



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce **M. P.**, zast. Mgr. Ing. Dagmar Christophovou, daňovou poradkyní se sídlem v Rychnově nad Kněžnou, Komenského 41, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. prosince 2010, čj. 8462/10-1300-604057, t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce do celkem tří rozhodnutí Finančního úřadu v Dobrušce (dále také jen „správce daně“) ze dne 30. 6. 2010, kterými mu byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty včetně souvisejícího penále za jednotlivá čtvrtletní zdaňovací období od 4. čtvrtletí 2009 do 2. čtvrtletí 2010.

V jeho odůvodnění žalovaný uvedl, že předmětem podnikání žalobce byla hostinská činnost a poskytování tělovýchovných služeb. Správce daně u něj za zdaňovací období od 4. čtvrtletí 2009 do 2. čtvrtletí 2010 zahájil vytýkací řízení dle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). V těchto zdaňovacích obdobích provozoval žalobce hostinskou

činnost ve SPORT BARU GULLIT, a to v nemovitosti užívané na základě nájemní smlouvy uzavřené dne 1. 7. 2002 s manželi Čudovými. Dále správce daně zjistil (a to i v souběžně prováděné kontrole za zdaňovací období od 2. čtvrtletí 2007 do 3. čtvrtletí 2009) že dne 1. dubna 2007 žalobce jako uživatel uzavřel se společností EBEN, a. s., jako provozovatelem (dále jen „společnost EBEN“), smlouvu o užívání části nebytových prostor, o podmínkách provozu výherních hracích přístrojů a o zajištění služeb s provozem spojených, a to na dobu určitou do 31. 3. 2017. Obdobnou smlouvu o podnájmu části nebytových prostor uzavřel dne 18. 6. 2009 na dobu neurčitou se společností GAPA GROUP, a. s. (dále jen společnost „GAPA“). Podle uvedených smluv zmíněným společností postupně přenechal do užívání část nebytových prostor ve SPORT BARU GULLIT za účelem zřízení a provozování herny. V nich měla nejprve společnost EBEN umístěny výherní hrací přístroje (dále jen „VHP“), později společnost GAPA obdobně videoloterijní terminály (dále jen „VLT“). Herna byla v samostatné místnosti provozovny žalobce a zájemci o hru do ní mohli vstupovat pouze přes tuto provozovnu v její provozní době dveřmi, od kterých vlastnil klíče pouze žalobce. Do herny vedly ještě jedny dveře opatřené železnou mříží přímo z nádvoří, ty ale byly trvale uzamčeny a zájemci o hru jimi nemohli vstupovat. Podle tvrzení žalobce přitom klíče od těchto dalších dveří měli mít i provozovatelé VHP a VLT pro zajištění jejich volného přístupu do herny.

Žalovaný dále uvedl, že správce daně zjistil, že žalobce se podle smluvních ujednání podílel na provozu herny tím způsobem, že byl povinen zajišťovat dodávku zboží a služeb pro její provoz, tj. např. dodávku el. energie, internetové a telefonní spojení, hlášení poruch apod., směnu peněz hráčům a doplňování zásobníků mincí ve VHP, výplatu výher apod. Kromě toho byl jako vedoucí herního střediska a osoba pověřená dohledem odpovědný za to, aby podle ustanovení zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o loteriích a hrách“), nemohly do herní místnosti vstupovat a zúčastnit se hry osoby mladší 18-ti let. Provozovatelé VHP nebo VLT měli podle smluv zajišťovat dodávku, instalaci a servis herních zařízení, proškolení jejich obsluhy, hradit povinné správní poplatky, provádět pravidelnou kontrolu herních zařízení, vyúčtování výnosů herny vč. jejich inkasa a vést povinné evidence související s provozem herny. Za tímto účelem měl podle smlouvy žalobce společností GAPA umožnit „nepřetržitý přístup“ do prostoru herny. Za uvedené služby související s provozem herny a přenechání části prostor ve SPORT BARU GULLIT k provozování herny měl žalobce s provozovatelem herny smluvně dohodnutou úhradu, a to samostatně za poskytování předemtných služeb k zajištění provozu herny a samostatně za užívání nebytových prostor pro herna. Výše úhrady se odvozovala od výnosu herny tak, že u poskytování služeb souvisejících s provozem herny byla se společností GAPA ujednána ve výši 100 Kč měsíčně (bez DPH) a za přenechání prostor pro herna činila měsíční úhrada od společnosti GAPA 50 % z výnosu VLT sníženého o adekvátní část povinných odvodů z herních zařízení státu. Z poskytovaných služeb souvisejících s provozem herny žalobce v přiznáních k DPH přiznával DPH na výstupu v základní sazbě v souladu s ustanovením § 21 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a příjmy za přenechání části nebytových prostor provozovatelům VHP a VLT uváděl v přiznáních k DPH jako osvobozené od daně bez nároku na odpočet DPH dle § 51 zákona

o DPH, resp. jako od daně osvobozený nájem nebytových prostor podle § 56 téhož zákona.

Správce daně ve zprávě z kontroly s poukazem na článek 13 část B písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS (dále jen „Šestá směrnice“), rozsudek Evropského soudního dvora Case c-326/99 Stichting Goed Wonen a rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 71/2009-77 uvedl, že cílem smlouvy se společností GAPA nebylo pasivní poskytnutí nebytového prostoru nemovitosti k užívání, ale poskytnutí práva na provozování herny s VHP nebo VLT, včetně zajištění obsluhy herních zařízení. Rovněž uvedl, že v předmětném případě se jedná o aktivní užívání nebytových prostor nemovitosti, kdy hlavním prvkem uvedených smluv o pronájmu (podnájmu) není užívání konkrétních částí nemovitosti, ale poskytnutí služby. Daňovou kontrolu proto uzavřel závěrem, že obsahem žalobcem poskytovaného plnění nebyl nájem (podnájem) nebytových prostor, proto finanční částky, které nabyly podle smlouvy se společností GAPA nelze považovat za plnění osvobozená od DPH podle § 56 zákona o DPH, ale jedná se dle ustanovení § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH o zdanitelné plnění poskytnutí práva využití věci.

Žalovaný se po přezkoumání odvolání žalobce ztotožnil se závěrem správce daně. Uvedl, že služby vymezené v předmětných smlouvách jsou zdanitelnými plněními podléhajícími příslušné sazbě daně, neboť přestože je podle ustanovení § 60 zákona o DPH provozování VLT plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně, stanoví současně, že osvobození od daně se nevztahuje na služby související s jejich provozováním, zajišťované pro provozovatele jinými osobami. Konstatoval, že žalobce poskytoval provozovateli VLT služby dvojího druhu, a to služby spočívající v zabezpečení plynulého provozu herních zařízení a služby definované ve smlouvách jako přenechání do užívání části nebytových prostor za účelem provozování VLT (dle smlouvy se společností GAPA). Žalovaný připomněl, že správce daně zjistil (z fotografií a nákresů), že prostory vlastní herny byly v kontrolovaných zdaňovacích obdobích stále součástí žalobcova SPORT BARU GULLIT, neboť přístup do herny byl návštěvníků baru v jeho provozní době zajištěn zcela volně průchodem nezamčenými dveřmi, které hernu od baru oddělovaly pouze opticky. Za podstatné pro posouzení věci označil s poukazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 71/2009-772 a čj. 2 Afs 6/2009-64 to, zda žalobcem poskytované zdanitelné plnění, tj. přenechání části nebytových prostor ve SPORT BARU GULLIT uvedené společnosti k provozování herny, lze podřadit pod pojem „nájem (podnájem) nebytových prostor“ dle § 4 odst. 2 písm. h) /od 1. 1. 2009 písm. f)/ zákona o DPH, který je od DPH osvobozen. Zmínil eurokonformní výklad, který v citovaných rozsudcích použil Nejvyšší správní soud, přičemž zdůraznil, že za nájem je považována taková služba, kdy pronajímatel nemovitosti převede na nájemce za úplatu a na sjednanou dobu právo užívat tuto nemovitost a vyloučí jakoukoliv další osobu z výkonu takového práva. Nájem nemovitého majetku tak obvykle představuje spíše pasivní činnost závisající na pouhém plynutí času, aniž by byla vytvářena významnější přidaná hodnota. Pojem „nájem“ je proto nutné posoudit zcela autonomně z hlediska zákona o DPH a ani v situaci, kdy nájemní smlouva splní náležitosti zákona o nájmu a podnájmu nebytových prostor, nemusí tento nájem představovat „nájem“ ve smyslu zákona o DPH.

Dle žalovaného je zřejmé, že činnost žalobce uskutečňovaná na základě výše uvedené smlouvy nespočívala v pouhém pasivním poskytování nebytových prostor ve SPORT BARU GULLIT (místnosti herny) závislejícím na plynutí času bez vytváření přidané hodnoty. To dovodil mimo jiné ze skutečnosti, že provozovatel mohl podle smluv podnaté nebytové prostory využívat pouze za účelem VLT. Dle jeho názoru je přitom nepochybné, že samotné VLT fakticky provozoval žalobce, neboť zajišťoval veškeré služby související s jejich provozem kromě servisu, údržby a kontroly. Ve smlouvě se zavázal plnit své povinnosti tak, aby mohl být zabezpečen řádný a nepřetržitý provoz herních zařízení a bylo dosaženo jejich maximální efektivity, jako vedoucí herního střediska se zavázal dodržovat převzatou vnitřní směrnici společnosti GAPA k předcházení legalizace výnosů z trestné činnosti a převzal odpovědnost za ztrátu, zničení nebo poškození herních zařízení podnajíemce, umístěných do podnatých nebytových prostor. Zajišťoval i další činnosti související s provozem herny, jako např. dodávku elektřiny, úklid a vybíral a odváděl tržby z herních zařízení. Navíc měl povinnost strpět kontrolu VLT, a to jak ze strany podnajíemce, tak i dalších osob, které prokáží zmocnění k této činnosti. Z předmetné smlouvy dle žalovaného současně vyplývá, že společnosti GAPA nebylo uděleno právo omezovat přístup do herny, jako by byl vlastníkem podnatých prostor. Podnaté prostory herny byly stále součástí SPORT BARU GULLIT a pouze žalobce určoval, které osoby mají do herny přístup, a to pouze v provozní době herny, která byla odvislá od otvírací doby baru. Ze smlouvy vyplývá, že tyto prostory herny nadále užíval žalobce, který tak hrací zařízení fakticky provozoval a prostory herny současně využíval jako součást SPORT BARU GULLIT, když do herny mohli volně vstupovat nejen zájemci o hru, ale i ostatní návštěvníci (zákazníci) baru.

Z uvedeného dle žalovaného vyplývá, že ze strany žalobce se nejednalo o pouhé pasivní poskytování prostorů herny do nájmu/podnájmu za úplatu odvíjející se od plynutí času, ale o jejich poskytnutí s převládajícím prvkem obchodní činnosti. Žalobce se na provozu VLT aktivně podílel, takže se jednalo o jeho obchodní aktivitu. Tomu nasvědčuje i skutečnost, že byl závislý na výši tržeb, které z VLT plynuly. Proto se dle názoru žalovaného v tomto případě nejednalo o poskytnutí nebytového prostoru k užívání, ale o poskytnutí služby spočívající v poskytnutí práva využití věci, tj. v tomto případě práva na provozování herny VLT, a to včetně zajištění jejich obsluhy žalobcem. Veškeré žalobcem poskytované služby tak fakticky představují jedno plnění a rozdělení plnění na nájem nebytových prostor a ostatní služby proto žalobce označil za účelovou operaci, která měla pouze osvobodit část plnění od DPH.

Včas podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání zákonnosti shora uvedeného rozhodnutí, navrhl jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Dle jeho názoru posuzuje správce daně celou situaci jednostranně a je patrné, že používá argumentaci, která není pro jeho případ relevantní, neboť neodpovídá faktické situaci. Zdůraznil, že v žádném případě neměl za cíl zkrátit daň. Má zato, že v jeho případě došlo k porušení základních zásad daňového řízení uvedených v § 2 ZSDP a dále pak i ustanovení § 31 téhož zákona.

Předně namítl, že požadoval písemné ujištění o správnosti zdanění, kterého se mu dostalo v podobě posouzení Finančním ředitelstvím v Hradci Králové čj. 4335/13082006-Vo. V něm je jednoznačně uvedeno, že pokud budou výherní hrací přístroje umístěny v oddělených nebytových prostorách a bude uzavřena řádná smlouva o pronájmu, je tento nájem osvobozen ve smyslu § 56 zákona o DPH. Žalobce má zato, že všechny tyto znaky jsou v jeho případě naplněny, neměl tedy jakoukoliv pochybnost o správnosti svého postupu. V průběhu daňového řízení o doměření/vyměření DPH se chtěl znovu ubezpečit, že uvedený názor zůstává platný. Dostalo se mu ústního ujištění, že na zmíněném stanovisku se nic nemění a byl pouze upozorněn, že v případě kombinace pronájmu a jiných služeb nelze celou smlouvenou částku přiřadit pod pronájem jako plnění osvobozené, tj. služba související s provozem automatů musí být zdaněna, což učinil. Jestliže správce nyní zmiňuje rozsudek čj. 8 Afs 71/2009-77, na základě kterého změnil názor, tak ten byl vydán až 30. 3. 2010, proto dle žalobce nemůže působit zpětně, ale až na budoucí případy, jinak by byla zcela zásadně narušena právní jistota poplatníků. Rovněž tak nemůže být činěno paušálně na všechny případy bez posouzení skutečné situace u daného poplatníka. Žalobce se proto cítí postupem státní správy poškozen, neboť byl uveden v omyl. Postup správce daně se mu proto jeví i v rozporu se zásadami dobré správy a se zásadami mravními.

K věci žalobce uvedl, že na základě smluv se společností EBEN a GAPA podnájal těmito společnostem samostatnou část nebytových prostor. Předmětem tohoto podnájmu byla samostatná uzamykatelná a oddělená místnost (vyznačená v plánu jako součást smlouvy). Za zcela nepravdivé označil tvrzení správce daně, že pronajal pouze místo, na kterém stojí přístroje. Místnost má samostatný vchod z jeho provozovny, přičemž od tohoto vchodu nemá podnájemce klíče, protože by tím získal přístup do provozovny. Druhý vchod do místnosti je přímo zvenku a od tohoto vchodu má podnájemce klíče, aby měl kdykoliv přístup do podnájatých prostor a nebyl nijak omezován v užívání předmětu podnájmu. Svolení ke vstupu se týkalo pouze přístupu přes provozovnu, nikoliv zvenku. V podnájemních smlouvách je sjednána výše nájemného za pronajatý nebytový prostor a toto nájemné žalobce bez jakékoliv pochybnosti posoudil jako nájemné dle § 56 odst. 3 zákona o DPH, protože jsou naplněny všechny znaky uvedeného ustanovení. Dále je v podnájemních smlouvách sjednána úplata za ostatní plnění související s nájmem a s provozem přístrojů, tato plnění již nemají charakter nájemného, proto je žalobce zdanil základní sazbou DPH.

Žalobce vyslovil nesouhlas se závěrem správce daně, že se v jeho případě nejednalo o pasivní poskytnutí prostoru, neboť jeho argumentace se nezakládá na relevantních důkazech a jde pouze o úvahu. Nesouhlasí též se závěrem, že přístroje provozoval sám. Žádné takové oprávnění neměl a fakticky to ani nečinil. Na podporu svého názoru žalobce poukázal na předpisy komunitárního práva a judikáty Evropského soudního dvora (rozhodnutí C-326/99 326/99, v němž tento soud poprvé vyslovil definici nájmu nemovitosti a rozsudky Komise/Irsko, odst. 51, případ C-240/99, Försäkringsaktiebolaget Skandia, Sbírka 2001, I-1951, odst. 23 a případ C-275/01 Sinclair Collis). Na základě nich dovodil, že v jeho případě bylo osvobození nájemného na výstupu uplatněno v souladu se zákonem o DPH i předpisy ES, neboť

všechny nutné podmínky byly v jeho případě splněny, tj. pronajatý/podnajatý prostor byl ve smlouvě přesně určen (umístěním v budově, výměrou...), podnájemci nebyla nijak omezena možnost vstupu do tohoto prostoru, podnájemci bylo umožněno používat pronajatý prostor jako vlastní a měl to být jen podnájemce, kdo rozhoduje o tom, kdo další bude do tohoto prostoru vstupovat a kdy (viz též označení na cedulích instalovaných podnájemcem v nebytovém prostoru). A protože při nevymezení pojmu v zákonu o DPH nelze použít odvolávky na občanský nebo obchodní zákoník, je třeba ho vykládat dle komunitárního práva (tj. dle směrnice ES).

Žalobce dále uvedl, že na výzvu k odstranění pochybností čj. 15289/10/254970603464, která se týkala pochybností správce daně o správnosti uplatnění osvobození od daně na výstupu za 4. čtvrtletí roku 2009, zaslal dne 20. 4. 2010 odpověď. Ve výzvě však správce daně neuvedl, které konkrétní pochybnosti mu vznikly a z čeho usuzuje, že nešlo o plnění osvobozené od DPH. Žalobce proto namítl, že se tím správce daně dopustil procesního pochybení. Připomněl, že v odpovědi uvedl, že případné konkrétní pochybnosti správce daně je připraven vyvrátit dodatečně, pokud nějaké ještě vzniknou, ovšem žádné mu nebyly sděleny. Namísto toho správce daně 30. 6. 2010 daň platebním výměrem vyměřil. Obdobně proběhlo řízení ohledně 1. čtvrtletí 2010. K tomu poukázal i na přiznané pochybení správce daně (neseznámení s výsledky vytykácího řízení) zhojené teprve projednáním dne 9. 12. 2010.

Žalobce dále zdůraznil, že podnájemci měli možnost nebytové prostory užívat, neboť tato možnost plyne ze samotné podstaty podnájemní smlouvy i z vlastních jejích ustanovení. Není proto pravda, že by tyto prostory nadále užíval on, a to ani pro provoz automatů, ani jako součást baru. Jestliže správce daně dovozuje, že VHP a VLT fakticky provozoval žalobce, pak šlo o službu od DPH osvobozenou dle § 60 zákona o DPH a i v takovém případě byla služba správně v daňových přiznáních vykázána jako osvobozená. Dle žalobce se správce daně spekulativně a za každou cenu snaží dovodit, že došlo k jakémusi zdanitelnému plnění, a snaží se neopodstatněně narušit neutralitu zákona o DPH. Jak ostatně na straně 6 napadeného rozhodnutí přiznal, vybíral ze smluv pouze náhodný výběr povinností žalobce a snaží se vybrat ty, které by mohly nějakým způsobem, byť překrouceným, svědčit pro jeho tvrzení. Žalobce však nemůže souhlasit s tím, že v jeho případě šlo o poskytnutí práva na provozování herny s VHP a VLT, a to proto, že žádné VHP či VLT nevlastní ani k nim nemá žádná práva, která by ho k provozu opravňovala. Rovněž podotkl, že rozdělení poskytnutého plnění na nájem nebytových prostor a ostatní služby není „jeho“ rozdělením, ale rozdělením ujednaným dvoustranně ve smlouvě.

Závěrem žalobce k uplatnění judikátů správcem daně a žalovaným zopakoval, že pokud má být takové rozhodnutí použito jako judikát při výkladu práva, jistě tak nelze činit do minula, tj. do doby před vydáním takového soudního rozhodnutí. Takovým postupem je dle jeho názoru zcela podlomena právní jistota daňových subjektů a porušeny zásady právního státu. Zdůraznil, že soudní rozhodnutí zavazuje pouze účastníky sporu a pouze pro ty se může vztahovat do minula. Nesouhlasil ani s názorem správce daně, že vyslovením právního názoru Nejvyšším

správním soudem se tento názor stává závazným. Žalobci není známo, z jakého zákonného předpisu toto plyne. Kromě toho správce daně neprokázal, že tento právní názor je ten, který má dopadat na případ žalobce. Žalobce sám uvedl právní názory opačné, které dle jeho názoru byly relevantní, přesto zohledněny nebyly.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), bez nařízení jednání dle jeho ustanovení § 51, když žalovaný s tímto postupem souhlasil výslovně a žalobce udělil souhlas způsobem předvídaným v § 51 odst. 1 věty druhé s. ř. s. Po prostudování předloženého správního spisu dospěl soud k následujícím zjištěním a právním závěrům, přičemž žalobu důvodnou neshledal.

Ze správního spisu, který byl předložen jako společný se související věcí žalobce týkající se i daňové kontroly za zdaňovací období od 2. čtvrtletí 2007 do 3. čtvrtletí 2009 (tj. kromě v tomto napadeném rozhodnutí projednávaného vytýkacího řízení za zdaňovací období od 4. čtvrtletí 2009 do 2. čtvrtletí 2010), vyplynulo, že žalobce uzavřel dne 1. dubna 2007 se společností EBEN smlouvu o užívání části nebytových prostor, o podmínkách provozu výherních hracích přístrojů a o zajištění služeb s provozem spojených, a to na dobu do 31. 3. 2017. Následně dne 18. 6. 2009 uzavřel smlouvu o podnájmu části nebytových prostor na dobu neurčitou se společností GAPA. Předmět podnájmu byl v první smlouvě vymezen jako "přenechání části nebytových prostor objektu, v němž uživatel (tj. žalobce) provozuje hernu, k užívání provozovateli (tj. společnosti EBEN). V druhé smlouvě byl předmět podnájmu vymezen jako "část nebytových prostor v rozsahu 2m² nacházející se v 1.NP v herním středisku SPORT BAR GULLIT", přičemž smlouva byla uzavřena za účelem podnikání spočívajícího v provozování sázkové hry. Ve zmíněných prostorách tak měla na základě uvedených smluv umístěny VHP nejprve společnost EBEN a později VLT společnost GAPA. Obě smlouvy pak obsahovaly ujednání o úhradě za služby a za užívání prostor, ujednání o době platnosti smluv a podrobná ujednání o povinnostech obou účastníků smluv. Z nich nelze přehlédnout zejména rozsáhlé povinnosti žalobce včetně zajištění vedoucího herního střediska, resp. přímo jím samým provádění funkce této osoby odpovědné za provoz herního střediska, zajišťující dohled a odpovědné za dodržování zákazu hry osob mladších 18 let. Byl povinen strpět i kontrolu VHP nebo VLT, a to jak ze strany podnájemce, tak i dalších osob, které prokáží zmocnění k této činnosti. Žalobce pak zajišťoval i další činnosti související s provozem herny, tj. dodávku elektřiny, úklid a vybíral a odváděl tržby z herních zařízení.

Pokud šlo o zdaňovací období od 4. čtvrtletí 2009 do 2. čtvrtletí 2010 správce daně po vytýkacím řízení vedeném se žalobcem vydal dodatečné platební výměry, kterými mu dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za zmíněná kontrolovaná zdaňovací období, neboť dospěl k závěru, že obsahem žalobcem poskytovaného plnění podle smlouvy uzavřené se společností GAPA nebyl nájem (podnájem)

nebytových prostor, ale že šlo o zdanitelné plnění poskytnutí práva využití věci. Žalovaný pak odvolání žalobce zamítl, když dospěl ke stejnému závěru, že v posuzované věci šlo o poskytnutí služby spočívající v poskytnutí práva využití věci, tj. konkrétně práva na provozování herny s VLT, a to včetně zajištění jejich obsluhy žalobcem.

Žalobce namítal, že postupoval v souladu s odborným posouzením žalovaného čj. 4335/13082006-Vo, a jestliže je nyní vystaven doměrku, že je postup správce daně v rozporu se zásadami dobré správy. Krajský soud z předmětné písemnosti vydané 17. října 2008 žalovaným pod čj. 4335/13082006-Vo zjistil, že šlo o odpověď na žádost o odborné posouzení smluv mezi provozovateli výherních hracích přístrojů a jejich obstaravateli, o které požádal nikoliv žalobce, ale subjekt jiný (společnost EBEN, a.s.). O jaké konkrétní smlouvy, ani o jaký konkrétní dotaz šlo, však z uvedené písemnosti vyčíst nelze. Odpověď sama je pak formulována zcela obecně, na což byl žadatel upozorněn, přičemž byl výslovně upozorněn i na to, že daňové dopady vycházejí nejen z uzavřených smluv, ale především ze skutkového stavu, který může být rozdílný. Jestliže je pak dále v odpovědi uvedeno, že pokud jsou výherní hrací přístroje provozovány v oddělených nebytových prostorách, je pronájem prostor osvobozen dle § 56 odst. 4 zákona o DPH, a naopak, pokud jsou umístěny volně např. v prostoru restaurace, že takový stav nelze posoudit jako pronájem, ale jako službu související s provozováním výherních hracích přístrojů, pak takovou odpověď nemohl být žadatel (natož žalobce, kterému odpověď nebyla ani určena) uveden v omyl. Pro celkové posouzení konkrétního případu je totiž skutečně významné nejen posouzení samotné smlouvy, ale právě i posouzení konkrétního skutkového stavu, jak je uvedeno v úvodu odpovědi. Není tedy pravdou, co uvádí žalobce, tj. že dle správce daně vlastně vůbec nemůže nastat případ, kdy by se jednalo o nájem a že tím zmíněné stanovisko žalovaného ztrácí smysl. Jestliže žalobce současně namítá, že jde o porušování zásady právní jistoty poplatníků, když "jiné finanční úřady postupují v souladu s tímto názorem Finančního ředitelství v Hradci Králové a případy z roku 2008 a starší nedoměňují", pak k takové paušalizaci se nelze vůbec vyjádřit, a to právě z důvodu neznalosti konkrétních podmínek v tom kterém "jiném" případě.

Další ryze procesní námitka se týkala výzvy k odstranění pochybností ze dne 7. 4. 2010, čj. 15289/10/254970603464, které správci daně vznikly po přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2009. Z ní krajský soud zjistil, že správce daně v ní mimo jiné uvedl, že žalobce uplatnil v daňovém přiznání na řádku č. 50 plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně a že uplatnil osvobození od daně u plnění, která nejsou uvedena v § 56 zákona o DPH. Proto jej vyzval "k prokázání, že plnění uvedená na ř. 50 jsou uplatněna v souladu se zákonem o DPH", přičemž současně také uvedl, že "pro správné a včasné odstranění pochybností zejména předložte důkazní prostředky k prokázání nároku na plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet". Obdobně je z výzvy týkající se 1. čtvrtletí 2010 (tj. výzvy ze dne 14. 5. 2010, čj. 19130/10/254970603464) zřejmé, že správce daně vyzval žalobce k prokázání, že plnění uvedená v jeho daňovém přiznání na ř. 50 jako osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, jsou uplatněna v souladu se zákonem o DPH, přičemž současně uvedl, že má zato, že

žalobce uplatnil osvobození od daně u plnění, která nejsou uvedena v § 56 zákona o DPH. Z předmětných výzev je tedy dostatečně zřejmé, u kterých plnění vznikly správci daně pochybnosti a proč (z důvodu jejich uplatnění jako osvobozených bez nároku na odpočet daně, když správce daně vyslovil pochybnost o tom, že by šlo o plnění uvedená v § 56 zákona o DPH). Jestliže správce daně současně u první z výzev použil i nesprávnou formulaci, když uvedl, že žalobce „uplatnil osvobození na základě protokolu o místním šetření ze dne 25. března 2010“, je rovněž zcela zřejmé, že šlo v této větě o formulaci chybnou, avšak nemohla způsobit to, že by učinila celou výzvu pro žalobce nesrozumitelnou. Ten byl totiž přítomen zmíněnému místnímu šetření, které u něho dne 25. března 2010 proběhlo, a to za účelem ověření oprávněnosti uplatnění osvobozených plnění uvedených na ř. 50 v přiznání k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2009. Jeho reakce na předmětnou výzvu, kromě toho, že se ohradil proti tomu, že by uplatnil osvobození na základě protokolu o místním šetření, pak obsahovala právě i vysvětlení toho, proč má zato, že osvobození nájemného na výstupu uplatnil v souladu se zákonem o DPH i předpisy ES. Jestliže žalobce dále poukazuje i na pochybení správce daně spočívající v tom, že jej neseznámil s výsledky vytykácího řízení, tak to (jak i sám žalobce konstatoval), bylo zhojeno projednáním dne 9. 12. 2010, o kterém byl sepsán protokol čj. 34018/10/254970603464. Žalobcem namítaná pochybení týkající se průběhu vytykácího řízení proto nelze označit za mající vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, proto nemohly být ani důvodem pro jeho zrušení.

Úvodem věcného posouzení projednávané věci je nutno konstatovat, že k dané problematice vztahující se ke klíčové otázce tohoto případu, tj. zda žalobcem poskytované plnění lze podřadit pod pojem "nájem nebytových prostor", který je od daně z přidané hodnoty osvobozen, již v současnosti existuje ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky čj. 9 Afs 95/2008-47, 9 Afs 109/2008-43, 8 Afs 71/2009-77, vše dostupné na www.nssoud.cz) opírající se též o judikaturu Evropského soudního dvora (dále také jen "ESD"), neboť při interpretaci zákona o DPH je nutno vycházet z eurokonformního výkladu. Krajský soud proto rovněž při svém posouzení z této judikatury (ostatně jako i žalovaný a správce daně) vychází. Nejvyšší správní soud ve zmíněných rozsudcích uvedl, že ESD definoval „nájem nemovitého majetku“ ve smyslu čl. 13 část B písm. b) šesté směrnice tak, že pronajímatel nemovitosti převede na nájemce za úplatu a na sjednanou dobu právo užívat tuto nemovitost a vyloučí jakoukoliv další osobu z výkonu takového práva. Nájem nemovitého majetku přitom obvykle představuje spíše pasivní činnost závisející na pouhém plynutí času, aniž by byla vytvářena významnější přidaná hodnota. Je pak na soudu, aby ověřil, zda předmětem smluv vzhledem ke způsobu jejich naplňování je především pasivní poskytnutí místností nebo prostor budov za úplatu odvíjející se od plynutí času, nebo zda je na jejich základě poskytována služba, kterou lze kvalifikovat jinak.

Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že „jakkoliv pronájem nemovitého majetku spadá pod pojem hospodářské činnosti ve smyslu čl. 4 šesté směrnice, představuje zpravidla relativně pasivní činnost, závisející na pouhém plynutí času, která nevede k významné tvorbě hodnoty. Evropský soudní dvůr mnohokrát zdůraznil, že pro účely správného uplatnění osvobození je třeba odlišit pasivní

přenechání majetku k užívání od ostatních činností, které mají buď povahu průmyslového nebo obchodního podnikání, jako jsou buď výjimky stanovené v šesté směrnici (ubytování, nájem bezpečnostních schránek, parkovacích míst a trvale instalovaných zařízení), anebo je jejich předmět lépe charakterizován poskytováním určité služby, než pouhým poskytnutím určité věci k užívání, jako např. právo užívat golfové hřiště (rozsudek C-150/99 ze dne 18. 1. 2001 Stockholm Lindöpark, bod 17 a bod 26), právo užívat most za mýtné (rozsudek C-358/97 ze dne 12. 9. 2000 Komise vs. Irsko, zejména body 52-58) nebo právo umístit automaty na cigarety v obchodních prostorech (C-275/01 Sinclair Collis). Český zákon o dani z přidané hodnoty neobsahuje pro své účely žádnou vlastní definici nájmu, žádné ze zákonných ustanovení současně nepovažuje právo umístit výherní automaty v určité provozovně za nájem či jiné osvobozené plnění. Jestliže tedy vnitrostátní zákon neobsahuje v porovnání s šestou směrnicí žádnou výjimku týkající se osvobození nájmu, je při výkladu pojmu nájem pro účely daně z přidané hodnoty nutno zohlednit výše uvedená výkladová pravidla stanovená judikaturou Evropského soudního dvora. Při výkladu vnitrostátního práva nebudou tedy v obecné rovině pod pojem nájem pro účely osvobození od daně z přidané hodnoty spadat taková plnění, pro jejichž poskytování je sice nemovitost nezbytná, ale jejíž užití není hlavním smyslem ani cílem poskytovaného plnění (večeře v restauraci, hraní golfu na golfovém hřišti, mýtné).“

Z uvedeného je nutno dovodit, že při posuzování každého konkrétního případu je vždy nutno zaměřit se na zkoumání faktického vztahu mezi účastníky smlouvy a přestože by smlouva (zde podnájemní) obsahovala veškeré formální náležitosti platné podnájemní smlouvy, je nutno pro účely správného uplatnění daně z přidané hodnoty zkoumat jak skutečný obsah smlouvy, tak ekonomické důvody, které účastníky vedly k uzavření dané smlouvy. V souzené věci je tak dle krajského soudu zřejmé, že činnost žalobce uskutečňovaná na základě shora uvedené smlouvy o podnájmu části nebytových prostor uzavřené se společností GAPA nespočívala v pouhém pasivním poskytnutí části nebytových prostor v nemovitosti závislejícím na plynutí času bez vytváření přidané hodnoty. Ve smlouvě se žalobce mimo jiné zavázal zajistit osobu, která bude vykonávat dohled ve smyslu požadavků daných příslušným zákonem (touto odpovědnou osobou byl pak on sám), dbát, aby do předmětných nebytových prostor nevstoupila osoba mladší 18 let, zabezpečit, aby byl při provozu výherních hracích přístrojů dodržován účastníky hry herní řád, zabezpečit ochranu hracích přístrojů před ztrátou, zničením či poškozením, povinnost strpět kontrolu VLT, a to jak ze strany podnajíemce, tak i dalších osob, které prokáží zmocnění k této činnosti. Již tento výčet povinností žalobce, jež byly ujednány, svědčí dle krajského soudu jednoznačně o skutečnosti, že se ze strany žalobce nejednalo o pouhé pasivní poskytování nebytových prostor za úplatu odvíjející se od plynutí času, ale při takovém poskytnutí podnájmu naopak převládá prvek obchodní činnosti. Je zřejmé, že žalobce se na provozu VLT významně podílel, tedy spíše než o poskytnutí věci k podnájmu, je možné hovořit o poskytnutí služby. Nelze přehlédnout ani to, že žalobce byl rovněž závislý na výši tržby, která z provozu jednotlivých zařízení plynula, o čemž svědčí způsob stanovení odměny. Navíc považuje krajský soud s ohledem na shora uvedená kritéria za významné i to, že podnajíemce mohl nemovitost využívat pouze tak, že zde mohl umístit VLT. Z tohoto

pohledu tedy v daném případě nebylo užití místnosti či vymezeného prostoru cílem smlouvy, ale pouhým prostředkem k dosažení cíle jiného. Hlavním cílem, tedy příčinou uzavření předmětné podnájemní smlouvy, nebylo pasivní přenechání prostoru k užívání, ale poskytnutí práva na provozování herny s VLT, včetně zajišťování jejich obsluhy a zákonem předepsaného dohledu. Veškeré služby poskytované žalobcem proto nelze považovat ani za doplňkového charakteru k hlavnímu plnění, za které byl účastníky předmětných smluv označován nájem, ale tento "nájem" byl pouze prostředkem k dosažení jiného cíle, a to udělení práva provozovat hernu s VLT. Za skutkových okolností daného případu je nutno označit rozdělení poskytnutého plnění na "nájem" a ostatní služby za umělou operaci, která sloužila pouze k účelu osvobodit část plnění od daně z přidané hodnoty.

Žalobci proto nelze přisvědčit, že obsahem poskytovaného plnění byl nájem, resp. podnájem vymezených prostor, a proto nelze částky nabyté na základě této smlouvy podřadit pod plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně, mezi něž patří i nájem, resp. podnájem, podle § 51 odst. 1 písm. e), resp. § 56 zákona o DPH. Krajský soud naopak přisvědčil závěru žalovaného, že v posuzovaném případě je poskytnuté zdanitelné plnění nutno kvalifikovat jako poskytnutí služby spočívající v poskytnutí práva na provozování herny s VHP a VLT včetně zajištění jejich obsluhy.

Na tomto závěru nemohou již nic změnit ani případné nepřesnosti, kterých se v popisu skutkového stavu dopustil správce daně a které žalobce v žalobě rozporoval (tj. zda podnájemce měl klíče od vchodu ze dvora, zda je či není vstup zvenku možný, zda bylo ve smlouvě chybně uvedeno, že se podnajíma prostor o rozloze 2m², ani jaký byl důvod, proč hráči nechodí do herny vchodem ze dvora). Pokud by totiž podnájemce klíče od podnajatého prostoru neměli, byla by to ještě další skutečnost podporující shora uvedený závěr, neboť taková skutečnost by dokonce již sama o sobě popírala podstatu nájemního, resp. podnájemního vztahu. Je však nepochybné, že vchodem ze dvora fakticky nikdo nechodil, což ostatně ohledně hráčů zdůvodněním, proč tomu tak bylo, žalobce potvrdil, ale i ve smlouvě bylo výslovně ujednáno, že společnosti GAPA žalobce umožní nepřetržitý přístup do pronajatých nebytových prostor. Bez ohledu na sporné vyjádření žalobce ohledně "klíčů od provozovny" učiněné při místním šetření provedeném správcem daně dne 25. 3. 2010, by takové ujednání ve smlouvách ztrácelo smysl, pokud by podnájemce měl faktický přístup dle svých potřeb bez ohledu na přítomnost žalobce v provozovně. Rovněž další smluvní ujednání o tom, že žalobce je povinen strpět a umožnit kontrolu stavu herních přístrojů podnájemci (tj. nejen orgánu státního dozoru) nesvědčí o tom, že podnájemce měl právo neomezeného přístupu do prostor, které byly předmětem podnájem. Součástí práva podnájemce totiž právo neomezeného přístupu do podnajatých prostor bezpochyby je, takže podnájemce by měl mít možnost vykonat kontrolu i bez toho, aniž by mu to musel žalobce umožnit.

Jestliže žalobce nesouhlasí s tím, jak správce daně a žalovaný aplikovali na jeho situaci případy řešené ať už Nejvyšším správním soudem či ESD, a zejména právě z judikatury ESD dovozuje názory pro svůj případ příznivější, je nutno jeho argumentaci odmítnout. Lze sice souhlasit s tím, že názory a závěry zmíněných

soudů vždy vycházejí z určité konkrétní situace, která se od dalšího případu může lišit. Při aplikaci jejich názorů a závěrů je proto nutno vždy zvažovat, zda a v jaké míře na jiný (další) případ dopadají. V tomto směru však správce daně a žalovaný nepochybili, neboť neaplikovali závěry těchto soudů na nyní projednávaný případ pouze mechanicky, ale zjišťovali a posuzovali skutečný obsah závazků vyplývajících ze smluv o podnájmu uzavřených žalobcem. Rozdíly případu žalobce od případů řešených Nejvyšším správním soudem a ESD, které žalobce jmenuje a které dle jeho názoru odlišují jeho situaci od situací řešených v citovaných rozsudcích, však vzhledem ke shora definovaným kritériím ve vztahu k posouzení hlavního cíle (příčiny) uzavření předmětných podnájemních smluv nehrály významnější roli.

Krajský soud nemohl přisvědčit ani žalobnímu bodu, ve kterém žalobce namítá, že soudní judikáty nelze uplatňovat "do minula", tj. na případy nastalé před vydáním judikátu. Využívání závěrů soudní judikatury (zejména rozhodnutí soudů vyšších stupňů), je v rámci rozhodovací činnosti, a to nejen soudů ale i správních orgánů, zavedenou praxí. Přitom právě nezdůvodněné nerespektování judikatury vyšších soudů by znamenalo porušení zásady právní jistoty, resp. předvídatelnosti rozhodovací činnosti, a přičilo by se požadavku na legitimní očekávání účastníků řízení, že ve srovnatelných případech bude postupováno a rozhodováno stejně. Žalobce se však nesprávně snaží na používání judikátů aplikovat zásady platné pro aplikaci právních předpisů, kde v zásadě platí zákaz retroaktivity. V případě judikatury však jde o zcela jinou situaci, protože jde již jen o výklad určitého, předtím přijatého a platného zákonného ustanovení, které je již (a musí být) od své účinnosti aplikováno v praxi. Takovýmto výkladem nedochází tedy k žádné změně takového ustanovení, ale pouze ke sjednocení výkladu nebo odstranění případných výkladových nejasností.

S ohledem na shora uvedené krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný náhradu nákladů nenárokoval a z obsahu správního spisu nevyplývá, že by mu v průběhu řízení před krajským soudem nějaké náklady vznikly.

P o u č e n í :

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s. ř. s.).

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, který o ní také rozhoduje. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

V Hradci Králové dne 29. února 2012

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu