatářem. Za tyto služby byla sjednána úhrada, V případě smlouvy o podnájmu je tak nutno tuto smlouvu posuzovat jako smlouvu smíšenou – kombinaci smlouvy o podnájmu části nebytových prostor a smlouvy mandátní. Argumenty ať už povahy nájmu nebytových prostor či argumenty opírající se o judikaturu Evropského soudního dvora či rozhodnutí Nejvyššího správního soudu nemohou být pro daný případ vůbec použity, neboť se vztahují k jiným faktickým skutečnostem a smluvním vztahům, než které byly hodnoceny správcem daně v případě žalobce. Žalobce zejména poukazuje na rozsudek Evropského soudního dvora ve věci Temco Europe C-284/03, podle kterého je nutné nájemní vztah definovat tak, že vlastník nemovitosti převádí na jinou osobu s vyloučením jakékoliv jiné osoby užívací a požívací právo na sjednanou dobu a za nájemné. Konkrétně tak v případě smluv o podnájmu nájemce převedl na společnost, s vyloučením jakékoliv jiné osoby (viz. předání klíčů k nemovitosti, v níž se nebytový prostor podle smlouvy o podnájmu nachází) užívací a požívací právo na sjednanou dobu a za nájemné. Z uvedeného vyplývá, že podstatnou náležitostí tohoto podnájemního vztahu je užívání prostoru jako vlastník, tedy mít klíče od místnosti (provozovny) - tedy mít možnost užívat nebytový prostor kdykoliv v kteroukoliv denní i noční dobu, cokoli tam umístit a podobně. V této záležitosti se odvolává žalobce na to, že podnájemci, tedy společnosti provozující výherní hrací přístroje, je umožněn přístup do pronajatých prostor kdykoliv a není omezen pouze na provozní dobu nájemce. Podnájemce rovněž vlastní od provozovny klíče, což mu umožňuje využívat nemovitost tak, jako by byla jeho vlastní. Každý z podnájemců měl podnajat vždy jednotlivý samostatný nebytový prostor (viz. protokoly o ústním jednání - výsledch svědků z řad společností podnájemce). Z uvedeného vyplývá, že na rozdíl od rozsudku Nejvyššího správního soudu, č.j. 2 Afs 6/2009-64, kterým argumentoval správce daně, má nájemce plnou kontrolu nad přístupem do samostatného nebytového prostoru, tak samozřejmě k prostředkům své podnikatelské aktivity, tj. k automatům samotným. Z uvedeného tak vyplývá, že podnájemní vztah nesl a nese všechny charakteristiky smlouvy o nájmu, resp. podnájmu, tedy časovou a prostorovou neomezenost nájemce při výkonu svých práv. Nelze tedy paušálně poukázat na to, že každá smlouva o nájmu/podnájmu části nebytových prostor jejímž předmětem je provozování výherních hracích přístrojů či jiných loterií může být automaticky posuzována jako převod práva k využití věci ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, ale správce daně jakož i žalovaný se nedostatečně a nesprávně zabývali konkrétní skutkovou situací v případě žalobce. V uvedených nebytových prostorách, které měly podnájemci najaty, měly přístup k automatům třetí osoby, a to za podmínek, které určoval pouze podnájemce a ne pronajímatel, tedy žalobce. Žalobce konstatoval, že dále argumentuje proti nesprávnému názoru daňových orgánů tak, že každý smluvní vztah mezi podnikateli nesoucí znaky nájmu resp. podnájmu nebytových prostor je prostředkem k dosažení cíle, tzn. provozování podnikatelské činnosti. V opačném případě by muselo paradoxně spočívat provozování podnikatelské činnosti v nájmu resp. podnájmu nebytových prostor, a to nájemcem či podnájemcem. Žádný nájemní resp. podnájemní vztah není cílem smlouvy samotné, nýbrž prostředkem k dosažení cíle. V tom případě hlavním cílem nájmu by musel být nájem samotný a nikoliv již žádná další podnikatelská činnost. Každý podnikatelský subjekt provozující svoji podnikatelskou činnost v nebytových prostorách, jichž není vlastníkem, uzavírá smlouvu o nájmu resp. podnájmu nebytových prostor za účelem své další a jiné podnikatelské činnosti, nikoliv pro nájem samotný. Lze tedy shrnout argumentaci žalobce v tom smyslu, že žalobce jako pronajímatel poskytl obchodním společnostem jako nájemcům stavebně vymezené nebytové prostory za účelem umístění výherních hracích přístrojů a nájemci se zavázali za přenechání tohoto práva hradit sjednanou

cenu, tj. nájemné. To, že pronajímatel poskytoval nájemcům kromě práva užívat nebytové prostory též další doplňkové služby, na tomto závěru, tedy závěru o tom, že předmětem smluvního vztahu bylo úplatné poskytnutí práva užívat nebytové prostory, nic nemění. Co se týče zajišťování obsluhy výherních hracích přístrojů, je nutno toto charakterizovat jako činnost pronajímatele pro nájemce, která měla pouze doplňkový charakter, a bylo na uvážení nájemce, koho pověří prováděním obsluhy v nebytových prostorech umístěných přístrojů a vůbec, zda někoho výkonem této činnosti pověří, či zda ji bude vykonávat sám. Bylo logicky pro nájemce ekonomicky mnohem výhodnější, požádat o výkon této činnosti pronajímatele, který byl v době provozu předmětných zařízení personálně vybaven k zajištění této činnosti. Nutno zdůraznit, že o doplňkovém charakteru žalobcem jako pronajímatelem nájemci poskytovaných služeb svědčí též to, že bez toho, aby byly předmětné výherní hrací přístroje umístěny v nebytových prostorech žalobce, by nebylo možné, aby pronajímatel tyto doplňkové služby poskytoval, protože jejich poskytování, bylo vázáno právě na umístění předmětných výherních hracích přístrojů v nebytových prostorech žalobce. Jinými slovy, toto svědčí o primárnosti nájmu nebytových prostor a podružnosti s tím souvisejících poskytovaných služeb. Závěr správce daně a žalovaného, že hlavním cílem smluv nebylo pasivní poskytnutí prostoru k užívání, ale poskytnutí práva na provozování heren s výherními hracími přístroji, včetně zajištění obsluhy, je tak zcela jednoznačně nesprávný. Žalobce dále namítal, že rozhodnutí správce daně, která byla potvrzena rozhodnutími žalovaného, jsou v rozporu se zásadou legitimního očekávání, předvídatelného rozhodnutí (viz. rozhodnutí Nejvyššího soudu sp.zn. 28 Cdo 915/2006) a jedná se rozhodnutí pro žalobce překvapivé (viz. rozhodnutí Nejvyššího soudu sp.zn. 28 Cdo 3256/2006). Tyto zásady jsou základními pojmy právního státu, kdy zásada legitimního očekávání znamená, že oprávněné očekávání, vycházející z předchozích zkušeností, pravidel, předchozího rozhodování typově podobných případů správce daně, dojde svého naplnění. K doměření daně z přidané hodnoty došlo mnoho let poté, co byly daňové kontroly správců daně v oblasti uvedeného, tedy nájmu nebytových prostor, shledány bez jakýchkoliv připomínek či vad. Došlo tak k obratu v rozhodovací praxi správců daně, k překvapivému rozhodnutí správce daně a porušení zásady legitimního očekávání daňového subjektu, kdy jiné daňové subjekty s obdobnou praxí jako žalobce, nebyly a nejsou postihovány. Kolega z oboru, který je daňovým subjektem místně příslušným v Karlových Varech, měl provedeno vytýkácí řízení za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2008 a správce daně – Finanční úřad v Karlových Varech potvrdil správnost postupu tohoto daňového subjektu uplatňovat osvobozená plnění u nájmu nebytových prostor na základě prověření všech skutečností včetně účetních listin (mimo jiné nájemní smlouvy) zcela v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty, Recastem Šesté směrnice, rozsudky ESD a tím správce daně zcela deklaroval jedinou správnou možnost postupu daňových subjektů, a to, že se u nájmu nebytových prostor daňového subjektu se svými odběrateli zcela jednoznačně jedná o nájem nebytových prostor podle § 56 zákona o dani z přidané hodnoty s vyloučením jiných možných řešení, např. poskytnutí služby podle § 14 téhož zákona. Na základě těchto informací a listinného materiálu vydaného Finančním úřadem v Karlových Varech dne 20.4.2009 je zřejmé, že žalobce si potvrdil správnost postupu u daně z přidané hodnoty, který žalobce doposud aplikoval a je v souladu s platnou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Správce daně tak mění svá stanoviska, aniž by tuto změnu náležitě odůvodnil za situace, kdy nedošlo ke změně zákona o dani z přidané hodnoty. Správce daně se nedostatečně vypořádal s důkazními prostředky, které žalobce v průběhu řízení předkládal. Zejména svědecké výpovědi jednoznačně potvrdily, že se jednalo o podnájemní vztah mezi žalobcem a jednotlivými společnostmi. Každá společnost měla podnajat svůj vlastní nebytový prostor, v kterém

vykonávala svoje podnikatelské aktivity bez omezení ze strany žalobce. Správce daně tyto výpovědi zástupců jednotlivých společností nezohlednil a v rozporu s daňovým řádem se s nimi nevypořádal. Tím zatížil řízení zásadní vadou, kdy jeho rozhodnutí je nepřezkoumatelné a jak žalobce uvedl již shora, vydané v rozporu se zásadou legitimního očekávání. Žalobce dále namítal, že správce daně ve své argumentaci zasáhl do práv žalobce tím, že přímo aplikoval komunitární předpisy k tíži žalobce, za situace, kdy aplikace přímého účinku v daném případě nepřichází v úvahu. Jak již uvedl ve svém rozhodnutí č.j. 2 Afs 6/2009 - 64, Nejvyšší soud, účinek směrnice (na rozdíl např. od nařízení), lze rozdělit na účinek přímý a nepřímý. Pro užití přímého účinku směrnice musí být splněny následující podmínky, a to: marné uplynutí lhůty pro transpozici a implementaci směrnice (nebo nesprávné provedení transpozice), dostatečná přesnost a bezpodmínečnost dotyčného ustanovení, přímou aplikací směrnice nedojde k uložení povinností jednotlivci. Nejvyšší soud dodává, že zejména posledně uvedená podmínka je zásadní, neboť správce daně nemůže využít směrnici v neprospěch daňového subjektu, zatímco ten ji ve svůj prospěch použít může. Je to také z hlediska dopadu na plátce jeden z nejpodstatnějších znaků, který přímý účinek odlišuje od účinku nepřímého. Aplikace přímého účinku tak v daném případě nepřichází v úvahu, neboť ustanovení čl. 13 část B písm. b) Směrnice bylo řádně implementováno vnitrostátním předpisem, a to ustanovením § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Ze srovnání znění obou ustanovení je zřejmé, že nejsou v rozporu. Žalobce proto poukazuje na rozsudek Evropského soudního dvora C-275/01 Sinclair Collins a na odlišnosti skutkového stavu řešeného v tomto rozsudku od podnájemních smluv uzavřených žalobcem. Evropský soudní dvůr rozhodl v tomto případě v neprospěch nájmu a důvodem byla skutečnost, že smlouva neobsahovala většinu základních prvků, které jsou nájemním smlouvám vlastní: vymezení předmětu nájmu, tj. přesné určení části nemovitosti, jež je pronajata, a volný přístup nájemce do prostor s automaty, přístup byl totiž v daném případě omezen otvíracími hodinami v provozovně. Podle Evropského soudního dvora hovořila v neprospěch nájmu i nijak neomezená možnost přístupu třetích osob k předmětu nájmu, jež byla z pochopitelných důvodů, důležitou podmínkou uzavření smlouvy. V daném případě smlouva nevymezovala žádný konkrétní prostor, jeho rozměry či lokaci, ve veřejně přístupných prostorách domu, kde byly automaty instalovány. Rozhodnutí, kde budou automaty umístěny, bylo spíše ponecháno na vlastníkovu nemovitosti. V projednávaném případě však žalobce jako pronajímatel poskytl obchodním společnostem jako nájemcům stavebně vymezené nebytové prostory za účelem umístění výherních hracích přístrojů a nájemci se zavázali za přenechání tohoto práva hradit sjednanou cenu, tj. nájemné. Žalobce proto poukazuje na rozsudek Evropského soudního C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbadehavn (FML.) vs. Skatteministeriet, ze kterého vyplývá, že též nájem místa pro lodí v přístavním prostoru je nájmem nemovitého majetku, a to i za předpokladu, že dlouhodobý nájemce, pokud si nepřeje toto místo využívat po dobu delší 24 hodin, poskytne toto místo bez náhrady na maximálně několik dnů poskytnuto hostům. Soud dospěl k názoru, že: „*Ve věci je nesporné, že vztahy mezi FML (majitel přístaviště) a uživateli prostor na pevnině, kteří po určitou dobu výlučně užívají místa, která jim jsou přidělena, spadají pod pojem nájmu ve smyslu uvedené směrnice. Stejně tomu je v případě vztahu mezi FML a příležitostnými uživateli míst na vodě, pokud může být takové místo prozatímně zabráno jinou lodí než lodí řádného uživatele tohoto místa v případě, že je posledně jmenovaný používá pro svou loď. Takové příležitostné použití, které nepřináší škodu řádnému uživateli, nemůže být totiž považována za zkreslující jeho vztah se správou přístavu. Pojem nájmu nemovitého majetku zahrnuje místa pro kotvení lodí na vodě, jakož i prostor pro uskladnění těchto lodí na pevnině v přístavním prostoru*“. Z uvedeného lze jednoznačně

stanovit, že to, že má k místu ukotvení lodi, které je pronajato, přístup v podstatě kdokoli a navíc toto místo může být de facto duplicitně dále pronajato, nemá vliv na tu skutečnost, že se stále jedná o nájem nemovitého majetku. Tedy určitý prostor může být pronajat či podnajat dlouhodobě jedné osobě a v případě nepřítomnosti této osoby, může být krátkodobě pronajato osobě druhé. Žalobce je tak toho názoru, že nájemní smlouvy obsahují všechny podstatné náležitosti podle zákona o nájmu a podnájmu nebytových prostor, a to včetně určitého vymezení předmětu nájmu. Tyto smlouvy ob stojí rovněž z pohledu článku 13 části B písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS. Pojem „nájem“ byl pro potřeby jednotného postupu členských států při uplatňování daně z přidané hodnoty opakovaně vyložen tak, že „v zásadě znamená, že pronajímatel převede na nájemce za úplaty na sjednanou dobu právo užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl vlastníkem a právo vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva“. Tuto obecnou definici upřesnila judikatura Evropského soudního dvora např. v rozsudcích C-284/03 ve věci Temco Europe, C- 428/02 ve věci Fonden Marselisborg Lystbadehavn, C-174/06 ve věci CO.GE.P, C-451/06 ve věci Gabriele Walderdorff a C-275/01 ve věci Sinclair Collis. Podle uvedených rozhodnutí Evropského soudního dvora lze nájem (či podnájem) definovat tak, že se jedná o nemovitost či její část, která musí být alespoň obecně vymezena; vlastník či uživatel nemovitosti není omezen ve svém právu poskytnout nemovitost či její část do užívání další osobě; jedná se převážně o pasivní poskytování místností a prostor za úplaty na omezenou dobu; nájemce je oprávněn vyloučit užívání třetí osoby, resp. je výlučně na něm, kterým osobám a za jakých podmínek umožní zpřístupnění jím užívaného nemovitého majetku. Judikatura současně připouští, aby společně s nájmem byly poskytovány i služby s ním související, musí však mít doplňkovou povahu k hlavnímu nájemnímu vztahu (srov. např. stanovisko generálního advokáta k C-572/07, podle něhož v případě, kdy pronajímatel poskytuje k pronájmu úklidové služby, jakožto vedlejší služby, se jedná o dvě samostatná zdanitelná plnění, přičemž je na národní úpravě, zda tyto vedlejší služby zdaní nebo zahrne do celkového osvobozeného plnění). Správce daně a ani žalovaný se nevypořádali s pojmem „nájem“ ve smyslu jím odkazovaného rozsudku Evropského soudního dvora C-284/03 jako činnosti pasivního charakteru, aniž by byla tvořena další přidaná hodnota. Správce daně se nevypořádal s tím, z jakého důvodu dovodil, že v případě žalobce se nejednalo o nájem nebytového prostoru, ale o komplex služeb.

### III.

#### Vyjádření žalovaného.

Žalovaný navrhl zamítnutí žalob. Ve vyjádření k žalobám uvedl, že podstatou právního sporu je posouzení dokladů - příjmových faktur, které žalobce vystavil za nájem (resp. za pronájem) nebytových prostor za zdaňovací období 1., 3. a 4. čtvrtletí 2009. Tyto doklady byly vystaveny na základě smluv o podnájmu částí nebytových prostor uzavřených se společnostmi SLOT SIGMA, a.s., SLOT Group, a.s. a SLOT Game, a.s. Správce daně po posouzení vztahu vyplývajících ze smluv o podnájmu uzavřel, že žalobcem poskytované plnění nenaplnuje znaky nájmu nebytových prostor, tj. plnění osvobozeného od daně podle § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, ale naopak se jedná o převod práva užívat nebytové prostory podle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, tj. o

zdanitelné plnění podle uvedeného zákona. S uvedeným závěrem správce daně žalobce v žalobě nesouhlasí. Žalovaný konstatoval, že nad rámec odůvodnění napadených rozhodnutí považuje za nutné zejména poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.4.2009, čj. 9 Afs 93/2008-43, ve kterém se poukazuje na skutečnost, že ačkoliv daná smlouva může obsahovat veškeré formální náležitosti platné podnájemní smlouvy, je nutné pro účely správného uplatnění daně z přidané hodnoty zkoumat jak skutečný obsah smlouvy, tak ekonomické důvody, které strany vedly k uzavření dané smlouvy. Vzhledem k tomu, že vedle smluv o podnájmu uzavřel žalobce s nájemci také smlouvy o zabezpečení obsluhy technických zařízení, vyplývá z uvedených smluv jednoznačně ekonomická podstata vzájemných vztahů. Hlavním účelem obou smluv nebylo přenechat společnostem SLOT SIGMA, a.s., SLOT Group, a.s. a SLOT Game, a.s. do užívání části nebytových prostor, nýbrž upravit vztahy mezi žalobcem a těmito společnostmi související s provozováním výherních hracích přístrojů a rozdělení zisků z těchto zařízení. V daném případě tak užití částí nebytových prostor bylo pouhým prostředkem k dosažení cíle jiného. Hlavním cílem, tedy příčinou uzavření předmětných smluv o podnájmu, nebylo pasivní přenechání prostor k užívání, ale poskytnutí práva na provozování herny s výherních hracích přístrojů a videoloterijních terminálů, včetně zajišťování obsluhy těchto zařízení a zákonem předepsaného dohledu. Podnájem částí nebytových prostor v daném případě nespadá pod pojem „nájem nebytových prostor“ ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty. V této souvislosti žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.4.2009, čj. 9 Afs 93/2008-43, v napadených rozhodnutích neuvedený. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že: *„Pod pojem „nájem nebytových prostor“ nebudou pro účely osvobození od daně z přidané hodnoty spadat taková plnění, k jejichž poskytování je sice nemovitost nezbytná, ale jejíž užití není hlavním smyslem ani cílem poskytovaného plnění“*. Lze přisvědčit názoru žalobce, že v případě smluv uzavřených žalobcem se společnostmi SLOT SIGMA, a.s., SLOT Group, a.s. a SLOT Game, a.s. se jednalo o smlouvy smíšené. Smlouva o podnájmu tvoří pouze jednu ze součástí smluvního vztahu. Tohoto názoru je rovněž Nejvyšší správní soud, který se k této problematice vyjádřil ve svém rozsudku ze dne 28.3.2012, čj. 1 Afs 22/2012-53. Poskytování uvedených služeb přitom nelze rozdělit na služby podléhající a nepodléhající dani z přidané hodnoty, neboť spolu vzájemně souvisí a jsou navzájem tak provázána, že je třeba je považovat za plnění jediné. Takové plnění potom nelze pro účely daně z přidané hodnoty uměle dělit na jednotlivá dílčí plnění. K tomuto závěru dospěl také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28.3.2012, čj. 1 Afs 22/2012-53. Z uvedeného je jasně patrné, že správce daně i žalovaný postupovali při posouzení sporné otázky správně. Žalovaný tak důrazně nesouhlasí s námitkou žalobce, že nesprávně kvalifikoval právní vztah mezi ním a společnostmi SLOT SIGMA, a.s., SLOT Group, a.s. a SLOT Game, a.s. Žalovaný dále uvedl, že zásada legitimního očekávání nepůsobí absolutně, ale je třeba ji aplikovat v souladu s okolnostmi konkrétního skutkového stavu. Tato zásada rovněž nezaručuje, že správce daně bude slepě následovat svá dřívější rozhodnutí, nezakládá nárok daňového subjektu na permanentně stejné jednání, popř. nárok na rozhodování ve prospěch daňového subjektu. Zásadou legitimního očekávání zejména nesmí dojít k popření principu legality, jak také judikoval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 24.2.2010, čj. 6 Ads 88/2006-159. Žalovaný v napadených rozhodnutích uvedl, že správce daně postupoval v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty a relevantní judikaturou Nejvyššího správního soudu a Evropského soudního dvora, čímž ctí princip legality. Žalovaný se tak plně vypořádal s uvedenou námitkou již v rámci odvolacího řízení a postup správce daně náležitě odůvodnil. Žalovaný uvedl, že s otázkou důkazních návrhů žalobce se

vypořádal na stranách 19 a 20 napadených rozhodnutí. Žalovaný konstatoval, že s tvrzením, že v daném případě nebylo možné aplikovat přímý účinek směrnice o dani z přidané hodnoty, souhlasí. Důrazně se však musí ohradit proti tvrzení, že by správce daně postupoval žalobcem uváděným způsobem. Zohledněním definice nájmu vytvořené judikaturou Evropského soudního dvora nedošlo k přímé aplikaci směrnice o dani z přidané hodnoty, nýbrž k eurokonformnímu výkladu § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Bylo postupováno v souladu s ustálenou judikaturou Evropského soudního dvora a Nejvyššího správního soudu. V této věci lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8.4.2010, čj. 2 Afs 6/2009-64. Obdobně se vyjádřil Nejvyšší správní soud i ve svém rozsudku ze dne 28.3.2012, čj. 1 Afs 22/2012-53, ve kterém uvedl, že pojmy použité ve směrnici o dani z přidané hodnoty týkající se osvobození od daně jsou autonomními pojmy práva EU. Správce daně i žalovaný v souladu s uvedenou judikaturou použili definici pojmu nájem utvořenou judikaturou Evropského soudního dvora, podle které se nájmem rozumí převod práva užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl nájemce jejím vlastníkem (tj. včetně práva vyloučit jakoukoliv další osobu z výkonu takového práva), a to na sjednanou dobu a za úplatu. Současně správce daně i žalovaný zohlednili skutečnost, že nájem nemovitosti je činností relativně pasivní, což lze v souladu s posledně uvedeným rozsudkem Nejvyššího správního soudu 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). V nyní posuzované věci tak nebyla ve smyslu výše uvedeného naplněna judikaturou Evropského soudního dvora formulovaná podmínka, že v případě nájmu musí daný právní vztah vykazovat čistě znaky typické pro nájem, resp. podnájem spočívající v povinnosti strpět užití nemovitosti třetí osobou (tedy plnění pasivního charakteru). Z důkazů provedených v daňovém řízení jednoznačně plyne, že podnájem vymezených nebytových prostor tvořil pouze jednu část plnění žalobce. Podstatnou část plnění žalobce pak představovaly služby, které žalobce poskytoval nájemcům v souvislosti s provozem výherních hracích přístrojů a videoloterijních terminálů. S ohledem na obsah právních vztahů a rovněž i s ohledem na jejich ekonomickou podstatu nebylo možné plnění poskytované žalobcem považovat za nájem, resp. podnájem, a subsumovat ho tak pod § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Obdobně judikoval také Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 28.3.2012, čj. 1 Afs 22/2012-53.

#### IV.

##### Posouzení věci soudem.

Vzhledem k tomu, že žalovaný souhlasil s rozhodnutím o věci samé bez jednání a žalobce ve lhůtě dvou týdnů ode dne doručení výzvy předsedy senátu nevyjádřil nesouhlas s takovým projednáním věci, přičemž byl ve výzvě poučen o tom, že nevyjádří-li nesouhlas s takovým projednáním věci, bude se mít za to, že souhlas je udělen, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s.ř.s.), o věci samé bez jednání.

V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.



Problém, který je předmětem sporu mezi účastníky řízení, byl již vyřešen judikaturou Nejvyššího správního soudu, tak judikaturou Evropského soudního dvora.

Podle § 56 odst. 3 věta první zákona o dani z přidané hodnoty je nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor osvobozen od daně.

Výkladem pojmu „nájem“ pro účely daně z přidané hodnoty se zabýval Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 23.4.2009, č.j. 9 Afs 93/2008-43 (rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Tento rozsudek byl ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu publikován pod č. 2184 v č. 2/2011 s těmito právními větami: „I. Dle ustálené judikatury Soudního dvora ES je pojem „osvobození od daně“ uvedený v čl. 13 šesté směrnice Rady 77/388/EHS autonomní pojem práva Společenství, který musí být definován na úrovni Společenství. Jestliže vnitrostátní zákon o dani z přidané hodnoty neobsahuje v porovnání s šestou směrnicí žádné rozdíly týkající se osvobození nájmu, je při výkladu pojmu „nájem“ pro účely daně z přidané hodnoty nutno zohlednit výkladová pravidla stanovená judikaturou Soudního dvora. II. Pod pojem „nájem nebytových prostor“ nebudou pro účely osvobození od daně z přidané hodnoty spadat taková plnění, k jejichž poskytování je sice nemovitost nezbytná, ale jejíž užití není hlavním smyslem ani cílem poskytovaného plnění“.

Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že „pro odpověď na otázku, zda plnění smluvními účastníky označené jako podnájem nebytových prostor spadá pod pojem "nájem", který je od daně z přidané hodnoty osvobozen ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice, resp. čl. 135 a ustanovení § 56 zákona o dani z přidané hodnoty, je nutno vyložit pojem "nájem" pro účely daně z přidané hodnoty a současně posoudit všechny okolnosti, za nichž se plnění uskutečňuje. Šestá směrnice nedefinuje ani pojem "pronájem nemovitého majetku", ani pojem "pacht", ani neodkazuje na jeho vymezení v právních předpisech členských států. Ohledně osvobození od daně uvedeného v čl. 13 šesté směrnice Evropský soudní dvůr (dále také "Soudní dvůr či ESD") opakovaně konstatoval, že "osvobození" je autonomní pojem práva Společenství, který musí být definován na úrovni Společenství [srovnej např. rozsudek ESD 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)]. Soudní dvůr tento pojem definoval ve své judikatuře, kterou generální advokát Ruiz-Jarabo Colomer shrnul v bodech 20 a 21 svého stanoviska k věci Temco Europe C - 284/03 následovně: 1) vlastník nemovitosti převádí na jinou osobu (2) s vyloučením jakékoliv jiné osoby (3) užívací a požívací právo na sjednanou dobu (5) a za nájemné. Jakkoliv tedy pronájem nemovitého majetku spadá pod pojem hospodářské činnosti ve smyslu čl. 4 šesté směrnice, představuje zpravidla relativně pasivní činnost, závisající na pouhém plynutí času, která nevede k významné tvorbě hodnoty. 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 směrnicí (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). Pokud jde o aplikaci čl. 13B(b) šesté směrnice, pojem osvobození má být vykládán restriktivně a jeho obsah by měl být jednotný ve všech členských státech. 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)“.*

V rozsudku ze dne 28.3.2012, č.j. 1 Afs 22/2012-53, který byl ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu publikován pod č. 2629 v č. 8/2012 s touto právní větou: „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.“, v bodech 27 a 28 Nejvyšší správní soud 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 č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor. Nejvyšší správní soud v těchto rozhodnutích s ohledem na citovanou judikaturu Soudního dvora EU dovodil, že nájmem ve smyslu § 56 odst. 3 zákona o DPH se rozumí převod práva užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl nájemce jejím vlastníkem (tj. včetně práva vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva), a to na sjednanou dobu a za úplatu. Nájem nemovitostí je činností „relativně pasivní“, což lze vyložit tak, že komplexní služba, zahrnuje-li ještě i jiné složky (předpokládající aktivní činnost) než nájem, nemůže být většinou za nájem považována (srov. rozhodnutí ze dne 4. 10. 2001, Goed Wonen, C-326/99, Recueil, s. 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, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Recueil, s. I-493, bod 26), právo užívat most za mýtné (rozhodnutí ze dne 12. 9. 2000, 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, Sinclair Collis, C-275/01, Recueil, s. I-5965)“.

Dlužno současně doplnit, že posledně citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu se týkal případu obdobného případu žalobce.

Pokud jde o skutkové vymezení věci souzené Nejvyšším správním soudem, Nejvyšší správní soud v rozsudku uvedl, že „ze správního spisu zjistil následující skutečnosti. Dne 1.10.2007 uzavřela stěžovatelka se společností Tipgame-7 s. r. o. Smlouvu o užívání části nebytových prostor, o podmínkách provozu výherních hracích přístrojů a o zajištění služeb s provozem spojených. Na základě této smlouvy přenechala stěžovatelka společnosti Tipgame-7 část nebytových prostor v objektu Sport bar Ontario. Dle čl. I. odst. 3. je předmětem této smlouvy nejen přenechání části nebytových prostor k užívání společnosti Tipgame-7, ale též úprava práv a povinností při spolupráci ohledně provozu výherních hracích přístrojů v tomto objektu a zajištění služeb spojených s jejich provozem. Dle čl. II. smlouvy je společnost Tipgame-7 povinna zajistit na své náklady dovoz přístrojů, jejich odbornou instalaci, odzkoušení, uvedení do provozu, proškolení stěžovatelky a jejích zaměstnanců. Dále je společnost Tipgame-7 povinna zajistit na své náklady odborný servis přístrojů za účelem udržení neustálé provozuschopnosti a zabezpečit pravidelné vybírání tržeb z přístrojů v termínech dohodnutých se stěžovatelkou. Dle čl. III. smlouvy se stěžovatelka zavázala přenechat společnosti Tipgame-7 vymezenou část nebytových prostor a plnit své další povinnosti tak, aby mohl být zabezpečen řádný a nepřetržitý provoz přístrojů a dosaženo jejich maximální efektivnosti. Stěžovatelka se zavázala neprodleně hlásit všechny závady v provozu přístrojů určenému zástupci společnosti Tipgame-7, stejně jako jakékoliv úmyslné poškození nebo odcizení přístrojů nebo peněžních prostředků v nich deponovaných. Stěžovatelka se dále zavázala vybírat každý den hotovost z přístrojů a předat je společnosti Tipgame-7, přičemž až do doby předání nesla za vybranou hotovost odpovědnost, a dále vést řádnou účetní evidenci o veškerých účetních úkonech dle této smlouvy a uhradit společnosti Tipgame-7 rozdíl na hodnotách svěřených jí touto smlouvou k vyúčtování. Stěžovatelka převzala závazek udržovat přístroje v čistotě a zabezpečit dodržování povinností uložených společnosti Tipgame-7 příslušnými ustanoveními zákona (zřejmě zákona č. 202/1990Sb., o loteriích a jiných podobných hrách – pozn. NSS), zejména pak § 17 odst. 2, 9 a 10 (zákaz účasti ve hře a vstupu do provozovny osobám mladším 18 let, zajištění povinného dozoru v herně vlastními zaměstnanci). Pro případ porušení těchto povinností měla nést veškerou odpovědnost (včetně povinnosti nahradit škodu způsobenou společností Tipgame-7) stěžovatelka. Stěžovatelce náležela dle čl. IV. smlouvy odměna ve výši 2000 Kč za veškeré služby a činnosti prováděné na jejím základě. Vedle toho jí náležela odměna za využívání nebytových prostor ve výši 50 % z celkové tržby (tržba = IN – OUT). Tato částka se snižovala o 2380 Kč. Ze smlouvy tak, jak byly shora rekapitulovány povinnosti smluvních stran, plyne, že jejím 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. Svým obsahem se tedy jedná o smlouvu smíšenou, což vyjadřuje již její pojmenování. Smlouva o podnájmu nebytových prostor tvoří pouze část z této smíšené smlouvy. Z výčtu povinností stěžovatelky jasně plyne, že se zavázala poskytnout společnosti Tipgame-7 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 Tipgame-7, hlášení poruch, udržování čistoty atd.). Ze smlouvy jednoznačně plyne, že obě tato plnění jsou navzájem tak provázána, že je třeba je považovat za plnění jediné.

*Nepochybně má stěžovatelka pravdu, že služby související s provozem výherních hracích přístrojů si mohla společnost Tipgame-7 obstarat sama či prostřednictvím třetí osoby. V daném případě tak však neučinila. Z rozložení práv a povinností plyne, že účelem smlouvy nebylo pouze přenechání části nebytových prostor do užívání společnosti Tipgame-7, ale de facto dohoda na společném provozování výherních hracích přístrojů v dané herně. Plnění, které stěžovatelka poskytovala společnosti Tipgame-7, je třeba považovat za jediné, nedílné plnění, které nelze pro účely daně z přidané hodnoty uměle dělit na jednotlivá dílčí plnění. O tom ostatně svědčí i způsob, jakým je konstruována výše odměny stěžovatelky. Ta je formálně rozdělena do dvou složek – nízká odměna za služby a předem neodhadnutelná výše odměny za užívání části nebytových prostor. Tato druhá odměna se přitom odvíjí od výše „tržby“ – přesněji hrubého zisku (vhozená hotovost minus vyplacená hotovost) -, od níž se odečte výše první složky odměny (2000 Kč jako odměna za služby + 19 % DPH = 2380 Kč). Jinými slovy řečeno, to, co bylo vyplaceno na odměně za služby, se odečte od výše odměny za užívání části nebytových prostor. Výše odměny je tedy konstruována tak, aby činila 50 % „tržby“. Byť je odměna formálně rozdělena na dvě složky, ve skutečnosti je konstruována jako odměna nedělitelná“.*

Nejvyšší správní soud se vyjádřil i k případu, kdy byly uzavřeny dvě samostatné smlouvy. V rozsudku uvedl, že „ke smlouvám uzavřeným stěžovatelkou s Vallotou je třeba uvést, že smlouva ze dne 30. 9. 2004 je co do smluvního typu vskutku pouze smlouvou o podnájmu, nikoliv smlouvou smíšenou, jak tomu bylo v předchozích případech. Pokud jde o charakter, resp. dělitelnost plnění poskytovaného na jejím základě nelze odhlížet od smlouvy o spolupráci při provozování výherních hracích přístrojů. Obě smlouvy byly uzavřeny ve stejný časový okamžik (s odstupem jednoho dne) a z hlediska ekonomického je třeba na ně pohlížet jako na smlouvy úzce související, neboť pramení ze stejné kauzy. Účelem tohoto smluvního komplexu bylo upravit podmínky provozování výherních hracích přístrojů. Pro Vallotu by jistě nemělo význam uzavřít pouze smlouvu o podnájmu části nebytových prostor, aniž by současně se stěžovatelkou uzavřela i smlouvu o spolupráci při provozování výherních hracích přístrojů. Teprve na základě této druhé smlouvy si Vallota zajistila plnění, které je nezbytné pro řádné provozování výherních hracích přístrojů, jehož podmínky jsou vcelku striktně stanoveny zákonem o loteriích a jiných podobných hrách. Pokud by si Vallota nezajistila od stěžovatelky poskytnutí tohoto plnění, nepochybně by neměla zájem o uzavření podnájemní smlouvy, neboť umístit výherní hrací přístroj do provozovny, aniž by z hlediska veřejnoprávních předpisů byly zajištěny podmínky pro jeho provoz, by nemělo pro Vallotu žádný ekonomický význam. Pouhé umístění přístroje do provozovny stěžovatelky tedy nebylo cílem Valloty. Vallota sice mohla provoz výherních hracích přístrojů obsluhovat sama či prostřednictvím jiné třetí osoby, ovšem neučinila tak a toto potřebné plnění si obstarala přímo u stěžovatelky coby pronajímatele nebytového prostoru. I v tomto případě je proto třeba považovat plnění poskytované stěžovatelkou jako jediné, nedílné plnění“.

Pokud jde o společnost SLOT SIGMA, a.s., měl žalobce krom smlouvy o podnájmu části nebytových prostor uzavřenu současně „Mandátní smlouvu o zabezpečení obsluhy a služeb, spojených s provozem Výherních hracích přístrojů“. V této smlouvě se žalobce zavázal „jako mandatář pro mandanta jeho jménem a na jeho účet za úplaty zajistit obsluhu výherních hracích přístrojů“. Dále že „při zajištění obsluhy VHP bude postupovat s odbornou péčí, která spočívá zejména v zabezpečení, aby VHP byly v provozu po celou provozní dobu provozovny, resp. po dobu, po kterou provoz VHP umožňuje platná právní úprava, tj. od

15.00-03.00, a to denně, zabezpečení, aby osoby mladší 18-let se nemohly nijak zúčastnit hry na VHP, resp. aby jim byl zamezen přístup do provozovny, zabezpečení ochrany VHP před poškozením, zničením, ztrátou, zcizením apod., povinnosti, v případě, kdy nastane událost uvedená v předchozím případě, neprodleně tuto ohlásit mandantovi a Policii ČR, ihned sepsat protokol o škodě a dále postupovat podle poučení v tomto protokolu, pravidelném provádění dalších úkonů tak, aby při provozu VHP byla plně dodržena příslušná ustanovení uvedená v rozhodnutí o povolení provozu a platné právní úpravy, povinnost každou poruchu nebo závadu VHP neprodleně ohlásit servisnímu středisku mandanta, a to na zmíněných telefonech, povinnosti, v případě, že se servisní technik mandanta nedostaví do 24 hodin od hlášení dle předchozího bodu, zaslat mandantovi o této skutečnosti telegrafickou správu, povinnosti ohlásit mandantovi každé přerušení provozu po dobu delší 24 hodin, povinnosti umožnit provedení servisu a oprav VHP, zabezpečení, aby byl provoz VHP v souladu se schváleným herním plánem a návštěvním a reklamačním řádem, provádění pravidelného denního zevního ošetření VHP, umožnění orgánům státního dozoru a dalším oprávněným orgánům kontrolu plnění podmínek, ze kterých jsou VHP provozovány, a to dle příslušných bodů uvedených v rozhodnutí o povolení provozu, pečlivém denním vedení denní evidence tržeb VHP, a tuto na každém jednotlivém listu opatřit podpisy nejméně dvou odpovědných osob uvedených v této smlouvě, povinnosti tuto evidenci předložit k nahlédnutí pověřenému pracovníkovi mandanta, a to vždy jedenkrát měsíčně, po provedení měsíčního vyúčtování VHP a odvodu tržeb z těchto“. Dále bylo například stanoveno, že „provoz ostatních činností v provozovně bude žalobce zajišťovat pod vlastním jménem a na vlastní odpovědnost. Žalobce je dále odpovědný za dodržování příslušných ustanovení zákona č. 202/1990 Sb. vztahujících se k zákazu vstupu do herny a hry na VHP pro osoby mladší osmnácti let. Žalobce je povinen zajistit všechny úkony popsané osobně, a poruší-li tuto povinnost, odpovídá plně za škody způsobené mandantovi“. Žalobce se dále zavázal „pravidelně, minimálně jednou denně provádět výběr finanční hotovosti z pokladen VHP, tyto finanční prostředky přepočítat a zapsat do protokolu o denním vyúčtování“ a prohlásil, že „prostory provozovny, ve kterých zajišťuje pro mandanta obsluhu VHP, mají charakter herny, byly k tomu účelu zkolaudovány a plně splňují náležitosti herny dle platné právní úpravy“.

Pokud jde o společnosti SLOT Group a.s. a SLOT Game a.s., měl žalobce krom smluv o podnájmu části nebytových prostor uzavřeny současně „Smlouvy o zabezpečení obsluhy technického zařízení“, přičemž pokud jde o práva a povinnosti smluvních stran obsahovaly tyto smlouvy obdobná ujednání jako v případě mandátní smlouvy uzavřené se společností SLOT SIGMA, a.s.

Případ žalobce je zcela obdobný případu souzenému Nejvyšším správním soudem, a proto není žádný důvod, aby na základě skutkových okolností případu žalobce bylo dospěno k odlišným právním závěrům. Ani zde prostá skutečnost, že byly namísto jedné smlouvy uzavřeny dvě samostatné smlouvy, nemá žádný vliv na konečné právní posouzení smluvních vztahů.

Z obsahu smluvních vztahů mezi žalobcem a společnostmi SLOT SIGMA, a.s., SLOT Group a.s. a SLOT Game a.s. vyplývá, že žalobcem bylo těmto společnostem poskytnuto komplexní plnění, u něhož lze konstatovat, že k jeho poskytování byla nemovitost nezbytná, avšak její užití nebylo hlavním smyslem ani cílem poskytovaného plnění. Podnájem nemovitosti byl toliko jedním z prostředků, vedle velkého množství povinností uložených

žalobci mandátní smlouvou v případě společnosti SLOT SIGMA, a.s. a smlouvami o zabezpečení obsluhy technického zařízení v případě společností SLOT Group a.s. a SLOT Game a.s., směřujících k dosažení společného cíle, a to realizace zisku těchto společností z provozování herních zařízení v provozovně žalobce a pro žalobce zisk odměny za součinnost při realizaci tohoto podnikatelského záměru. Prostý podnájem, aniž by hrací zařízení byla umístěna ve funkční provozovně žalobce za jeho součinnosti, neměl pro uvedené společnosti žádný ekonomický smysl, neboť by jím nebylo dosaženo požadovaného cíle.

Dostatečným pro učinění jiných závěrů není tvrzení žalobce, že *„každá z předmětných společností měla vlastní klíče, vlastní přístup“*, neboť tato skutečnost nemění nic na obsahu vzájemných práv a povinností účastníků smluv, tedy na tom, že ve skutečnosti bylo žalobcem předmětným společností poskytováno shora uvedené komplexní plnění a nikoli prostý podnájem nemovitosti. Nepravdivým je pak tvrzení žalobce o tom, že *„chod svých podnajatých prostor si každá z předmětných společností řídila sama“*, neboť to byl naopak žalobce, kdo se k zajištění řádného chodu, resp. *„obsluze výherních hracích přístrojů“*, smluvně zavázal.

Ve prospěch žalobce nesvědčí ani závěry, ke kterým dospěl Evropský soudní dvůr v rozsudku ze dne 3.3.2005 ve věci C-428/02 (dostupný na [www.eurlex.eu](http://www.eurlex.eu)). Žalobce totiž zcela pomíjí závěry, které Evropský soudní dvůr zaujal ke druhé položené otázce, kde mimo jiné uvedl, že *„Výraz „vozidlo“ použitý v uvedeném ustanovení je proto třeba vykládat tak, že zahrnuje všechny dopravní prostředky, včetně lodí. Nájem míst pro lodě totiž není omezen na pouhé právo obsadit soukromě vodní plochu, nýbrž zahrnuje rovněž zpřístupnění různého přístavního zařízení zejména k zakotvení lodí, zařízení pro vyloďení a naložení posádky, a případné použití jimi sanitárních a jiných zařízení“*. Evropský soudní dvůr tak vycházel ze stejných závěrů, jako Nejvyšší správní soud v citovaných rozsudcích, tj. že od daně z přidané hodnoty je osvobozen toliko prostý nájem nemovitosti.

Dospěl-li tudíž žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí k závěru, že v případě žalobce nebylo možné přiznat osvobození od daně z přidané hodnoty ve smyslu ustanovení § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, nelze jeho závěru ničeho vytknout. Správce daně *„nezasáhl do práv žalobce tím, že přímo aplikoval komunitární předpisy k tíži žalobce, za situace, kdy aplikace přímého účinku v daném případě nepřichází v úvahu“*, neboť aplikoval národní právní úpravu v souladu s eurokonformním výkladem provedeným Evropským soudním dvorem a Nejvyšším správním soudem.

Nedůvodnou je nezbytné shledat i námitku žalobce o tom, že se žalovaný *„nevypořádal s pojmem „nájem“ ve smyslu jím odkazovaného rozsudku Evropského soudního dvora C-284/03 jako činnosti pasivního charakteru, aniž by byla tvořena další přidaná hodnota“*. Výkladem pojmu „nájem“ a dopadem judikatury na případ žalobce se žalovaný podrobně zabýval zejména na stranách 12, 13, 14 a 15 prvního napadeného rozhodnutí a na stranách 18, 19 a 20 druhého napadeného rozhodnutí. Zřejmý a odůvodněný je i závěr žalovaného o tom, že *„plnění poskytované daňovým subjektem však nespočívalo pouze v této pasivní činnosti, nýbrž zahrnovalo též obsluhu VHP a VTS. Přenechání práva užívat části nebytových prostor nebylo jediným ani hlavním plněním poskytovaným daňovým subjektem, ale pouze prostředkem k naplnění cíle jiného, a to podílet se v ekonomickém slova smyslu na provozu VHP a VTS, a to jejich obsluhou“* (viz. str. 17 prvního napadeného rozhodnutí a str.

19 druhého napadeného rozhodnutí). Z tohoto pohledu je nedůvodnou i námitka žalobce o tom, že „se správce daně nevypořádal s tím, z jakého důvodu dovodil, že v případě žalobce se nejednalo o nájem nebytového prostoru, ale o komplex služeb“.

Nedůvodnou je i námitka žalobce o tom, že „správce daně nezohlednil výpovědi zástupců jednotlivých společností a v rozporu s daňovým řádem se s nimi nevypořádal“. Na straně 14 napadeného rozhodnutí totiž žalovaný uvedl, že „ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně se se svědeckými výpověďmi použitými jako důkaz pro účely předmětného vyměřovacího řízení vypořádal v duchu zásady volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 daňového řádu. Výsledkem jeho hodnocení bylo konstatování, že plnění poskytované daňovým subjektem naplňovalo znaky nájmu nebytových prostor. Odvolací orgán k tomu uvádí, že výpovědi předmětných svědků měly prokázat existenci nájemního vztahu. Z provedených výpovědí vyplynulo, že podnájemce disponoval klíči od nebytových prostor. Samotné svěření klíčů od pronajatých prostor však samo o sobě není důkazem toho, že plnění poskytované daňovým subjektem naplňovalo znaky nájmu nebytového prostoru jako plnění osvobozeného od daně z přidané hodnoty“. Obdobnou pasáž obsahuje druhé napadené rozhodnutí na straně 19.

V rozsudku ze dne 20.7.2006, č.j. 6 A 25/2002-59, Nejvyšší správní soud uvedl, že „Ústavní soud v posledních letech také bez váhání přiznal ústavní ochranu legitimnímu očekávání jako základnímu právu v mnoha případech. Tak např. nález č. 33/2004 ve svazku 32 Sb. ÚS na příkladu závazného příslibu převést náhradní pozemky vyložil, že v právním státě platí princip ochrany důvěry ve vážnost a závaznost aktů veřejné moci; stát se pak svého závazku nemůže zbavit, jestliže nastanou v příslibu vymezené podmínky; jinak by si počínal protiprávně. V nálezu sp. zn. III. ÚS 252/04 Ústavní soud připomenul, že k neoddelitelným znakům právního státu patří také předvídatelnost práva a ochrana oprávněné důvěry v právo, nazývaná také oprávněným legitimním očekáváním. V nálezu č. 120/2004 ve svazku 34 Sb. ÚS shledal Ústavní soud v „povinnosti neohrožovat důvěru osob v akty veřejné moci“ ústavní princip. Podobně srov. nálezy sp. zn. I. ÚS 353/04, II. ÚS 37/04, Pl. ÚS 6/05, I. ÚS 437/03, Pl. ÚS 50/04 (který označil princip legitimního očekávání i za obecný princip komunitárního práva), stanovisko Pl. ÚS-st. 21/05 a další. Jedním z prvních nálezů, zabývajících se touto otázkou, byl nález č. 131/2003 Sb. ÚS, jímž Ústavní soud vyložil, že „Každému navrhovateli vzniká v řízení před orgánem veřejné moci legitimní očekávání, že bude-li postupovat v souladu se zákonem a konkrétními pokyny tohoto orgánu, povede to v případě úspěchu ve sporu k vydání reálně vykonatelného rozhodnutí. Soudy právního státu chránícího individuální lidská práva a svobody jsou ústavně zavázány promýšlet důsledky svých rozhodnutí, zohledňovat svůj předchozí postup, dbát na vynutitelnost vydávaných rozhodnutí a neposuzovat věc jenom z hlediska izolovaného výkladu jednoho ustanovení. Důvěra v soudní rozhodování a reálná vynutitelnost práva totiž patří mezi základní mimoprávní atributy právního státu.“ Nejvyšší správní soud nemá důvod zpochybňovat, že takový právní princip platí obecně pro obor práva správního a pro činnost správních orgánů v České republice. Proto soud ochrání účastníka, který v dobré víře očekává, že příslib určitého užití volného správního uvážení, učiněný správním orgánem, bude dodržen, splní-li účastník podmínky správním orgánem stanovené“.

V případě žalobce k porušení zásady legitimního očekávání, předvídatelného rozhodnutí ani změně stanoviska správních orgánů vůči žalobci nedošlo. Žalobce se ze strany

správních orgánů nedostalo příslibu, že bude-li postupovat tak jak postupuje, bude mít nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty. Na základě tohoto neuskutečněního příslibu nemohl objektivně být v dobré víře, resp. očekávat, že osvobození od daně z přidané hodnoty uplatňuje správně. Krom toho je nezbytné uvést, že otázka výkladu ustanovení § 56 odst. 3 věta první a druhá zákona o dani z přidané hodnoty není otázkou užití volného správního uvážení, nýbrž otázkou kategorického právního hodnocení, kdy jej jeden výklad je výkladem správným.

#### V.

##### Rozhodnutí soudu.

Soud neshledal žádný ze žalobcem uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žaloby podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť nejsou důvodné.

#### VI.

##### Odůvodnění neprovedení navržených důkazů.

Soud neprovedl žádný ze žalobcem navržených důkazů, neboť provedení těchto důkazů nebylo třeba k posouzení důvodnosti žalob.

#### VII.

##### Náklady řízení.

Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**P o u ě n í :** Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud (§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Plzni dne 31. března 2014

**Mgr. Alexandr Krysl, v.r.**  
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:  
Lenka Kovandová