



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Jarmila Ďáskové a Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobce **J. H.**, zastoupeného Ing. Martinem Vargou, daňovým poradcem, se sídlem Bzenec, Na Falaříkách 1085, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 2.5.2012, č. j. 6734/12-1303-703609, č. j. 6742/12-1303-703609, č. j. 6741/12-1303-703609, č. j. 6735/12-1303-703609,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně dne 10.7.2012 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 2.5.2012, č.j. 6734/12-1303-703609, 6742/12-1303-703609, 6741/12-1303-703609, 6735/12-1303-703609. Žalovaný svým rozhodnutím zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu ve Žďáru nad Sázavou ze dne

6.6.2011 - dodatečné platební výměry č.j. 108728/11/351911708499 (3.Q 2007), č.j. 108778/11/351911708499 (4.Q 2007), č.j. 108786/11/351911708499 (1.Q 2008), č.j. 108794/11/351911708499 (2.Q 2008), č.j. 108799/11/351911708499 (3.Q 2008), č.j. 108805/11/351911708499 (4.Q 2008), č.j. 108810/11/351911708499 (1.Q 2009), č.j. 108814/11/351911708499 (2.Q 2009), č.j. 108822/11/351911708499 (3.Q 2009), č.j. 108826/11/351911708499 (4.Q 2009) a č.j. 108831/11/351911708499 (1.Q 2010), kterými prvostupňový správce daně dodatečně vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období a současně jej vyrozuměl o povinnosti zaplatit příslušné penále. Tyto dodatečné platební výměry byly vydány na základě provedené kontroly daně z přidané hodnoty, která byla zahájena dne 19.8.2010 a ukončena dne 1.6.2011.

II. Obsah žaloby

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného proto, že platební výměry nejsou dostatečně odůvodněny, jsou vydány v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů, jsou vydány v rozporu se zjištěným skutkovým stavem, v rozporu s principem předvídatelnosti práva a principem dobré správy.

[3] K nedostatečnému odůvodnění platebních výměrů žalobce uvedl, že v průběhu daňové kontroly zpracoval sdělení k obsahu nájemních smluv, které bylo následně s ohledem na vyjádření správce daně doplněno a zároveň žalobce odkázal na judikaturu Evropského soudního dvora se závěrem, že předmět pronájmu nemovitého majetku nemusí být nutně ohraničen jak opticky tak stavebně technickým řešením. V projednávané věci žalobce namítl, že pronajaté prostory byly vymezeny plánkem a uvedeny v podnájemní smlouvě. Pochybnosti správce daně označil žalobce za pouhé tvrzení, které není podepřeno o relevantní právní zdroje s tím, že použitá argumentace správce daně se objevila již v případech řady jiných klientů zástupce žalobce, z čehož vyplývá, že se žalovaný nezabýval celou věcí dostatečně. Dle žalobce se správce daně vůbec nevypořádal s účtováním samostatné odměny za vedlejší služby a dále se „nevypořádal s případným kritériálním hodnocením, proč je jeho závěr, že smluvní vztah je charakterizován poskytováním těchto vedlejších služeb, i když připouští, že je může poskytovat třetí osoba, na rozdíl od mého vyjádření ze dne 20.12.2010, kde je vše podrobně vysvětleno.“ Žalobce dále konstatuje, že závěry správce daně jsou obecnými konstatováními, která nejsou podložena relevantním dedukčním postupem s tím, že v případě potvrzení názoru správce daně by žádný pronajímatel nemohl poskytovat žádnou službu nájemci, která by se vztahovala k obchodní činnosti nájemce. Správce daně dostatečně jasně nestanovil identifikační kritéria a nezohlednil specifiku pronájmu VHP.

[4] Dále žalobce napadl místní šetření ze dne 24.11.2010 na ulici Brodská s tím, že jednak nebylo provedeno v přítomnosti žalobce nebo jeho zástupce, není zřejmé, ve které provozovně na dané ulici bylo místní šetření provedeno, a dále uvedl, že na této adrese ukončil nájemní vztah ke dni 30.9.2010. Z vadného šetření byly závěry užity na doměření daně i v jiných provozovnách žalobce. S ohledem na to označil žalobce vydaná rozhodnutí za paakt.

[5] Rozpor se zásadou volného hodnocení důkazů spatřoval žalobce v tom, že správce daně pouze konstatoval určité skutečnosti, aniž by zdůvodnil, podle jakého zákonného rámce

měly tyto skutečnosti vliv na konečné rozhodnutí. V námitce rozporu se skutkovým stavem se žalobce odvolal na svá vyjádření ze dne 20.12.2010 a 28.2.2011, která jsou součástí správního spisu. V rámci námítky směřující do rozporu s principem předvídatelnosti práva a principem dobré správy žalobce nejprve obsáhle citoval ze svého podání ze dne 28.2.2011, načež odkázal na daňovou kontrolu provedenou za období 12/2003-1/2004 s tím, že s ohledem na nedostatečné vymezení předmětu kontroly mohl žalobce legitimně očekávat, že správce daně provedl kontrolu komplexní, tedy i ve vztahu k činnostem pronájmu nemovitého majetku a poskytování vedlejších služeb spojených s provozem VHP. Jelikož nebyly v rámci této daňové kontroly zjištěny závady, očekával žalobce, že správce daně bude obdobně postupovat i nadále.

[6] Následně žalobce namítl účelové provedení daňové kontroly s předem stanoveným výsledkem. Správce daně nepřijal žádný žalobcův argument a nebyl ochoten rozlišovat specifika situace žalobce a situace, která byla hodnocena v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 93/2008-43, který vzal správce daně za základ svého hodnocení. Obsah smluv posuzoval správce daně pouze podle formální stránky a nezkoumal skutečný obsah činností. V této souvislosti žalobce poukázal na skutečnost, že v týž den a úzké časové návaznosti byly sepsány a podepsány protokoly o projednání zprávy o daňové kontrole a o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, přičemž zpochybnil možnost žalobce seznámit se s kontrolními zjištěními a možnost vyjádřit se k nim. S ohledem na dříve zahájené a samostatně vedené vytykácí řízení nemohl žalobce v plné míře uplatnit všech svých zákonných práv.

[7] Závěrem žalobce poukázal na skutečnost, že správce daně nerozlišoval specifika jednotlivých smluv uzavřených se společnostmi SYNOT a CAMPANULA a nebyla posouzena ani odlišnost stavební dispozice jednotlivých provozoven.

III. Vyjádření žalovaného

[8] Žalovaný ve svém vyjádření, doručeném soudu dne 15.10.2012, odkázal na žalobou napadené rozhodnutí s tím, že žalobce téměř doslovně do žaloby převzal odvolání, aniž jakýmkoliv způsobem reagoval na argumentaci žalovaného. Dle žalovaného nedošlo umístěním a provozem jednotlivých VHP k uzavření smluv o nájmu nebytových prostor, ale k poskytnutí práva k užití věci nebo práva nebo jiné majetkově využitelné hodnoty a práva umístit zde VHP, tedy šlo o poskytnutí služby ve smyslu ustanovení § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Poskytnutá plnění nebyla pouhým pasivním přenecháním nemovitého majetku, ale součástí poskytnutí služeb bez ohledu na formální označení smluv. Dále žalovaný odkázal na obsah napadených rozhodnutí, z nichž citoval podstatný obsah, zejména co do aplikace rozhodnutí Evropského soudního dvora. Následně žalobce odkázal na aktuální judikaturu Nejvyššího správního soudu (sp.zn. 1 Afs 22/2012) a zdejšího soudu (sp.zn. 29Af 2/2011), které potvrzují závěry žalovaného.

[9] Dle žalovaného je ze správního spisu patrné, že se správce daně i žalovaný zabývali podstatou věci a účelem uzavřených smluvních vztahů mezi žalobcem a jeho spolukontrahenty a z provedeného dokazování vyplynul závěr, že z pohledu DPH se jedná o jednotné plnění, nikoliv dvě oddělená. Umístění VHP je nutné považovat pouze za prostředek

k dosažení hlavního cíle, tedy provozování herny. Sama skutečnost, že žalobce hrací přístroje obsluhoval, nikdy nebyla z jeho strany zpochybněna. V této souvislosti opětovně žalovaný odkázal na rozhodnutí zdejšího soudu ve věci sp.zn. 29Af 2/2011.

[10] Ohledně námitek proti postupu správce daně odkázal žalovaný na napadená rozhodnutí a závěrem navrhl zamítnutí žaloby.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[11] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**, že napadená rozhodnutí žalovaného **byla vydána** v souladu se zákonem. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s.ř.s., poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas.

[12] Předem vlastního posouzení soud konstatuje, že z žaloby je patrné, že se v podstatě jedná o podání původně adresované správci daně, potažmo žalovanému, když na řadě míst je výslovně směřováno vůči (dokonce) prvostupňovému správci daně (např. na str. 5 *skutečnosti měli vliv na Vaše konečné rozhodnutí*, dále formulace prvního odstavce na str. 7 atd.). Díky tomu je žaloba na řadě míst obtížně srozumitelná až nepochopitelná. Nadto bez souvislostí žaloba navazuje na úkony učiněné v daňovém řízení nebo dokonce v jiných daňových řízeních, které logicky soudu nebyly adresovány. Celá žaloba napadá prvostupňová rozhodnutí a postup prvostupňového správce daně. Je nutno konstatovat, že řízení před správními soudy není pouhým pokračováním řízení před správními orgány a už vůbec ne řízení před prvostupňovým správcem daně. Žalobce zcela pomíjí závěry žalovaného, na řadě míst na ně vůbec nereaguje a tím se logicky se závěry žalovaného nevypořádává a reálně je ani nenapadá. Nejvýrazněji je to vidět ve vztahu k námitce nerozlišování specifik jednotlivých smluv uzavřených se společnostmi holdingu SYNOT, CAMPA-NET a CAMPANULA-„,??“. Je procesní strategií žalobce, že napadl jedinou žalobou čtyři rozhodnutí žalovaného, ale právě stran uvedené námitky zcela pomíjí, že žalovaný je v každém jednotlivém rozhodnutí vypořádává, když uvádí, zda byly posuzovány v tom kterém řízení smlouvy s oběma společnostmi nebo pouze smlouvy s jednou z uvedených společností. Z toho je patrné, že žalobce se vůbec nesnažil předmětem přezkumu učinit žalobou napadená rozhodnutí, ale především rozhodnutí prvostupňového správce daně. V rámci soudního přezkumu jde ale prioritně o přezkum žalobou napadených rozhodnutí, tedy rozhodnutí žalovaného, a to je v případě daňových věcí o to zásadnější, neboť žalovaný může zcela změnit obsah rozhodnutí správce daně s ohledem na možnost nápravy všech vad předcházejícího řízení bez možnosti zrušení prvostupňového rozhodnutí a vrácení věci prvostupňovému správci daně k dalšímu řízení.

[13] Jednotlivé žalobní námitky směřující bez bližšího rozlišení vůči všem čtyřem rozhodnutím soud neshledal důvodné ani částečně. Rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v intencích aktuální judikatury tak, jak na ni odkazoval žalovaný ve svém vyjádření.

[14] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného proto, že platební výměry nejsou dostatečně odůvodněny, jsou vydány v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů, jsou vydány v rozporu se zjištěným skutkovým stavem, v rozporu s principem předvídatelnosti práva a principem dobré správy.

I. Nedostatečné odůvodnění rozhodnutí a předmět zdanění

[15] V první žalobní námitce žalobce brojil proti nedostatečnému odůvodnění platebních výměrů, nicméně obsahově brojil proti vymezení předmětu zdanění, a to jak po stránce věcné, tak po stránce právního hodnocení, přičemž lze dovodit, že podstatou sporu je, zda měl být předmětem zdanění pronájem nebytových prostor odděleně od poskytnutých služeb, resp. zda poskytnutí služeb má vliv na osvobození od DPH. Z napadených rozhodnutí vyplývá, že žalovaný vztahy žalobce a jeho spolukontrahentů hodnotil tak, že sjednaná úplata za nájem zohledňovala i jiné skutečnosti, kterými byly služby související s provozováním výherních hracích přístrojů, a dále, že jádro těchto kontraktů spočívalo v poskytnutí práva umístit výherní hrací přístroje a zároveň v poskytování služeb souvisejících s provozováním těchto výherních hracích přístrojů, s tím, že takové plnění je zdanitelné pouze jako jednotný celek dílčích zdanitelných plnění.

[16] Jak sám žalobce v žalobě uvádí, vedle nájmu poskytoval (pod)nájemcům i vedlejší služby, nicméně za tyto služby účtoval žalobce samostatnou odměnu, kterou zdaňoval základní sazbou DPH.

I.a Dosavadní judikatura

[17] Přezkumem zdanění daní z přidané hodnoty ve vazbě na posouzení podnájmu nebytových prostor ve spojení s poskytováním navazujících služeb při provozu VHP se zdejší soud podrobně i s odkazy na příslušnou judikaturu Nejvyššího správního soudu a Evropského soudního dvora zabýval v rozhodnutí ze dne 31.7.2012, č. j. 29 Af 2/2011-34. Od argumentů uvedených v tomto rozhodnutí se zdejší soud nemá důvod zásadně odchylovat. Pro stručnost soud proto odkazuje na uvedené rozhodnutí a ve shodě s ním konstatuje, že při posuzování věci zdejší soud vycházel zejména z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2012, č. j. 1 Afs 22/2012-53, ve věci *B + B CZ, s. r. o.* V něm kasační soud dospěl k závěru, že plnění poskytované osobou oprávněnou užívat nebytový prostor, které spočívá v přenechání práva užívat blíže specifikovanou část nebytových prostor za účelem umístění výherního hracího přístroje třetí osobě a současně v poskytování služeb nezbytných fakticky nebo z pohledu veřejnoprávních předpisů pro řádné provozování výherních hracích automatů (zajišťování běžného provozu přístroje, vykonávání dozoru v herně atd.) téže osobě, je třeba pro účely daně z přidané hodnoty považovat za jediné, nedílné plnění. Dodal, že při úvaze o osvobození plnění od daně dle § 56 odst. 4 zákona o DPH, nelze toto nedílné plnění uměle štěpit na dílčí plnění, tj. na část osvobozenou od daně a část neosvobozenou. Soud zároveň považuje za vhodné zdůraznit, že proti uvedenému rozhodnutí Nejvyššího správního soudu se stěžovatel bránil ústavní stížností, která byla Ústavním soudem dne 5.12.2012 usnesením sp.zn. IV: ÚS 2218/12 odmítnuta. Náзор uvedený v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 22/2012-53 našel odraz i v následující judikatuře téhož soudu, kdy obdobně byla

Nejvyšším správním soudem rozhodnuta věc vedená pod sp.zn. 2 Afs 78/2012 (rozsudek č. j. 2 Afs 78/2012-31 ze dne 18.3.2013).

[18] Jak již uvedl zdejší soud ve shora označeném rozhodnutí ze dne 31.7.2012, lze při hodnocení charakteru plnění poskytovaného žalobcem jeho spolukontrahentům vycházet z judikatury Nejvyššího správního soudu, který se již opakovaně zabýval otázkou dělitelnosti několika dílčích plnění poskytovaných plátcem DPH, stejně jako výkladem pojmu nájem ve smyslu § 56 odst. 4 zákona o DPH a z judikatury Soudního dvora týkající se výkladu tzv. Šesté směrnice Rady ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS; zvláštní vydání v českém jazyce: Úř. věst. L 145, 13. 6. 1977, Kapitola 09 Svazek 01 S. 23 – 62), která byla následně nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 77, 23. 3. 2011, s. 1-22).

[19] Pokud tedy jde o otázku dělitelnosti plnění, uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 4. 2010, č. j. 2 Afs 6/2009-64, ve věci *KLM 21 s. r. o. v likvidaci*, že směrnice ES o dani z přidané hodnoty neobsahuje žádné zvláštní ustanovení o tom, za jakých podmínek má být více souvisejících plnění považováno za souborné plnění. Rozhodná posuzovací kritéria vyplývají z judikatury Soudního dvora (zejména rozhodnutí ze dne 21. 2. 2008 ve věci *Part Service*, C-425/06, Sb. rozh. s. I-897, body 48–54, nebo rozhodnutí ze dne 11. 6. 2009 ve věci *RLRE Tellmer Property*, C-572/07, Sb. rozh. s. I-4983, body 18–19). V každém případě je třeba pro posouzení této otázky použít objektivní kritéria, subjektivní pohled účastníků obchodní transakce není rozhodující. 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, pokud je na základě objektivní analýzy konstatováno, že jedno nebo více plnění představují hlavní plnění a že zbývající jedno nebo více 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.

I.b Obsah žalobcem uzavřených smluv

[20] Následně by se soud mohl zabývat jednotlivými smlouvami uzavřenými mezi žalobcem a jednotlivými společnostmi. Typově se jedná o tři skupiny smluv. První jsou smlouvy uzavřené se společností CAMPA-NET a.s., druhou skupinou jsou smlouvy uzavřené se společnostmi holdingu SYNOT a třetí skupinou jsou smlouvy se společností CAMPANULA – „??“ spol. s r.o. Jednotlivé skupiny smluv vykazují v podstatných okolnostech takovou shodu, že soud považuje pro účely tohoto rozhodnutí za dostatečné pojetí o těchto skupinách jako celcích, nikoliv nutně o každé jednotlivé smlouvě.

Smlouvy s CAMPA-NET a.s.

[21] Součástí správního spisu jsou smlouvy o nájmu nebytových prostor. Vedle toho jsou součástí správního spisu smlouvy o obsluze sázkového zařízení.

[22] Předmětem nájemních smluv je podnájem části nebytového prostoru, vymezené plánkem, přičemž účelem pronájmu je umístění a provoz technických zařízení KAJOT VLT. Nájemné je ve smlouvách stanoveno procentem z tržeb z umístěných zařízení a dále náležela žalobci paušální náhrada za spotřebu elektrické energie.

[23] Předmětem smluv o obsluze sázkového zařízení je vymezení žalobce jako obsluhovatele zařízení umístěných na daných adresách a zároveň jeho ustanovení jako vedoucího herního střediska, tedy za osobu odpovědnou za provoz herního střediska a za zajištění omezení osob mladších 18 let. Následně jsou pod čl. I bod 4 a-m a 5 a-j vymezeny povinnosti obsluhovatele spočívající zjednodušeně řečeno v zajištění běžného provozu výherního střediska a jednotlivých automatů, vč. zajišťování vyplácení výher, odesílání tržeb z provozu, ochrany zařízení, údržby zařízení apod. Ze smlouvy náležela žalobci odměna v částce 1.000 Kč měsíčně, event. byla stanovena v procentech z tržeb z umístěných zařízení.

Smlouvy s CAMPANULA – „??“

[24] V případě smluv se společnostmi CAMPANULA – BETA/NELA/ZETA spol. s r.o. se jednalo také o dvě skupiny smluv, jednak o smlouvy o nájmu části nebytových prostor a jednak o smlouvy o obsluze výherních hracích přístrojů.

[25] V případě smluv o nájmu části nebytových prostor pronajal žalobce těmto společnostem část nebytového prostoru k provozování VHP s tím, že pronajatý prostor byl vymezen situačním plánkem. Nájemné bylo těmito smlouvami stanoveno procentem z tržeb z umístěných zařízení a dále náležela žalobci paušální náhrada za spotřebu elektrické energie.

[26] Předmětem smluv o obsluze výherních hracích přístrojů je vymezení žalobce jako obsluhovatele zařízení umístěných v provozovnách žalobce. Smlouvy následně obsahují povinnosti obsluhovatele opět zjednodušeně řečeno v zajištění běžného provozu VHP, vč. zabránění vstupu osobám mladších 18 let vč. odpovědnosti za sankce uložené provozovateli, dále výběru a odvodu tržeb z provozu, obsluhy a údržby zařízení apod. Ze smlouvy náležela žalobci odměna v částce 10.000 až 20.000 Kč měsíčně.

Smlouvy se společnostmi holdingu SYNOT

[27] V případě smluv se společnostmi SYNOT se jedná o v zásadě tři typy smluv. Dvě smlouvy na umístění a provozování zařízení MAX POWER, jedna na umístění interaktivního loterního systému a jedna na umístění výherního hracího přístroje. Jakkoliv se všechny tři typy v detailech odlišovaly lze k nim shodně, a pro účely tohoto rozhodnutí zcela dostatečně, konstatovat, že ve všech případech se jedná o smíšené smlouvy, jejichž předmětem je jednak zajištění pronájmu části nebytových prostor k umístění herního zařízení, přičemž pronajatý

prostor byl vždy vymezen zakreslením v plánu provozovny. Vedle toho byla součástí všech smluv povinnost žalobce zajistit vedoucího herního střediska a zároveň jeho vymezení jako osoby odpovědné za provoz herního střediska a zabránění vstupu a hry osobám mladším 18 let. Zároveň se žalobce ve všech typech smluv zavázal v rozdílně detailním vymezení k zajištění provozu herního střediska, když zejména vyřizovat reklamace, vyplácet výhry, zabezpečovat dodávky elektrické energie, provádět zevní údržbu, zabezpečit ochranu herních zařízení apod.

[28] Nájemné bylo těmito smlouvami stanoveno procentem z tržeb z umístěných zařízení a dále náležela žalobci odměna za služby spojené se zajištěním provozu herních zařízení ve výši 100 Kč.

[29] Z uvedeného přehledu uzavřených smluv je zřejmé, že žalobce uzavíral dva typy smluv. V případě společností Campa-net a Campanula-„??“ se jednalo o kombinaci dvou smluv, kdy jednou smlouvou byl poskytován čistý pronájem nebytových prostor a druhou smlouvou se žalobce zavazoval k obsluze hracích přístrojů umístěných v jeho provozovnách na základě předchozí smlouvy o pronájmu nebytových prostor. Druhým typem byly smlouvy se společnostmi holdingu SYNOT, které byly kombinací poskytnutí pronájmu nebytových prostor a zároveň poskytnutí služeb spojených s obsluhou zařízení umístěných na základě těchto smluv v provozovnách žalobce. Nicméně v obou případech je zřejmé, že se žalobce zavazoval poté, co poskytl pronájem nebytových prostor, k poskytování služeb nájemci, které jsou nutně spojené s provozem nájemcem v provozovnách žalobce umístěných výherních zařízení. Z uvedeného vyplývá, že vůlí účastníků smluvních vztahů bylo upravit jednak podmínky umístění výherních hracích přístrojů a jednak upravit podmínky jejich provozování. Pouhé umístění hracích přístrojů bez jejich zprovoznění, obsluhy a úkonů souvisejících s jejich provozováním by nemělo ekonomický efekt ani pro žalobce ani pro jeho spolukontrahenty.

[30] Pro společnosti, které umístily do provozoven žalobce své výherní hrací přístroje, byl jejich provoz nutnou podmínkou dosažení zisku. Zajištění provozu a obsluhu herních zařízení mohly všechny společnosti zajistit z vlastních zdrojů, event. prostřednictvím třetích osob, nicméně k tomu nedošlo. Byl to právě žalobce, kdo potřebná plnění pro tyto společnosti obstarával, což konečně potvrzuje i v žalobě, kde sám odkazuje na obsluhu zařízení na základě zvláštních smluv. Soud má proto s ohledem na výše uvedené za to, že dílčí plnění poskytovaná žalobcem na základě ať už dvou dílčích, spolu souvisejících smluv (typ CAMPA-NET a CAMPANULA – „??“), nebo jediné smlouvy s několika dílčími plněními (typ SYNOT) je třeba považovat za jedno nedílné plnění.

I.c. Hodnocení žalobcem uzavřených smluv

[31] Pokud pak jde o výklad pojmu nájem ve smyslu § 56 odst. 4 zákona o DPH, zabýval se jím Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 93/2008-43 a č. j. 9 Afs 95/2008-47, ve věci *MiM s. r. o.* (publ. pod č. 2184/2011 Sb. NSS), a v rozsudku ve věci *KLM 21 s. r. o. v likvidaci* (viz výše). Dospěl k závěru, že tento pojem je třeba vykládat dle judikatury Soudního dvora týkající se čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice o DPH, resp. čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice 2006/112/ES. Z judikatury Soudního dvora

plyne, že podmínky pro osvobození určitého plnění od daně z přidané hodnoty musí být vykládány restriktivně, restriktivní výklad ovšem nesmí vést k popření účelu osvobození od daně, jak plyne z rozhodnutí ze dne 18. 11. 2004 ve věci *Temco Europe*, C-284/03, Sb. rozh. s. I-11237.

[32] V citovaných rozsudcích Nejvyšší správní soud uvedl, že pojmy použité ve směrnici o DPH týkající se osvobození od daně jsou autonomními pojmy práva EU. Konkrétně unijní pojem „nájem“ je zcela nezávislý na soukromoprávních definicích tohoto pojmu obsažených v právních řádech členských států. Nelze jej tedy vykládat dle znaků imanentních právnímu vztahu nájmu, jak jsou upraveny českým občanským zákoníkem či zákonem o nájmu a podnájmu nebytových prostor. Nejvyšší správní soud v těchto rozhodnutích s ohledem na citovanou judikaturu Soudního dvora dovedl, že nájmem ve smyslu § 56 odst. 4 zákona o DPH se rozumí převod práva užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl nájemce jejím vlastníkem (tj. včetně práva vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva), a to na sjednanou dobu a za úplatu. Nájem nemovitostí je činností „relativně pasivní“, což lze vyložit tak, že komplexní služba, zahrnuje-li ještě i jiné složky (předpokládající aktivní činnost) než nájem, nemůže být většinou za nájem považována (srov. rozhodnutí Soudního dvora ze dne 4. 10. 2001 ve věci *Goed Wonen*, C-326/99, Recueil I-6831, body 52 a 53).

[33] Soudní dvůr totiž mnohokrát zdůraznil, že pro účely správného uplatnění osvobození je třeba odlišit pasivní přenechání majetku k užívání od ostatních činností, které mají povahu průmyslového nebo obchodního podnikání. Takovými činnostmi jsou buď výjimky stanovené ve směrnici (ubytování, nájem bezpečnostních schránek, parkovacích míst a trvale instalovaných zařízení), anebo je jejich předmět lépe charakterizován poskytováním určité služby než pouhým poskytnutím určité věci k užívání, jako např. právo užívat golfové hřiště (rozhodnutí ze dne 18. 1. 2001 ve věci *Stockholm Lindöpark*, C-150/99, Recueil s. I-493, bod 26), právo užívat most za mýtné (rozhodnutí ze dne 12. 9. 2000 ve věci *Komise proti Irsku*, C-358/97, Recueil s. I-6301, zvl. body 52-58) nebo právo umístit automaty na cigarety v obchodních prostorech (rozhodnutí ze dne 12. 6. 2003 ve věci *Sinclair Collis*, C-275/01, Recueil s. I-5965).

[34] Je třeba zdůraznit, že o nájem ve smyslu směrnice o DPH se jedná jen tehdy, jsou-li kumulativně naplněny všechny shora uvedené znaky, tj. i znak charakterizovaný tím, že nájemce je oprávněn vyloučit jakoukoliv třetí osobu z užívání pronajaté nemovitosti (viz např. rozhodnutí Soudního dvora ze dne 6. 12. 2007 ve věci *Gabriele Walderdorff*, C-451/06, Sb. rozh. s. I-10637, bod 20). Pojem nájmu ve smyslu zákona o DPH je třeba interpretovat nezávisle na českém soukromém právu. Dle práva EU je nezbytnou součástí nájmu právo vyloučit jakoukoliv třetí osobu z možnosti užívat pronajatou nemovitost.

[35] Soud již shora uvedl, že plnění poskytovaná žalobcem všem dotčeným společnostem nezahrnovala pouze přenechání práva užívat část nebytových prostor. Jejich významnou či podstatnou součástí bylo poskytování služeb nezbytných pro řádné provozování výherních hracích přístrojů. Za těchto okolností není nezbytné zabývat se tím, zda tato plnění vykazují všechny pozitivní definiční znaky nájmu, tj. přenechání práva užívat nebytový prostor včetně práva vyloučit z užívání tohoto prostoru třetí osoby či pronajímatele,

na sjednanou dobu a za úplatu. Možnost spolukontrahentů žalobce nakládat s pronajatým prostorem jako vlastník byla s ohledem na dělitelnost prostoru a s ohledem na symbiotickou ekonomickou podstatu činnosti žalobce (bar-herna) a jeho spolukontrahentů (provoz herních zařízení v pohostinství či herně) pouze hypotetická. Nicméně s ohledem na shora uvedená smluvní ujednání soud považuje za nadbytečné věnovat se detailněji hodnocení této podmínky.

[36] V dané věci je totiž naplněna judikaturou Soudního dvora formulovaná negativní podmínka, totiž že právní vztah vykazuje čistě znaky typické pro nájem, resp. podnájem spočívající v povinnosti strpět užití nemovitosti třetí osobou (tedy plnění pasivního charakteru). Z důkazů provedených v daňovém řízení jednoznačně plyne, že přenechání práva užívat nemovitosti třetí osobě tvořilo pouze jednu část plnění žalobce. Významnou část plnění pak představovaly služby, které žalobce poskytoval provozovatelům výherních hracích přístrojů (viz výše). Námitka, že žalovaný pouze formálně hodnotil jemu předložené smlouvy, nemůže obstát. Žalobcem předložené smlouvy jsou projevem jeho vlastní vůle, uzavřené za podmínek smluvní volnosti. Žalobce sám projevil svoji vůli zajišťovat pro shora uvedené společnosti obsluhu a provoz jejich zařízení. Sám konečně ani plnění těchto povinností, které na sebe smluvně převzal, nezpochybnul. Není tedy důvod nevycházet při hodnocení předmětu zdanění z obsahu žalobcem předložených smluv.

[37] S ohledem na obsah právních vztahů, a tím méně pak vzhledem k jeho ekonomické podstatě, nelze plnění poskytované žalobcem provozovatelům výherních hracích přístrojů považovat za nájem, resp. podnájem, a subsumovat ho tak pod § 56 odst. 4 zákona o DPH. Přenechání práva užívat části nebytových prostor nebylo jediným ani hlavním plněním poskytovaným žalobcem, nýbrž pouze prostředkem k dosažení jiného cíle (shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *MiM s. r. o.*, citovaný shora). 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 shora jmenované společnosti, jimž žalobce poskytoval plnění (tedy držitelé povolení k provozování výherních hracích přístrojů). V ekonomickém slova smyslu jím však alespoň částečně byl i žalobce, neboť vykonával veškeré běžné činnosti nezbytné pro řádný provoz těchto přístrojů. Plnění poskytované žalobcem nemělo toliko pasivní povahu typickou pro nájem. Jeho významnou část totiž tvořila činnost aktivní (obsluha výherních hracích přístrojů, plnění povinností provozovatele herních zařízení upravených zákonem o loteriích a jiných podobných hrách, vybírání hotovosti z přístrojů atd.).

[38] Soud uzavírá, že dílčí plnění poskytovaná v daném případě žalobcem provozovatelům VHP na základě „smluv o (pod)nájmu části nebytových prostor“ v případě společností holdingu SYNOT a kombinace „smluv o nájmu nebytového prostoru“ v kombinaci se „smlouvou o obsluze výherních hracích přístrojů“ je třeba pro účely daně z přidané hodnoty považovat za jediné, nedílné plnění. Toto plnění nemělo podobu pouze pasivní činnosti spočívající výlučně v přenechání práva užívat nebytové prostory provozovatelům výherních hracích přístrojů, nýbrž hlavní ekonomický účel tohoto plnění představovaly povinnosti žalobce související se zajištěním obsluhy výherních hracích

přístrojů a povinností vyplývajících z právních předpisů regulujících jejich provoz. Z toho důvodu nelze tato plnění podřadit pojmu nájem ve smyslu § 56 odst. 4 zákona o DPH.

[39] Nedůvodnou je i námitka, že se žalovaný nevypořádal s žalobcem namítanou judikaturou Evropského soudního dvora. Zde je nutno v první řadě konstatovat, že finanční orgány v žádném případě nepopíraly význam judikatury Evropského soudního dvora. Naopak, z jejich postupu je zřejmé, že z této judikatury vycházely, stejně jako z rozhodovací praxe národních soudů (Nejvyššího správního soudu).

[40] Závěrem k tomuto bodu považuje soud za vhodné citovat z pozdějšího rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 78/2012-31 ze dne 18.3.2013, ve kterém tento uvedl: „[28.] V nyní posuzované věci je klíčové, zda výše rekapitulované smlouvy zakládají dvě nebo více samostatných a navzájem oddělitelných plnění, nebo naopak plnění jediné. Rozhodující pro osvobození od daně z přidané hodnoty je rovněž to, zda stěžovatelkou poskytované plnění na základě uvedených smluv je skutečně pasivním přenecháním nemovitého majetku k užívání, či zda je součástí jiné služby. Jinak řečeno, pro správnou aplikaci zákona o dani z přidané hodnoty je nutné zodpovědět na otázku, zda posuzované transakce mohou být považovány za pasivní odevzdání nemovitého majetku, aniž by zde byla vytvářena významnější přidaná hodnota, nebo zda je na jejich základě poskytována služba jiná, resp. zda přenechání majetku k užívání je součástí služby, kterou lze pro účely daně z přidané hodnoty kvalifikovat jinak. Jde tedy o to, zda stěžovatelka umožňuje provozovateli výherních hracích přístrojů pouze pasivní činnost spočívající ve využití daných prostor, či zda je poskytnutí části nebytových prostor součástí dalších aktivit ze strany stěžovatelky.

[29.] Pohledem všech těchto kritérií Nejvyšší správní soud shledal, že posouzení této klíčové právní otázky krajským soudem bylo správné. Jakkoli totiž mezi stěžovatelkou a společností STARDUST GAMES, s. r. o., existovaly souběžně dva právní vztahy, nelze se ubránit dojmům, že jejich oddělení, alespoň od doby, kdy oba vztahy existovaly paralelně, bylo umělé a jeho cílem patrně bylo obcházet daňové předpisy. Stěžovatelka totiž společnosti STARDUST GAMES, s. r. o., poskytovala v rozhodném období na základě jednoho právního vztahu část své nemovitosti, za podíl na měsíční tržbě, na základě druhého pak svou práci, a to za v zásadě symbolickou odměnu. Jinak řečeno, do jednoho z těchto smluvních vztahů byla nasměrována stěžovatelčina obsluha výherních hracích přístrojů, do druhého pak spolu s pasivním pronajmutím nemovitosti valná část příjmů z provozu těchto hracích přístrojů. Tyto vztahy je z hlediska daně z přidané hodnoty nutno posuzovat ve vzájemné souvislosti; přitom společně by působily tak, že stěžovatelka poskytla společnosti STARDUST GAMES, s. r. o., nebytový prostor ve své nemovitosti a zároveň se zavázala, že bude po část dne o tyto automaty pečovat, za to jí tato společnost poskytuje jednak pevnou částku 1 000 Kč měsíčně a jednak podíl z tržby. Oddělení těchto součástí jejich fakticky dvojjediného právního vztahu skutečně působí dojemem, že do jednoho z těchto vztahů měla být začleněna ona pasivní část, která by formálně naplnila požadavky právní úpravy pro osvobození od daně z přidané hodnoty, snad jen s výhradou poněkud atypického způsobu stanovení nájemného, a do druhého vše ostatní. Takové oddělení je možno respektovat v rovině práva soukromého, v rovině posouzení z hlediska daňového jej však je nutno kvalifikovat jako obcházení zákona o dani z přidané hodnoty. Jakkoli tedy vztah zahrnutý do samotné smlouvy ze dne 30. 12. 2006 byl oním pasivním podnájmem, jak o něm pokračování mluví judikatura ESD, je nutno na tento vztah nahlížet i při vědomí dalších povinností stěžovatelky k jejímu nájemci, který vztah

stěžovatelky k hracím přístrojům nacházejícím se v její nemovitosti zbavuje oné pasivity . Přiléhavější je tedy posouzení, které provedl správce daně a po něm odvolací orgán a krajský soud, tedy označení onoho vztahu jako poskytnutí služby, jejíž součástí bylo jak umístění hracích automatů v nemovitosti stěžovatelky, tak její péče o ně.“

[41] S hodnocením předmětu zdanění souvisí žalobcem namítaný rozpor se zásadou volného hodnocení důkazů, který spatřoval žalobce v tom, že správce daně pouze konstatoval určité skutečnosti, aniž by zdůvodnil, podle jakého zákonného rámce měly tyto skutečnosti vliv na konečné rozhodnutí. Tuto část námítky soud neshledal důvodnou. Žalobou napadená rozhodnutí jsou podrobně odůvodněna, je v nich zkonstatován skutkový stav, je v nich uvedeno, na základě čeho dospěl žalovaný ke skutkovým zjištěním, je odkázáno na případnou judikaturu Evropského soudního dvora i národní judikaturu, je provedeno právní hodnocení a subsumpce zjištěného skutkového stavu pod právní normu. Soud tedy v napadených rozhodnutích neshledává žalobcem naznačené vady.

[42] Žalobcem naříkaná vyjádření ze dne 20.12.2010 a 28.2.2011 shrnují názor žalobce na posuzovanou situaci. Žalovaný v napadených rozhodnutích jasně předestřel svůj právní názor na posuzovanou situaci a tento právní názor soud přezkoumal a shledal jako správný. Nad rámec všeho shora uvedeného soud konstatuje, že žalobce opakovaně vycházel ze skutečnosti, že jeho spolukontrahenti měli právo disponovat s předmětem nájmu jako vlastníci, což je podle něj podstatné s tím, že zároveň poukázal, že poskytování služeb nebylo podmínkou uzavření smlouvy o podnájmu. Soud ale musí k tomuto stanovisku žalobce konstatovat, že je irelevantní, zda mohl nebo nemohl žalobce poskytování služeb spojených s umístěním herních zařízení odmítnout, protože žalobce tak neučinil. Jak již soud uvedl výše, žalobce sám o své vůli dobrovolně uzavřel buď dvojedinou smlouvu o pronájmu a poskytování služeb nebo dvě samostatné smlouvy o pronájmu a poskytování služeb, čímž sám navodil situaci, která je v souzené věci posuzována. Hypotetické možnosti toho, že jeho spolukontrahenti mohli nějak činit, nejsou proto absolutně na místě. Žalobce pronajal svůj prostor a poskytl nájemci služby související s jeho činností. Tento skutkový stav je zcela zřejmý, žalobce ho sám potvrzuje i ve svých podáních. Nic jiného není pro posouzení věci podstatné. Zároveň soud ještě poukazuje, že zejména v případě smluv se společnostmi CAMPANULA-„??“ nebyla odměna za služby rozhodně symbolická (10.000 Kč a 20.000 Kč měsíčně) a v případě smluv se společností CAMPA-NET a.s. byla dokonce stanovena v desítkách procent ze zisku herních zařízení. Soud tak má skutečně za to, že účelem uzavření smluv bylo umístění herních zařízení a participace žalobce na provozu těchto zařízení jak poskytnutím prostoru, tak podílem na zisku za údržbu a zajištění provozu umístěných zařízení.

II. Místní šetření na ulici Brodská, Žďár nad Sázavou

[43] Dále žalobce napadl místní šetření ze dne 24.11.2010 na ulici Brodská. Žalobce však opět nereaguje na obsah žalobou napadených rozhodnutí, v nichž mu již žalovaný dal za pravdu, že místní šetření v provozovně Žďár na Sázavou, ulice Brodská ze dne 24.11.2010 není možno osvědčit jako důkaz. Nicméně shodně se žalovaným nevidí soud jako pochybení, pokud se správce daně seznámil s fyzickým stavem herny, provozovny a možností jejího provozování, zejména pokud rozmístění VHP bylo shodné jako na plánu, který byl součástí

příslušné smlouvy o podnájmu týchž nebytových prostor, které byly v minulosti užívány žalobcem.

[44] Skutečnost, že provedené místní šetření se uskutečnilo bez vědomí a bez přítomnosti žalobce nebo jeho zástupce, taktéž nemůže být na překážku zákonnosti napadeného rozhodnutí, neboť z obsahu správního spisu nevyplývá, že by v rámci místního šetření prováděl správce daně výsledky svědků nebo jiné úkony, při nichž je přítomnost daňového subjektu nebo jeho zástupce nutná. Samotné ustanovení § 15 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přítomnost daňového subjektu nebo jeho zástupce u místního šetření nepředpokládá.

III. Rozpor s principem předvídatelnosti práva a principem dobré správy

[45] V rámci námitky směřující do rozporu s principem předvídatelnosti práva a principem dobré správy žalobce uvedl, že s ohledem na nedostatečné vymezení předmětu předcházející daňové kontroly mohl žalobce legitimně očekávat, že správce daně provedl kontrolu komplexní, tedy i ve vztahu k činnosti pronájmu nemovitého majetku a poskytování vedlejších služeb spojených s provozem VHP. Jelikož nebyly v rámci této daňové kontroly zjištěny závady, očekával žalobce, že správce daně bude obdobně postupovat i nadále.

[46] K uvedené námitce se v každém z napadených rozhodnutí vyjádřil komplexně žalovaný a v každém z napadených rozhodnutí uvedl, že v případě daňové kontroly za období prosinec 2003 a leden 2004 se jednalo o komplexní daňovou kontrolu, nicméně v uvedených obdobích se dle žalobcem předložených dokladů neuskutečňoval žádný osvobozený nájem či podnájem prostorů pro VHP a tudíž se správce daně k uvedenému ani nemohl vyjádřit. Na uvedený závěr žalovaného žalobce nijak nereagoval. Žalovaným uvedené skutečnosti ověřil soud z obsahu správního spisu a neshledal, že by se nezakládaly na pravdě. Z obsahu správního spisu vyplývá, že v uvedených obdobích jako příjem z pronájmu osvobozený od DPH účtoval žalobce pouze příjem z pronájmu „Novák Telč“ v částce 5.000 Kč. Pokud tedy žalobce v uvedených obdobích neúčtoval a nedanil podnájem prostor pro umístění VHP jako plnění osvobozené, pak se k takovému způsobu nemohl správce daně v rámci daňové kontroly vůbec vyjádřit a těžko tak mohlo být založeno legitimní očekávání žalobce, že v budoucnu bude správce daně akceptovat podnájem prostor pro umístění VHP jako plnění osvobozené od DPH.

[47] V této souvislosti žalobce namítal i účelové provedení daňové kontroly s předem stanoveným výsledkem. Tuto námitku soud neshledal jako důvodnou, z obsahu správního spisu nevyplývá nic, co by odůvodňovalo tento závěr žalobce. Zároveň z obsahu napadených rozhodnutí je zřejmé, že se žalovaný každou jednotlivou věcí zabýval a posuzoval ji ve všech souvislostech a se zohledněním aktuální judikatury ESD i Nejvyššího správního soudu. S tím souvisí i to, že soud neshledal jako důvodné tvrzení žalobce, že správce daně nepřijal žádný žalobcům argument a nebyl ochoten rozlišovat specifika situace žalobce a situace, která byla hodnocena v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 93/2008-43, který vzal správce daně za základ svého hodnocení. Odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí podrobně rozebírá zjištěný skutkový stav a řádně na něj aplikuje ustanovení právních předpisů

se zohledněním judikatury. Soud nemá žalovanému při tomto postupu co vytknout. Z obsahu žalobou napadených rozhodnutí je zřejmé, že se žalovaný zabýval i žalobcem namítaným rozhodnutím Nejvyššího správního soudu a uvedl jasný závěr, se kterým se ztotožnil i soud, že „i kdyby společnosti CAMPANULA a SYNOT měly k dispozici klíč, není to rozhodující, pokud tyto společnosti nijak nerealizovaly vlastnické právo k pronajatému prostoru kromě umístění předmětných VHP, jejichž obsluhou pověřily daňový subjekt.“ Uvedený závěr zcela jasně vymezuje odlišnost od uvedeného rozhodnutí a soud považuje toto hodnocení, v kontextu celého obsahu napadených rozhodnutí, za dostačující.

[48] Soud nepovažoval za vadný postup žalovaného ani pokud žalobce tvrdil, že obsah smluv posuzoval správce daně pouze podle formální stránky a nezkoumal skutečný obsah činností. Soud v této souvislosti odkazuje na již výše uvedené a opětovně konstatuje, že to byl žalobce, kdo se smluvně zavázal k určitým činnostem a nikdy v průběhu daňového řízení ani řízení před soudem nezpochybnil, že by neplnil své smluvní závazky. Žalobce pronajal svůj prostor a poskytl nájemci služby související s jeho činnostmi. Tento skutkový stav je zcela zřejmý, žalobce ho sám potvrzuje i ve svých podáních. Nic jiného není pro posouzení věci podstatné.

IV. Bránění žalobci v uplatňování práv

[49] V této souvislosti žalobce poukázal na skutečnost, že v týž den a úzké časové návaznosti byly sepsány a podepsány protokoly o projednání zprávy o daňové kontrole a o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, přičemž zpochybnil možnost žalobce seznámit se s kontrolními zjištěními a možnost vyjádřit se k nim. I k této námitce se žalovaný vyjádřil, a to tak, že dal žalobci za pravdu v chybném vyznačení času zahájení soupisu uvedených protokolů. Nicméně ve shodě s žalovaným soud konstatuje, že sepsání protokolu o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění a protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole jsou úkony na sebe navazující.

[50] Podle ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění.

[51] V protokolu č. j. 107978/11/351931706431 (o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění) žádná žádost žalobce o stanovení lhůty není, naopak je v něm zachyceno vyjádření žalobce, že nemá další návrhy a využije institutu odvolání. K odkladu projednání zprávy o daňové kontrole nebyl důvod. Ostatně ani v protokolu č. j. 108154/11/351931706431 se žalobce nijak obsáhle nevyjádřil, ale pouze uvedl, že doplnění nenavrhuje a se závěry správce daně nesouhlasí. Soud tedy v uvedeném nevidí nic, čím by mohl být žalobce zkrácen na svých právech, když již při projednání kontrolních zjištění i zprávy o daňové kontrole neuplatnil žádných výhrad nebo námitek a odkázal na své budoucí odvolání. I kdyby tedy došlo ke zkrácení procesních práv žalobce, které ale soud v jednání správce daně nespatřuje, pak nemohlo mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí.

[52] Dále žalobce namítl, že s ohledem na dříve zahájené a samostatně vedené vytýkácí řízení nemohl žalobce v plné míře uplatnit všech svých zákonných práv. Uvedené tvrzení žalobce však postrádá jakékoliv bližší zdůvodnění toho, jaká práva žalobce byla zkrácena nebo kterých svých práv žalobce nemohl využít. Obecná argumentace opírající se o možnost protiargumentace správce daně je absurdní, neboť žalobce stíhá jak břemeno tvrzení tak břemeno důkazní. Je tedy plně na něm, aby prokázal správce daně správnost svého daňového přiznání. S ohledem na obecnost tvrzení žalobce soud nemohl shledat uvedené tvrzení jako důvod pro zrušení napadených rozhodnutí.

V. Nerozlišování specifík jednotlivých smluv a provozoven

[53] Ani tuto námitku, že správce daně nerozlišoval specifika jednotlivých smluv uzavřených se společnostmi SYNOT a CAMPANULA a nebyla posouzena ani rozlišnost stavební dispozice jednotlivých provozoven, neshledal soud důvodnou. Jak správně poukázal žalovaný, tak žalobce zcela pomíjí fakt, že ne ve všech zdaňovacích obdobích byl realizován podnájem nebytových prostor pro obě společnosti (to samozřejmě za předpokladu, že soud pomíjí, že jako kontrahenti vystupovali společnosti Campanula-zeta, spol. s r.o., Campanula-Nela, spol. s r.o., Campanula-Beta, spol. s r.o., event. Synot 99 a.s., Synot Tip a.s. nebo Synot Břeclav a.s.). V roce 2007 a 2008 a prvním čtvrtletí roku 2009 byla přijata plnění od společností Campanula-„??“ a Campa-net. Ve druhém čtvrtletí roku 2009 byla přijata plnění jak od společností Campanula-„??“ a Campa-net tak Synot, ve třetím a čtvrtém čtvrtletí roku 2009 byla přijata plnění pouze od společností Synot a v prvním čtvrtletí 2010 byla přijata plnění od společností Campanula a Synot. Prvostupňovému správci daně by bylo sice možno vytknout, že v rámci zprávy o daňové kontrole neustále bez ohledu na zdaňovací období odkazoval na smlouvu ze dne 9.9.2010 týkající se provozovny Žďár nad Sázavou, ulice Brodská, nicméně podstatou je, zda byl obsah smluv uzavřených mezi žalobcem a jeho spolukontrahenty, na jejichž základě přijímal žalobce v tom kterém zdaňovacím období plnění, posouzen správně.

[54] V této souvislosti soud konstatuje, že v souladu s ustanovením § 114 až 116 daňového řádu žalovaný mohl doplnit dokazování, resp. znovu hodnotit již provedené dokazování. Z napadených rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že žalovaný hodnotil smlouvy jednotlivých kontrahentů uzavřené pro to které zdaňovací období individuálně a vypořádal se i s jednotlivými odlišnostmi smluv (srov. např. rozhodnutí č.j. 6741/12-1303-703609 str. 4). Je tedy zřejmé, že žalovaný posuzoval předmět zdanění (osvobození od daně) ve vztahu k jednotlivým smlouvám a soud neshledal jako důvodné tvrzení žalobce, že nebylo rozlišováno mezi smlouvami uzavřenými se společnostmi Campanula a společnostmi Synot.

[55] Zároveň soud neshledal důvodnou ani námitku odlišování dispozic jednotlivých provozoven. Jejich hodnocení nebylo pro věc zásadní. Podstatné je, zda správce daně v řízení vyvrátil tvrzení žalobce o poskytování pouhého pasivního podnájmu nebytových prostor. Řešení dispozic provozovny může mít vliv na hodnocení předmětu daně, nicméně není to absolutní kritérium. Důvody pro zdanění žalobce netkví v dispozičním řešení jednotlivých provozoven, ale v tom, zda byly v souvislosti s podnájemem nebytových prostor poskytovány další služby a zda při vzájemném propojení podnájmu a poskytování dalších služeb bylo

možno nadále považovat činnost žalobce za pouhé pasivní poskytování prostor ve vztahu k tomu, zda podnájemce žalobce mohl pronajaté prostory užívat jako vlastník.

V. Shrnutí a náklady řízení

[56] S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 zamítnout.

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

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 25. září 2013

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu