



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a JUDr. Petra Černého, Ph.D. v právní věci **žalobce: Ch. B. N.**, nar. „X“, bytem „X“, zastoupeného Ing. Radoslavem Vyčítalem, daňovým poradcem se sídlem v Rumburku, ul. Dobrovského č. p. 382, PSČ 408 01, proti **žalovanému: O d v o l a c í m u f i n a n č n í m u ř e d i t e l s t v í**, se sídlem v Brně, ul. Masarykova č. p. 427/31, poštovní příhrádka 351, PSČ 602 00, **v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 24. 5. 2011, č. j. 4323/11-1300-50934,**

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se prostřednictvím svého zástupce žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 24. 5. 2011, č. j. 4323/11/1300-506934, kterým bylo na základě jeho odvolání změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Rumburku (dále jen „správce daně“) ze dne 2. 8. 2010, č. j. 52367/10/179921507334, a to tak, že žalobci byla vyměřena daňová povinnost k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2010 ve výši 85.577,-Kč oproti původně vyměřené daňové povinnosti ve výši 31.520,-Kč. Současně se žalobce domáhal, aby soud uložil žalované straně zaplatit mu náhradu nákladů řízení.

Na tomto místě je třeba uvést, že dne 1. 1. 2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“), kterým byla zrušena všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. S ohledem na tuto skutečnost se ve smyslu ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ve

spojení s ust. § 5 a § 7 písm. a), § 20 odst. 2 zákona o finanční správě se od 1. 1. 2013 místo původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem bez dalšího stalo žalovaným Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně.

Ve stručné žalobě žalobce namítl, že žalobou napadené rozhodnutí je nezákonné, jelikož původní žalovaný v rámci odvolacího řízení nenapravit nesprávný postup správce daně, který osvobozená zdanitelná plnění v podobě nájmu označil za poskytování jakýchsi služeb. K tomu žalobce doplnil, že v době od 1. 4. 2010 do 30. 6. 2010 pronajímal části nebytových prostor několika společnostem pro umístění jejich výherních hracích přístrojů (dále jen „VHP“) a jejich výherních loteriijních terminálů (dále jen „VLT“), kdy pronájem byl uskutečňován na základě smluv, v nichž byla dohodou smluvních stran určena zvlášť částka za nájem a zvlášť za poskytování služeb, a to na základě zkušeností provozovatelů VHP.

V případě nájmu pak jednotlivé společnosti měly přesně vymezený prostor pro umístění hracích přístrojů (dále jen „HP“) a tento měly právo neomezeně užívat pouze ony s tím, že přístup do pronajatých prostor měli nájemci volný v kteroukoliv denní a noční dobu. V pronajatých prostorách byly umístěny hrací přístroje, které si zákazníci sami obsluhovali bez přispění pronajímatele. Žalobce je oproti žalované straně přesvědčen, že uzavřené nájemní smlouvy splňují podmínky tak, jak je mají na mysli rozsudky Evropského soudního dvora, neboť výlučně nájemce má právo užívat vymezené prostory k vymezenému účelu a je oprávněn vyloučit jakoukoliv další osobu z výkonu takového práva. Užívání prostor dle žalobce spočívalo v pouhém plynutí času a nelze tak definovat jaká přidaná hodnota je vytvářena. Ostatně ani původní žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí nedefinoval, jaká přidaná hodnota byla vytvářena.

V případě služeb se jednalo o služby, které pro nájemce zajišťoval pronajímatel, přičemž nebyly poskytovány nepřetržitě, nýbrž pouze občasně. Jednalo se o výplatu výher, která je jen u některých přístrojů a jen v případě výhry, a dále zabránění ve hře mladistvých, pokud by do prostor vstoupili a chtěli hrát, které se prakticky nevyskytovalo. Služby pro nájemce specifikované ve smlouvě byly poskytovány po dobu 10 – 15 hodin v měsíci, a proto se jedná o malý rozsah činnosti v poměru k nájmu.

Původní žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl zamítnutí žaloby pro nedůvodnost.

V písemném vyjádření k žalobě původní žalovaný k věci uvedl, že žalobce v předmětném zdaňovacím období pronajímal či podnajímal určitou část nebytového prostoru ve své provozovně „Herna Hong Kong“ za účelem umístění VHP, VLT a technických zařízení elektromechanických rulet (dále jen „technická zařízení“) na základě smluv o nájmu či podnájmu nebytových prostor či smlouvy o spolupráci při provozování VLT uzavřených se zákonnými provozovateli těchto zařízení, a to společnostmi Lucky Money, a. s., dále Forbes-Game, a. s., dále Forbes Sever, s. r. o., a AUTO GAMES, a. s. Žalobce byl povinen zabezpečovat dozor nad dodržováním příslušných ustanovení zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „loteriijní zákon“), dále zodpovídal za dodržování zákazu vstupu osob mladších 18 let věku, dále byl povinen hradit náklady spojené s úklidem a byl povinen udržovat předmětná zařízení v čistotě, vedle toho prováděl průběžné výběry pokladen, výměny peněz hráčům za bankovky a mince vhodné pro daný VLT, vyplácel výhry a měl další povinnosti vyplývající z předmětných smluv. Provozovatelé VHP a VLT pak především zajišťovali servis zařízení, údržbu a opravy,

kontrolu provozu, vyúčtování a dodržování herního řádu. Dále původní žalovaný uvedl, že žalobce za výše uvedená plnění týkající se předmětných smluv vykázal v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2010 jako plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet DPH ve smyslu ust. § 56 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), ve výši 454.403,- Kč. Při místním šetření provedeném správcem daně za přítomnosti žalobce bylo ovšem zjištěno, že herní zařízení všech čtyř společností, tj. Lucky Money, a. s., dále Forbes-Game, a. s., dále Forbes Sever, s. r. o., a AUTO GAMES, a. s., jsou umístěny v jednom společném prostoru a tedy, že žádné zařízení není umístěno odděleně, s tím, že tato zařízení obsluhuje žalobce, jeho manželka a obsluha žalobce, která i vyplácí výhry v částkách do určitého limitu. Správci daně vznikly pochybnosti o správnosti uskutečněných plněních vykázaných v řádném i „opraveném“ daňovém přiznání, za předmětné zdaňovací období, a proto vyzval žalobce k prokázání a doložení správnosti uplatnění osvobození od DPH ve smyslu ust. § 56 zákona o DPH u plnění, které se týkalo smluv o nájmu či podnájmu nebytových prostor za účelem umístění VHP, technických zařízení a VLT. Žalobce přitom ve své odpovědi ze dne 18. 11. 2010 uvedl, že pronajímá prostory, které jsou vyhrazeny smlouvou, pro umístění rulety, výherních automatů a terminálů, dále že poskytuje službu občasné výplaty výher, případné kontroly věku návštěvníků a že tyto částky byly uvedeny v osvobozeném plnění v daňovém přiznání k DPH za 2. čtvrtletí 2010. Správce daně pak po zhodnocení skutkového stavu dospěl k závěru, že se v daném případě nejedná o plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet DPH ve smyslu ust. § 56 zákona o DPH, nýbrž že se jedná o poskytnutí služby dle ust. § 14 odst. 1 zákona o DPH, přičemž při učinění tohoto závěru správce daně ani původní žalovaný nijak neměnili vůli smluvních stran, když zkoumali faktický vztah mezi účastníky z předmětných smluv a skutečný obsah smlouvy bez ohledu na jejich označení.

Dále původní žalovaný uvedl, že zákon o DPH neobsahuje pro své účely žádnou vlastní definici nájmu, přičemž žádné ze zákonných ustanovení současně nepovažuje právo umístit různé hrací zařízení v určité provozovně za nájem či jiné plnění osvobozené od DPH, a proto původní žalovaný v předmětné věci ve shodě se správcem daně vycházel z výkladových pravidel pojmu „nájem“ stanovených judikaturou Evropského soudního dvora, ze které vyplývá přednost komunitární definice nájmu před soukromoprávními definicemi jednotlivých členských států, takže při vymezení pojmu „nájem“ nelze použít zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, a ani zákon č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o nájmu a podnájmu nebyt. prostor“). Rozsudky Evropského soudního dvora definují pojem nájmu nemovitého majetku jako pasivní činnost závisající na pouhém plynutí času, aniž by byla vytvářena významnější přidaná hodnota, tzn. že pronajímatel převede na nájemce za úplaty na sjednanou dobu právo užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl vlastníkem, a také právo vyloučit jakoukoliv další osobu z výkonu takového práva, přičemž původní žalovaný poukázal na rozsudek Evropského soudního dvora „Goed Wonen“, C-326/99, a rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 12. 6. 2003 „Sinclair Collis“, C-275/01. K tomu doplnil, že nájem nemovitostí dle Evropského soudního dvora je činností „relativně pasivní“, což lze vyložit tak, že komplexní služba, zahrnuje-li ještě i jiné složky předpokládající aktivní činnost než nájem, nemůže většinou být za nájem považována. V daném případě žalobce udělil zákonným provozovatelům, VHP, technických zařízení a VLT právo umístit v prostoru své provozovny tato zařízení a vykonávat další činnosti s tím související, a to bez jakéhokoliv udělení jiného práva zákonným provozovatelům těchto hracích zařízení využívat určené prostory, takže

nájemci či podnájemci mohli pronajatý prostor užít pouze k účelu vymezenému v předmětné smlouvě, přičemž žalobce se na provozu herních zařízení podílel tím, že poskytoval nájemci či podnájemci sedm dní v týdnu smluvně ujednané služby. Navíc v daném případě je také podstatné to, že hrací zařízení společností Lucky Money, a. s., dále Forbes-Game, a. s., dále Forbes Sever, s. r. o., a AUTO GAMES, a. s., byla umístěna v jednom společném prostoru. Jednalo se tak o těsně spojené činnosti, ve kterých výrazně převládaly služby spojené s provozem VHP a jiných herních zařízení, které zajišťoval žalobce, který se proto na provozu herních zařízení podílel poskytnutím služby se základem daně stanoveným dle ust. § 36 odst. 1 zákona o DPH s uplatněním základní sazby DPH dle ust. § 47 téhož zákona. Původní žalovaný trvá na tom, že v daném případě se nejedná o plnění osvobozené od DPH bez nároku na odpočet DPH podle ust. § 56 odst. 1 zákona o DPH, nýbrž o jakousi garanci využití výhradního práva zákonných provozovatelů těchto zařízení umístit v prostorách provozovny žalobce tato zařízení, což představovalo ze strany žalobce poskytnutí služeb v ust. § 14 odst. 1 zákona o DPH. Závěrem původní žalovaný podotkl, že pouhým řádným vymezením prostoru a stanovením účelu nájmu, nemohou být splněny znaky nájmu, což vyplývá i z judikatury Nejvyššího správního soudu.

V následně učiněné replice žalobce uvedl, že pokud správce daně posoudí zdanitelné plnění jinak, než je uplatňoval daňový subjekt, pak je povinen zkoumat, o jaké plnění se jedná a jaký je jeho režim zdanění, což se v daném případě nestalo. Žalobci jsou přitom známy spory při posuzování režimu zdanění ve shodných věcech, a proto pokud by se soud přiklonil k závěru, že se v daném případě nejednalo o nájem prostor a souběžné poskytování služeb spojených s VHP, nýbrž o poskytnutí služby spojené s výherními hracími automaty, tak by měl vycházet z toho, že hlavní činností žalobce byla výplata výher. Vzhledem k tomu, že výplata výher v daném případě nemůže představovat osvobození od DPH, protože žalobce nemá na tuto činnost licenci, však není vyloučeno, že by tato žalobcova činnost nemohla být osvobozena od DPH podle jiného ustanovení zákona o DPH. Žalobce je přesvědčen o tom, že činnost spočívající ve výplatě výher spadá pro případy osvobození od DPH podle ust. čl. 135 odst. 1 písm. d) Směrnice Rady č. 2006/112/ES, čemuž odpovídá ust. § 54 odst. 1 písm. d) zákona o DPH ve spojení s ust. § 51 odst. 1 písm. c) zákona o DPH. Pojem platební styk nelze chápat jen jako činnost spadající pod úpravu založenou zákonem č. 284/2009 Sb., o platebním styku, když je třeba vycházet z komunitárního pojetí tohoto pojmu uplatňovaného v rámci společného systému DPH. Osvobození od DPH přitom není závislé na tom, zda byla služba poskytnuta klientovi provozovatelem VHP nebo jeho subdodavatelem, tj. žalobcem, jak plyne z rozhodnutí Evropského soudního dvora „Sparekassernes Datacenter“, C2/95. Navíc podle ustálené judikatury Evropského soudního dvora je nepřípustné, aby bylo s plněními stejného druhu, tj. plněními, která si mohou vzájemně konkurovat, zacházeno z pohledu DPH odlišně, neboť by to bylo v rozporu s principem neutrality, když by služby vyplácení výher, které provádějí např. banky, byly osvobozeny od DPH, zatímco vyplácení drobnějších výher zajišťované žalobcem bylo považováno za zdanitelné plnění.

V písemné reakci na žalobcovu repliku původní žalovaný uvedl, že v daném případě nelze dát za pravdu žalobci v tom, že jeho hlavní činností v daném případě byla výplata výher a že tato činnost se proto posuzuje jako plnění osvobozené od DPH ve smyslu ust. 54 odst. 1 písm. d) zákona o DPH, jelikož z posuzovaného případu je zřejmé, že žalobce poskytoval v souvislosti s provozem VHP a jiných herních zařízení nejen službu výplaty výher, ale především další služby spojené s provozem herních zařízení – tj. zabezpečovat

dozor nad dodržováním příslušných ustanovení loterijního zákona, dodržovat zákaz vstupu osob mladších 18-ti let věku, hradit náklady spojené s úklidem, udržovat předmětná zařízení v čistotě, provádět průběžně výběry pokladen, výměnu peněz hráčům za bankovky a mince vhodné pro daný VLT a další povinnost vyplývající z předmětných smluv. Je proto zřejmé, že výplata výher nebyla činností spadající pod ust. § 54 zákona o DPH, ale byla jen součástí dalších služeb spojených s provozem herních zařízení, které žalobce poskytoval zákonným provozovatelům těchto zařízení a které ve smyslu judikatury Evropského soudního dvora a Nejvyššího správního soudu svým charakterem nelze od sebe uměle oddělit, a proto je nezbytné na ně pohlížet jako na jediné plnění - poskytnutí služby se základem daně stanoveným dle ust. § 36 odst. 1 zákona o DPH a s uplatněním základní sazby DPH dle ust. § 47 zákona o DPH. Původní žalovaný tak trvá na tom, že vydal zákonné a přezkoumatelné rozhodnutí, které má oporu ve správním spise.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť původní žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobce se po řádném poučení, že může vyslovit nesouhlas s rozhodnutím věci bez jednání a že nevyjádření se v určené lhůtě je považováno za souhlas, k nařízení jednání nevyjádřil.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud z úřední povinnosti podle § 76 odst. 2 s. ř. s. přihlídnout toliko k takovým vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně případné prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají jeho nicotnost. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Po přezkoumání skutkového a právního stavu a uskutečněném ústním jednání soud dospěl k závěru, že předmětná žaloba je naprosto nedůvodná.

Podstata sporu mezi žalobcem a žalovanou stranou spočívá ve skutečnosti, zda vztah mezi žalobcem a provozovatelem výherních automatů a příjmy z něho plynoucí je možné podřadit pod ust. § 51 odst. 1 písm. j) resp. § 56 odst. 3 zákona o DPH, protože se jedná o nájem nebytových prostor, který je dle uvedeného ustanovení osvobozen od DPH bez nároku na odpočet DPH popř. pod ust. § 51 odst. 1 písm. c) resp. ust. § 54 odst. 1 zákona o DPH, protože se jedná o službu výplaty výher, či nikoliv. Žalobce zastává názor, že daný vztah a příjmy z něho plynoucí plně odpovídají ustanovením uvedeným v zákoně o nájmu a podnájmu nebyt. prostor popř. službu výplaty výher a jedná se tedy o osvobozená zdanitelná plnění, žalovaná strana naproti tomu s odkazem na výklad pojmu „nájem“ judikaturou Evropského soudního dvora zastává názor, že předmětné příjmy jsou příjmy za poskytnuté služby, které plně podléhají DPH, s čímž se ztotožnil i soud.

Žalobce by měl vzít v potaz fakt, že obdobnou činnost, jakou žalobce v předmětném případě poskytoval výše společností Lucky Money, a. s., dále Forbes-Game, a. s., dále Forbes Sever, s. r. o., a AUTO GAMES, a. s., při jejich provozování výherních a hracích přístrojů a jiných prostředků zábavy v provozovně žalobce „Herna Hong Kong“ v Rumburku,

posuzoval a shodně vyhodnotil i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 93/2008 – 43, který je dostupný na www.nssoud.cz. Vedle toho Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 28. 3. 2012, č. j. 1 Afs 22/2012 – 53, který je publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 2629/2012 a také na www.nssoud.cz, konstatoval, že „*plnění poskytované osobou oprávněnou užívat nebytový prostor, které spočívá v přenechání práva užívat blíže specifikovanou část nebytových prostor za účelem umístění výherního hracího přístroje třetí osobě a současně v poskytování služeb nezbytných fakticky nebo z pohledu veřejnoprávních předpisů pro řádné provozování výherních hracích automatů (zajišťování běžného provozu přístroje, vykonávání dozoru v herně atd.) téže osobě, je třeba pro účely daně z přidané hodnoty považovat za jediné, nedílné plnění. Při úvaze o osvobození plnění od daně dle § 56 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, nelze toto nedílné plnění uměle štěpit na dílčí plnění, tj. na část osvobozenou od daně a část neosvobozenou*“. Při posouzení výše předestřené sporné otázky soud přitom plně vycházel ze závěrů obsažených v citovaných rozsudcích Nejvyššího správního soudu, když neshledal jediný důvod, proč by se měl od těchto závěrů odchýlit.

V předmětu sporu jde o věc skutkově spadající již do doby po vstupu České republiky do Evropské unie, přičemž přistoupení České republiky k Evropské unii současně vedlo k přistoupení ke společnému systému daně z přidané hodnoty, který je právně regulován a harmonizován na úrovni práva Evropského společenství, a sice v první řadě Šestou směrnicí Rady ze dne 17. 5 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně č. 77/388/EHS (dále jen „šestá směrnice“). Za situace, kdy věc spadá do období po přistoupení České republiky do Evropské unie a současně se jedná o interpretaci práva v oblasti právní úpravy, jejíž vznik, působení a účel je bezprostředně navázán na komunitární právo, je nutno vycházet při interpretaci českého zákona o DPH z principu eurokonformního výkladu. Eurokonformní výklad však současně nemůže sloužit jako základ pro výklad vnitrostátního práva *contra legem*, resp. výklad, na jehož základě by byla stanovena povinnost nad rámec vnitrostátního zákona.

Pro odpověď na otázku, zda plnění smluvními účastníky označené jako nájem či podnájem nebytových prostor spadá pod pojem „nájem“, který je od DPH osvobozen ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice, resp. ust. § 56 zákona o DPH, je nutno vyložit pojem „nájem“ pro účely DPH 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 DPH 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 [viz 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 (4) na sjednanou dobu (5) a za nájemné. Nájem tedy 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 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“). Pokud jde o aplikaci čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice, pojem osvobození má být vykládán restriktivně a jeho obsah by měl být jednotný ve všech členských státech.

Český zákon o DPH neobsahuje pro své účely žádnou vlastní definici nájmu, žádné ze zákonných ustanovení současně výslovně 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 DPH 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 DPH 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). Dle názoru soudu tedy správce daně s ohledem na výše uvedené postupoval zcela správně, pokud k výkladu pojmu „nájem“ využil judikaturu Evropského soudního dvora a nikoli zákon o nájmu a podnájmu nebyt. prostor.

Na tomto místě soud znovu podotýká, že pokud samotný vnitrostátní právní předpis týkající se DPH neobsahuje definici právního pojmu, je třeba použít definici obsahu takového pojmu v tom rozsahu, v jakém k ní dospěl Evropský soudní dvůr v rámci řízení o předběžné otázce. Zakládací smlouvy obsahují úpravu řízení o předběžné otázce v čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie a čl. 150 Smlouvy o založení EUROATOM. Tato ustanovení umožňují, aby se Evropský soudní dvůr zbýval platností a výkladem sekundárního práva. Institut předběžné otázky jako zvláštního nesporného řízení reflektuje především okolnost, že mnohé prameny evropského práva jsou v členských státech bezprostředně aplikovatelné. To platí pro některá ustanovení zakládacích smluv a jiného primárního práva, bezprostředně aplikovatelná jsou i mnohá ustanovení práva sekundárního. V důsledku toho jednotlivé vnitrostátní orgány, zejména soudy, aplikují evropské právo a jsou konfrontovány s problémem jeho vztahu k vnitrostátnímu právnímu systému jednotlivých členských států. Evropský soudní dvůr je povolán, aby svojí aplikací napomáhal vnitrostátním soudům, a tak působil na jednotný výklad a aplikaci evropského práva v celém Společenství, ve všech členských státech. Řízení o předběžné otázce je tedy význačným příspěvkem k integraci evropského právního systému. Plní velmi významný úkol spočívající v jednotě evropského práva a jeho shodné aplikaci v jednotlivých členských státech. (viz Tichý, L., Arnold, R., Zemánek, J., Král, R., Dumbrovský, T. Evropské právo. 4. vydání. Praha : C. H. Beck, 2001, 386 s.). Proto soud opětovně zdůrazňuje, že správní orgány postupovaly správně, pokud při výkladu pojmu nájem pro účely zákona o DPH vycházely z judikatury Evropského soudního dvora.

Evropský soudní dvůr se ve věci „Sinclair Collis“ zabýval otázkou, zda poskytnutí prostoru k instalování prodejních automatů na cigarety lze považovat za nájem nemovitosti. Soudní dvůr vzhledem k okolnostem případu dospěl k závěru, že nelze. Stejným

argumentem rozhodnutí bylo, že uzavřená smlouva mezi smluvními stranami nezaručila nájemci (zde majiteli prodejních automatů na cigarety) právo kontrolovat a omezit přístup k prostorům, kde byly automaty umístěny. Nájemce neměl volný přístup k místu, kde se automaty nacházely, jeho přístup byl také omezen na provozní dobu podniku a právo k přístupu nebylo možno vykonávat bez souhlasu majitele podniku. Za další třetí strany měly přístup k automatům na základě podmínek majitele podniku, nikoli na základě podmínek určených nájemcem (vlastníkem automatů). Evropský soudní dvůr tuto předběžnou otázku uzavřel v bodě 31 tak, že *pro řádný výklad článku 13 (B) šesté směrnice poskytnutí práva majitelem prostor majiteli prodejních automatů s cigaretami k instalaci, provozu a udržování těchto automatů v jeho prostorách na místě určeném majitelem prostor po dobu dvou let, za úplaty stanovenou v procentech z hrubého zisku z prodeje cigaret a jiného tabákového zboží v jeho prostorách, aniž by majiteli automatů bylo uděleno i právo ovládat a kontrolovat tyto automaty a prostor, na němž jsou umístěny, nikoli ve smyslu jakém bylo ve smlouvě stanoveno* (pozn. šlo o ovládání ve smyslu přístupu k automatům jen se souhlasem majitele podniku, v době provozních hodin a pro účely udržování automatů, doplňování zásob a vybírání peněz), *neodpovídá nájmu nemovitosti tak, jak je stanoveno ve zmíněném ustanovení* (překlad Nejvyššího správního soudu z výše uvedeného rozsudku ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 93/2008-43).

Soud se proto ve výše uvedeném smyslu zaměřil na zkoumání faktického vztahu mezi účastníky předmětných nájemních či podnájemní smluv nebytových prostor popř. smlouvy o spolupráci při provozování VLT uzavřených mezi žalobcem a zákonnými provozovateli VHP, technických zařízení a VLT, tedy společnostmi Lucky Money, a. s., dále Forbes-Game, a. s., dále Forbes Sever, s. r. o., a AUTO GAMES, a. s., tak, jak vyplývá ze správního spisu. Mělo-li by být žalobci vyhověno, soud by musel dojít k závěru, že předmětné smlouvy nejen vykazují všechny formální znaky nájemní či podnájemní smlouvy, ale i že faktické vztahy mezi žalobcem a nájemci či podnájemci odpovídá nájemním či podnájemním vztahům.

Konkrétně se jednalo o smlouvu o nájmu nebytových prostor uzavřenou mezi žalobcem a společností Lucky Money, a. s., ze dne 1. 8. 2009 za účelem umístění technického zařízení, dále se jednalo o smlouvu o podnájmu části nebytových prostor uzavřenou mezi žalobcem a společností Forbes-Game, a. s., ze dne 31. 3. 2006, dále se jednalo o smlouvu o podnájmu části nebytových prostor uzavřenou mezi žalobcem a společností Forbes Sever, s. r. o., ze dne 1. 10. 2007 a také se dále se jednalo o smlouvu o spolupráci při provozování VLT uzavřenou mezi žalobcem a společností AUTO GAMES, a. s., ze dne 12. 3. 2008 včetně její přílohy č. 1 z téhož dne. Předmětem těchto smluv o pronájmu resp. podnájmu nebytových prostor byla v případě smluv uzavřených se společnostmi Lucky Money, a. s., dále Forbes-Game, a. s., a Forbes Sever, s. r. o., byla shodně část nebytového prostoru v rozsahu 16 m² resp. 25 m² nacházející se v provozovně žalobce „Herna Hong Kong“ v Rumburku, tř. 9. května č. p. 389. V případě smlouvy uzavřené se společností AUTO GAMES, a. s., na spolupráci při provozování VLT v provozovně žalobce „Herna Hong Kong“ nebyl pronajatý nebytový prostor blíže specifikován m². Výše nájemného v případě smluv uzavřených se společnostmi Lucky Money, a. s., dále Forbes-Game, a. s., a Forbes Sever, s. r. o., a také v případě smlouvy uzavřené se společností AUTO GAMES, a. s., na spolupráci při provozování VLT byla shodně stanovena jako určitý procentuální podíl z tržby z umístěných herních zařízení, s tím, že odměna žalobce za poskytované služby, které v souvislosti s nájmem či podnájmem poskytoval zákonným provozovatelům jednotlivých herních zařízení v postavení nájemců či podnájemců byla stanovena fixní částkou ve výši 1.000,-Kč měsíčně. Pro

vyhodnocení předmětné žaloby jako nedůvodné je pak klíčové zjištění, že dle jednotlivých smluv uzavřených se společnostmi Forbes-Game, a. s., dále Forbes Sever, s. r. o., a AUTO GAMES, a. s., v postavení provozovatelů VHP a VLT, byl žalobce povinen zabezpečovat dozor nad dodržováním příslušných ustanovení loterijního zákona, dále se smluvně žalobce zavázal zodpovídat za dodržování zákazu vstupu osob mladších 18-ti let věku, dále hradit náklady spojené s úklidem pronajatých prostor, dále udržovat předmětná herní zařízení v čistotě, dále provádět průběžné výběry pokladen, dále provádět výměnu peněz hráčům za bankovky a mince vhodné pro daný konkrétní typ VLT, dále vyplácet výhry a vedle toho se žalobce smluvně zavázal plnit ještě další povinnosti vyplývající z předmětných smluv. Naproti tomu společnosti Forbes-Game, a. s., dále Forbes Sever, s. r. o., a AUTO GAMES, a. s., v postavení provozovatelů VHP a VLT dle jednotlivých smluv měli především zajišťovat servis zařízení, jejich údržbu a opravy, kontrolu provozu, vyúčtování a dodržování herního řádu. V případě smlouvy uzavřené se společností Lucky Money, a. s., pak měl žalobce povinnost na svůj náklad udržovat pronajatou část nebytového prostoru a zabezpečovat řádné plnění služeb, jejichž poskytování bylo s užíváním pronajatých prostor spojeno, dále měl žalobce povinnost zajišťovat plnění veškerých povinností a podmínek stanovených pro provozování technického zařízení zákonem, příslušným povolením, herním plánem a také návštěvním řádem, dále měl žalobce povinnost umožnit nájemci a jeho klientům nepřetržitý a nerušený přístup do pronajatých prostor a přiměřené užívání společných prostor, dále byl žalobce povinen přijmout vhodná technická a bezpečnostní opatření proti neoprávněnému vniknutí třetích osob do pronajatých prostor a proti poškození technického zařízení a v neposlední řadě měl žalobce zajišťovat i úklid pronajatých prostor, odvoz odpadu a údržbu chodníku. Naproti tomu společnost Lucky Money, a. s., v postavení provozovatele technického zařízení pak dle smlouvy byla oprávněna užívat pronajaté prostory pro svoji podnikatelskou činnost pouze k účelu vymezenému v předmětné smlouvě, čili k provozování sázkové hry na technickém zařízení. Vzhledem k jednotlivým smluvním ujednáním proto soud vyhodnotil jako účelová a ničím nepodložená tvrzení žalobce v tom směru, že v daném případě převládá nájem nad službami, které žalobce zajišťoval společností Lucky Money, a. s., dále Forbes-Game, a. s., dále Forbes Sever, s. r. o., a AUTO GAMES, a. s., a že tyto služby žalobce neposkytoval nepřetržitě, nýbrž pouze občasně po dobu 10 až 15 hodin v měsíci, když nic takového ze smluv nevyplývá a ani to nelze dovodit z jednotlivých smluvních ujednání – když naopak z těchto ujednání plyne, že žalobce bude poskytovat služby ve své provozovně „Herna Hong Kong“ při jejich provozování výherních a hracích přístrojů a jiných prostředků zábavy v provozovně žalobce „Herna Hong Kong“ v Rumburku nepřetržitě.

Dle názoru soudu z jednotlivých ustanovení dotýčných smluv, které žalobce uzavřel se společnostmi Lucky Money, a. s., dále Forbes-Game, a. s., dále Forbes Sever, s. r. o., a AUTO GAMES, a. s., jak byly citovány shora, která upravují vztahy mezi smluvními stranami, jednoznačně vyplývá, že užití pronajatých nebytových prostor popř. spolupráce při provozování VLT v těchto nebytových prostorách v provozovně žalobce „Herna Hong Kong“ v Rumburku nebylo cílem smluv, ale toto užití mělo být pouhým prostředkem k dosažení cíle jiného. Hlavním cílem, tedy příčinou uzavření předmětných nájemních či podnájemních smluv popř. smlouvy o spolupráci nebylo dle názoru soudu pasivní přenechání prostoru k užívání, ale poskytnutí práva na provozování herny s výherními hracími přístroji včetně zákonem předepsaného dohledu. Tyto skutečnosti vyplývají z jednotlivých ustanovení uvedených smluv, kde jsou zakotveny vzájemná práva a povinnosti smluvních stran, z nichž jednoznačně vyplývá, že žalobce se na provozu herních zařízení v převážné míře podílel sám (popř. za

pomoci jím spřízněných osob), přičemž sedm dní v týdnu poskytoval nájemcům či podnájemcům popř. druhé smluvní straně v případě společnosti AUTO GAMES, a. s., smluvně ujednané služby k herním zařízením, která navíc byla umístěna v jednom společném prostoru. Již žalovaná strana zcela správně dovodila, že se jednalo o těsně spojené činnosti, ve kterých výrazně převládaly služby spojené s provozem VHP a jiných herních zařízení, které zajišťoval žalobce, jenž se proto na provozu herních zařízení podílel poskytnutím služby se základem daně stanoveným dle ust. § 36 odst. 1 zákona o DPH s uplatněním základní sazby DPH dle ust. § 47 téhož zákona.

Žalobce v dané věci s ohledem na jednoznačná smluvní ujednání mezi ním a společnostmi Lucky Money, a. s., dále Forbes-Game, a. s., dále Forbes Sever, s. r. o., a AUTO GAMES, a. s., nepatřičně argumentoval, že hlavní žalobcova činnost byla toliko služba výplaty výher, která spadá pro případy osvobození od DPH podle ust. čl. 135 odst. 1 písm. d) Směrnice Rady č. 2006/112/ES, čemuž odpovídá ust. § 54 odst. 1 písm. d) zákona o DPH ve spojení s ust. § 51 odst. 1 písm. c) zákona o DPH. Je tomu tak proto, že ust. § 54 odst. 1 zákona o DPH jednoznačně definuje, co se rozumí finančními činnostmi, která jsou osvobozená od DPH bez ohledu na to, jaká osoba služby poskytuje, přičemž se jedná o všechny operace, která se týkají plateb, platebního styku, vkladů, převodů peněz, inkasa, vybírání poplatků, výplaty dávek a sjednání zprostředkování většiny těchto služeb, vyjma služby související se správou úvěrů nebo s vydáváním platebních karet. V předmětném případě ovšem vyšlo prokazatelně najevo, že hlavní činností žalobce na základě smluv uzavřených se společnostmi Lucky Money, a. s., dále Forbes-Game, a. s., dále Forbes Sever, s. r. o., a AUTO GAMES, a. s., nebyla toliko služba výplaty výher v jeho provozovně „Herna Hong Kong“, když žalobce v souvislosti s provozem VHP a jiných herních zařízení vedle služby výplaty výher především poskytoval další služby spojené s provozem herních zařízení, neboť se smluvně zavázal: zabezpečovat dozor nad dodržováním příslušných ustanovení loterijního zákona, dodržovat zákaz vstupu osob mladších 18-ti let věku, hradit náklady spojené s úklidem, udržovat předmětná zařízení v čistotě, provádět průběžně výběry pokladen, výměnu peněz hráčům za bankovky a mince vhodné pro daný VLT a další povinnost vyplývající z předmětných smluv. Výplata výher s ohledem na to, že představovala jen jednu z mnoha povinností žalobce, k nimž se žalobce smluvně zavázal, nebyla činností spadající pod ust. § 54 zákona o DPH, nýbrž byla jen součástí dalších služeb spojených s provozem herních zařízení, které žalobce poskytoval zákonným provozovatelům těchto zařízení. Službu v podobě výplaty výher ve smyslu judikatury Evropského soudního dvora a Nejvyššího správního soudu, jak byla citována výše, svým charakterem není možné uměle oddělovat od poskytování dalších služeb ze strany žalobce v rámci provozování výherních a hracích přístrojů a jiných prostředků zábavy v provozovně žalobce „Herna Hong Kong“ v Rumburku, a proto je nezbytné na ni pohlížet jako na jediné plnění - poskytnutí služby se základem daně stanoveným dle ust. § 36 odst. 1 zákona o DPH a s uplatněním základní sazby DPH dle ust. § 47 zákona o DPH.

S ohledem na výše uvedené tedy dospěl soud k závěru, že správce daně i původní žalovaný dospěli ke správnému závěru, že v daném případě nebyl obsahem poskytovaného zdanitelného plnění nájem resp. podnájem nebytových prostor ve smyslu eurokonformního výkladu těchto pojmů, popř. poskytování služby spadající pod ust. § 54 odst. 1 zákona o DPH, a proto nešlo částky nabyté na základě předmětných smluv podřadit pod plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně ve smyslu ust. § 51 odst. 1 písm. j) či písm. c) resp. § 56 či § 54 zákona o DPH.

S ohledem na shora uvedené skutečnosti soud neshledal žalobu z pohledu uplatněných žalobních námitek důvodnou, a proto ji v souladu s ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. ve výroku rozsudku ad I. zamítl.

Současně podle ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl úspěch ve věci a žalovaná strana náhradu nákladů řízení nepožadovala, přičemž jí ani žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

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

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

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

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 Ústí nad Labem dne 26. června 2014

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Monika Králová