



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 13. 10. 2023, č. j. 34636/23/5300-22443-712892

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 října, listopadu a prosince roku 2018 a ledna až dubna roku 2019.

2. V průběhu daňové kontroly za jiná zdaňovací období (březen až prosinec roku 2016, leden až prosinec roku 2017 a leden až srpen roku 2018) 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.
3. Ve vztahu k předmětným zdaňovacím obdobím (měsíců října, listopadu a prosince roku 2018 a ledna až dubna roku 2019) tak správce daně dne 17. 2. 2022 zahájil výzvami (č. j. 267144/22, č. j. 267154/22, č. j. 267157/22, č. j. 267159/22, č. j. 267161/22, č. j. 267164/22 a č. j. 267169/22) postup k odstranění pochybností v souladu s § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), kdy žalobce měl prokázat, že plnění uskutečněná v předmětných obdobích pro společnosti MAXI-TIP a NET and GAMES jsou plněními osvobozenými od daně. Jelikož žalobce pochybnosti neodstranil, správce daně vydal dodatečné platební výměry. Žalobce se proti dodatečným platebním výměrům odvolal.
4. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání žalobce zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.
5. Žalobce se žalobou domáhá přezkoumání napadeného rozhodnutí.

I. Obsah žaloby

6. Žalobce uvádí, že uskutečňoval ekonomickou činnost týkající se pronájmu, resp. podnájmu nebytových prostor třetím osobám, které ve vymezené části umístily videoloterijní terminály (dále jen „VLT“) a ve zbývající části byla provozována hostinská činnost. Žalobce uzavřel podnájemní smlouvy s provozovatelem 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 provozovatelem hostinských činností na vymezenou část nebytových prostor. Výše podnájmu byla stanovena měsíční paušální částkou. Podnájemci, 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 provozovatelem 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 provozovatelem VLT o umístění těchto VLT do vymezených částí nebytových prostor. Provozovatelé mají uzavřenou smlouvu o obsluze VLT se společnostmi, která není s nimi či se žalobcem osobně či kapitálově propojena. Společnosti provozující hostinskou činnost zaměstnávají kmenové zaměstnance. Společnost, která má uzavřenou smlouvu o obsluze 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.

7. Uvedený obchodní model nelze podřadit pod institut zneužití práva, jelikož nesplňuje 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 pohledávky, pak je na ni možné uvalit nucenou správu, která by současně postihovala i nájemné žalobce. K tomu, 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. 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. 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 ozřejmeno, kdo ovládal společnost LAPSERVIS a proč tam bylo dispoziční právo k bankovnímu účtu.
13. Žalovaný neprokázal zneužití práva. K tomu žalobce odkazuje na závěry plynoucí z nálezů Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06-1.

14. Daný obchodní model byl zvolen 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.
15. Žalobce se ke štěpení činností v rámci hostinské činnosti nevyjádřil, neboť hostinská činnost nebyla předmětem daňové kontroly. Tím byly výkonové fixní nájemy.
16. 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.
17. 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. Tato skutečnost ovšem nebyla žalovaným prokázána.
18. 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.
19. Žalovaný neprokázal, že se jedná o zneužití práva. Jeho závěry jsou nezákonné a nepřezkoumatelné.
20. 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 odkazuje na body I. až V. písemnosti ze dne 6. 4. 2021. Žalovaný tyto smluvní vztahy nezpochybňuje 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.

II. Vyjádření žalovaného k žalobě

21. 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.

III. Posouzení věci krajským soudem

22. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
23. 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.
24. 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 offico*) 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). 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, č. j. 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]). 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

25. V nyní projednávané věci dospěly orgány finanční správy k závěru, 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.
26. Úvodem svého právního hodnocení krajský soud předesílá, že v posuzované věci se jedná o skutkově i právně obdobnou věc, v níž žalobce uplatnil totožnou argumentaci a o níž již rozhodl krajský soud v rozsudku ze dne 27. 9. 2023, č. j. 30 Af 73/2021-65. Závěry krajského soudu následně potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 4. 2025, č. j. 6 Afs 316/2023-47, přičemž v bodě 40 zmíněného rozsudku konstatoval: „*Stěžovatelka se dopustila zneužití práva za účelem obcházení povinnosti zdanit poskytovaná zdanitelná plnění tím, že je uměle vydělila do samostatných společností. Na plnění poskytovaná z její strany tak nelze pohlížet jako na pasivní nájem osvobozený od daně.*“
27. Mezi účastníky řízení není sporná skutečnost, že v předmětných zdaňovacích obdobích je totožný skutkový stav jako ve zdaňovacích obdobích řešených shora uvedenými rozsudky zdejšího soudu č. j. 30 Af 73/2021-65 a Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 316/2023-47. K tomu lze odkázat také na bod 49 napadeného rozhodnutí.

28. V nynější věci krajský soud neshledal jakýkoliv důvod se odchýlit od závěrů obsažených ve výše zmíněných rozsudcích a tudíž z nich krajský soud vychází i ve stávajícím případě.
29. 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.“*
30. 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.“*
31. 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.
32. 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).
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 podnájmů 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 Jacobs ve svém stanovisku Blasi (Stanovisko generálního advokáta Jacobse 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 nájmu za bydlení.“ 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 společnostem), jejíž součástí bylo jak umístění herních zařízení v nebytových prostorách, 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 společnostem, které zde provozovaly hostinskou činnost. Společníkem a jednatelem těchto hostinských společností byl pan M. M. Žalobce nebytové prostory poskytoval do podnájmu loterijním společnostem, které do nich umísťovaly herní zařízení. Služby spojené s obsluhou herních zařízení loterijním společnostem 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 ovládány 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 provozoven 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 35 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 společnostmi 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 (viz bod 36 napadeného rozhodnutí). Krajskému soudu je přitom z úřední činnosti známo, že tento svůj postup (zakládání a zapojování nových společností tak, aby nepřesáhly obrat 1 000 000 Kč) žalobce otevřeně přiznal v daňovém řízení, které se týkalo předchozích zdaňovacích období (srov. rozsudek ze dne 2. 4. 2025, č. j. 6 Afs 316/2023-47, bod 38).
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 společnostem 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 protiřecí, 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. Zřízení dispozičního práva tak zapadá do komplexu zjištění, jež ve svém souhrnu potvrzují faktické propojení žalobce a společnosti LAPSERVIS (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2025, č. j. 6 Afs 316/2023-47, bod 37).

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. 41 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). Takové dělení by mohlo dávat smysl u velkých společnostech s diverzifikovanou podnikatelskou aktivitou, avšak nikoliv u malé společnosti s následkem nutnosti uzavírání pracovních dohod několika společnostmi s tímtež zaměstnancem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2025, č. j. 6 Afs 316/2023-47, bod 40).
51. Žalovaný nepochybněval soukromoprávní roviny obchodních případů. Není sporu o tom, že podnájem byl loterijním společností 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 nájemného, poukazyval 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 [37] napadeného rozhodnutí). Jedna z nejvýnosnějších činností tak byla uměle vyňata ze systému DPH. Krajský soud se s tímto náhledem na věc ztotožnil.
53. Žalobcem namítané neprovedení svědecké výpovědi pana M. M. žalovaný podrobně odůvodnil v bodě [65] 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 množství jiných důkazů, nelze nepřistoupení k výslechu jednatele společnosti LAPSERVIS považovat za vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

54. Žalobce na podporu své argumentace odkazuje na nálezn 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 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 podnájem 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 výše zmíněných 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 vyhýbání se aplikaci závěrů plynoucích z výše zmíněné judikatury Nejvyššího správního soudu.

IV. Závěr a náklady řízení

57. Krajský soud na základě výše uvedených skutečností a úvah neshledal žalobu důvodnou, proto ji postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
58. O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., dle 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 12. 8. 2025

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu