



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Tomáše Foltase, Ph.D. a Mgr. Petra Pospíšila, v právní věci žalobce: **AGÁVE CZ s.r.o.**, se sídlem Dominikánská 342/15, Brno, IČ 268 51 849, zast. Ing. Martinem Vargou, daňovým poradcem, se sídlem Na Falařkách 1085, Bzenec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 2. 3. 2011, č.j. 2604/11-1302-701922, č.j. 2605/11-1302-701922, č.j. 2606/11-1302-701922, č.j. 2607/11-1302-701922, č.j. 2608/11-1302-701922, č.j. 2609/11-1302-701922, č.j. 2610/11-1302-701922, č.j. 2611/11-1302-701922, č.j. 2612/11-1302-701922, č.j. 2613/11-1302-701922,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á**.
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

[1] Dodatečnými platebními výměry Finančního úřadu v Kroměříži (dále též „správce daně“) ze dne 16. 4. 2010 (č.j. 56891/10/320911704171, č.j. 56900/10/320911704171, č.j.

56903/10/320911704171, č.j. 56924/10/320911704171, č.j. 56935/10/320911704171, č.j. 56950/10/320911704171, č.j. 56956/10/320911704171, č.j. 56966/10/320911704171, č.j. 56967/10/320911704171, č.j. 56969/10/320911704171) byla žalobci za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2006 až 3. čtvrtletí roku 2008 dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty.

[2] K odvolání žalobce byla označená rozhodnutí potvrzena v záhlaví označenými rozhodnutími žalovaného. Žalovaný napadená rozhodnutí postavil mj. na tom, že umístěním a provozem výherních hracích přístrojů (dále též „VHP“) do provozovny žalobce ze strany společností SYNOT LOTTO, a.s.; EL RANCHO RENT s.r.o.; EL RANCHO a.s.; Vallota Plus s.r.o.; Synot Queen s.r.o. (právní nástupce společnosti Vallota Plus s.r.o.); nedošlo k uzavření nájmu nebytových prostor ve vztahu k ustanovení § 56 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro příslušná zdaňovací období (dále též „ZDPH“). Označené společnosti mohly na základě uzavřené smlouvy využívat vymezené prostory pouze tím způsobem, že zde umístily VHP. Užití vymezeného prostoru nebylo cílem smlouvy, ale pouhým prostředkem k dosažení cíle jiného. Hlavním cílem nebylo pasivní přenechání prostoru k užívání, ale poskytnutí práva na provozování herny s VHP, včetně zajišťování obsluhy VHP a zákonem předepsaného dohledu. Samostatné zdanění úplaty za služby související s provozem VHP (tedy služby spočívající v zajištění obsluhy VHP a služby dohledu nad jejich provozem) nemůže mít na posouzení charakteru poskytovaného plnění žádný vliv. Žalovaný uzavřel, že obsahem poskytovaného plnění nebyl nájem, resp. podnájem nebytových prostor; přijatá úplata byla úplatou za uskutečněné zdanitelné plnění ve smyslu § 36 odst. 1 ZDPH. Plnění tak nelze podřadit pod plnění osvobozená od daně dle § 51 odst. 1 písm. e), resp. § 56 odst. 4 ZDPH.

II.

Shrnutí základních žalobních bodů

[3] Žalobce napadl označená rozhodnutí žalobou, ve které zejména uváděl, že v předmětném období provozoval hostinskou činnost v provozovně Bar – herna SIESTA (na adrese Kojetín č. 59). Tyto prostory mu byly pronajaty od vlastníka objektu. Části pronajatého prostoru v provozovně žalobce dále podnájal podnájemní smlouvou společností CHANCE, a.s., SYNOT LOTTO, a.s., Vallota Plus, s.r.o., EL RANCHO RENT s.r.o. (žalobce v žalobě neuváděl společnost EL RANCHO a.s. byť napadená rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 2. 3. 2011, č.j. 2604/11-1302-701922, č.j. 2605/11-1302-701922, č.j. 2606/11-1302-701922 mají relevanci i k této společnosti – pozn. soudu). Společnost CHANCE a.s. využívala v rámci provozovny samostatnou uzamykatelnou buňku, další služby jí ze strany žalobce poskytovány nebyly. Ostatní společnosti měly podnajaty části provozovny, které nebyly stavebně odděleny od dalšího prostoru, avšak vzájemně se nepřekrývaly, takže nebylo možné, aby jeden subjekt umístil své přístroje do prostoru, který má podnajat subjekt druhý. Společnostem byly poskytovány služby spojené s provozem výherních hracích přístrojů (VHP), za něž si žalobce účtoval odměnu. Žalobce podnájem nemovitého majetku v souladu se zněním § 56 ZDPH a v souladu s tzv. šestou směrnicí Rady (ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, dále též „šestá směrnice“), osvobodil. Služby spojené s provozem VHP zatížil základní sazbou daně. Správce daně však na základě provedeného vytykácího řízení dospěl k závěru, že podnájemní smlouva nesplňuje podstatné

znaky nájmu a nelze tedy aplikovat § 56 ZDPH a toto plnění osvobodit. Na základě toho pak platebními výměry doměřil DPH. Žalobce podal proti platebním výměrům odvolání, ve kterém vysvětlil, z jakého důvodu je nutno smluvní vztahy považovat za nájem nemovitého majetku, a to zejména proto, že žalobce jakožto nájemce předmětné nemovitosti převedl na všechny podnájemce právo užívat jimi podnajaté prostory v nemovitosti jako vlastník a dále že poskytování vedlejších služeb spojených s provozem VHP je nutno považovat jako plnění vedlejší k plnění hlavnímu (tzn. podnájmů nemovitostí). Ze žalovaného rozhodnutí nevyplývá, že by smluvní vztahy byla zastřením skutečného obsahu právního úkonu, stavem formálně právním a rovněž, že by smluvní vztahy byly posouzeny jako zneužití práva. Žalobce v žalobě dále popsal principy, na kterých byly předmětné smluvní vztahy založeny. Zejména uvedl, že každý podnájemce měl podnajat konkrétní (plánkem vymezený) prostor v provozovně, k němuž měl plné dispoziční právo. Každý podnájemce měl od provozovny klíče, tzn. mohl do vlastních podnajatých prostor vstupovat kdykoliv. Otevírací dobu vlastní herny si mohl každý podnájemce upravit libovolně bez závislosti na otevírací dobu provozovny. Podnájemci mohli z užívání svého prostoru vyloučit třetí osoby. Stejně tak mohli oddělit své prostory od ostatních prostor místnosti (paravanem, pevnou příčkou atp.) a samostatně řešit podmínky užívání (topení, chlazení atd.). To, že pronajaté prostory byly odděleny pouze orientačně, bylo záměrem podnájemců, neboť bylo v jejich zájmu, aby byly prostory dobře viditelné. Poskytování vedlejších služeb spojených s provozem VHP vyplývalo z uvážení podnájemců. Uzavření podnájemních smluv nebylo vázáno na podmínku, že budou poskytovány tyto vedlejší služby. Žalobce na základě výše uvedeného dovozuje, že podnájemci měli právo užívat prostory jako vlastníci. Žalobce v žalobě dále brojil proti závěrům správce daně stran svědeckých výpovědí svědků P. Ch, a P. M. ze dne 1. 3. 2010 a dovozoval, že z nich vyplývají důvody potvrzující jeho tvrzení. Zdůrazňování skutečnosti, že na daném místě svědci nikdy nebyli je irelevantní, protože jejich svědecké výpovědi byly provedeny za účelem vysvětlení k uzavřeným smlouvám. Žalobce dále v žalobě polemizoval se závěry žalovaného stran charakteru užívání podnajatých prostor. Podle žalobce jsou závěry žalovaného účelové a v rozporu s § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZSDP“). Žalobce doplnil, že i kdyby smluvní vztahy byly prohlášeny za uzavřené v rozporu se zákonem č. 116/1990 Sb., na základě nepřímého účinku šesté směrnice by bylo třeba na ně nahlížet v souladu s obecnými podmínkami definice pojmu nájem a pacht nemovitého majetku. Na základě těchto skutečností je potřeba argumentaci žalovaného považovat za irelevantní, neboť nikterak nepopírá právo podnájemců užívat nemovitost jako vlastníci. Žalobce je názoru, že rozhodnutí žalovaného vychází i z nepochopení pojmu užívat nemovitost jako vlastníci, neboť se zřejmě domnívá, že právo užívat jako vlastníci je neomezeným právem nájemce užívat nemovitost jakkoliv a kdykoliv uzná za vhodné. Takovou možnost však neobsahuje žádná nájemní smlouva. Argumentace žalovaného je podle žalobce vystavěna na skutečnosti, že podnajaté plochy nebyly nikterak od ostatních odděleny a tím nebylo zabráněno přístupu třetích osob do těchto prostor. Žalobce nezná jediný judikát, ze kterých by takový požadavek vyplýval a zároveň by popíral možnost uzavření nájemní smlouvy jen na část provozovny. Z těchto důvodů se domnívá, že podnájemci měli užívat část provozovny jako vlastníci a měli možnost z tohoto užívání vyloučit třetí osoby. Pokud žalovaný argumentoval rozsudkem Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 93/2008-43, konstatuje žalobce, že daný případ se neshoduje s jeho případem, neboť práva smluvních stran uvedená v rozhodnutí byla výrazně nižší. Tento právní názor uvedlo i Ministerstvo financí ČR ve svém sdělení ze dne 18. 5. 2010, č.j. 051/39725/2010-491.

Vzhledem k tomu, že pojem nájem nemovitého majetku nebyl v ZDPH definován, odvolává se žalobce na nepřímý účinek šesté směrnice, podle které je nutno za nájem nemovitého majetku považovat transakci, kdy vlastník nemovitosti převádí na jinou osobu, s vyloučením jakékoliv jiné osoby, užívací a požívací právo na sjednanou dobu, a to za nájemné. Této definici předmětné nájemní smlouvy vyhovují. Žalovaný je názoru, že pronájem nemovitého majetku představuje zpravidla realitně pasivní činnost (závisející na pouhém plynutí času), která nevede k významné tvorbě hodnoty. Tuto obecnou formulaci smluvní vztahy rovněž nikterak nenarušily. Žalobce doplnil, že poskytování vedlejších služeb spojených s provozem VHP mohly být odmítnuty, přičemž tyto vedlejší služby mají jen minimální vliv na generování tržby a nepředstavují významnou přidanou hodnotu pro příjemce služby. Navíc podnájem prostorů pro provoz VHP není možno považovat za běžný nájem, čemuž nasvědčuje i vedená definice ESD. Povinností žalovaného bylo se s uplatněnou argumentací konkrétně vypořádat. Žalobce v této souvislosti uvedl, že obsluha a zajištění provozu VHP jsou nezbytné činnosti pro jejich provoz, na výši dosažené tržby však mají zcela minimální vliv. Navíc poskytování těchto vedlejších služeb není smluvní ani zákonnou podmínkou pro uzavření smluvního vztahu, takže argument žalovaného o těsném spojení obou služeb je zcela irrelevantní. Žalobce dále uvedl, že tuzemská judikatura v dané oblasti neexistovala a bylo nutno vycházet z judikatury ESD. Žalobce je názoru, že správně vycházel z rozhodnutí ESD (C-271/01 a C-428/02 a dalších rozhodnutí). Žalobce doplnil, že podnájemci měly práva užívat nemovitost jako vlastníci, přičemž poskytované vedlejší služby spojené s provozem VHP byly od nájmu samostatně oddělitelné (poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 4/2010-140). Na základě výše uvedeného žalobce navrhl zrušení napadených rozhodnutí žalovaného a přiznání náhrady nákladů řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

[4] Žalovaný podal k žalobě písemné vyjádření, ve kterém zopakoval tvrzení obsažená v napadených rozhodnutích. Zejména uvedl, že žalobce neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění jím uváděným způsobem. V rámci vytýkacího řízení bylo zjištěno, že podnájemci neměli možnost naložit s daným prostorem jinak, než zde umístit výherní hrací přístroje (VHP). Umístění VHP na přenechané ploše o velikosti několika m² vylučovalo, aby podnájemce využíval prostor způsobem, který by sám uznal za vhodné. Rovněž v případě omezení provozu provozovny z technických nebo jiných důvodů, jejího uzavření, neměl podnájemce právo vstupu do nemovitosti. Dle přílohy ke smlouvě o nájmu nebytových prostor byl pronajímatel oprávněn nakládat s VHP podnájemce, což nesvědčí tvrzením žalobce uvedeným v daňovém přiznání. Žalovaný dále poukázal na definici ESD stran nájmu nemovitého majetku. Podle žalovaného ESD mnohokrát zdůraznil, že pro účely správného uplatnění osvobození je třeba odlišit pasivní přenechání majetku k užívání od ostatních činností, které mají buď povahu průmyslového nebo obchodního podnikání, jako jsou buď výjimky stanovené v šesté 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. Žalovaný dále neshledal za příléhavé ani žalobcem uváděná rozhodnutí ESD. Podle žalovaného tato rozhodnutí nedosvědčují žalobcem uváděné názory. S odkazem na výše uvedené žalovaný navrhl zamítnutí žaloby pro nedůvodnost.

IV.

Podmínky řízení a další procesní otázky

[5] Před tím, než se Krajský soud v Brně začal zabývat důvodností žaloby, zkoumal, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl přitom k názoru, že žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě (§ 72 odst. 1 s. ř. s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jde o žalobu přípustnou (§ 68 a § 70 s. ř. s.).

[6] Žalobce v žalobě označil jako žalovaného Finanční ředitelství v Brně. S ohledem na nabytí účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (na základě kterého došlo k zániku finančních ředitelství, jejichž kompetence přešly od 1. 1. 2013 na Odvolací finanční ředitelství), považuje soud za žalovaného Odvolací finanční ředitelství.

[7] V souladu s § 75 odst. 1 a odst. 2 s. ř. s. přezkoumal Krajský soud v Brně napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů včetně řízení předcházejícího jeho vydání, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

V.

Posouzení věci krajským soudem

[8] V daném případě je základní skutkový stav věci nesporný. Žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích provozoval hostinskou činnost v provozovně Bar – herna SIESTA. Tyto prostory měl pronajaty od vlastníků objektu. Část pronajatého prostoru (který nebyl stavebně oddělen) žalobce dále podnájal společností, které do nich umístily výherní hrací přístroje (VHP). Těmto společností žalobce poskytoval služby spojené s provozem těchto přístrojů.

[9] Předmětem sporu je však právní hodnocení zjištěných skutkových okolností. Žalobce vymezil v žalobě předmět sporu jako posouzení, zda podnájemci žalobce mohli užívat podnájaté prostory jako vlastníci, přičemž finanční orgány předmětné smluvní vztahy nehodnotily jako zastření skutečného obsahu právního úkonu či jako zneužití práva a ani nezpochybnily případnou charakteristiku žalobcem poskytovaných plnění na plnění vedlejší a hlavní.

[10] Toto žalobcem učiněné vymezení je ale nepřesné. Jak plyne z průběhu daňového řízení, finanční orgány se zabývaly celkovou podstatou, účelem a ekonomickými důvody smluvních vztahů žalobce s jeho kontrahenty a jejich skutečným fungováním, tedy nikoli pouze z hlediska izolované otázky, zda jednotliví podnájemci teoreticky mohli užívat podnájaté prostory jako vlastníci (byť soud nepopírá, že prvotní postup správce daně se *prima facie* mohl jevit jako směřující k objasnění této problematiky). Vztahy žalobce s podnájemci pak hodnotily tak, že sjednaná úplata za nájem zohledňovala i jiné skutečnosti (služby související s provozováním výherních hracích přístrojů), přičemž podstata těchto kontraktů spočívala v poskytnutí služby práva umístit výherní hrací přístroje v provozovně Bar – herna SIESTA, a zároveň v poskytování služeb souvisejících s provozováním těchto výherních hracích přístrojů; takové plnění je zdanitelné pouze jako jednotný celek dílčích zdanitelných plnění.

[11] Z těchto závěrů ostatně vycházel i žalobce, který v odvolání proti platebním výměrům, zdůrazňoval, že svým podnájemcům sice poskytoval dvě dílčí plnění (podnájem nebytových prostor a poskytování vedlejších služeb spojených s provozem VHP), jednalo se však o plnění samostatná (oddělitelná). Plnění spočívající v nájmu nemovitosti bylo plněním hlavním a bylo cílem uzavírání smluv.

[12] Při posuzování věci zdejší soud vycházel zejména z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2012, č. j. 1 Afs 22/2012-53, ve věci *B + B CZ, s. r. o.* (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). V něm kasační soud dospěl k závěru, že plnění poskytované osobou oprávněnou užívat nebytový prostor, které spočívá v přenechání práva užívat blíže specifikovanou část nebytových prostor za účelem umístění výherního hracího přístroje třetí osobě a současně v poskytování služeb nezbytných fakticky nebo z pohledu veřejnoprávních předpisů pro řádné provozování výherních hracích automatů (zajišťování běžného provozu přístroje, vykonávání dozoru v herně atd.) téže osobě, je třeba pro účely daně z přidané hodnoty považovat za jediné, nedílné plnění. Dodal, že při úvaze o osvobození plnění od daně dle § 56 odst. 4 ZDPH, nelze toto nedílné plnění uměle štěpit na dílčí plnění, tj. na část osvobozenou od daně a část neosvobozenou.

[13] V rámci hodnocení charakteru plnění poskytovaného žalobcem jeho kontrahentům (zde zejména provozovatelům výherních hracích přístrojů) pak zdejší soud vycházel z níže uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu, který se již opakovaně zabýval otázkou dělitelnosti několika dílčích plnění poskytovaných plátcem DPH, stejně jako výkladem pojmu nájem ve smyslu § 56 odst. 4 ZDPH. Nelze pak opomenout ani relevantní judikaturu ESD týkající se výkladu tzv. šesté směrnice Rady ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, která byla následně nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 77, 23. 3. 2011, s. 1-22).

[14] Pokud tedy jde o otázku dělitelnosti plnění, uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 4. 2010, č. j. 2 Afs 6/2009-64, ve věci *KLM 21 s. r. o. v likvidaci*, že směrnice ES o dani z přidané hodnoty neobsahuje žádné zvláštní ustanovení o tom, za jakých podmínek má být více souvisejících plnění považováno za souborné plnění. Rozhodná posuzovací kritéria vyplývají z judikatury ESD (zejména rozhodnutí ze dne 21. 2. 2008 ve věci *Part Service*, C-425/06, Sb. rozh. s. I-897, body 48–54, nebo rozhodnutí ze dne 11. 6. 2009 ve věci *RLRE Tellmer Property*, C-572/07, Sb. rozh. s. I-4983, body 18–19). V každém případě je třeba pro posouzení této otázky použít objektivní kritéria, subjektivní pohled účastníků obchodní transakce není rozhodující. Každé plnění je třeba obvykle považovat za oddělené a samostatné. Za určitých okolností však několik plnění formálně rozlišených, která by mohla být poskytnuta odděleně, a tak vést každé za sebe ke zdanění nebo osvobození od daně, musí být považováno za jediné plnění, pokud tato plnění nejsou samostatná. Je tomu tak např. tehdy, pokud je na základě objektivní analýzy konstatováno, že jedno nebo více plnění představují hlavní plnění a že zbývající jedno nebo více plnění představují jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících s hlavním plněním stejný daňový režim. Konkrétně musí být plnění považováno za vedlejší ve vztahu k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek. O jediné plnění se jedná také tehdy, pokud dvě nebo více dílčích

plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé.

[15] K této problematice zdejší soud ze správního spisu zjistil, že dne 1. 2. 2005 uzavřel žalobce jako nájemce se společností Vallota Plus s. r. o. coby podnájemcem Smlouvu o podnájmu části nebytových prostor. Předmětem podnájmu byla část baru – herny SIESTA o výměře 80 m² (čl. I.). Jako účel podnájmu bylo v čl. II. označeno provozování podnikatelské činnosti podnájemce s tím, že v pronajatých prostorách budou umístěny výherní hrací přístroje. Nájemné bylo sjednáno v procentuální výši (25 – 40 %) odstupňované dle průměru tržeb na jeden VHP, a to z celkové měsíční tržby z VHP (čl. IV.). Náklady na služby, vymezené jako „elektrina, vodné, stočné a teplo“ měly být hrazeny po celou dobu žalobcem (čl. V.). Dodatkem č. 1 ke smlouvě ze dne 22. 8. 2005 byl čl. V. smlouvy změněn tak, že součástí ceny podnájmu dle čl. IV. smlouvy jsou náklady za výše uvedené „služby“, přičemž úhrada za ně byla stanovena pevnou měsíční částkou ve výši 7 000 Kč včetně DPH. Dle čl. VII. se podnájemce zavázal umožnit žalobci vstup do objektu na požádání pro běžnou kontrolu objektu.

[16] Ve správním spisu se dále nachází žalobcem předložená listina označená jako „*Příloha č. 2 Smlouvy o spolupráci při provozování VHP Finanční vypořádání*“. Tato příloha byla uzavřena téhož dne, tedy 1. 2. 2005 mezi týmiž subjekty – společností Vallota Plus s. r. o. jako provozovatelem a žalobcem coby obsluhovatelem. Z této přílohy smlouvy plyne povinnost žalobce odesílat společnosti Vallota Plus s. r. o. tržbu z provozu VHP. Za obsluhu příslušel žalobci podíl 10 % z výtěžku měsíčních tržeb VHP. Dle Předávacího protokolu žalobce dne 1. 2. 2005 předal podnájemci 1 ks klíčů k baru – herně SIESTA. Dne 1. 4. 2008 uzavřel žalobce s podnájemcem (jeho právním nástupcem - společností Synot Queen s.r.o.) Dodatek č. 3, jímž změnili čl. VII. Smlouvy o podnájmu nebytových prostor ze dne 1. 2. 2005 tak, že podnájemce je oprávněn nepřetržitě užívat nebytové prostory za účelem dohodnutým ve smlouvě, žalobce je povinen mu takové nepřetržitě užívání umožnit, zejména umožněním nepřetržitého přístupu do těchto nebytových prostor.

[17] Ke smlouvám uzavřeným žalobcem se společností Vallota Plus s. r. o. je třeba uvést, že smlouva ze dne 1. 2. 2005 o podnájmu části nebytových prostor je co do smluvního typu vskutku pouze smlouvou o podnájmu. Pokud však jde o charakter, resp. dělitelnost plnění poskytovaného na jejím základě, nelze odhlížet od smlouvy o spolupráci při provozování výherních hracích přístrojů. Tato smlouva sama sice nebyla žalobcem v daňovém řízení předložena, ale i z její přílohy č. 2 je patrné, že žalobce v rámci smluvního vztahu se společností Vallota Plus s. r. o. obsluhoval výherní hrací přístroje. To ostatně žalobce nikdy v průběhu daňového či soudního řízení nezpochybňoval. Obě smlouvy (resp. doložená smlouva o podnájmu a příloha smlouvy o spolupráci při provozování VHP) byly uzavřeny ve stejný časový okamžik 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 společnost Vallota Plus s. r. o. by jistě nemělo význam uzavřít pouze smlouvu o podnájmu části nebytových prostor, aniž by současně se žalobcem uzavřela i smlouva o spolupráci při provozování výherních hracích přístrojů. Teprve na základě této druhé smlouvy si společnost Vallota Plus s. r. o. 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

společnost Vallota Plus s. r. o. nezajistila od žalobce 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 tohoto provozovatele VHP žádný ekonomický význam. Pouhé umístění přístroje do provozovny žalobce tedy nebylo cílem společnosti Vallota Plus s. r. o. Tato společnost sice mohla provoz výherních hracích přístrojů obsluhovat sama či prostřednictvím jiné třetí osoby (jak vyplývá z tvrzení žalobce i výpovědi svědka Ch.), ovšem neučinila tak a toto potřebné plnění si obstarala přímo u žalobce coby pronajímatele nebytového prostoru. V takovém případě je však třeba považovat plnění poskytované žalobcem jako jediné, nedílné plnění.

[18] Dne 13. 3. 2007 pak žalobce jako nájemce uzavřel Smlouvu o podnájmu části nebytových prostor, zn. OL-059/2007, se společností SYNOT LOTTO, a. s., coby podnájemcem. Předmětem smlouvy bylo přenechání části nebytových prostor v rozsahu 2 m² v herním středisku HERNA SIESTA. Dle čl. I. odst. 4 této smlouvy se smlouva uzavírá za účelem podnikání podnájemce spočívajícího v provozování sázkové hry podle § 50 odst. 3 zákona o loteriích a jiných podobných hrách, prostřednictvím nedělitelného technického zařízení interaktivního loterního systému. Podle téhož odstavce smlouvy se podnájemce zavázal dodat a umístit do provozovny koncový interaktivní obrazový terminál (tzv. IVT), který je součástí interaktivního loterního systému, instalovat jej, zprovoznit a na vlastní náklady zajistit jeho servis. Dále se zavázal předat žalobci písemným protokolem IVT, modem pro připojení IVT k centrálnímu systému, všeobecný herní plán, herní plány k jednotlivým hrám, návod k obsluze IVT, návštěvní řád, systém vnitřních zásad a další doklady a listiny nutné k provozování IVT dle platných právních předpisů. Žalobce se zavázal zajistit vedoucího herního střediska, tj. osobu odpovědnou za provoz herního střediska a za zákaz hry i vstupu osob mladších 18 let. Touto osobou byla ustanovena I. J., jednatelka žalobce (čl. I. odst. 6). Žalobce výslovně prohlásil, že si je vědom všech povinností spojených s funkcí vedoucího herního střediska a zavázal se ustanoveného vedoucího o těchto povinnostech podrobně poučit, dbát na dodržování těchto povinností a nést za jejich dodržování ze strany vedoucího herního střediska plnou objektivní odpovědnost (čl. I. odst. 7). V čl. I. odst. 9 na sebe žalobce převzal povinnost dbát na to, aby do provozovny nevstoupila osoba mladší 18 let, a zamezit takové osobě hru. Pro případ porušení této povinnosti žalobcem byla sjednána smluvní pokuta ve prospěch podnájemce ve výši 20 000 Kč za každé jednotlivé porušení této povinnosti. Žalobce se dále zavázal zabezpečit, aby byl při provozu IVT dodržován účastníky hry herní plán, návody ke hře, návod k obsluze IVT a návštěvní řád, prověřit před vyplacením každou dosaženou výhru pomocí čtecího zařízení (se sjednanou smluvní pokutou ve prospěch podnájemce ve výši 5 000 Kč za každé jednotlivé porušení této povinnosti), vyplácet účastníkům hry na IVT výhry (příčemž před výplatou výhry je žalobce povinen zkontrolovat, zda do technického zařízení nebylo účastníkem hry nebo jinou osobou viditelně zasaženo), event. vystavit poukaz na výhru, který podepíše jménem podnájemce, vyřizovat reklamace účastníků hry, dbát na dodržování vnitřní směrnice vypracované podnájemcem za účelem předcházení legalizace výnosů z trestné činnosti, poskytnout orgánům státního dozoru veškerou součinnost potřebnou pro provedení kontroly. Další z povinností žalobce je dbát, aby podnájemci v souvislosti s provozem IVT nevznikla škoda, hlásit jakoukoliv poruchu neprodleně podnájemci a servisní společnosti, a plnit i jiné, ve smlouvě neuvedené povinnosti tak, aby byl zajištěn řádný provoz IVT v souladu s herním

plánem, návštěvním řádem, povolením Ministerstva financí a platnou právní úpravou. Žalobce byl též povinen zajistit, aby po celou provozní dobu herny byl v místě provozu vedoucí herního střediska, popř. jím pověřená osoba. Podle odstavce 10. článku I. pak byl žalobce mimo jiné povinen zabezpečit, aby IVT bylo v provozu po celou provozní dobu herního střediska [písm. c)], zabezpečit ochranu IVT před poškozením, zničením, ztrátou, zneužitím, zcizením, apod. [písm. d)], umožnit provedení servisu a oprav IVT [písm. g)], či provádět zevní údržbu [písm. h)]. Podle písmene k) téhož ustanovení pak žalobce přebíral po celou dobu trvání smlouvy objektivní odpovědnost za ztrátu, zničení, poškození či jakékoli zcizení IVT nebo jeho části, a dále objektivní odpovědnost za výnosy. Výše nájemného byla sjednána jako procento z tržby (IN-OUT) po odečtení příslušné části správního poplatku, odvodu na státní dozor a výtěžku dle § 4 odst. 2 zákona o loteriích a jiných podobných hrách. Za služby poskytované žalobcem dle čl. I. odst. 6, 8, 9 a 10 smlouvy pak byla dohodou stanovena cena ve výši 100 Kč bez DPH měsíčně. Tato částka zahrnuje veškeré výdaje žalobce na zajištění těchto služeb (čl. II odst. 1, 2). Podle čl. II. odst. 3 byl žalobce povinen vždy k 1. dni následujícího kalendářního měsíce odvést veškeré výnosy z IVT za uplynulý měsíc podnájemci. Teprve na základě těchto odvodů a faktury žalobce byl podnájemce povinen uhradit žalobci nájemné a cenu služeb. Nájemné bylo splatné až po splnění obou podmínek. V odstavci 5 téhož článku bylo sjednáno právo podnájemce zavést tzv. nucenou správu nad provozem IVT v případě, že žalobce bude po dobu delší jednoho měsíce v prodlení s odvodem výnosů z IVT či jejich části. Žalobce se též zavázal umožnit podnájemci nepřetržité užívání nebytových prostor za účelem dohodnutým ve smlouvě, zejména mu umožnit nepřetržitý přístup do těchto prostor (čl. IV. odst. 9). Podnájemce byl též kdykoli v provozní době žalobce oprávněn provádět kontrolu stavu IVT (čl. IV. odst. 10). Žalobce pak byl povinen oznámit podnájemci každou změnu provozní doby herny, sídla herny či vedoucího herního střediska. V Prohlášení k předávacímu protokolu ze dne 13. 3. 2007 žalobce souhlasil s tím, aby společnost Synot Queen a. s. (právní nástupce společnosti Vallota Plus s. r. o.) zapůjčovala klíče od nebytových prostor baru – herny SIESTA za účelem neomezeného přístupu společnosti SYNOT LOTTO, a. s. Dodatek č. 1 ze dne 1. 10. 2007 ke smlouvě pak řešil zejména situaci, kdy výnosy v daném měsíci dosáhnou záporné částky nebo budou nulové. Dodatek č. 2 ze dne 1. 12. 2008 ke smlouvě se týkal zvýšení procentuální výše pro výpočet nájemného.

[19] V případě smlouvy uzavřené žalobcem se společností SYNOT LOTTO, a. s., je zřejmé, že se jedná o smlouvu smíšenou. Smlouva o podnájmu nebytových prostor tvoří pouze jednu ze součástí smluvního vztahu. Z úpravy povinností žalobce jasně plyne, že se zavázala poskytnout společnosti SYNOT LOTTO, a. s., plnění nejen v podobě přenechání části nebytového prostoru k užívání, ale též v podobě poskytování služeb nezbytných pro řádný provoz výherních hracích přístrojů. Žalobce na sebe smluvně převzal povinnosti plynoucí ze zákona o loteriích a jiných podobných hrách provozovateli výherních hracích přístrojů. Tyto povinnosti plnil prostřednictvím své jednatelky a pověřených zaměstnanců. Hlavním účelem smlouvy nebylo přenechat podnájemci do užívání část nebytových prostor, nýbrž upravit vztahy mezi žalobcem a společností SYNOT LOTTO, a. s., související s provozováním výherních hracích přístrojů. Podnájem částí nebytových prostor byl tedy z důvodu komplexnosti úpravy právního vztahu nezbytnou součástí této dohody, avšak co do významu relativně zanedbatelnou. Žalobce se zavázal prostřednictvím svého personálu plně zajistit běžný provoz (vyjma servisu) výherních hracích přístrojů, vykonávat pod sankcí smluvních

pokut a nároků na náhradu škody povinnosti provozovatele výherních hracích přístrojů, kterým byla dle úředního povolení společnost SYNOT LOTTO, a. s. Tato práva a povinnosti nelze považovat za součást právního vztahu podnájmu, nýbrž za součást jiného právního vztahu. Za součást podnájmu nebytového prostoru, který spočívá v přenechání nebytového prostoru podnajímcem, pak nelze vůbec považovat povinnost společnosti SYNOT LOTTO, a. s., předat žalobci IVT. Tato povinnost je ovšem součástí smlouvy o podnájmu nebytových prostor, což jen posiluje závěr soudu o tom, že se jedná o smlouvu smíšenou. Za servisní služby náležela žalobci paušální odměna ve výši pouhých 100 Kč měsíčně, přitom pouze přímé personální náklady na poskytování těchto služeb byly zcela nepochybně mnohonásobně vyšší. Byť celková odměna byla formálně rozčleněna do dvou složek, jednalo se o dělení ryze formální, jehož cílem bylo minimalizovat tu část odměny, která dle žalobce podléhá dani z přidané hodnoty. I v tomto případě si společnost SYNOT LOTTO, a. s. sice mohla provoz výherních hracích přístrojů obsluhovat sama či prostřednictvím jiné třetí osoby (jak vyplývá z tvrzení žalobce i výpovědi svědka M.), ovšem neučinila tak a toto potřebné plnění si obstarala přímo u žalobce coby pronajímatele nebytového prostoru. Soud má tedy s ohledem na výše uvedené za to, že dílčí plnění poskytovaná žalobcem na základě předmětné smlouvy společnosti SYNOT LOTTO, a. s., je třeba považovat za jedno nedílné plnění.

[20] Výše uvedené lze plně vztáhnout i pro plnění poskytovaná na základě smluvních vztahů, které byly uzavřeny se společností EL RANCHO RENT s.r.o., resp. EL RANCHO a.s. Ze spisu totiž vyplývá, že dne 5. 4. 2005 žalobce uzavřel jako nájemce se společností EL RANCHO RENT s.r.o., coby podnajímcem Smlouvu o podnájmu nebytových prostor. Předmětem podnájmu byla část nebytových prostor na adrese Masarykovo nám. 59, Kojetín o výměře 20 m². Cena podnájmu měla být stanovena procentuální sazbou z výnosu technického zařízení, jehož provozovatelem bude společnost EL RANCHO a.s. Cena služeb byla stanovena částkou 1000 Kč. Téhož dne (5. 4. 2005) společnost EL RANCHO RENT s.r.o. uzavřela smlouvu o dalším podnájmu těchto prostor se společností EL RANCHO a.s., za účelem zajištění provozu technického zařízení a výherních hracích přístrojů (VHP). Dodatkem pak byla upravena výše nájemného (v procentuální výši z měsíčního zisku). Dne 5. 4. 2005 pak byla uzavřena *Smlouva o spolupráci při provozu technického zařízení* mezi žalobcem a společností EL RANCHO a.s. Z této smlouvy plyne povinnost žalobce odvádět společnosti EL RANCHO a.s. veškeré výnosy. Za obsluhu příslušela žalobci částka 1.000,- Kč měsíčně; v této ceně byla zahrnuta veškerá součinnost obsluhy.

[21] Pokud jde o smluvní vztah se společností CHANCE a. s., Smlouvu o podnájmu nebytových prostor s tímto podnajímcem uzavřela dne 12. 12. 2003 I. J. Žalobce se stal smluvní stranou této smlouvy na straně nájemce na základě Dodatku č. 1 ze dne 20. 2. 2004 (s účinností od 1. 3. 2005). Předmětem smlouvy byl podnájem nebytových prostor o ploše 35 m² dle přiloženého situačního plánu. Jako účel smlouvy je vymezeno provozování kursových sázek v souladu s § 2 písm. h) zákona o loteriích a jiných podobných hrách (čl. I). Úhrada za užívání přenechaných prostor byla v čl. III stanovena částkou 96 000 Kč ročně, hrazenou v měsíčních splátkách ve výši 8 000 Kč. Tato úhrada obsahovala náklady za vytápění, elektrickou energii, vodné a stočné. Výše uvedeným Dodatkem č. 1 bylo podnájemné stanoveno na částku 108 000 Kč s výši měsíčních plátek 9 000 Kč. Dodatkem č. 2 ze dne 11. 7. 2005 byl čl. III změněn tak, že podnájemné bude hrazeno v měsíčních splátkách ve výši 8 000 Kč bez DPH, úhrada za vytápění, elektrickou energii, vodné a stočné byla stanovena

pevnou měsíční částkou ve výši 1 000 Kč včetně DPH, přičemž tato úhrada bude připočítána k nájemnému.

[22] Rozdíl v podstatě tohoto smluvního vztahu od výše uvedených smluvních vztahů společností provozujících VHP je zřejmý. Nespočívá pouze ve faktickém oddělení sázkové kanceláře od ostatní provozovny uzamykatelným předělem, ale zejména v tom, že žalobce společnosti CHANCE a. s. neposkytoval žádné služby materiálně odpovídající službám souvisejícím s provozováním VHP, jako tomu bylo v ostatních případech.

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

[24] V citovaných rozsudcích Nejvyšší správní soud uvedl, že pojmy použité ve směrnici 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 ESD dovodil, že nájmem ve smyslu § 56 odst. 4 zákona ZDPH 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 ESD ze dne 4. 10. 2001 ve věci *Goed Wonen*, C-326/99, Recueil I-6831, body 52 a 53).

[25] ESD 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).

[26] 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 ESD ze dne 6. 12. 2007 ve věci *Gabriele Walderdorff*, C-451/06, Sb. rozh. s. I-10637, bod 20). Pojem nájmu ve smyslu ZDPH 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.

[27] Soud již shora uvedl, že plnění poskytovaná žalobcem společností holdingu SYNOT nezahrnovala pouze přenechání práva užívat část nebytových prostor. Jejich významnou či podstatnou součástí bylo poskytování služeb nezbytných pro řádné provozování výherních hracích přístrojů. Za těchto okolností není nezbytné zabývat se tím, zda tato plnění vykazují všechny pozitivní definiční znaky nájmu, tj. přenechání práva užívat nebytový prostor včetně práva vyloučit z užívání tohoto prostoru třetí osoby či pronajímatele, na sjednanou dobu a za úplatu. V těchto případech je vskutku sporné, zda podnájemci částí nebytových prostor byli zejména oprávněni a též fakticky schopni vyloučit z užívání pronajatých prostor třetí osoby včetně žalobce (tj. kontrolovat a omezit přístup k výherním hracím přístrojům). Formálně tato oprávnění ve smlouvách zakotvena byla, lze si však jen stěží představit, jak by v předmětném baru – herně vypadaly jednotlivé provozy žalobce a podnájemců, založené na symbiotickém fungování (jak plyne i z výpovědí svědků M. a Ch.), pokud by mezi nimi došlo k nesouladu v provozní době. Smluvně zakotvená možnost jakkoliv oddělit podnajaté prostory od zbytku provozovny byla vzhledem k ekonomické podstatě smluvních vztahů žalobce s podnájemci, kdy žalobce ve skutečnosti současně provozoval bar i obsluhoval VHP, v zásadě pouze hypotetická. Vzhledem k výše uvedenému však soud považuje za nadbytečné věnovat se detailněji hodnocení této podmínky.

[28] V dané věci je totiž naplněna judikaturou ESD formulovaná negativní podmínka, totiž že právní vztah vykazuje čistě znaky typické pro nájem, resp. podnájem spočívající v povinnosti strpět užití nemovitosti třetí osobou (tedy plnění pasivního charakteru). Z důkazů provedených v daňovém řízení jednoznačně plyne, že přenechání práva užívat nemovitosti třetí osobě tvořilo pouze jednu část plnění žalobce. Významnou část plnění pak představovaly služby, které žalobce poskytoval provozovatelům výherních hracích přístrojů (viz výše).

[29] S ohledem na obsah právních vztahů, a tím méně pak vzhledem k jeho ekonomické podstatě, nelze plnění poskytované žalobcem provozovatelům výherních hracích přístrojů z holdingu SYNOT považovat za nájem, resp. podnájem, a subsumovat ho tak pod § 56 odst. 4 ZDPH. Přenechání práva užívat části nebytových prostor nebylo jediným ani hlavním plněním poskytovaným žalobcem, nýbrž pouze prostředkem k dosažení jiného cíle (shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *MiM s. r. o.*, citovaný shora). Hlavním účelem bylo podílet se na provozu výherních hracích přístrojů, a tedy na zisku generovaném touto činností. V této souvislosti je třeba poznamenat, že soud si je plně vědom skutečnosti, že provozovateli výherních hracích přístrojů v právním slova smyslu byly pouze společnosti holdingu SYNOT, jimž žalobce poskytoval plnění (tedy držitelé povolení k provozování výherních hracích přístrojů). V ekonomickém slova smyslu jím však alespoň částečně byl i žalobce, neboť vykonával veškeré běžné činnosti nezbytné pro řádný provoz těchto přístrojů. Plnění poskytované žalobcem nemělo toliko pasivní povahu typickou pro nájem. Jeho významnou část totiž tvořila činnost aktivní (obsluha výherních hracích přístrojů, plnění povinností provozovatele výherních hracích přístrojů upravených zákonem o loteriích a jiných podobných hrách, vybírání hotovosti z přístrojů atd.).

[30] Lze dodat, že finanční orgány ve věci nepostupovaly podle § 2 odst. 7 ZSDP. Nevycházely totiž z toho, že předmětné smlouvy o podnájmu části nebytových prostor jsou formálními právními úkony, jejichž cílem je zastít skutečný stav. Naopak, tyto orgány vyšly právě z obsahu smluvních vztahů doložených písemnými smlouvami a nezpochybnily, že jejich prostřednictvím projevená vůle není skutečná. Pouze dospěly k závěru, že byť jsou některé smlouvy pojmenovány pouze jako smlouvy o podnájmu nebytových prostor, jejich obsah neodpovídá výlučně smluvnímu vztahu nájmu, ale též dalším smluvním vztahům. Smlouvy tak byly interpretovány dle jejich skutečného obsahu, nikoliv pouze dle jejich pojmenování, což odpovídá i soukromoprávním zásadám výkladu projevu vůle. S tímto posouzením se zdejší soud ztotožnil.

[31] **Soud uzavírá, že dílčí plnění poskytovaná v daném případě žalobcem podnájemcům je třeba pro účely daně z přidané hodnoty považovat za jediné, nedílné plnění. Toto plnění nemělo podobu pouze pasivní činnosti spočívající výlučně v přenechání práva užívat nebytové prostory provozovatelům výherních hracích automatů, nýbrž hlavní ekonomický účel tohoto plnění představovaly povinnosti žalobce související se zajištěním obsluhy výherních hracích přístrojů a povinností vyplývajících z právních předpisů regulujících jejich provoz. Z toho důvodu nelze tato plnění podřadit pojmu nájem ve smyslu § 56 odst. 4 ZDPH. Námitkám (tvrzením) žalobce, které dospívaly k opačným závěrům, proto krajský soud nemohl přisvědčit.**

[32] Žalovaný se přitom v rozhodnutích zabýval všemi pro věc relevantními otázkami, resp. splnil i všechny další povinnosti odvolacího orgánu. Z odůvodnění vyplývají důvody, které vedly žalovaného k zaujetí výše popsanych závěrů, které mají podle krajského soudu oporu v provedeném dokazování a právní úpravě. Rozhodnutí žalovaného tak nelze považovat za nepřezkoumatelná. Krajský soud není ani názoru, že by žalovaný porušil procesní pravidla upravující dokazování, resp. zásadu volného hodnocení důkazů. Krajský soud se s provedeným dokazováním a jeho výsledky zcela ztotožňuje. Co se týče námitek, ve kterých žalobce polemizoval se závěry žalovaného obsaženými v napadených rozhodnutích (zejména pak těch stran charakteru smluvních vztahů a plnění), odkazuje krajský soud na výše uvedené, a doplňuje, že shledává závěry žalovaného příléhavé dané věci. Žalovaný podle krajského soudu v napadených rozhodnutích logicky a věcně správně vysvětluje důvody, na základě kterých dospěl k předmětným rozhodnutím. Tato argumentace odpovídá právní úpravě a judikatuře. Jeho argumentaci tak nelze považovat za nesprávnou či irelevantní, jak tvrdil žalobce v žalobě.

[33] Žalobce dále namítl, že žalovaný zpochybnil svědecké výpovědi svědků P. M. a P. Ch. a popřel důvěryhodnost těchto svědků, neboť nikdy nebyli v žalobcově provozovně. S tímto tvrzením se soud neztotožnil. Žalovaný tyto výpovědi akceptoval jako důkazy, jejich obsah pak relevantním způsobem a v souvislosti i s důkazy jinými zhodnotil v rámci žalobou napadených rozhodnutí. Nepravdivý se soudu nejeví ani závěr, že o provozu, otevírací době či přístupu třetích osob svědci neměli konkrétní informace. Uzavřel-li žalovaný pasáž týkající se předmětných svědeckých výpovědí tezí, že primárním účelem nebylo užívání pronajaté nemovitosti, ale umístění a provozování VHP, nejedná se o závěr, který by byl těmito svědky vyvrácen. Ostatně, pro danou věc nebyli svědecké výpovědi určující, určující byla povaha smluvních vztahů, resp. poskytovaných plnění, podrobněji viz výše.

[34] Nedůvodnou je i námitka, že správní orgány nebraly v potaz žalobcem uváděnou judikaturu ESD, která jediná určovala, jak má žalobce postupovat. Zde je nutno v první řadě konstatovat, že finanční orgány v žádném případě nepopíraly význam judikatury ESD. Naopak, z jejich postupu je zřejmé, že z této judikatury vycházely, stejně jako z rozhodovací praxe národních soudů (Nejvyššího správního soudu). Zde lze poukázat zejména na přístup správce daně, který se aplikací závěrů ESD na projednávaný případ důkladně zabýval (srv. např. zprávy o kontrole daně z přidané hodnoty (č.j. 55961/10/320931708514, 55963/10/320931708514 a 55964/10/320931708514). Vzhledem ke způsobu a rozsahu, jakým se judikaturou ESD zabýval správce daně, neshledal soud nezbytně nutným, aby tutéž argumentaci žalovaný opakoval ve svém rozhodnutí. Zde soud považuje za zcela postačující komplexní způsob, jakým žalovaný naložil s odvolacími námitkami obsahujícími odkazy na v zásadě tutéž judikaturu ESD, ze které vycházel i správce daně. Žalovaný se ostatně s argumenty žalobce plynoucími z řady rozhodnutí ESD vypořádal i v rámci žalobou napadených rozhodnutí. Se závěry těchto rozhodnutí se krajský soud zcela ztotožňuje, neboť mají oporu v právní úpravě a skutkovém stavu. Závěry jsou v souladu i s judikatorními východisky ESD, jakož i judikaturou Nejvyššího správního soudu. Krajský soud není názoru, že by z žalobcem uváděných rozhodnutí ESD (např. ESD C-428/02) vyplývaly závěry, které by jednoznačně zpochybňovaly důvody, na kterých stojí žalobou napadená rozhodnutí. Žalobcem uváděná rozhodnutí navíc neřešila identickou situaci. Pokud pak žalobce výslovně odkazoval na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 4/2010-140, konstatuje krajský soud, že ani to se nezabývalo identickou situací (podnájemem části provozovny), ale úklidem. Krajský soud tedy není názoru, že žalobce na základě jím uváděných soudních rozhodnutí mohl uplatnit osvobození od daně z přidané hodnoty. Podrobněji odkazuje krajský soud na výše uvedené, kde se danou problematikou již zabýval.

[35] Žalobce odkázal též na sdělení Ministerstva financí ze dne 18. 5. 2010, přičemž uvedl, že podle názoru tohoto orgánu by měl být rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 93/2008 (kterým argumentoval žalovaný) aplikován pouze v typově shodných případech a jeho závěry jsou spíše ve prospěch žalobce. Jak uvedeno již výše, zdejší soud z označeného rozsudku Nejvyššího správního soudu taktéž vycházel, žalobcem předloženým sdělením Ministerstva financí se proto dále nezabýval, aniž by přitom popíral obecnou zásadu možnosti odlišného posuzování obdobných případů na základě částečně změněných skutkových okolností (tzv. *distinguishing*).

VI.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[36] S ohledem na výše uvedené krajský soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[37] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta) a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto

úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 26.2.2013

JUDr. Zuzana Bystřická
předsedkyně senátu