



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců Mgr. Jany Komínkové a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně M.P., zastoupené společností ARIADNA s.r.o., IČO 64581144, se sídlem Praha 3, Bořivojova 21,** proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství, se sídlem Brno, Masarykova 31,** v řízení o žalobě proti **rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 10. května 2012 č.j. 3423/12-1300-402419**

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í:

Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení výše označeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a jímž byl současně potvrzen platební výměr Finančního úřadu v Sokolově ze dne 10.8.2011 č.j. 129577/11/155911403305, kterým byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2010 ve výši 59331 Kč.

Žalobkyně v žalobě tvrdila, že bylo postupem daňových orgánů porušeno její právo na projednání věci v její přítomnosti podle článku 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Podle žalobkyně s tímto ústavním právem nemůže být v rozporu žádný zákon, a není tedy rozhodné, zda daňový řád přímo stanoví správci daně povinnost výsledky postupu k odstranění pochybností projednat či nikoliv. Žalobkyně poukázala na judikaturu správních soudů týkající se povinnosti projednat výsledky vytýkacího řízení vedeného podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb. Podle názoru žalobkyně lze tuto judikaturu vztáhnout i na postup k odstranění pochybností, neboť se jedná o postup, který je svou povahou a účelem nejbližší

dřívějšímu vytýkacímu řízení. Vzhledem k tomuto ústavnímu právu a judikatuře by podle žalobkyně byla zde povinnost správce daně projednat výsledek postupu k odstranění pochybností daňovým subjektem i v případě, že by tato povinnost z ustanovení § 147 odst. 4 daňového řádu nevyplývala.

Podle žalobkyně není pravdivé tvrzení žalovaného, že zástupce žalobkyně byl správcem daně kontaktován za účelem projednání výsledku postupu k odstranění pochybností. Podle žalobkyně bylo po jejím zástupci požadováno správcem daně, aby se dostavil za účelem seznámení s výsledkem odstranění pochybností. Vzhledem k tomu, že podle § 90 odst. 2 daňového řádu má daňový subjekt právo se k výsledku do 15 dnů vyjádřit a navrhnout jeho doplnění, je podle žalobkyně zbytečné, aby toto seznámení proběhlo u správce daně. Ve většině případů by daňový subjekt nebyl ani schopen na obsah seznámení ihned reagovat, a navíc daňový řád přímo stanoví patnáctidenní lhůtu k případnému vyjádření. Z toho důvodu zástupce žalobkyně považoval za neekonomické dostavovat se do vzdálenosti 150 km jen proto, aby si u správce daně vyzvedl úřední záznam o výsledku postupu k odstranění pochybností, když stejného efektu lze dosáhnout zasláním tohoto výsledku. Žalobkyně odmítla tvrzení žalovaného, že to byl zástupce žalobkyně, kdo se jednání vyhnul. Zástupce žalobkyně se nevyhýbal jednání, ale pouze vyjádřil přání, aby v souladu s § 7 odst. 2 daňového řádu nevznikaly žalobkyni zbytečné náklady. Na projednání výsledku postupu k odstranění pochybností by se ovšem dostavil. Nikdy by jej ale nenapadlo, že se po letech zkušeností s vytýkacím řízením správce daně opět vrátí k nezákonné praxi pod záminkou, že z daňového řádu povinnost projednání nevyplývá. Pouhé seznámení s výsledkem postupu neznamená, že výsledek postupu k odstranění pochybností byl projednán. Podle žalobkyně z ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu je zřejmý postup správce daně i daňového subjektu, když správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem postupu k odstranění pochybností a daňový subjekt se k tomuto ve stanovené lhůtě vyjádří, případně navrhne jeho doplnění. Případné zamítavé stanovisko správce daně k námitkám daňového subjektu a k jeho návrhům je pak podle žalobkyně třeba s daňovým subjektem projednat. Jenom při tomto projednání je možné namítat pochybení správce daně a zjednat případnou nápravu nezákonného postupu správce daně. Podle žalobkyně z ustanovení § 147 odst. 4 daňového řádu je zřejmé, že za odůvodnění se považuje protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností, a nelze tvrdit, že stačí odůvodnění platebního výměru. I když zákonodárce opomněl promítnout ustanovení § 147 odst. 4 do ustanovení § 90 daňového řádu, podle žalobkyně to nemění nic na skutečnosti, že měla právo na projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.

Žalobkyně v žalobě dále tvrdila, že závěr správce daně, podle něhož předmětem plnění uskutečňovaných mezi daňovým subjektem a společností Cobra plus - Bohemia s.r.o. nebyl nájem nebytových prostor, nýbrž poskytnutí práva umístit v nebytových prostorách výherní hrací přístroje, tj. poskytnutí služby dle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, nemá oporu ve skutečnosti, ani v důkazech. Podle žalobkyně důkazní prostředky hodnotil správce daně účelově a v rozporu s § 8 daňového řádu. Žalobkyně tvrdila, že svoji povinnost splnila předložením důkazních prostředků vyjmenovaných správcem daně ve Sdělení, a pokud správce daně tvrdí, že předložená nájemní smlouva není nájemní smlouvou, důkazní břemeno stíhá správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu. Podle žalobkyně správce daně postupoval rovněž v rozporu s § 6 odst. 1 a 4 a § 92 odst. 2 daňového řádu. Správce daně

podle žalobkyně svoji důkazní povinnost nesplnil a neprokázal, že předložená nájemní smlouva není nájemní smlouvou, nýbrž poskytnutím práva umístit výherní hrací přístroje.

Správce daně podle žalobkyně postupoval také v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu, když nepřihlédl k tomu, že šlo o dvě na sobě nezávislé smlouvy, a nevyhodnotil skutečnost, že data uzavření obou smluv jsou značně rozdílná. Podle tvrzení žalobkyně byla v roce 1997 uzavřena standardní nájemní smlouva, společnost Cobra plus - Bohemia s.r.o. v provozovně upravila předmětné prostory a zařízení herny a baru je v jejím majetku. Zpočátku tato společnost zajišťovala obsluhu hracích přístrojů a barů svými pracovníky a k pronajatým prostorům měla neomezený přístup. Teprve posléze na konci roku 1999 nabídla žalobkyni uzavření smlouvy o zajištění občerstvení a spolupráci při provozování výherních hracích přístrojů. Nájemní smlouva není podmíněna smlouvou o zajištění občerstvení. Ukončením smlouvy o zajištění občerstvení nedojde současně k ukončení nájemního vztahu. Z toho podle žalobkyně vyplývá, že smlouvy jsou samostatné a že smlouva o nájmu je smlouvou nájemní. Vzhledem k samostatnosti obou smluv, rozdílnému datu jejich uzavření a ke skutečnosti, že si původně společnost Cobra plus - Bohemia s.r.o. zajišťovala obsluhu hracích přístrojů i baru svými pracovníky, je podle žalobkyně zřejmé, že nemohlo jít o umělou operaci rozdělení plnění na nájem a ostatní služby. Žalobkyně poukázala i na skutečnost, že společnost Cobra plus - Bohemia s.r.o. měla svoji provozovnu řádně nahlášenu na Městském úřadu v Chodově. Tyto skutečnosti navrhovala žalobkyně vyšetřit místním šetřením u společnosti Cobra plus - Bohemia s.r.o., při němž by společnost předložila listiny dokládající nahlášení její provozovny, umístění jejího majetku v provozovně a skutečnost, že obsluhu hracích přístrojů i baru zajišťovala v počátcích svými pracovníky. Tento návrh správce daně odmítl s tím, že jsou mu skutečnosti známe. Tyto skutečnosti ale správce daně podle žalobkyně jako důkazní prostředky nehodnotil, ani k nim nepřihlédl v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu.

Žalobkyně tvrdila, že z nájemní smlouvy je zřejmé, že znaky nájmu byly naplněny, když daňový subjekt poskytl společnosti právo na smlouvenou dobu a za smlouvenou cenu zabrat a užívat nemovitost podobně jako vlastník za současného vyloučení stejných práv třetích osob. Nájemní smlouvy společnost Cobra plus - Bohemia s.r.o. neomezuje a nedává stejná práva užívat nemovitost třetí osobě. Správce daně podle žalobkyně neuvedl, jaká ustanovení nájemní smlouvy jsou v rozporu se znaky nájmu stanovenými judikaturou, nehodnotil tedy tento důkazní prostředek jednotlivě podle § 8 odst. 1 daňového řádu. Z data uzavření smlouvy je podle žalobkyně zřejmé, že se jednalo o pouhé pasivní poskytování nebytového prostoru odvíjející se od plynutí času. Teprve pozdě bylo daňovému subjektu nabídnuto zajišťování občerstvení a obhospodařování výherních hracích přístrojů. Podle žalobkyně správce daně postupoval v rozporu s § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu, když neprokázal skutečnosti rozhodné pro posouzení obsahu nájemní smlouvy.

Tvrzení správce daně, že není oprávněn za daňový subjekt oprávněn vyhledávat důkazy na podporu jeho tvrzení je podle žalobkyně v rozporu s § 92 odst. 1 a 2 daňového řádu, avšak podle daňového subjektu nešlo o to, aby za něho správce daně důkazy vyhledával, nýbrž aby v souladu s § 6 odst. 2 daňového řádu naznačil, jaké důkazní prostředky by byly pro správce daně dostačující s ohledem na skutečnost, že správce daně má s danou problematikou více zkušeností. Vyhovění žádosti by bylo podle žalobkyně v souladu s § 6 odst. 4 daňového řádu.

Vyloučení práv třetích osob v nájmu nevylučuje podle žalobkyně podnajatí části nebytových prostor či poskytnutí jiných práv k části nebytových prostor jiné osobě, popř. zajištění některých potřeb nájemce prostřednictvím jiného podnikatele. Daňový subjekt neužíval předmětnou nemovitost na úkor nájemce, nýbrž na základě jeho nabídky, v jeho prospěch a na základě uzavřené smlouvy.

Za žalovaného v tomto rozsudku je označováno nejen Odvolací finanční ředitelství (uvedené v záhlaví rozsudku), nýbrž i Finanční ředitelství v Plzni, které bylo stranou žalovanou do účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, tj. do 1.1.2013, a které také ještě jako žalovaný podávalo vyjádření k žalobám.

Ve vyjádření žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby. Z ustanovení § 147 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb. daňového řádu podle žalovaného nelze odvodit, že postup k odstranění pochybností je vždy ukončován protokolem o ústním jednání. Tento postup je upraven v ustanovení § 89 a 90 zákona č. 280/2009 Sb., kde je upraven celý postup včetně situace, kdy daňový subjekt podá návrh na pokračování v dokazování. Jak vyplývá z § 90 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., shledá-li správce důvody k pokračování v dokazování, zahájí daňovou kontrolu, a pokud tyto důvody neshledá, vydá rozhodnutí o stanovení daně. V předmětné věci došlo podle žalovaného k variantě druhé. Platební výměr byl řádně odůvodněn, správce daně se v něm vypořádal i s tím, proč nepokračoval v dokazování. Ustanovení § 90 odst. 2 nestanovuje formu sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností. Je podle žalovaného tedy možná jak forma ústního jednání, tak i forma písemná. Dle žalovaného právní úprava ctí základní zásady daňového řízení i zásady hospodárnosti podle § 7 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., a proto závaznou formu nestanovuje. Namítat pochybení správce daně lze podle žalovaného nejen při projednání výsledku postupu k odstranění pochybností, nýbrž i v rámci opravného prostředku – odvolání. Argument žalobkyně ohledně porušení práva na projednání věci není podle žalovaného na místě, neboť podle ustanovení § 90 odst. 2 daňového řádu správce daně sdělí výsledek postupu k odstranění pochybností. Způsob přitom neupravuje. Proto pracovník správce daně kontaktoval zástupce žalobkyně telefonicky, aby domluvil termín ústního jednání, v jehož rámci bude žalobkyni výsledek postupu sdělen. Tyto skutečnosti vyplývají ze spisu. Je z něho dále zřejmé, že zástupce žalobkyně požádal o zaslání sdělení do datové schránky. Správce daně tuto žádost akceptoval a zároveň v souladu s § 90 odst. 2 daňového řádu upozornil žalobkyni na její oprávnění podat do 15 dnů ode dne seznámení s výsledkem postupu k odstranění pochybností návrh na pokračování v dokazování. Rovněž byla žalobkyně upozorněna na to, že neshledá-li správce daně důvody k pokračování, vydá ve stanovené lhůtě rozhodnutí o stanovení daně. Podle žalovaného tímto postupem byla dodržena nejen zásada hospodárnosti, nýbrž i zásada vstřícnosti podle § 6 odst. 4 daňového řádu. Ohledně další žalobní námitky žalovaný přisvědčil žalobkyni, že nelze vytrhovat jednotlivé smlouvy a skutečnosti z jejich kontextu, avšak žalovaný za rozhodné nepovažuje žalobkyní namítané skutečnosti, jako jsou různá data uzavření smluv či skutečnosti předcházející několik roků zdaňovacímu období, které je předmětem řízení. Pro daňové řízení týkající se 4. čtvrtletí roku 2010 má základní význam skutkový stav existující právě v tomto zdaňovacím období. Žalovaný nezpochybňoval formální náležitosti nájemní smlouvy ani formální vzájemnou nezávislost obou smluv, ale za rozhodující považoval zjištěný nesoulad skutkového stavu a

nájemní smlouvy, tedy stavu formálního, když bylo zjištěno, že žalobce poskytoval služby, jež svým charakterem a obsahem neodpovídají prostému poskytování nájmu. Žalovaný měl za to, že v napadeném rozhodnutí dostatečným způsobem ozřejmil, z jakých důvodů dospěl k závěru, že bez ohledu na formální stránku nájemní smlouvy se o faktický nájem nejednalo. Dle názoru žalovaného tedy není v dané věci podstatné, zda byly uzavřenou nájemní smlouvu naplněny znaky nájmu, když faktický stav zjištěný v daňovém řízení je od smluvního odlišný. Ani formálně precizní smlouva, není-li její obsah beze zbytku naplněn, nemůže být v daňovém řízení osvědčena za důkaz prokazující skutečný stav.

V replice žalobkyně uvedla, že se podle jejího názoru opakuje situace za platnosti předchozího procesního spisu správy daní, kdy finanční orgány odmítaly projednávat výsledky vytýkacího řízení podle § 43 zákona o správě daní a poplatků, dokud judikatura Ústavního soudu nestanovila, že není důvodu k jinému postupu než při daňové kontrole, v důsledku čehož doznalo změny i ustanovení § 43 zákona č. 337/1992 Sb. Podle názoru žalobkyně přestože z § 147 odst. 4 nového daňového řádu vyplývá povinnost projednat s daňovým subjektem výsledek postupu k odstranění pochybností, zneužívají finanční orgány toho, že zákonodárce opomněl tuto povinnost uvést do ustanovení § 90 daňového řádu. V praxi pak správci daně sdělí k oprávněným námitkám daňového subjektu, že se žádného pochybení nedopustil, a následně vydá platební výměr, který není odůvodněn protokolem o projednání výsledku. Při tom se námitky daňových subjektů podle žalobkyně zpravidla týkají skutečnosti, že správce daně nehodnotil důkazy v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, když správci daně většinou hodnotí důkazy pouze jednotlivě. Právě při projednání výsledků postupu by podle žalobkyně vady postupu správce daně vyšly zřetelně najevo. Podle žalobkyně je daňový řád nutno posuzovat jako celek, a jestliže projednání výsledku postupu k odstranění pochybností vyplývá z § 147 odst. 4 daňového řádu, je povinností správce daně výsledek postupu projednat při ústním jednání. Správní orgány podle žalobkyně odmítaly přihlídnout ke všem zjištěným skutečnostem, které jednoznačně prokazují, že se u předmětné nájemní smlouvy jedná o skutečnou nájemní smlouvu, jednaly tedy v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Tedy že v okamžiku uzavření nájemní smlouvy neměla žalobkyně s nájemcem uzavřenou žádnou jinou smlouvu, v důsledku čehož je tato smlouva zcela samostatná.

Ze správního spisu vyplývá, že správce daně prvního stupně výzvou ze dne 24.2.2011 č.j. 24502/11/155911403305 vyzval žalobkyni k odstranění pochybností týkajících se přiznání k dani z přidané hodnoty podaného za 4. čtvrtletí roku 2010 s tím, že žalobkyně v tomto daňovém přiznání vykazala uskutečněná plnění, z nichž přiznala daň na výstupu, a současně plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, přičemž obrat osvobozených plnění významně překračuje výši uskutečněných plnění zdanitelných. Současně žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění a porovnáním obratu uskutečněných zdanitelných plnění s nárokem na odpočet daně a uplatněného nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění v plné výši bylo podle správce daně zjištěno, že obrat přijatých zdanitelných plnění převyšuje výši obratu plnění uskutečněných s nároky na odpočet daně. Z toho důvodu u správce daně vznikly pochybnosti, zda přijatá zdanitelná plnění použila žalobkyně výhradně pro uskutečnění plnění s nárokem na odpočet daně s přihlédnutím na vykázanou výši osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně. Žalobkyně byla vyzvána,

aby odstranila pochybnosti o správnosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních.

Žalobkyně předložila smlouvu o nájmu nebytových prostor ze dne 16.6.1997, přičemž předmětem nájmu byly nebytové prostory v objektu v ulici Havlíčkova č.p. 877 v Chodově v rozsahu cca 65m², za účelem provozu herny s barem a výherními a nevýherními hracími přístroji. Podle dodatku č. 3 k této smlouvě ze dne 21.9.2009, který již uzavírala se žalobkyní společnost Cobra plus – Bohemia s.r.o., se nájemné stanovilo ve výši 50% z tržby výherních hracích přístrojů (dále jen VHP) umístěných v předmětu nájmu. Součástí nájemného nejsou provozní náklady nájemce, úhrady za odběr elektrické energie, na jejichž úhradu se nájemce zavazuje platit paušální částku 5 000,- Kč měsíčně.

Dále žalobkyně předložila smlouvu o zajištění občerstvení a spolupráci při provozování VHP uzavřenou mezi žalobkyní a společností Cobra plus - Bohemia s.r.o. ze dne 23.5.2005, podle jejíhož článku 31 se žalobkyně zavázala zajistit v herně na vlastní režii a na vlastní odpovědnost hostinské služby a provádět činnosti související s provozováním výherních hracích automatů. Podle článku 41 se žalobkyně zavázala uvádět do provozu a zajišťovat běžnou obsluhu VHP, zejména vyměňovat mince, doplňovat mince do zásobníku a udržovat VHP v čistotě, dohlížet na provozování VHP, vést provozní knihu, udržovat v herně pořádek, provádět výběry a odvody tržby z VHP, vykonávat zákonný dozor nad dodržováním zákazu vstupu osob mladších 18 let do herny. Odměna podle přílohy č. 1 této smlouvy se stanovuje ve výši 5 000,- Kč měsíčně.

Součástí správního spisu je také rozhodnutí Městského úřadu Chodov ze dne 28.6.2010 č. OŠKV/9336/2010, o povolení provozování výherních hracích přístrojů v herně COBRA, Chodov, Havlíčkova 877, kde je za vedoucí provozovny označena žalobkyně.

Dne 18.3.2011 správce daně I. stupně provedl místní šetření v provozovně herny, z něhož vyplývá, že provozovnu tvoří tři volně průchozí místnosti, přičemž v jedné z místností jsou umístěné automaty.

Ve výzvě ze dne 8.4.2011 č.j. 73679/11/155931401716 správce daně I. stupně citoval ustanovení § 56 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty s tím, že tento zákon nájem nemovitého majetku nedefinuje, a proto je nutné vycházet z judikatury Evropského soudního dvora. Z této judikatury rovněž vyplývá přednost komunitární definice nájmu před soukromoprávními definicemi jednotlivých členských států, proto nelze použít občanský zákoník ani zákon o nájmu a podnájmu nebytových prostor. Podle Evropského soudního dvora nájmem pronajímatel převádí na nájemce za úplatu na sjednanou dobu právo užívat nemovitost způsobem, jako by byl vlastníkem, a právo vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu tohoto práva. Nájem nemovitostí je činností relativně pasivní, z čehož podle správce daně I. stupně vyplývá, že komplexní služba, zahrnuje-li i jiné služby než nájem (předpokládající aktivní činnost), nemůže být většinou za nájem považována. Ani v situaci, kdy nájemní smlouva splní náležitosti zákona o nájmu a podnájmu nebytových prostor, nemusí tento nájem představovat nájem ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty. Správce daně I. stupně vycházel z obou uzavřených smluv a z místního šetření a uvedl, že podle nájemní smlouvy mohl nájemce prostory využívat pouze pro ten účel umístění a provozování

VHP, a proto hlavním cílem uzavření smlouvy o nájmu nebylo fakticky pasivní přenechání nebytového prostoru k užívání za sjednané nájemné, nýbrž poskytnutí práva na umístění a provozování VHP, včetně zajištění jejich obsluhy a zákonného dohledu. Žalobkyně přijaté úplaty za zajištění VHP žalobkyně zdaňovala, nájemné posuzovala jako plnění osvobozené od daně. Dle názoru správce daně I. stupně nelze oddělit udělení práva umístit a provozovat VHP od zajištění obsluhy a zákonného dohledu, neboť tyto úkony tvoří z ekonomického hlediska jeden celek a je nutno je považovat za jediné plnění pro účely DPH. Jedním ze základních principů konstrukce DPH je jednotnost poskytovaného plnění, které by nemělo být uměle děleno. Správce daně zkoumal faktický vztah mezi účastníky a skutečný obsah smlouvy bez ohledu na její označení. Aby bylo možné plnění posoudit jako nájem, nejen nájemní smlouva by musela vykazovat formální znaky nájemní smlouvy, nýbrž také faktický stav by musel odpovídat nájemnímu vztahu. Muselo by se ze strany pronajímatele jednat o relativně pasivní činnost závisící na plynutí sjednané doby, která nevede k významné tvorbě hodnoty a daňový subjekt by na uživatele převedl uživatelské či požívatelské právo na sjednanou dobu. Výčet nových povinností žalobkyně, k nimž se zavázala ve smlouvě o zajištění občerstvení a spolupráci, podle názoru správce daně jednoznačně svědčí o tom, že se nejednalo o pouhé pasivní poskytování nebytových prostor, nýbrž o poskytnutí místností do nájmu s převládajícím prvkem obchodní činnosti. Dle názoru správce daně se žalobkyně na provozu VHP podílela. Vzhledem k tomu není možné posoudit předmětné plnění jako osvobozené bez nároku na odpočet daně podle § 56 zákona o DPH, nýbrž podle § 14 odst. 1 písm. b) věty druhé téhož zákona jako poskytnutí služby, jímž se rozumí také poskytnutí práva využití věci nebo jiné majetkové hodnoty. Na základě těchto skutečností správce daně I. stupně podle § 92 odst. 4 daňového řádu vyzval žalobkyni k předložení důkazních prostředků prokazujících oprávněnost jejího jednání spočívajícího v nepřiznání dani na výstupu z poskytnutí služeb podle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, a k předložení důkazních prostředků prokazujících výši plnění vykázaných jako osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně.

V odpovědi ze dne 17.5.2011 žalobkyně tvrdila, že osvobozená plnění vyplývají ze smlouvy o nájmu ze dne 16.6.1997, která je podle názoru žalobkyně v souladu s legislativou. Za provozování herny je podle žalobkyně odpovědný zaměstnanec firmy Cobra pan Patrik Krentík. Na tomto faktu nic nemění ani smlouva ze dne 23.5.2005, která je zcela nezávislá na smlouvě o nájmu. Společnost Cobra tuto smlouvu mohla uzavřít s jiným subjektem, a skutečnost, že si vybrala žalobkyni, nevyplývá z toho, že je žalobkyně současně majitelkou nemovitosti, nýbrž z posouzení její nabídky jako nejvýhodnější. K tomu žalobkyně přiložila vyjádření společnosti Cobra plus Bohemia s.r.o. ze dne 4.5.2011.

Z úředního záznamu ze dne 29.6.2011 vyplývá, že správce daně předchozího dne telefonicky kontaktoval jednatele společnosti ARIADNA s.r.o. Mgr. J., zástupce žalobkyně, za účelem domluvy na termínu sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností. Jednatel společnosti správce daně požádal, aby sdělení bylo zasláno do datové schránky.

Ve sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 14.7.2011 č.j. 116194/11/155931401716 správce daně I. stupně zopakoval zjištění získaná z dokazování a závěry obsažené ve výzvách a dále se správce daně zabýval vyjádřením žalobkyně, podle něhož „v případech přetrvávajících nejasností žalobkyně prosí o bližší upřesnění, jaké doklady, eventuálně důkazní prostředky správce daně potřebuje k daňovému řízení poskytnout“.

Správce daně I. stupně vycházel z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 93/2008, podle něhož jestliže vnitrostátní zákon (ZDPH) neobsahuje v porovnání se směrnicí ES žádnou vlastní definici nájmu, je při výkladu pojmu nájem pro účely DPH nutno zohlednit výkladová pravidla stanovená judikaturou Evropského soudního dvora. Správce daně poukázal například na rozsudek C-275/01 Sinclair Collis a rozsudek C-284/03 Temco Europe SA Evropského soudního dvora, podle nichž nájem nemovitého majetku znamená, že pronajímatel převede na nájemce za úplaty na sjednanou dobu právo užívat nemovitost způsobem, jako by byl vlastníkem, a právo vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva. Pro účely osvobození od DPH tak pod pojem nájem budou spadat plnění, pro jejichž poskytování je sice nemovitost nezbytná, ale jejíž užití není hlavním smyslem plnění. Z předložené nájemní smlouvy podle správce daně je zřejmé, že nájemce mohl prostory využívat pouze tak, že zde umístil výherní hrací automaty. Dle správce daně není užití místnosti cílem smlouvy, ale pouhým prostředkem k dosažení cíle jiného. Hlavním cílem nájemní smlouvy nebylo dle správce daně přenechání prostoru k užívání, nýbrž poskytnutí práva na provozování herny, včetně zajišťování obsluhy hracích přístrojů a zákonem předepsaného dohledu. Skutečnost, že zajištění obsluhy daňový subjekt zdaňoval samostatně, nemůže mít podle správce daně I. stupně na posouzení charakteru poskytovaného plnění žádný vliv, neboť jedním ze zákonných principů konstrukce DPH je jednotnost plnění. Na tento závěr nemá vliv ani skutečnost, že daňový subjekt uzavřel smlouvy dvě. Pro posouzení obsahu obou smluv je podle správce daně zřejmé, že tyto služby nemají doplňkový charakter k hlavnímu plnění, za který daňový subjekt označuje nájem. Nájem je pouze prostředkem k dosažení jiného cíle. Dle názoru správce daně poskytované služby představují fakticky jedno plnění a rozdělení poskytnutého plnění na nájem a ostatní služby považuje správce daně za umělou operaci, která slouží pouze k účelu osvobození části plnění od DPH. Správce daně poukázal na skutečnost, že daňový subjekt je dle rozhodnutí o povolení provozování VHP vydaného Městským úřadem v Chodově jako vedoucí provozovny osobou odpovědnou za zákaz hry na VHP osobám mladším 18 let. Z tohoto rozhodnutí podle správce daně nevyplývá, že by odpovědnou osobou byl zaměstnanec Cobra plus - Bohemia, s.r.o. Správce daně citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 93/2008, že jakkoli pronájem nemovitého majetku spadá pod pojem hospodářské činnosti ve smyslu článku 46. Směrnice, představuje zpravidla relativně pasivní činnost, závisící na pouhém plynutí času, která nevede k významné tvorbě hodnoty. Dle tohoto rozsudku 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, nebo je jejich předmět lépe charakterizován poskytováním určité služby, než pouhým poskytnutím určité věci k užívání. K tomuto správce daně poukázal na rozsah povinností, k nimž se daňový subjekt předloženými smlouvami zavázal, s tím, že je zřejmé, že se v případě těchto plnění nejednalo o pasivní přenechání nemovitého majetku k užívání, nýbrž o poskytnutí služby vedoucí k tvorbě určité hodnoty. K tomuto závěru podle správce daně přispělo rovněž zjištění, že společnost Cobra plus - Bohemia, s.r.o. není výlučným uživatelem daného nebytového prostoru, neboť ji užívá také daňový subjekt k hostinské činnosti. Dle názoru správce daně způsob stanovení nájemného 50% z tržby výherních hracích prostředků není u nájmu obvyklý, neboť na výši nájemného se velmi často odráží jiné faktory, než je výše v budoucnu dosaženého obrátu, například umístění dané nemovitosti v určité lokalitě, dopravní dostupnost, doba nájmu apod. Na základě těchto zjištění dospěl správce daně k závěru, že nebyly naplněny v případě plnění poskytovaných

společností Cobra plus - Bohemia, s.r.o. znaky nájmu stanovené judikaturou Nejvyššího správního soudu a Evropského soudního dvora. Vzhledem k tomu nelze tato plnění považovat za osvobozená podle § 56 odst. 3 zákona o DPH, nýbrž za poskytnutí služby dle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. K žádosti daňového subjektu o upřesnění důkazních prostředků správce daně uvedl, že je na daňovém subjektu, aby důkazní řízení doplnil o důkazy, jimiž by své jednání, v tomto případě uplatnění osvobození, prokázal, neboť je to daňový subjekt, kdo osvobození uplatňuje, a tedy je sám povinen prokázat všechny skutečnosti, jež tvrdí v daňovém přiznání. Správce daně není oprávněn za daňový subjekt vyhledávat důkazy na podporu jeho tvrzení. Dle zjištění č. 6 správce daně poukázal na skutečnost, že kromě plného nároku na odpočet uplatňoval v daňovém přiznání daňový subjekt také nároky na odpočet, které krátil pomocí koeficientu. Vzhledem k tomu, že správce daně dospěl k závěru, že daňový subjekt neuskutečňuje plnění osvobozená, nevznikla mu tedy ani povinnost zkrátit přijatá zdanitelná plnění pomocí koeficientu podle § 76 zákona o DPH, proto správce daně přesunul výši uplatněného kráceného odpočtu daně do plného odpočtu daně. Ve sdělení dále správce daně podle § 90 odst. 2 daňového řádu poučil daňový subjekt, že je oprávněn podat návrh na pokračování dokazování, a popsal další postup podle § 90 odst. 3 daňového řádu.

V návrhu na pokračování v důkazním řízení ze dne 29.7.2011 žalobkyně nesouhlasila se závěrem o posouzení plnění jako poskytnutí služby dle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH s tím, že tento závěr nemá oporu ve skutečnostech, ani v důkazních prostředcích. Důkazní prostředky hodnotil podle žalobkyně správce daně účelově a v rozporu s § 8 daňového řádu. Daňový subjekt namítal, že správce daně nesplnil svoji důkazní povinnost podle § 92 odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu. Podle daňového subjektu správce daně nehodnotil skutečnost, že obě smlouvy jsou na sobě nezávislé a že data jejich uzavření jsou značně rozdílná a že společnost Cobra plus - Bohemia s.r.o. zajišťovala obsluhu hracích přístrojů a baru zpočátku svými pracovníky. Zároveň daňový subjekt poukázal na skutečnost, že společnost měla svoji provozovnu řádně nahlášenu na Městském úřadu v Chodově, a teprve později umožnila daňovému subjektu zde provozovat bar a umístit zde svoji provozovnu na základě smlouvy. Tyto skutečnosti navrhl daňový subjekt ověřit provedením místního šetření u společnosti Cobra plus - Bohemia s.r.o., při němž by společnost měla předložit listiny svědčící o tom, že nahlásila svoji provozovnu, že v ní má svůj majetek a že obsluhu hracích přístrojů i baru zajišťovala zpočátku svými pracovníky.

Správce daně I. stupně vydal dne 10.8.2011 výše označený platební výměr s odůvodněním. V odůvodnění k návrhu žalobkyně na pokračování v důkazním řízení se uvádí, že k závěru o nenaplnění znaků nájmu dospěl správce daně právě na základě zhodnocení důkazních prostředků předložených daňovým subjektem, zejména obou smluv. Výčet smluvních povinností, k nimž se daňový subjekt zavázal a jež zajišťoval, svědčí podle správce daně o tom, že se nejednalo o pouhé pasivní poskytování nebytového prostoru za úplatu odvíjející se od plynutí času, nýbrž o poskytnutí místnosti s převládajícím prvkem obchodní činnosti. K závěru přispělo také zjištění, že společnost Cobra plus - Bohemia s.r.o. není výlučným uživatelem nebytového prostoru, neboť ji pro svoji ekonomickou činnost využívá také daňový subjekt, dále že daňový subjekt odváděl mimo jiné výběr tržeb a jejich odevzdání společnosti Cobra plus - Bohemia s.r.o. a dozor nad dodržováním zákazu hry osobami mladšími 18 let. Podle názoru správce daně je tak jednoznačné, že svoji důkazní povinnost splnil. Dále správce daně uvedl, že neposuzoval platnost nájemní smlouvy ani její

označení, nýbrž faktický vztah mezi účastníky a skutečný obsah smlouvy bez ohledu na její označení, datum uzavření a dobu trvání. Proto také nevyhodnotil data uzavření smluv, neboť nepovažoval dobu trvání smluvních vztahů za zásadní. Nadbytečnou se správci daně jeví skutečnost, že smlouva o nájmu byla uzavřena o několik let dříve než druhá smlouva, neboť zásadní byl faktický stav, respektive skutečně poskytované plnění během šetřeného zdaňovacího období. Jaké konkrétní plnění daňový subjekt poskytuje, zjišťoval správce daně z důkazních prostředků i z daňových dokladů. Správce daně nezpochybňoval samostatnost smluv, pouze posuzoval, zda v případě poskytnutých plnění byl naplněn rys nájmu nemovitého majetku, a přihlížel k jednotnosti plnění, což je základní princip fungování systému DPH. Správce daně měl za to, že v průběhu celého daňového řízení s daňovým subjektem vzájemně spolupracoval. Pokud správce daně daňovému subjektu nepojmenoval konkrétní důkazní prostředky, nepovažuje toto za špatnou spolupráci hlavně proto, že správce daně ani nemohl daňovému subjektu sdělit, jaké důkazní prostředky poskytuje předložit, protože mu není známo, jaké důkazní prostředky jsou v držení daňového subjektu. Tím, že společnost Cobra plus - Bohemia s.r.o. nebyla výlučným uživatelem nebytového prostoru, nebyla naplněna jedna ze základních podmínek nájmu pro účely uplatnění osvobození od DPH, a to právo pro danou osobu na smlouvenou dobu a za smlouvený poplatek zabrat a užívat nemovitost podobně jako vlastník za současného vyloučení stejných práv třetích osob. Skutečnost, že má společnost Cobra plus - Bohemia s.r.o. na adrese ohlášenou provozovnu, nemůže odstranit vzniklé pochybnosti, neboť neprokazuje zjištění, že činnost vykonávaná daňovým subjektem byla pasivní, závisící na plynutí času, nevedoucí k významné tvorbě hodnoty. Jediné, co tímto se dokládá, je skutečnost, že zde má společnost Cobra plus - Bohemia s.r.o. ohlášenou provozovnu. K návrhu na provedení místního šetření u společnosti správce daně uvedl, že již z informačních stránek Ministerstva financí vyplývá, že společnost má na adrese ohlášenou provozovnu, a z místního šetření bylo zjištěno, že má společnost v provozovně umístěný svůj majetek. Zjištění týkající se provozování hracích přístrojů v počátcích zaměstnanci této společnosti není podle správce daně upotřebitelné, neboť daňové řízení se týká 4. čtvrtletí roku 2010 a podstatný je stav, který trval právě během tohoto zdaňovacího období. Případná zjištění z místního šetření jsou tak podle správce daně pro účely odstranění pochybností o uplatnění osvobození nadbytečná a navržený důkazní prostředek správce daně neprovedl. Podle názoru správce daně byly veškeré nashromážděné důkazní prostředky získány způsobem odpovídajícím předpisům, byly ve sdělení řádně vyjmenovány, bylo popsáno, jaké skutečnosti z nich vyplývají, jaké pochybnosti z důkazů vznikají a proč přetrvávají. Na základě toho nespátňuje správce daně v probíhajícím postupu vady řízení. Správce daně nesouhlasil s námitkami týkajícími se ustanovení § 8 daňového řádu, když podle něho je ze sdělení zřejmé, jaké skutečnosti byly zjištěny, že bylo přihlíženo ke všem důkazním prostředkům, jaká zjištění vedla k závěru o nenaplnění znaků nájmu, a proto podle názoru správce daně se nejednalo o účelové hodnocení důkazů. Na základě popsaných skutečností správce daně neshledal důvody k pokračování dokazování a nezačal daňovou kontrolu.

Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, v němž argumentovala obdobně jako v žalobě.

Žalobou napadeným rozhodnutím Finanční ředitelství v Plzni zamítlo odvolání žalobkyně a potvrdilo platební výměr správce daně I. stupně s odůvodněním, že ustanovení §

147 odst. 4 daňového řádu toliko konstatuje, že protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností je považován za odůvodnění správcem daně stanovené daně. Takový protokol je tedy dostatečným odůvodněním a není vyžadováno jiné odůvodnění. Avšak toto ustanovení ani jiné ustanovení daňového řádu nestanoví povinnost správce daně projednávat výsledek postupu k odstranění pochybností s daňovým subjektem protokolovaným jednáním. Je tedy zřejmé, že ve smyslu § 147 odst. 4 daňového řádu je možno protokol o projednání považovat za dostatečné odůvodnění vyměřené daně. Z uvedeného logicky podle žalovaného vyplývá, že při absenci protokolu o projednání musí rozhodnutí o vyměření daně obsahovat v souladu s § 102 odst. 2 daňového řádu odůvodnění. Tuto podmínku napadený platební výměr splňuje. Žalovaný poukázal na úřední záznam, podle něhož byl zástupce žalobkyně kontaktován za účelem sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností, s tím, že z uvedeného vyplývá, že to byl zástupce daňového subjektu, nikoli správce daně, kdo se jednání vyhnul. Podle žalovaného správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu zjistil skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného stavu, řádně je zhodnotil a učinil odpovídající závěr, že se v rozporu s předloženou smlouvou o nájmu nebytových prostor nejednalo o nájemní vztah, a s tímto závěrem daňový subjekt seznámil. Správce daně tak podle žalovaného dostal své důkazní povinnosti. Podle žalovaného správce daně netvrdil, že předložená nájemní smlouva není nájemní smlouvou, a proto neměl důvod ani povinnost takovou skutečnost prokazovat. Podle žalovaného předmětná plnění, k nimž se žalobkyně smlouvami zavázala, spočívala v umístění a provozování VHP společností Cobra plus – Bohemia s.r.o. v předmětné nemovitosti, kde péči o VHP a jejich provoz zajišťoval daňový subjekt. Žalovaný dále poukázal na skutečnost, že jedním ze základních principů konstrukce DPH je jednotnost poskytnutého plnění, které by nemělo být v zájmu systému DPH uměle děleno. Z judikatury Evropského soudního dvora (např. rozsudek Levob Verzekeringen C-41/04) vyplývá, že pokud několik dílčích plnění poskytnutých osobou povinnou k dani průměrnému spotřebiteli je tak těsně spojeno, že z ekonomického hlediska objektivně tvoří celek, jehož rozdělení by mělo umělou povahu, všechna tato plnění nebo tyto úkony tvoří jediné plnění pro účely uplatnění DPH. Podle žalovaného daňový subjekt uzavřel nájemní smlouvu, ale nájemce předmětné prostory neužíval, ani je nemohl užívat obdobně jako vlastník. Takové využití bylo s ohledem na prostorové řešení vyloučeno, když se nejednalo o oddělenou místnost, jíž by mohl disponovat výhradně nájemce, a když v tomto prostoru působili souběžně oba účastníci nájemního vztahu. Žalovaný konstatoval, že se o faktický nájem nejednalo, když daňový subjekt poskytl toliko právo umístit VHP v nebytovém prostoru. Podle žalovaného daňový subjekt ve skutečnosti poskytl právo využití věci, kterou je předmětná nemovitost, což je dle § 14 odst. 1 zákona o DPH službou, u které se podle § 47 odst. 4 zákona o DPH uplatňuje základní sazba daně. K tvrzení žalobkyně, že nájemce může část nebytových prostor podnajmout či poskytnout jiné osobě k těmto prostorám jiná práva, žalovaný uvádí, že z logiky věci a z použité terminologie vyplývá, že jinou osobou či třetí osobou musí být osoba odlišná od pronajímatele. Výklad daňového subjektu, podle něhož mohou účastníci nájemního vztahu uzavírat takové smluvní vztahy v cyklickém řetězci, kdy první osoba poskytuje práva druhé, druhá opět první, považuje odvolací orgán za nesprávné a účelové. Skutečností podle žalovaného je, že pronajímatel se užívání nemovitosti ve prospěch nájemce nevzdal, ale fakticky jej užíval ke své ekonomické činnosti, byť ve prospěch nájemce. K tvrzení žalobkyně, že svoji povinnost splnila předložením důkazních prostředků a poskytnutím vysvětlení, žalovaný uvedl, že tímto byla splněna pouze povinnost předkládat důkazní

prostředky, ale nebyla splněna důkazní povinnost ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, když žalobkyně neprokázala všechny skutečnosti, které je povinna uvádět v řádném daňovém tvrzení. Dále žalovaný uvedl, že předmětem postupu k odstranění pochybnosti bylo zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2010, a proto jsou nepochybně rozhodující důkazní prostředky vztahující se k tomuto období. Skutečnosti vztahující se k jiným obdobím mohou mít jistou vypovídací schopnost, avšak v daném případě je časový rozdíl uzavření obou smluv nevýznamný, když obě byly uzavřeny mimo šetřené zdaňovací období. Obdobně nevýznamné je, které subjekty působily v předmětné nemovitosti v jiných zdaňovacích obdobích. Na tomto závěru nic nemění ani formální správnost předložené nájemní smlouvy, když pro posouzení předmětu plnění je rozhodující skutečný stav. K tvrzení daňového subjektu, že s ním správce daně nespolečně pracoval, žalovaný uvedl, že je na správci daně, aby uvedl, jaké skutečnosti požaduje prokázat a které důkazní prostředky požaduje k takovému prokázání předložit. V případě důkazních prostředků jsou však podle žalovaného možnosti správce daně limitovány okruhem jeho poznatků. Zcela jistě je správce daně oprávněn požadovat předložení evidencí a záznamů, jež je daňový subjekt povinen vést, a dále důkazních prostředků, o jejichž existenci se dozvěděl v průběhu daňového řízení. Správce daně může navrhnout i předložení důkazních prostředků, o nichž lze logicky předpokládat, že existují a že je má daňový subjekt v držení nebo jsou mu známy. Nelze však podle žalovaného od správce daně očekávat schopnost předvídat na základě jakých skutečností a důkazních prostředků dospěl daňový subjekt ke svým tvrzením. Je proto na daňovém subjektu, aby v souladu s § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokázal svá tvrzení předkládáním či navrhováním důkazních prostředků, na jejichž podkladě ke svým tvrzením dospěl. V daném případě daňový subjekt tvrdil, že osvobozeným plněním je nájem prokazovaný nájemní smlouvou. Když uvedené tvrzení je v rozporu se skutečností, nemohl podle žalovaného daňový subjekt očekávat od správce daně jakékoli upřesnění požadovaných důkazních prostředků prokazujících poskytování osvobozených plnění, neboť existenci takových prostředků vyvracejících skutečný stav věci nemohl správce daně předpokládat. Ze skutečnosti, že správce daně nenavrhoval daňovému subjektu další možné důkazní prostředky, nelze podle žalovaného vyvozovat, že správce s daňovým subjektem nespolečně pracoval. Shodně se správcem daně považuje žalovaný navržené místní šetření za nadbytečné, když jeho provedením mají být zkoumány skutečnosti, jež jsou v daňovém řízení zcela nevýznamné, a skutečnosti, které jsou správci daně známy.

O věci samé bylo rozhodnuto bez jednání podle § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, (dále jen s.ř.s.), neboť s tím žalobkyně i žalovaný souhlasili.

Žaloba není důvodná.

Co se týče tvrzení, že s žalobkyní nebyl projednán výsledek postupu k odstranění pochybností, což podle jejího názoru nekoresponduje se zněním ust. § 147 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu a současně je to v rozporu s právem na projednání její věci zakotveným v čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, soud vycházel z odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22.8.2013 čj. 1 Afs 11/2013 – 84 (odst. 59-64 tohoto rozsudku, dostupného na www.nssoud.cz), kde se soud touto problematikou již zabýval.

V označené věci „*Nejvyšší správní soud posuzoval, zda správce daně porušil § 147 odst. 4 daňového řádu, pokud odůvodnil jak napadený platební výměr, tak i úřední záznam o výsledku postupu k odstranění pochybností. Z § 147 daňového řádu vyplývá, že rozhodnutí o stanovení daně se odůvodňují v případech, kdy se stanovená daň odchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, případně dojde-li ke stanovení daně z moci úřední. Podle odst. 4 tohoto ustanovení platí, že dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností. V případě, kdy je daň stanovena na základě postupu k odstranění pochybností, jako v nyní projednávané věci, tak bude dostatečné, pokud v rozhodnutí o stanovení daně správce daně odkáže na protokol či úřední záznam o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností (§ 90 odst. 1 daňového řádu). Samotné odůvodnění je třeba posuzovat také z materiální stránky, to znamená, že musí vyhovovat požadavkům kladeným na odůvodnění ve smyslu § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu (viz Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv: Daňový řád. Komentář. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2010, s. 272). Podle § 102 odst. 3 daňového řádu správce daně v odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí. Ze správního spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že správce daně po podání dodatečného přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008, ve kterém stěžovatel vykázal vyšší daňovou ztrátu o výši předmětného závazku, zahájil postup k odstranění pochybností ve smyslu § 89 odst. 1 daňového řádu. Dne 10.6.2011 pak vydal úřední záznam o výsledku postupu k odstranění pochybností dle § 90 odst. 1 téhož zákona, který obsahoval odůvodnění. Dne 24.6.2011 pak správce daně vyhotovil oznámení podle § 90 odst. 2 daňového řádu, kterým stěžovateli zaslal úřední záznam o výsledku postupu k odstranění pochybností k seznámení. Dne 11.7.2011 byl správci daně doručen návrh stěžovatele na pokračování v dokazování s poměrně rozsáhlým odůvodněním. Napadený dodatečný platební výměr pak správce daně taktéž odůvodnil, přičemž do tohoto odůvodnění zahrnul vysvětlení, proč nepovažoval za důvodný návrh stěžovatele na pokračování v dokazování. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem finančního ředitelství i krajského soudu, že ze strany správce daně nedošlo k porušení § 147 odst. 4 daňového řádu a jeho postup nebyl zmatečný. Vzhledem k tomu, že v návaznosti na úřední záznam ze dne 10.6.2011 stěžovatel podal návrh na pokračování v dokazování, který obsáhlým způsobem odůvodnil, musel na tvrzení stěžovatele správce daně dále reagovat a nemohl proto pouze odkázat na odůvodnění úředního záznamu o výsledku postupu k odstranění pochybností. Takové odůvodnění by totiž nesplňovalo požadavky podle § 102 odst. 3 daňového řádu.“*

Cit. úvahu Nejvyššího správního soudu lze podle názoru krajského soudu aplikovat i na daný případ. Rovněž v této věci byl postup k odstranění pochybností zakončen vyhotovením dokumentu zdůvodňujícího, proč dle názoru správce daně nebyly pochybnosti o správnosti přiznané daně odstraněny. Tento dokument (v případě projednávaném před Nejvyšším správním soudem označený jako úřední záznam, v této věci jako „Sdělení“) byl zaslán daňovému subjektu současně s poučením a se stanovením lhůty k vyjádření a k případnému návrhu na pokračování v řízení. Žalobkyně této zákonné možnosti využila a podala návrh na pokračování v řízení. Na návrh a argumentaci v něm obsaženou pak reagoval správce daně odůvodněním platebního výměru. Uvedený postup je podle názoru krajského soudu jak v souladu s ust. §§ 89 – 90 daňového řádu upravujícími postup k odstranění

pochybností, tak i s ust. § 147 odst. 4 téhož zákona. Podle názoru krajského soudu zmínka o protokolu o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností v ust. § 147 odst. 4 daňového řádu nijak nevylučuje, že namísto takového protokolu bude právo žalobkyně na řádné projednání věci (zahrnující i právo na seznámení se závěry správce daně) stanovené v čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod ošetřeno jiným způsobem, např. jako v této věci odůvodněním platebního výměru, proti němuž je možné brojit odvoláním. Soud má za to, že správcem daně zvolený postup odpovídá výše cit. ust. § 102 odst. 3 daňového řádu, jakož i ust. § 147 odst. 2 daňového řádu, podle něhož pokud se stanovená daň odchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, musí být rozdíl v rozhodnutí o stanovení daně odůvodněn. Konečně soud poukazuje na skutečnost, že dle obsahu spisu byl zástupce žalobkyně správcem daně kontaktován za účelem protokolárního předání sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností, avšak zástupce žalobkyně výslovně požádal o zaslání tohoto sdělení. Ze skutečnosti, že bylo postupováno v souladu s požadavkem (zástupce) žalobkyně na úsporu jeho nákladů na dojíždění ke správci daně, nelze dovodit, že by bylo porušeno základní právo žalobkyně na projednání její věci ve smyslu čl. 38 podst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Podle § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

Podle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti.

Podle § 6 odst. 2 daňového řádu osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují.

Podle § 6 odst. 4 daňového řádu správce daně podle možností vychází osobám zúčastněným na správě daní vstříc.

Podle § 7 odst. 2 daňového řádu správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady.

Podle § 8 odst. 3 daňového řádu správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.

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

Podle ust. § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, se poskytnutím služby pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo

převodem nemovitosti. Poskytnutím služby se rozumí také poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty.

Podle § 47 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty u služeb se uplatňuje základní sazba.

Pokud jde o druhý okruh žalobních námitek týkajících se otázky, zda sporné plnění představovalo nájem podle § 56 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb. osvobozený od DPH, nebo o poskytnutí služby dle § 14 odst. 1 písm. b) téhož zákona zdaňované základní sazbou DPH, soud rovněž vycházel z aktuální judikatury Nejvyššího správního soudu. V odůvodnění rozsudku tohoto soudu ze dne 31.7.2013 čj. 7 Afs 65/2013 se uvádí:

„Krajský soud nepochybil, došel-li k závěru, že svou povahou stěžovatelem poskytovaná plnění nejsou plněními osvobozenými podle § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty.“ (Zmíněný § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty nyní odpovídá výše cit. ust. § 53 odst. 3 téhož zákona – pozn. kr. soudu). „Na stěžovatelem poskytované služby nelze nahlížet izolovaně jen skrze označení v daňovém řízení předložených smluv o nájmu části nemovitostí, ale je třeba vyjít z jejich skutečného obsahu a skutkového stavu věci zjištěného na základě provedeného dokazování správními orgány. Jinak řečeno, pro posouzení charakteru stěžovatelem poskytovaných plnění, a tím i pro posouzení, zda podléhají dani z přidané hodnoty nebo jsou od této daně osvobozeny, je rozhodující nikoliv rubrika té které smlouvy, na jejichž základě ke sporným plněním docházelo, ale jejich skutečný obsah zjištěný v průběhu dokazování před správními orgány. Správní orgány na základě provedeného dokazování došly k závěru, že stěžovatel ve skutečnosti neposkytuje plnění, která by byla podle § 56 odst. 4 věty první zákona o dani z přidané hodnoty osvobozená od daně, ale „innominátní službu“ zahrnující v sobě jak prvky nájemní smlouvy, tak i prvky jiné, které ve svém souhrnu tvoří službu označenou žalovaným jako „poskytnutí práva na provozování herny s výherními hracími automaty, včetně zajištění jejich obsluhy“. Taková služba podle žalovaného ale není totožná se službou, na kterou by bylo možné nahlížet jako na osvobozené plnění podle § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Naopak, žalovaný vázán ust. § 7 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, resp. ust. § 8 odst. 3 daňového řádu, došel k závěru, že stěžovatel ve skutečnosti (fakticky) ve svém majetku – vymezených nebytových prostorech, provozoval herny. Na tom nic nemění ani okolnost, že k realizaci takových služeb bylo třeba i formálního a dílčího plnění – přenechání užívacího práva nájemci k části nebytových prostor stěžovatele. Hlavním cílem uzavřených „nájemních smluv“ nebylo pasivní přenechání užívání části nebytového prostoru odběratelům stěžovatele, ale aktivní realizace provozování herny s výherními hracími automaty, včetně zajištění obsluhy výherních automatů a zákonem předepsaného dohledu ze strany stěžovatele. Plnění deklarovaná stěžovatelem v jednotlivých zdaňovacích obdobích proto správní orgán posoudil nikoliv jako službu osvobozenou od DPH, ale jako službu podle ust. § 14 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty ve spojení s ust. § 47 odst. 3 téhož zákona.

Splnění formálních náležitostí – uzavření nájemní smlouvy, resp. smlouvy opatřené touto rubrikou, samo o sobě nestačí k tomu, aby byl tento smluvní vztah mezi stěžovatelem a jeho odběrateli posouzen jako osvobozené plnění podle § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Právě naopak podle ust. § 7 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků byl dříve a

podle ust. § 8 odst. 3 daňového řádu je i nyní správce daně povinen při správě daní vycházet ze skutkového stavu věci a nikoliv ze stavu formálně vykázaného. Správce daně byl tedy oprávněn posoudit stěžovatelem deklarovaná plnění jako plnění neosvobozená od daně z přidané hodnoty. Je tomu tak proto, že od DPH lze osvobodit pouze taková plnění, u nichž to předpokládá zákon o dani z přidané hodnoty. Pokud pak tento zákon nedefinuje obsah předpokládaného plnění, je při jeho výkladu třeba vyjít z eurokonformního výkladu. V případě nájmu nebytových prostor je proto třeba chápat pod tímto pojmem takový převod a využití práv (přenechání takových práv), jehož cílem a smyslem je výlučné užívání pronajatého prostoru ve smyslu vlastnické triády (stav, kdy je nájemce bez dalšího oprávněn výlučně užívat a požívat pronajatý prostor). Takový stav pak vylučuje, aby tentýž prostor byl „současně“ užíván jiným subjektem (zde jejich vlastníkem – stěžovatelem). Z obsahu smluv a skutkových zjištění správce daně však vyplývá, že tomu tak ve skutečnosti není, a naopak, že smyslem a faktickým obsahem smluvních vztahů stěžovatele a jeho odběratelů - uvozených rubrikou „Smlouva o nájmu části nebytových prostor“, je ve skutečnosti rozsah práv a povinností, na jejichž základě se stěžovatel **de facto** stal provozovatelem heren ve svých nemovitostech. Z těchto důvodů proto nelze dospět k závěru, že se jedná o nájem nebytového prostoru, který je od daně osvobozen, ale o službu jinou, jejíž dílčí součástí je i převod užívacího práva k části nemovitostí stěžovatele ve prospěch jeho odběratelů. Taková služba již není plněním osvobozeným, ale plněním - službou podléhající dani podle ust. § 47 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Stěžovatel se mylí, pokud dovozuje, že z obsahu smluvních vztahů s jeho odběrateli, obsažených ve správním spise, nevyplývá, že by stěžovatel byl ten, kdo by se převážně podílel na provozu výherních automatů. Na tom nic nemění ani stěžovatelem poukazovaná okolnost, že povinnosti nájemců (odběratelů stěžovatele) bylo zajišťování povolení k provozu, servis a údržba zařízení. V tomto směru jde o povinnosti, které zpravidla přísluší pronajímateli (vlastníku) movitých věcí – zde výherních hracích automatů. Správní orgány ani krajský soud nedovožovaly, že by stěžovatel byl vlastníkem – pronajímatelem výherních hracích automatů, ale že byl jejich faktickým provozovatelem. Takovému závěru nelze ničeho vytknout. Pokud totiž z předložených smluv – např. smlouvy se SYNOT JOKERS, a.s. ze dne 31.12.2005 skutečně vyplývá povinnost stěžovatele (čl. IV. příslušných smluv), že je povinen mimo jiné: „na vlastní náklad zajistit přípojku elektrické energie k VHA a též samostatnou dodávku elektrické energie“ (tj. povinnost provozovat výherní hrací automaty na vlastní náklad - hradit spotřebu el. energie); „zabezpečit odpovědný dozor či dohled nad provozem VHA“; „zabezpečovat ochranu VHA před poškozením“ (tedy provozovat VHA s péčí řádného hospodáře); „zajistit, aby se hry nemohly účastnit osoby mladší 18-ti let“; „plnit vyplácecí systém VHA“; „umožnit provedení servisu a oprav VHA“ (tato činnost tedy nebyla ve výlučné dispozici nájemců, ale byla vázána na součinnost stěžovatele); „provádět zevní ošetření VHA“; „provádět evidenci a počítání tržeb a doplňovat VHA (kovovými mincemi)“, „provádět přepravu tržeb do sídla nájemce“, nelze takové povinnosti považovat za součást povinností pronajímatele nebytového prostoru. Obdobně lze poukázat i na smlouvu se SYNOT OPAVA, a.s., kde mimo uvedených povinností byl stěžovatel povinen odvést veškeré výnosy z VHA nájemci jednou za uplynulý měsíc (do 3 dne v následujícím měsíci) a „nájemné“ bylo stanoveno jako procentní podíl na výnosu z výherního hracího automatu. Skutečný rozsah vzájemných povinností stěžovatele a jeho odběratele – SYNOT LOTTO, a.s. pak vyplývá např. i ze smlouvy ze dne 2.1.2006 a 16.3.2006, kde bylo povinností stěžovatele vést – prostřednictvím vedoucího herního střediska – stěžovatele Z. M. - denní evidenci vsazených částek a vyplacených výher, zajišťovat výplatu

výher, a kde stěžovatel nesl objektivní odpovědnost za ztrátu, zničení, či poškození technického zařízení a za výnosy. Není proto opodstatněná námitka stěžovatele, že by se jednalo o služby srovnatelné s doplňkovými službami pronajímatele nebytových prostor.“

Cit. závěry Nejvyššího správního soudu je podle názoru krajského soudu nutné aplikovat i na právě projednávanou věc, neboť rozsah vzájemných povinností mezi žalobkyní a společností Cobra plus – Bohemia s.r.o. je obdobný. I v projednávané věci nebyl tzv. „nájemce“ výlučným uživatelem nebytového prostoru, žalobkyně nesla odpovědnost za škodu na VHP, vystupovala před úřadu jako osoba odpovědná za provoz VHP (viz výše obsah rozhodnutí MěÚ Chodov ze dne 28.6.2010) a za dodržování zákazu hry osob mladších 18 let, měla na starosti tržby z VHP a jejich běžnou údržbu (nikoli opravy – nebyla jejich vlastníkem), tzv. nájemné bylo počítáno jako 50% z tržby VHP. Soud na základě toho dospěl k závěru, že toto nájemné nelze považovat za úplatu za pasivní užívání nebytových prostor, a tedy ani za plnění osvobozené od DPH dle § 56 odst. 3 zákona o DPH. Správní orgány správně posoudily toto plnění za poskytnutí služby spočívající v poskytnutí práva na využití věci (VHP) dle výše cit. ust. § 14 odst. 1 písm. b) věty druhé zákona č. 235/2004 Sb.

Soud se neztotožňuje ani s názorem žalobkyně, že plnění uskutečňovaná mezi ní a Cobra plus – Bohemia s.r.o. jsou dvě a každé je nutno posuzovat samostatně, neboť byly ohledně nich uzavřeny dvě smlouvy, a to navíc v různé době. Žalobkyně zdůrazňuje odlišný časový okamžik uzavření obou smluv a z toho dovozuje jejich samostatnost a vzájemnou nezávislost, v důsledku čehož podle žalobkyně předmětem nájemní smlouvy skutečně bylo plnění osvobozené – nájem. Podle názoru žalobkyně správní orgány při dokazování porušily výš cit. ust. § 92 odst. 2, § 92 odst. 5 písm. c) a § 8 odst. 1 daňového řádu, když jejich zjištění je neoprávněné a nesprávně byly zhodnoceny důkazy. Důkazy měly být podle žalobkyně hodnoceny zejména také samostatně. Tento argument soud rovněž neakceptoval.

Správní orgány obou stupňů správně a dostatečně zjistily skutkový stav a zhodnotily důkazy vyplývající z předložených smluv, z místního šetření a z rozhodnutí Městského úřadu Chodov. Obě smlouvy, ani rozdílnost data jejich uzavření žalovaný nijak nezpochybňoval, pouze z nich a z dalších důkazů (místního šetření, rozhodnutí Městského úřadu v Chodově ze dne 28.6.2010) v souladu s ust. § 92 odst. 2 a § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu zjišťoval skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu. Soud má za to, že správní orgány této své důkazní povinnosti dostály. Soud shodně se žalovaným má také za to, že je nerozhodné, zda byla uzavřena zvlášť nájemní smlouva a zvlášť smlouva o zajištění občerstvení a spolupráci při provozování VHP, nýbrž jaké bylo v předmětném zdaňovacím období poskytováno skutečné plnění (§ 8 odst. 3 daňového zákona). Tato otázka byla podle názoru soudu vyjasněna dostatečným způsobem, a proto soud neshledal porušení cit. ust. § 92 odst. 2 a § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu. Soud považuje za dostatečnou i argumentaci správních orgánů obou stupňů ohledně nadbytečnosti místního šetření u společnosti Cobra plus – Bohemia s.r.o. Se zdůvodněním, že měly být zjišťovány skutečnosti známé (např. ze spisu), a dále takové, které se netýkají předmětného zdaňovacího období, se soud ztotožňuje.

Soud neakceptoval ani žalobní námitku, že důkazní prostředky hodnotil správce daně účelově a v rozporu s § 8 daňového řádu. Z ust. § 8 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že se

nelze omezit na oddělené – jednotlivé hodnocení důkazních prostředků (každé smlouvy zvlášť, na různá data uzavření smluv), ale rovněž hodnotit všechny v jejich souhrnu., tj. všechny souvislosti případu a na základě toho učinit celkový závěr o skutkovém stavu. Soud má za to, že správní orgány těmto požadavkům dostály, když zdůraznily, že rozhodující byl skutkový stav, který existoval ve zdaňovacím období, které je předmětem vyměření daně, a skutečný obsah právního úkonu. Skutkové zjištění vyplývá jak z obsahu obou smluv, tak i z místního šetření, a závěry správce daně o skutkovém stavu považuje soud za správné a odpovídající zásadám logiky.

Soud neshledal ani porušení zásad spolupráce a vstřícnosti upravené ve výše cit. ust. § 6 odst. 2 a 4 daňového řádu v tom, že žalobkyni správce daně neuvedl důkazy, které by považoval za dostačující. Tou námitkou se správní orgány obou stupňů podrobně zabývaly ve svých rozhodnutích a soud se s nimi ztotožňuje. Rovněž podle názoru soudu z pouhé skutečnosti, že správce daně neoznačil žalobkyni možné další důkazy, nelze dovodit porušení zásady spolupráce, a to obzvláště za situace, kdy žalobkyní předkládaný skutkový stav odporoval stavu skutečnému.

Na základě výše uvedeného soud neshledal žalobní námitky důvodnými, a žalobu proto zamítl podle § 78 odst. 7 s.ř.s.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého by měl nárok na jejich náhradu žalovaný, který měl ve věci plný úspěch. Žalovanému však žádné náklady řízení nevznikly, a proto jejich náhrada nebyla žádnému z účastníků přiznána.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 Plzni dne 23. října 2013

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková

JUDr. Petr Kuchynka, v.r.
předseda senátu