



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 **Z. M.**, zastoupeného JUDr. Marcelou Neuwirthovou, advokátkou se sídlem v Havířově-Městě, Dělnická 434/1a, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 29.7.2011 č.j. 7855 až 7876/10-1301-800230, 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.

Odůvodnění:

Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 29.7.2011 č.j. 7855 až 7876/10-1301-800230, jímž byla zamítnuta jeho odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu v Opavě ze dne 1.7.2010

č.j. 127668/10/384913802611,
č.j. 127670/10/384913802611,
č.j. 127680/10/384913802611,
č.j. 127682/10/384913802611,
č.j. 127690/10/384913802611,
č.j. 127694/10/384913802611,
č.j. 127700/10/384913802611,
č.j. 127707/10/384913802611,
č.j. 127713/10/384913802611,
č.j. 127723/10/384913802611,
č.j. 127728/10/384913802611,
č.j. 127731/10/384913802611,
č.j. 127735/10/384913802611,
č.j. 127742/10/384913802611,
č.j. 127744/10/384913802611,
č.j. 127748/10/384913802611,
č.j. 127757/10/384913802611,
č.j. 127762/10/384913802611,
č.j. 127768/10/384913802611,
č.j. 127771/10/384913802611,
č.j. 127777/10/384913802611

a č.j. 127787/10/384913802611, kterými byly žalobci dodatečně vyměřeny daně z přidané hodnoty (dále jen DPH) za zdaňovací období březen-prosinec 2006 a leden-prosinec 2007.

V podané žalobě žalobce označil napadená rozhodnutí za nezákonná a vymezil tyto žalobní body:

- 1) Daňová kontrola DPH za zdaňovací období únor-prosinec 2006 byla zahájena dne 5.3.2009, aniž by její zahájení správce daně jakkoliv zdůvodnil. Správce daně své důvody pro zahájení kontroly nesdělil, ale nebyly zjištělné ani z jím vedeného daňového spisu. Nesprávnost tohoto postupu dovozuje žalobce také z nálezů Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 a z rozhodnutí NSS ze dne 3.8.2006 sp. zn. 2Afs 52/2005.
- 2) Správce daně zahájil daňovou kontrolu se zástupcem žalobce, který sdělil, že se k pochybnostem správce daně vyjádří ve lhůtě do 15.6.2009. Správce daně však toho nevyčkal a dne 10.6.2009 propovedl místní šetření ve dvou provozovnách žalobce za přítomnosti žalobce, u nichž byl žalobce dotazován na skutečnosti, ke kterým se měl mimo jiné do 15.6.2009 vyjádřit zástupce žalobce. Tímto postupem došlo k porušení ust. zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP), a to ust. § 10 odst. 4 ZSDP, týkající se zastupování daňového subjektu. Správce daně o tomto úkonu navíc zástupce žalobce nevyrozuměl. Žalovaný v napadených rozhodnutích uvedl, že neinformování zástupce žalobce bylo pochybením

správce daně, které však nemůže mít na správnost vydaných rozhodnutí vliv. Žalobce je přesvědčen o nesprávnosti tohoto závěru, neboť žalovaný se věci nezabýval komplexně a nevzal v potaz, že neinformování zástupce a činění úkonu přímo s žalobcem, nemělo jiný důvod, než zabránit zástupci žalobce, učinit sdělení, ke kterým byl vyzván a byl v dobré víře, že správce daně tohoto sdělení vyčká.

- 3) Žalobce zdůraznil, že bez přítomnosti jeho daňového zástupce byly prováděny i další úkony v řízení, např. výslechy svědků.
- 4) Správní orgány obou stupňů vadně vyhodnotily povahu plnění, resp. obsah smluv o nájmu části nebytových prostor, když je neposoudily jako nájem nebytových prostor, který je osvobozen od DPH podle ust. § 56 odst. 4 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen ZDPH), ale jako dohody o umístění věci - výherních, hracích automatů. Odkazy, jež ve svých rozhodnutích učinily na rozhodnutí Evropského soudního dvora (dále jen ESD) a tímto soudem formulovaná výkladová pravidla, aplikovaly nedostatečně a jen formálně, bez přihlédnutí ke skutečnému obsahu smluv a výpovědí osob, které byly v daňovém řízení slyšeny. Žalovaný i správce daně hodnotili důkazy k tíži žalobce a ty části smluv a výpovědí svědků, které hovořily ve prospěch žalobce, vědomě nezapracovali do svých skutkových zjištění, ani jiným způsobem do odůvodnění svého rozhodnutí. Podle žalobce do skutkových zjištění správní orgány převzaly pouze takové pasáže smluv, které vyznívaly v neprospěch žalobce, tj. jen jeho povinnosti, které ze smlouvy vyplývají. Nebylo vzato v úvahu, že nájemce nebytových prostor měl dle smluv také značné povinnosti, které se zajištění provozu výherních automatů dotýkaly, např. ve všech smlouvách zajišťování povolení k provozu, servis a údržbu, dle smlouvy z 15.8.2005 s společností Synot Opava a.s., také vedení knihy tržby, zajištění jejího odvodu a vyúčtování. Žalovaný paušálně i tuto povinnost přisoudil v rozhodnutí žalobci, přestože z výslechu svědků R. a S. vyplýval opak. Dále žalobce uvedl, že žalovaný ve svém závěru, že žalobce nebyl pouhým pasivním pronajímatelem, nepochybně vycházel z rozhodnutí ESD, která tento termín užívají v souvislosti s posouzením rozsahu nerušeného výkonu užívacích práv nájemce k pronajaté nemovitosti či prostoru, daného i např. neomezeným přístupem do předmětu pronájmu. Z výslechu svědků (protokol ze dne 9.3.2011 č.j. 54646/11/384932806915 a ze dne 18.3.2011 č.j. 75444/11/384932806915) vyplynulo, že přístup k pronajatým prostorům měl nájemce zajištěn tak, že měl (resp. jeho mandatář) i klíče a přístupový kód od prostor provozovny, z nichž část měl v pronájmu. Přístup do pronajatých prostor nebyl časově omezen a mandatáři nájemce zajišťovali vyúčtování i kontrolu výherních přístrojů. Žalovaný tyto skutečnosti ve svých rozhodnutích nijak nerefletoval. Žalobce dále zdůraznil, že nejenže nájemce měl plný přístup k předmětu pronájmu, ale žalobce sám byl výkonem jeho užívacího práva omezen. Nájemcem byla smluvená část nebytového prostoru zcela zabrána a žalobce jej nemohl vůbec užívat. Pro účely podnikání nájemce, tj. provozování výherních automatů, nemohla být smlouva sjednána jinak, než v rozsahu určité plochy nezbytné k umístění výherního přístroje. Podle žalobce lze nájem sjednaný k umístění výherních automatů považovat za nájem ve smyslu ust. § 56 odst. 4 ZDPH.

- 5) Žalobce dále odkázal na argumentaci již použitou v rámci vyjádření ke spisu žalovaného, k napadeným rozhodnutím ze dne 8.7.2009 a 2.5.2011, když současně odkazuje i na judikaturu NSS a ESD použitou v těchto vyjádřeních.
- 6) Při nedostatečnosti definice v ZDPH, není možné vykládat pojem nájmu pouze dle zák. č. 40/1964 Sb. občanského zákoníku, v platném znění (dále jen OZ), ale je nutné zohlednit také judikaturu ESD, když právní úprava Evropské unie je bezprostředně navázána na komunitární právo, ze kterého vychází také interpretace Nejvyšším správním soudem (viz. rozsudek NSS ze dne 23.4.2009 sp. zn. 9Afs 95/2008-47).
- 7) Podle žalobce je nutné vyhodnotit povahu účinku šesté směrnice Rady č. 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daně z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty; jednotný systém daně (dále jen šestá směrnice Rady), a to na znění uvedené v čl. 13 části B písm. b).
- 8) Žalobce dále odkázal na ustálenou judikaturu ESD, a to rozsudek sp. zn. C-284/03 a sp. zn. C-428/02, kde zejména v prvním z nich definoval ESD nájem nemovitého majetku, ve smyslu výše uvedeného ustanovení tak, že jde o transakci, kterou vlastník nemovitosti převádí na jinou osobu s vyloučením jakékoliv jiné osoby užívací a požívací právo na sjednanou dobu a za nájemné. V téže věci bylo konstatováno, že vnitrostátní orgán musí posoudit, zda transakce takové podmínky splňuje. Na straně druhé, dle stejného rozhodnutí, nemusí zohlednit právní kvalifikaci určenou smluvními stranami, neurčitou povahu doby trvání a datum jejího ukončení, formu nájemného či ostatní faktory určující dobu, na kterou se právo převádí, zásadu striktního výkladu osvobození od daně.

Žalovaný ve vyjádření uvedl, že z konstantní judikatury vztahující se k zahájení k daňové kontroly lze dovodit, že správce daně může zahájit daňovou kontrolu i bez udání důvodů, a to kdykoliv v rámci zákonných lhůt, což se stalo i v případě zahájení daňové kontroly u žalobce. Žalovaný odkázal na rozsudek NSS sp. zn. 9Afs 23/2010-60. Pokud jde o porušení ustanovení o zastupování (§ 10 odst. 4 ZSDP), žalovaný odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí s tím, že souvislost této námitky se zahájením daňové kontroly je nepřipadná, neboť daňová kontrola byla zahájena v souladu s příslušnými ustanoveními ZSDP a žalobci bylo umožněno se k meritu věci několikrát vyjádřit. Nesprávné postupy prvoinstančního správce daně byly v rámci odvolacího řízení zhojeny. K námitkám týkajícím se hodnocení povahy plnění žalovaný primárně odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí. Tvzení žalobce, že správní orgány převzaly pouze takové pasáže smluv, které vyznívaly v neprospěch žalobce, je podle žalovaného neopodstatněné. Správními orgány byl ověřován faktický vztah mezi smluvními stranami a skutečný obsah smluv, bez ohledu na jejich označení. Bylo zjištěno, že výherní přístroje fakticky provozoval žalobce, který zajišťoval služby související s jejich provozem, kromě smluvně vyjmenovaných (zejména dodání výherních přístrojů, jejich zprovoznění, provedení správních řízení o povolení k provozu atd.). Služby

poskytované žalobcem nemají doplňkový charakter k nájmu a nájem je pouze prostředkem k dosažení jiného cíle, takže veškeré žalobcem poskytované služby představují fakticky jedno plnění. S tímto závěrem nejsou v rozporu povinnosti, vyplývající ze smluv pro nájemce, které v jejich souhrnu nelze označit za provozování výherních přístrojů, ale naopak mají k této službě pouze doplňkový charakter. S tímto závěrem korespondují i výslechy svědků J. S. a J. R., kteří potvrdili zajištění povinností podle smluvních ujednání, tj. zjištění stavu počítadel na výherních přístrojích, na místě provedení vyúčtování tržeb za přítomnosti státního dozoru a žalobce a dále provádění kontrol výherních přístrojů 2x - 3x týdně. K tvrzení žalobce, že povinnost dle smlouvy se společností Synot Opava a.s. ze dne 15.8.2005 a sice vedení knihy tržby, zajištění jejího odvodu a vyúčtování, byla žalovaným přehlédnuta a paušálně přisouzena žalobci, žalovaný uvedl, že skutečně v této smlouvě je v čl. I. bod 4 písm. e) uvedeno, že nájemce bude pravidelně provádět kontrolu provozu, vedení provozní knihy, odvod tržeb, vyúčtování a dodržování herního řádu. V čl. IV. písm. k) se však uvádí, že pronajímatel, tj. žalobce, je v rámci služeb souvisejících s provozováním výherních hracích přístrojů (dále jen VHP) zejména povinen provádět evidenci a počítání tržeb. Toto ustanovení, podle názoru žalovaného, není v rozporu s formulací uvedenou v odůvodnění napadených rozhodnutí „vést evidenci a počítání tržeb“. Za nedůvodnou označil žalovaný námitku, že informace pro výklad termínu nájem, ve smyslu ust. § 56 odst. 4 ZDPH, nebyly zapracovány do obsahu rozhodnutí. Žalobce uvedl, že rozhodnutí ESD termín „pasivní pronajímatel“ užívá v souvislosti s posouzením rozsahu nerušeného výkonu užívacích práv nájemce k pronajaté nemovitosti dané i např. neomezeným přístupem. V daném případě však nebyl zpochybňován samotný pojem nájem, tzn. zda byly splněny všechny podmínky pro tuto službu (viz. např. rozsudek ESD sp. zn. C-284/03 bod 19 ze dne 18.11.2004), nýbrž správní orgány dospěly k závěru, že tento nájem není cílem doložených smluv, ale pouhým prostředkem pro dosažení cíle jiného. Tedy, že cílem uzavřených smluv nejsou dvě plnění, jak bylo tvrzeno žalobcem, tj. nájem části nebytových prostor a služby, které jsou s tímto nájmem poskytovány žalobcem, nýbrž plnění jediné, a to poskytnutí práva na provozování herny s výherními přístroji, včetně zajištění jejich obsluhy. Z uvedeného je zřejmé, že přestože mohou být naplněny podmínky pro nájem, tak je nutno posoudit i další skutečnosti, tj. zda se nejedná v souvislosti s dalšími poskytnutými službami o jiné plnění. Uvedené dopadá i na námitky žalobce týkající se smluvních ujednání nájmu (rozsah určité plochy v m²), resp. že nájem sjednaný umístěním VHP lze považovat za nájem ve smyslu § 56 odst. 4 ZDPH, námitky týkající se výkladu pojmu nájem a jeho zohlednění dle judikatury ESD a námitky týkající se vyhodnocení povahy účinků šesté směrnice Rady s odkazem na judikaturu ESD týkající se nájmu. Tyto námitky tedy považuje žalovaný za nepřipadné. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

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

Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že u žalobce proběhla daňová kontrola na DPH za zdaňovací období roku 2006 a 2007, která byla zahájena ve dnech 5.3.2009 a 4.6.2009. Byla kontrolována zdanitelná plnění z předložených

smluv o nájmu uzavřených se subjekty SYNOT LOTTO a.s., Synot Opava a.s. a Synot Jokers a.s., jakožto nájemci. Předmětem nájmu jsou nebytové prostory na území města Opavy, které žalobce pronajímal nájemcům za účelem podnikání, spočívajícího v provozování sázkových her pomocí elektronicky nebo elektronickomechanicky řízených VHP nebo podobných zařízení ve smyslu příslušných ust. zák. č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, v platném znění. Ve smlouvách je stanoveno měsíční nájemné v souladu s platnou právní úpravou dohodou smluvních stran a dále je ve smlouvách stanovena cena za služby související s provozováním VHP a IVT. Tyto služby jsou vymezeny jako povinnost žalobce zabezpečit, aby VHP byly v provozu po celou provozní dobu, zabezpečit odpovědný dohled nad jejich provozem, zabezpečit elektrickou přípojku a na vlastní náklad dodávku elektrické energie, zabezpečit ochranu VHP, jejich provoz v souladu s herním řádem, provádět zevní ošetření VHP, vyplácet výhry účastníkům her, vést evidenci a počítání tržeb, zabezpečit, aby se hry neúčastnily osoby mladší 18ti let. Nájemné je fakturováno bez DPH jako plnění osvobozené od daně, bez nároku na odpočet dle ust. § 56 odst. 3 ZDPH a faktury za služby jsou vystavovány s DPH v příslušné sazbě. Správce daně posuzoval, zda předložené smlouvy jsou skutečně smlouvami nájemními a dospěl k závěru, že se jedná o zdánlivý výkon práva, resp. zneužití práva, kdy za formálním použitím jinak legitimního právního úkonu, je záměr skryt skutečný účel (§ 2 odst. 7 ZSDP). Ve zprávě o daňové kontrole správce daně mimo jiné uvedl, že vycházel při posouzení charakteru poskytovaných plnění žalobcem z ust. § 56 odst. 3 ZDPH, z šesté směrnice čl. 13 část. B písm. b), resp. kapitoly 3 čl. 135 a z ust. ZDPH. Dospěl pak k závěru, že se nejedná o dvě různá plnění, tj. nájem osvobozený od daně bez nároku na odpočet daně a zajišťování obsluhy VHP, ale o jedno plnění, a to poskytnutí práva na umístění VHP a spolupráci při jejich provozování, tj. poskytnutí služby ve smyslu ust. § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH. Na základě učiněných závěrů správce daně vydal dodatečné platební výměry, proti němuž podal žalobce odvolání. V rámci odvolacího řízení bylo doplněno dokazování, a to výsledky svědků J. S., J. R., P. S., I. H. a K. F. Jejich výsledky proběhly za přítomnosti zástupce žalobce. Následně vydal žalovaný napadená rozhodnutí.

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 DPH osvobozen podle ust. § 51 odst. 1 písm. e) a § 56 odst. 4 ZDPH.

Soud má za to, že smlouvy o 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).

Totožnou problematikou se krajský soud zabýval v rozsudku ze dne 15.5.2013 č.j. 22Af 130/2011-119 a ze závěrů zde učiněných vychází pro skutkovou a právní podobnost věci i v nyní posuzovaném případě.

První žalobní bod krajský soud neshledal důvodným, když nepovažuje za porušení zákonnosti skutečnost, že správce daně zahájil daňovou kontrolu, aniž by sdělil žalobci konkrétní podezření. Žalobcem odkazovaný náleze Ústavního soudu byl již překonán samotným Ústavním soudem ve stanovisku ze dne 8.11.2011 sp. zn. Pl.ÚS-st.. 33/11, v němž Ústavní soud vyslovil právní názor, že za porušení povinnosti správce daně postupovat s principem proporcionality nelze bez dalšího považovat zahájení daňové kontroly bez podezření podloženého konkrétními skutečnostmi, že daňový subjekt řádně svou daňovou povinnost nesplnil. Zahájil-li tedy správce daně v posuzované věci daňovou kontrolu bez sdělení konkrétních pochybností žalobci, nelze pouze v absenci sdělení konkrétních pochybností spatřovat nedostatek, který by měl vést k závěru, že daňová kontrola nebyla řádně zahájena.

Ani druhý žalobní bod krajský soud důvodným neshledal. Žalobce zde poukázal na nesprávný postup správce daně, který bez uvědomění zástupce žalobce pro daňové řízení provedl místní šetření ve dvou provozovnách a jednal zde přímo s žalobcem bez přítomnosti jeho zástupce. Jak uvedl žalovaný v napadených rozhodnutích, neinformování zástupce žalobce jistě bylo pochybením správce daně, ale pochybením takového charakteru, které ve svém důsledku nemohlo vyvolat nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobce v žalobě ani nenamítá, jakým konkrétním způsobem se toto pochybení správce daně promítlo do jeho práv.

Žalobce pouze uvedl, že správce daně tímto postupem chtěl zabránit zástupci žalobce učinit sdělení, k nimž byl vyzván. Ani z tohoto tvrzení, které je vedeno v hypotetické rovině, však nelze dovodit porušení konkrétních práv žalobce a už vůbec ne nezákonnost provedené daňové kontroly či vydaných správních rozhodnutí. Ne každé pochybení správce daně má za následek nezákonnost správního řízení či vydaného rozhodnutí.

V třetím žalobním bodu poukázal žalobce na další pochybení správce daně, které spočívalo v provedení výslechných svědků J. R. a J. S. bez přítomnosti zástupce žalobce. Z obsahu správního spisu má krajský soud za prokázané, že taková situace skutečně nastala, když zástupkyni žalobce bylo oznámení o provedení výslechných svědků, jehož se také mohla účastnit, doručeno opožděně, takže své procesní právo nemohla realizovat. Tato skutečnost byla se zástupkyní žalobce projednána dne 12.11.2009 (protokol č.j. 181942/09/384932801528) s tím, že zástupkyně žalobce byla dotázána zda požaduje opakování výslechných, k čemuž se vyjádřila negativně. K nápravě vzniklého stavu pak došlo v rámci odvolacího řízení, kdy žalovaný uložil správci daně doplnit dokazování výslechných svědků za přítomnosti zástupkyně žalobce, a to mimo jiné i svědků R. a S. Chybný procesní postup byl tedy ze strany správních orgánů napraven. Ani tento žalobní bod proto není důvodný.

Ve čtvrtém žalobním bodě žalobce správnímu orgánu vytýká nesprávné vyhodnocení povahy plnění, resp. obsahu smluv o nájmu části nebytových prostor. Konkrétně pak žalobce namítl, že žalovaný založil svou argumentaci jednostranně na těch zjištěních, která vyzněla v neprospěch žalobce a části smluv a výpovědí svědků, které hovořili v jeho prospěch, do skutkových zjištění nezapracoval. Měl na mysli především povinnosti nájemce nebytových prostor ve vztahu k zajištění provozu VHP. Krajský soud k této části žalobního bodu uvádí, že zaměření správních orgánů primárně na posouzení smluvních povinností žalobce má zcela logický důvod v tom, že byly kontrolovány a posuzovány jeho daňové povinnosti a z tohoto pohledu pak byl skutečně rozhodující rozsah povinností žalobce a nikoliv povinností druhé smluvní strany. Z rozhodnutí žalovaného nelze dovodit, že by mu povinnosti nájemců nebyly známy, ale jejich smluvně zakotvený rozsah nemohl nic změnit na závěru, že to byl žalobce, kdo VHP fakticky provozoval. Žalobce totiž zabezpečoval každodenní provoz přístrojů, včetně dodávky elektrické energie, zabezpečoval jejich ochranu, provoz v souladu s herním řádem, provádění zevního ošetření a také vyplácení výher účastníkům hry. Ve většině případů vedl evidenci a počítání tržeb. Zabezpečoval také, aby se hry nemohly účastnit osoby mladší 18 let. Oproti rozsahu povinností žalobce byly povinnosti nájemců spočívající především v zajišťování povolení k provozu, servisu a údržby VHP, nepoměrně užší. Na tom nemohly nic změnit ani svědecké výpovědi svědků R. a S., kteří pouze potvrdili, že nájemci jejich prostřednictvím realizovali své smluvní povinnosti. Žalobcem zdůrazňovaná skutečnost, že nájemci měli klíče, příp. i přístupový kód do prostor provozovny nijak nevybočuje z běžného rámce nájmu, stejně jako tvrzení, že žalobce byl výkonem užívacího práva nájemců omezen, což je charakteristický rys smluvního vztahu nájmu. Na druhé straně tyto skutečnosti nejsou určující pro to, aby posuzovaný nájem bylo možno považovat za nájem ve smyslu ust. § 56 odst. 4 ZDPH. Samotná existence nájmu nebyla správními orgány nijak zpochybněna, dospěly však k závěru, že se nejedná o nájem v podobě, jež by byla podřaditelná § 56 odst. 4 ZDPH, a to s ohledem na služby, které byly v souvislosti s tímto nájmem žalobcem poskytovány

a které spolu s nájmem představovaly jedno společné plnění, které správce daně kvalifikoval jako poskytnutí práva na provozování herny s výherními přístroji, včetně zajištění jejich obsluhy.

Z obsahu smluv o 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. VHP 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. Obě plnění, tj. poskytnutí nájmu 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 nájmu 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. 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 pronajimatele) 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 zajišťovali nikoliv vlastníci VHP (nájemci), 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 NSS 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 a rozsudek ze dne 15.5.2013 č.j. 22Af 130/2011-119) dospěl krajský soud i v nyní posuzované věci k závěru, že žalobcem poskytovaná plnění podle smluv o nájmu nebytových prostor tak, jak byla výše vymezena, představuje pro účely DPH fakticky jedno jediné nedílné plnění, jehož nedílnost spočívá v jejich vzájemné provázanosti, která faktickou dělitelnost vylučuje.

Na základě této právní argumentace dospěl krajský soud k závěru o nedůvodnosti čtvrtého žalobního bodu.

Pátý žalobní bod shledal krajský soud natolik nekonkrétní, že se jeho důvodností nezabýval. Na tomto místě považuje krajský soud za vhodné upozornit, že správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční a koncentrační a od žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu se oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud za něj nesmí nahrazovat jeho projev vůle a vyhledávat na jeho místě vady napadeného správního aktu. Smyslem uvedení žalobních bodů je jednoznačné ustanovení rámce požadovaného soudního přezkumu ve lhůtě zákonem stanovené. Pokud žalobce pouze odkázal na svá předchozí podání učiněná v průběhu správního řízení, aniž by přesně vymezil skutkové a právní důvody své argumentace, nelze takový postup považovat za kvalifikovaný žalobní bod. Judikatura správních soudů opakovaně dovodila, že odkaz na jakákoliv předchozí podání učiněná ve správním řízení nemohou představovat kvalifikované žalobní námitky (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20.12.2005, č.j. 2Azs 92/2005-58). Stejně závěry platí pro obecný odkaz na judikaturu NSS a ESD použitou v těchto vyjádřeních. Soud není oprávněn ani povinen vyhledávat v obsahu správního spisu použitou judikaturu v rámci žalobcových argumentačních důvodů.

Žalobní bod č. 6, který směřuje proti závěrům žalovaného při výkladu pojmu nájem, považuje krajský soud již za vypořádaný v souvislosti s žalobním bodem č. 4, kde se podrobně pojmem nájmu zabýval a kde také vycházel mimo jiné z rozsudku NSS, na který žalobce v této souvislosti poukazuje, tj. rozsudku sp. zn. 9Afs 95/2008. Totéž platí pro žalobní bod č. 8, který odkazuje na judikaturu ESD k definici pojmu nájem nemovitého majetku.

Žalobní bod č.7, tj. vyhodnocení povahy účinku šesté směrnice Rady č. 77/388/EHS, má krajský soud rovněž za vypořádaný, a to na str. 7, odst. 2 tohoto rozsudku, když s touto otázkou se již vyčerpávajícím způsobem vypořádala judikatura NSS. Jelikož žalobce se v tomto žalobním bodě domáhá pouze vyhodnocení povahy účinku šesté směrnice, má krajský soud za to, že použitý odkaz na judikaturu a citace podstatného závěru, k němuž dospěla, je dostačující.

Na základě shora uvedené právní argumentace 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. 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 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. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 o.s.ř.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu soudního spisu žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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 30. května 2013

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu