



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 **žalobkyně: V á c l a v M á ě k, s.r.o.**, se sídlem v Děčíně XXI, ul. V Aleji č. p. 134/35, IČ: 254 84 851, zastoupené JUDr. Vencislavem Sabotinovem, advokátem se sídlem v Litoměřicích, ul. Mrázova č. p. 9, PSČ 412 01, proti **žalovanému: F i n a n č n í m u ř e d i t e l s t v í v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, ul. Velká Hradební č. p. 61, PSČ 400 21, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 5. 2009, č. j. 5945/09-1300-506002,

t a k t o :

- I. Žaloba se **z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou u zdejšího soudu v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 15. 5. 2009, č. j. 5945/09-1300-506002, jímž byla zamítnuta jeho odvolání proti třem dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Děčíně (dále jen „správce daně“) ze dne 3. 11. 2008, č. j. 129039/08/178913/5912, jímž mu byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2006 ve výši 212.314,-Kč, dále č. j. 129044/08/178913/5912, jímž mu byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2006 ve výši 210.592,-Kč, a č. j. 129052/08/178913/5912, jímž mu byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2006 ve výši 234.697,-Kč. Současně žalobce požadoval, aby věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení a aby mu žalovaný uhradil náhradu nákladů soudního řízení.

V žalobě poukázala na to, že smlouvy o podnájmu, které byly uzavřeny mezi žalobkyní a společnostmi SYNOT LOTTO, a.s., C-FORBES, s.r.o., a Forbes-Gama, a.s., shodně obsahují jasné ujednání o tom, že žalobkyně jakožto nájemce přenechává podnájemci do užívání vymezenou část nebytových prostor, přičemž podnájemce pak není oprávněn dát pronajatou část do užívání dalším uživatelům. Dle těchto smluv má podnájemce právo užívat vymezenou část nebytových prostor za účelem provozu jeho podnikatelské činnosti - provoz výherních hracích přístrojů. Tím je dle žalobkyně popřeno stanovisko žalovaného o tom, že předmětné smlouvy neobsahovaly udělení jiného práva podnájemci než práva umístit výherní hrací přístroje. Dle žalobkyně snad v žádné z běžně používaných nájemních či podnájemních smluv v České republice není výslovně obsaženo prohlášení či udělení práva pronajímatele o tom, že nájemce smí užívat prostory „jako vlastník a že pronajímatel zajistí, aby prostory nebyly užívány někým jiným“, neboť tato „garance“ vyplývá přímo z podstaty smlouvy o nájmu či podnájmu a také i z platné právní úpravy.

Dále žalobkyně uvedla, že ve všech smlouvách o podnájmu jsou předměty podnájmu jednoznačně definovány výměrami a zakreslením na situačních plánech, které tvoří přílohu uvedených smluv, což zcela jednoznačně dokazuje nesprávnost závěru žalovaného o tom, že předměty podnájmu nejsou dostatečně vymezeny, neboť jsou vymezeny pouze výměrou a situačním nákresem, který je uveden na str. 7 žalobou napadeného rozhodnutí. Vedle toho žalobkyně zmínila, že předmětné smlouvy obsahující výčet služeb, které má žalobkyně poskytovat podnájemci, přičemž se jedná o: zajištění energií, zajištění úklidu, údržbu prostor, povinnost zajistit, aby nedošlo k poškození majetku podnájemce, kontrolu objemu podnikatelské činnosti podnájemce, která logicky navazuje na skutečnost, že podnájemné je stanoveno jako tzv. obrátové nájemné. Z výčtu uvedených služeb pak v žádném případě nelze dovodit, že by šlo o „nadstandardní“ služby, které by měly „negovat“ relativně pasivní povahu podnájemního vztahu. Naopak dle žalobkyně i platná právní úprava obsažená v § 5 a § 6 zákona č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o nájmu a podnájmu nebyt. prostor“), počítá s tím, že pronajímatel zajistí řádné plnění služeb spojených s nájmem. V předmětné věci dle žalobkyně přitom žádná z poskytovaných služeb není v rozporu s povahou podnájemního vztahu. I obchodní řetězce pronajímají či podnají mají jednotlivé části obchodních pasáží jednotlivým obchodníkům a v návaznosti na uvedené jim poskytují služby spojené s nájmem, jako je úklid či zabezpečení, přičemž nájemné je stanoveno jako obrátové nájemné. Dle žalobkyně důvodem odlišného výkladu není ujednání obsažené ve smlouvách o podnájmu či faktická práva a povinnosti dle těchto smluv, nýbrž skutečnost, že podnájemcem je subjekt, provozující sázková zařízení.

Žalobkyně rovněž poukázala na to, že předmětné smlouvy rozlišují mezi nájemným a úhradou za poskytnuté služby, když výše úhrady za služby je dána pevnou částkou a výše nájemného je vypočtena jako podíl na zisku z podnikatelské činnosti provozované nájemcem v předmětných prostorách tj. jako tzv. obrátové nájemné. Žalovaný však bez jakékoli opory konstatuje, že nejde o standardní nájemné, nýbrž o „nájemné“ jehož podstatou má být garance exkluzivity umístění výherních hracích přístrojů jednoho provozovatele. Tzv. obrátové nájemné se však dle žalobkyně běžně vyskytuje především v praxi obchodních řetězců v České republice, neboť uvedený způsob výpočtu nájemného je založen na tom, že pronajímatel věří v lukrativitu jím nabízeného nebytového prostoru a zároveň nájemce není zatěžován pevným nájmem, který nemusí odrážet aktuální stav podnikatelských aktivit nájemce v předmětných prostorách. Díky tomu je pak pronajímatel logicky oprávněn kontrolovat objem uskutečněného obchodu v rámci podnikatelské činnosti nájemce, přičemž nastavení způsobu kontroly je otázkou smluvní dohody.

Vedle toho žalobkyně vyjádřila přesvědčení, že žalovaný svými uvedenými závěry zcela popřel jednu ze základních zásad českého právního systému, a sice smluvní volnost, když platně

uzavřené smlouvy o podnájmu posoudil jako smlouvy o poskytování služeb, i přestože tyto splňují všechny zákonné znaky smluv podnájemních. Dle žalobkyně žalovaný postupoval nezákonně, když nesprávně aplikoval relevantní právní úpravu, a sice zákon o nájmu a podnájmu nebyl. prostor a zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), přičemž v uvedeném postupu lze spatřovat jednoznačný rozpor s článkem 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, resp. s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, neboť žalobkyni byla uložena povinnost zaplatit daň bez zákonné opory, resp. s využitím účelového posouzení platně uzavřených podnájemních smluv, na základě kterých by uvedená povinnost uložena být neměla.

Závěrem žalobkyně také vyjádřila přesvědčení, že došlo i k porušení ústavně garantovaného práva na spravedlivý proces, neboť žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí nezdůvodnil, o jakou konkrétní službu ve smyslu ust. § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty se jednalo, a proto je toto rozhodnutí fakticky nepřezkoumatelné.

Žalovaný k výzvě soudu předložil příslušný správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost.

Podle žalovaného žalobkyně vyjádřila prakticky shodné námitky, jako v jím podaném odvolání vůči třem dodatečným platebním výměrům správce daně ze dne 3. 11. 2008, a proto plně odkazuje na své rozhodnutí a spisový materiál.

Žalovaný má za to, že nad rámce odvolacích námitek žalobkyně v žalobě toliko uvádí, že předmětné smlouvy nevyhodnotil jako smlouvy o poskytování služeb, neboť pouze hodnotil plnění z nich plynoucí. Žalovaný tak údajně na jedné straně tvrdí, že nejde o nájemní resp. podnájemní smlouvy, jak vyplývá z argumentace o chybějící pasivitě či vymezení předmětu nájmu resp. podnájmu, a tudíž má jít o poskytování služeb, na straně druhé však uvedené smlouvy nejsou jím shledávány jako smlouvy o poskytování služeb a žalovanou stranou údajně nebylo tvrzeno, že by nemělo jít o nájemní resp. podnájemní smlouvy. K tomu žalovaný uvedl, že při posuzování skutkového stavu věci vzal v úvahu způsob plnění uzavřených smluv bez ohledu na to, jak jsou smlouvy nazvány, a také ekonomické důvody, které smluvní strany vedly k uzavření daných smluv. Žalovaný trvá na tom, že v tomto případě není hlavním prvkem smluv užívání konkrétní části nemovitosti, nýbrž poskytnutí služby, a to převod práva užívat části nebytových prostor za účelem umístění výherních hracích přístrojů a jiných prostředků zábavy za účelem jejich provozu a vytváření zisku, pro kterou je sama nemovitost vedlejším, ač nezbytným předpokladem této činnosti.

Dále žalovaný uvedl, že se ve svém rozhodnutí zdůvodnil a posoudil dané plnění v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty jako službu poskytnutí práva zákonným provozovatelům – podnájemcům výherních hracích přístrojů a jiných prostředků zábavy umístit v provozovnách žalobkyně tato zařízení s tím, že žalobce bude zajišťovat určité konkrétní činnosti a hradit náklady spojené s provozem. Dle žalovaného se v podstatě jedná o garanci využití výhradního práva zákonných provozovatelů těchto herních zařízení umístit je v pronajatých prostorách žalobkyně a žalobkyně pak zajišťuje jejich provoz. Veškeré úplaty, které žalobkyně od nájemců resp. podnájemců obdržela, jsou proto úplaty za skutečněné zdanitelné plnění, které podléhá dani z přidané hodnoty.

Žalovaný rovněž uvedl, že 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.

Dle žalovaného 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.

Při ústním jednání před soudem právní zástupce žalobkyně setrval na jednotlivých žalobních tvrzeních, přičemž zdůraznil, že rozhodnutí žalovaného i jemu předcházející dodatečné platební výměry shledává nezákonné a rozhodnutí žalovaného navíc i nepřezkoumatelné. Dle právního zástupce žalobkyně při podnikání žalobkyně došlo ze strany žalovaného k překvapivému zvratu v náhledu na danění výnosu z podnikání žalobkyně, a to v důsledku aplikace nepřiléhavého judikátu Evropského soudního dvora, který vedl žalovanou stranu k chybnému závěru, že v daném případě se nejednalo o tzv. holé pronájmy. K tomu dodal, že pokud žalobkyně si sjednala tzv. obrátové nájemné, jednalo se o standardní krok, přičemž touto skutečností, pak bylo založeno právo žalobkyně, jakožto pronajímatele kontrolovat obraty z výherních hracích přístrojů. Dle právního zástupce žalobkyně nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného způsobuje skutečnost, že žalovaný přesně nespecifikoval, o jakou službu se v daném případě jednalo.

Pověřená pracovnice žalovaného při tomtéž ústním jednání před soudem nadále požadovala zamítnutí žaloby pro nedůvodnost. K věci toliko dodala, že v obdobných případech již zdejší soud rozhodoval, a proto by i v tomto případě měla být žaloba zamítnuta. K námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného podotkla, že žalovaný se v žalobou napadeném rozhodnutí náležitě vypořádal s tím, jak hodnotil nájemní smlouvy a mandátní smlouvy z hlediska daně z přidané hodnoty, a proto jeho rozhodnutí není nepřezkoumatelné.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí prvního dílu hlavy druhé zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „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 podle § 76 odst. 2 s. ř. s. vyvolávají jeho nicotnost. Takové nedostatky včetně případné prekluze k doměření daňové povinnosti v projednávané věci nebyly zjištěny.

Po přezkoumání skutkového a právního stavu, zevrubném prostudování obsahu předloženého správního spisu a zejména pak žalobou napadeného rozhodnutí a uskutečněném jednání dospěl soud k závěru, že předmětná žaloba je naprosto nedůvodná, když rozhodnutí žalovaného nevyhodnotil jako rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatečné zdůvodnění ani jako nezákonné rozhodnutí.

Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný toto své zamítavé rozhodnutí opřel o skutečnost, že v rámci daňové kontroly daně z přidané hodnoty mj. za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2006, 2. čtvrtletí 2006 a 3. čtvrtletí 2006 bylo zjištěno, že žalobkyně v této době prováděla ekonomickou činnost celkem v 7 pronajatých provozovnách, a to: herna „Herna Severka“ v Litoměřicích, herna „Most Game Zone“ v Mostě, herna „Sport bar Alfa“ v Mostě, herna „Sport Bar Herna“ v Rumburku, herna „Grand“ v Děčíně, herna „Smíchovská restaurace“ v Děčíně a herna „SPORT BAR GASSTR“ v Děčíně, kdy v těchto provozovnách podnájemala část nebytového prostoru za účelem umístění výherních hracích přístrojů a jiných prostředků zábavy společností SYNOT LOTTO, a.s., C-FORBES, s.r.o., a Forbes-Gama, a.s., které provozovaly tato zařízení podle zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů.

Dále z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že toto plnění žalobkyně sice posoudila jako plnění osvobozené od daně ve smyslu ust. § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, ovšem správce daně a žalovaný zaujali shodný názor, že se v daném případě jedná o poskytnutí služby dle ust. § 14 zákona o dani z přidané hodnoty, a proto je žalobkyně povinna z předmětného plnění uplatnit daň na výstupu ve smyslu ust. § 14 zákona o dani z přidané hodnoty ve smyslu ust. § 21 odst. 6 téhož zákona.

Podle zákona o dani z přidané hodnoty při splnění podmínek stanovených v ust. § 52 až 62 jsou od daně bez nároku na odpočet daně osvobozena plnění uvedená v ust. § 51 odst. 1. Jedním z těchto plnění podle ust. § 51 odst. 1 písm. e) je převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení (§ 56).

Podle ust. § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty je nájem nebytových prostor osvobozen od daně.

Podle ust. § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty poskytnutím služby se pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitostí. Poskytnutím služby se rozumí též poskytnutí práva využití věci nebo práva jiné využitelné hodnoty.

V projednávané věci není mezi žalobkyní a žalovaným žádného sporu o tom, že smlouvy, které uzavřela žalobkyně se společnostmi SYNOT LOTTO, a.s., C-FORBES, s.r.o., a Forbes-Gama, a.s., obsahovaly veškeré formální náležitosti požadované zákonem o nájmu nebyt. prostor. Rovněž není sporu o tom, že dotyčné smlouvy rozlišovaly výši úhrady za podnájem a úhrady za poskytnuté služby, když výše úhrady za služby byla stanovena pevnou částkou a výše úhrady podnájemného byla vypočtena jako podíl ze zisku z podnikatelské činnosti provozované podnájemcem v předmětných nebytových prostorách. Dále není žádného sporu ohledně toho, že částky přijaté za podnájem vykazala žalobkyně jako zdanitelná plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

Základní otázkou pro uplatnění daně z přidané hodnoty v předmětné věci je, zda žalobkyní poskytované plnění lze podřadit pod pojem nájem resp. podnájem nebytových prostor, který je od daně z přidané hodnoty osvobozen či nikoliv.

Na tomto místě soud předesílá, že v projednávané věci se jedná o věc skutkově spadající do doby po vstupu České republiky do Evropské unie. Přistoupení České republiky k Evropské unii vedlo i 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 (77/388/EHS)“, která byla několikrát novelizována, a s účinností od 1. 1. 2007 byla nahrazena směrnicí 2006/112 ES (dále jen „šestá směrnice“).

Dále soud uvádí, že výkladem „nájmů nebytových prostor“ pro účely osvobození od daně z přidané hodnoty se zabýval i Nejvyšší správní soud, a to např. ve svém rozsudku ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 93/2008 – 43, který je dostupný na www.nssoud.cz, v němž uvedl, že *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. čl. 135 směrnice 2006/112/ES, a § 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 Soudní dvůr Evropských společenství (dále také „Soudní dvůr“) opakovaně konstatoval, že „osvobození“ je autonomní pojem práva Společenství, který musí být definován na úrovni Společenství [srovnej např. rozsudek Soudního dvora 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 v. Irsko, zejména body 52 až 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 jakékoli jiné osoby (3) užívací a požívací právo (4) na sjednanou dobu (5) a za nájemné“.

Jakkoliv tedy pronájem nemovitého majetku spadá pod pojem hospodářské činnosti ve smyslu čl. 4 šesté směrnice, představuje zpravidla relativně pasivní činnost, závisající 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 v. Irsko, zejména body 52 až 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 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 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).

V návaznosti na právě uvedené soud uvádí, že již výše bylo konstatováno, že uzavřené smlouvy v předmětné věci obsahovaly veškeré formální náležitosti. Pro daňové účely však tato skutečnost sama o sobě nestačí, neboť je třeba vždy zkoumat skutečný obsah smlouvy a důvody, které účastníky vedly k uzavření smlouvy.

Soud přitom v tomto případě zaujal shodný názor jako žalovaný ohledně toho, že podstatou uzavřených smluv nebylo pouze pasivní poskytnutí místa nebo prostoru s udělením práva třetí osobě jej využívat jako by byla jeho vlastníkem. Ze smluv je zřejmé, že jednotliví podnájemci mohli prostory využívat pouze umístěním výherního hracího přístroje. Je nepochybné, že samotné výherní hrací přístroje fakticky provozovala žalobkyně, která zajišťovala veškeré služby související s jejich provozem kromě servisu, údržby a kontroly. Při provozu byla povinna dodržovat herní plán (u smluv se společností Forbes Game, a.s., i Návštěvní a reklamační řád a interní směrnice) a byla

pověřena i ochranou výherních hracích přístrojů. Zajišťovala také další činnosti související s provozem přístrojů (např. dodávku elektřiny, úklid) a vybírala a odváděla tržby z těchto přístrojů. Žalobkyni byla navíc výslovně stanovena povinnost strpět kontrolu, a to jak ze strany jednotlivých podnájemců, tak i dalších osob, které prokáží své zmocnění k této činnosti. Je proto zřejmé, že smlouvy neudělovaly jednotlivým podnájemcům přístup do prostor, které si podnájali, jako by byli vlastníci prostor. K výherním hracím přístrojům měli jednotliví podnájemci přístup se svolením žalobkyně a pro účely údržby, opravy a kontroly. Přístup byl navíc fakticky omezen provozní dobou podniku, kde byly výherní hrací přístroje umístěné. Skutečnost, že provozní doba byla u smluv se společností Forbes Game, a.s., stanovena podnájemcem, nemění nic na závěru, že vzhledem k výše uvedeným smluvním ustanovením vzniká důvodná pochybnost, zda měli podnájemci skutečně faktický a neomezený přístup k podnájatým prostorům (u smluv se společností C-Forbes, s.r.o., si strany provozní dobu měly podle smlouvy odsouhlasit, ovšem za vymezení provozní doby byla odpovědná žalobkyně. Ze smluv navíc vyplývá, že podnájemcům nebylo uděleno právo omezovat přístup na místo, kde jsou výherní hrací přístroje umístěny. Podnájaté prostory byly součástí prostor, které plně užívala žalobkyně, která pak určovala, které osoby mají do prostor fakticky přístup. Ostatně i smlouvy obsahují ustanovení, že např. kontrolou dodržování zákazu hry osob mladších osmnácti let byla pověřena žalobkyně. V daném případě tak není užití vymezeného prostoru cílem smlouvy, ale pouhým prostředkem pro dosažení cíle jiného. Hlavním cílem předmětných smluv tedy nebylo pasivní poskytnutí prostoru k užívání, ale poskytnutí práva na provozování herny s výherními hracími přístroji, včetně zajištění jejich obsluhy.

Dále soud uvádí, že na posouzení předmětných smluv nic dle názoru soudu nemění ani poukazování žalobkyně na to, že uzavřené smlouvy rozlišují podnájemné a úhradu za poskytnuté služby. Tato skutečnost nemá žádný vliv na posouzení poskytnutého plnění. V této souvislosti soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2007, č. j. 9 Afs 5/2007 – 70, který je publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 1187/2007 a také na www.nssoud.cz, ve kterém Nejvyšší správní soud připomněl, že „...jeden z principů daně z přidané hodnoty je jednotností poskytnutého plnění, které by obecně nemělo být v zájmu fungujícího systému DPH uměle děleno,“ či v rozsudku Soudního dvora C-41/04 *Levob Verzekeringen* (2005) I-9433, bod 30 „pokud dvě nebo několik dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani průměrnému spotřebiteli je tak těsně spojeno, že z ekonomického hlediska objektivně tvoří celek, jehož rozdělení by mělo umělou povahu, všechna tato dílčí plnění nebo tyto úkony tvoří jedině plnění pro účely uplatnění DPH“. V návaznosti na tento rozsudek pak Nejvyšší správní soud 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 jedině, 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“.

S ohledem na vše, co bylo shora uvedeno, proto soud uzavírá, že při poskytnutí nebytových prostor k umístění výherních hracích přístrojů se nejednalo o pouhé pasivní přenechání těchto prostor k užívání závislé na pouhém plynutí času, ale bylo součástí dalších aktivit žalobkyně, které jsou podle svého obsahu určitou službou, a proto nelze částky nabyté na základě uzavřených smluv podřadit pod plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně podle ust. § 51 odst. 1 písm. e), resp. ust. § 56 zákona o dani z přidané hodnoty.

Dále soud uvádí, že neshledal, že by rozhodnutí žalovaného bylo nepřezkoumatelné pro nedostatečné zdůvodnění, jak namítala žalobkyně, 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 toto rozhodnutí není zatíženo vadou ve smyslu ust. § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., pro které by bylo nutné jej zrušit.

Ze všech shora uvedených důvodů soud tedy předmětnou žalobu vyhodnotil jako nedůvodnou, když rozhodnutí žalovaného neshledal nepřezkoumatelným z nedostatku důvodů, ani že by bylo zatíženo jinou procesní vadou a taktéž toto rozhodnutí nevyhodnotil jako nezákonné pro chybné posouzení dotyčného případu, a proto žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Na tomto místě soud pro úplnost podotýká, že výše předestřené závěry v identické podobě již vyslovil ve svém rozsudku ze dne 29. 7. 2009, č. j. 15 Ca 88/2008 – 31, který byl veden o žalobě žalobkyně týkající se její daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2006, která vzešla z daňové kontroly, jež se týkala i předmětného 1. až 3. čtvrtletí 2006, v níž žalobkyně v zásadě vznesla shodné žalobní námitky, přičemž tímto rozsudkem byla dotyčná žaloba pro nedůvodnost zamítnuta. Zmiňovaný rozsudek byl přitom sice napaden kasační stížností žalobkyně, avšak rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2010, č. j. 8 Afs 71/2009 – 77, byla její kasační stížnost zamítnuta, neboť Nejvyšší správní soud se ztotožnil se všemi závěry obsaženými v zamítavém rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 7. 2009, č. j. 15 Ca 88/2008 – 31.

Současně podle ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. soud nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně neměla 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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 13. června 2012

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

Za správnost vyhotovení:

Iva Tovarová