



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., v právní věci žalobce: **AGÁVE CZ s. r. o.**, se sídlem Brno, Dominikánská 342/15, zastoupeného Ing. Martinem Vargou, daňovým poradcem se sídlem Bzenec, Na Falaříkách 1085, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 10. 2010, č. j. 14493/10-1300-701922,

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** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

[1] Včas podanou žalobou ze dne 27. 12. 2010 žalobce brojil proti výše označenému rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Kroměříži (dále též „správce daně“) ze dne 18. 1. 2010, č. j. 2776/10/320911704171. Tímto rozhodnutím správce daně po provedeném vytýkacím řízení vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2008 ve výši nadměrného odpočtu 126 792 Kč (oproti žalobcem přiznanému nadměrnému odpočtu ve výši 198 432 Kč).

I. Shrnutí obsahu žalobou napadeného rozhodnutí

[2] Dle žalovaného se předmětem sporu stal závěr správce daně, že umístěním a provozem výherních hracích přístrojů (dále též „VHP“) na místech vymezených v provozovně žalobce jako pronajímatele nedošlo k uzavření nájmu nebytových prostor ve vztahu k § 56 odst. 4

zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětné zdaňovací období. V daném případě došlo v režimu zákona o DPH k poskytnutí práva využití věci nebo práva nebo jiné majetkově využitelné hodnoty. Ze strany žalobce došlo k poskytnutí práva užívat část nebytového prostoru a práva umístit zde výherní hrací přístroje, tedy o poskytnutí služby ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Žalobcem poskytované plnění nebylo ve skutečnosti pouhým pasivním přenecháním nemovitého majetku, nýbrž bylo součástí služby, která je zákonem o DPH pro účely této daně kvalifikována jinak, a to bez ohledu na formální označení uzavřené smlouvy.

[3] Finanční orgány věc vyhodnotily s přihlédnutím k relevantní judikatuře Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie (dále též „Soudní dvůr“). Soudní dvůr charakterizuje pronájem nemovitého majetku jako transakci, kterou je od daně možno osvobodit v případě, kdy vlastník nemovitosti převádí na jinou osobu, s vyloučením jakékoli jiné osoby, užívací a požívací právo na sjednanou dobu, a to za nájemné. Pronájem nemovitého majetku zpravidla představuje relativně pasivní činnost, závisující na pouhém plynutí času, která nevede k tvorbě významné hodnoty. 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 a předmět jejich činnosti je lépe charakterizován poskytováním určité služby, než pouhým poskytnutím určité věci k užívání.

[4] Zákon o DPH neobsahuje pro své účely žádnou vlastní definici nájmu, při posuzování nájemních vztahů je nutno v konkrétních případech vycházet ze závěrů učiněných v obdobných případech tuzemskými správními soudy. Podle nich pod pojem nájmu nespadají plnění, pro jejichž poskytování je sice nemovitost nezbytná, ale její užití není hlavním smyslem ani cílem poskytovaného plnění.

[5] K jednotlivým odvolacím námitkám pak žalovaný uvedl, že správce daně posuzoval samostatně tři žalobcovy smlouvy se třemi různými subjekty [CHANCE a. s., SYNOT LOTTO, a. s. (nyní SYNOT TIP, a. s.), a Vallota Plus s. r. o. (později Synot Queen s. r. o., poté Synot Queen a. s.); pozn. soudu: společnosti SYNOT LOTTO, a. s., a Vallota Plus s. r. o. budou dále označovány též jako „společnosti holdingu SYNOT“] a tyto byly posuzovány dle konkrétních podmínek každá zvlášť. Subjektu CHANCE a. s. žalobce pronajal samostatné prostory, ve kterých si podnájemce určoval sám otevírací dobu, a z tohoto smluvního vztahu neplynuly žalobci žádné další povinnosti. V tomto konkrétním případě tak poskytovaná služba měla relativně pasivní povahu závisující na pouhém plynutí času.

[6] Žalobcem navrhované svědky – P. M., místopředsedu představenstva společnosti SYNOT TIP, a. s., a P. Ch., místopředsedu představenstva společnosti Synot Queen a. s. – správce daně vyslechl dne 1. 3. 2010. Ani jedna z provedených výpovědí nepotvrdila, že se v daném případě jednalo o nájem nebytových prostor, který by měl být osvobozen od daně z přidané hodnoty. Svědci se vyjádřili k uzavřeným smlouvám, v případě provozu, otevírací doby či přístupu třetích osob však neměli konkrétní informace, na místě samém nikdy nebyli. V daném případě podnikaly v jednom uzavřeném prostoru s jedním společným vchodem tři odlišné subjekty – žalobce provozoval bar, společnosti holdingu SYNOT měly v baru umístěny výherní hrací přístroje. Žalobce poskytoval pro obě společnosti kromě prostoru také další služby související s provozem a obsluhou výherních hracích přístrojů a nesl i objektivní odpovědnost za zničení či poškození těchto přístrojů. Uvedení podnájemci neměli právo nakládat s předmětnými prostorami jako by byli jejich vlastníky, nemohli si tyto prostory sami uzavřít a omezit tak do nich přístup dalších, třetích osob. Na této skutečnosti nic nemění fakt, že měli klíče od celého prostoru baru – herny SIESTA, kde se nacházely jejich přístroje.

Žádný z nich nemohl celý bar o své vůli uzavřít, neboť tím by omezil práva přístupu společných prostor dalším dvěma subjektům a jejich zákazníkům. Oba svědci uvedli, že z obchodních důvodů nehodlali oddělit svůj prostor přepážkou, byť by tak učinit mohli. Primárním účelem nebylo užívání pronajaté nemovitosti, ale umístění a provozování VHP.

[7] Žalovaný dále konstatoval, že správce daně nerozporoval možnost poskytování doplňkových služeb souvisejících s provozem VHP další osobou, v daném případě však shledal poskytování jednotlivých dílčích plnění za tak těsně spjaté s nájmem nemovitosti, že je nebylo možné uměle oddělit. Správce daně přitom zkoumal nejen jednotlivé smlouvy, ale též to, jakým způsobem docházelo k jejich faktickému naplňování. Rozhodná byla nemožnost naložit s daným prostorem jinak, než zde umístit VHP. Využívání prostoru k provozování VHP není totožné s možností chovat se k němu jako vlastník.

[8] Pokud šlo o smluvní podmínky týkající se podnájemce Vallota Plus s. r. o., žalovaný uvedl, že za situace, kdy tento podnájemce má umístěny své VHP v jednom společném prostoru, ke kterému je jeden společný vchod, s dalším subjektem a provozovatelem baru, nemůže logicky nijak zabránit přístupu do těchto prostor třetím osobám, aniž by tím neomezil práva dalších dvou subjektů. Podnájemce sice měl čistě teoretickou možnost upravit dobu provozu VHP odlišně od doby provozu baru, na základě Dodatku č. 3 k podnájemní smlouvě pak měl možnost nepřetržitého přístupu do daných prostor a disponoval i klíči od provozovny, fakticky však podnájemce s předmětnou plochou disponoval pouze tak, že na ní umístil VHP, jejichž provoz bylo možno realizovat pouze v době provozu provozovny. Pokud by tomu bylo jinak, třetí osoby (hráči) by k nim neměly přístup.

[9] Správce daně tvrdil, že společnosti holdingu SYNOT se u přenechaného prostoru nemohly chovat jako vlastníci, neboť dle smluv (i skutečného stavu) bylo cílem smluvních vztahů provozování VHP, což bylo naplněno tím, že na přenechané ploše byly umístěny VHP za současného poskytování dalších činností vymezených smlouvou. Přístup hráčů však byl závislý na provozní době provozovny, kterou bezpochyby určoval dle svých možností žalobce a nikoliv jeho smluvní partneři. V případě omezení provozu např. z technických důvodů (nemoc, nedostatek personálu) na straně žalobce by došlo k úplnému zamezení přístupu třetích osob – hráčů k VHP, a to bez ohledu na vůli podnájemců.

[10] Dále žalovaný shledal, že omezení užívacích práv, o nichž pojednává rozhodnutí Soudního dvora C-284/03, jsou jiného druhu a na předmětný případ je nelze vztahovat. K rozhodnutí Soudního dvora C-428/02 žalovaný uvedl, že vlastní vymezení nemovitosti či části prostoru v nemovitosti ještě samo o sobě neznamená, že jsou tím splněna veškerá kritéria charakterizující nájem. Správce daně neodmítl tento judikát Soudního dvora. Při komplexním posuzování vztahů mezi žalobcem a jeho podnájemci ohledně přenechání nebytových prostor k využití v uzavřené budově se však vzhledem k dalším faktorům jednalo o odlišnou situaci.

[11] K námitkám ohledně samostatnosti plnění spojených pouze osobou žalobce, resp. i kdyby se jednalo o komplex služeb, pak hlavním plněním by byl nájem nemovitosti, neboť z hlediska nákladů se v případě služeb souvisejících s provozováním VHP jednalo o zanedbatelnou položku, žalovaný uvedl, že správce daně vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora řešící jednotnost plnění pro účely uplatnění DPH. Umístění VHP vzhledem k přenechání prostoru pro jejich umístění a poskytování služeb souvisejících s jejich provozem spolu bezpochyby souvisí. Z protokolu ze dne 13. 11. 2009 přitom nevyplývá snaha správce daně „vyvolat přesvědčení“, že šlo o poskytování komplexu služeb, v němž převažujícím prvkem bylo poskytování vedlejších služeb. Správce daně pouze ve

zprávě o daňové kontrole uzavřel, že plnění poskytovaná žalobcem byla poskytnutím služby ve smyslu § 14 odst. 1 zákona o DPH.

[12] Vlastní skutečnost, že služby bezprostředně související s provozem VHP a služby nezbytné pro zabezpečení jejich chodu a funkčnosti žalobce zdaňoval samostatně, nemůže mít na posouzení charakteru poskytovaného plnění žádný vliv, neboť ze systému daně z přidané hodnoty se jednalo o plnění jednotné a nemohlo být daňově uměle rozděleno. Zabývat se otázkou, které plnění bylo vedlejším a které hlavním, je za této situace bezpředmětné.

[13] Žalovaný se s ohledem na zjištěný skutkový stav a obsah judikátů Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu ztotožnil se závěrem správce daně, že v daném případě se o nájem nemovitého majetku nejednalo. Samotné smlouvy, ale ani faktický stav neodpovídal nájemnímu vztahu mezi žalobcem a podnájemci z holdingu SYNOT. Užití vymezeného prostoru nebylo cílem smluv, ale pouhým prostředkem k dosažení cíle jiného. Podnájemci nemohli přenechaný nebytový prostor využívat jinak, než pro umístění VHP. Cílem uzavřených smluv tak nebylo pasivní přenechání prostoru k užívání, ale poskytnutí práva k umístění VHP za účelem provozování her dle zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů, a to včetně zajištění obsluhy a zákonného dohledu.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[14] Proti tomuto rozhodnutí žalovaného žalobce brojil žalobou. Uvedl, že uzavřené smluvní vztahy je nutno považovat za nájem nemovitého majetku. Žalobce jako nájemce nemovitosti převedl na všechny podnájemce právo užívat jimi podnajaté prostory jako vlastníci. Poskytování služeb spojených s provozem VHP je přitom třeba považovat za plnění vedlejší k podnájmům nemovitostí coby plnění hlavnímu. Tato skutečnost byla doložena podnájemními smlouvami a výslechy svědků – statutárních orgánů společností holdingu SYNOT.

[15] Spor, který by měl dle žalobce soud vyřešit, spočívá v posouzení, zda podnájemci žalobce z holdingu SYNOT mohli užívat podnajaté prostory jako vlastníci. Z napadeného rozhodnutí dle žalobce neplyne, že by správce daně předmětné smluvní vztahy hodnotil jako zastření skutečného obsahu právního úkonu či jako zneužití práva. Žalovaný ani nezpochybnil případnou charakteristiku žalobcem poskytovaných plnění na plnění vedlejší a hlavní v návaznosti na to, které plnění nejvíce charakterizuje uzavřené smluvní vztahy.

[16] Žalobce konstatoval, že části ploch provozovny pronajal subjektům za účelem provozování VHP, popř. provozu sázkové kanceláře. Pronajaté prostory se vzájemně nepřekrývaly, takže nebylo možné, aby jeden subjekt umístil své přístroje do prostoru pronajatého jiným subjektem. Každému ze subjektů, vyjma společnosti CHANCE a. s., žalobce poskytoval drobné služby spojené s provozem VHP, za což si účtoval odměnu 100 Kč měsíčně. Dále žalobce zdůraznil principy, na nichž podnájemní smlouvy stály. Každý podnájemce měl podnajat konkrétní, plánkem vymezený prostor v provozovně. Tyto prostory se vzájemně nepřekrývaly. Každý podnájemce měl s tímto prostorem plné dispoziční právo. Každý podnájemce měl od provozovny klíče, mohl tedy do vlastních podnajatých prostor libovolně a kdykoliv vstupovat. Otevírací dobu vlastní herny si mohl každý podnájemce volně upravit bez závislosti na otevírací době žalobce. Hernu mohl provozovat i v době, kdy byl provoz žalobce uzavřen. Podnájemci mohli z užívání svého podnajatého prostoru vyloučit třetí osoby. Nikdo, včetně žalobce, tak nemohl tímto prostorem disponovat. Podnájemci mohli na základě vlastního uvážení zamezit přístupu do prostor třetím osobám. Bylo tedy zcela na vůli podnájemců, jakým způsobem oddělí své prostory od ostatních prostor místnosti. Pouze

orientační oddělení podnajatých prostor bylo cíleným záměrem podnájemců za účelem zajištění co největšího počtu hráčů. Nevyhovující podmínky provozu (teplota, světlo) mohl každý z podnájemců vyřešit celkovým oddělením svého prostoru od zbytku provozovny. Poskytování vedlejších služeb spojených s provozem VHP žalobcem vyplývalo z uvážení podnájemců. Tyto služby si mohl zajišťovat každý podnájemce ve vlastní režii. Poskytování těchto služeb mohl žalobce odmítnout. Uzavření podnájemních smluv nebylo vázáno na podmínku poskytování vedlejších služeb.

[17] Tyto skutečnosti potvrdili i svědci M. a Ch.

[18] Pojem nájem nemovitého majetku není v zákoně o DPH definován, je tak třeba vycházet z nepřímého účinku tzv. 6. směrnice. Podle ní je za nájem nemovitého majetku považována transakce, 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 podnájemní smlouvy vyhovují. Tyto smluvní vztahy pak nenarušují ani velmi obecnou formulaci používanou žalovaným, že pronájem nemovitého majetku zpravidla představuje relativně pasivní činnost, závisující na pouhém plynutí času, která nevede k tvorbě významné hodnoty. Poskytování vedlejších služeb spojených s provozem VHP nebylo nutno podmínkou pro uzavření smlouvy. Tyto vedlejší služby přitom měly jen minimální vliv na generování tržby a nepředstavovaly významnou přidanou hodnotu pro příjemce služby. Podnájem prostorů pro provoz VHP jakožto samoobslužného procesu není možno považovat za běžný nájem např. obchodních prostor. I zmiňovaná definice Soudního dvora je uvozena slovem „zpravidla“, čímž nevylučuje možnost i jiného vztahu než relativně pasivní činnosti. Stanovení variabilního nájemného nejlépe odráží ekonomickou zdůvodněnost výše nájmu z hlediska atraktivity místa pro provoz.

[19] Dále žalobce namítl, že v odvolání uvedl několik judikátů Soudního dvora, aby vzhledem k obecnosti definice pojmu nájem v 6. směrnici obhájil analogii s vlastním případem, a to na rozdíl od žalovaného, který se opíral jen o obecné formulace uváděné v judikátech Soudního dvora a o znění českého zákona o DPH. Judikáty Soudního dvora jsou významným interpretačním vodítkem pro výklad evropského práva a jsou závazným právním zdrojem, který je v oblasti nepřímých daní po vstupu České republiky do Evropské unie nutno zohlednit i v právu českém. Povinností žalovaného bylo se s argumentací žalobce vypořádat a u konkrétně uváděných judikátů jednoznačně definovat, proč jejich závěry není možné aplikovat na žalobcův případ. Žalobce vycházel i z judikatury Nejvyššího správního soudu, zde však nezaznamenal rozsudek, který by řešil typově shodný případ.

[20] Žalobce poukázal též na posouzení nájemního vztahu se společností CHANCE a. s. finančními orgány. Žalovaný popřel tvrzení žalobce, že jedinou odlišností od dalších podnájemních vztahů bylo vymezení prostoru coby uzamykatelné buňky, a uvedl, že se jednalo o tři samostatné a zvlášť posuzované obchodní případy; tento podnájemce si v samostatných prostorech sám určoval otevírací dobu a žalobci z tohoto vztahu neplynuly žádné další povinnosti. Tento závěr je však nesprávný. Jediným rozdílem mezi smluvními vztahy uzavřenými se společnostmi holdingu SYNOT a se společností CHANCE a. s. ohledně samotného pronajatého prostoru, je uzamykatelnost tohoto prostoru v případě podnájem společnosti CHANCE a. s. Všichni tři podnájemci měli své prostory v provozovně žalobce a museli mít nutně klíče od hlavního vchodu. Ve zprávě o výsledku vytykácího řízení správce daně uvedl podmínky, z nichž dovodil naplnění znaků nájmu u společnosti CHANCE a. s. Žalovaný k nim připojil podmínky či skutečnosti další, což je v rozporu s § 2 odst. 1, 2, 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Žalobce se

v odvolání vyjádřil pouze ke skutečnostem uvedeným ve zprávě o výsledku vytýkacího řízení, práva polemiky s novými závěry byl zbaven.

[21] Žalovaný zpochybnil i výpovědi svědků P. M. a P. Ch. ze dne 1. 3. 2010. Tito svědci potvrdili principy naplňování uzavřených smluv, nad rámec uvedli, že právo na stavebně technické oddělení jimi užívaných prostor nevyužili z obchodně taktických důvodů. Skutečnost, že v předmětné provozovně nikdy nebyli, je zcela irelevantní, protože jejich výpovědi byly provedeny za účelem celkového objasnění vzájemných práva povinností vyplývajících z uzavřených smluv. Tyto výpovědi pak vyvrátily závěr správce daně, že společnosti holdingu SYNOT neměly právo nakládat s podnajatými prostorami jako by byly jejich vlastníky, nemohly si tyto prostory samy uzavřít a omezit tak do nich přístup třetích osob.

[22] Závěr žalovaného, že žádný z podnájemců nemohl o své vůli uzavřít celý bar, neboť by tím omezil práva dalším dvěma subjektům, pak je mimo posuzování, zda mají právo chovat se ke svému podnajatému prostoru jako vlastníci. Předmětem podnájemních smluv je přesně specifikovaný prostor, jehož případné uzavření bylo na svobodném rozhodnutí podnájemce. Uzamčení celého baru by bylo neoprávněným zabráním cizího majetku. V tomto je argumentace žalovaného nesrozumitelná.

[23] Žalobce zdůraznil, že právo na užívání podnajatého prostoru nebylo omezeno na pouhé umístění VHP. Podnajaté prostory přitom mohly být v souladu s jejich stavebně technickým určením užívány pouze jako herna. Jiné užívání by bylo v rozporu se stavebním zákonem. I kdyby byly předmětné smluvní vztahy pro rozpor se zákonem č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor, ve znění pozdějších předpisů, prohlášeny za neplatné, z hlediska posouzení možného osvobození od DPH jsou zkoumány podstatné znaky podle evropského práva.

[24] Ke zpochybňované možnosti omezení přístupu třetích osob do podnajatých prostor žalobce uvedl, že užívat vymezené prostory mohl pouze podnájemce. Zájmem podnájemců přitom nebylo omezovat do podnajatých prostor přístup, nýbrž ho rozšířit na co nejvyšší počet osob, potenciálních hráčů. Proto nedošlo ke stavebně technickému oddělení prostor. Žalovaný nezohlednil specifikum podnikání žalobcových podnájemců.

[25] Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 93/2008, na nějž odkazoval žalovaný, na daný případ nedopadá, neboť práva smluvních stran v tomto judikátu byla výrazně nižší. Tento právní názor uvedlo i Ministerstvo financí ve svém sdělení ze dne 18. 5. 2010, č. j. 051/39725/2010-491, podle něhož by tento judikát měl být aplikován pouze v typově shodných případech a jeho závěry jsou spíše ve prospěch daňového subjektu. Toto sdělení žalobce učinil přílohou žaloby.

[26] Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby Krajský soud v Brně napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[27] Žalovaný se ve vyjádření k žalobě v první řadě zabýval způsobem argumentace v právních sporech a odkazy na související či nesouvisející judikaturu. K žalobním námitkám pak uvedl, že žalobce nebyl přes výzvu správce daně schopen prokázat jím tvrzené skutečnosti ohledně priznaného příjmu z podnájmu nebytových prostor. Podnájemci neměli možnost naložit s daným prostorem jinak, než zde umístit VHP. Z ekonomických důvodů

(podnikání podnájemců a služby poskytované jim žalobcem) pak ani nemohli podnajaté prostory jakkoli oddělit od prostor jim neprónajatých. Dále žalovaný poukázal na pojmové znaky (pod)nájmu nebytových prostor a uzavřel, že tyto nebyly v daném případě naplněny. Z uvedených důvodů navrhl zamítnutí žaloby.

IV. Právní hodnocení Krajského soudu v Brně

[28] Zdejší soud, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, v mezích žalobních bodů přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[29] V daném případě je základní skutkový stav věci nesporný. Žalobce v předmětném zdaňovacím období provozoval hostinskou činnost v provozovně Bar – herna SIESTA, Kojetín č. p. 59. Tyto prostory měl pronajaty od vlastníků objektu. Část pronajatého prostoru v provozovně žalobce dále podnájal dvěma již výše specifikovaným společnostem holdingu SYNOT a dále společnosti CHANCE a. s. Posledně jmenovaná společnost využívala v rámci provozovny samostatnou uzamykatelnou buňku, žalobce jí neposkytoval žádné další služby. Společnosti holdingu SYNOT měly podnajaty stavebně neoddělené části provozovny, do nichž umístily výherní hrací přístroje. Těmto společnostem žalobce poskytoval služby spojené s provozem těchto přístrojů.

[30] Předmětem sporu je však právní hodnocení zjištěných skutkových okolností. Žalobce vymezil v žalobě (str. 2) předmět sporu jako posouzení, zda podnájemci žalobce z holdingu SYNOT mohli užívat podnajaté 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.

[31] Toto žalobcem učiněné vymezení je ale nepřesné. Jak plyne z průběhu daňového řízení a zejména pak ze Zprávy o výsledku vytykácího řízení č. j. 117104/09/320932708350, projednané se žalobcem dne 13. 1. 2010, jakož i z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, 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 podnajaté prostory jako vlastníci (byť soud nepopírá, že prvotní postup správce daně se *prima facie* mohl jevit jako směřující k objasnění této problematiky). Vztahy žalobce se společnostmi holdingu SYNOT pak hodnotily tak, že sjednaná úplata za nájem zohledňovala i jiné skutečnosti, kterými byly služby související s provozováním výherních hracích přístrojů, a dále že jádro těchto kontraktů spočívalo v poskytnutí služby práva umístit výherní hrací přístroje v provozovně Bar – herna SIESTA, pro kterou je nemovitost sama vedlejším, i když nezbytným předpokladem, a zároveň v poskytování služeb souvisejících s provozováním těchto výherních hracích přístrojů; takové plnění je zdanitelné pouze jako jednotný celek dílčích zdanitelných plnění (viz např. str. 12, 13, 14, 15, 16, 18 Zprávy o výsledku vytykácího řízení, následně pak str. 5, 6, 9, 10 rozhodnutí žalovaného).

[32] Z těchto závěrů ostatně vycházel i žalobce, který v odvolání proti platebnímu výměru zdůrazňoval, že svým kontrahentům z holdingu SYNOT sice poskytoval dvě dílčí plnění (podnájem nebytových prostor a poskytování vedlejších služeb spojených s provozem VHP), jednalo se však o plnění samostatná (str. 2). Na stranách 7 až 9 odvolání pak argumentoval tím, že plnění spočívající v nájmu nemovitosti bylo plněním hlavním a bylo cílem uzavírání smluv.

[33] 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 zákona o DPH, nelze toto nedílné plnění uměle štěpit na dílčí plnění, tj. na část osvobozenou od daně a část neosvobozenou.

[34] 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 zákona o DPH. Nelze pak opomenout ani relevantní judikaturu Soudního dvora 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 (77/388/EHS; zvláštní vydání v českém jazyce: Úř. věst. L 145, 13. 6. 1977, Kapitola 09 Svazek 01 S. 23 – 62), 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).

[35] 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 Soudního dvora (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.

[36] 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 průměrů tržeb na jeden VHP, a to z celkové měsíční tržby z VHP (čl. IV.). Náklady na služby, vymezené jako „elektřina, vodné, stočné a teplo“ mělo být hrazeno 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.

[37] 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.

[38] Dle Předávacího protokolu žalobce dne 1. 2. 2005 předal podnájemci 1 ks klíčů k baru – herně SIESTA.

[39] Dne 1. 4. 2008 uzavřel žalobce s podnájemcem 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 nepřetržité užívání umožnit, zejména umožněním nepřetržitého přístupu do těchto nebytových prostor.

[40] 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 nezpochyboval, v odvolání proti platebnímu výměru i v žalobě kladl „vedlejší služby spojené s provozem výherních hracích přístrojů“ poskytované jím jednotlivým společnostem holdingu SYNOT na roveň. 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 smlouvu 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.

[41] 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).

[42] 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.

[43] 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.

[44] 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 pod dobu delší jednoho měsíce v prodlení s odvodem výnosů z IVT či jejich části.

[45] 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.

[46] 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.

[47] Dodatek č. 1 ke smlouvě ze dne 1. 10. 2007 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.

[48] 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 podnájemci, 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.

[49] Pokud jde o smluvní vztah se společností CHANCE a. s., Smlouvu o podnájmu nebytových prostor s tímto podnájemcem 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 výší 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.

[50] Rozdíl v podstatě tohoto smluvního vztahu od smluvních vztahů žalobce se společnostmi holdingu SYNOT je zřejmý. Nespočívá pouze ve faktickém oddělení sázkové kanceláře od ostatní provozovny uzamykatelným předělem (viz např. protokol o ústním jednání ze dne 27. 4. 2009), ale zejména v tom, že žalobce společnosti CHANCE a. s. neposkytoval žádné služby materiálně odpovídající „službám souvisejícím s provozováním VHP“ poskytovaným jím společností holdingu SYNOT.

[51] Namítl-li v této souvislosti žalobce, že správce daně spatřoval rozdíl smluvních vztahů pouze ve stavebně technickém oddělení prostor podnájatých společnostmi CHANCE a. s., zatímco žalovaný k tomu připojil další podmínky či skutečnosti, čímž byl žalobce zkrácen na svém právu vést s novými závěry polemiku, jde o námitku nedůvodnou. Žalobce zde poukazuje na porušení zásady dvojinstančnosti. Tato zásada však (viz odst. 51. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS) znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních, tedy že řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv, že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm. Řízení před odvolacím orgánem je pak řízením jen odstraňujícím vady, jichž se správce daně prvního stupně dopustil. Tak tomu bylo i v daném případě. Žalovaný vycházel ze skutkového stavu tak, jak byl zjištěn správcem daně, a pouze k odvolací námitce upravil jeho právní hodnocení.

[52] Pokud pak jde o výklad pojmu nájem ve smyslu § 56 odst. 4 zákona o DPH, 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 Soudního dvora 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 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.

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

[54] 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).

[55] 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 Soudního dvora ze dne 6. 12. 2007 ve věci *Gabriele Walderdorff*, C-451/06, Sb. rozh. s. I-10637, bod 20). 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.

[56] 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 provozování 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. Zde ob stojí závěr žalovaného, že podnájemci by mohli přístupu třetích osob

zamezit pouze uzavřením celého baru – herny, od níž měli klíče. 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.

[57] V dané věci je totiž naplněna judikaturou Soudního dvora 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).

[58] 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 zákona o DPH. 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, vedení finančních výkazů atd.).

[59] Lze dodat, že finanční orgány ve věci nepostupovaly podle § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Nevycházely totiž z toho, že předmětné smlouvy o podnájmu části nebytových prostor jsou formálními právními úkony, jejichž cílem je zastříti 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.

[60] Soud uzavírá, že dílčí plnění poskytovaná v daném případě žalobcem provozovatelům VHP na základě „smluv o podnájmu části nebytových prostor“ 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 zákona o DPH.

[61] 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 na stranách 5 a 6 napadeného rozhodnutí. Konstatoval-li, že svědci v provozovně nikdy nebyli, jedná se o skutečnost, kterou sami uvedli. Nepravdivý se soudu nejeví ani závěr, že o provozu, otevírací době či přístupu třetích osob svědci neměli konkrétní informace. Současně žalovaný nepopřel tvrzení svědků o tom, že mají od provozovny klíče či o právu na stavebně technické oddělení jimi užívaných prostor (které však nehodlají využít). 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.

[62] Nedůvodnou je i námitka, že se žalovaný nevypořádal s žalobcem namítanou judikaturou Soudního dvora. Zde je nutno v první řadě konstatovat, že finanční orgány v žádném případě nepopíraly význam judikatury Soudního dvora. 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 Soudního dvora na projednávaný případ zabýval nejen ve Zprávě o výsledku vytykácího řízení (str. 10, 11, 14, 15, 17, 18), ale i při ústním jednání konaném dne 3. 6. 2009 (str. 4 až 6 protokolu č. j. 74641/09/320932708350). Vzhledem ke způsobu a rozsahu, jakým se judikaturou Soudního dvora 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 Soudního dvora, ze které vycházel i správce daně. Žalovaný se ostatně s argumenty žalobce plynoucími z řady rozhodnutí Soudního dvora vypořádal i konkrétně na stranách 7 až 10 rozhodnutí. Podstatné též je, že jeho závěry jsou s judikatorními východisky Soudního dvora, ale i Nejvyššího správního soudu v souladu. Rozhodnutí žalovaného tak není v tomto ohledu nepřezkoumatelné.

[63] 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*).

V. Závěr a náklady řízení

[64] Krajský soud v Brně tedy shledal žalobcovy námitky nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[65] 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 ě 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 31. července 2012

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu