



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Jana Kašpara a Mgr. Kamila Tojnera v právní věci žalobců: 1) **M.J.** a 2.) **E.J.**, oba zastoupeni Mgr. Ing. Pavlem Bezouškou, advokátem se sídlem Čáslav, Žižkovo nám. 2, proti žalovanému **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 31.1.2011 čj. 324/11-1100-203537, 325/11-1100-203537, 326/11-1100-203537, 327/11-1100-203537, 328/11-1100-203537,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění

Žalobce 1) se žalobou podanou k Městskému soudu v Praze domáhal zrušení rozhodnutím žalovaného ze dne 31.1.2011, čj. 324/11-1100-203537, 325/11-1100-203537, 326/11-1100-203537, kterými bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006, 2007 a 2008, vydaných dne 17.6.2010 Finančním úřadem v Kutné Hoře.

Žalobkyně 2) se touto žalobou domáhala zrušení rozhodnutím žalovaného ze dne 31.1.2011, čj. 327/11-1100-203537, 328/11-1100-203537, kterými bylo zamítnuto její odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 a 2007, vydaných dne 17.6.2010 Finančním úřadem v Kutné Hoře.

Žalobci považují žalobou napadená rozhodnutí, jakož i rozhodnutí prvostupňová za nezákonná z následujících důvodů:

Žaloba směřovala také proti rozhodnutí žalovaného vydanému ve vztahu k žalobci 1) dne 22.1.2010, čj. 6647/10-1300-204884, kterým bylo zamítnuto odvolání proti dodatečným platebním výměrům vydaným dne 17.6.2010, na daň z přidané hodnoty. Důvodem vyměření daně byl závěr správce daně, že žalobce skutečně zdanitelná poskytnutá v souvislosti s provozováním výherních hracích přístrojů (dále jen „VHP“) nezdanil na výstupu, neboť tyto nesprávně považoval za osvobozená od daně. Žaloba proti rozhodnutí ze dne 22.1.2010, čj.

6647/10-1300-204884, byla soudem vyloučena z důvodu přehlednosti k samostatnému projednání usnesením ze dne 11.4.2011, čj. 10 Af 14/2011-31, a věc byla dále vedena pod sp. zn. 10 Af 53/2011.

V části žaloby týkající rozhodnutí uvedených v záhlaví tohoto rozsudku žalobce 1) odkázal i na argumentaci týkající se nesprávného právního posouzení nájemního vztahu uzavřeného mezi jím a provozovatelem VHP, v rozhodnutí žalovaného ze dne 22.1.2010, čj. 6647/10-1300-204884, týkající se daně z přidané hodnoty. Proto je nutno jeho argumentaci, která se vztahuje k totožné právní otázce, jako v případě rozhodnutí týkajících se daně z příjmů fyzických osob (v záhlaví označených) zahrnout mezi žalobní námitky vztahující se k napadeným rozhodnutím v této věci. Žalobce 1) ve vztahu k rozhodnutí žalovaného ze dne 22.1.2010, čj. 6647/10-1300-204884, namítal:

Správce daně neuznal nájemné za umístění výherních hracích přístrojů za skutečně plnění osvobozené od daně z přidané hodnoty; dospěl k závěru, že se jedná o službu, která podléhá základní sazbě daně. Z tohoto důvodu byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty. V řízení došlo k nesprávnému výkladu pojmu podnájem správními orgány, přehlédnut byl princip smluvní volnosti, a jestliže byla mezi účastníky smluv vůle postavit podnájemní vztahy určitým způsobem, nepřísluší správci daně vyvozovat názor opačný jen z titulu nemožnosti užívat prostor jako vlastník, tím spíše pak, je-li takovýto závěr odporující faktickému stavu, neboť podnájemci měli reálnou možnost užívat předmět nájmu za současného vyloučení obdobných práv třetích osob. V rámci podnájemních vztahů se jednalo o jasně vymezenou část (resp. jasně vymezené části) nebytového prostoru, které byly dávány do podnájmu, přičemž jednotliví podnájemci měli od provozovny žalobce své klíče a mohli tak kdykoliv předmět nájmu užívat způsobem, jako by byli vlastníci. Jednotliví podnájemci projevili svou vůli předmět podnájmu užívat tak, že se svá práva vykonávali prakticky pouze v otevírací době provozovny žalobce, je to jejich vlastní rozhodnutí, ze kterého nemůže vyvozovat správce daně, potažmo žalovaný, závěr ten, že jednotliví podnájemníci nemohli využívat předmět nájmu za současného vyloučení obdobných práv třetích osob. Definici pojmu nájem nemovitosti je nutno hledat v právu Evropských společenství a rozumí se podle judikatury Evropského soudního dvora (dále jen ESD) jím převedení užívacího práva na jinou osobu, za nájemné (nerozhodné jak je stanoveno), s vyloučením jakékoliv jiné osoby. K tomu žalobce uvádí, že žádná jiná osoba než on a podnájemci neměli přístup do předmětu podnájmu. Vyloučení třetích osob z užívání předmětu nájmu totiž, směřuje proti vyloučení třetích osob ze svévolného užívání, nikoliv tedy z užívání kontrolovaného žalobcem na základě smlouvy s podnájemcem. Je naopak plně v souladu s principem smluvní volnosti, užívá-li podnájemce předmět podnájmu způsobem, že jej nechává volně přístupný třetím osobám, neboť se v tomto případě nejedná o svévolné užívání těmito osobami, nýbrž o užívání odpovídající vůli projevené podnájemcem, nerozhodné zda výslovně, či konkludentně. Jedná se v daném případě o pasivní přenechání předmětu podnájmu do užívání, čili ryzí podnájemní vztah, na čemž nemůže změnit nic ani ta skutečnost, že byly současně s přenecháním práva užívat podnajatou nemovitost způsobem odpovídajícím práva vlastníka nemovitosti, poskytovány ještě dílčí služby související s podnájemním vztahem. Poskytování těchto služeb nebylo podstatou a cílem obchodních vztahů, nýbrž jen jejich doplňkem. Nájemní vztah jako takový fungoval bez ohledu na to, zda byly konkrétní služby poskytovány či nikoliv, jejich poskytování nebylo pro existenci nájemního vztahu nezbytné. Opačný závěr žalovaného nemá oporu v provedeném dokazování. Poskytování uvedených služeb nebylo vázáno na osobní vlastnosti žalobce a mohl je bez dalšího poskytovat kterýkoli jiný subjekt. Skutečnost, že poskytování služeb bylo sjednáno ve smlouvách samotných, ještě neznamená, že tyto služby žalobce skutečně poskytoval. Pakliže bylo za tyto služby účtováno, jednalo se pouze o naplňování smluvních podmínek a samo o sobě to ještě nedokazuje jejich reálné

poskytování. Společnosti, které byly v pozici podnájemce, se prostřednictvím takto nastavených smluvních podmínek v podstatě zbavovaly odpovědnosti, kterou přenášely na žalobce. Ten pak prakticky neměl jinou možnost, než své smluvní povinnosti přenést na své zaměstnance tím, že jejich zabezpečování se svými zaměstnanci sjednal jako součást náplně práce. Pakliže žalovaný abstrahuje od textace podnájemních smluv a uvádí, že skutečným smyslem nájemních smluv bylo provozování výherních hracích přístrojů (dále jen VHP), žalobce namítá, že stejným způsobem měl žalovaný abstrahovat od textace smluvních povinností, které měl žalobce podle podnájemní smlouvy poskytovat. Žalovaný, jakož i finanční úřad, vycházeli při stanovení rozsahu služeb poskytovaných žalobcem prakticky výhradně ze smluvních ustanovení a jim korespondujících pracovních smluv bez faktického zkoumání jejich skutečného rozsahu. I pokud by žalobce snad podnájemcům nějaké služby nad rámec obecných služeb spojených s nájmem (např. dodávky elektřiny) poskytl, mají tyto služby povahu vedlejšího plnění, které je oddělitelné a netvoří nedílný celek s podnájemem, jak dovozuje žalovaný. Podle žalobce je rovněž na místě podotknout, že skutečný ekonomický cíl obchodních vztahů je prakticky zaměřován s ekonomickým cílem žalovaného, který zastupuje veřejný zájem, jinými slovy nelze souhlasit bez výhrad s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ČR č.j. 9 Afs 95/2008-47, podle kterého je nezbytné zkoumat skutečné ekonomické důvody, neboť takovýmto postupem je v daném případě nadřazován ekonomický zájem státu nad oprávněné zájmy žalobce. Odkaz žalovaného na judikát ESD C-284/03), není případný dle žalobce, neboť uvedené rozhodnutí se nedotýká tohoto konkrétního obchodního vztahu, jelikož se nejedná o svévolné užívání nemovitosti třetí osobou, nýbrž o užívání v souladu s projevem svobodné vůle účastníků smluv. Podnájemce, a to je pro daný případ dle žalobce podstatné, měl možnost užívat předmět podnájmu jako vlastník a není rozhodné, zda tuto možnost podnájemce využil či nikoliv. Lze tedy shrnout, že podnájemní vztahy byly podnájemními nejen z formálního hlediska, ale i z hlediska materiálního, neboť umožňovaly podnájemcům užívat podnajaté prostory způsobem odpovídající právu vlastníka nemovitosti, neboť podnájemci měli přístup do podnajatých prostor bez ohledu na součinnost žalobce, je pak pouze jejich záležitostí, jak svá oprávnění vykonávali. Žalovaný nemůže ze způsobu výkonu těchto práv podnájemci dovozovat, že podnájemní vztah je pouze „zastřením ekonomické motivace účastníků“. Takovýto výklad je podle názoru žalobce nepřipustně extensivní. K tvrzení žalovaného, že v případě ztráty z provozování VHP za daný měsíc, bylo dohodnuto nájemné v nulové či minimální výši, takovéto stanovení nájemného postrádá ekonomické opodstatnění, žalobce namítá, že při formálním posuzování ekonomické výhodnosti jistě takovýto způsob opodstatnění postrádá, nelze však přehlédnout, že i v takovémto případě trvá zájem žalobce na umístění VHP v podnajatých prostorách, protože hraní VHP, jak je obecně známo, je návykovou záležitostí, tedy v případě, že hosté opakovaně navštěvují restaurační zařízení provozované žalobcem a hrají VHP, zpravidla u této činnosti i konzumují nápoje, za jejichž konzumaci platí žalobci, čímž tento realizuje své podnikání. Žalobce měl tedy zájem na tom, aby VHP byly umístěny v provozovně žalobce i v případě, že zrovna nepřinášely jejich provozovatelům podnájemcům) zisk. Za této situace je naprosto logické, že se svých provizí zřekl i žalobce, neboť předmětem jeho podnikání je hostinská činnost, která byla umocňována současnou přítomností VHP v jeho provozovně. Žalobce si je samozřejmě vědom toho, že existuje několik rozhodnutí, která řeší obdobné případy s rozdílnými výsledky, jakož si je vědom i toho, že je dán zájem státu na tom, aby byly vybrané daně co nejvyšší, přesto doufá v citlivé posouzení tohoto případu.

Ve vztahu k rozhodnutím ve věci daně z příjmů fyzických osob oba žalobci v žalobě uvedli, že se jedná se o rozhodnutí, která jsou úzce natolik spjata napadeným rozhodnutím žalovaného ze dne 22. 12. 2010 č.j. 6647/10-1300-204884, (vedeného pod sp.zn. 10 Af 53/2011-pozn. soudu), že je nutné v návaznosti na žalobu podanou proti rozhodnutí č.j. 6647/10-1300-204884, přezkoumat i tato, neboť žalobci uvedená rozhodnutí považují za

nezákonná a jsou přesvědčeni, že v důsledku takovýchto rozhodnutí došlo k porušení jejich práv úkonem správního orgánu ve smyslu § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, což odůvodňuje následovně.

Uvedenými rozhodnutími č.j. 324/11-1100-203537, 325/11-1100-203537, 326/11-1100-203537, 327/11-1100-203537 a 328/11-1100-203537 byly potvrzeny napadené dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Kutné Hoře. Těmito výměry byly příjmy z pronájmu (řádky 9 daňových přiznání) zahrnuty do příjmů z podnikání (ř. 7), a to právě s ohledem na tu skutečnost, že správce daně posoudil vztahy z výše uvedených podnájemních smluv jako vztahy formální, zastírající pravý ekonomický účel jejich uzavření. Jelikož se tedy podle názoru správce daně nejednalo o podnájemní vztahy, tedy vztahy osvobozené od daně z přidané hodnoty, bylo nutné v návaznosti na toto posouzení dodatečně stanovit daň z příjmů fyzických osob.

Žalobci jsou přesvědčeni o tom, že takovýmto postupem došlo k tomu, že nová rozhodnutí (dodatečné platební výměry) nekorrespondují se skutkovým stavem, neboť žalobci nebyli provozovatelé výherních hracích automatů, nýbrž pouze nájemci, kteří dali pasivně předmět nájmu dále do podnájmu a umožnili podnájemcům provozování VHP. Správce daně a následně i žalovaný tím, že zamítl podaná odvolání, tak nesprávně právně posoudil vztah podnájmu nebytových prostor a vyvodil nesprávné závěry. Žalobci požadují, aby argumentace vznesena k rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty byla použita i jako žalobní argumentace ve vztahu k rozhodnutím č.j. 324/11-1100-203537, 325/11-1100-203537, 326/11-1100-203537, 327/11-1100-203537 a 328/11-1100-203537.

Dále žalobci uvádějí, že provozovateli VHP nebyli ani fakticky, ani právně, neboť provozování VHP je činností, ke které je podle zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách nutné vlastnit příslušné povolení. Toto nejenže žalobci nevlastní, popř. jim ani nesvědčí, ale ani o žádné takové povolení nikdy neusilovali, což opět dokládá tvrzení žalobců, že pouze pasivně přenechali část nebytových prostor dále do podnájmu, byť žalobci uznávají, že formulace smluvního převzetí poskytování služeb se pro daňové účely může zdát zavádějící.

V závěru žaloby oba žalobci žádali soud, aby žalobou napadená rozhodnutí specifikovaná v záhlaví tohoto rozsudku, jakož i jím předcházející rozhodnutí prvostupňová, zrušil.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě, vzhledem k tomu, že žalobci nenapadli rozhodnutí žalovaného z jiných důvodů, než nesprávné právní posouzení charakteru nájemního vztahu, na jehož základě došlo k doměřené daně z příjmů fyzických osob odkázal na argumentaci vztahující se k jeho právnímu posouzení nájemního vztahu provedenému v odůvodnění rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty. Žalovaný v rozhodnutích napadených touto žalobou dospěl k závěru, že podstatou obchodního vztahu nebylo pasivní přenechání nemovitosti k užívání, ale poskytnutí služeb s tím, že žalobce s provozovateli výherních hracích přístrojů výrazně kooperoval a na jejich podnikatelské činnosti se sám aktivně podílel. Žalovaný nepopírá smluvní volnost účastníků právních úkonů, ale je toho názoru, že při stanovení daně je třeba nazírat na obsah práv a povinností ze smluv vyplývajících z pozice daňového práva. K věci žalovaný uvedl, že žalobkyně provozovala podnikatelskou činnost jako osoba spolupracující se svým manželem Martinem Jiráskem a na příjmech a výdajích se podílela ve výši 50 %. Vzhledem k tomu, že žalobce příjem z nájemního uvedl jako příjem dle § 9 zákona č. 586/1992 S., o daních z příjmů včetně daně z přidané hodnoty, snížil správce daně tyto příjmy o daň z přidané hodnoty a překvalifikoval tyto příjmy na příjmy z podnikání dle § 7 zákona o daních z příjmů. Žalobci byla vyměřena ztráta a daň z příjmů fyzických osob

nevznikla; žalobkyni jako spolupracující osobě byly zvýšeny příjmy z podnikání o podíl na ni připadající a v důsledku toho byla snížena ztráta uvedená v daňových přiznáních a vyměřeno penále. Žalovaný odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí, v kterých uvedl, důvody proč považuje nájemné za příjem z podnikání ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů, a nikoli za příjem dle § 9 zákona. Ze smluv uzavřených žalobcem s obchodními společnostmi vyplývají práva a povinnosti, které se převážně vztahují k provozu hracích přístrojů než k užívání prostoru v podnajaté nemovitosti. Činnost žalobce spočívala v poskytování služby, ke které sloužil prostor v najaté nemovitosti. Činnost, kterou žalobce na základě smluv zajišťoval, nebyla činností pasivní závislé na pouhém plynutí času; žalobce se aktivně podílel na podnikatelské činnosti vlastníků hracích přístrojů. Poskytnutí nebytového prostoru nebylo cílem podnájemních smluv, ale prostředkem k plnění služby spočívající v zajišťování a provozování hracích přístrojů za účelem získat podíl na tržbách z nich dosahovaných. Podle názoru žalovaného v tomto spočíval ekonomický smysl uzavřených smluv, neboť žalobce na základě smlouvy měl zajištěn příjem z tržeb z každého hracího přístroje; je přitom nerozhodné, že tento příjem žalobce ve smlouvě definoval jako nájemné za umístění hracích přístrojů. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout.

Městský soud v Praze žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přezkoumal v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán, a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. O věci přitom rozhodl bez jednání, neboť s tím oba účastníci řízení souhlasili, resp. nevyslovili ve stanovené lhůtě nesouhlas.

Městský soud v Praze věc posoudil takto:

Podstatou sporu je posouzení zákonnosti právního názoru žalovaného, zda-li lze považovat předmětné nájemné za příjem z podnikání ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů, anebo za příjem dle § 9 zákona. Uvedené příjmy, které byly správcem daně překvalifikovány z § 9 na § 7 zákona o daních z příjmů přijal žalobce v souvislosti s umístěním a provozem výherních hracích přístrojů (dále jen „VHP“).

Ze správního spisu vyplývá, že žalobci v objektu pronajatém společností Roclan spol. s r.o. provozovali hostinskou činnost v prostorách baru - herny na adrese T. X, K.H.. Žalobkyně provozovala podnikatelskou činnost jako osoba spolupracující se svým manželem M.J. a na příjmech a výdajích se podílela ve výši 50 %.

Žalobci v letech 2006-2008 poskytli k užívání část jemu pronajatých nebytových prostor další společnosti vlastníci VHP, a to za účelem provozování herny s VHP. Dne 24.11.2009 byla u žalobců správcem daně zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2006-2008.

Ze zprávy o kontrole vyplývá, že žalobci neodvedli daň na výstupu za kontrolované období (ve zprávě specifikovaná), neboť částky přijaté žalobci a označené jako nájem a podnájem žalobci nezahrnuli do zdanitelných plnění, a to ani do zdanitelných plnění osvobozených od daně. Pro posouzení, zda se jedná o pronájem nemovitého majetku vyšel správce daně ze základního rysu pronájmu nemovitého majetku, jímž je poskytnutí práva užívat danou nemovitost jako vlastníka za současného vyloučení stejných práv třetích osob, jelikož správce daně shledal, že v případě plateb za nájem a pronájem nejsou uvedené

podmínky splněny, je nutno tato plnění posuzovat jako poskytnutí práva využití věci dle § 14 zákona o dani z přidané hodnoty (jedná se o službu se základní sazbou daně).

V kontrolovaných zdaňovacích obdobích bylo zjištěno, že žalobci vykazali jako nájem dle § 9 zákona o daních z příjmů příjmy, které obdrželi na základě popsaných smluv (specifikovaných ve zprávě o kontrole) uzavřených se společnostmi CONCORD play s.r.o., (později přejmenována na KOUPA GROUP a.s.) a EL RANCHO RENT s.r.o., Forbes Game a.s. a společností EL RANCHO a.s.

Při posouzení charakteru obchodních vztahu na základě, kterých byly žalobci vypláceny příjmy, nutno vycházet z textu ujednání uvedených smluv. Z jejich obsahu vyplývá ujednání, že pronajatý prostor bude složit k provozování VHP, nájemné bylo pak stanoveno dodatkem, dále u většiny smluv měsíční odměna za podnájem byla stanovena v závislosti na skutečně dosaženém zisku z zařízení jako odměna za služby pak byla stanovena v jednotlivých smlouvách částka zcela zanedbatelná k rozsahu žalobci poskytovaných služeb (např. 1000,-Kč, resp. nebo 500,- Kč) měsíčně. Z dalších dodatků smluv a svědeckých výpovědí vyplývá povinnost žalobců zabezpečovat veškeré služby související s provozem VHP (např. zabezpečit provoz VHP po celou provozní dobu provozovny, zabezpečit, aby se hry na VHP nemohly zúčastnit osoby mladší 18-ti let, zabezpečit ochranu VHP před poškozením, zničením, ztrátou, apod.; popř. tyto události neprodleně ohlásit provozovateli VHP a Policii ČR, neprodleně ohlásit provozovateli VHP každou poruchu nebo závadu VHP a každé přerušení provozu VHP na dobu delší než 24 hodin, umožnit provedení servisu a oprav VHP, zabezpečit, aby byl provoz VHP v souladu s herním plánem a návody ke hře a návštěvním řádem, provádět běžnou údržbu VHP, rozměňovat peníze a zajistit na vlastní náklady kompletní obsluhu VHP, informovat provozovatele o kontrolách státního dozoru a umožnit kontrolní činnost orgánům státního dozoru a dalším oprávněným orgánům, hradit na své náklady otop, el. energii, vodné, stočné, provádět denně před zahájení provozu vizuální kontrolu VHP, vést denní evidence tržeb a výplat, reklamační listy a potvrzení o výhrách k určenému dni odvádět provozovateli VHP veškeré výnosy VHP, k určenému dni zaslat provozovateli VHP evidenci denních vsazených a vyplacených částek za uplynulý měsíc, apod.) Součástí spisového materiálu jsou dále pracovní smlouvy a platební výměry zaměstnanců žalobců (S.K., E.K.), z nichž vyplývá, že součástí pracovní náplně zaměstnanců byla i obsluha automatů a rulety. Výdaje za elektrickou energii, vodné, stočné, plyn a odvoz odpadu za celou provozovnu, tj. včetně výdajů souvisejících s provozováním VHP, žalobce zahrnul do svých výdajů z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti. Žalobci přijaté částky označené jako platby za podnájem nebytových prostor však žalobce nezahrnuli do příjmů z podnikání dle § 7 zákona o daních z příjmů, ale dle daňových priznání do příjmu dle § 9 zákona. Prohlídkou provozovny bylo zjištěno (protokol ze dne 13.1.2010), že VHP všech provozovatelů jsou umístěny, dle vyjádření žalobce 1) stejně jako v letech 2006 - 2008, v zadní části provozovny, v jedné místnosti oddělené od přední části (baru) příčkou se dvěma vchody bez dveří. Žalobcem 1.) navržený svědci potvrdili umístění VHP uvedených společností v provozovně žalobce, konkrétně Ing. Kroupa potvrdil poskytování služeb souvisejících s provozováním VHP pan K. v této věci odkázal na uzavřenou smlouvu, ze které je poskytování služeb úzce souvisejících s provozováním VHP taktéž jednoznačně zřejmé; stejná skutečnost je zřejmá i ze smlouvy o spolupráci, kterou žalobce uzavřel se společností EL RANCHO a.s.

Z rozhodnutí finančního úřadu, jakož i z rozhodnutí odvolacího správního orgánu vyplývá, že správce daně po posouzení všech zjištěných skutečností dospěl k závěru, že v daném případě nebylo užívání místnosti či vymezeného prostoru cílem smluv, ale cílem bylo poskytnutí práva na provozování herny s VHP včetně zajišťování obsluhy VHP a zákonem předepsaného dohledu a tudíž poskytnutím částí nebytových prostor v provozovně žalobců nebyl naplněn základní rys pronájmu nemovitého majetku, kterým je poskytnutí práva pro

danou osobu na smlouvenou dobu a za smlouvený poplatek zabrat a užívat nemovitost podobně jako vlastník za současného vyloučení stejných práv třetích osob.

Důvodem dodatečného vyměření daně za všechna zdaňovací období u obou žalobců byl závěr správce daně, že žalobce obdržel příjem, který je příjmem z podnikání ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů a příjem za tyto služby nesprávně považoval za nájem nebo podnájem nebytových prostor.

Na základě uvedeného skutkového stavu je třeba posoudit právní povahu daného vztahu, a to pohledem zákona o dani z přidané hodnoty, práva EU a judikatury Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu, které tyto právní předpisy vykládají. I když většina z níže uvedené judikatury se vztahuje k věcem daně z přidané hodnoty, pro posouzení charakteru obchodního vztahu, na základě kterého byla žalobcům poskytnuty předmětné platby (příjmy), nebo-li pro posouzení, zda-li jde o příjem z podnikání nebo nájem jsou závěry vyslovené v níže citovaných rozsudcích přímo použitelné.

V rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2010, č. j. 2 Afs 6/2009-64 (publ. na www.nssoud.cz), se soud vyjádřil k otázce, za jakých podmínek lze přenechání části nebytových prostor za účelem provozování výherních hracích přístrojů posoudit jako podnájem nebytových prostor podle § 56 zákona o dani z přidané hodnoty. Z tam učiněných závěrů vychází zdejší soud i v nyní posuzované věci; nyní již však tyto závěry mají povahu ratio decidendi. I v nyní posuzované věci je nutno při interpretaci českého zákona o dani z přidané hodnoty vycházet z principu eurokonformního výkladu příslušných ustanovení a aplikace nepřímého účinku Šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu-Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS), která byla v průběhu doby vícekrát novelizována a s účinností od 1. 1. 2007 byla nahrazena směrnicí 2006/112/ES (dále jen Směrnice). Tyto předpisy byly implementovány do zákona o dani z přidané hodnoty. Předmětem daně podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty je poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku; podle odst. 3 citovaného ustanovení plnění, která jsou předmětem daně, jsou zdanitelnými plněními, pokud nejsou osvobozena od daně. Předmětem daně dle § 2 zákona o dani z přidané hodnoty jsou tedy za první plnění zdanitelná a za druhé plnění osvobozená. Z toho vyplývá, že plnění musí být nejprve předmětem daně, aby mohlo být označeno za osvobozené plnění. V souvislosti s vymezením předmětu daně je důležité upozornit na některé základní zásady plynoucí z judikatury Soudního dvora EU a jeho předchůdce, tedy Evropského soudního dvora (dále ESD), které je třeba respektovat, a zákon o dani z přidané hodnoty vykládat tak, aby okruh plnění, jež jsou systémem daně z přidané hodnoty pokryta, nebyl nesprávně zužován. Ustanovení § 56 zákona o dani z přidané hodnoty, které upravuje osvobozená plnění, v odst. 3 výslovně uvádí, že od daně je osvobozen nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor. 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. To je odrazem čl. 13 část B Směrnice, který stanovil: Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské země od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu: [...] b) pacht nebo nájem nemovitého majetku kromě: 1. poskytování ubytování, jak je vymezují právní předpisy členských států, v rámci hotelnictví

nebo v odvětví s podobnou funkcí včetně poskytování ubytování v prázdninových táborech a na místech upravených k využívání jako tábořiště, 2. nájmu prostor a míst k parkování vozidel, 3. nájmu trvale instalovaného zařízení a strojů, 4. nájmu bezpečnostních schránek. Členské státy mohou stanovit další vynětí z oblasti působnosti těchto osvobození od daně.

Tato úprava, z níž vychází většina níže citované judikatury, byla následně přenesena do nyní účinné úpravy obsažené v čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice 2006/112/ES. Účinek směrnice lze rozdělit na účinek přímý a nepřímý. Aplikace přímého účinku 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. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Ze srovnání znění obou ustanovení je zřejmé, že nejsou v rozporu. Princip nepřímého účinku směrnice byl poprvé ESD formulován ve věci Von Colson a Kaman (věc 14/83, rozhodnutí ESD, resp. SDEU jsou dostupná na <http://curia.europa.eu>). Doktrína nepřímého účinku stanoví povinnost vnitrostátní právo určitým způsobem vykládat. Přitom musí být dodržena podmínka, že vnitrostátní předpis je schopen takového výkladu. Umožňují-li vnitrostátní interpretační techniky vyložit dané vnitrostátní ustanovení několika způsoby, má správní orgán, jakož i soud povinnost použít ten výklad, který je nejbližší smyslu a cíli odpovídajícího unijního ustanovení, jež mělo být touto cestou implementováno. Pokud je tedy ustanovení zákona nejasné, neurčité nebo není definováno, nelze ani určit, zda je se směrnicí v rozporu. Ze svého principu tedy nepřímý účinek unijního práva nikdy nemůže být *contra legem*. Může však jít i v neprospěch jeho adresáta. Povinnost vykládat národní právo v souladu se Směrnicí je tedy podmíněna tím, že existuje vnitrostátní předpis, který je nejednoznačný, umožňuje několik výkladů, přitom alespoň jeden z možných výkladů práva je v souladu se Směrnicí. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je v projednávané věci z níže uvedených důvodů namístě vyložit ustanovení § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty právě tímto způsobem, tj. za použití doktríny nepřímého účinku Směrnice, jak byla vyložena judikaturou ESD.

Podle ustálené judikatury ESD jsou osvobození od daně upravená čl. 13 Směrnice autonomními pojmy práva Společenství, a musí být proto definována na úrovni Společenství (viz např. 348/87 ve věci *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, C-453/93 ve věci *Bulthuis-Griffioen*, C-358/97 ve věci *Komise v. Irsko*, C-275/01 ve věci *Sinclair Collis*, C-284/03 ve věci *Temco Europe*, C-428/02 ve věci *Fonden Marselisborg Lystbadehavn*). Výrazy použité za účelem označení osvobození od daně v čl. 13 Směrnice je třeba vykládat restriktivně, protože představují výjimky z obecného principu, podle kterého má být daň z přidané hodnoty uvalena na všechny služby vykonané za úhradu osobou povinnou k dani (viz zejména C-150/99 ve věci *Stockholm Lindöpark*, C-326/99 ve věci *Goed Wonen*, C-280/04 ve věci *Jyske Finans*). Čl. 13 část B písm. b) Směrnice nedefinuje pojem nájem nemovitého majetku ani neodkazuje na jeho vymezení v právních předpisech členských států, proto je nutné při výkladu tohoto pojmu zohlednit poměrně rozsáhlou judikaturu ESD, ze které vyplývá přednost unijní definice nájmu před soukromoprávními definicemi jednotlivých členských států (srov. např. C-326/99 ve věci *Goed Wonen*). Při vymezení pojmu nájmu proto nelze použít občanský zákoník ani zákon č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor. ESD tento pojem definoval v četných rozsudcích tak, že pronajímatel převede na nájemce za úplatu na sjednanou dobu právo užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl vlastníkem, a právo vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva. Nájem nemovitostí je podle ESD 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. Například hranici mezi poskytnutím možnosti sportovat a nájmem nemovitosti se snažil ESD vymezit ve věci *Stockholm Lindöpark* (C-150/99). Provozování sportovního zařízení, jež umožňuje zákazníkům jeho krátkodobé využití k

tělovýchovným či sportovním aktivitám, je dle pokračování ESD širší službou než prostý nájem nemovitosti, i když je používání nemovitého majetku s takovou službou úzce spjaté. Službou poskytnutou nad rámec nájmu může být umožnění použít sprchy, šatny atd. Některé transakce, které umožňují používat sportovní zařízení, mohou znamenat nájem nebo pacht nemovitého majetku, zatímco jiné ne. Jestliže je sportoviště patřící soukromému vlastníkovi poskytnuto k výlučnému použití klubu nebo jinému subjektu zabývajícím se sportem na delší období na oplátku za platbu, pak je možné takové poskytnutí do této definice zahrnout. Jestliže však jednotlivec platí vstupné, aby získal spolu s ostatními přechodnou možnost použít plavecký bazén, byla by překračována rozumná hranice tohoto konceptu, pokud jde o nájem nebo pacht. K podobnému kontrastu lze dospět v konkrétním případě golfového hřiště. Jestliže si osoba zaplatila výlučné užívání hřiště po stanovenou dobu, např. za účelem zorganizování turnaje nebo sportovního utkání s právem vybírat vstupné od hráčů či diváků, má taková služba jasnou povahu nájmu. Tentýž postup nelze nicméně uplatnit vůči příležitostnému golfistovi nebo skupině golfistů, kteří si přišli zahrát. I když je evidentně obtížné hrát golf bez golfového hřiště, je v tomto případě poskytnutou službou příležitost zahrát si golf, nikoli příležitost zabrat (obsadit) hřiště (srov. stanovisko generálního advokáta Jacobse). Z uvedeného judikátu ESD je zřejmé, že pro účely označení služby za nájem či pacht nemovitého majetku nesmí ve smlouvě chybět žádný ze základních znaků nájmu či pachtu. Tyto znaky musí ve smlouvě naopak převládat. Nájem či pacht přitom bezpodmínečně zahrnuje poskytnutí práva obsadit majetek jako vlastní a vyloučit nebo vpustit ostatní. Právo je navíc svázané s vymezenou částí či výměrou. Ve věci Sinclair Collis (C-275/01) bylo hlavní otázkou, zda je poskytnutí možnosti umístění prodejních automatů na cigarety do prostor jiného subjektu nájmem části nemovitosti ve smyslu Směrnice. ESD rozhodl 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 ESD 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 vlastníkovi nemovitosti. Sinclair Collis měla pouze právo požadovat jejich přestěhování, pokud se zjistí, že jiné umístění by více vyhovovalo z hlediska maximalizace zisku. Navíc podle smlouvy, na rozdíl od klasického nájmu majetku, bylo momentální umístění nepodstatné. Záleželo na něm pouze, pokud jde o úmysl generovat maximální tržby. V tomto případě nebylo obsazení konkrétního místa cílem smlouvy samo o sobě, ale prostředkem k dosažení cíle. Hlavním prvkem smlouvy nebylo v tomto případě užívání konkrétní části nemovitosti, ale poskytnutí služby, a to instalace přístroje, pro kterou je nemovitost sama vedlejším, i když nezbytným, předpokladem. Skutkový stav tohoto případu může být proto srovnán s poskytnutím jídla v hotelové restauraci na rozdíl od poskytnutí hotelového pokoje. Zatímco v druhém případě je hlavním rysem obývání pokoje samotného, v prvním případě je podstatou poskytnutí jídla, které je doplněno určitými přidruženými službami. ESD opakovaně judikoval, že otázka, zda plnění sestávající z několika plnění má být považováno za jediné plnění, nebo za samostatná jednotlivá plnění, jež je nutno posuzovat odděleně, má zvláštní význam z hlediska daně z přidané hodnoty, zejména pro použití daňové sazby nebo ustanovení týkajících se osvobození od daně (viz zejména C-425/06 ve věci Part Service). Směrnice neobsahuje žádné zvláštní ustanovení o tom, za jakých podmínek má být více souvisejících plnění považováno za souborné plnění. Rozhodná posuzovací kritéria vyplývají až z judikatury ESD. Při zjišťování povahy plnění sestávajícího z více částí naproti sobě stojí dva cíle. Jednak je třeba

diferencovaně posoudit jednotlivá plnění podle jejich charakteru. Krom toho nemá být ohroženo fungování systému daně z přidané hodnoty tím, že budou uměle rozděleny hospodářsky jednotné služby. Přílišné dělení souborného plnění na jednotlivá plnění, jež je třeba posuzovat samostatně, totiž ztěžuje uplatňování právních předpisů v oblasti daně z přidané hodnoty. V každém případě je třeba pro přezkum použít objektivní kritéria. Subjektivní pohled poskytovatele nebo příjemce služeb není rozhodující. Ze Směrnice vyplývá, že každé plnění je třeba obvykle považovat za oddělené a samostatné, za určitých okolností však několik plnění formálně rozlišených, která by mohla být poskytnuta odděleně, a tak vést každé za sebe ke zdanění nebo osvobození od daně, musí být považováno za jediné plnění, pokud tato plnění nejsou samostatná. Je tomu tak např. tehdy, je-li na základě objektivní analýzy konstatováno, že jedno nebo více plnění představují hlavní plnění a že zbývající plnění představují jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících s hlavním plněním stejný daňový režim. Konkrétně musí být plnění považováno za vedlejší ve vztahu k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek. O jediné plnění se jedná také tehdy, pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (srov. např. C-572/07 ve věci RLRE Tellmer Property, s. r. o.).

Skutkově obdobnou problematikou se zabýval i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28.3.2012, čj. 1 Afs 22/2012-53, který při posouzení charakteru podnájemního vztahu mezi provozovatelem VHP a pronajímatelem nebytového prostoru uvedl, že „*S ohledem na obsah právních vztahů, tím méně pak vzhledem k jeho ekonomické podstatě nelze plnění poskytované stěžovatelkou provozovatelům výherních hracích přístrojů považovat za nájem, resp. podnájem, a subsumovat ho tak pod § 56 odst. 3 zákona o DPH. Přenechání práva užívat části nebytových prostor nebylo jediným ani hlavním plněním poskytovaným stěžovatelkou, nýbrž pouze prostředkem k dosažení jiného cíle. Hlavním účelem bylo podílet se na provozu výherních hracích přístrojů, a tedy na zisku generovaném touto činností. V této souvislosti je třeba poznamenat, že soud si je plně vědom skutečnosti, že provozovateli výherních hracích přístrojů v právním slova smyslu byly pouze společnosti, jimž stěžovatelka poskytovala plnění (tedy držitelé povolení k provozování výherních hracích přístrojů). V ekonomickém slova smyslu jim však alespoň částečně byla i stěžovatelka, neboť vykonávala veškeré běžné činnosti nezbytné pro řádný provoz těchto přístrojů. Plnění poskytované stěžovatelkou nemělo toliko pasivní povahu typickou pro nájem. Jeho převážnou část totiž tvořila aktivní činnost (obsluha výherních hracích přístrojů, plnění povinností provozovatele výherních hracích přístrojů upravených zákonem o loteriích a jiných podobných hrách, vybírání hotovosti z přístrojů, vedení finančních výkazů atd.).“*

Jelikož žalobci ve vztahu k žalobou napadeným rozhodnutím týkajícím se daně z příjmů fyzických osob neuvedli žádné konkrétní námitky, kromě té, že ani žalobce sám ani jeho manželka (žalobkyně 2) neprovozovali VHP, což mimo jiné dokládá i skutečnost, že neměli takové činnosti povolení dle zákona č. 202/1990 Sb., soud musí konstatovat, že dle § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, (dále jen „s.ř.s.“) může přezkoumat žalobou napadená rozhodnutí pouze v mezích uplatněných žalobních námitek.

Pro posouzení, zda-li se jednalo o příjmy z podnikání je rozhodující skutečný obsah daného obchodního vztahu. Na základě těchto kritérií nastavených výše citovanou judikaturou soud shledal, že posouzení této klíčové právní otázky bylo správními orgány provedeno správně. V tomto ohledu nesplňuje vztah mezi žalobcem a podnájemci požadavky

kladené na nájemní smlouvy ve smyslu Směrnice ze strany ESD ve věci Sinclair Collis (C-275/01), a to nikoli proto, že by zde některé složky nájemní smlouvy chyběly, ale proto, že zde jiné složky přebývaly, byť byly uměle částečně vyděleny do jiných smluv mezi týmiž stranami. Není ostatně náhoda, že faktický přínos pro nájemce byl ve věci Sinclair Collis i ve věci nyní posuzované obdobný: umístění a péče o automaty v nemovitosti poskytnuté pronajímatelem. Jde tedy ve svém celku o službu, jejíž součástí je ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2007, č. j. 9 Afs 5/2007-70 (publ. pod č. 1187/2007 Sb. NSS), nejen pasivní přenechání majetku k užívání, závisující na pouhém plynutí času, nýbrž je zde vytvářena i významnější přidaná hodnota. Tomuto závěru nasvědčuje i způsob stanovení nájemného, který není odvislý od pouhého plynutí času, ale od tržeb na hracích přístrojích, které svou aktivitou ovlivňují žalobci.

V nyní posuzované věci nebyl naplněn jeden z podstatných znaků nájmu, a tím je převod práva užívat najatou nemovitost způsobem odpovídajícím právu vlastníka nemovitosti. Závěr správních orgánů, že hlavním cílem smluv a podstatou obchodních vztahů bylo poskytnutí souhrnu plnění spočívajících v zajištění obsluhy, dalších služeb a zákonného dozoru u VHP současně s poskytnutím práva na umístění VHP v provozovně žalobců, je opřen o dostatečně a úplně zjištěný skutkový stav a je v souladu se zákonem. Nebyl naplněn ani další podstatný rys obchodního vztahu, umožňující takový vztah posoudit jako nájemní, a tím je poskytnutí práva užívat nemovitost jako vlastník, neboť není splněna podmínka pasivního přenechání nemovitosti nájemci k užívání. Z obsahu v správním řízení předložených smluv, a z konkrétně z vyjmenovaných povinností nájemce, je zřejmé, že posuzovaný obchodní vztah neměl ze strany žalobců charakter pasivní činnosti, tak jak je definován nájemní vztah judikaturou ESD. Podstatou obchodního vztahu bylo poskytnutí ve smlouvách uvedených dalších služeb, prokazujících, že žalobci spolupracovali při provozování VHP výrazně s podnájemci a také, že se na jejich podnikatelské činnosti aktivně podíleli.

Aniž by soud omezoval smluvní volnost žalobců je nutno u posuzovaných smluv vycházet z jejich skutečného obsahu a při tomto posuzování se jeví jako podstatná okolnost, že u většiny obchodních případů (podle počtu měsíců, kdy v kontrolovaných obdobích trval daný obchodní vztah) byla výše odměny označené jako nájemné zcela závislá na zisku dosaženého provozem VHP, což znamená, že výše nájemného nebyla odvislá od pronajaté plochy, jak je u nájemních vztahů, s ohledem na jeho pasivní charakter, obvyklé. Závislosti na dosahované tržbě odpovídá i ujednání podnájemních smluv, podle kterého v případě záporných výnosů (ztráty) z provozování VHP za daný měsíc, bylo dohodnuto nájemné v nulové či minimální výši a další snížení základu pro výpočet nájemného odečtem ztráty od výnosů v dalších zúčtovacích obdobích, což v případě skutečného nájemního vztahu postrádá ekonomické opodstatnění. Takto nastavená výše „nájemného“ svědčí o motivačním charakteru sjednané odměny a potvrzuje aktivní podílení se žalobce na obchodní spolupráci mezi jím a provozovatelem VHP, který byl na výši tržeb dosažených provozováním VHP zainteresován stejně jako provozovatelé VHP. Obchodními transakcemi označenými žalobcem jako podnájem nebytových prostor nedošlo k převodu práva užívat najatou nemovitost způsobem odpovídajícím právu vlastníka nemovitosti, jelikož tento obchodní vztah nesplňuje parametry nájemního vztahu, neboť při něm nedošlo k pasivnímu přenechání nemovitosti podnájemci k užívání, což dokládá jak charakter využití předmětných prostor, tj. provozování VHP více provozovateli současně s provozováním hostinské činnosti žalobce v navzájem průchozích prostorách, a současně skutečnost, že poskytování smluvně vymezených služeb provozovatelům VHP i způsob stanovení ceny u části poskytnutých plnění, (např. z textu podnájemní smlouvy se společností Forbes Game, a.s.), je výslovně

uvedeno, že podnikání podnájemce ve provozovně žalobce spočívalo ve vzájemné spolupráci při zajištění provozování sázkových zařízení, ve smyslu zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách. Označením uzavřeného obchodního vztahu jako vztahu podnájemního došlo k zastření skutečného stavu, jelikož podstatou obchodního vztahu nebylo pasivní přenechání nemovitosti k užívání, kterým by bylo uskutečňování podnikatelské činnosti provozovateli VHP samostatně, ale poskytnutí služeb s provozem VHP bezprostředně souvisejících a aktivní spoluúčasti na podnikatelské činnosti provozovatelů VHP, a součástí tohoto vztahu ale nikoliv stěžejní bylo i nezbytné poskytnutí práva k umístění VHP v provozovně žalobce.

Na žalobci přijatá plnění nutno hledět jako na poskytnutí služby v rámci podnikatelské činnosti svých charakterem spadajícím pod příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů. Závěr správních orgánů vyjádřený v žalobou napadených rozhodnutích, opírající se o zjištění, že žádnou část poskytnutých služeb nelze z výše popsaných důvodů označit za podnájem nebytových prostor, tzn. příjmy dle § 9 zákona o daních z příjmů plnění je v souladu se zákonem.

Pokud jde o žalobní námitku zpochybňující provozování VHP přímo žalobci, soud ji neshledal důvodnou. V řízeních bylo prokázáno, že podnájemci mohli plný a nerušený výkon svých práv (viz. Svědecká výpověď ing. K.) vykonávat pouze tak, že přístup k VHP měli pouze v provozní době a na základě předchozího telefonického ohlášení. Bylo prokázáno, že kromě výlučné úhrady služeb spojených s podnájemem (energie, vodné, stočné, atd.), vykonávali žalobci přímo obsluhu VHP, nebo-li zabezpečoval na základě smluvního ujednání s provozovateli VHP i povinnosti vyplývající ze zákona č. 202/1990 Sb., (např. zákaz hry osobám mladším 18 let, umožnění státního dozoru, vedení evidence, a tím se žalobci přímo podíleli na dosažených výnosech z VHP. Tato skutečnost nepochybně vyplývá, že způsobu stanovení příjmů vyplácených žalobcům, jejichž odměna byla přímo závislá na výnosech (stanovena v procentech v rozpětí 25%-50%), i když oficiálně byla odměna na výnosech za všechny poskytované dohodnuta pouze ve výši částky 1000,-Kč (resp. 500,-Kč). Přímá závislost na dosahovaných příjmech potvrzuje spolupráci žalobců s provozovateli VHP při provozování VHP.

Z uvedeného vyplývá, že předmětné příjmy nelze podřadit pod příjmy z nájmu resp. podnájmu ve smyslu § 9 zákona o daních z příjmů, nýbrž se jedná o příjmy dosažené v rámci podnikání spadající pod ust. § 7 zákona o daních z příjmů. Tvzení žalobců, že předmětné příjmy nepocházeli z podnikání, neboť žalobci neměli povolení k provozování VHP dle loterijního zákona (zák. č. 202/1990 Sb.), je vzhledem k tomu, že v řízení bylo prokázáno, že se žalobci fakticky na provozování VHP sami aktivně podíleli, je irelevantní. Povinností správce daně je při zjišťování skutkového stavu vycházet ze zásady materiální pravdy zakotvené v ust. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, což znamená, že pro správce daně je relevantní výlučně skutečný obsah právního úkonu, nikoliv stav formálněprávní, proto formální neexistence povolení dle loterijního zákona nijak neprokazuje, že žalobci VHP neprovozovali, naopak v řízení bylo bezpečně prokázáno, že VHP nebyly v provozovně žalobců pouze umístěné, ale že se žalobci na provozování VHP zabezpečováním komplexních služeb souvisejících s fungováním VHP sami aktivně podíleli.

Vzhledem k uvedenému se soud nemohl ztotožnit s námitkami uplatněnými v žalobě a nemohl než konstatovat, že žalovaný vydal rozhodnutí v souladu se zákonem a protože soud neshledal ani takové vady řízení, které by mohly mít z procesního hlediska vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, žalobu podle ust. § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobci neměli ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů s tímto řízením spojených a žalovanému žádné náklady v řízení nevznikly.

P o u č e n í :

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

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

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

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

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

V Praze dne 23. ledna 2014

JUDr. Ing. Viera Horčicová, v.r.
předsedkyně senátu