



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **J. J.**, zast. Mgr. Petrem Sikorou, advokátem se sídlem Fügnerovo nám. 1808/3, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 20. 12. 2011, č. j. 15856/11-1303-704561,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á**.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 30. 3. 2012 se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 20. 12. 2011, č. j. 15856/11-1303-704561, kterým bylo částečně změněno rozhodnutí Finančního úřadu ve Žďáru Sázavou (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 10. 2010, č. j. 77644/10/351911706984, a to tak, že dodatečně vyměřená daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2007 byla zvýšena na částku

31 956 Kč a rovněž bylo zvýšeno penále na částku 6 391 Kč. Rozhodnutím správce daně byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2007 ve výši 28 701 Kč a zároveň sděleno penále ve výši 5 740 Kč.

Na základě daňové kontroly provedené u žalobce v období od 9. 10. 2009 do 1. 9. 2010 bylo zjištěno, že žalobce provozoval Hernu Bar Campanula umístěnou na adrese Husitská 324/58, Praha – Žižkov. Z dokladů opatřených v průběhu daňové kontroly správce daně zjistil, že v uskutečněných zdanitelných plněních žalobce uplatnil jako osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podnájmy nebytových prostor společností ENDL + K a.s., VIKTORIAPLAY a.s., APEX On-line a.s. a CAMPANULA-ZORA spol. s.r.o. Nebytové prostory žalobce pronajímal uvedeným společnostem za účelem umístění a provozování výherních hracích přístrojů, videoloterijních terminálů (dále jen „VHP“ a „VLT“) a rulet. Celková výše těchto plnění v předmětném zdaňovacím období dosáhla částky 173 234 Kč.

Správce daně vyzval žalobce výzvou ze dne 21. 5. 2010, č. j. 52219/10/351930706431 k předložení důkazních prostředků prokazujících, že se jedná skutečně o podnájem nebytových prostor, který je osvobozený od daně bez nároku na odpočet daně a že nejde o službu poskytnutí práva na provozování výherních hracích přístrojů, videoloterijních terminálů a rulet (plnění zdanitelná). Do protokolu o ústním jednání ze dne 23. 6. 2010, č. j. 5846/10/351930706431 žalobce uvedl, že se jedná pouze o podnájem nebytových prostor provozovatelům VHP, VLT a rulety. Ostatní služby, které jsou provozovatelům poskytovány, jsou zdaňovány zvlášť. Tyto ostatní služby představovaly podle žalobce např. ochranu zařízení před poškozením, udržování čistoty a pořádku provozovny, vybírání a doplňování hotovosti, vyplácení výher, vedení denních záznamů a jiných tržeb, hlášení finančních nesrovnalostí podnájemcům, zajištění obsluhy.

Z uvedených zjištění a sdělení daňového subjektu správce daně dospěl k závěru, že se v daných případech nejedná o dvě samostatná plnění, tedy o podnájem nebytových prostor pod herními zařízeními a služby spojené s obsluhou těchto zařízení, ale o plnění jediné spočívající v poskytnutí práva k provozování herny s VHP, VLT a ruletou, včetně zajištění obsluhy těchto zařízení. Správce daně dále dospěl k závěru, že podnájem nebytových prostor je v posuzovaném případě pouze vedlejším plněním k plnění hlavnímu, kterým je poskytnutí práva provozovat hernu s VHP, VLT a ruletou. Toto plnění pak podle správce daně sdílí s hlavním plněním stejný daňový režim, a to vše pak podléhá základní sazbě daně. Částky nabyté na základě smluv o podnájmu tak nelze podřadit pod plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, proto správce daně vydal platební výměr ze dne 13. 10. 2010, č. j. 77644/10/351911706984.

Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, o kterém bylo rozhodnuto žalobou napadeným rozhodnutím, kde žalovaný setrval na závěru správce daně, že v posuzovaném případě předmětná plnění neodrážejí základní znaky nájmu, ale jedná se o pasivní poskytování místa za úplatu spolu s udělením práva pronajímatele provozovatelům herních zařízení užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byli vlastníky. Užití části prostoru zde podle žalovaného nebylo cílem smluv, ale pouze prostředkem k dosažení cíle jiného, a to poskytnutí práva na provozování hracích zařízení podle zákona o loteriích, včetně zajišťování

služeb s tím bezprostředně souvisejících, tedy jediného plnění, které je ve smyslu § 14 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty plněním zdanitelným. Na základě doplnění dokazování žalovaný zjistil, že existují nesrovnalosti mezi evidencí pro daňové účely a daňovými doklady. Na základě dokladu č. f/10 žalovaný zjistil, že datem uskutečnění zdanitelného plnění ve výši 20 385 Kč spadalo do 2. čtvrtletí 2007 (30. 6. 2007), proto byl základ daně na výstupu za zdaňovací období zvýšen žalobou napadeným rozhodnutím o částku 17 130 Kč a dodatečně vyměřená daň na výstupu byla zvýšena o částku 3 255 Kč.

II. Obsah žaloby

První žalobcem uplatněnou námitkou je námitka opakovaného konání vytýkacího řízení, které bylo provedeno i přes skutečnost, že předchozí vytýkací řízení neshledalo žádná pochybení žalobce. Opakovaně provedl správce daně vytýkací řízení až na základě seznámení se s judikaturou Evropského soudního dvora, kdy svůj náhled na věc změnil a platební výměry správce daně potvrdil. Žalovaný tak nastolil pro žalobce méně příznivý stav, kdy byl žalobce povinen odvést daň z přidané hodnoty, aniž by byl k tomuto povinen. Podle žalobce tato povinnost stíhala nájemce a podnájemce v rámci obvodů jednotlivých správců daně, v nichž byly herny umístěny.

Žalobce dále upozornil na skutečnost, že část heren se nacházela mimo obvod působnosti správce daně a žalovaného (Praha, Jeseník). Správce daně a žalovaný tak fakticky rozhodovali o daňovém plnění, o kterém nebyli z hlediska místní příslušnosti oprávněni rozhodovat.

Žalobce se neztotožnil s argumentací žalovaného ohledně aplikace rozhodnutí Evropského soudního dvora ve věcech C-150/99-Stockholm Lindöpark a Sinclair Collins C-275/01. Žalovaný se podle žalobce nevyrovnal se skutečností, že žalobce nevykonával a nebyl oprávněn k hlavní činnosti, neboť nedisponoval oprávněním k této licencované činnosti. Plnění, které je tedy dodatečně zdaňováno žalobce poskytovat nemohl a nelze tedy souhlasit s tvrzením žalovaného, že je poskytoval. Činnost žalobce se skutečně omezovala pouze na nájem a podnájem konkrétně vymezených prostor a umožnění přístupu k nim, další služby související s nájmem pak byla poskytovány podle okolností a na tomto závěru nemění nic ani skutečnost, že byl využíván synergický efekt společného umístění výherních hracích přístrojů více provozovatelů a poskytování občerstvení žalobce. V případě druhého rozsudku žalobce konkrétně vymezil skutečné umístění VHP.

Pokud žalovaný jako zásadní prvek považoval skutečnost, že podnájemci měli či neměli od pronajatých prostor klíče, měl žalovaný tuto skutečnost při vydání rozhodnutí rozlišovat u jednotlivých případů, jelikož se tato námitka vztahuje pouze na část posuzovaných případů. Podle žalobce však samotná otázka přístupu není zásadní překážkou pro posouzení vztahu jako vztahu nájemního. Za tímto účelem žalobce odkázal na problematiku nájemních vztahů v obchodních centrech a na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2010, č. j. 2 Afs 6/2009-64, podle nichž je žalovaný povinen povahu vztahu zjistit. Žalovaný však podle žalobce existenci nájemního vztahu za daných podmínek předem vyloučil. Nezjistil tak řádně skutkový stav a věc následně nesprávně právně posoudil.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný v písemném vyjádření odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Dále uvedl, že žalobce neprokázal uskutečnění zdanitelných plnění jím uváděným způsobem. Ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že podnájemci neměli přístup do pronajatých prostor a neměli možnost s pronajatým prostorem naložit jinak než zde umístit VHP. Podle žalovaného tak nebyly naplněny pojmové znaky institutu podnájmu. Správnost svých závěrů pak žalovaný opřel o skutečnost, že podle příloh ke smlouvě o nájmu nebytových prostor byl naopak pronajímatel oprávněn nakládat s VHP podnájemce, což je v rozporu s žalobcem uváděnými skutečnostmi. Žalovaný i nadále trvá na přiléhavosti interpretačních závěrů Evropského soudního dvora vážící se ke směrnici Rady 2006/11/ES. Žalovaný dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 95/2008-47, kde Nejvyšší správní soud upozornil na definiční kritéria nájmu vytvořená rozhodovací praxí Evropského soudního dvora, kterými jsou: vlastník nemovitosti převádí nemovitost na jinou osobu, vyloučení jakékoliv jiné osoby, užívací a požívací právo na sjednanou dobu za nájemné. Pro dokreslení situace žalovaný nad rámec uvedeného odkázal na rozsudek Evropského soudního dvora C-428/02 Fonden Marselisborg, rozsudek C-342/87 Genius Holding a vyloučil možnost přímé aplikace šesti směrnice na daný případ. Ostatní namítané skutečnosti nepovažoval žalovaný za právně relevantní. Žalovaný navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdější předpisů – dále jen „s.ř.s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, že napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem.

Podstatou sporu mezi žalobcem a žalovaným v souzené věci je otázka, zda je možno na pronájem, resp. podnájem části nebytového prostoru pro umístění hracích automatů ve formě VHP, VLT a rulet pohlížet jako na nájem nebytových prostor, tedy jako na plnění osvobozené od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet.

Podle § 51 odst. 1 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty je plněním osvobozeným od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně za podmínek stanovených v § 56 zákona o dani z přidané hodnoty převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor a nájem dalších zařízení.

Podle § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně. Osvobození se nevztahuje na krátkodobý nájem stavby bytů a nebytových prostor, nájem prostor a míst k parkování vozidel, nájem bezpečnostních schránek nebo trvale instalovaných zařízení a strojů. Krátkodobým nájmem stavby, bytů a nebytových prostor se rozumí nájem, popřípadě včetně vnitřního movitého vybavení či dodání elektřiny, tepla, chladu, plynu nebo vody, nejdéle na 48 hodin nepřetržitě.

Posouzením otázky, zda pronájem nebytových prostor pod herními zařízeními úzce vymezený jako část místnosti nacházející se pod herními zařízeními je nájmem a tudíž i plněním podřaditelným pod pojem „nájem nebytových prostor“, který je od daně z přidané hodnoty dle § 51 odst. 1 písm. e), resp. § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty osvobozen, se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 93/2008-43, publ. pod č. 2184/2011 Sb. NSS, kde uvedl:

„Úvodem je nutno konstatovat, že v předmětu sporu jde o věc skutkově spadající do doby po vstupu České republiky do Evropské unie. 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. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS)“, která byla v průběhu doby vícekrát novelizována a s účinností od 1. 1. 2007 byla nahrazena směrnicí 2006/112/ES (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, vychází Nejvyšší správní soud při interpretaci českého zákona o dani z přidané hodnoty 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 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 R.-J. C. 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 směrnici (ubytování, nájem bezpečnostních schránek, parkovacích míst a trvale instalovaných zařízení), anebo je jejich předmět lépe charakterizován poskytováním určité služby, než pouhým poskytnutím určité věci k užívání, jako např. právo užívat golfové hřiště (rozsudek C - 150/99 ze dne 18. 1. 2001 Stockholm Lindöpark, bod 17 a bod 26), právo užívat most za mýtné (rozsudek C - 358/97 ze dne 12. 9. 2000 Komise vs. Irsko, zejména body 52 - 58) nebo právo umístit automaty na cigarety v obchodních prostorech (C - 275/01 Sinclair Collis Collis). 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 golfové hřišti, mýtné).

...

Nejvyšší správní soud se proto ve výše uvedeném smyslu zaměřil na zkoumání faktického vztahu mezi účastníky předmětné podnájemní smlouvy tak, jak vyplývá ze správního spisu. Mělo-li by být stěžovateli vyhověno, Nejvyšší správní soud by musel dojít k závěru, že předmětná smlouva nejen vykazuje všechny formální znaky podnájemní smlouvy, ale i že faktický vztah mezi nájemcem a podnájemcem odpovídá podnájemnímu vztahu.

Nejvyšší správní soud není vázán formálním označením smlouvy jako smlouvy o podnájmu nebytových prostor; ačkoli daná smlouva obsahuje veškeré formální náležitosti platné podnájemní smlouvy, je nutno pro účely správného uplatnění daně z přidané hodnoty zkoumat jak skutečný obsah smlouvy, tak ekonomické důvody, které strany vedly k uzavření dané smlouvy.

V souzené věci je zejména nesporné, že podnájemce neměl klíč od podnajatého prostoru (výpověď jednatele stěžovatele v protokolu ze dne 3. 10. 2007, č. j. 68330/07/086930/6839), tedy neměl přístup k místnosti, kterou měl užívat na základě nájemního vztahu. Tato skutečnost již sama o sobě popírá podstatu nájemního, resp. podnájemního vztahu. Doplnění výpovědi uvedené v protokolu ze dne 11. 10. 2007, č. j. 69730/07/086930/6839, že podnájemce neměl klíč, neboť zmocnil stěžovatele k tomu, aby sám otevíral dveře zaměstnancům podnájemce, nebylo nikterak doloženo a neprokázalo, že by podnájemce měl možnost přístupu k podnajatému prostoru jako by byl vlastníkem. Podnájemce navíc mohl

nemovitost využívat pouze tím způsobem, že zde umístil výherní hrací automaty. V daném případě není užití místnosti či vymezeného prostoru cílem smlouvy, ale pouhým prostředkem k dosažení cíle jiného. Hlavním cílem, tedy příčinou uzavření předmětné podnájemní smlouvy, nebylo dle názoru soudu pasivní přenechání prostoru k užívání, ale poskytnutí práva na provozování herny s výherními hracími přístroji, včetně zajišťování obsluhy výherních hracích přístrojů a zákonem předepsaného dohledu. Skutečnost, že zajištění obsluhy výherních hracích přístrojů a službu dohledu stěžovatel zdaňoval samostatně, nemůže mít na posouzení charakteru poskytovaného plnění žádný vliv...“

Po doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení byly žalovaným shromážděny jednotlivé smlouvy o nájmu a podnájmu nebytového prostoru se společnostmi ENDL + K a.s., VIKTORIAPLAY a.s., APEX On-line a.s. a CAMPANULA-ZORA spol. s.r.o. Ve stejný den s těmito společnostmi byly podepsány kromě smluv o nájmu a podnájmu i další smlouvy – smlouva o obsluze sázkového zařízení, smlouvy o spoluprovozování zařízení, smlouva o spolupráci při provozu terminálů, smlouva o obsluze výherních hracích přístrojů. Těmito smlouvami byly žalobci stanoveny povinnosti při obsluze výherních, sázkových a obdobných zařízení. I přes skutečnost, že smlouvy o nájmu a podnájmu nebytových prostor byly uzavřeny jako smlouvy samostatné, je z hlediska ekonomického nutné tyto další smlouvy považovat za smlouvy úzce spolu se smlouvami nájemními a podnájemními související, neboť pramení ze stejné kauzy. Účelem komplexu těchto smluv bylo upravit podmínky provozování výherních, sázkových a obdobných přístrojů.

V rámci odvolacího řízení byly dále správcem daně provedeny svědecké výpovědi zástupců společností ENDL + K a.s., VIKTORIAPLAY a.s., APEX On-line a.s. a CAMPANULA-ZORA spol. s.r.o. Z uvedených výpovědí vyplynulo, že žalobce pronajímal citovaným společností části heren pod jednotlivými herními přístroji, tyto prostory společnosti užívaly a prostory nebyly nijak stavebně odděleny od prostor využívaných žalobcem. Žalobce zajišťoval služby související s provozem umístěných zařízení. Společnosti klíče od pronajatých prostor nepřevzaly, přístup do pronajatých prostor měly pouze v provozní době, případně po předchozím vyžádání mimo provozní dobu; výjimkou z toho byla společnost CAMPANULA-ZORA spol. s.r.o., která převzala klíče od pronajatých prostor pro zabezpečení ochrany majetku v případě nutnosti. Provedené důkazy směřovaly ke zjištění skutečného obsahu práv a povinností účastníků citovaných smluv. Takto shromážděné důkazy byly dostatečné pro zjištění obsahu předmětných smluv. Žalovaný postupoval při zjišťování vztahů mezi žalobcem a nájemci, respektive podnájemci, v souladu s uvedenou judikaturou Nejvyššího správního soudu.

V nyní souzené věci tak soud plně setrval na závěrech uvedených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 93/2008-43, publ. pod č. 2184/2011 Sb. NSS, kde se Nejvyšší správní soud zabýval skutkově obdobným případem. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud nepodřadil pod pojem nájem nebytových prostor taková plnění, k jejichž poskytnutí byla sice nemovitost nezbytná, ale její užití nebylo hlavním cílem a smyslem poskytovaného plnění, kterými v souzeném případě bylo provozování herny s výherními sázkovými, příp. obdobnými přístroji.

Krajský soud v Brně se ztotožnil s hodnocením důkazů, jak je uvedeno v napadeném rozhodnutí žalovaného. Z důkazního řízení jasně vyplynulo, že se v předmětné věci nejednalo o převedení práva pronajímatele na jinou osobu užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byla vlastníkem s vyloučením jakékoliv jiné osoby z výkonu tohoto práva, za úplaty, na sjednanou dobu. Nejedná se o pasivní poskytování místností a prostor budov za úplatu, které by se odvíjelo od pouhého plynutí času; jde o službu, kterou lze kvalifikovat jinak, zde konkrétně jako poskytnutí práva na provozování výherních, sázkových a obdobných zařízení, včetně zajišťování služeb bezprostředně s tím souvisejících a jedná se tedy o jediné plnění, které je ve smyslu ust. § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty zdanitelným plněním.

Žalobce namítal, že žalovaný založil závěr o neexistenci nájemního, resp. podnájemního vztahu na skutečnosti, že jednotlivé společnosti neměly klíče a následně i volný přístup do pronajatých prostor, aniž by rozlišoval mezi jednotlivými společnostmi. Žalobce upozornil, že některé tyto společnosti klíče od pronajatého prostoru měly. S tímto tvrzením se zdejší soud neztotožnil, neboť jak vyplývá z žalobou napadeného rozhodnutí, založil žalovaný závěr o nenaplnění znaků nájemního, resp. podnájemního vztahu především na skutečnosti, že se nejednalo o pasivní poskytnutí místa za úplatu způsobem, jako by pronajímatelé byli vlastníky tohoto prostoru. Jednalo se o případy, kdy si několik subjektů pronajalo v jedné místnosti pouze prostor pod svým vlastním zařízením, v místnosti žalobce sám provozoval svoji podnikatelskou činnost. Soud souhlasí s úvahou žalovaného, že umístěním zařízení na přenechané ploše o velikosti pouhých několika metrů čtverečních v jedné místnosti vylučuje možnost, aby se uvedené společnosti mohly k přenechanému prostoru chovat jako vlastníci. Společnostem nebylo uděleno právo omezovat přístup na místo, kde byla zařízení umístěna. Dále žalovaný zdůraznil, že poskytnuté služby směřovaly k dosažení cíle jiného, a tím bylo poskytnutí práva na provozování hracích zařízení dle zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o loteriích“), včetně zajišťování s tím souvisejících služeb. S tímto závěrem se ztotožnil i zdejší soud.

Soud dále zohlednil i to, že „podnájem“ prostoru pod výherním hracím přístrojem byl nerozdělitelně spojen se zajišťováním služeb bezprostředně souvisejících – v souzeném případě se jednalo o úklid zařízení, obsluhu, dohled a vybírání hotovosti a další služby, což tvoří nedělitelná plnění, jejichž umělé dělení je pro účely daně z přidané hodnoty zakázáno.

V této souvislosti soud odkazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2012, č.j. 1 Afs 22/2012-53, publ. pod č. 2629/2012 Sb. NSS, z něhož vyplývá, 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.

Na základě výše uvedeného nelze považovat předmětná plnění pro účely daně z přidané hodnoty za nájem či podnájem nebytových prostor.

Námitku opakovaného konání vytýkacího řízení neshledal soud důvodnou, neboť k žalobcem tvrzenému opakovanému konání vytýkacího řízení nedošlo. V projednávané věci probíhala v období od 9. 10. 2009 až 1. 9. 2010 daňová kontrola. Doplnění dokazování v řízení o odvolání nelze považovat za opakování vytýkacího řízení.

Pro stanovení místní příslušnosti bylo v době zahájení daňového řízení rozhodující ust. § 4 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), podle kterého místní příslušnost správce daně, není-li stanoveno jinak v tomto nebo ve zvláštním zákoně, se řídí u právnické osoby místem jejího sídla v České republice a u fyzické osoby bydlištěm v České republice, jinak místem, kde se převážně zdržuje, tj. v němž pobývá nejvíce dnů v roce. Pro účely tohoto zákona se rozumí bydlištěm fyzické osoby místo trvalého pobytu (v souzené věci Nové Město na Moravě).

Žalobce byl však toho názoru, že některé jeho provozovny se nacházely mimo obvod působnosti správce daně (Finančního úřadu ve Žďáru nad Sázavou). V souzeném případě nelze aplikovat pravidlo uvedené v § 4 odst. 7 věta první zákona o správě daní a poplatků, podle něhož je u daní, kde předmětem zdanění je nemovitost, místně příslušným správcem daně finanční úřad, v obvodu jehož územní působnosti se nemovitost nachází, neboť se nejedná o daň, jejímž předmětem by byla nemovitost, jako je tomu v případě daně dědické, darovací nebo o převodu nemovitosti, ale je nutné aplikovat obecné pravidlo podle § 4 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

Soud neshledal důvodnou ani námitku nepřiléhavé aplikace rozhodnutí Evropského soudního dvora ve věcech C-150/99 a C-275/01, neboť tato byla aplikována zcela v souladu s uvedenou judikaturou Nejvyššího správního soudu.

Na základě výše uvedeného nebyly žalobcem uplatněné námitky shledány důvodnými, proto soud žalobu postupem podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

V. Náklady řízení

Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná

nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 11. 4. 2014

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu