



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a Mgr. Jiřího Gottwalda v právní věci žalobce **LI – MU s.r.o.**, se sídlem v Malé Morávce, Karlov pod Pradědem 251, zastoupeného JUDr. Radkem Závodným, advokátem se sídlem v Praze, Duškova 917/4, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 18.7.2011 č.j. 2021/11-1301-800230, č.j. 2027/11-1301-800230 a č.j. 2265 – 2278/11-1301-800230, ve věcech daně z přidané hodnoty,

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 :

Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (jehož působnost přešla s účinností od 1.1.2013 dle § 19 odst. 1 a § 20 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění na Odvolací finanční ředitelství – dále jen žalovaný) ze dne 18.7.2011, a to rozhodnutí

- č.j. 2021/11-1301-800230, jímž bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Bruntále ze dne 23.12.2010 č.j. 94468/10/358912800486, kterým byla stanovena daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) za zdaňovací období prosinec 2009,
- č.j. 2027/11-1301-800230, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Bruntále ze dne 15.12.2010 č.j. 92719/10/358912800486, kterým byla žalobci stanovena DPH v období I. čtvrtletí 2008,
- č.j. 2265/11-1301-800230, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Bruntále ze dne 15.12.2010 č.j. 92723/10/358912800486, kterým byla žalobci stanovena DPH za zdaňovací období II. čtvrtletí 2008,
- č.j. 2266/11-1301-800230, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Bruntále ze dne 15.12.2010 č.j. 92727/10/358912800486, kterým byla žalobci stanovena DPH za zdaňovací období III. čtvrtletí 2008,
- č.j. 2267/11-1301-800230, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Bruntále ze dne 15.12.2010 č.j. 92730/10/358912800486, kterým byla žalobci stanovena DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2008,
- č.j. 2268/11-1301-800230, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Bruntále ze dne 15.12.2010 č.j. 92733/10/358912800486, kterým byla žalobci stanovena DPH za zdaňovací období leden 2009,
- č.j. 2269/11-1301-800230, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Bruntále ze dne 15.12.2010 č.j. 92738/10/358912800486, kterým byla žalobci stanovena DPH za zdaňovací období únor 2009,
- č.j. 2270/11-1301-800230, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Bruntále ze dne 15.12.2010 č.j. 92740/10/358912800486, kterým byla žalobci stanovena DPH za zdaňovací období březen 2009,
- č.j. 2271/11-1301-800230, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Bruntále ze dne 15.12.2010 č.j. 92742/10/358912800486, kterým byla žalobci stanovena DPH za zdaňovací období duben 2009,
- č.j. 2272/11-1301-800230, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Bruntále ze dne 15.12.2010 č.j. 92745/10/358912800486, kterým byla žalobci stanovena DPH za zdaňovací období květen 2009,
- č.j. 2273/11-1301-800230, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Bruntále ze dne 15.12.2010 č.j. 92753/10/358912800486, kterým byla žalobci stanovena DPH za zdaňovací období červen 2009,
- č.j. 2274/11-1301-800230, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Bruntále ze dne 15.12.2010 č.j. 92755/10/358912800486, kterým byla žalobci stanovena DPH za zdaňovací období červenec 2009,
- č.j. 2275/11-1301-800230, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Bruntále ze dne 15.12.2010 č.j.

- 92762/10/358912800486, kterým byla žalobci stanovena DPH za zdaňovací období srpen 2009,
- č.j. 2276/11-1301-800230, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Bruntále ze dne 15.12.2010 č.j. 92765/10/358912800486, kterým byla žalobci stanovena DPH za zdaňovací období září 2009,
 - č.j. 2277/11-1301-800230, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Bruntále ze dne 15.12.2010 č.j. 92767/10/358912800486, kterým byla žalobci stanovena DPH za zdaňovací období říjen 2009 a
 - č.j. 2278/11-1301-800230, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Bruntále ze dne 15.12.2010 č.j. 92769/10/358912800486, kterým byla žalobci stanovena DPH za zdaňovací období listopad 2009.

Žalobce namítl tyto žalobní body:

- 1) Nesouhlasí s právním názorem správce daně, že smlouvy o nájmu a podnájmu částí nebytových prostor uzavřené se společnostmi SYNOT TIP, a.s., Divize Loterie a hry, Tipgame-6 s.r.o., TIPGAMES a.s. specifikované v bodech I. – V. žaloby byly uzavřeny za účelem podnikání vlastníků výherních hracích přístrojů (dále jen VHP). Podle správce daně hlavním důvodem uzavření těchto smluv, přestože vykazují veškeré formální náležitosti platných nájemních smluv, nebylo pasivní přenechání nebytových prostor kužívání, ale poskytnutí práva na provozování herny s VHP včetně zajišťování obsluhy VHP a zákonem stanoveného dohledu. Žalobce poukázal na ust. § 1 a § 3 zákona č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor, v platném znění (dále jen zákon č. 116/1990 Sb.) s tím, že předmětné nebytové prostory byly zkolaudovány jako nebytové prostory. Zákon nedefinuje „aktivní“ či „pasivní“ přenechání prostor do užívání a rozhodnutí správce daně jsou tak nepřezkoumatelná, když ani on sám tyto pojmy nedefinuje. Zákon nevylučuje, aby součástí nájemní smlouvy byla i úprava vzájemných práv a povinností stran. Závěr správce daně, že se v daném případě nejedná o dvě služby (zajišťování obsluhy VHP a nájem nebytových prostor), ale o jednu službu a jedno zdanitelné plnění neosvobozené od DPH, nemá oporu v zákoně ani v provedeném dokazování. Služby poskytované společně s nájmem nebytových prostor (mj. i zajišťování obsluhy VHP a zákonem stanoveného dozoru) jsou zanedbatelné, čemuž odpovídá také úplata za ně sjednaná, odlišná od úplaty za přenechání nebytových prostor do nájmu. Smlouvy podle žalobce splňují veškeré znaky nájmu stanovené v rozhodnutí Evropského soudního dvora (dále jen ESD) sp. zn. C-150/99 Stockholm Lindopark AB, tj. vymezení pronajatého prostoru určitou částí či výměrou a právo nájemce nakládat s pronajatým prostorem jako s vlastním.
- 2) Správce daně provedl u žalobce daňovou kontrolu DPH již za období I. – IV. čtvrtletí roku 2005, 2006 a 2007, kterou zakončil zprávou o daňové kontrole ze dne 20.10.2008. V rámci této kontroly byla kontrolována plnění z nájemních vztahů uskutečněných na základě některých z již zmiňovaných smluv, a to se společnostmi Tipgame-6 s.r.o. smluv ze dne 1.8.2006, 3.12.2007 a 10.8.2006, dále se společnostmi TIPGAMES a.s. smluv ze dne 3.12.2007 a ze dne 1.8.2006 a 10.8.2006. Provedenou daňovou kontrolou za období let 2005 až 2007 nebyly správcem daně zjištěny žádné závady. V nyní posuzované věci však správce daně nepředvídatelně dospěl k opačnému závěru, ačkoliv se nijak nezměnily

právní předpisy ani posuzované nájemní či podnájemní smlouvy. Změnu výkladu a interpretace právních předpisů správní orgány obou stupňů nijak neodůvodnily. Jejich postup žalobce označuje za odporující zásadě předvídatelnosti správních rozhodnutí. Pokud žalovaný obhájí změnu výkladu odkazem na judikaturu ESD, zejména rozsudek sp. zn. C-284/3 ze dne 18.11.2004 Temco Europe a sp. zn. C-326/99 ze dne 14.10.2001 Goed Wonen, pak žalobce zdůraznil, že tato rozhodnutí existovala již v době, kdy žalovaný, resp. správce daně prováděl kontrolu DPH za období let 2005 až 2007, a přesto správce daně vyhodnotil plnění poskytovaná na základě nájemních smluv jako plnění osvobozená od DPH.

Žalovaný ve vyjádření uvedl k prvnímu žalobnímu bodu odkaz na odůvodnění napadených rozhodnutí, když argumentace žalobce je totožná s odvolacími námitkami, které byly žalovaným vyčerpávajícím způsobem rozebrány v odůvodnění napadených rozhodnutí. Výklad zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen ZDPH) a zákona č. 116/1990 Sb., které zaujal správce daně i žalovaný, je plně konformní se způsobem, jakým byla právní materie interpretována a aplikována českými soudy a jak je v širším kontextu vykládána ESD. Ke změně výkladu a interpretace právních předpisů (žalobní bod č. 2) žalovaný uvedl, že i touto otázkou se podrobně zabýval v odůvodnění napadených rozhodnutí s tím, že hmotně-právní závěry správce daně mají jednoznačnou oporu v judikatuře ESD i vnitrostátních soudů a byly učiněny v souladu s tím, jak je uvedená problematika v rámci úpravy DPH interpretována. Ačkoliv došlo co do výkladu rozhodných skutečností a jejich právní kvalifikace k posunu, tento odklon byl řádně a přesvědčivě odůvodněn a nejednalo se o svévolnou rozhodovací činnost. Nejde proto o překvapivá rozhodnutí, která by byla v rozporu s legitimním očekáváním účastníků daňového řízení. Nakonec žalobce sám tvrdí, že předmětná rozhodnutí ESD byla známa již v minulosti, a proto mohla být známa i žalobci. To, že v rámci předchozí daňové kontroly interpretoval správce daně předmětné zákony v rozporu s principy vyplývajícími z rozhodnutí ESD vysvětluje i to, že závěr učiněný v předchozí kontrole je nesprávný. Žalovaný zdůraznil, že právo musí odpovídat aktuální právní situaci, k čemuž napomáhá mj. judikatura soudních orgánů. Nelze proto přijmout teorii, že by první vadné rozhodnutí správce daně způsobilo, že všechna další rozhodnutí v obdobných případech musí být obdobná bez ohledu na jejich zákonnost. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen s.ř.s.) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (ust. § 75 odst. 2 s.ř.s.).

Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že správce daně provedl u žalobce daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2008 a 2009, kterou bylo zjištěno, že žalobce vykázal tržby dle nájemních smluv za jednotlivá zdaňovací období jako uskutečněná zdanitelná plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet podle § 56 odst. 4 zákona o DPH. Kontrolou předložených dokladů bylo zjištěno, že žalobce ve zdaňovacím období leden 2009 neuvedl uskutečnitelná zdanitelná plnění z VHP společnosti Tipgame-6 s.r.o. do evidence pro sestavení daňového přiznání, když tato plnění byla vykázána jako uskutečněná osvobozená od daně bez nároku na odpočet. S obchodní společností SYNOT TIP

a.s., Divize, Loterie a hry uzavřel smlouvu o nájmu nebytových prostor ze dne 7.5.2009, jejímž předmětem byl nájem nebytových prostor, v níž se žalobce zavázal zajistit plnění povinností uvedených ve smlouvě, tj. kontrolovat a zabezpečit ochranu umístěných VHP, které jsou ve vlastnictví nájemce, zabezpečit dodržování herního plánu a návštěvního řádu účastníky, vyplácet výhry, vystavit poukaz na výhry, vyřizovat reklamace ad. Se společností Tipgame-6 s.r.o. uzavřel žalobce smlouvu o užívání části nebytových prostor a o podmínkách provozu VHP a o zajištění služeb s provozem spojených, a to celkem k pěti provozovnám. Se společností TIPGAMES a.s. uzavřel žalobce smlouvu o užívání části nebytových prostor a o podmínkách provozu videoloterijních terminálů a o zajištění služeb s provozem spojených pro provozování videoloterijních terminálů (dále jen VLT), a to celkem pro pět provozoven, přičemž se zavázal k úhradě veškerých nákladů vyplývajících z provozu VLT, zajistit potřebný počet členů obsluhy zařízení, aby byl zajištěn nepřetržitý a plynulý chod po celou provozní dobu s tím, že odpovídá v plném rozsahu za finanční prostředky spojené s provozem VLT. Se stejnou společností pak žalobce uzavřel smlouvu o užívání nebytových prostor a podmínkách provozu videoloterijních terminálů – systém MULTILOTTO a o zajištění služeb s provozem spojených ze dne 3.12.2007, přičemž podmínky pro provozování jsou shodné jako u předchozí smlouvy. S tímto též subjektem uzavřel žalobce také smlouvu o užívání části nebytových prostor a podmínkách provozu vícemístných zařízení a zajištění služeb s provozem spojených pro provozování vícemístných elektronických zařízení – elektronických rulet (dále jen VEZ) celkem na čtyřech provozovnách s obdobnými podmínkami provozu jako v předchozích smlouvách. Správce daně dospěl k závěru, že smlouvy jsou uzavřeny za účelem podnikání vlastníků VHP ve spolupráci s žalobcem, který se na této činnosti podílí. Smlouvy posoudil jako poskytnutí práva umístění VHP a o spolupráci při jejich provozování. Ve smlouvách je stanovena cena za služby související s provozováním VHP, VLT, VEZ. Částky přijaté za služby (elektřina, vodné, odvoz odpadu aj.) spojené s údajným nájmem žalobce vykázal jako uskutečněná zdanitelná plnění a daň z nich uvedl do daňového přiznání za příslušná zdaňovací období. To, že mezi povinnosti žalobce patří obsluha hracích automatů spočívající ve výplatě výher, rozměňování peněz hráčům, v dohledu na hráče, v ochraně před poškozením zařízení, udržováním čistoty a pořádku provozovny hracího zařízení, odpovědnosti za peněžní prostředky ze smluv jednoznačně vyplývá. Podle správce daně proto služby nemají doplňkový charakter k hlavnímu plnění, ale veškeré poskytované služby představují fakticky jedno plnění. Rozdělení poskytnutého plnění na nájem a ostatní služby považuje správce daně za umělou operaci, která slouží pouze k účelu osvobození části plnění od DPH. Ve skutečnosti se jedná o jedno plnění zahrnující poskytnutí práva k umístění VHP (VLT, VEZ) a spolupráci při jejich provozování. Žalobce provedl také místní šetření, a to na provozovnách v Z., P., M. 24, M. 26, J. S., B., z nichž vyplynulo, že daňový subjekt poskytuje provozovatelům VHP služby související s jejich provozováním. Správce daně dospěl k závěru, že u uskutečněných plnění týkajících se předložených smluv nelze uplatnit osvobození od daně, neboť se nejedná o nájem nebytových prostor, ale fakticky o poskytnutí práva umístění věci a užití vymezeného prostoru v jednotlivých hernách není cílem smluv, ale prostředkem k dosažení jiného cíle, tj. poskytnutí práva na provozování herny s VHP včetně zajišťování obsluhy VHP a zákonem stanoveného dohledu. Na základě závěrů zprávy o daňové kontroly byly vydány dodatečné platební výměry, které jsou specifikovány v úvodní části tohoto rozsudku. Proti nim podal žalobce odvolání, o nichž bylo rozhodnuto napadenými rozhodnutími žalovaného.

Dle § 51 odst. 1 písm. e) ZDPH, ve znění účinném ve všech rozhodných obdobích, je při splnění podmínek stanovených v § 52 až 62 od daně bez nároku na odpočet daně osvobozen převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení (§ 56).

Dle § 56 odst. 4 ZDPH, ve znění účinném do 31.12.2008 (a dle odst. 3 téhož ust. ve znění účinném po tomto datu) je nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor osvobozen od daně. Osvobození se nevztahuje na krátkodobý nájem stavby bytů a nebytových prostor, nájem prostor a míst k parkování vozidel, nájem bezpečnostních schránek nebo trvale instalovaných zařízení a strojů.

Dle § 14 odst. 1 ZDPH se poskytnutím služby se pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti. Poskytnutím služby se rozumí také

- a) převod práv,
 - b) poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty,
 - c) vznik a zánik věcného břemene,
 - d) přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci.
- Poskytnutí služby není osvobozeno od daně podle ust. § 51 a násl. ZDPH.

V posuzované věci je rozhodné posouzení otázky, zda lze žalobcem poskytované plnění podřadit pod pojem „nájem nebytových prostor“, který je od daně z přidané hodnoty osvobozen podle ust. § 51 odst. 1 písm. e) a § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty.

Soud má za to, že smlouvy o podnájmu (nájmu) části nebytových prostor splňují formální náležitosti požadované zákonem č. 116/1990 Sb.. Splnění formálních náležitostí však samo o sobě nestačí pro osvobození od daně z přidané hodnoty. Pro daňové účely je třeba vždy zkoumat skutečný obsah smlouvy a důvody, které účastníka vedly k jejímu uzavření. Posuzovaná věc skutkově spadá do doby po vstupu České republiky do Evropské unie. Dle ustálené judikatury ESD je pojem „osvobození od daně“ uvedený v čl. 13 šesté směrnice Rady 77/388/EHS autonomní pojem práva Společenství, který musí být definován na úrovni Společenství. Jestliže vnitrostátní zákon o dani z přidané hodnoty neobsahuje v porovnání s šestou směrnicí žádné rozdíly týkající se osvobození nájmu, je při výkladu pojmu „nájem“ pro účely daně z přidané hodnoty nutno zohlednit výkladová pravidla stanovená judikaturou Soudního dvora. Pod pojem „nájem nebytových prostor“ nebudou pro účely osvobození od daně z přidané hodnoty spadat taková plnění, k jejichž poskytování je sice nemovitost nezbytná, ale jejíž užití není hlavním smyslem ani cílem poskytovaného plnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.4.2009 č.j. 9 Afs 93/2008-43, www.nssoud.cz).

Zcela totožnou problematikou se krajský soud zabýval v rozsudku ze dne 29.1.2013 č.j. 22Af 109/2011-115 a ze závěrů zde učiněných vychází pro skutkovou a právní podobnost věci i v nyní posuzovaném případě.

Krajský soud se neztotožňuje s tvrzením žalobce, že služby poskytované společně s nájmem nebytových prostor jsou zanedbatelné. Z obsahu smluv o podnájmu (nájmu) části nebytových prostor soud usuzuje, že podstatou a cílem

není pouze pasivní poskytnutí prostoru s udělením práva třetí osobě jej využívat, závisející na pouhém plynutí času, aniž by byla vytvářena významnější přidaná hodnota, ale především služby žalobce spočívající ve shora popsaných aktivitách souvisejících s podnikáním vlastníků zařízení sloužících k provozování sázkové hry ve spolupráci s žalobcem. Výherní hrací přístroje fakticky provozoval žalobce. Plnění poskytované žalobcem proto nemělo pouze pasivní povahu typickou pro nájem, ale jeho převážnou část tvořila aktivní činnost žalobce. V posuzované věci tak není užití pronajatých prostor cílem smluv, ale pouze prostředkem pro dosažení jiného cíle, a to poskytování práva na provozování herny s VHP (VLT, VEZ). Obě plnění, tj. poskytnutí podnájmu i poskytnutí spolupráce jsou přitom (dle obsahu těchto smluv) natolik vzájemně provázána, že vedla krajský soud k závěru, že účelem úpravy vzájemných vztahů mezi smluvními stranami byl ekonomický účel propojení obou plnění ve smlouvách smíšených, v nichž část smluvního vztahu tvoří vždy smlouva o podnájmu a druhou (ekonomicky neoddělitelnou) část pak smlouva o spolupráci. Na uvedené nemá žádný vliv rozvržení výše úplaty mezi „nájemné“ a „cenu za služby“, neboť s těmito částkami lze vzájemně bez reálného ekonomického dopadu účelově manipulovat. Stejně tak nemá na uvedené žádný vliv, zda se jedná o místnosti stavebně oddělené či nikoliv. Rozhodující je účel a cíl vzájemných vztahů smluvních stran.

Krajský soud dále poukazuje na výklad pojmu „nájem“ pro účely DPH, kdy ustálená judikatura správních soudů dospěla k závěru, že tento pojem je třeba pro účely DPH vykládat v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie, tzn. nezávisle na národní soukromoprávní úpravě. Nájemem je proto pro účely DPH jen převod práva užívat nemovitost tak, jako by byl nájemce jejím vlastníkem, a to zejm. včetně vyloučení jakýchkoli jiných osob (včetně pronajímatele) z výkonu takového práva (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23.4.2009 č.j. 9 Afs 93/2008-43, ze dne 23.4.2009 č.j. 9 Afs 95/2008-47, ze dne 8.4.2010 č.j. 2 Afs 6/2009-64, ze dne 28.3.2012 č.j. 1 Afs 22/2012-53 aj., www.nssoud.cz). Ani tato podmínka přitom ve smluvních vztazích žalobce a druhých smluvních stran naplněna nebyla, když veškerou obsluhu VHP, VLT a VEZ zajišťovali nikoliv vlastníci VHP (podnájemci), ale právě žalobce prostřednictvím svých zaměstnanců.

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 tedy třeba pro účely DPH považovat za jediné, nedílné plnění. Při úvaze o osvobození plnění od daně dle § 56 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, nelze toto nedílné plnění uměle štěpit na dílčí plnění, tj. na část osvobozenou od daně a část neosvobozenou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.3.2012 č.j. 1 Afs 22/2012-53, www.nssoud.cz).

V souladu se shora citovanou judikaturou NSS a rovněž v souladu se svou vlastní rozhodovací praxí (viz již zmiňovaný rozsudek ze dne 29.1.2013 č.j. 22Af 109/2011-115) dospěl krajský soud i v nyní posuzované věci k závěru, že žalobcem poskytované plnění podle smluv o podnájmu/nájmu nebytových prostor tak, jak byly výše vymezeny, představuje pro účely DPH fakticky jedno jediné nedílné plnění,

jehož nedílnost spočívá v jejich vzájemné provázanosti, která faktickou dělitelnost vylučuje.

Lze sice přisvědčit námitce žalobce, že zákon nevylučuje, aby součástí nájemní smlouvy byla i úprava dalších vzájemných práv i povinností smluvních stran, avšak je přitom nutno zohlednit také to, že veřejnoprávní dopady ZDPH nejsou zákonem přímo navázány na konkrétní soukromoprávní ujednání, které může formálně naplňovat znaky různých soukromoprávních smluvních typů. Pro daňovou povinnost je vždy určující účel a smysl vzájemných závazků smluvních stran.

Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku žalobce o nepředvídatelnosti správních rozhodnutí, když se zcela ztotožňuje s argumentací žalovaného v napadených rozhodnutích. Zásada legitimního očekávání je sice garantována procesním právem i právem hmotným, avšak ochrana poskytovaná legitimnímu očekávání nemůže být neomezená. Judikatura NSS, Ústavního soudu i ESD dospěla v tomto ohledu k obdobným závěrům, že odchýlení se od dosavadní rozhodovací praxe není vyloučeno za předpokladu řádného a přesvědčivého odůvodnění takového kroku. Krajský soud má za to, že žalovaný v napadených rozhodnutích této povinnosti dostal a změnu v rozhodovací praxi své i správce daně logicky a přesvědčivě zdůvodnil. Při posouzení této námítky je nutno vzít v úvahu i to, že rozhodovací praxe správních orgánů má svůj vývoj a judikatura správních a jiných soudů do ní proniká mnohdy pozvolna, takže k ustálení konzistentních názorů na jednotlivé právní otázky může docházet s určitým časovým odstupem. Příkladem může být i žalobcem namítaný dvojitý výklad týčž nájemních/podnájemních smluv v rámci dvou po sobě jdoucích daňových kontrol, které u žalobce proběhly. V tomto případě evidentní nejednotnost správní praxe však nemůže představovat porušení zásady legitimního očekávání, neboť změna v postoji správce daně, jakožto i žalovaného, je řádně a přesvědčivě odůvodněna judikaturou správních soudů tuzemských i ESD. Naopak stavem odporujícím zásadě legitimního očekávání, ale také zásadě zákonnosti by byla situace, kdy by správní orgány i za stávající judikatorní praxe setrvaly na svých původních nesprávných závěrech.

Na závěr krajský soud shrnuje, že veškeré žalobcem poskytované plnění podle předmětných smluv představuje pro účely daně z přidané hodnoty fakticky jediné nedílné plnění, které nemělo podobu pouze pasivní činnosti spočívající v pronájmu nebytových prostor, nýbrž hlavní účel všech uzavřených smluv představovaly povinnosti žalobce související se zajištěním obsluhy VHP, VLT a VEZ. K poskytování těchto plnění byla sice nemovitost nezbytná, její užití ovšem nebylo hlavním smyslem ani cílem poskytovaného plnění. Z tohoto důvodu nelze žalobci přisvědčit v tom, že obsahem plnění byl nájem či podnájem nebytových prostor, a proto nelze částky nabyté na základě shora označených smluv podřadit pod plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty podle § 51 odst. 1 písm. e) a § 56 odst. 3 (4) ZDPH.

S ohledem na nedůvodnost uplatněných žalobních bodů krajský soud podle § 78 odst. 7 s.ř.s. žalobu jako nedůvodnou zamítl.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému vznikly mimo jeho běžnou úřední činnost náklady v souvislosti s jednáním u krajského soudu spočívající v cestovním osobním

automobilem z Brna do Ostravy a zpět, parkovném a minimální sazbě stravného. Jelikož náhrada týchž nákladů byla žalovanému přiznána již v řízení vedeném u zdejšího soudu pod sp. zn. 22Af 106/2011, kde bylo rovněž nařízeno ústní jednání, a to téhož dne jako u posuzované věci, soud žalovanému nárok na náhradu řízení v této věci již nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 15. května 2013

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu