



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců JUDr. Jany Daňkové a Mgr. Miroslavy Kašpírkové, v právní věci žalobce **A.S.**, zastoupeného JUDr. Václavem Vladařem, advokátem se sídlem Plzeň, Borská 13, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 11.10.2011, č.j. 7205/11-1300-401637, a ze dne 19.3.2012, č.j. 2201/12-1300-401637, č.j. 2202/12-1300-401637, č.j. 2203/12-1300-401637, č.j. 2204/12-1300-401637, č.j. 2205/12-1300-401637, č.j. 2206/12-1300-401637, č.j. 2207/12-1300-401637, č.j. 2209/12-1300-401637, č.j. 2210/12-1300-401637, č.j. 2211/12-1300-401637, č.j. 2212/12-1300-401637, č.j. 1500/12-1300-401637, č.j. 1503/12-1300-401637,

t a k t o:

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

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se žalobami domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 11.10.2011, č.j. 7205/11-1300-401637, a ze dne 19.3.2012, č.j. 2201/12-1300-401637, č.j. 2202/12-1300-401637, č.j. 2203/12-1300-401637, č.j. 2204/12-1300-401637, č.j. 2205/12-1300-401637, č.j. 2206/12-1300-401637, č.j. 2207/12-1300-401637, č.j. 2209/12-1300-401637, č.j. 2210/12-1300-401637, č.j. 2211/12-1300-401637, č.j. 2212/12-1300-401637, č.j. 1500/12-1300-401637, č.j. 1503/12-1300-401637 (dále jen „napadená rozhodnutí“), kterými byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu v Mariánských Lázních (dále jen

„prvoinstanční orgán“), jimiž nedošlo u předmětných zdanitelných plnění k akceptování žalobcem uplatněného osvobození od daně z přidané hodnoty podle § 56 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a to za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2009, 1.-4. čtvrtletí 2007, 1.-4. čtvrtletí 2008, 1.-3. čtvrtletí 2009 a 2. a 3. čtvrtletí 2010 (dále jen „prvoinstanční rozhodnutí“).“

Žalobce žaloby odůvodnil tím, že považuje veškeré námitky uvedené v podaných odvoláních proti prvoinstančním rozhodnutím za důvodné a s napadenými rozhodnutími tudíž zásadně nesouhlasí. Žalobce nadále trvá na svém tvrzení o tom, že podnájemní vztahy, které uzavřel k předmětným nebytovým prostorům s žalobcem specifikovanými společnostmi je nutné z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty posuzovat jako nájem nebytových prostor, který je osvobozen od daně z přidané hodnoty. Žalovaný v napadených rozhodnutích k odvolání žalobce argumentoval jednak judikaturou českého správního soudnictví a jednak judikaturou Evropského soudního dvora. Podle této ustálené judikatury by se pro účely daňových řízení při přezkoumání nájemních, resp. podnájemních vztahů, z hlediska jejich osvobození od daně z přidané hodnoty, měl správní orgán zabývat zejména tím, zda na základě těchto vztahů: (1) vlastník nemovitosti převádí na jinou osobu (2) s vyloučením jakékoliv jiné osoby (3) užívací a požívací právo (4) na sjednanou dobu (5) a za nájemné. Podle názoru žalovaného tyto podmínky nejsou v případě žalobce splněny, neboť předmětné nebytové prostory byly v daném období podnajaty více subjektům a dále polemizuje zejména s tím, že by na podnájemce bylo v předmětných vztazích převedeno užívací a požívací právo k předmětným nebytovým prostorům. Žalobce v řízení vydání rozhodnutí žalovaného přecházejícím tvrdil a prokazoval, že veškeré podmínky pro hodnocení podnájemních vztahů jako vztahů ve smyslu ustanovení § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty osvobozených od daně z přidané hodnoty jsou splněny a na těchto svých tvrzení nadále trvá. Nebytové prostory, ve kterých je žalobce nájemcem a které dále podnájímá jsou tvořeny několika místnostmi, které jsou samostatně uzamykatelné a z většiny i samostatně přístupné. V daných nebytových prostorách žalobce podnájal konkrétně specifikované prostory několika různým subjektům. Těmto subjektům byly ze strany žalobce předány klíče od jednotlivých samostatných prostor a těmto subjektům bylo na základě podnájemních smluv umožněno samostatné, výhradní užívání podnajatých prostor (specifikovaných buď jako samostatná místnost nebo konkrétně určené prostory). V jednom případě je podnajatá místnost přístupná přes další podnajatou místnost. V daném případě však v žádném případě nelze dovozovat, že by takováto skutečnost způsobovala nemožnost využití podnajatého prostoru s vyloučením jakékoliv další osoby. Skutečnost, že přes jeden samostatný podnajatý prostor je zajištěn přístup k jinému samostatnému podnajatému prostoru nemůže dle názoru žalobce bez dalšího vést k závěru, že takový podnájemní vztah není právním vztahem, který popisují interpretační pravidla shora uvedená. Způsoboval-li by stav, kdy nájemce má zajištěn přístup k pronajatým prostorům pouze přes prostory pronajaté jinému nájemci nesplnění podmínek podle § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty (tedy takový nájem by nebyl osvobozen pouze z tohoto důvodu od DPH), pak by takové podmínky rovněž nesplňovali např. veškeré nájemní vztahy ve větších nákupních centrech, kde bývají přístupové prostory k jednotlivým prodejnám, pronajatým nebo podnajatým jako samostatným prostorům, zajištěny pouze přes prostory pronajaté nebo podnajaté jiným subjektům (atria, vestibuly). Skutečnost, že je jeden podnajatý prostor přístupný pouze přes jiný podnajatý prostor tedy nemůže bez dalšího znamenat, že

takový podnájemní vztah nesplňuje interpretační pravidla pro výklad nájemních vztahů z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty. Uvedené interpretační pravidlo („převádí s vyloučením jakékoliv další osoby užívací a požívací právo“) není narušeno, neboť k další osobě se vztahuje pouze zcela omezené a limitované právo přístupu, tedy nikoliv právo výlučného užívání a požívání. Je tedy zřejmé a prokazatelné, že každý samostatný a uzamykatelný prostor byl podnajat vždy pouze jednomu subjektu k užívání a požívání odpovídajícím rozsahu vlastnického práva. Žalovaný rovněž argumentoval tím, že nebyla splněna podmínka, že by žalobce na jednotlivé podnájemce převedl užívací a požívací právo k podnajatým prostorům v plném rozsahu, když v kontrolovaném období výherní hrací přístroje a technická zařízení umístěná v jednotlivých podnajatých prostorách obsluhoval pro jednotlivé podnájemce sám žalobce a dále konstatoval, že přístup k výherním hracím přístrojům a technickým zařízením nekontroluje a neurčuje podnájemce, nýbrž žalobce, a proto se nemá jednat o nájemní vztah ale o poskytnutí práva k umístění výherních hracích přístrojů, tedy službu, z níž plyne povinnost odvést daň z přidané hodnoty. S tímto tvrzením žalovaného nemůže žalobce rovněž v žádném případě souhlasit, neboť tento jeho závěr nevychází ze skutkových zjištění vydání rozhodnutí předcházejících. Podnájemní smlouvy, které žalobce uzavřel k jednotlivým podnajatým prostorům totiž jednotlivým podnájemcům umožňují tyto prostory a v nich umístěné přístroje nechat obsluhovat a spravovat jakoukoliv osobu, tudíž podnájemci na základě uzavřených podnájemních smluv mohou podnajaté prostory zcela bez omezení užívat a požívat, přičemž mohou v nich umístěné přístroje nechat obsluhovat a spravovat kohokoliv, přičemž je jednoznačné a prokazatelné, že předmětné podnájemní smlouvy nebyly sjednány jako poskytnutí práva k umístění výherních hracích přístrojů, tedy služba ze strany žalobce, nýbrž jednoznačně jako skutečný podnájemní vztah, který je osvobozen od daně z přidané hodnoty podle § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť podnájemci mohou sami bez dalšího podnajaté prostory užívat a požívat a je pouze na nich s kým sjednají smluvní vztah k obsluze přístrojů umístěných v těchto prostorách. Žalovaný tedy zcela nesprávně konstatuje, že se v daném případě nejedná o pouhé pasivní přenechání prostor k nájmu, když se žalobce v daném období podílel na provozování hracích přístrojů umístěných v podnajatých prostorách, neboť smluvní vztah mezi podnájemci a žalobcem týkající se obsluhy hracích přístrojů v podnajatých prostorách nikterak nesouvisí s podnájemním vztahem k těmto prostorům, a není na něj ani smluvně vázán, ani žádná taková souvislost nebyla nikterak prokázána. Žalobce rovněž zdůrazňuje svoje tvrzení, tedy že každý smluvní vztah mezi podnikateli nesoucí znaky nájmu nebo podnájmu nebytových prostor je prostředkem k dosažení cíle, tzn. provozování podnikatelské činnosti, kterou je oprávněn podnikatel provozovat také prostřednictvím smluvních vztahů sjednaných pouze na základě jeho smluvní volnosti, tak jako je tomu v daném případě. Žalobce je přesvědčen, že správní orgány nepostupovaly při vydání svých rozhodnutí podle skutkového stavu ve správním řízení zjištěného s následnou implementací právních ustanovení a interpretačních pravidel, nýbrž přesně opačným způsobem, kdy nejprve vycházeli z interpretačních pravidel a právních ustanovení, která vztáhli na dané správní řízení, aniž dostatečně reflektovali objektivní skutečnosti zjištěné ve správním řízení. Skutkový stav týkající se podnájemních vztahů, které žalobce uzavřel s jednotlivými podnájemci, není vzhledem k provedeným důkazům obdobný jako skutkové stavy popisované v judikátech a rozhodnutích na která žalovaný poukazuje ve svém rozhodnutí, žalovaný tuto souvislost tudíž dovozuje bez jakéhokoliv důkazního a skutkového podkladu. Žalovaný rovněž cituje a odkazuje na znění článku 13 část B písm. b)

šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, upravující společný systém daně z přidané hodnoty, ze které žalovaný patrně dovozuje, že žalobcem uzavřené podnájemní vztahy nejsou osvobozeny od daně z přidané hodnoty, když se má zřejmě dle názoru žalovaného jednat o nájem trvale instalovaného zařízení a strojů ve smyslu ustanovení čl. 13 části B bodu b) odst. 3 citované směrnice. Z podnájemních vztahů uzavřených žalobcem však vyplývá a je evidentní, že se nejedná o nájem trvale instalovaného zařízení či strojů, když taková zařízení či stroje nejsou nijak konkrétně ve smlouvě charakterizovány, přičemž ze smluvních vztahů uzavřených žalobcem vyplývá, že umístění a instalace zařízení do podnajatých prostor je pouze věcí podnájemce a žalobce toto nijak ovlivnit na základě uzavřeného smluvního vztahu nemůže a je pouze na podnájemci jaká zařízení, jaký počet zařízení a na jakou dobu do podnajatých prostor instaluje, na což žalobce dle uzavřeného smluvního vztahu nemá žádný vliv, tudíž se v žádném případě nemůže jednat o nájem trvale instalovaného zařízení či strojů, jenž není osvobozeno od daně z přidané hodnoty jako je tomu u podnájmu nebytových prostor. Rovněž, jak uvedeno shora, žalovaným citované rozsudky Evropského soudního dvora se vztahují na zcela odlišné případy smluvních vztahů, než jaký uzavřel žalobce. Na tomto místě žalobce poukazuje na žalovaným citované rozhodnutí ESD č.j. C-275/01 Sinclair Collis Ltd. vs. Komisaři pro clo a spotřební daně ve kterém LSD dovedl, že se v daném případě nejedná o nájem, neboť v tomto smluvním vztahu nebylo vůbec specifikováno místo, kde budou zařízení instalovány, kdy toto bylo ponecháno na vůli pronajímatele a dále nebyl nájemci zajištěn volný přístup do prostor v nichž měla být zařízení umístěna. Tento citovaný judikát, na který odkazuje, sám žalovaný vhodně dokresluje naprostou rozdílnost stavu popisovaného v citovaném judikátu a stavu, za něhož byla žalobci uložena daňová povinnost, když jak žalobce uvádí výše, v podnájemních smlouvách uzavřených žalobcem jsou podnájemné prostory přesně a konkrétně specifikovány a přístup podnájemcům do podnajatých prostor není nikterak omezen.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádřeních k žalobám uvedl, že nespátřuje v uzavřených smluvních vztazích pouze relativně pasivní přenechání prostor podnájemcům k podnikání, jak výkladově stanovuje judikatura Nejvyššího správního soudu a Evropského soudního dvora, neboť pronajímatel poskytoval také služby, které souvisely s obsluhou v prostorách umístěných zařízení. Proto původně žalobcem přiznaná osvobozená plnění správní orgány změnil na uskutečněná zdanitelná plnění. V daném případě je nutné předmětná plnění považovat za poskytnutí práva umístit v nebytových prostorách provozovny podnajatých žalobcem zábavní hrací přístroje, výherní hrací přístroje a technická zařízení, tzn. za poskytnutí služby podle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, podle něhož se poskytnutím služby rozumí také poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty. Poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku je potom podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty předmětem daně z přidané hodnoty. Žalovaný konstatoval, že se domnívá, že svým postupem v daňovém řízení nepřekročil výkladový rámec pojmu „nájem“ učiněný v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2010, č.j. 8 Afs 71/2009-77, a ze dne 8. 4. 2010, č.j. 2 Afs 6/2009-64, a v některých srovnatelných rozsudcích Evropského soudního dvora. Žalobce uvádí, že žalovaný ze znění článku 13 část B písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních

předpisů členských států týkajících se daní z obratu, upravujících společný systém daně z přidané hodnoty patrně dovozuje, že se má jednat o nájem trvale instalovaného zařízení a strojů ve smyslu čl. 13 část B bodu b) odst. 3 citované směrnice. Proti tomuto závěru se žalovaný důrazně ohrazuje, neboť výše uvedený článek a podrobně jeho písm. b) ve svých rozhodnutích uvedl pouze pro přehlednost, co může být v případě pachtu nebo pronájmu nemovitého majetku od daně z přidané hodnoty osvobozeno a co nikoliv, jako reakci na doplnění odvolání ze dne 21.2.2012. Z odůvodnění rozhodnutí však jednoznačně vyplývá, že správce daně nepostavil změnu daňové povinnosti na tom, že se jedná o nájem trvale instalovaných zařízení a strojů, jak v žalobě uvádí žalobce, nýbrž učinil závěr, že v daném případě nejde o pronájem nebytových prostor, ale o poskytnutí práva v těchto nebytových prostorách umístit výherní hrací přístroje a technická zařízení (viz poslední strana rozhodnutí). V samotném závěru žaloby zmiňuje žalobce, že žalovaným citované rozsudky Evropského soudního dvora v rozhodnutích napadených touto žalobou se vztahují na zcela odlišné případy smluvních vztahů, než jaký uzavřel žalobce. Této skutečnosti je si žalovaný dobře vědom, ale vzhledem k tomu, že sám žalobce v doplnění odvolání ze dne 21.2.2012 (na str. 2) o citované rozsudky ESD opřel svá tvrzení, musel se s nimi žalovaný v rámci svého rozhodnutí vypořádat. Proto ve stručnosti u každého z citovaných rozsudků ESD uvedl, k jakému závěru Evropský soudní dvůr v daném případě dospěl.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce setrval na svých žalobních námitkách a uvedl, že jednotlivým podnájemcům byly na základě podnájemních smluv přenechány k výhradnímu užívání s vyloučením jakékoliv další osoby jednotlivé nebytové prostory, přičemž skutečnost, že podnájemci sjednali s žalobcem poskytování některých služeb dle názoru žalobce, nemůže zakládat relevantní důvod pro to, aby žalovaný předmětné smluvní vztahy interpretoval zcela odlišně od jejich skutečného obsahu, zjevně pouze ve snaze dodatečného uložení daňové povinnosti v zájmu vyššího daňového inkasa.

Při jednání účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.r.s. vycházel soud při přezkoumání napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

Obdobným případem případu nyní souzenému se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28.3.2012, č.j. 1 Afs 22/2012-53 (dostupný na www.nssoud.cz a publikovaný pod č. 2629 ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). Rozsudek byl publikován s touto právní větou: „*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. 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*“.

Pokud jde o skutkové vymezení věci souzené Nejvyšším správním soudem, Nejvyšší správní soud v rozsudku uvedl, že „ze správního spisu zjistil Nejvyšší správní soud následující skutečnosti. Dne 1. 10. 2007 uzavřela stěžovatelka se společností Tipgame-7 s. r. o. Smlouvu o užívání části nebytových prostor, o podmínkách provozu výherních hracích přístrojů a o zajištění služeb s provozem spojených. Na základě této smlouvy přenechala stěžovatelka společnosti Tipgame-7 část nebytových prostor v objektu Sport bar Ontario. Dle čl. I. odst. 3. je předmětem této smlouvy nejen přenechání části nebytových prostor k užívání společnosti Tipgame-7, ale též úprava práv a povinností při spolupráci ohledně provozu výherních hracích přístrojů v tomto objektu a zajištění služeb spojených s jejich provozem. Dle čl. II. smlouvy je společnost Tipgame-7 povinna zajistit na své náklady dovoz přístrojů, jejich odbornou instalaci, odzkoušení, uvedení do provozu, proškolení stěžovatelky a jejích zaměstnanců. Dále je společnost Tipgame-7 povinna zajistit na své náklady odborný servis přístrojů za účelem udržení neustálé provozuschopnosti a zabezpečit pravidelné vybírání tržeb z přístrojů v termínech dohodnutých se stěžovatelkou. Dle čl. III. smlouvy se stěžovatelka zavázala přenechat společnosti Tipgame-7 vymezenou část nebytových prostor a plnit své další povinnosti tak, aby mohl být zabezpečen řádný a nepřetržitý provoz přístrojů a dosaženo jejich maximální efektivnosti. Stěžovatelka se zavázala neprodleně hlásit všechny závady v provozu přístrojů určenému zástupci společnosti Tipgame-7, stejně jako jakékoliv úmyslné poškození nebo odcizení přístrojů nebo peněžních prostředků v nich deponovaných. Stěžovatelka se dále zavázala vybírat každý den hotovost z přístrojů a předat je společnosti Tipgame-7, přičemž až do doby předání nesla za vybranou hotovost odpovědnost, a dále vést řádnou účetní evidenci o veškerých účetních úkonech dle této smlouvy a uhradit společnosti Tipgame-7 rozdíl na hodnotách svěřených jí touto smlouvou k vyúčtování. Stěžovatelka převzala závazek udržovat přístroje v čistotě a zabezpečit dodržování povinností uložených společnosti Tipgame-7 příslušnými ustanoveními zákona (zřejmě zákona č. 202/1990Sb., o loteriích a jiných podobných hrách – pozn. NSS), zejména pak § 17 odst. 2, 9 a 10 (zákaz účasti ve hře a vstupu do provozovny osobám mladším 18 let, zajištění povinného dozoru v herně vlastními zaměstnanci). Pro případ porušení těchto povinností měla nést veškerou odpovědnost (včetně povinnosti nahradit škodu způsobenou společností Tipgame-7) stěžovatelka. Stěžovatelce náležela dle čl. IV. smlouvy odměna ve výši 2000 Kč za veškeré služby a činnosti prováděné na jejím základě. Vedle toho jí náležela odměna za využívání nebytových prostor ve výši 50 % z celkové tržby (tržba = IN – OUT). Tato částka se snižovala o 2380 Kč. Ze smlouvy tak, jak byly shora rekapitulovány povinnosti smluvních stran, plyne, že jejím obsahem není pouze přenechání oprávnění užívat blíže označenou část nebytových prostor na sjednanou dobu a za úplatu, nýbrž i úprava zabezpečení provozu výherních hracích přístrojů. Svým obsahem se tedy jedná o smlouvu smíšenou, což vyjadřuje již její pojmenování. Smlouva o podnájmu nebytových prostor tvoří pouze část z této smíšené smlouvy. Z výčtu povinností stěžovatelky jasné plyne, že se zavázala poskytnout společnosti Tipgame-7 plnění nejen v podobě přenechání části nebytového prostoru k užívání, ale též v podobě poskytování služeb nezbytných pro řádný provoz výherních hracích přístrojů (plnění povinností uložených provozovateli výherních hracích přístrojů zákonem o loteriích a jiných podobných hrách, vybírání hotovosti z přístrojů, její uchovávání a odvádění společnosti Tipgame-7, hlášení poruch, udržování čistoty atd.). Ze smlouvy jednoznačně plyne, že obě tato plnění jsou navzájem tak provázána, že je třeba je

považovat za plnění jediné. Nepochybně má stěžovatelka pravdu, že služby související s provozem výherních hracích přístrojů si mohla společnost Tipgame-7 obstarat sama či prostřednictvím třetí osoby. V daném případě tak však neučinila. Z rozložení práv a povinností plyne, že účelem smlouvy nebylo pouze přenechání části nebytových prostor do užívání společnosti Tipgame-7, ale de facto dohoda na společném provozování výherních hracích přístrojů v dané herně. Plnění, které stěžovatelka poskytovala společnosti Tipgame-7, je třeba považovat za jediné, nedílné plnění, které nelze pro účely daně z přidané hodnoty uměle dělit na jednotlivá dílčí plnění. O tom ostatně svědčí i způsob, jakým je konstruována výše odměny stěžovatelky. Ta je formálně rozdělena do dvou složek – nízká odměna za služby a předem neodhadnutelná výše odměny za užívání části nebytových prostor. Tato druhá odměna se přitom odvíjí od výše „tržby“ – přesněji hrubého zisku (vhozená hotovost minus vyplacená hotovost) -, od níž se odečte výše první složky odměny (2000 Kč jako odměna za služby + 19 % DPH = 2380 Kč). Jinými slovy řečeno, to, co bylo vyplaceno na odměně za služby, se odečte od výše odměny za užívání části nebytových prostor. Výše odměny je tedy konstruována tak, aby činila 50 % „tržby“. Byť je odměna formálně rozdělena na dvě složky, ve skutečnosti je konstruována jako odměna nedělitelná“.

Nejvyšší správní soud se vyjádřil i k případu, kdy byly uzavřeny dvě samostatné smlouvy. V rozsudku uvedl, že „ke smlouvám uzavřeným stěžovatelkou s V. je třeba uvést, že smlouva ze dne 30. 9. 2004 je co do smluvního typu skutku pouze smlouvou o podnájmu, nikoliv smlouvou smíšenou, jak tomu bylo v předchozích případech. Pokud jde o charakter, resp. dělitelnost plnění poskytovaného na jejím základě nelze odhlížet od smlouvy o spolupráci při provozování výherních hracích přístrojů. Obě smlouvy byly uzavřeny ve stejný časový okamžik (s odstupem jednoho dne) a z hlediska ekonomického je třeba na ně pohlížet jako na smlouvy úzce související, neboť pramení ze stejné kauzy. Účelem tohoto smluvního komplexu bylo upravit podmínky provozování výherních hracích přístrojů. Pro V. by jistě nemělo význam uzavřít pouze smlouvu o podnájmu části nebytových prostor, aniž by současně se stěžovatelkou uzavřela i smlouvu o spolupráci při provozování výherních hracích přístrojů. Teprve na základě této druhé smlouvy si V. zajistila plnění, které je nezbytné pro řádné provozování výherních hracích přístrojů, jehož podmínky jsou vcelku striktně stanoveny zákonem o loteriích a jiných podobných hrách. Pokud by si Vallota nezajistila od stěžovatelky poskytnutí tohoto plnění, nepochybně by neměla zájem o uzavření podnájemní smlouvy, neboť umístit výherní hrací přístroj do provozovny, aniž by z hlediska veřejnoprávních předpisů byly zajištěny podmínky pro jeho provoz, by nemělo pro V. žádný ekonomický význam. Pouhé umístění přístroje do provozovny stěžovatelky tedy nebylo cílem V. V. sice mohla provoz výherních hracích přístrojů obsluhovat sama či prostřednictvím jiné třetí osoby, ovšem neučinila tak a toto potřebné plnění si obstarala přímo u stěžovatelky coby pronajímatele nebytového prostoru. I v tomto případě je proto třeba považovat plnění poskytované stěžovatelkou jako jediné, nedílné plnění“.

Účastníci učinili při jednání nesporným, že obsahy smluv, u nichž došlo k doměření daně z přidané hodnoty a specifikované v protokolu o jednání ze dne 16.2.2011 (vytýkácí řízení 4. čtvrtletí 2009), zprávy o daňové kontrole ze dne 2.8.2011, protokolu o ústním jednání ze dne 2.8.2011 (vytýkácí řízení 2. čtvrtletí 2010) a protokolu o ústním jednání ze dne 2.8.2011 (vytýkácí řízení 3. čtvrtletí 2010), až na jednu výjimku, kde byla zvlášť uzavřena

nájemní smlouva a zvláště mandátní smlouva o zabezpečení obsluhy a služeb spojených s provozem výherních hracích přístrojů (pozn. soudu – což však z hlediska právního hodnocení nemá na posouzení důvodnosti žaloby vliv, jak citováno v předchozím odstavci z rozsudku Nejvyššího správního soudu), byly obdobné k důkazu provedené smlouvě o podnájmu části nebytových prostor ze dne 19.6.2009 uzavřené mezi žalobcem a společností SLOT Game, a.s., (HERNA „LUCKY JOCKER“). Dlužno doplnit, že smlouvy vždy upravovaly jak úpravu podnájemního právního vztahu tak obsahovaly popis práv a povinností, které účastníci řízení mezi sebou měli. Tuto skutečnost žalobce ostatně žalobce v průběhu řízení nijak nepopíral, pouze vycházel z právního názoru, jak vyplývá z repliky k vyjádření žalovaného, že „skutečnost, že podnájemci sjednali s žalobcem poskytování některých služeb dle názoru žalobce, nemůže zakládat relevantní důvod pro to, aby žalovaný předmětné smluvní vztahy interpretoval zcela odlišně od jejich skutečného obsahu, zjevně pouze ve snaze dodatečného uložení daňové povinnosti v zájmu vyššího daňového inkasa“.

V článku I. smlouvy o podnájmu části nebytových prostor ze dne 19.6.2009 uzavřené mezi žalobcem, jako nájemcem, a společností SLOT Game, a.s., jako podnájemcem, bylo v bodě 1.1. uvedeno, že „nájemce má v nájmu nebytové prostory, které sestávají z herny a dalších prostor ...“. V bodě 1.2. bylo sjednáno, že „předmětem podnájmu podle této smlouvy je část výše uvedených prostor, ve výši 6 m², a to část v prvním nadzemním podlaží pod označením HERNA „LUCKY JOCKER“. V bodě 1.3., že „předmětem podnájmu dle této smlouvy je část nebytových prostor specifikovaná a uvedená v předcházejícím odstavci (dále jen „nebytové prostory“). Nájemce tedy předmět nájmu (tj. nebytové prostory) přenechává za podmínek stanovených touto smlouvou podnájemci do podnájmu a podnájemce výše uvedené nebytové prostory do podnájmu přijímá“. V bodě 1.4. bylo uvedeno, že „tato smlouva se uzavírá za účelem podnikání podnájemce spočívajícím v provozování sázkové hry ve smyslu ustanovení zákona č. 202/1990 Sb., podle § 50 odst. 3 tohoto zákona, ve znění pozdějších předpisů, kdy pojem sázková hra se po vydání povolení, kdy pod pojmem sázková hra se po vydání povolení Ministerstvem financí České republiky k provozování hry na níže uvedeném zařízení (dále jen „povolení MF“) rozumí provozování sázkové hry prostřednictvím nedělitelného technického zařízení „VIDEOLOTERIJNÍ SYSTÉM ProLink (dále jen „VTS“), s koncovým interaktivním obrazovým terminálem (dále jen „VTS“) typ SLIM LINE výrobního čísla 0806S0023. Za tímto účelem umísťuje do nebytových prostor podnájemce shora uvedené zařízení.“ V bodě 1.5. bylo uvedeno, že „nájemce podpisem této smlouvy potvrzuje umístění citovaného sázkového zařízení do předmětu podnájmu, a to bez zjevných vad či poškození. Na základě žádosti podnájemce obdrží tento od MF schválený Herní plán pro sázkové hry a Návštěvní a reklamační řád herního střediska. Tyto listiny po jejich schválení MF budou tvořit jako příloha číslo 1 a 2 nedílnou součást této smlouvy. Sázková hra bude podnájemcem provozována plně dle platné právní úpravy a povolení MF (viz. výše), kdy ke splnění a zabezpečení tohoto provozování VTS je nájemce povinen součinností a službami dle této smlouvy“. V bodě 1.8. bylo sjednáno, že „odpovědné osoby, které budou vykonávat dohled nad řádným provozováním sázkové hry - VTS ve výše uvedeném herním středisku jsou: 1.8.1 A.S., bytem ..., r.č.: ...“ a v bodě 1.9., že „osoby uvedené v předcházejícím odstavci tohoto článku na důkaz svého souhlasu s jmenováním do výše citovaných funkcí spolupodepisují tuto smlouvu. Tyto osoby vlastnoručním podpisem této smlouvy výslovně potvrzují, že jsou si vědomy své odpovědnosti za splnění povinností, které jim v souvislosti s jejich výše citovanými

funkcemi vznikají, a zavazují se plnit tyto své povinnosti plně dle platné právní úpravy. V případě, kdy porušením povinností těchto osob vznikne podnájemci škoda, jsou tyto osoby společně a nerozdílně s nájemcem povinny podnájemci tuto škodu uhradit.“

V článku II. smlouvy o podnájmu části nebytových prostor bylo v bodě 2.1. uvedeno, že „výše podnájemného je stanovena v souladu s platnou právní úpravou dohodou smluvní stran a činí měsíčně částku, která se rovná příslušným procentům (tak, jak je uvedeno v odstavci 2.3. této smlouvy) ze základu pro výpočet měsíčního podnájemného, přičemž pod pojmem „základ pro výpočet měsíčního podnájemného“ se rozumí výnosy z VTS po odečtení: reklamací, nevyplacených výher a jiných závad (viz servisní a reklamační protokoly), případných záporných tržeb minulých účtovaných období, adekvátní části (tj. připadající na měsíc) správního poplatku, adekvátní části (tj. připadající na měsíc) odvodu na státní dozor, adekvátní části (tj. připadající na měsíc) výtěžku dle ustanovení § 4, odstavec 2 zákona číslo 202/1990 Sb., v pozdějším znění, na veřejně prospěšné účely, částky 500,- Kč za zřízení telefonní přípojky“, v bodě 2.2., že „výnosem z VTS se pak pro účely této smlouvy rozumí jeho tržba v příslušném kalendářním měsíci, tj. celkové vklady po odečtení celkových výplat (výher) zjištěné při výběrech VTS dle stavu elektronických počítačů, v případě jejich nefunkčnosti dle stavu mechanických počítačů“, v bodě 2.3. „strany sjednávají, že výše podnájemného (dle předchozích odstavců tohoto článku této smlouvy) činí za příslušný uplynulý běžný kalendářní měsíc částku ve výši 50% (padesát procent) z kladných i záporných tržeb. Tato částka je již v případě, že nájemce je, či se v budoucnu stane plátcem daně z přidané hodnoty, již včetně této daně.“, v bodě 2.5., že „nájemce je povinen vždy k poslednímu dni příslušného kalendářního měsíce (tj. právě probíhajícího) odevzdat veškeré výnosy VTS za příslušné období v hotovosti zplnomocněné osobě podnájemce, a to oproti potvrzení vydaném touto osobou na Rekapitulaci měsíčních tržeb VTS, a podnájemce je povinen uhradit nájemné a cenu služeb nájemci, a to bankovním převodem na účet číslo ..., a to na základě řádně vystavené faktury nájemcem. Právo fakturovat vzniká nájemci vždy posledním dnem příslušného kalendářního měsíce, a to v den odevzdání veškerých výnosů VTS za příslušné období. Faktura je splatná do pěti dnů od jejího doručení podnájemci.“ a v bodě 2.6., že „smluvní strany se dohodly, že v případě umístění více než jednoho video loterního terminálového systému na výše uvedené adrese, zavazuje se nájemce vystavit daňový doklad - fakturu na každý jednotlivý video loterní terminálový systém zvlášť. Nájemce se zavazuje vystavit fakturu(y) v den odevzdání veškerých výnosů ze SZ za příslušné období zplnomocněné osobě nájemce a tuto fakturu(y) mu také předat“.

V článku IV. smlouvy o podnájmu části nebytových prostor bylo v bodě 4.1. bylo sjednáno, že „nájemce je v rámci služeb souvisejících s provozováním VTS zejména povinen: zabezpečit elektrickou přípojku odpovídající ČSN pro provoz VTS a na vlastní náklad též samostatnou dodávku elektrické energie, na vlastní náklad zabezpečit permanentní telefonické připojení VTS (linka ADSL), zabezpečit, aby VTS bylo v provozu po celou provozní dobu provozovny (tj. shora uvedené nemovitosti) respektive po dobu, po kterou provoz VTS umožňuje platná právní úprava, tj: 00:00- 24:00 hodin nonstop, zabezpečit, aby osoby mladší 18-ti let se nemohly nijak zúčastnit hry na VTS, zabezpečit ochranu VTS před poškozením, zničením, ztrátou, zneužitím, zcizením apod. V případě, kdy nastane událost uvedená pod

tímto písmenem, je nájemce neprodleně povinen tuto ohlásit podnájemci a Policii ČR, ihned sepsat protokol o škodě a dále postupovat podle poučení v tomto protokolu, bude pravidelně činit další úkony tak, aby při provozu VTS byly plně dodrženy příslušná ustanovení Povolení MF a platné právní úpravy, každou poruchu nebo závadu VTS neprodleně ohlásit servisnímu středisku podnájemce, a to na telefonech viz. příloha č. 4. V případě, že se servisní technik nedostaví do 24 hodin od tohoto ohlášení, je nájemce povinen zaslat podnájemci o této skutečnosti telegrafickou zprávu, umožnit orgánům státního dozoru a dalším oprávněným orgánům kontrolu plnění podmínek, ze kterých je VTS provozován, a to dle příslušných bodů povolení MF, pečlivě a denně vést denní evidenci tržeb VTS“, v bodě 4.2., že „nájemce přebírá po celou dobu trvání této smlouvy objektivní odpovědnost za ztrátu, zničení, poškození či jakékoli zcizení VTS.“

V článku V. smlouvy o podnájmu části nebytových prostor bylo v bodě 5.1. bylo sjednáno, že „nájemce souhlasí, aby podnájemce na svůj účet a náklad umístil na vhodném místě nemovitosti návěstí a jinou reklamu a orientační vývěsku, aniž by nájemce za to požadoval zvláštní úhradu“, v bodě 5.2., že „nájemce je povinen odevzdat nebytové prostory podnájemci ve stavu způsobilém užívání a v tomto stavu je svým nákladem udržovat“, v bodě 5.3., že „podnájemce prohlašuje, že je mu stav nebytových prostor dostatečně znám“, v bodě 5.4., že „nájemce prohlašuje, že na nebytových prostorech nevážnou žádná práva třetích osob, která by podnájemci znemožňovala nebo ztěžovala ničím nerušené užívání nebytových prostor a provoz VTS v nich“, v bodě 5.5., že „nájemce je povinen hradit na svůj náklad otop, elektrickou energii, vodné a stočné a náklady spojené s užíváním svého majetku. Nájemce je povinen pojistit nemovitost“, v bodě 5.6., že „nájemce je povinen počínat si tak, aby nedocházelo ke škodám na majetku podnájemce. V případě hrozící škody je pak nájemce povinen učinit vše, aby škodu odvrátil nebo alespoň zmírnil“, v bodě 5.7., že „nájemce odpovídá za podnájemcův majetek, zejména za finanční prostředky a výnosy vnesené do předmětu podnájmu. Finanční prostředky a výnosy na VTS touto smlouvou svěruje podnájemce nájemci do správy, a to vždy do doby provedení měsíčního vyúčtování pověřeným zástupcem podnájemce, kdy nájemci vzniká povinnost tyto výnosy a svěřené finanční prostředky odevzdat podnájemci“, v bodě 5.9., že „podnájemce je oprávněn užívat nebytové prostory za účelem dohodnutým v této smlouvě“, v bodě 5.10., že „podnájemce je kdykoli oprávněn provádět kontrolu stavu VTS a nájemce je povinen tuto kontrolu strpět a umožnit“, v bodě 5.11., že „nájemce je povinen podnájemci neprodleně oznámit změnu provozní doby herny, změnu sídla herny, změnu odpovědných osob, a to písemnou formou (faxem, dopisem) od provedení této změny. V případě porušení této povinnosti je nájemce podnájemci povinen zaplatit smluvní pokutu ve výši 10.000,- Kč za každé jednotlivé porušení této povinnosti. Zaplacení smluvní pokuty se nedotýká nároku podnájemce na náhradu škody“, v bodě 5.12., že „nájemce je povinen na svůj náklad vyvěsit v herní místnosti (v blízkosti VTS) na viditelném místě Návštěvní a reklamační řád herního střediska, a dále Herní plán pro VTS dle povolení, a to tak aby se s tímto řádem popř. řády mohli seznámit návštěvníci herny. Pro případ porušení této povinnosti smluvní strany sjednávají smluvní pokutu ve výši 20.000,- Kč za každé jednotlivé porušení této povinnosti, které podnájemce zjistí. Zaplacení smluvní pokuty se nedotýká nároku odpovědnými osobami. V případě, že by porušení povinností ze strany nájemce způsobilo podnájemci jakoukoliv škodu, je nájemce povinen podnájemci způsobenou škodu uhradit dle příslušného ustanovení obchodního zákoníku. Tato vnitřní směrnice tvoří

jako příloha číslo 3. nedílnou součástí této smlouvy.“ a v bodě 5.13., že „nájemce podpisem této smlouvy stvrzuje, že od podnájemce převzal Systém vnitřních zásad, postupů a kontrolních opatření k předcházení legalizace výnosů z trestné činnosti (vnitřní směrnici). Nájemce se zavazuje, že bude tuto směrnici dodržovat, seznámí s ní odpovědné osoby uvedené v čl. I. odst. 1.8. této smlouvy a bude dohlížet na její plnění zejména odpovědnými osobami. V případě, že by porušení povinností ze strany nájemce způsobilo podnájemci jakoukoli škodu, je nájemce povinen podnájemci způsobenou škodu uhradit dle příslušného ustanovení obchodního zákoníku“.

Z provedených citací smlouvy o podnájmu části nebytových prostor vyplývá, že obsah předmětných smluvních vztahů žalobce byl zcela obdobný smluvním vztahům posuzovaným ve shora uvedeném rozsudku Nejvyššího správního soudu. Proto závěry, ke kterým Nejvyšší správní soud dospěl, jsou zcela aplikovatelné i na případ žalobce. I v případě žalobce je nezbytné konstatovat, a to ze shodných důvodů, jak učinil Nejvyšší správní soud, že plnění, které žalobce poskytoval svým smluvním partnerům, je třeba považovat za jediné, nedílné plnění, které nelze pro účely daně z přidané hodnoty uměle dělit na jednotlivá dílčí plnění.

Na případ žalobce jsou ze shora uvedeného důvodu zcela aplikovatelné také právní závěry Nejvyššího správního soudu, se kterými se soud naprosto ztotožňuje. Ze zdola citovaných závěrů Nejvyššího správního soudu vyplývá, že právní názor žalobce o tom, že *skutečnost, že podnájemci sjednali s žalobcem poskytování některých služeb*“ nemá na právní hodnocení věci žádný vliv, je nesprávný.

Nejvyšší správní soud ve shora uvedeném rozsudku v bodech 26 až 32 uvedl, že *„výkladem pojmu nájem ve smyslu § 56 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudcích ze dne 23. 4. 2009, čj. 9 Afs 93/2008 – 43 a čj. 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 (cit. v bodě [13] shora). Dospěl k závěru, že tento pojem je třeba vykládat dle judikatury Soudního dvora EU 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 EU 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. Nejvyšší správní soud v rozhodnutích cit. v bodě [26] shora 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 EU dovodil, že nájmem ve smyslu § 56 odst. 3 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 ze dne 4.10.2001 ve věci *Goed Wonen*, C-326/99, Recueil I-6831, body 52 a 53). 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). 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 SD EU ze dne 6. 12. 2007 ve věci *Gabriele Walderdorff*, C-451/06, Sb. rozh. s. I-10637, bod 20). Argumentaci stěžovatelky poukazující na to, že dle českého práva není nezbytným znakem nájmu výlučnost využívání nemovitosti, tedy nelze přisvědčit. 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. Nejvyšší správní soud již shora uvedl, že plnění poskytovaná stěžovatelkou společností *Tipgame-7*, *SYNOT LOTTO*, *Synot Queen* a *Vallota* nezahrnují pouze přenechání práva užívat část nebytových prostor. Jejich podstatnou součástí je 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. V těchto případech je sporné, zda podnájemci částí nebytových prostor jsou oprávněni volně do pronajatých prostor vstupovat bez potřebné součinnosti ze strany stěžovatelky a vyloučit z užívání těchto prostor třetí osoby včetně stěžovatelky (tj. kontrolovat a omezit přístup k výherním hracím přístrojům). Povinnost kontrolovat přístup osob k výherním hracím přístrojům byla totiž smlouvami uložena stěžovateli, která se zavázala vyloučit z přístupu k přístrojům všechny osoby mladší 18 let. Věnovat se detailnímu hodnocení této podmínky, která by si zřejmě vyžádala bližší dokazování, je nadbytečné. V dané věci je totiž naplněna judikaturou Soudního dvora EU 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 stěžovatelky. Podstatnou část plnění pak představovaly služby, které stěžovatelka poskytovala provozovatelům výherních hracích přístrojů (viz zejména body [15], [21] a [25] shora). S ohledem na obsah právních vztahů, tím méně pak vzhledem k jeho ekonomické podstatě nelze plnění poskytované stěžovatelkou provozovatelům výherních hracích přístrojů považovat za nájem, resp. podnájem, a subsumovat ho tak pod § 56 odst. 3 zákona o DPH. Přenechání práva užívat části nebytových prostor nebylo jediným ani hlavním plněním poskytovaným stěžovatelkou, nýbrž pouze prostředkem k dosažení jiného cíle (shodně rozsudek NSS ve věci *MiM s. r. o.*, cit. v bodě [26] 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 společnosti, jimž stěžovatelka poskytovala plnění (tedy držitelé povolení k provozování výherních hracích přístrojů). V ekonomickém slova smyslu jím však alespoň částečně byla i stěžovatelka, neboť vykonávala veškeré běžné činnosti nezbytné pro řádný provoz těchto přístrojů. Plnění poskytované stěžovatelkou nemělo toliko pasivní povahu typickou pro nájem. Jeho převážnou část totiž tvořila aktivní činnost (obsluha výherních hracích přístrojů, plnění povinností provozovatele výherních hracích přístrojů upravených zákonem o loteriích a jiných podobných hrách, vybírání hotovosti z přístrojů, vedení finančních výkazů atd.).“

Ani v případě žalobce nelze plnění poskytované žalobcem provozovatelům výherních hracích přístrojů považovat za nájem, resp. podnájem, a subsumovat ho tak pod § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Přenechání práva užívat části nebytových prostor nebylo jediným ani hlavním plněním poskytovaným žalobcem, nýbrž pouze prostředkem k dosažení jiného cíle. Za této situace 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. I pokud by tomu tak skutečně bylo, stále by tato skutečnost nic neměnila na tom, že přenechání práva užívat části nebytových prostor nebylo jediným ani hlavním plněním poskytovaným žalobcem jeho smluvním partnerům.

Přímo ve smlouvě o podnájmu části nebytových prostor bylo v článku 5.9. uvedeno, že „podnájemce je oprávněn užívat nebytové prostory za účelem dohodnutým v této smlouvě“. Účel smlouvy pak byl vymezen v bodě 1.4. smlouvy, kde bylo uvedeno, že „tato smlouva se uzavírá za účelem podnikání podnájemce spočívajícím v provozování sázkové hry ve smyslu ustanovení zákona č. 202/1990 Sb., podle § 50 odst. 3 tohoto zákona, ve znění pozdějších předpisů, kdy pojem sázková hra se po vydání povolení, kdy pod pojmem sázková hra se po vydání povolení Ministerstvem financí České republiky k provozování hry na níže uvedeném zařízení (dále jen „povolení MF“) rozumí provozování sázkové hry prostřednictvím nedělitelného technického zařízení „VIDEOLOTERIJNÍ SYSTÉM ProLink (dále jen „VTS“), s koncovým interaktivním obrazovým terminálem (dále jen „VTS“) typ SLIM LINE výrobního čísla 0806S0023. Za tímto účelem umísťuje do nebytových prostor podnájemce shora uvedené zařízení.“ Již z vymezení účelu smlouvy je zřejmé, že cílem, který byl předmětnými smluvními vztahy sledován, nebylo jediné či hlavně přenechání práva užívat části nebytových prostor, nýbrž zajištění komplexních služeb ze strany žalobce, který se v čl. 1.8. smlouvy zavázal vykonávat dohled nad řádným provozováním sázkové hry, nezbytných pro řádné provozování výherních hracích přístrojů. Tyto povinnosti žalobce byly vymezeny zejména v čl. IV. smlouvy.

Je nezbytné uzavřít, že v případě žalobce nebyly splněny podmínky pro osvobození předmětných plnění podle § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Správní orgány tudíž nepochybily, když na základě obdobných závěrů, ke kterým dospěl soud, nepřiznaly žalobci osvobození od daně z přidané hodnoty podle § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.

Soud neshledal žádný ze žalobcem uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žaloby podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť nejsou důvodné.

Soud neprovedl důkaz výsledkem žalobce k obsahu předmětných smluv, neboť předmětné smlouvy byly uzavřeny písemně, a to, co bylo jejich obsahem, vyplývalo přímo z jejich textu. Výslech žalobce by tak byl nadbytečný.

Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož se žalovaný vzdal práva na náhradu nákladů řízení, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud (§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Plzni dne 28. listopadu 2012

Mgr. Alexandr Krysl,v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová