



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: A. I.**, bytem „X“, zastoupeného JUDr. Janem Hájkem, advokátem se sídlem v Ústí nad Labem, ul. Masarykova č. p. 43, PSČ 400 01, proti **žalovanému: Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, ul. Velká Hradební č. p. 61, PSČ 400 21, v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 10. 2009, č. j. 12299/09-1300-506002, č. j. 12308/09-1300-506002, č. j. 12309/09-1300-506002, č. j. 12311/09-1300-506002,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou vedenou pod sp. zn. 15 Ca 176/2009 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 10. 2009, č. j. 12299/09-1300-506002, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 4. 2009, č. j. 54732/09/178912500623, o přezkoumání daňového rozhodnutí, kterým byl změněn dodatečný platební výměr ze dne 8. 10. 2008, č. j. 118565/08/178911/6462, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2005 tak, že žalobci byl uznán nárok na odpočet daně z přijatého daňového dokladu za spotřebu elektřiny ve výši 93,-Kč. Dále se žalobce žalobou vedenou pod sp. zn. 15 Ca 177/2009 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 10. 2009, č. j. 12308/09-1300-506002, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 7. 4. 2009, č. j. 54736/09/178912500623, o přezkoumání daňového rozhodnutí, kterým byl změněn dodatečný platební výměr ze dne 8. 10. 2008, č. j. 118570/08/178911/6462, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2005 tak, že žalobci byl uznán nárok na odpočet daně z přijatého daňového dokladu za spotřebu elektřiny ve výši 111,-Kč. Dále se žalobce žalobou vedenou pod sp. zn. 15 Ca 175/2009

domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 10. 2009, č. j. 12309/09-1300-506002, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 7. 4. 2009, č. j. 54739/09/178912500623, o přezkoumání daňového rozhodnutí, kterým byl změněn dodatečný platební výměr ze dne 8. 10. 2008, č. j. 118573/08/178911/6462, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2006 tak, že žalobci byl uznán nárok na odpočet daně z přijatého daňového dokladu za spotřebu elektřiny ve výši 3.974,-Kč. A žalobou vedenou pod sp. zn. 15 Ca 173/2009 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 10. 2009, č. j. 12311/09-1300-506002, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 7. 4. 2009, č. j. 54745/09/178912500623, o přezkoumání daňového rozhodnutí, kterým byl změněn dodatečný platební výměr ze dne 8. 10. 2008, č. j. 118580/08/178911/6462, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2006 tak, že žalobci byl uznán nárok na odpočet daně z přijatého daňového dokladu za spotřebu plynu ve výši 861,-Kč.

Jelikož předmětné žaloby s identickými námitkami směřovaly proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí, neboť vzešla ze společné daňové kontroly provedené správcem daně u žalobce, jež se týkala daně z přidané hodnoty mj. za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2005, 3. čtvrtletí 2005, 1. čtvrtletí 2006 a 3. čtvrtletí 2006, v souladu s ust. § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), soud usnesením ze dne 25. 6. 2012, č. j. 15 Ca 176/2009 - 26, tyto věci spojil ke společnému projednání s tím, že věci budou nadále vedeny pod sp. zn. 15 Ca 176/2009.

V žalobách shodně uvedl, že podstatou věci je posouzení vztahu mezi žalobcem a společnostmi VIKTORIAPLAY, a. s., LIPRA, spol. s r.o., a LOTOPLAY GAGO, a. s. Žalobce jej považuje za nájem (podnájem) a správce daně a žalovaný za vztah jiný o poskytnutí práva nebo využití věci – o službu. Tato okolnost je přitom významná vzhledem k tomu, že dle ust. § 56 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „nový zákon o dani z přidané hodnoty“), je nájem pozemků, staveb a nebytových prostor osvobozen od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně, kdežto u poskytnutí služby tomu tak není. Podle ust. § 14 odst. 1 písm. b) nového zákona o dani z přidané hodnoty je přitom třeba za poskytnutí služby považovat též poskytnutí práva využití věci nebo práva nebo jiné majetkové využitelné hodnoty. Otázkou tedy je, zda plnění poskytnutá v rámci výše uvedeného vztahu mezi žalobcem a uvedenými společnostmi jsou zdanitelná plnění, ze kterých vzniká povinnost uplatnit daň na výstupu, či nikoliv s poukazem na ust. § 21 odst. 6 nového zákona o dani z přidané hodnoty. Rozpor mezi žalobcem a žalovaným přitom nevznikl tím, že by strany zaujímaly odlišný názor na to, co je nájem, resp. podnájem nebytových prostor, co je určující pro daný právní a hospodářský vztah, neboť v tomto jsou názory žalobce a žalovaného shodné.

Dále žalobce uvedl, že z odůvodnění rozhodnutí žalovaného vyplývá, že tři okolnosti žalovanému brání posuzovat daný vztah jako nájem resp. podnájem. Jednou okolností je to, že nebytový prostor, který měl být předmětem nájmu resp. podnájmu je vždy částí nebytových prostor určený počtem čtverečních metrů v provozovnách žalobce, byť v samostatném oddělení nebo v samostatném nebytovém prostoru, avšak uvnitř jednotlivých provozoven žalobce. Další okolností je pak dle žalobce nájemné, kdy nájemné je stanoveno tak, že se rovná částce odpovídající určité části tržby, části stanovené procentní sazbou, kterou mají provozovatelé z provozu výherních hracích přístrojů. Třetí okolností je pak vztah žalobce a provozovatelů výherních hracích přístrojů upravený smlouvami o spolupráci, resp. posuzování veškerých vztahů žalobcem a jednotlivými provozovateli zařízení ve svém celku,

neboť také ve skutečnosti z ekonomického hlediska objektivně jeden celek tvoří, přičemž tento celek není nájmem ani podnájmem. Podle žalobce přitom žádná z uvedených okolností ani veškeré okolnosti ve svém souhrnu neznamenaají, že by posuzovaný vztah, poskytnutí nebytových prostor k užívání nebyl nájmem resp. podnájmem.

Pokud jde o vymezení prostor, tak je zavádějící údaj uvedený v napadených rozhodnutích o tom, že prostory jsou vždy v provozovně žalobce. Jednat tomu tak není a vedle toho žalovaným není rovněž uveden žádný důkaz, který by toto tvrzení dokazoval. I kdyby však prostor daný do nájmu či podnájmu vyl. v provozovně žalobce, tak tato okolnost je zcela bez významu pro určení, zda daný vztah lze považovat za nájem resp. podnájem či naopak nikoliv. Dle žalobce je to patrné z vlastního pojmu „provozovna“, jak je obecně chápán a definován v ust. § 17 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů. Na určení, zda jde o nájem resp. podnájem, jistě nemůže mít vliv ani způsob stanovení nájemného. Žádná právní norma také neurčuje, jak by mělo být nájemné nebytových prostor stanoveno nebo vymezeno. Rozhodující je pouze, zda je nájemné součástí vztahu nebo není, jelikož bez nájemného by se nejednalo o nájem, a nikoliv způsob, jak je nájemné stanoveno. Ani uzavření smlouvy o spolupráci a posuzování úkonů prováděných na jejich základě spolu s naplněním nájemních resp. podnájemních smluv včetně důrazu na ekonomické hledisko, tj. zda jednotlivá plnění tvoří jediné plnění pro účely uplatnění daně z přidané hodnoty, dle žalobce nečiní z daného vztahu poskytnutí nebytových prostor žalobcem jakýsi jiný vztah, když ten zůstává stále nájmem resp. podnájmem. Žalobce trvá na tom, že příslušným subjektům poskytl v nemovitostech prostor – nebytový prostor – jako samostatný reálně od ostatního prostoru oddělený prostor způsobilý k samostatnému užívání, kdy osoba, které byl poskytnut, se k němu chovala obdobně jako vlastník s vyloučením, aby se k tomuto prostorutakto byla oprávněna chovat jakákoliv třetí osoba. S tím pak jistě není v rozporu, pokud nájemce resp. podnájemce smlouvou, a to smlouvou o spolupráci, kterou mohl uzavřít s kteroukoliv osobou vedle pronajímatele či nájemce, dovolil vstup jiné osobě – v daném případě zaměstnanci žalobce za účelem provedení toho, co bylo předem dohodnuto. Vedle toho byl samozřejmě možný vstup návštěvníků herny, neboť za tím účelem byla herna provozována. Provoz a činnost výherních hracích automatů ovšem byla výlučně záležitostí nájemců resp. podnájemců, automaty byly nepřetržitě zapnuty bez závislosti na provoz provozoven žalobce a přítomnost žalobcova personálu. Jinou záležitostí ovšem zůstává, že bylo ekonomickým přínosem, pokud návštěvníci jednotlivých provozoven žalobce mohly využívat herny a naopak. Výhodnost spočívala v tom, že jeden zákazník použil obě zařízení tak, jak tomu běžně bývá v obchodních domech s množstvím provozoven různých subjektů se stejnou provozní dobou, kdy jeden subjekt v pozici pronajímatele vykonává pro všechny ostatní určité činnosti. Proto poskytnutí nebytových prostor žalobcem nájemcům resp. podnájemcům je nájmem resp. podnájmem, a tedy plněním osvobozeným od daně z přidané hodnoty podle ust. § 56 zákona o dani z přidané hodnoty, z čehož je zřejmé, že žalovaný při svém rozhodování pochybil.

Vedle toho žalobce v žalobách shodně namítl, že při řízení byl porušen správním orgánem procesní předpis, neboť správce daně provedl místní šetření v provozovně žalobce v rozporu se zákonem, kdy zejména bylo porušeno ust. § 16 odst. 4 písm. b) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalobce totiž má právo být informován předem o tom, že bude správcem daně proveden úkon spočívající v tom, že správce daně bude jednat s pracovníky žalobce, dále má žalobce právo být informován předem o tom, kdy se tak stane a být tomuto úkonu přítomen. To se však nestalo. Další porušení zákona dle žalobce spočívá v tom, že jednání správce daně

s jeho pracovníky překročilo hranice podání vysvětlení a ve skutečnosti se jednalo o výslech svědků, když tomu určité skutečnosti nasvědčují. Při výslechu svědků, pokud by se o takový úkon skutečně jednalo, ovšem byla porušena pravidla pro tento úkon stanovená. Žalobce trvá na tom, že při místním šetření mu bylo znemožněno poskytnout údaje – vysvětlení, která by záležitosti náležitě ozřejmily. Jeho pracovníci, kteří byli podrobeni výslechu, nebyli informováni v potřebném rozsahu o skutečném stavu, a proto uváděli některé okolnosti tak, že nejsou správné, tudíž by mělo být provedeno místní šetření v souladu se zákonem.

Dále žalobce uvedl, že žalovaný ve svých rozhodnutích tvrdí, že jeho vztah se společnostmi VIKTORIAPLAY, a. s., LIPRA, spol. s r.o., a LOTOPLAY GAGO, a. s., je třeba označit za poskytnutí služby. O jakou službu ve vztahu k ust. § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty se má jednat, však žalovaný neuvádí, je tomu tak zřejmě proto, že nelze bližší určení prostě provést, jelikož se o žádnou službu nejedná.

Žalobce rovněž namítl, že správce daně po vytýkacím řízení, které se vztahovalo k 4. čtvrtletí 2005, vyhodnotil dotyčný vztah žalobce a shora zmíněných společností jako nájem (podnájem), tj. jako plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty a vydal tomu odpovídající dodatečný platební výměr ze dne 12. 6. 2006. Nelze proto připustit, aby aniž by došlo k jakékoliv změně stavu, správce daně posuzoval předmětný vztah v jiném zdaňovacím období odlišně a daňový subjekt byl takovým postupem poškozen. Okolnost namítaná žalovaným, že postup správce daně ve vztahu ke zdaňovacímu období 4. čtvrtletí 2005 byl nesprávný v důsledku chybné aplikace hmotněprávního předpisu, nemůže tento postup odůvodnit, neboť žalobce byl jistě oprávněn předpokládat, že postup správce daně je správný. V návaznosti na to pak žalobce poukázal na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 4. 2009, sp. zn. 15 Ca 76/2008 (*pozn. soudu – rozsudek, který se týkal žalobcovy žaloby ohledně daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2006*).

Závěrem žalobce shrnul, že rozhodnutí žalovaného shledává nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů a vedle toho také nezákonná v důsledku podstatného porušení ustanovení o řízení před správním orgánem.

Žalovaný k výzvám soudu předložil příslušný správní spis a písemná vyjádření k žalobám, v nichž navrhl jejich zamítnutí, když tvrzení žalobce jsou nedůvodná, neboť nemají oporu v zákonné úpravě, předkládané spisové dokumentaci ani judikatuře. Dle žalovaného přitom žalobce vyjádřil prakticky shodné námitky, jako v jím podaných odvoláních vůči dodatečným platebním výměrům správce daně, a proto plně odkazuje na svá rozhodnutí a spisový materiál.

Žalovaný má za to, že nad rámce odvolacích námitek žalobce v žalobách toliko uvádí, že správce daně provedl místní šetření v provozovně žalobce v rozporu se zákonem, neboť žalobce předem nebyl informován o provedení tohoto místního šetření a navíc se de facto jednalo o výslech svědků, v důsledku čehož mu bylo upřeno právo podávat jakékoliv vysvětlení, klást otázky a být tomuto úkonu správce daně osobně přítomen. K této námitce žalovaný podotkl, že žalobce konkrétně nespecifikoval, jaké místní šetření a za jaké zdaňovací období má na mysli. Žalovaný přesto na základě této námitek prověřil v daňovém spise žalobce, zda bylo za dotčená období provedeno místní šetření ze strany správce daně, o kterém by žalobce nebyl správcem daně obeznámen nebo které by vykazovalo znaky svědecké výpovědi. Prověřením daňového spisu však nebyla dohledána žádná takováto skutečnost.

Žalovaný proto trvá na tom, že při svém posuzování vycházel toliko z důkazních prostředků, které byly opatřeny správcem daně v rámci daňového řízení v souladu se zákonem. V daňovém řízení za dotčená zdaňovací období správce daně prováděl svědecké výsledky bývalých i současných zaměstnanců a zástupce zákonných provozovatelů výherních hracích přístrojů a jiných prostředků zábavy vždy za účasti žalobce. Žalobci tak nebylo upřeno právo klást svědkům otázky a podávat další vysvětlení. Tato skutečnost je zachycena v protokolech o ústních jednáních o provedení svědeckých výpovědí, a to vždy za účasti žalobce.

Dále žalovaný uvedl, že ve svých rozhodnutích se vypořádal s posouzením předmětné činnosti – služby, kterou klasifikoval v závěru svých rozhodnutí na str. 6 – 7 jako službu poskytnutí práva zákonným provozovatelům výherních hracích přístrojů a jiných prostředků zábavy v pozici podnájemců umístit v provozovnách žalobce tato zařízení s tím, že žalobce bude zajišťovat určité konkrétní činnosti a hradit náklady spojené s jejich provozem. To znamená, že žalobce se výrazným způsobem podílel na provozu výherních hracích přístrojů a jiných prostředků zábavy, na jejichž provoz zákonní provozovatelé získali licenci. Vedle toho žalovaný již ve svých rozhodnutích uvedl, že se jedná o jakousi garanci využití výhradního práva zákonných provozovatelů těchto zařízení umístit v pronajatých prostorách žalobce herní zařízení, kde pak žalobce zajišťuje jejich provoz. Veškeré úplaty, které žalobce od podnájemců obdržel, jsou proto úplaty za uskutečněná zdanitelná plnění, které podléhají dani z přidané hodnoty.

Vedle toho žalovaný podotkl, že se ve svých rozhodnutích podrobně zabýval skutečnostmi, proč daný vztah není vztahem nájemním resp. podnájemním, přičemž při svém rozhodování vycházel z příslušného hmotného zákona a procesního zákona a také z judikatury Evropského soudního dvora řešící shodnou problematiku. V této souvislosti pak žalovaný zmínil i skutečnost, že shodnou činnost posuzoval a obdobně vyhodnotil ve svém rozsudku Nejvyšší správní soud ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 93/2008 – 43.

Závěrem žalovaný shrnul, že uskutečněné daňové řízení bylo vedeno v souladu s daňovým řádem, rozhodnutí správce daně i žalovaného jsou přezkoumatelná a zákonná, když žalovaná strana vycházela ze správného výkladu aplikovaných právních norem a její závěry mají oporu v judikatuře i spisové dokumentaci. Vedle toho žalovaný ještě poznamenal, že žalobce nesplnil povinnost tvrdit, že rozhodnutí žalovaného a jemu předcházející rozhodnutí správce daně či jejich části odporují konkrétnímu zákonnému ustanovení, a také nesplnil povinnost toto tvrzení odůvodnit.

Při ústním jednání před soudem právní zástupce setrval na jednotlivých žalobních tvrzeních. Zdůraznil při tom, že v daném případě žalobce neposkytoval služby jednotlivým provozovatelům výherních hracích přístrojů a jiných prostředků zábavy, a proto toto plnění podléhalo osvobození od daně z přidané hodnoty. Na této skutečnosti nemůže nic změnit ani způsob stanovení nájemného či skutečnost, že výherní automaty byly umístěny v provozovnách žalobce. Navíc jednotlivé prostory pro výherní automaty byly vymezeny a odděleny. Dále právní zástupce žalobce uvedl, že nemůže blíže specifikovat, kdy byla správcem daně prováděna místní šetření v provozovnách žalobce, žalobci je toliko známo konání místního šetření ze dne 20. 6. 2007, kterému žalobce nebyl přítomen a při němž byla vyslechnuta pracovnice P. B.. V souvislosti s dotýčnými místními šetřeními právní zástupce žalobce poznamenal, že svědkyně P. B. byla v daňovém řízení de facto vyslýchána dvakrát, přičemž u jednoho jejího svědeckého výsledku nebyl žalobce přítomen, neboť o tomto procesním úkonu nebyl vůbec informován. Dále v souvislosti s dotýčnými místními šetřeními

právní zástupce žalobce zmínil, že žalobce nebyl přítomen ani u výsledku svědkyně M. Š., neboť ani o tomto procesním úkonu nebyl vůbec informován. Dle právního zástupce žalobce by proto na základě těchto všech skutečností mělo být žalobám vyhověno, především pak pro zjevné procesní pochybení při konání místních šetření. V rámci ústního jednání před soudem pak z procesní opatrnosti právní zástupce žalobce ještě navrhl, aby soud přikročil k dokazování účastnickým výsledkem žalobce a svědeckým výsledkem jeho tehdejší zástupkyně Ing. Z. M. za účelem ověření, zda byli či nebyli předem vyrozumíváni o konání místních šetření.

Pověřená pracovnice žalovaného při tomtéž ústním jednání před soudem navrhovala zamítnutí žalob pro zjevnou nedůvodnost. K věci dodala, že při místním šetření se neprovádí svědecké výsledky, nýbrž se toliko žádá podání vysvětlení. Trvá na tom, že pokud byly prováděny svědecké výsledky, žalobce byl o všech těchto úkonech náležitě předem informován. K dotazu soudu, k jakému zdaňovacímu období a k jaké dani se vztahují protokoly o místních šetřeních, které jsou založeny ve správním spise s daty 20., 21. a 27. 6. 2007, pověřená pracovnice žalovaného uvedla, že tato místní šetření byla patrně konána prvotně pro potřeby daně z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2006. K tomu dodala, že má za to, že správce daně tehdy předem telefonicky vyrozumíval žalobce, popř. jeho tehdejší zástupkyni o těchto procesních úkonech, avšak tuto skutečnost není schopna doložit správním spisem. Pokud přesto mělo dojít k nějakému pochybení při místních šetřeních, nepochybně toto pochybení bylo napraveno svědeckými výpověďmi, u nichž byl přítomen žalobce popř. jeho tehdejší zástupkyně.

Napadená rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ustanoveních § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud z úřední povinnosti přihlídnout toliko k takovým vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají jeho nicotnost podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky včetně případné prekluze však v projednávaných věcech nebyly zjištěny.

Na tomto místě soud považuje za potřebné rovněž podotknout, že se neztotožnil s názorem žalovaného, že žalobce v předmětných žalobách nesplnil povinnost tvrdit, že rozhodnutí žalovaného včetně předcházejících rozhodnutí správce daně odporují konkrétnímu zákonnému ustanovení a také tato tvrzení zdůvodnit, když z textu žalob zjevně vyplývá opak.

Po přezkoumání skutkového a právního stavu, zevrubném prostudování obsahu předloženého správního spisu a zejména pak žalobami napadených rozhodnutí a uskutečněném jednání dospěl soud k závěru, že předmětné žaloby jsou nedůvodné, když rozhodnutí žalovaného nevyhodnotil jako rozhodnutí nepřezkoumatelná pro nedostatečné zdůvodnění ani jako nezákonná rozhodnutí v důsledku chybné aplikace hmotněprávních předpisů či pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem.

Z odůvodnění žalobami napadených rozhodnutí vyplývá, že žalovaný tato svá zamítavá rozhodnutí opřel o skutečnost, že v rámci daňové kontroly daně z přidané hodnoty mj. za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2005, 3. čtvrtletí 2005, 1. čtvrtletí 2006 a 3. čtvrtletí 2006 bylo zjištěno, že žalobce v této době prováděl ekonomickou činnost v oboru pohostinství

a dále poskytoval společnostem provozujícím výherní a hrací přístroje a jiné prostředky zábavy služby, které se týkaly spolupráce při provozování výherních a hracích přístrojů a jiných prostředků zábavy v jeho provozovnách bar-herna VEGAS I, bar-herna VEGAS II a bar-herna VEGAS III, přičemž v roce 2005 žalobce provozoval „toliko“ 2 provozovny, a to bar-hernu VEGAS I a bar-hernu VEGAS II, zatímco v roce 2006 již všechny 3 zmíněné provozovny. Dále žalovaný vycházel ze skutečnosti, že v rámci daňového řízení bylo správcem daně zjištěno, že za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2005 měl žalobce příjmy plynoucí ze spolupráce při provozování výherních a hracích přístrojů a jiných prostředků zábavy na základě šesti jím vystavených faktur odběratelům VIKTORIAPLAY, a. s., a LIPRA, spol. s r.o., v celkové výši 549.484,-Kč, za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2005 měl žalobce příjmy plynoucí ze spolupráce při provozování výherních a hracích přístrojů a jiných prostředků zábavy na základě osmi jím vystavených faktur odběratelům VIKTORIAPLAY, a. s., LOTOPLAY GAGO, a.s., a LIPRA, spol. s r.o., v celkové výši 554.379,-Kč, za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2006 měl žalobce příjmy plynoucí ze spolupráce při provozování výherních a hracích přístrojů a jiných prostředků zábavy na základě dvanácti jím vystavených faktur odběratelům FAIR PLAY GAGO, s. r. o., LOTOPLAY GAGO, a. s., a VIKTORIAPLAY, a. s., v celkové výši 641.051,-Kč, a za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2006 měl žalobce příjmy plynoucí ze spolupráce při provozování výherních a hracích přístrojů a jiných prostředků zábavy na základě dvanácti jím vystavených faktur odběratelům FAIR PLAY GAGO, s. r. o., LOTOPLAY GAGO, a. s., a VIKTORIAPLAY, a. s., v celkové výši 914.561,-Kč, aniž by z těchto čtyř celkových částek byla uplatněna sazba daně z přidané hodnoty na výstupu za uskutečněné zdanitelné plnění – za poskytnutí služby ve smyslu ust. § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Dle žalovaného a správce daně se totiž v tomto případě nejednalo o prostý podnájem nebytových prostor, a tedy plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně dle ust. § 56 zákona o dani z přidané hodnoty, jak tvrdil žalobce.

Všem těmto právě uvedeným skutečnostem ohledně skutkových okolností případu, o které žalovaný opřel svá zamítavá rozhodnutí, zcela koresponduje obsah správního spisu, jenž soudu předložil žalovaný a který byl přiložen k soudnímu spisu vedenému pod sp. zn. 15 Ca 173/2009.

Soud proto vycházel z faktu, že za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2005 měl žalobce příjmy na základě šesti jím vystavených faktur v celkové výši 549.484,-Kč bez vyčíslení sazby daně z přidané hodnoty na výstupu za uskutečněné zdanitelné plnění odběrateli VIKTORIAPLAY, a. s., a to č. C1 na předmět plnění „spoluprovozování zařízení“ a na částku 21.153,-Kč s datem uskutečněného zdanitelného plnění 31. 3. 2005, dále č. C2 na předmět plnění „spoluprovozování zařízení“ a na částku 48.581,-Kč s datem uskutečněného zdanitelného plnění 31. 3. 2005 a č. C3 na předmět plnění „spoluprovozování zařízení“ a na částku 18.339,-Kč s datem uskutečněného zdanitelného plnění 31. 3. 2005 a dále odběrateli LIPRA, a. s., a to č. 1 na předmět plnění „nájemné, provize“ a na celkovou částku 152.777,-Kč s datem uskutečněného zdanitelného plnění 31. 1. 2005, dále č. 2 na předmět plnění „nájemné, provize“ a na celkovou částku 152.792,-Kč s datem uskutečněného zdanitelného plnění 28. 2. 2005 a dále č. 3 na předmět plnění „nájemné, provize“ a na celkovou částku 155.842,-Kč s datem uskutečněného zdanitelného plnění 31. 3. 2005.

Soud rovněž vycházel z faktu, že za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2005 měl žalobce příjmy na základě dvou jím vystavených faktur v celkové výši 554.379,-Kč bez vyčíslení sazby daně z přidané hodnoty na výstupu za uskutečněné zdanitelné plnění odběrateli VIKTORIAPLAY, a. s., a to č. C6 na předmět plnění „spoluprovozování zařízení“ a na částku

32.266,-Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 8. 2005 a č. C7 na předmět plnění „spoluprovázání zařízení“ a na částku 38.851,-Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 30. 9. 2005, dále odběrateli LOTOPLAY GAGO, a.s., a to č. L9 na předmět plnění „podíl obsluhovatele“ a na částku 38.274,-Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 7. 2005, dále č. L10 na předmět plnění „podíl obsluhovatele“ a na částku 115.400,-Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 8. 2005 a č. L11 na předmět plnění „podíl obsluhovatele“ a na částku 58.467,-Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 30. 9. 2005 a dále odběrateli LIPRA, a. s., a to č. O7 na předmět plnění „podíl obsluhovatele“ a na částku 67.128,-Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 7. 2005, dále č. O8 na předmět plnění „podíl obsluhovatele“ a na částku 113.864,-Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 8. 2005 a dále č. O9 na předmět plnění „podíl obsluhovatele“ a na částku 90.129,-Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 30. 9. 2005.

Dále soud vycházel z faktu že za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2006 měl žalobce příjmy na základě dvanácti jím vystavených faktur v celkové výši 641.051,-Kč bez vyčíslení sazby daně z přidané hodnoty na výstupu za uskutečnění zdanitelné plnění odběrateli FAIR PLAY GAGO, s. r. o., a to č. B1 na částku 117.295,-Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 1. 2006, dále č. B2 na částku 87.298,-Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 28. 2. 2006 a dále č. B3 na částku 121.854,-Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 3. 2006, dále odběrateli LOTOPLAY GAGO, a. s., a to č. L1 na částku 36.605,-Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 1. 2006, dále č. L2 na částku 20.077,-Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 1. 2006, dále č. L3 na částku 42.697,-Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 28. 2. 2006, dále č. L4 na částku 64.537,-Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 28. 2. 2006, dále č. L5 na částku 33.444,-Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 3. 2006, dále č. L6 na částku 34.669,-Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 3. 2006 a dále odběrateli VIKTORIAPLAY, a. s., a to č. C1 na částku 57.736,-Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 1. 2006, dále č. C2 na částku 14.658,-Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 28. 2. 2006 a č. C3 na částku 10.181,-Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 3. 2006.

Taktéž soud vycházel z faktu, že za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2006 měl žalobce příjmy na základě dvanácti jím vystavených faktur v celkové výši 914.561,-Kč bez vyčíslení sazby daně z přidané hodnoty na výstupu za uskutečnění zdanitelné plnění odběrateli FAIR PLAY GAGO, s. r. o., a to č. B7 na částku 118.665,-Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 7. 2006, dále č. B8 na částku 161.661,-Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 8. 2006 a č. B9 na částku 109.206,-Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 30. 9. 2006, dále odběrateli LOTOPLAY GAGO, a. s., a to č. L13 na částku 78.922,-Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 30. 7. 2006, dále č. L14 na částku 57.818,-Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 7. 2006, dále č. L15 na částku 35.641,-Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 8. 2006, dále č. L16 na částku 70.355,-Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 8. 2006, dále č. L17 na částku 88.309,-Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 30. 9. 2006 a č. L18 na částku 62.244,-Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 30. 9. 2006 a dále odběrateli VIKTORIAPLAY, a. s., a to č. C7 na částku 16.569,-Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 7. 2006, dále č. C8 na částku 54.139,-Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 8. 2006 a č. C9 na částku 61.032,-Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 30. 9. 2006.

Podstata sporu mezi žalobcem a žalovaným tedy spočívá ve skutečnosti, zda vztahy mezi žalobcem a jednotlivými provozovateli výherních automatů a příjmy z nich plynoucí je

možné podřadit pod ust. § 51 odst. 1 písm. l) resp. § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, protože se jedná o nájem nebytových prostor, který je dle uvedeného ustanovení osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně, či nikoliv. Žalobce zastává názor, že na dané vztahy je třeba nahlížet jako na prosté podnájem nebytových prostor, a proto příjmy z nich plynoucí jsou osvobozená zdanitelná plnění, a žalovaný naproti tomu s odkazem na výklad pojmu „nájem“ judikaturou Evropského soudního dvora zastává názor, že předmětné příjmy jsou příjmy za poskytnuté služby, které plně podléhají dani z přidané hodnoty.

Pro daný případ je podstatné, že k této otázce se již vyjadřoval Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 93/2008-43, které je dostupné na www.nssoud.cz. Při posouzení výše předestřené sporné otázky soud přitom plně vycházel ze závěrů obsažených v citovaném rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

Především je nutno konstatovat, že v předmětu sporu jde o věc skutkově spadající již do doby po vstupu České republiky do Evropské unie. Přistoupení České republiky k Evropské unii současně vedlo k přistoupení ke společnému systému daně z přidané hodnoty, který je právně regulován a harmonizován na úrovni práva Evropského společenství, a sice v první řadě 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 č. 77/388/EHS (dále jen „šestá směrnice“). Za situace, kdy věc spadá do období po přistoupení České republiky do Evropské unie a současně se jedná o interpretaci práva v oblasti právní úpravy, jejíž vznik, působení a účel je bezprostředně navázán na komunitární právo, je nutno vycházet při interpretaci českého zákona o dani z přidané hodnoty z principu eurokonformního výkladu. Eurokonformní výklad však současně nemůže sloužit jako základ pro výklad vnitrostátního práva *contra legem*, resp. výklad, na jehož základě by byla stanovena povinnost nad rámec vnitrostátního zákona.

Pro odpověď na otázku, zda plnění smluvními účastníky označené jako podnájem nebytových prostor spadá pod pojem „nájem“, který je od daně z přidané hodnoty osvobozen ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice, resp. ust. § 56 zákona o dani z přidané hodnoty, je nutno vyložit pojem „nájem“ pro účely daně z přidané hodnoty a současně posoudit všechny okolnosti, za nichž se plnění uskutečňuje. Šestá směrnice nedefinuje ani pojem „pronájem nemovitého majetku“, ani pojem „pacht“, ani neodkazuje na jeho vymezení v právních předpisech členských států. Ohledně osvobození od daně uvedeného v čl. 13 šesté směrnice Evropský soudní dvůr (dále také „Soudní dvůr“ či ESD“) opakovaně konstatoval, že „osvobození“ je autonomní pojem práva Společenství, který musí být definován na úrovni Společenství [viz např. rozsudek ESD 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)]. Soudní dvůr tento pojem definoval ve své judikatuře, kterou generální advokát Ruiz-Jarabo Colomer shrnul v bodech 20 a 21 svého stanoviska k věci „Temco Europe“ C-284/03 následovně: 1) vlastník nemovitosti převádí na jinou osobu (2) s vyloučením jakékoliv jiné osoby (3) užívací a požívací právo (4) na sjednanou dobu (5) a za nájemné. Nájem tedy představuje zpravidla relativně pasivní činnost, závisící na pouhém plynutí času, která nevede k významné tvorbě 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, 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“). Pokud jde o aplikaci čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice, pojem osvobození má být vykládán restriktivně a jeho obsah by měl být jednotný ve všech členských státech.

Český zákon o dani z přidané hodnoty neobsahuje pro své účely žádnou vlastní definici nájmu, žádné ze zákonných ustanovení současně výslovně 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). S ohledem na právě uvedené skutečnosti soud podotýká, že v daném případě správce daně a potažmo i žalovaný postupovali zcela správně, pokud k výkladu pojmu „nájem“ využili judikaturu Evropského soudního dvora.

Dále soud uvádí, že Evropský soudní dvůr se ve věci „Sinclair Collis“ zabýval otázkou, zda poskytnutí prostoru k instalování prodejních automatů na cigarety lze považovat za nájem nemovitosti. Soudní dvůr vzhledem k okolnostem případu dospěl k závěru, že nelze. Stejným argumentem rozhodnutí bylo, že uzavřená smlouva mezi smluvními stranami nezaručila nájemci (zde majiteli prodejních automatů na cigarety) právo kontrolovat a omezit přístup k prostorům, kde byly automaty umístěny. Nájemce neměl volný přístup k místu, kde se automaty nacházely, jeho přístup byl také omezen na provozní dobu podniku a právo k přístupu nebylo možno vykonávat bez souhlasu majitele podniku. Za další třetí strany měly přístup k automatům na základě podmínek majitele podniku, nikoli na základě podmínek určených nájemcem (vlastníkem automatů). Evropský soudní dvůr tuto předběžnou otázku uzavřel v bodě 31 tak, že *pro řádný výklad článku 13 (B) šesté směrnice poskytnutí práva majitelem prostor majiteli prodejních automatů s cigaretami k instalaci, provozu a udržování těchto automatů v jeho prostorách na místě určeném majitelem prostor po dobu dvou let, za úplaty stanovenou v procentech z hrubého zisku z prodeje cigaret a jiného tabákového zboží v jeho prostorách, aniž by majiteli automatů bylo uděleno i právo ovládat a kontrolovat tyto automaty a prostor, na němž jsou umístěny, nikoli ve smyslu jakém bylo ve smlouvě stanoveno* (pozn. šlo o ovládání ve smyslu přístupu k automatům jen se souhlasem majitele podniku, v době provozních hodin a pro účely udržování automatů, doplňování zásob a vybírání peněz), *neodpovídá nájmu nemovitosti tak, jak je stanoveno ve zmíněném ustanovení* (překlad Nejvyššího správního soudu z výše uvedeného rozsudku ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 93/2008-43).

Soud se proto ve výše uvedeném smyslu zaměřil na zkoumání faktického vztahu mezi žalobcem a jednotlivými provozovateli výherních automatů tak, jak vyplývá ze správního spisu. Mělo-li by být žalobci po věcné stránce vyhověno, soud by musel dojít k závěru, že předmětné vztahy nejen vykazují všechny formální znaky podnájemních smluv, ale i že faktické vztahy mezi žalobcem jakožto nájemcem a jednotlivými provozovateli výherních automatů jakožto podnájemci odpovídá podnájemním vztahům. Po zevrubném vyhodnocení

výsledků dokazování, které bylo učiněno v rámci daňové kontroly mj. za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2005, 3. čtvrtletí, 1. čtvrtletí 2006 a 3. čtvrtletí 2006, jež byla u žalobce zahájena dne 30. 4. 2007 a jejíž průběh je náležitě zachycen ve správním spise, který soudu předložil žalovaný, dospěl soud k závěru, že v předmětném případě se skutečně nejednalo o prosté pronájmy bez poskytnutí dalších služeb, nýbrž že se jednalo o služby poskytnutí práva jednotlivým provozovatelům výherních automatů umístit v provozovnách žalobce bar-herna VEGAS I, bar-herna VEGAS II a bar-herna VEGAS III výherní a hrací přístroje a jiné prostředky zábavy s tím, že žalobce bude zajišťovat provoz těchto zařízení a hradit náklady spojené s jejich provozem, a proto se jedná o zdanitelná plnění ve smyslu ust. § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, ze kterých byl žalobce povinen uplatnit daň na výstupu podle ust. § 21 odst. 6 téhož zákona.

Při učinění tohoto závěru soud vycházel ze skutečnosti, že žalobce pronajímal či podnájímal určitou část nebytového prostoru ve svých provozovnách bar-herna VEGAS I, bar-herna VEGAS II a bar-herna VEGAS III za účelem umístění výherních a hracích přístrojů a jiných prostředků zábavy na základě smluv o nájmu a podnájmu nebytových prostor uzavřených se společnostmi VIKTORIAPLAY, a. s., LIPRA, spol. s r.o., LOTOPLAY GAGO, a. s., a FAIR PLAY GAGO, s. r. o., provozujících tato zařízení. Vedle toho žalobce měl uzavřeny s těmito společnostmi ještě smlouvy o spolupráci při provozování výherních a hracích přístrojů a jiných prostředků zábavy, kdy jednotliví provozovatelé těchto zařízení shodně zmocnili žalobce k obsluze dotyčných zařízení za pevně stanovených práv a povinností obou smluvních stran. Předmětem smluv o nájmu a podnájmu nebytových prostor uzavřených mezi žalobcem a společnostmi VIKTORIAPLAY, a. s., LIPRA, spol. s r.o., LOTOPLAY GAGO, a. s., které žalobce v písemné podobě předložil správci daně, byly shodně vždy části nebytových prostor v provozovnách žalobce, které byly určeny počtem m² v samostatném oddělení nebo v samostatném nebytovém prostoru nebytových provozoven. Pro předmětný případ má pak význam i skutečnost, že v dotyčných smlouvách o nájmu a podnájmu nebytových prostor byla shodně výše nájemného smluvně stanovena jako procentuální podíl z tržby výherních a hracích přístrojů a jiných prostředků zábavy a odměna žalobce jakožto obsluhovatele těchto zařízení byla ve smlouvách o spolupráci při provozování výherních a hracích přístrojů a jiných prostředků zábavy shodně stanovena jako podíl z tržby těchto zařízení. Dále z obou druhů smluv shodně vyplývá, že žalobce byl povinen pronajaté nebytové prostory udržovat a hradit náklady za jejich provoz, a to včetně úhrady nákladů spojených se zajištěním provozu výherních a hracích přístrojů a jiných prostředků zábavy, neboť se k tomu žalobce výslovně zavázal v jednotlivých smlouvách o spolupráci při provozování těchto zařízení. Pro posouzení předmětné věci má pak význam i skutečnost, že žalobce se v jednotlivých smlouvách o spolupráci při provozování výherních a hracích přístrojů a jiných prostředků zábavy shodně mj. zavázal zajistit, aby tato zařízení byla provozována v souladu s herním plánem, zejména aby na těchto zařízeních nehrály osoby mladší 18 let, dále se zavázal udržovat tato zařízení v herní pohotovosti po celou provozní dobu provozovny, dále se zavázal spolupracovat při měsíčním vyúčtování provozu těchto zařízení, dále se zavázal doplňovat podle potřeby zásobníky mincí a trvale zabezpečovat dostatečné množství mincí pro provádění směny peněz hráčům, udržovat tato zařízení v čistotě apod. Naproti tomu provozovatelé výherních a hracích přístrojů a jiných prostředků zábavy na základě jednotlivých smluv o spolupráci při provozování těchto zařízení měli především „toliko“ zajišťovat kontrolní činnost, servis zařízení, poskytovat instruktáž k provozu zařízení a také provádět za spolupráce se žalobcem vyúčtování provozu těchto zařízení. Z právě uvedeného je zřejmé, že oba druhy smluv, tj. smlouvy o nájmu a podnájmu

nebytových prostor a smlouvy o spolupráci při provozování výherních a hracích přístrojů a jiných prostředků zábavy, jsou vzájemně úzce provázané a mají vzájemnou souvislost, a to s ohledem na definování nebytových prostor a propojení výše tržeb s výší nájemného. Již Nejvyšší správní soud přitom ve svém rozsudku ze dne 28. 3. 2012, č. j. 1 Afs 22/2012 – 53, který je dostupný na www.nssoud.cz, konstatoval, 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. Při úvaze o osvobození plnění od daně dle § 56 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, nelze toto nedílné plnění uměle štěpit na dílčí plnění, tj. na část osvobozenou od daně a část neosvobozenou*“.

Při učinění závěru, že v daném případě se jednalo o zdanitelná plnění ve smyslu ust. § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, ze kterých byl žalobce povinen uplatnit daň na výstupu podle ust. § 21 odst. 6 téhož zákona, soud rovněž přihlížel i ke svědeckým výsledkům P. B., D. D. a J. K. ze dne 19. 5. 2008 a M. Š. ze dne 18. 11. 2008, tj. zaměstnanců či bývalých zaměstnanců žalobce v jeho provozovnách bar-herna VEGAS I, bar-herna VEGAS II a bar-herna VEGAS III, když z nich shodně vyplynulo, že v rámci své pracovní náplně spočívající v provozu baru zajišťovali i chod herny s výherními a hracími přístroji a jinými prostředky zábavy. Tito svědci v rámci daňového řízení dne 19. 5. 2008 popř. dne 18. 11. 2008 totiž před správcem daně vypověděli, a to vždy za osobní účasti tehdejší zástupkyně žalobce Ing. Z. M., že prováděli výplaty výher zákazníkům, popř. vedli evidenci výher, zamykali popř. i odemykali prostory herny, nebo to činil sám žalobce.

V návaznosti na právě uvedené soud uvádí, že ze správního spisu, který soudu předložil žalovaný, vyplynulo, že před konáním těchto svědeckých výsledků správce daně v rámci probíhajícího daňového řízení uskutečnil ještě tři místní šetření v provozovnách žalobce, a to ve dnech 20. 6. 2007, při němž bylo požadováno podání vysvětlení po P. B., 21. 6. 2007, při němž bylo požadováno podání vysvětlení po M. Š., a 27. 6. 2007, při němž bylo požadováno podání vysvětlení po P. M., v nepřítomnosti žalobce či jeho zplnomocněné zástupkyně, přičemž o uskutečnění těchto procesních úkonů nebyli žalobce ani jeho tehdejší zplnomocněná zástupkyně ze strany správce daně předem prokazatelným způsobem náležitě vyrozuměni. Tato skutečnost ostatně byla konstatována již v rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 4. 2009, č. j. 15 Ca 76/2008 – 34, a s ohledem na skutkové okolnosti tehdejšího případu byla důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 1. 2008, které se týkalo daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2006. Proto soud v daném případě vzal za nepochybné, že místní šetření ze dne 20., 21. a 27. 6. 2007 byla učiněna v nepřítomnosti žalobce či jeho zplnomocněné zástupkyně, přičemž ti nebyli ze strany správce daně předem prokazatelným způsobem náležitě vyrozuměni o uskutečnění těchto procesních úkonů. Z tohoto důvodu soud v předmětném řízení v intencích ust. § 52 odst. 1 s. ř. s. nepřikročil k provedení dokazování účastnickým výsledkem žalobce a svědeckým výsledkem jeho tehdejší zástupkyně Ing. Z. M. za účelem ověření, zda byli či nebyli předem vyrozumíváni o konání místních šetření, jak navrhoval právní zástupce žalobce při jednání soudu, neboť dokazování v tomto směru vyhodnotil vzhledem k výše citovanému rozsudku ze dne 22. 4. 2009 za nadbytečné.

Dále soud uvádí, že z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně svá rozhodnutí opřel mj. o výsledky z místních šetření ze dne 20., 21. a 27. 6. 2007, tedy o nezákonně opatřené důkazní prostředky. Tato skutečnost však dle názoru soudu s ohledem na skutkové okolnosti případu není automatickým důvodem pro zrušení dotyčných rozhodnutí správce daně a na něj navazujících rozhodnutí žalovaného, proti nimž je brojeno předmětnými žalobami. Při učinění tohoto závěru soud vycházel z toho, že správce daně svá rozhodnutí opřel nejen o výsledky dotyčných místních šetření, nýbrž o další důkazní prostředky, a to výše zmiňované smlouvy, faktury a především pak svědecké výslechy P. B., D. D. a J. K. ze dne 19. 5. 2008, jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, která se týkala mj. zdaňovacího období 1. čtvrtletí 2005, 3. čtvrtletí, 1. čtvrtletí 2006 a 3. čtvrtletí 2006 a která byla s tehdejší zástupkyní žalobce náležitě projednána dne 5. 9. 2008. Soud má za to, že po vyloučení výsledků z dotyčných místních šetření, správce daně si opatřil dostatek jiných důkazních prostředků, na základě nichž mohl učinit závěr o tom, že pokud žalobce poskytoval plnění jednotlivým provozovatelům výherních hracích přístrojů a jiných prostředků zábavy, jednalo se o zdanitelná plnění, ze kterých byl žalobce povinen uplatnit daň na výstupu podle ust. § 21 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty. V návaznosti na právě uvedené soud považuje za nutné zdůraznit, že oproti správci daně žalovaný ve svých rozhodnutích již necitoval výsledky dotyčných místních šetření a ani z těchto výsledků nevycházel, jak zjevně vyplývá z odůvodnění žalobami napadených rozhodnutí, když žalovaný svá rozhodnutí především vystavěl na výpovědích zaměstnanců či bývalých zaměstnanců žalobce P. B., D. D. a J. K. ze dne 19. 5. 2008, které nebyly zatíženy žádnou procesní vadou, což ostatně nebylo ani žalobcem jakkoliv namítáno v předmětném soudním řízení. Na základě těchto skutečností soud neshledal důvod pro zrušení přezkoumávaných rozhodnutí žalovaného s poukazem na ust. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., neboť v rámci odvolacího řízení se žalovaný vyvaroval vycházet i z nezákonně opatřených důkazních prostředků v podobě dotyčných místních šetření.

Dále soud uvádí, že neshledal, že by rozhodnutí žalovaného byla nepřezkoumatelná pro nedostatečné zdůvodnění, jak namítal žalobce, neboť z rozhodnutí žalovaného dostatečně vyplývá, o jakou konkrétní službu resp. celý souhrn služeb ve smyslu ust. § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty se jednalo, a tudíž tato rozhodnutí nejsou zatížena vadou ve smyslu ust. § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., pro které by bylo nutné je zrušit.

S ohledem na výše uvedené tedy dospěl soud k závěru, že správce daně i žalovaný dospěli ke správnému závěru, pokud konstatovali, že v případě žalobcem rozporovaného plnění se nejednalo o prostý pronájem bez poskytnutí dalších služeb čili o pasivní činnost závisející na pouhém plynutí času bez vytvoření významnější přidané hodnoty. Z výše předestřených zákonně opatřených důkazních prostředků nesporně vyplývá, že žalobce v případě rozporovaného plnění nepřevedl za úplatu na nájemce resp. podnájemce právo užívat nebytové prostory za účelem provozování výherních a hracích přístrojů a jiných prostředků zábavy jakoby sami byli vlastníky dané nemovitosti, neboť hrazení sjednaného nájmu za provoz těchto zařízení bylo přímo odvislé od poskytnutí patřičné spolupráce ze strany žalobce. Proto v daném případě se ze strany žalobce jednalo o poskytnutí práva využití věci nebo jiné majetkové využitelné hodnoty, a to části nebytového prostoru, ve smyslu ust. § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, což představuje nikoliv plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně dle ust. § 56 zákona o dani z přidané hodnoty, nýbrž o zdanitelná plnění, ze kterých byl žalobce povinen uplatnit daň na výstupu podle ust. § 21 odst. 6 téhož zákona.

Dále soud uvádí, že v předmětné věci se žalobce nemůže případně dovolávat ochrany dobré víry, pokud posuzoval daný vztah jako vztah nájemní resp. podnájemní, neboť údajně postupoval v souladu s platebním výměrem správce daně ze dne 12. 6. 2006 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2005, které bylo žalovaným zpochybněno až v říjnu 2008. Soud má za to, že se nepotvrdil vliv původního nesprávného náhledu správce daně na případ žalobce, který se promítl do platebního výměru ze dne 12. 6. 2006, neboť z obsahu předloženého správního spisu vyplývá, že žalobce podával jednotlivá daňová přiznání za zdaňovací období roků 2004, 2005 a 2006 bez ohledu na původní nesprávná zjištění správce daně z vytýkacího řízení ve vztahu ke zdaňovacímu období 4. čtvrtletí 2005. V daňových přiznáních ke všem čtyřem předmětným zdaňovacím obdobím, a to jak v řádných tak i dodatečných (k roku 2005), totiž žalobce vůbec neuváděl údaje za uskutečněná plnění týkající se podnájmu části nebytového prostoru ve svých provozovnách za účelem umístění výherních hracích přístrojů a jiných prostředků zábavy na základě smluv o nájmu a podnájmu nebytových prostor uzavřených s jednotlivými provozovateli těchto zařízení.

Navíc ve vztahu k daňovému řízení ohledně daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2005 je třeba ještě konstatovat, že prvotní náhled správce daně na danou problematiku, který se promítl do platebního výměru ze dne 12. 6. 2006, byl sice posléze zásadně změněn, a to dne 3. 10. 2008, kdy žalovaný nařídil přezkum tohoto platebního výměru, na základě čehož pak správce daně dne 30. 10. 2008 tento platební výměr i změnil, a to v neprospěch žalobce, když dovodil, že vztah žalobce a jednotlivých provozovatelů výherních hracích přístrojů a jiných prostředků zábavy představuje zdanitelné plnění nepodléhající osvobození od daně z přidané hodnoty. Žalobce tak minimálně ve stádiu odvolacího řízení, neboť předmětné dodatečné platební výměry byly vydány dne 8. 10. 2008, nemohl být v legitimním očekávání, že se chová v souladu s právem vzhledem k předcházejícímu postupu a rozhodnutí správce daně ve vztahu ke zdaňovacímu období 4. čtvrtletí 2005.

Pro úplnost soud ještě poznamenává, že ani žalobcův poukaz na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 4. 2009, sp. zn. 15 Ca 76/2008, neshledal jakkoliv příhodným, neboť tento rozsudek, jak již bylo zmíněno výše, se týkal žalobcovy žaloby vedené sice ohledně daně z přidané hodnoty ovšem za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2006, o kterém bylo vedeno samostatné daňové řízení, v němž byl dán zcela odlišný skutkový stav oproti projednávaným věcem, díky čemuž i žalobní námitky byly odlišné. Odlišný skutkový stav byl dán především tím, že v rámci tehdy vedeného daňového řízení, které bylo zakončeno rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 1. 2008, správce daně a následně i žalovaný vycházeli ve značné míře pouze z nezákonně opatřených výsledků místních šetření ze dne 20., 21. a 27. 6. 2007, když výše zmíněné svědecké výsledky P. B., D. D. a J. K., mající vysokou důkazní hodnotu pro stranu žalovanou, v té době ještě nebyly uskutečněny, neboť k jejich provedení došlo až dne 19. 5. 2008.

Ze všech shora uvedených důvodů soud tedy předmětné žaloby vyhodnotil jako nedůvodné, jelikož rozhodnutí žalovaného neshledal nepřezkoumatelná z nedostatku důvodů, ani že by byla zatížena jinou procesní vadou. Taktéž tato rozhodnutí nevyhodnotil jako nezákonná pro chybné posouzení dotyčného případu, a proto žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Současně podle ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovaný náhradu nákladů řízení neuplatnil a navíc mu žádné náklady nad rámec úřední činnosti ani nevznikly.

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 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 Ústí nad Labem dne 25. července 2012

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová