



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobce: **PRONÁJEMKA s.r.o.**,  
sídlem Zelinova 5592, Zlín  
zastoupen daňovým poradcem Ing. Ladislavem Fancem  
sídlem Březnická 5565, Zlín

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 9. 2021, č. j. 36683/21/5300-22444-712153

**takto:**

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

1. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), a to dodatečnými platebními výměry na DPH za zdaňovací

období měsíců března až prosince roku 2016, ledna až prosince roku 2017 a ledna až srpna roku 2018.

2. V průběhu daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobce nakládal s plněními, které poskytl na základě smluv o podnájmu vymezených částí nebytových prostor provozovatelům herních zařízení (dále jen „loterijní společnosti“), jako s plněními osvobozenými od daně na základě § 56a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Konkrétně se jednalo o plnění pro následující loterijní společnosti MAXI – TIP a.s. (dále jen „společnost MAXI-TIP“), AUTO GAMES a.s., (dále jen „společnost AUTO GAMES“), MOD PLAY, a.s. (dále jen „společnost MOD PLAY“), NET and GAMES a.s. (dále jen „společnost NET and GAMES“), PLAY GAMES a.s. (dále jen „společnost PLAY GAMES“) a SYNOT TIP a.s. (dále jen „společnost SYNOT TIP“). Správce daně dospěl k závěru, že tato plnění překračují rámec pouhého nájmu resp. podnájmu nebytových prostor, a nelze je tak považovat za plnění osvobozená od daně, ale službu dle § 14 odst. 1 zákona o DPH. Žalobce se proti dodatečným platebním výměrům odvolal.
3. Žalovaný v rámci odvolacího řízení změnil právní posouzení věci. Dospěl k závěru, že s výjimkou plnění uskutečněných pro společnost AUTO GAMES žalobce zneužil právo, když předmětná plnění deklaroval jako od daně osvobozená dle § 56a zákona o DPH. Podle žalovaného žalobce za pomoci uměle vytvořené složité struktury obchodních společností provozoval herny, přičemž jediným smyslem takového provozování ekonomické činnosti bylo vyhnout se DPH. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání žalobce zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.
4. Žalobce se žalobou domáhá přezkoumání napadeného rozhodnutí.

## II. Obsah žaloby

5. Žalobce namítá, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí odvolává na § 8 odst. 4 daňového řádu ve znění platném od 1. 4. 2019. Tato skutečnost je právně nepřipustná, jelikož toto ustanovení je platné až po zdaňovacích obdobích, které byly předmětem daňové kontroly. Možná se jedná pouze o formální stránku, žalobce však na tuto skutečnost poukazuje.
6. Žalobce popisuje obecný obchodní model. Žalobce uskutečňoval ekonomickou činnost týkající se pronájmu resp. podnájmu nebytových prostor třetím osobám, které v části vymezené umístily videoloterijní terminály (dále jen „VLT“) a ve zbývající části byla provozována hostinská činnost. Žalobce uzavřel podnájemní smlouvy s provozovateli VLT o umístění těchto VLT do vymezených částí nebytových prostor. Výše podnájmu byla stanovena tzv. výkonovým způsobem, tedy procentuální částí z vygenerovaných tržeb za kalendářní měsíc. Žalobce uzavřel podnájemní smlouvy s provozovateli hostinských činností na vymezenou část nebytových prostor. Výše podnájmu byla stanovena měsíční paušální částkou. Podnajíemci, kteří provozovali hostinskou činnost, byli osobně propojeni se žalobcem, kdy jediným společníkem a jednatelem je pan M. M. Naopak osobní či kapitálová propojenost není mezi žalobcem a provozovateli VLT. Žalobce v dané době podnajímal nebytové prostory v cca 6 provozovnách, kdy na každé provozovně byla provozována hostinská činnost cca 6 různými společnostmi, které byli osobně propojeny s žalobcem. Na každé z těchto provozoven jsou uzavřeny podnájemní smlouvy s provozovateli VLT o umístění těchto VLT do vymezených částí nebytových prostor. Provozovatelé mají uzavřenou smlouvu o obsluze VLT se společností, která není s nimi či

se žalobcem osobně či kapitálově propojena. Společnosti provozující hostinskou činnost zaměstnávají kmenové zaměstnance. Společnost, která má uzavřenou smlouvu o obsluhu VLT částečně využívá kmenové zaměstnance těchto společností ke své ekonomické činnosti samozřejmě se souhlasem zaměstnavatele, tedy jednatele pana M. M., a to na základě dohody o provedení práce. Z výše uvedených bodů je zřejmé, že lze v obecné rovině konstatovat, že se jedná o obchodní model, kdy žalobce uskutečňuje pasivní podnájem, společnosti provozují hostinskou činnost, společnosti provozují VLT a společnost realizuje obsluhu VLT, který lze podřadit do množiny transakcí, jenž nemají žádného znaku zneužití práva.

7. Žalobce je přesvědčen, že výše uvedený obecný model nelze podřadit pod institut zneužití práva, jelikož nespĺňuje test zneužití práva plynoucí z rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 21. 6. 2006 ve věci Halifax (C-255/02).
8. Žalobce nesouhlasí, že obchodní společnost LAPSERVIS s.r.o. (dále jen „společnost LAPSERVIS“) je formálně vloženým článkem do uměle vytvořené sítě vzájemně propojených společností. V daňovém řízení (v písemnosti ze dne 6. 4. 2021) žalobce vysvětlil, jakým způsobem byla ekonomická činnost realizována právě daným způsobem. O pravdivém tvrzení žalobce, proč měl na počátku dispoziční právo k účtu společnosti LAPSERVIS svědčí to, že společnost SYNOT TIP uzavřela dohodu o nucené správě a úhradě závazků, ze které vyplývá, že pokud vzniknou společnosti SYNOT TIP za společností LAPSERVIS, pak je na ni možné uvalit nucenou správu, která by současně postihovala i nájemné žalobce. Ke skutečnosti, že jednatel žalobce měl dispoziční právo k účtu společnosti LAPSERVIS se žalobce vyjádřil v bodě XII. písemnosti ze dne 6. 4. 2021. Tato skutečnost měla vazbu na splatnost podnájmu, což bylo zakotveno např. ve smlouvě o podnájmu ze dne 1. 1. 2016 s obchodní společností SYNOT TIP, čl. III, bod 3, odstavec pátý. Předmětný čl. III podnájemní smlouvy má přímou vazbu na splatnost nájmu ve vazbě na obsluhu VLT společnosti SYNOT TIP. Tuto skutečnost však žalovaný neuvádí, jelikož svědčí ve prospěch žalobce. Obdobná je situace i u obchodní společnosti MAXI-TIP.
9. Ke skutečnosti, že zaměstnanci, kteří byli zaměstnáni u žalobce na hlavní pracovní poměr, byli zaměstnáni současně u společnosti LAPSERVIS na dohodu o provedení práce, žalobce namítá následující. Činnost obsluhy VLT není pravidelnou pracovní činností a uzavírání dohod o provedení práce se zaměstnanci žalobce tedy není negativní skutečností. Žalovaný účelově uvádí, že paní J. byla současně zaměstnána jak u společnosti LAPSERVIS, tak u žalobce a také u dalších společností, ve kterých byl jednatelem pan M. M. K tomu se žalobce vyjádřil v bodě XII. písemnosti ze dne 6. 4. 2021. Žalovaný se snaží navodit dojem, že společnosti, které provozovali hostinskou činnost měly snad pár zaměstnanců, kteří „rotovali“ mezi těmito společnostmi. Tyto společnosti měly kmenový stav zaměstnanců, jenž se v rámci fluktuace pracovníků mohl měnit.
10. Podle žalobce není negativní skutečností, že jednatel společnosti LAPSERVIS pan M. M. pracoval v obchodní společnosti TOPIVAK s.r.o. (dále jen „společnost TOPIVAK“) jako manažer provozu a současně pracoval u žalobce jako správce IT. Tento obor pan M. zná. Žalobci není zřejmé, jak mu uvedená skutečnost může být přičítána k tíži. Pan M., a to bylo žalovanému sděleno, se s panem M. osobně zná již několik let.
11. Žalobce dále namítá, že žalovaný neprokázal, že žalobce fakticky ovládal společnost LAPSERVIS a měl přímo z této společnosti ekonomické benefity.

12. Žalobce rovněž namítá, že žalovaný neprovedl navrhovanou svědeckou výpověď pana M. Výsledkem svědka mohlo být ozřejmáno, kdo ovládal společnost LAPSERVIS a proč tam bylo dispoziční právo k bankovnímu účtu.
13. Podle žalobce žalovaný přehlíží skutečnosti svědčící ve prospěch žalobce.
14. Žalovaný neprokázal zneužití práva. K tomu žalobce odkazuje na závěry plynoucí z nálezu Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06-1.
15. Žalobce namítá, že daný obchodní model zvolil z důvodu rychlého a jednoduchého přehledu o ekonomické efektivitě jednotlivých provozoven (cca 6 provozoven). – viz bod II. písemnosti ze dne 13. 9. 2021. Žalobce nemusel řešit administrativní úkony v oblasti DPH ohledně kombinace prodeje služeb osvobozených bez nároku na odpočet daně a v případě prodeje služeb či zboží s nárokem na odpočet daně a s tím související úskalí při prokazování nároku na odpočet daně v plném či kráceném rozsahu či nemožnost odpočtu daně. Představa žalovaného, že veškeré s tím spojené otázky by mohl vyřešit sofistikovaný software, je naivní.
16. Žalobce uvádí, že ke štěpení činností v rámci hostinské činnosti se nevyjádřil, neboť hostinská činnost nebyla předmětem daňové kontroly. Tím byly výkonové fixní nájmy.
17. Žalobce nesouhlasí, že by pan M. M. v písemnosti ze dne 31. 10. 2019 potvrdil závěr žalovaného. Své vyjádření pan M. učinil v osobní rovině, která převažovala nad rozumným podnikatelským úsudkem. Jednalo se o vyjádření nesouhlasu s vysokým dodatečným doměřením DPH.
18. K poukazu žalovaného na nepoměr v rozdělení příjmu z podnájmu pro žalobce a příjmu pro společnost LAPSERVIS od loterijních společností žalobce namítá následující. Stanovení relevantní výše odměny pro společnost LAPSERVIS nebylo předmětem daňové kontroly. Zda tato odměna byla či nebyla stanovena tržním způsobem nelze klást k tíži žalobce. Nelze současně odhlédnout od toho, že důkazní břemeno v této věci by stíhalo žalovaného, další významné skutečnosti budou mít právě pozitivní vliv na výkonnost VLT. Žalobce odkazuje v podrobnostech na body IX. až XI. písemnosti ze dne 6. 4. 2021. Nelze očekávat, že třetí osoba, byť je v osobním vztahu se žalobcem, bude inkasovat milionové částky za obsluhu VLT. Tento postup je na trhu s provozováním VLT zcela běžný (obsluha VLT má daleko nižší příjem jak nájemce či podnájemce nebytových prostor, kde jsou tyto VLT umístěny). Sekundárním zdrojem příjmů z této ekonomické činnosti bylo provozování hostinské činnosti. Pro projednávaný případ je však podstatný primární zdroj příjmů, jak uvádí žalovaný. Jedná se o vztah mezi společností LAPSERVIS, žalobcem a loterijními společnostmi. Podle žalovaného byla společnost LAPSERVIS do tohoto stavu uměle včleněna. Žalobce namítá, že tato skutečnost nebyla žalovaným prokázána.
19. K testu zneužití práva žalobce namítá následující. Důvodem šetřených plnění nebylo pouze daňové zvýhodnění, ale právně relevantní a skutečná spolupráce se společností LAPSERVIS. Formální obchodní vztah mezi žalobcem a společností LAPSERVIS nebyl prokázán.
20. Žalobce namítá, že žalovaný neprokázal, že se jedná o zneužití práva. Závěry žalovaného jsou nezákonné a nepřezkoumatelné.
21. Žalobce dále namítá, že prokázal uzavření smluv s podnájemci MAXI-TIP, MOD PLAY, Play Games, NET and GAMES, SYNOT TIP. Výše podnájmu byla stanovena výkonovým způsobem. K této skutečnosti žalobce odkazuje na body I. až V. písemnosti ze dne 6. 4. 2021.

Žalovaný tyto smluvní vztahy nezpochybnuje v tom smyslu, že by byly neplatné či nebyly prokázány. Žalobce má tedy za to, že se nejednalo o fikci, ale o prokázané zdanitelné plnění.

22. K podnájmu obchodní společnosti AUTO GAMES žalobce namítá následující. Žalobce uzavřel podnájemní smlouvy s provozovatelem VLT společností AUTO GAMES o umístění těchto VLT do vymezených částí nebytových prostor. Měsíční výše podnájmu byla stanovena tzv. výkonovým způsobem. K této skutečnosti žalobce odkazuje na bod VI. písemnosti ze dne 6.4.2021. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zpochybňuje tento smluvní vztah v tom slova smyslu, že žalobce uzavřel smlouvu, která současně obsahovala i služby ve formě obsluhy VLT. Současně zde jsou dvě výpovědi, které jsou zcela rozporuplné a neodpovídají doloženým důkazním prostředkům. Tím má žalobce na mysli výpověď pana M. Žalobce žalovanému dokládal důkazní prostředky, které svědčily o opaku, tedy, že obsluhu VLT zajišťovala opět společnost LAPSERVIS. Žalovaný zcela opomíjí jednu z základních zásad správy daně tedy zásadu materiální pravdy. Žalobce požadoval výslech svědka, který by osvědčil doložené důkazní prostředky a rozpor ve výpovědi pana M. a písemnosti od pana J., což je člen představenstva společnosti AUTO GAMES. Žalovaný však tento požadavek zamítl s tím, že žalobce měl právo se zúčastnit výslechu svědka pana M., čehož však nevyužil. Žalobce se skutečně neúčastnil tohoto výslechu svědka, ovšem pokud existují hmatatelné indicie svědčící o opaku, není přece důvod požadavek žalobce neprovést. Žalovaný neprovedl výslech svědka, nezjistil skutečný skutkový stav, tedy došlo k porušení zásady materiální pravdy zakotvené v daňovém řádu. Z těchto důvodů jsou body 27 až 38 napadeného rozhodnutí nepřezkoumatelné.

### III. Vyjádření žalovaného k žalobě

23. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě navrhuje podanou žalobou zamítnout, jelikož vznesené námitky považuje za nedůvodné. Odkazuje na napadené rozhodnutí a argumentuje ke každému žalobnímu bodu.

### IV. Posouzení věci krajským soudem

24. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
25. Soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
26. Vzhledem k tomu, že žalobce v podané žalobě uplatnil námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí, soud se nejprve zabýval otázkou, zda je napadené rozhodnutí žalovaného způsobilé soudního přezkumu. Případná nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí (ať už pro jeho nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů) by totiž byla vadou natolik závažnou, k níž je soud povinen přihlížet z úřední povinnosti (*ex offio*) a pro kterou by muselo být rozhodnutí žalovaného zrušeno dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (ve vztahu k soudním

rozhodnutím srov. k nesrozumitelnosti rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, čj. 6 Ads 17/2013-25, bod [19], k nedostatku důvodů pak usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, body [29] - [30]). Dle názoru zdejšího soudu napadené rozhodnutí těmito vadami netrpí, je srozumitelné a je z něj zřejmé, jak žalovaný posoudil odvolací námitky žalobce a proč rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí. Ostatně žalobce stěžejní závěry žalovaného v podané žalobě zpochybňuje a předkládá k nim věcnou protiargumentaci.

### *Zneužití práva*

27. V nyní projednávané věci dospěly orgány finanční správy k závěru (s výjimkou plnění uskutečněných pro společnost AUTO GAMES), že žalobce je zapojen v uměle vytvořené struktuře obchodních společností, ve které došlo ke zneužití práva, přičemž jediným záměrem žalobce bylo vyhnout se odvodu DPH z dotčené ekonomické činnosti. Žalobce má naopak za to, že obchodní model, kterého se účastní jednak žalobce jako pasivní poskytovatel podnájmu, jednak loterijní společnosti provozující herní zařízení, dále společnosti provozující hostinskou činnost a společnost LAPSERVIS zajišťující obsluhu herních zařízení, nevykazuje žádné znaky zneužití práva.
28. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48, č. 869/2006 Sb. NSS, dochází ke zneužití práva v situaci, *„kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. [...] Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.“*
29. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2019, č. j. 5 Afs 314/2016-55, plyne, že: *„[i]nstitut zákazu zneužití práva slouží jako materiální korektiv formálního pojmání práva, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity (spravedlnosti). Zneužití práva nelze ztotožňovat s „pouhým“ nesplněním podmínek vyžadovaných právní normou. Zneužití práva nastává v případě, kdy jsou formálně splněny veškeré podmínky vyžadované právním řádem pro určité jednání, ale materiální výsledek tohoto jednání je v rozporu se smyslem a účelem právní úpravy.“*
30. Při posuzování existence zneužití práva se vychází z tzv. dvoustupňového testu, který poprvé rozvinula rozhodovací praxe Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), např. rozsudky ze dne 21. 2. 2006 ve věci Halifax (C-255/02) či ze dne 14. 12. 2000, ve věci Emsland-Stärke (C-110/99). Podle tohoto testu nastává zneužití práva, existuje-li současně objektivní a subjektivní prvek zneužití práva. Objektivní prvek spočívá v tom, že navzdory formálnímu splnění podmínek daných komunitárním právem nebyl naplněn účel dané právní úpravy; subjektivní prvek spočívá v existenci záměru získat výhodu plynoucí z komunitárních norem umělým vytvořením podmínek pro její dosažení.
31. Z uvedené definice zneužití práva pravidelně vychází též Nejvyšší správní soud, a to jak ve věcech nepřímých daní (srov. rozsudky ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005-64, ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-115, č. 1778/2009 Sb. NSS, odst. 69-71, a ze dne 16. 12. 2015, č. j. 1 Afs 92/2015-35, odst. 28), tak i daní přímých (srov. rozsudky ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108, ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46, odst. 33-34, a ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021-42, odst. 14-18).

32. Koncept zneužití práva byl vytvořen, aplikován a interpretován v tuzemské i zahraniční soudní praxi bez ohledu na to, zda jej v dané době pozitivní právo výslovně upravovalo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2022, č. j. 1 Afs 103/2022-36). To ostatně plyne i z bodů [19] až [26] napadeného rozhodnutí, ve kterých se žalovaný principem zneužití práva zabýval. Žalovaný v napadeném rozhodnutí také uvedl, že zásadu zákazu zneužití práva „odráží i ust. § 8 odst. 4 daňového řádu“. Lze přisvědčit žalobci, že dané ustanovení až s účinností od 1. 4. 2019 výslovně zakotvuje dříve nepsaný zákaz zneužití práva a posuzovaná věc má svůj hmotněprávní základ před nabytím účinnosti tohoto ustanovení. Z věcného hlediska však nemá odkaz žalovaného na § 8 odst. 4 daňového řádu žádný vliv. I na právní jednání proběhlá v úplnosti v době před 1. 4. 2019 (tedy i na posuzovanou věc) dopadá zneužití práva jako obecná zásada právní. Není důvod, proč by mělo „zneužití práva“ nyní formálně upravené v daňovém řádu znamenat cokoli jiného než „zneužití práva“ nalezené dříve daňovou praxí a judikaturou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021-42).
33. Důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek pro aplikaci institutu zneužití práva leží na orgánech finanční správy (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2019, č. j. 6 Afs 44/2018-31, odst. 22, ze dne 12. 6. 2020, č. j. 5 Afs 114/2019-28, odst. 31, a ze dne 16. 8. 2022, č. j. 7 Afs 49/2022-26, odst. 12). Daňovému subjektu je pak nutné poskytnout dostatečný prostor, aby skutečnosti zjištěné orgány finanční správy vysvětlil či vyvrátil.
34. V nyní řešené věci orgány finanční správy posuzovaly jako zneužití práva situaci, kdy dojde k umělému rozdělení plnění na jednotlivé části a jsou tak účelově vytvořeny podmínky pro osvobození dílčí části plnění od DPH. Daňová výhoda, která měla z těchto transakcí plynout tak tkví v nezatížení podnájmu DPH.
35. Žalovaný v napadeném rozhodnutí identifikoval konkrétní ustanovení zákona o DPH, které mělo být zneužito a rovněž vymezil smysl a účel dané právní úpravy. Žalovaný v bodě 16 napadeného rozhodnutí uvedl, že § 56a zákona o DPH „*upravuje nájem nemovitostí, což jsou plnění, která jsou, až na výjimky, od DPH osvobozena. Podle důvodové zprávy ke Směrnici je nakládání s nemovitostmi osvobozeno z důvodů technických, ekonomických i sociálních. Osvobození nájmu nemovitého majetku má především dva důvody. Jednak, jak ozřejmil generální advokát J. ve svém stanovisku Blasi (Stanovisko generálního advokáta J. ze dne 25. 9. 1997 ve věci Blasi, body 15 a 16), nevzniká již užívaný majetek ve výrobním procesu. Po prvotním zasíťování a postavení budovy je nemovitý majetek využíván spíše pasivně, aniž by k němu byla přidána další přidaná hodnota. V potaz by byl vzat i sociální aspekt, přičemž cílem bylo zamezení navýšení nájmů za bydlení.*“ Podmínku „pasivity“ poskytovaného plnění žalovaný zdůraznil a podrobně s odkazy na relevantní judikaturu rozebral v bodě [30] napadeného rozhodnutí (ve vztahu k plněním pro společnost AUTO GAMES) a při hodnocení aplikace zneužití práva na tuto podmínku odkázal v bodě [49] napadeného rozhodnutí. Cílem § 56a zákona o DPH je tedy neuplatnění DPH v případě, kdy je nemovitý majetek pasivně přenecháván k užívání jinému, jinými slovy takové plnění je od DPH osvobozeno. Osvobození od DPH představuje výjimku z obecně aplikovaného přístupu, že plnění podléhají zdanění. V těchto případech je tak třeba respektovat zásadu daňové neutrality DPH a interpretovat tyto výjimky tak, aby nedocházelo k nedůvodným rozdílům mezi srovnatelnými plněními. Aby nebyl zastírán skutečný stav a aby nebyly vytvářeny podmínky pro snížení daňové povinnosti.
36. Ve výše zmíněných souvislostech žalovaný dospěl k závěru, že pokud poskytování nájmu, resp. podnájmu bylo uměle vyděleno ze služby, jejíž součástí je nejen pasivní přenechání

majetku k užívání závisící na pouhém plynutí času, nýbrž je zde vytvářena i významnější přidaná hodnota, bylo osvobození dotčeného „podnájmu“ od DPH v rozporu s cílem sledovaným § 56a zákona o DPH (aniž je sporné formální naplnění podmínek pro osvobození od DPH). Tím byla naplněna objektivní podmínka zneužití práva.

37. Krajský soud se se závěrem žalovaného o naplnění objektivního prvku zneužití práva ztotožnil, a to zejména na základě následujících skutkových okolností.
38. Žalobce poskytoval podnájem vymezených částí nebytových prostor v rámci obchodního modelu podnikání, kterého se účastnily určitým způsobem (byť ne vždy formálně) provázané obchodní společnosti, které poskytovaly jednotlivá dílčí plnění, jejichž celkovým výsledkem, smyslem a účelem bylo poskytnutí služby třetím osobám (loterijním společností), jejíž součástí bylo jak umístění herních zařízení v nebytových prostorech, tak její péče o ně.
39. Vlastníkem nebytových prostor byla obchodní společnost TYPICAN s.r.o. (dále jen „společnost TYPICAN“), jejímž společníkem a jednatelem byl pan M. M. Společnost TYPICAN pronajímala nebytové prostory zčásti žalobci, jehož společníkem a jednatelem byl pan M. M., a zčásti společností, které zde provozovaly hostinskou činnost. Společníkem a jednatelem těchto hostinských společností byl pan M. M. Žalobce nebytové prostory poskytoval do podnájmu loterijním společností, které do nich umísťovaly herní zařízení. Služby spojené s obsluhou herních zařízení loterijním společností sice neposkytoval přímo žalobce, ale společnost LAPSERVIS, jejímž společníkem byl pan M. M. Nicméně společnost LAPSERVIS k obsluze herních zařízení využívala zaměstnance hostinských společností, a to na základě dohod o provedení práce. Jednalo se vždy o stejné osoby zaměstnané ve stejné době ve společnosti LAPSERVIS a současně ve všech hostinských společnostech (které byly stejně jako žalobce ovládané totožnou fyzickou osobou, panem M. M.). Jednatel žalobce, pan M. M., byl u žalobce zaměstnán jako manažer provozu a provozní, přičemž ve společnosti TOPIVAK (jedna z hostinských společností), pracoval na pozici správce IT. Pan M. M. (společník a jednatel společnosti TYPICAN a LAPSERVIS) pracoval jako správce IT u žalobce a současně byl zaměstnán ve společnosti TOPIVAK jako manažer provozu. Všechny společnosti, které se obchodního modelu účastnily, mimo personálního propojení a využívání totožných zaměstnanců měly shodnou adresu svého sídla (Zelinova 5592, 760 05 Zlín). K bankovnímu účtu společnosti LAPSERVIS, měl zřízené dispoziční právo jednatel žalobce, pan M. M.
40. Smlouvy o podnájmu nebytových prostor a smlouvy o obsluze herních zařízení byly vždy uzavírány s loterijními společnostmi paralelně. Loterijní společnosti umísťovaly svá herní zařízení do provozu za účelem svého podnikání spočívajícím v provozování loterií. Z logiky věci samé pouze komplexní plnění (tj. poskytnutí prostoru k provozu herních zařízení a výpomoc při jejich obsluze) umožňovalo loterijním společnostem loterie provozovat. Žalobce i společnost LAPSERVIS tak byli motivováni k poskytování plnění pouze společně. O provázanosti jednotlivých dílčích plnění svědčí i dohoda o nucené správě a úhradě závazků uzavřená mezi žalobcem, společnostmi LAPSERVIS a SYNOT TIP (viz bod 45 rozhodnutí o odvolání), na základě které žalobce poskytuje záruku pro případ, kdy společnosti SYNOT TIP vznikne za společností LAPSERVIS pohledávka. Potřeba existence obou dílčích plnění vyplývá i ze smlouvy uzavřené mezi společností LAPSERVIS a společností MAXI-TIP, kde je výslovně uvedeno, že smlouva o obsluze herních zařízení se uzavírá v souvislosti s podnájemní smlouvou uzavřenou se žalobcem. I způsob odměňování spíše nasvědčuje tomu, že nešlo o pouhý podnájem a od něj oddělitelnou obsluhu herních

zařízení. Výše nájemného totiž není odvislá od „pouhého plynutí času“, ale od tržeb na herních zařízeních, které svou aktivitou ovlivňuje společnost LAPSERVIS. Ta, jak bylo zmíněno shora, využívá k obsluze herních zařízení osoby, které současně pracují v totožných provozovnách jako obsluha pro hostinské společnosti ovládané panem M. M., jednatelem a společníkem žalobce, který má ve vazbě na splatnost plateb za podnájem dispoziční právo k účtu společnosti LAPSERVIS.

41. Ačkoli primární bylo pro žalovaného posuzování otázky zneužití práva u podnájmu nebytových prostor, pro úplnost rozvedl, že i ze způsobu provozování hostinské činnosti byla patrná snaha žalobce vyhnout se systému DPH, kdy pan M. M. neustále do obchodního modelu zapojoval nové obchodní společnosti v situaci, kdy se některá ze stávajících společností přiblížila k obratu rozhodnému registraci DPH. Tento svůj postup (zakládání a zapojování nových společností tak, aby nepřesáhly obrat 1 000 000 Kč) žalobce otevřeně přiznal v odvolání ze dne 31. 10. 2019.
42. Lze tak s ohledem na podložená zjištění žalovaného dospět k závěru, že konstrukcí, na základě které žalobce poskytoval podnájem a společnost LAPSERVIS zajišťovala obsluhu herních zařízení, došlo k zastření charakteru skutečně poskytnutého zdanitelného plnění. Žalobce byl součástí obchodního modelu, který mu umožňoval osvobození podnájmu od DPH, na které by jinak nedosáhl. Tím současně získal neoprávněnou konkurenční výhodu oproti ostatním daňovým subjektům, které takové umělé vytvoření podmínek pro osvobození od DPH nevyužívají. Pokud by žalobce loterijním společností poskytoval službu, jejíž součástí by bylo jak umístění herních zařízení v žalobcem pronajatých prostorách, tak její péče o ně, což by bylo v souladu s požadavkem na rozumné uspořádání společenských vztahů, nebylo by takové plnění od DPH osvobozeno.
43. Aby bylo možno vyslovit závěr o zneužití práva, musí být naplněn i druhý předpoklad, podle něhož musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Nemusí se přitom jednat o účel jediný. V rámci posuzování, zda došlo k naplnění druhého předpokladu zneužití práva, je třeba hledat hlavní účel dotčených plnění na základě jejich skutečného obsahu. Přitom je možné vycházet i z právních, hospodářských nebo personálních vztahů mezi subjekty, které se transakcí umožňujících získání daňové výhody účastní, jak vyplývá z výše zmíněných rozsudků SDEU ve věci Halifax, bod 81, a ve věci Emsland-Stärke, bod 58 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010-68).
44. Krajský soud souhlasí se žalovaným, že v daném případě nemělo jednání žalobce žádné racionální opodstatnění, naopak šlo o umělé vytvoření podmínek pro osvobození podnájmu od DPH. Zjištění žalovaného a sled jednání žalobce a dalších zapojených společností je nutno hodnotit celkově, v jejich vzájemné souvislosti. Krajský soud proto nepřisvědčil argumentaci žalobce, který se snaží pouze izolovaně bagatelizovat jednotlivá zjištění žalovaného. Je možné, že zjištěné skutečnosti by samy o sobě na zneužití práva nepoukazovaly, avšak síla jednotlivých zjištění žalovaného tkví právě v jejich komplexnosti. Žalobní tvrzení nevyvrací závěr, že zjevně převažujícím účelem bylo získání osvobození od DPH.
45. Poskytnutí podnájmu zajisté plnilo ekonomický smysl a přineslo žalobci zisk, stejně tak zisk společnosti LAPSERVIS přinášela obsluha herních zařízení. Co však postrádá ekonomický smysl, je rozdělení daných činností, které pro loterijní společnosti mohly mít přínos pouze jako celek. Proti tomu, že v dané věci byla obě plnění navzájem provázána, žalobce žádné konkrétní argumenty nevznáší. Žalobce (osoba poskytující nebytové prostory k podnájmu

za účelem umístění herních zařízení) nevysvětlil, jaký pozitivní dopad pro jeho podnikání měla situace, kdy jeho společník a jednatel (pan M. M.) působil současně jako společník a jednatel ve společnostech poskytujících hostinské služby na jednotlivých provozovnách, kde byla současně umístěna herní zařízení, přičemž zaměstnanci těchto hostinských společností uzavírali dohody o provedení práce se společností LAPSERVIS, na základě kterých herní zařízení obsluhovaly. Žalobce i hostinské společnosti byly ovládány totožnou osobou (panem M. M.). Ekonomicky racionálně uvažující subjekt, který disponuje jak nebytovými prostory pro umístění herních zařízení, tak personálem schopným zajistit jejich obsluhu, by spíše využil možnosti vedle pronájmu prostor pro herní zařízení poskytovat i služby spojené s jejich obsluhou, neboť by tak mimo plateb za podnájem mohl získat i odměnu za obsluhu herních zařízení.

46. Obchodní model, ve kterém se podnikatel rozštěpením plnění na podnájem a ostatní služby úmyslně vzdá možnosti mít příjmy nejen z pronájmu nebytových prostor pro účely umístění herních zařízení, ale i z jejich obsluhy, tak byl zjevně převážně motivován snahou osvobodit část plnění od DPH a byl realizovatelný pouze v rámci konstrukce vzájemně propojených obchodních společností. Žalovaný se podrobně zabýval pozadím celého případu, v němž každá ze zapojených společností sehrála svou roli. Účelové sestavení obchodního modelu je přitom zřejmé.
47. Žalobce si protiřečí, pokud namítá, že v daném obchodním modelu docházelo k poskytování podnájmu zcela nezávisle na zajišťování obsluhy herních zařízení dvěma na sobě nezávislými obchodními společnostmi a současně uvádí, že dispoziční právo k účtu společnosti LAPSERVIS mu svědčilo z důvodu provázání aktivit společnosti LAPSERVIS se splatností plateb za podnájem. Vysvětlení žalobce, proč měl zřízené dispoziční právo k účtu (kontrola platební morálky společnosti LAPSERVIS vůči loterijním společnostem, aby platba nájemného nezůstala zcela mimo sféru vlivu žalobce) naopak dokládá úzkou propojenost žalobce a společnosti LAPSERVIS a nevyvrací závěry o zneužití práva.
48. Při zkoumání zneužití práva je rovněž třeba odhlédnout od formální stránky věci a zkoumat ekonomický smysl jednání zúčastněných subjektů. Žalovaný proto nepochybil, pokud se nezastavil pouze u posouzení daných transakcí podle formálních náležitostí uzavřených smluv a vzájemné vazby mezi žalobcem a obchodní společností LAPSERVIS neposuzoval např. pouze podle údajů zapsaných v obchodním rejstříku, jak zřejmě mělo být postupováno podle názoru žalobce. Provázanost žalobce se společností LAPSERVIS je v daném případě zřejmá (viz odst. 40 tohoto rozsudku). Neobstojí tak tvrzení žalobce, že nebyl jakkoli spojen se společností LAPSERVIS, resp. že takové spojení žalovaný neprokázal.
49. Žalovaný nemusel prokázat, že žalobce fakticky ovládal společnost LAPSERVIS a že z této společnosti žalobci plynuly ekonomické benefity. Podstata posuzované věci nespočívá v tom, že měl žalobce získávat od společnosti LAPSERVIS nějaké benefity, ale v tom, že konstrukce daného obchodního modelu umožnila žalobci dosáhnout osvobození od DPH, pro které by jinak nesplnil podmínky.
50. Žalobce obhájí obchodní model (resp. oddělení žalobce od hostinských společností) možností přehledné a efektivní evidence jednotlivých vstupů a výstupů. Krajský soud má však po zohlednění všech okolností za to, že důvodem tohoto postupu je především snaha žalobce vyhnout se systému DPH. Tvrzené zjednodušení administrativní zátěže naopak bylo cílem zjevně podružným a nepůsobí příliš přesvědčivě (bylo potřeba vést účetnictví řady společností s personální agendou rozprostřenou mezi různé společnosti).

51. Žalovaný nezpochybňoval soukromoprávní rovinu obchodních případů. Není sporu o tom, že podnájem byl loterijním společenstvem poskytnut ze strany žalobce a obsluha herních zařízení byla zajištěna ze strany společnosti LAPSERVIS. S ohledem na shora uvedené skutkové okolnosti dané věci je však takové oddělení možno respektovat pouze v rovině práva soukromého, v rovině posouzení z hlediska daňového je nutno jej kvalifikovat jako zneužití práva a obcházení zákona o DPH.
52. Důvodem závěru žalovaného o zneužití práva rovněž nebylo, že výše podnájmu byla stanovena tzv. výkonovým způsobem nebo že výše odměny společnosti LASERVIS poskytovaná ze strany loterijních společností nebyla relevantní. Žalovaný se v napadené rozhodnutí zaměřil na porovnání výše odměny za obsluhu herních zařízení s výší nájmeného, poukazoval na jejich nepoměr s tím, že společnost LAPSERVIS se s ohledem na dosahované obraty nikdy nestala plátcem DPH, kdežto vysoké příjmy žalobce z podnájmu byly „ochráněny“ před DPH (viz bod [47] napadeného rozhodnutí). Jedna z nejvýnosnějších činností tak byla uměle vyňata ze systému DPH. Krajský soud se s tímto názorem na věc ztotožnil.
53. Žalobcem namítané neprovedení svědecké výpovědi pana M. M. žalovaný podrobně odůvodnil v bodě [67] napadeného rozhodnutí. K tomu soud konstatuje, že za situace, kdy daňové orgány zjistily skutkový stav týkající se vazeb žalobce a společnosti LAPSERVIS na základě dostatečného pensa jiných důkazů, nelze nepřistoupení k výsledku jednatele společnosti LAPSERVIS považovat za vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
54. Žalobce na podporu své argumentace odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06-01, který se týká opakovaného provedení daňové kontroly. Ústavní soud konstatoval, že je nepřijatelné, aby si správce daně kompenzoval nedostatek důkazních prostředků, které měl získat v průběhu předchozí daňové kontroly, jinými procesními postupy - např. výzvou k podání dodatečného daňového přiznání, porušuje čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Pokud takový postup navíc vyústí ve vydání rozhodnutí ukládajícího daňovou povinnost, porušuje tím i vlastnické právo, jehož ochrana je zaručena čl. 11 odst. 1 Listiny. K situaci řešené Ústavním soudem v žalobcem odkazované věci však v nyní souzeném případě nedošlo.
55. V nyní souzené věci orgány finanční správy prokázaly, že byly splněny podmínky pro aplikaci doktríny zneužití práva, tedy že došlo k naplnění objektivních a subjektivních kritérií. Současně poskytly žalobci prostor, aby tvrdil a doložil, že i přes zjištění orgánů finanční správy mají dané transakce jiný hlavní smysl, než je nezatížení podnájmu DPH. To se však žalobci nepodařilo.
56. Krajský soud dodává, že se Nejvyšší správní soud v minulosti opakovaně zabýval postupem provozovatelů restauračních zařízení s hernami, který spočívá v oddělení přenechání části prostor a poskytování služeb souvisejících s provozem výherních hracích přístrojů (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2010, č. j. 2 Afs 6/2009-64, ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 93/2008-43 a č. j. 9 Afs 95/2008-47, ze dne 30. 10. 2010, č. j. 8 Afs 71/2009-77, ze dne 28. 3. 2012, č. j. 1 Afs 22/2012-53, č. 2629/2012 Sb. NSS, ze dne 18. 3. 2013, č. j. 2 Afs 78/2012-31, ze dne 20. 2. 2015, č. j. 5 Afs 13/2013 – 30, ze dne 31. 7. 2013, č. j. 7 Afs 65/2013-40, a ze dne 13. 12. 2021, č. j. 5 Afs 334/2018-34). V posuzovaných případech byly uzavírány buď smíšené smlouvy, které obsahovaly jak ujednání o nájmu, tak ujednání o obsluze automatů, nebo smluvní konstrukce oddělující oba smluvní vztahy

(nájem a obsluhu automatů) do dvou samostatných smluv paralelně uzavřených mezi týmiž stranami. Do jednoho z těchto smluvních vztahů (resp. do jedné části smlouvy) je nasměrována obsluha technických zařízení (výherních hracích přístrojů) a do druhého smluvního vztahu (resp. do druhé části smlouvy) je pak spolu s pasivním pronajmutím nemovitosti nasměrována valná část příjmů z provozu těchto zařízení. Daný postup je judikaturou Nejvyššího správního soudu považován za obcházení zákona o DPH (srov. výše zmíněný rozsudek č. j. 2 Afs 78/2012-31). Nyní řešená věc se liší od případů, které byly v minulosti posuzovány v tom, že nájem resp. podnájem a obsluha herních zařízení byly vyčleněny do dvou samostatných smluv mezi různými stranami, aby daná plnění neposkytoval loterijním společnostem totožný daňový subjekt. Jedná se o částečně inovativní konstrukci, kterou krajský soud s ohledem na shora uvedená zjištění nemůže akceptovat, neboť by tím došlo k vytvoření návodu k umělému štěpení nedílného plnění na část osvobozenou od daně a část neosvobozenou a k úspěšnému vyhybání se aplikaci závěrů plynoucích z výše zmíněné judikatury Nejvyššího správního soudu.

57. Ve vztahu k plněním poskytovaným žalobcem společností AUTOG AMES žalovaný dospěl k závěru, že žalobce nebyl pouze pasivním pronajímatelem a ze smlouvy mu plynuly také povinnosti vztahující se k zajištění provozu technických zařízení, které měly být v pronajatých prostorách umístěny. Žalobcem poskytovaná plnění tedy podle žalovaného nebylo možné podřadit pod pojem podnájem, tj. plnění osvobozené od DPH bez nároku na odpočet ve smyslu § 51 odst. 1 písm. e) ve spojení s § 56 odst. 3 zákona o DPH. Jednalo se o poskytnutí služby dle § 14 odst. 1 zákona o DPH, konkrétně k poskytnutí práva umístit technické zařízení v dohodnutém prostoru za účelem provozování loterijních přístrojů, včetně zabezpečení jejich obsluhy.
58. Jak krajský soud zmínil již výše, že správní soudy se v minulosti zabývaly obdobnými případy, kdy se subjekty provozující restaurační zařízení, bary či herny smluvně zavázaly k přenechání vymezené části provozovny za účelem umístění technických zařízení a současně k dalším plněním souvisejícím s jejich provozem, a k těmto případům existuje ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích s přihlédnutím k relevantní judikatuře SDEU [viz rozhodnutí ze dne 4. 10. 2001 ve věci *Goed Wonen* (C-326/99), Recueil I-6831, body 52 a 53] vyslovil, že nájmem ve smyslu 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.12. 2021, č. j. 5 Afs 334/2018-34).
59. Ze smlouvy o podnájmu nebytových prostor uzavřené mezi žalobcem a společností AUTO GAMES dne 1. 1. 2016 bylo zjištěno, že žalobce přenechal do užívání část nebytových prostor v objektu na adrese tř. Svobody 1254, Zlín-Malenovice, označeném jako „SPORT BAR KING MALENOVICE“, o podlahové ploše 15 m<sup>2</sup> k provozování výherních automatů/technických zařízení. Za to se společnost AUTO GAMES zavázala hradit nájemné ve výši 45% čistého výnosu z technických zařízení. Dále je mj. ujednáno, že žalobce bude též provádět aktivity související s obsluhou technických zařízení. Bude jménem a na účet podnájemce zajišťovat provozování sázkové hry, zajišťovat vlastním jménem a na vlastní odpovědnost provoz herny, a je proto odpovědný za dodržování zákazu hry osob mladších 18 let. Je povinen určit vedoucího herního střediska a zajistí, aby vedoucí herního

střediska plnil povinnosti nájemce stanovené smlouvou a byl v místě provozu technických zařízení po celou provozní dobu herny, případně zmocnil k výkonu svých povinností jiné osoby. Dále se žalobce zavázal k dodržování herního a návštěvního řádu, vyloučení určitých osob z loteriijní hry, k vyplácení výher. Současně bylo ujednáno, že bude-li v důsledku porušení povinností nájemce příslušným úřadem uložena pokuta za porušení povinností v provozovně, snižuje se výsledná částka podnájemného o částku ve výši pokuty.

60. Zjištění provedená orgány finanční správy se v podstatných skutečnostech neliší od zjištění učiněných v případech, které již posuzoval Nejvyšší správní soud a podle krajského soudu zde proto není důvod, aby závěry vyslovené již dříve Nejvyšším správním soudem nebyly přiměřeně aplikovány i na nyní souzenou věc
61. Obsahem smlouvy o podnájmu uzavřené mezi žalobcem a společností AUTO GAMES tedy není pouze přenechání oprávnění užívat blíže určenou část nebytových prostor na sjednanou dobu a za úplatu, ale i úprava zabezpečení provozu technických zařízení, přičemž žalobce převzal závazek zabezpečit dodržování povinností uložených zákonem č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách (zákaz účasti ve hře osobám mladším 18 let zajištění povinného dozoru v herně podle § 17 odst. 2, 9 a 10 uvedeného zákona). Porušení povinností stanovených smlouvou v důsledku kterého by došlo k uložení pokuty by mělo za následek snížení výsledné části podnájemného o částku ve výši pokuty. Svým obsahem se tedy jedná o smlouvu smíšenou, jak správně vyhodnotil žalovaný (bod [34] napadeného rozhodnutí). Část z této smíšené smlouvy tvoří smlouva o pronájmu nebytových prostor. Další její část tvoří plnění v podobě poskytování služeb nezbytných pro řádný provoz technických zařízení. Obě plnění jsou natolik provázána, že je třeba je považovat za plnění jediné, které nelze pro účely DPH dělit na jednotlivá dílčí plnění. Z toho důvodu nelze dané plnění podřadit pojmu nájem ve smyslu zákona o DPH.
62. Žalobce v daňovém řízení popíral a rovněž v podané žalobě popírá výkon sjednaných povinností. Namítá, že v daňovém řízení doložil, že obsluhu technických zařízení uskutečňovala společnost LAPSERVIS. Tuto skutečnost mohl podle žalobce osvědčit i pan R. J., jehož výslech žalovaný podle žalobce nezákonně odmítl provést. Danou argumentací žalobce se podrobně zabýval již žalovaný, a to v bodech [55] až [57] napadeného rozhodnutí. Žalovaný uvedl, že smlouvu v daném znění vyhotovila společnost AUTO GAMES a žalobce ji v tomto znění (tj. včetně závazku k aktivní činnosti z jeho strany ve vztahu k zajišťování provozu technických zařízení) akceptoval. Zástupce společnosti AUTO GAMES, pan A. M., v rámci svědecké výpovědi uvedl, že daný obchodní vztah vznikl na popud žalobce. Dále uvedl, že provoz výherních zařízení, o jejichž umístění do svých provozoven usiloval sám žalobce, zajišťoval právě on. Pan M. s žalobcem přímo jednal. Žalovaný k tomu uvedl, že pokud by se smlouva týkala skutečně pouze podnájemního vztahu, nic nebránilo, aby byla předložena v užším znění, případně aby byla změněna (zúžena) v rámci dodatku uzavřeného mezi žalobcem a společností AUTO GAMES dne 1. 1. 2017. S ohledem na uvedené se žalovanému jeví jako účelové tvrzení jiného zástupce společnosti AUTO GAMES, pana R. J., o zajišťování provozu technických zařízení ze strany společnosti LAPSERVIS. Jeho vyjádření neodpovídalo obsahu uzavřené smlouvy a bylo v rozporu s výpovědí pana M., který jako svědek vypovídal o skutečnostech, které on sám zažil a vnímal svými smysly. Pan J. obchodní vztah se žalobcem nezajišťoval, navíc jeho vyjádření bylo učiněno až poté, co bylo žalobci známo hodnocení předmětného obchodního vztahu se společností AUTO GAMES z registračního řízení. Žalovaný podrobně odůvodnil, proč nepřistoupil k provedení žalobcem navrhované svědecké výpovědi pana J. Z výpovědi svědka, pana M. a

vyjádření žalobce vyplývá, že jedinými, kdo v dané záležitosti jednali, byli právě pan M. za společnost AUTO GAMES a jednatel žalobce. Pan J. nebyl účasten předmětného obchodního vztahu (a žalobce takovou skutečnost netvrdil a soud poznamenává, že ani v podané žalobě netvrdí). Nemohl tedy vypovídat o skutečnostech, které bezprostředně viděl, slyšel a jichž byl účasten. S ohledem na uvedené žalovaný navrhanou svědeckou výpověď pana J., který měl mj. osvědčit své písemné vyjádření k věci, neprovedl. Krajský soud se s posouzením žalovaného ohledně účelovosti písemného vyjádření pana J. a bezpředmětnosti jeho svědecké výpovědi ztotožnil a námitkám žalobce nepřisvědčil.

63. Krajský soud tak má ujednání o převzetí závazku žalobcem ve smlouvě (k aktivní činnosti z jeho strany ve vztahu k zajišťování provozu technických zařízení) za jednoznačně prokázané a námitky ohledně popírání této aktivní stránky za účelové.
64. Toliko na okraj lze poznamenat, že žalobcem tvrzená skutečnost, že obsluhu herních zařízení měla namísto žalobce provádět společnost LAPSERVIS (jako v případě ostatních loterijních společností) nemůže mít pro žalobce žádný pozitivní dopad a nemohlo by dojít k osvobození poskytovaného plnění od DPH, neboť na jednání žalobce by bylo nezbytné nahlížet jako na zneužití práva (k tomu viz závěry krajského soudu vyslovené výše k otázce zneužití práva).
65. K listinám, které žalobce přiložil k žalobě (podnájemní smlouva SYNOT TIP, písemnosti ze dne 6. 4. 2021 a 13. 9. 2021 a napadené rozhodnutí) krajský soud uvádí následující. Tyto listiny jsou součástí správního spisu, a proto jimi nedokazoval. Podle ustálené judikatury, vychází-li soud ve správním soudnictví z údajů a listin obsažených ve správním spisu, nejedná se o dokazování ve smyslu § 52 s. ř. s.

#### V. Závěr a náklady řízení

66. Krajský soud na základě všech výše uvedených skutečností a úvah neshledal žalobu důvodnou, proto ji postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
67. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, však žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu je nelze přiznat.

#### Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 27. 9. 2023

Mgr. Milan Procházka  
předseda senátu