



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně **R. P.**, bytem v Č. 51, zast. Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem v Brně, Divadelní 4, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. října 2011, čj. 6128/11-1300-603479 t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala zrušení shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání do rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí roku 2010 a napadené rozhodnutí potvrdil.

Uvedla, že předmětem sporu bylo posouzení nájemní smlouvy uzavřené s nájemcem, společností STARDUST GAMES, s.r.o., (dále jen „nájemce“). Žalovaný tuto smlouvu kvalifikoval jako smlouvu o poskytnutí práva využití věci, tedy práva umístit technické zařízení v dohodnutém prostoru za účelem provozování výherních hracích přístrojů (dále jen „VHP“), tedy jako službu, na níž nelze použít osvobození

podle ust. § 56 zákona č. 235/2004 S., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Žalovaný i správce daně posoudili skutkovou podstatu věci na základě judikátu Nejvyššího správního soudu, tedy rozsudku čj. 9 Afs 5/2007-70. Žalobkyně zdůraznila, že tento judikát však skutkově na danou věc nedopadá, neboť v daném případě pronajímatel uzavřel dvě nájemní smlouvy a to jednu s provozovatelem hostinské činnosti J. Č. a druhou se shora uvedeným nájemcem. Je tedy zřejmé, že předmětné nebytové prostory společně užívají dva nájemci.

Pokud tedy žalovaný svůj názor opírá o to, že se nejedná o nájem, neboť do vymezených prostor mají neomezený přístup třetí osoby, pak žalobkyni není známo, proč tentýž závěr nebyl vysloven i u dalšího nájemce J. Č. Zdůraznila rovněž, že přístup třetích osob je dle jejího názoru omezen a to zatahovatelnou uzamykatelnou mříží a současně jednáním obou nájemců na základě dohody o podnikatelské spolupráci ze dne 12. 7. 2009.

Dále žalobkyně odkázala na judikát Soudního dvora Evropské unie ze dne 18. 11. 2004, sp. zn. C-284/03, v němž byla řešena obdobná situace, tedy že do prostor užívaných nájemcem měly přístup třetí osoby a soud tak vyslovil jednoznačný názor, že se o nájem jedná.

Žalobkyně upozornila, že při získávání důkazů ze strany správce daně pořizováním fotodokumentace dne 7. 4. 2010, nebyla přítomna a nemohla se k nim tudíž vyjádřit. Tím bylo porušeno její právo dané čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Tento nedostatek nebyl napraven ani při místním šetření dne 12. 8. 2010, při němž došlo k porušení čl. 37 odst. 2 uvedené Listiny. Důkazy tak nebyly pořízeny v souladu s požadavkem daným ust. § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“). Pokud by žalobkyně byla tomuto šetření přítomna, mohla by ukázat, kde se nachází zatahovatelná uzamykatelná mříž a fotodokumentace tudíž byla pořízena bez zaměření na důležité prvky prostoru. Žalobkyně rovněž odkázala na svědecké výpovědi zástupce nájemce, který její tvrzení potvrdil.

Dále žalobkyně uvedla, že do prostor, které jsou pronajaty, nemají přístup neomezeně třetí osoby, místnost není průchozí, ani není součástí místnosti, kterou má pronajatu i další nájemce. Vstup do pronajatého prostoru je uzamykatelný zatahovatelnou mříží, je rozdělen překližkovou přepážkou, akváriem a ozdobnou dřevěnou mřížkou, takže celý prostor je vlastně ohraničen. Nemohou tam tedy neomezeně vstupovat třetí osoby, aniž by překonaly zábrany. Odkázala rovněž na čl. VI. bod 2 dodatku smlouvy o nájmu ze dne 30. 12. 2006, kde je uzávěr zatahovací roletou ujednán a rovněž na čl. V. bod 2 písm. e/ dodatku smlouvy.

Při místním šetření, jak žalobkyně dále uvedla, konaném dne 7. 2. 2011, pak bylo zjištěno, že se v pronajatých prostorách nachází uzamykatelná zatahovací mříž, nikoliv však původní roletová, ale nová posuvná zatahující se zleva doprava. To bylo způsobeno tím, že mříž při místním šetření se může lišit od mříže, jež se

v prostorách nacházela v 1. a 2. čtvrtletí 2010. Žalobkyně upozornila, že pokud bylo v daňovém řízení konstatováno, že se ve dnech 12. 2., 7. 4. a 12. 8. 2010 v prostoru vstupu do prostor pronajatých žádná mříž nenacházela, není toto tvrzení ničím doloženo, neboť fotodokumentace ze dne 7. 4. 2010 byla provedena tak nešikovně, že na ní mříž není vidět. Proto žalobkyně navrhla výslech zástupce nájemce. Následně při místním šetření konaném dne 7. 2. 2011 bylo shledáno, že se v nájemních prostorách nachází uzamykatelná posuvná zatahovací mříž. Žalobkyně přitom odkázala na sdělení nájemce ze dne 24. 3. 2011, které použití mříží a zástěn vysvětluje a výslech svědka, zástupce nájemce ze dne 12. 5 2011.

Žalobkyně se dále podrobně vyjádřila k místním šetřením konaným dne 7. 4. a 12. 8. 2010 se zdůrazněním, že o těchto šetřeních nebyla vyrozuměna, nemohla tudíž svědkovi, J. Č., klást otázky. Odkázala přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2010, čj. 8 Aps 1/2009-159. Zdůraznila, že při místním šetření dne 7. 4. 2010 bylo s tímto svědkem jednáno, což potvrdil správce daně ve svém rozhodnutí ze dne 26. 8. 2010. Žalobkyni přitom byla upřena přítomnosti, čímž byla zkrácena na svých právech daných jí čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Tento nedostatek nemohl být zhojen místním šetřením konaným dne 12. 8. 2010, protože mu svědek J. Č. nebyl přítomen.

K nájemní smlouvě pak žalobkyně uvedla, že v ní nebylo uvedeno, zda nájemné je sjednáno s daní z přidané hodnoty nebo zda je sjednáno bez této daně. K tomu žalobkyně připomněla rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 3. 4. 2002, 32 Odo 385/2002, z něho vyplývá, že dohodnutou cenu díla, pokud není stranami dohodnuto něco jiného, nelze zvyšovat o daň z přidané hodnoty.

Dále žalobkyně uvedla, že jestliže samotné provozování výherních hracích přístrojů je od daně z přidané hodnoty ve smyslu ust. § 60 zákona o DPH osvobozeno, pak nájem, jakožto vedlejší služba související s hlavní službou by byl osvobozen také, protože vedlejší služby sleduje osud hlavní služby. Odkázala přitom na rozsudek Soudního dvora Evropské unie, sp. zn. C-425/06, které řeší otázku, zda se jedná o plnění jediné či o samostatná jednotlivá plnění z hlediska daně z přidané hodnoty. Vyplývá z něho, že plnění musí být 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. Žalobkyně z toho dovodila, že nájem je vedlejší službou k službě hlavní, kterou je provozování výherních hracích přístrojů, a proto nájemné dle nájemní smlouvy je osvobozeno od daně z přidané hodnoty na výstupu dle ust. § 60 zákona o DPH.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že v předmětných případech byla dne 24. 5. 2010 a dne 16. 8. 2010 řádně zahájena vytýkácí řízení za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2010. Po jejich provedení byly správcem daně vypracovány Zprávy o vytýkácích řízeních č.j. 176979/10/228931605166 a č.j.

220549/10/228931605166. S obsahem zpráv byla žalobkyně správcem daně před ukončením vytykácích řízení seznámena a bylo jí umožněno se k nim vyjádřit, což také učinila do protokolů o ústním jednání č.j. 158396/10/228931605166 dne 30.7.2010, č.j. 222573/10/228931605166 dne 14. 9. 2010 (1. čtvrtletí 2010), a dále podáními doručenými správcem daně dne 1. 8. 2010 (1. čtvrtletí 2010) a dne 19. 12. 2010 (2. čtvrtletí 2010). Zpráva o vytykáčím řízení za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2010 č.j. 176979/10/228931605166 byla s žalobkyní projednána dne 29.6.2010 a následně, na základě udělené plné moci, dne 4. 11. 2010 byla projednána a spolupodepsána s jejím zmocněncem dle protokolu č.j. 255541/10/228931605166. Následně jí i jejímu zmocněnci byla zpráva doručena. Správce daně dospěl v daňovém řízení k závěru, že vybraná deklarovaná uskutečněná plnění dle smlouvy o nájmu nebytových prostor nesplňují podmínky pro žalobkyní uplatněné osvobození od daně dle ustanovení § 56 zákona o DPH a plnění překvalifikoval na zdanitelná podléhající zdanění základní sazbou daně dle § 14 odst. 1 písm. b) citovaného zákona – poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty.

Žalovaný konstatoval, že správce daně provedl na provozovně v Černilově 51 místní šetření již dne 12. 2. 2010 za účasti tehdy pověřeného zástupce žalobkyně Ing. V. M. Zde správce daně v protokolu o ústním jednání č.j. 620/10/228931605166 popsal uspořádání místnosti „formanka“. Jak z protokolu vyplývá, existence mříže nebyla zjištěna. Cílem místního šetření konaného dne 7. 4. 2010 pak bylo pouze názorné fotografické zdokumentování faktického stavu umístění výherních hracích přístrojů, jak byl zjištěn při předchozím místním šetření dne 12. 2. 2010. Při místním šetření konaném dne 7.4.2010 správce daně jednal s nájemcem restaurace Pod Borovicí čp. 51 J. Č. a v protokolu o ústním jednání č.j. 67730/10/228931605166 ho nesprávně označil jako svědka. Jak vyplývá ze zákona o správě daní, jako svědka lze označit osobu, která vypovídá o důležitých okolnostech v daňovém řízení týkajících se jiných osob. Při jednání J. Č. správcem daně pořízené snímky pouze shlédl, nepodával žádné informace týkající se žalobkyně či objektu samého a nebyly mu kladeny jakékoliv otázky. Z toho prokazatelně vyplývá, že pan Č. svědkem nebyl a jeho uvedení do protokolu o ústním jednání s tímto nesprávným označením bylo pouze formální chybou správce daně. Protože žádný výslech svědka neproběhl, nevzniklo žalobkyni ani právo účastnit se výslechu, proto ani právo klást svědkům otázky při ústním jednání a místním šetření nebylo porušeno.

Dále žalovaný uvedl, že místnímu šetření dne 12. 2. 2010 byl přítomen zplnomocněný zástupce žalobkyně a se všemi důkazy, které správce daně toho dne pořídil, byl seznámen a mohl se k nim vyjádřit a vznášet námitky. Dne 12. 8. 2010 správce daně shlédl provozovnu při místním šetření konaném k prověření nadměrného odpočtu DPH za 2. čtvrtletí r. 2010, a to za účasti žalobkyně. Správce daně v protokolu o ústním jednání č.j. 205286/10/228931604042 konstatoval, že provozovna se nachází ve stejném stavu jako při místním šetření, které se konalo dne 7. 4. 2010, tzn. i tentokrát nebyla zjištěna zatahovatelná mříž ve tvaru rolety. Ani žalobkyně, která byla místnímu šetření osobně přítomna, opět na žádnou mříž

správce daně neupozornila, což by v případě její existence jistě učinila. S tím, že proběhne místní šetření, byl její zástupce seznámen dne 30. 7. 2010 v protokolu o ústním jednání č.j. 158396/10/228931605166 a bylo s ním dohodnuto, že sama žalobkyně bude kontaktovat správce daně za účelem dohodnutí termínu místního šetření k tomuto nadměrnému odpočtu, a to ve dnech 9. - 11. 8. 2010.

K odkazu žalobkyně, že oblast daně z přidané hodnoty je harmonizována judikáty Soudního dvora Evropské unie v Lucemburku, např. věc C-284/03 ze dne 18. 11. 2004 žalovaný uvedl, že dle ustanovení § 56 odst. 4 zákona o DPH (popř. § 51 odst. 1 písm. e) zákona o DPH) je nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor osvobozen od daně. Přitom nájmem se rozumí i podnájem. Je však skutečností, že pojem „nájem“ není v zákoně o DPH samostatně a jednoznačně definován. Za této situace a při respektování faktu, že Česká republika vstoupila do Evropské unie, je nutno respektovat i společný systém daně z přidané hodnoty, který je právně regulován a harmonizován na úrovni práva Evropského společenství (dále jen ES) v první řadě Šestou směrnicí Rady z roku 1977, postupně novelizovanou a od 1.1.2007 nahrazenou směrnicí 2006/112/ES (recast Šesté směrnice). Výklad práva ES spadá do kompetence Soudního dvora Evropské unie, proto i jeho judikáty tvoří komunitární právní rámec, který je nutno brát v úvahu při řešení sporných případů řešení uplatňování daně z přidané hodnoty i v tuzemsku, jak judikoval mimo jiné Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 9 Afs 93/2008-43. Dále uvedl, že uvedený judikát je akceptován Nejvyšším správním soudem a jeho závěry Nejvyšší správní soud aplikuje na své rozsudky týkající se nájemného. V uvedeném rozsudku Soudní dvůr definuje pojem nájmu nemovitého majetku ve smyslu čl. 13 B písm. b) šesté směrnice tak, že v zásadě znamená, že pronajímatel převede na nájemce za úplatu na sjednanou dobu právo užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl vlastníkem, a právo vyloučit jakoukoliv další osobu z výkonu takového práva (s odkazem např. na rozsudek C-275/01 Sinclair Collis).

Žalovaný vyslovil názor, že stanovení výše nájmu procentem z docílených tržeb u hracích automatů je spíše znakem společného podnikání než čistého pronájmu nebytového prostoru. Nájem nemovitosti by měl být dle výše uvedené judikatury „pasivní činností závisející na pouhém plynutí času“ bezpodmínečně zahrnující „poskytnutí práva obsadit majetek jako vlastní a vyloučit nebo vpustit ostatní“. Předmětný pronájem herny měl však evidentně aktivní prvky, které ve smlouvě sice nebyly uvedeny, ale které zabezpečovala žalobkyně (viz dohoda o pracovní činnosti uzavřená dne 30.4.2004 mezi žalobkyní jako zaměstnancem a nájemcem jako zaměstnavatelem včetně dodatku k této smlouvě) nebo druhý nájemce J. Č. (viz dohoda o podnikatelské spolupráci a společném užívání uzavřená dne 12.6.2009 mezi nájemci), a měl tedy spíše povahu obchodního podnikání než pouhého poskytnutí části nemovitosti, což nepřímě dokládá i zmíněný systém úhrady služeb v závislosti na dosaženém obrátu.

Žalovaný tak považoval za zřejmé, že v daném případě nebyl pronájem nebytových prostor cílem, ale pouhým prostředkem pro dosažení cíle jiného. Hlavním cílem nebylo pasivní poskytnutí prostoru k užívání, jako to bylo v případě smlouvy o

nájmu uzavřené s panem J. Č. k provozování restauračních služeb, ale poskytnutí práva na provozování herny s výherními hracími přístroji, které by bez provozu restaurace (pivnice Formanka) a jejích návštěvníků v této lokalitě zcela ztrácelo smysl. Přitom druhý nájemce pan Č. nebyl ve svých právech nájemce nijak omezen, jednak je nájemcem celé restaurace Pod Borovicí čp. 51, tzn. hlavního sálu restaurace, kuchyně, pivnice - mimo prostor výherních hracích automatů umístěných v pivnici, skladového a manipulačního prostoru a sociálního zařízení, a to včetně věcí - nábytku, inventáře a zařizovacích předmětů v těchto prostorách a byl zodpovědný za úkony uvedené v čl. VI. nájemní smlouvy - úkoly na úseku ochrany a bezpečnosti práce, požární ochranu, kontroly a revize hasicích přístrojů, hydrantů, likvidaci odpadků v najatých prostorách. V čl. IV. nájemní smlouvy má nájemce pan Č. stanoveno v bodu 1. nájemné za provozní prostory Kč 1 000,- a věci ve výši Kč 9 000,- a v bodu 5. smlouvy je stanoveno, že náklady za spotřebovanou elektrickou energii, plyn, vytápění pronajatého objektu, za telefonní poplatky, internet a další prostřednictvím pronajímatele poskytované služby a média bude pronajímatel nájemci účtovat samostatně podle skutečné spotřeby. Žalovaný z toho dovodil, že veškeré náklady na spotřebovanou energii z prostor, kde byly umístěny i výherní hrací přístroje, šly k tíži nájemce J. Č.

Dodatek ke smlouvě ze dne 30.12.2006, jak žalovaný dále uvedl, žádné ustanovení o zabudované mříži neobsahuje. V době uzavření nájemní smlouvy a dodatku tedy existence mříže není nijak zdokumentována. Mříž je ve skutečnosti zmiňována až v druhém dodatku k nájemní smlouvě, jehož kopie byla předložena správci daně až v průběhu odvolacího řízení dne 17. 1. 2011. Otázku existence mříže považoval již žalovaný za bezpředmětnou a tuto skutečnost nemohl změnit ani provedený výslech svědka pana Ing. J. K. v odvolacím řízení prostřednictvím dožádání místně příslušného správce daně.

Žalovaný tak považoval za prokázané, že J. Č., případně žalobkyně, denně zabezpečovali dozor v pronajímaných prostorách, aby nedocházelo při využívání hracích automatů k protiprávnímu jednání, zejména aby se této činnosti neúčastnily osoby mladší 18-ti let. Takové provádění dozoru je podle žalovaného činností, která s provozem hracích automatů jednoznačně souvisí, je jeho neoddělitelnou a důležitou součástí a ve srovnání např. s prováděním občasného výběru peněz či zabezpečováním telefonického objednání opravy ji lze považovat za nerosvratelně časově náročnější. Vzhledem k tomu, že tento dohled zajišťoval přednostně buď J. Č., případně žalobkyně, byly podle žalovaného přijaté úplaty za deklarovaný pronájem ve skutečnosti i úplatami za tuto spolupráci při ekonomické činnosti – provozu hracích automatů. Provádění dozoru potvrzuje i nájemcem doložená dohoda o pracovní činnosti uzavřená dne 30.4.2004 mezi žalobkyní jako zaměstnancem a nájemcem jako zaměstnavatelem (včetně jejího dodatku), či dohoda o podnikatelské spolupráci a společném užívání uzavřená dne 12. 6. 2009 mezi nájemci. Dále žalovaný uvedl, že pod pojem nájem pro účely osvobození od daně z přidané hodnoty nespádají takové služby, k jejichž poskytování je sice nemovitost nezbytná, ale jejíž užití není hlavním smyslem ani cílem poskytovaného plnění. Záměrem nájemce bylo prostory využívat jako herny a částečně je nadále

využíval i druhý nájemce pan J. Č. (prodej občerstvení), který se nepřímo podílel na provozu výherních hracích přístrojů. Žalobkyně byla na výši zisku z provozu těchto automatů smluvně zainteresována.

Pověřený pracovník žalovaného odkázal při nařízeném jednání na obsah odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí včetně písemného vyjádření k žalobě a navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami usoudil následovně.

Z důkazů předložených ve správním řízení, jež tvoří obsah správního spisu, vyplynulo, že žalobkyně jako pronajímatel uzavřela dne 30. 12. 2006 se společností STARDUST GAMES, s.r.o., jako nájemcem smlouvu o nájmu, jejímž předmětem bylo přenechání k užívání části prostor pivnice Formanka v přízemí domu č.p. 51. Nájemné a úhrada za služby poskytované spolu s nájmem byly stanoveny částkou 50 % z hrubé měsíční tržby VHP po odečtení poloviny nákladů na správní a místní poplatky a nákladů na obsluhu VHP. V bodu V. písm e) nájemní smlouvy bylo dále stanoveno, že nájemce prohlašuje a bere na vědomí, že o pronajaté prostory a věci bude řádně pečovat a bude dbát, aby nedošlo k jejich poškození a znehodnocení. Bude na vlastní náklady zabezpečovat jejich úklid a hradit náklady spojené s běžnou údržbou a opravami těchto prostor a věcí. Dále bylo ujednáno, že nájemce bere na vědomí, že v pronajatých prostorech, pivnici, se nacházejí prostory pronajaté jinému nájemci za účelem hostinské činnosti a že nájemce uzavře s tímto nájemcem, provozovatelem hostinské činnosti, dohodu o společném užívání předmětných prostor, případně smlouvu o obsluze VHP. Dohoda o podnikatelské spolupráci a společném užívání s nájemcem panem J. Č. byla společností STARDUST GAMES, s.r.o., uzavřena dne 23. 9. 2010. Vyplynulo z ní, že oba nájemci užívají společné prostory (pivnice Formanka) a mají zájem vyvíjet společně podnikatelskou spolupráci. Dále z ní plyne, že možnost občerstvení v pivnici měly všechny třetí osoby, přednostně ty, které přišly hrát na VHP. Provoz výherních hracích přístrojů byl závislý i na dohodnutých provozních hodinách pivnice. Třetí osoby po zavírací době pivnice již do prostor k výherním hracím přístrojům mohly vstupovat pouze pokud by nájemce, společnost STARDUST GAMES, s.r.o., provozovala automaty za přítomnosti svého zástupce a bylo na libovůli, nebo v tomto případě na dohodě nájemce pana Č. se společností STARDUST GAMES, s.r.o., zda hráčům na výherních hracích přístrojích umožní vstup do prostor pronajatých pouze jím (např. vstupní prostor před pivnicí, používání sociálního zařízení).

Dále krajský soud zjistil, že správce daně provedl u žalobce za účasti zástupce žalobkyně, V. M., dne 12. 2. 2010 místní šetření se zjištěním, že „v místnosti zvané Formanka je umístěn výčepní pult se stoly, místnost má jeden samostatný uzamykatelný vchod, ze kterého se vchází do prostoru, kde jsou umístěny čtyři kusy VHP a jeden hrací nevýherní automat na šipky. VHP jsou

v místnosti Formanka odděleny od výčepu a míst k sezení přepážkou. Klíče od budovy vlastní žalobkyně a od prostor k podnikání i nájemci.“ Zástupce žalobkyně při místním šetření uvedl, že „prostory pro VHP v oddělení shora popsaném je způsobilý k samostatnému pronájmu. Vlastní přístup a obsluha VHP je věcí smluvního ujednání mezi nájemci prostor VHP a ostatními nájemci.“ Dne 7. 4. 2010 se uskutečnilo další místní šetření, z jehož zápisu vyplynulo, že mu byl přítomen druhý nájemce pronajímaných prostor, J. Č., označený jako třetí osoba. Šetření se uskutečnilo za účelem pořízení fotodokumentace pronajatých prostor, přičemž bylo konstatováno, že „svědek pořízené snímky shlédl“. Další místní šetření se uskutečnilo dne 12. 8. 2010, jemu již byla osobně přítomna žalobkyně. Po shrnutí skutkového stavu věci žalobkyně na otázku správce daně konstatovala, že smlouvy o nájmu a jejich dodatky nebyly doplněny ani změněny. Správce daně konstatoval, že provozovna se nachází ve stejném stavu jako při místním šetření dne 7. 4. 2010. Při místním šetření uskutečněném dne 7. 2. 2011 pak bylo zjištěno, že „v místnosti Formanka, ve vchodu k VHP, tzn. v prostoru pronajatém firmou STARDUST GAMES, s.r.o., se nachází zatahovací kovová mříž, která je viditelná ze strany automatů.

Lze považovat rovněž z nepochybné, že žalobkyně na základě smluvního ujednání – dohody o pracovní činnosti – se od 1. 5. 2004 zavázala provádět za stanovenou mzdu výpomoc při obsluze VHP.

Krajský soud hodnotil shora zmiňovaná smluvní ujednání z pohledu zákona o DPH se závěrem, že přenechání části nebytových prostor pro účely provozování výherních hracích přístrojů nelze považovat za nájem nebytových prostor a tudíž na něho nelze aplikovat ustanovení jeho ust. § 56 odst. 4 o osvobození od daně z přidané hodnoty. Při posuzování projednávané věci vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 23.4. 2009, čj. 9 Afs 95/2008-47, dle něhož „jakkoliv pronájem nemovitého majetku spadá pod pojem hospodářské činnosti ve smyslu čl. 4 šesté směrnice, představuje zpravidla relativně pasivní činnost, závisící na pouhém plynutí času, která nevede k významné tvorbě hodnoty. Evropský soudní dvůr 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, jako např. právo užívat golfové hřiště (rozsudek C - 150/99 ze dne 18. 1. 2001 Stockholm Lindöpark, bod 17 a bod 26), právo užívat most za mýtné (rozsudek C - 358/97 ze dne 12. 9. 2000 Komise vs. Irsko, zejména body 52 - 58) nebo právo umístit automaty na cigarety v obchodních prostorech (C - 275/01 Sinclair Collis Collis). Český zákon o dani z přidané hodnoty neobsahuje pro své účely žádnou vlastní definici nájmu, žádné ze zákonných ustanovení současně nepovažuje právo umístit výherní automaty v určité provozovně za nájem či jiné osvobozené plnění. Jestliže tedy vnitrostátní zákon neobsahuje v porovnání s šestou směrnicí žádnou výjimku týkající se osvobození nájmu, je při výkladu pojmu nájem pro účely daně z přidané hodnoty nutno zohlednit výše

uvedená výkladová pravidla stanovená judikaturou Evropského soudního dvora. Při výkladu vnitrostátního práva nebudou tedy v obecné rovině pod pojem nájem pro účely osvobození od daně z přidané hodnoty spadat taková plnění, pro jejichž poskytování je sice nemovitost nezbytná, ale jejíž užití není hlavním smyslem ani cílem poskytovaného plnění (večeře v restauraci, hraní golfu na golfovém hřišti, mýtné).“

Krajský soud dospěl v projednávané věci, ve shodě s judikaturou Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora Evropské unie, k závěru, že předmětné zdanitelné plnění lze kvalifikovat pouze jako poskytnutí služby, jež v souladu s ust. § 14 odst. 1 písm. b/ zákona o DPH podléhá dani z přidané hodnoty, u nichž se uplatňuje ve smyslu ust. § 47 odst. 3 základní sazba. K tomuto závěru dospěl na základě závěrů Soudního dvora Evropské unie vyslovených mimo jiné v rozsudku ze dne 18. 11. 2004, č. C-284/03. V něm v odpovědi na předběžnou otázku bylo konstatováno, že : „Článek 13 B písm. b/ šesté směrnice musí být vykládán tak, že transakcí – nájem nemovitého majetku – jsou ve smyslu tohoto ustanovení transakce, kterými společnost poskytne společnostem, jež jsou s ní propojeny,právo dočasného užívání téže budovy za úplaty stanovenou především podle užívané plochy a pokud je předmětem těchto smluv, vzhledem ke způsobu jejich naplňování, především pasivní poskytování místností a prostor budov za úplatu odvíjející se od plynutí času a nikoli služba, kterou lze kvalifikovat jinak.“ K tomu dále konstatoval, že „jestliže Soudní dvůr mnohokrát zdůraznil znak spočívající v nájmu, učinil tak, aby odlišil transakci nájmu nemovitosti, který je obvykle pasivní činností závisející na pouhém plynutí času, aniž by byla vytvářena významnější přidaná hodnota od ostatních činností, které mají buď povahu průmyslového nebo obchodního podnikání, anebo je jejich předmět lépe charakterizován poskytováním určité služby než pouhým poskytnutím určité věci k užívání, jako např. právo užívat golfové hřiště, právo užívat most za mýtné nebo právo umístit automaty na cigarety v obchodním zařízení.“

V daném případě tedy krajský soud uzavřel, že činnost žalobkyně uskutečňovaná na základě shora vzpomínané smlouvy o nájmu části nebytových prostor nespočívala v pouhém pasivním poskytování jednotlivých místností v nemovitosti závisejícím na plynutí času bez vytváření přidané hodnoty. Žalobkyně se totiž následující dohodou o pracovní činnosti zavázala provádět výpomoc při obsluze VHP. Z daňového řízení je rovněž zřejmé, že žalobkyně spolu s J. Č. zabezpečovala denně v pronajímaných prostorách využívání VHP v souladu se závaznými právními předpisy. Krajský soud se přiklonil k názoru žalovaného, že takový dozor je činností, která s provozem VHP jednoznačně souvisí a je jeho neoddělitelnou a důležitou součástí. Plnění takové povinnosti žalobkyně smluvně ujednané svědčí dle krajského soudu jednoznačně o tom, že se ze strany žalobkyně nejednalo o pouhé pasivní poskytování místností a prostor budovy za úplatu odvíjející se od plynutí času. Ze smluvního ujednání lze naopak dovodit, že se v daném případě jednalo o poskytnutí místností do nájmu s převládajícím prvkem obchodní činnosti. Ze smluv je jednoznačně patrné, že se žalobkyně na provozu výherních hracích automatů aj. zařízení podílela, takže lze hovořit svým způsobem o její určité obchodní aktivitě. Lze tak mít zato, že spíše než o poskytnutí věci

k pronájmu, je možné hovořit o poskytnutí služby. Dále nelze přehlédnout, že žalobkyně byla rovněž závislá na výši tržby, která z provozu jednotlivých zařízení plynula, o čemž svědčí zejména způsob stanovení odměny za pronájem v procentuální sazbě. Tento závěr nemůže být zvrácen ani žalobní námitkou, dle níž pronajaté prostory užívají dva nájemci. Pokud předmětné prostory byly J. Č. pronajaty k hostinské činnosti, jedná se o činnost zcela odlišnou a přitom je zřejmé, že v daném případě došlo pouze k přenechání pronajímaných prostor, tedy pasivní činnost, závisající na pouhém plynutí času, která nevede k významné tvorbě hodnoty.

Krajský soud se nemohl rovněž ztotožnit s žalobní námitkou, dle níž byla porušena její procesní práva, když se řádně nemohla vyjádřit k průběhu místních šetření. Jak vyplývá ze shora uvedených skutkových zjištění, místní šetření se u žalobkyně uskutečnilo celkem čtyřikrát. Při prvním, uskutečněném dne 12. 2. 2010, byl tomuto šetření přítomen zástupce žalobkyně a měl možnost se ke všem zjištěním vyjádřit. Je rovněž nepochybné, že při šetření nebyla konstatována existence žádné zatahovací mříže a zástupce žalobkyně na ni ani neupozorňoval. Při dalším místním šetření konaném dne 7. 4. 2010 byla pouze pořízena fotodokumentace. Je sice pravdou, že tomuto šetření byl jako třetí osoba účasten J. Č. a že byl správcem daně nesprávně označen za svědka, nicméně ani v tomto případě neshledal krajský soud poškození procesních práv žalobkyně, neboť pouhé shlednutí této fotodokumentace třetí osobou, a je nepodstatné, zda se jedná o svědka či nikoliv, není pro daňové řízení rozhodné. Při druhém místním šetření byl pouze dokumentován stav zjištěný při prvním místním šetření a tomu byl zástupce žalobkyně přítomen. Je nepochybné, že na uzamykatelnou mříž nikterak neupozorňoval a její existence nebyla zjištěna ani správcem daně. Teprve při místním šetření konaném dne 7. 2. 2011 byla existence uzamykatelné mříže správcem daně zjištěna, nicméně se již jednalo o zdaňovací období, které není předmětem soudního přezkumu. Krajský soud navíc uvádí, že samotná existence či neexistence uzamykatelné zatahovací mříže není pro posouzení předmětné věci důležitá natolik, jak se domnívá žalobkyně. Je totiž nepochybné, že mříž se nacházela v místnosti sloužící jako formanka a její oddělení by v žádném případě nezabezpečovalo možnost samotného vstupu do prostor VHP.

Dále se krajský soud zabýval námitkou žalobkyně, dle níž je nájemné dohodnuto včetně daně z přidané hodnoty. Žalobkyně proto žalovanému vytkla, že výsledná daň z přidané hodnoty nebyla spočítána ze základu daně nájemného včetně daně z přidané hodnoty dle ust. § 36 odst. 2 zákona o DPH. K tomu krajský soud uvádí, že daň z přidané hodnoty byla správcem daně vypočtena z ceny dohodnuté, která i byla následně zaplacená. Při dodatečném doměření snížil správce daně částku týkající se osvobození od této daně na nulu, takže se základem daně nezabýval. Předmětem dodatečného vyměření tak bylo pouze posouzení plnění osvobozených od daně se závěrem, že nárok na osvobození žalobkyni nevznikl.

K žalobní námitce, dle níž nájem lze považovat za vedlejší službu související se službou hlavní, kterou představuje samotné provozování výherních hracích přístrojů, krajský soud především konstatuje, že činnost žalobkyně uskutečňovanou na základě nájemní smlouvy nelze v žádném případě, jak již bylo shora konstatováno, považovat za nájem. Dle zákona o DPH je od daně z přidané hodnoty osvobozen jednak nájem pozemků, staveb a nebytových prostor (ust. § 56 zákona o DPH) a jednak provozování loterií a jiných podobných her (ust. § 60 zákona o DPH). Činnost žalobkyně však byla z pohledu zákona o DPH kvalifikována jako služba a jako takovou ji nelze považovat za činnost vedlejší k provozování výherních hracích přístrojů.

Jak již bylo shora konstatováno, předmětem smluvních ujednání tedy nebylo pasivní přenechání nemovitosti k užívání, ale poskytnutí služby představující soubor činností. Správce daně tedy postupoval v souladu se zákonem o DPH, když těchto několik těsně spojených dílčích plnění považoval z pohledu daně z přidané hodnoty za plnění jediné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2012, čj. 1 Afs 22/2012-53), neboť z ekonomického hlediska tvořila tato plnění objektivně jeden celek. Takové zjištění nemůže být změněno ani žádnou svědeckou výpovědí, kterou žalobkyně v průběhu daňového i soudního řízení zmiňovala. Písemné důkazy byly natolik přesvědčivé, že jakákoliv svědecká výpověď je nemohl vyvrátit.

Krajský soud ze shora uvedených důvodů žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí proto nevzniklo. Žalovaný při nařízeném jednání konstatoval, že mu náklady v souvislosti s tímto řízením nevznikly. Proto soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozsudku.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti

němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Hradci Králové dne 27. září 2012

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu