



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **Marek Rybka**, IČ 60791187, se sídlem Rokytnice 460, Rokytnice u Přerova, zastoupený JUDr. Jiřím Novákem, advokátem se sídlem Sokolská 60, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 12. 9. 2018, č. j. 65 Af 37/2017 – 59,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

### I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci (dále jen „krajský soud“), kterým byla podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta jeho žaloba proti v záhlaví uvedenému rozhodnutí žalovaného.

[2] Rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání stěžovatele a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj, Územního pracoviště v Přerově (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 10. 2014, č. j. 1690830/14/3107-24801-707415, č. j. 1691027/14/3107-24801-707415, č. j. 1691094/14/3107-24801-707415, č. j. 1691116/14/3107-24801-707415, č. j. 1691129/14/3107-24801-707415, č. j. 1691136/14/3107-24801-707415 – dodatečné platební výměry, jimiž správce daně doměřil

stěžovateli daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2010 ve výši 21 054 Kč, a stanovil penále ve výši 4210 Kč, za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2010 daň ve výši 24423 Kč, penále ve výši 4884 Kč, za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2011 daň ve výši 21040 Kč, penále ve výši 4208 Kč, za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2011 daň ve výši 17483 Kč, penále ve výši 3496 Kč, za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2011 daň ve výši 46383 Kč, penále ve výši 9276 Kč a za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2011 daň ve výši 52329 Kč, penále ve výši 10465 Kč. Správce daně i žalovaný dospěli k závěru, že plnění na základě smluv uzavřených mezi stěžovatelem a společností CASINOVA GAMES a. s. nelze považovat za nájem nebytových prostor, tedy za plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet ve smyslu § 51 odst. 1 písm. e) a § 56 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

[3] Krajský soud se ztotožnil s hodnocením žalovaného, že stěžovatel na základě uzavřených smluv přenechal uvedené společnosti vymezené části nebytových prostor v objektech Herna Bar U Mary a Herna bar Maracana k umístění výherních hracích přístrojů (dále jen „VHP“) a jiného sázkového zařízení a současně se zavázal zabezpečit dodržování povinností stanovených zákonem č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách. Jednalo se proto o smlouvy smíšené, nikoli pouze o smlouvy nájemní. V návaznosti na judikaturu NSS ke sporné otázce zdůraznil, že pro posouzení plnění z pohledu možného osvobození od daně je třeba použít objektivní kritéria, subjektivní pohled účastníků obchodní transakce není rozhodující.

[4] Pro závěr o smíšené povaze smluv a v tomto důsledku i smíšené povahy poskytnutého plnění je rozhodující jednoznačné smluvní ujednání o převzetí závazku stěžovatele zabezpečit dodržování podmínek provozování VHP podle zákona o loteriích, konkrétně zajistit zákaz účasti ve hře a vstupu do provozovny osobám mladším 18 let a zajištění povinného dozoru v herně vlastními zaměstnanci. Na posouzení charakteru smluv nemá vliv ani tvrzení stěžovatele, že zajišťoval zákaz vstupu osobám mladším 18 let již dříve, nezávisle na uzavřených smlouvách, ani to, že ve smlouvě nebyl přímo sjednán podíl stěžovatele na tržbě VHP. I další okolnosti (přítomnost při odvodu tržeb, zajištění vhodného prostoru pro umístění VHP, zajištění maximální otevírací doby, či kamerový dozor) svědčí o tom, že se stěžovatel na provozu VHP podílel a nejednalo se o prostý nájem. Dohodnutá plnění jsou natolik provázána, že je třeba je považovat za plnění jediné, které nelze pro účely DPH uměle dělit.

[5] Námitku, že žalovaný neunesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, soud rovněž nepovažoval za důvodnou. Žalovaný vyhodnotil obsah smluv tak, že neodpovídá výlučně nájemní smlouvě, ale i dalším smluvním vztahům, a na základě toho učinil závěr vyjádřený v napadeném rozhodnutí.

[6] Pojem nájem, ve smyslu § 56 odst. 3 zákona o DPH, je třeba vykládat podle judikatury Soudního dvora EU a na něj navazující judikatury NSS. V rozsudku ze dne 28. 3. 2012, č. j. 1 Afs 22/2012 – 53, se NSS zabýval výkladem tohoto pojmu právě v souvislosti s pronájmem prostor pro umístění VHP. Dospěl k závěru, že nájem nemovitosti je „relativně pasivní“ činností a zahrnuje-li dohodnuté plnění ještě některé jiné složky než nájem, nemůže být většinou za nájem považováno.

pokračování

[7] V souzené věci nezahrnovala dohodnutá plnění pouze přenechání práva užívat část prostor, ale jejich podstatnou součástí bylo i poskytování služeb nezbytných pro řádný provoz VHP. Za těchto okolností již nebylo nutné zabývat se tím, zda tato plnění vykazují všechny pozitivní definiční znaky nájmu. Nebyla totiž naplněna podmínka stanovená judikaturou Soudního dvora EU, že sjednaný právní vztah vykazuje čistě znaky typické pro nájem, neboť přenechání práva užívat nemovitost třetí osobě tvořilo jen část fakticky poskytovaného plnění. Poskytované plnění proto nelze subsumovat pod § 56 odst. 3 zákona o DPH.

## II. Obsah kasační stížnosti

[8] Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[9] Namítá, že skutkový stav, který vzal krajský soud za prokázaný, nemá oporu v provedeném dokazování. Závěr, že nájem prostor nebyl jediným účelem smluv, se nezakládá na reálném základě. Stěžovatel sice skutečně souhlasil s tím, že bude odpovědnou osobou za splnění podmínek podle § 17 odst. 2, 9 a 10 zákona o loteriích. Podstatné je ale to, že tyto podmínky byly v provozovnách splněny již před uzavřením nájemních smluv, kdy stěžovatel, jako provozovatel heren aktivně vykonával dohled nad tím, aby do provozoven nevstupovaly osoby mladší 18 let. Jedná se o objektivní a prokázané skutečnosti, ke kterým však krajský soud ani žalovaný nepřihlédli.

[10] Stěžovatel je přesvědčen, že veškeré činnosti, k nimž se ve smlouvách zavázal, byly v přímé souvislosti s nájmem, jednalo se pouze o doplňkové činnosti ve zcela marginálním rozsahu. Trvá na tom, že pouze pasivně přenechal nájemci pronajaté prostory do užívání za sjednaným účelem. Veškeré další činnosti související s provozem VHP vykonával nájemce, tím se však krajský soud vůbec nezabýval.

[11] Běžnou součástí nájemních smluv jsou i ujednání vyžadující aktivní činnost pronajímatele, a přesto jsou i takové nájemní vztahy osvobozeny od DPH. Výklad krajského soudu a žalovaného, dle kterého je podmínkou osvobození nájmu ve smyslu § 56 zákona o DPH naprosto pasivní činnost pronajímatele, nemůže obstát. V souladu se zásadou *in dubio pro libertate* je naopak pojem „nájem“ nutno vykládat vždy v individuálních souvislostech a v případě interpretačních nejasností normu vyložit restriktivně a zvolit výklad, který co nejméně zasahuje do základních práv a svobod účastníka. Není přípustné zúžit podmínky pro osvobození od daně a uložit daňovou povinnost tam, kde ji nelze s jistotou ze zákona dovodit.

[12] Z dosavadní judikatury vyplývá, že pokud pronajímatel současně obsluhuje VHP, inkasuje tržbu, zajišťuje opravy VHP a vykonává další činnosti související s provozem VHP, nemůže se jednat čistě o nájem. Stěžovatel zdůrazňuje, že podle smluv žádné takové činnosti nevykonával a nijak se na provozu VHP nepodílel.

[13] Navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na to, že hlavním důkazem byl obsah smluv uzavřených mezi stěžovatelem a CASINOVA GAMES a. s., včetně dodatků. I další skutková zjištění mají oporu ve spisovém materiálu a provedeném dokazování. Stěžovatel obsah smluv nezpochybňuje, ale bagatelizuje svůj podíl na provozování VHP. Pro účely osvobození od daně podle § 56 zákona o DPH je ale nutno posoudit, zda lze posuzované plnění považovat za prostý nájem, anebo zda se jedná o soubor plnění, v němž možnost umístit VHP v provozovně představuje pouze jeho část. V této souvislosti není rozhodující ani to, že podmínky stanovené § 17 odst. 2, 9 a 10 zákona o loteriích stěžovatel splňoval již před uzavřením smluv.

[15] Závazek stěžovatele splnit podmínky zakotvené ve shora uvedených ustanoveních zákona o loteriích byl sjednán přímo ve vztahu k VHP provozovaných společností CASINOVA GAMES a. s. Provozní doba VHP byla závislá na provozní době baru, okruh osob, kterým byl umožněn vstup do prostoru s VHP byl rovněž závislý na vůli stěžovatele. Stěžovatel se rovněž zavázal být přítomen odvodu tržeb či zajistit kamerový monitoring prostor. Součástí ujednání byl i závazek stěžovatele neumístit do prostor VHP jiných provozovatelů a vykonávat dohled ve smyslu zákona o loteriích a tím soustavně vytvářet podmínky pro provoz VHP.

[16] S ohledem na zjištěný skutkový stav je žalovaný přesvědčen, že poskytnutá plnění nelze hodnotit jako prostý nájem nebytových prostorů, ale naopak jako poskytnutí služby podle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Rovněž ověřoval, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[18] Spornou je v nyní souzené věci otázka, zda stěžovatelem poskytnuté plnění lze podřadit pod pojem „nájem nebytových prostor“ a tedy zda se jedná o plnění osvobozené od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet ve smyslu § 51 odst. 1 písm. e) ve spojení s § 56 odst. 3 zákona o DPH.

[19] Stěžovatel krajskému soudu vytýká, že nedostatečně zohlednil skutkový stav zjištěný v nyní projednávané věci a neodlišil jeho případ od obdobných, již dříve judikovaných případů. Trvá na tom, že plnění, která k „prostému“ nájmu poskytoval, byla natolik marginálního charakteru, že nemohla nic měnit na závěru, že smluvní vztah mezi stěžovatelem a CASINOVA GAMES a. s. byl vztahem nájemním a tedy i poskytované plnění plněním osvobozeným od DPH.

pokračování

[20] Nejvyšší správní soud se již v minulosti opakovaně zabýval obdobnými případy, v rámci kterých se subjekty provozující restaurační zařízení, bary či herny, smluvně zavázaly k přenechání vymezené části provozovny za účelem umístění VHP a současně k dalším plněním souvisejícím s jejich provozem. V nyní souzené věci dospěl soud k závěru, že zjištění učiněná daňovými orgány se od zjištění učiněných v dříve projednávaných věcech v podstatných skutečnostech neliší, a proto není důvodu, aby přiměřeně neaplikoval závěry již dříve vyslovené v rozhodnutích NSS.

[21] Nejvyšší správní soud v těchto rozhodnutích (např. rozsudky ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 93/2008 – 43, č. 2184/2011 Sb. NSS, a č. j. 9 Afs 95/2008 – 47 ve věci *MiM s. r. o.*) s přihlédnutím k relevantní judikatuře Soudního dvora EU vyslovil, že nájmem ve smyslu § 56 odst. 3 zákona o DPH se rozumí převod práva užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl nájemce jejím vlastníkem (tj. včetně práva vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva), a to na sjednanou dobu a za úplatu. Nájem nemovitostí je činností „relativně pasivní“, což lze vyložit tak, že, zahrnuje-li plnění ještě i jiné složky (předpokládající aktivní činnost) než nájem, nemůže být většinou za nájem považováno (viz rozhodnutí ze dne 4. 10. 2001 ve věci *Goed Wonen*, C-326/99, Recueil I-6831, body 52 a 53).

[22] Z obsahu uzavřených smluv a dalších skutkových zjištění vyplývá, že se stěžovatel a CASINOVA GAMES a. s. dohodli na pronájmu vymezených nebytových prostor v objektech Herna bar „U Marry“ a Herna bar „Maracana“ za účelem provozování VHP v uvedených objektech za sjednanou cenu. Současně se stěžovatel zavázal, že bude vykonávat činnost odpovědné osoby podle zákona o loteriích, tedy mimo dalšího bude odpovědný za dodržování zákazu hry osobám mladším 18 let. Současně se zavázal, že v rámci pracovněprávních a jiných vztahů převede práva a povinnosti související s tímto dohledem na další zaměstnance působící v provozovnách. Z výpovědi stěžovatele, zachycené v Protokolu ze dne 5. 9. 2012 plyne, že prováděl kamerový dohled nad provozem VHP, a to vlastními kamerami. Rovněž byl přítomen odvodu tržeb a doba provozu VHP závisela na otevírací době heren.

[23] Plnění poskytovaná na základě nyní posuzovaných smluv tak skutečně nezahrnovala pouze přenechání práva užívat vymezenou část nebytových prostor, ale jejich nemalou součástí bylo poskytování souvisejících služeb předepsaných zákonem o loteriích a nezbytných pro faktické provozování VHP.

[24] Na tom nic nemůže změnit ani argumentace stěžovatele, že již před sjednáním umístění VHP do provozoven dodržoval zákaz vstupu osobám mladším 18 let do heren, a to tak, že objekty označil nápisy zakazujícími vstup osob mladších 18 let. Ustanovení § 17 odst. 9 zákona o loteriích (zákaz vstupu osobám mladším 18 let do herny) míří nikoli k osobě provozovatele, neboť mu neukládá (jakkoli) zabránit vstupu osobám mladistvým do herny, tedy je nevypustit - k čemuž by zcela logicky muselo svědčit i oprávnění zjistit, zda se jedná o osobu mladistvou či nikoli (stěžovatel by byl oprávněn požadovat průkaz totožnosti), ale míří k samotným osobám, které hodlají do provozovny vstoupit, resp. tam (přes porušení zákazu vstupu) vstoupí. Provozovatel má naopak zákonem stanovenou povinnost dohlédnout na to, aby se hry, a to ani pasivně, osoba mladší 18 let neúčastnila. Pouze za tímto účelem zákon provozovateli ukládá povinnost aktivně v průběhu provozu

VHP dohlížet a učinit příslušná opatření, k jejichž zajištění je oprávněn požadovat předložení průkazu totožnosti. Blíže lze k tomuto rozlišení a možnosti sankcionování porušení jednotlivých povinností stanovených zákonem o loteriích odkázat na rozsudek NSS ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 108/2013 – 72.

[25] Smíšenou povahu plnění, kromě výslovného ujednání týkajícího se závazku zajistit právě dodržování zákazu hry osob mladších 18 let, ostatně potvrzuje i tvrzení obsažené v kasační stížnosti, že stěžovatel aktivně vykonával dozor nad tím, aby se osoby mladší 18 let neúčastnily hry, tj. kromě samotného nájmu prostor rovněž na základě dohod s CASINOVA GAMES a. s. sám popisuje, že vykonával další činnost, pro legální provozování VHP nezbytnou. Ke stejným závěrům ostatně dospěl jak krajský soud, tak žalovaný

[26] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že z obsahu smluv a skutkových zjištění daňových orgánů jednoznačně vyplynulo, že plnění mezi stěžovatelem a společností CASINOVA GAMES a. s. bylo smíšené povahy. V souladu s rozhodnutím NSS ze dne 28. 3. 2012, č. j. 1 Afs 22/2012 – 53, č. 2629/2012 Sb. NSS, v němž soud 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.) též 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 o dani z přidané hodnoty, nelze toto nedílné plnění uměle štěpit na dílčí plnění, tj. na část osvobozenou od daně a část neosvobozenou“* dospěl soud v projednávané věci k závěru, že šlo o smlouvy smíšené, kdy dohoda o nájmu části nebytových prostor tvořila pouze jednu ze součástí smluvního vztahu. Plnění poskytnuté stěžovatelem na základě uzavřené smlouvy nemělo toliko pasivní povahu typickou pro nájem, ale nezanedbatelnou část plnění tvořila i aktivní činnost stěžovatele – dohled nad dodržováním zákazu hry osob mladších 18 let, kamerové sledování vymezené části prostoru, přičemž tyto činnosti stěžovatel či jeho zaměstnanci vykonávali po celou dobu provozu příslušných VHP.

[27] V nyní souzené věci tak nemá NSS závěrům obsaženým v napadeném rozsudku co vytknout a sdílí názor krajského soudu, že plnění poskytnuté stěžovatelem společností CASINOVA GAMES a. s. nebyla osvobozena od daně z přidané hodnoty podle § 56 zákona o DPH.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[28] Z výše uvedených důvodů soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[29] Stěžovatel, který neměl v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, byť měl ve věci plný úspěch, žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu je soud nepřiznává.

pokračování

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. prosince 2021

JUDr. Barbara Pořízková  
předsedkyně senátu