ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **B + B CZ, s. r. o.**, se sídlem Kubelíkova 42, Praha 3, zastoupena JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem se sídlem Wellnerova 3c, Olomouc, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2011, čj. 1738/11-1300-607589, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 16. 9. 2011, čj. 31 Af 58/2011 – 39,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věcí

[1] Finanční úřad v Ústí nad Orlicí (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobkyně dne 24. 3. 2010 daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za všechna čtvrtletní zdaňovací období kalendářního roku 2008 a 2009. V průběhu daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobkyně nakládala s plněními, která poskytla na základě smluv o podnájmu nebytových prostor čtyřem provozovatelům výherních hracích přístrojů, jako s plněními osvobozenými od daně na základě § 56 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané

hodnoty. Správce daně ovšem dospěl k závěru, že tato plnění překračují rámec pouhého nájmu nebytových prostor, a nelze je tak považovat za plnění osvobozená od daně. Následně dodatečnými platebními výměry doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období. Odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům byla zamítnuta rozhodnutím žalovaného označeným v záhlaví.

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou. Krajský soud však shledal žalobu nedůvodnou, a proto ji zamítl. V odůvodnění svého rozsudku uvedl, že vyšel z právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v rozsudku čj. 9 Afs 95/2008 – 47. Činnost žalobkyně nespočívala dle krajského soudu v pouhém pasivním poskytování jednotlivých místností v nemovitosti závisejícím na plynutí času bez vytváření přidané hodnoty. Z nájemních a podnájemních smluv totiž plyne, že se žalobkyně zavázala zajistit osoby, které budou vykonávat dohled ve smyslu požadavků daných příslušným zákonem, dbát, aby do nebytových prostor nevstoupila osoba mladší 18 let, zabezpečit, aby byl při provozu výherních hracích přístrojů dodržován účastníky hry herní řád, zabezpečit ochranu výherních hracích přístrojů před zničením, ztrátou, zneužitím. V daném případě se tak jednalo o poskytnutí místností do nájmu s převládajícím prvkem obchodní činnosti, žalobkyně se totiž podílela na provozu výherních hracích automatů. Proto je stěžovatelkou poskytované plnění nutno považovat za službu, která dle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, podléhá DPH.

II.
Argumenty obsažené v kasační stížnosti

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost. Namítá, že rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky, neboť soud nesprávně vyhodnotil smlouvy o podnájmu nebytových prostor z pohledu zákona o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Soud tak porušil § 56 odst. 4 a § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH a taktéž § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Porušeny byly i zásady daňového řízení, zejména zásada součinnosti, zásada zákonnosti a zásada volného hodnocení důkazů. Stěžovatelka se domnívá, že krajský soud pochybil, jestliže neposuzoval charakter jednotlivých plnění poskytovaných stěžovatelkou odděleně. Stěžovatelka totiž poskytovala dvě zcela odlišná a na sobě nezávislá plnění – přenechání práva užívat nebytové prostory a zajišťování dodržování požadavků zákona o loteriích. Tato plnění nejsou vzájemně spojena takovým způsobem, že by z ekonomického hlediska objektivně tvořila jeden celek (dodržování požadavků loterijního zákona mohl provozovatel výherních hracích přístrojů zajistit sám či prostřednictvím jiných třetích osob). Dle judikatury nelze z hlediska ekonomického jediné plnění uměle dělit, v daném případě však soud dvě samostatná plnění uměle spojil. Pokud soud posoudil druhé z těchto plnění jako plnění podléhající dani z přidané hodnoty, měl určit, jaká ekvivalentní část fakturované částky k tomuto plnění náleží. První plnění – přenechání nebytových prostor – je dle § 56 odst. 4 zákona o DPH od daně osvobozeno.

[4] Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že se stěžovatelka podílela na provozu výherních hracích automatů, takže lze hovořit o její určité obchodní aktivitě. Ze zákona o loteriích však plyne, že není možné, aby se na provozování výherních hracích přístrojů

podílela jiná osoba než držitel povolení. Samotné provozování hry využívající tzv. centrální loterijní systém se odehrává v centrální jednotce, k níž stěžovatelka neměla přístup, nikoliv v koncových ovládacích zařízeních.

[5] Stěžovatelka namítá, že správní orgány ani soud neunesly důkazní břemeno, které je tíží v případě, že se skutečný stav věci odlišuje od stavu deklarovaného formálně právním úkonem, tj. smlouvou. Ačkoliv to soud výslovně neuvedl, postupoval při hodnocení právního vztahu mezi stěžovatelkou a podnájemci právě tímto způsobem, který vyplývá z § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Soud nebral v úvahu skutečnou vůli stran, nezjišťoval, jaký byl ekonomický význam uzavření těchto smluv, k této otázce nevedl žádné dokazování (např. výslechy svědků). V žádném případě nelze posuzovat pouze z jedné poměrně nevýznamné skutečnosti celkový obsah právního úkonu, jehož účastníci se jednoznačně dohodli na tom, že bude za úplatu přenechán nebytový prostor za účelem umístění výherních hracích automatů. Soud zcela popírá smysl uzavřené smlouvy, neboť bez jakékoliv opory v provedeném dokazování tvrdí, že hlavním smyslem smlouvy bylo provozování výherních hracích automatů ze strany stěžovatelky. Krajský soud aplikoval na posuzovaný případ judikaturu NSS a Soudního dvora EU, aniž ovšem zohlednil zjevné rozdíly ve skutkovém stavu. Stěžovatelka žádným způsobem neomezovala své smluvní partnery v právu užívat prostory, ti měli od provozovny klíče. Civilní právo umožňuje tzv. společný nájem více osob, resp. podnájem za současného nájmu jinou osobou, tedy nelze trvat na požadavku výlučnosti užívání nebytových prostor ze strany nájemce.

[6] V neposlední řadě stěžovatelka namítá, že rozsudek krajského soudu není dostatečně odůvodněn. Soud sice několikrát uvedl, v čem smlouva o podnájmu nespočívá, ovšem neuvedl s dostatečnou specifikací, v čem tedy smlouva podle něj spočívá. Není rovněž zřejmé, zda smlouvu posoudil dle § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, neboť v odůvodnění rozsudku se o tomto ustanovení prakticky nezmiňuje, nijak neřeší podmínky jeho použití. Soud pouze opisuje judikaturu NSS a Soudního dvora EU, aniž by ji aplikoval na danou skutkovou situaci.

[7] Stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.
Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[8] Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 27. 1. 2012 popsal vývoj celého případu a odkázal na svá předchozí vyjádření v této věci a odůvodnění svého rozhodnutí. Zdůraznil, že zákon o DPH neobsahuje žádnou definici pojmu nájem. V porovnání s tzv. šestou směrnicí o DPH neobsahuje český zákon žádnou výjimku, takže je třeba při výkladu tohoto pojmu vycházet z výkladových stanovisek Soudního dvora EU. Dle nich se nájmem rozumí případ, kdy vlastník nemovitosti převádí na jinou osobu užívací právo na sjednanou dobu a za nájemné, a to s vyloučením jakékoliv jiné osoby. Pronájem nemovitého majetku představuje relativně pasivní činnost závisející na pouhém plynutí času, přičemž tato činnost nevede k významné tvorbě hodnoty. Ze smluv uzavřených

stěžovatelkou plyne, že nájemcům nebylo propůjčeno právo kontrolovat nebo omezit přístup třetích osob do prostoru, kde jsou automaty umístěny. Pronajaté prostory mohly být využívány pouze k umístění výherních hracích automatů. Hotovost z jednotlivých automatů vybírali každý den zaměstnanci stěžovatelky.

[9] Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval zákonností právního názoru krajského soudu, dle něhož plnění poskytovaná stěžovatelkou společnostem provozujícím výherní hrací přístroje v nebytových prostorách stěžovatelky představují jedno nedílné plnění, které nelze podřadit pod § 56 odst. 3 zákona o DPH [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., **IV.A.**]. Poté se vypořádal s námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., **IV.B.**].

IV.A.
Charakter plnění poskytovaného stěžovatelkou provozovatelům výherních hracích přístrojů

[12] Nejvyšší správní soud se již opakovaně zabýval otázkou dělitelnosti několika dílčích plnění poskytovaných plátcem DPH, stejně jako výkladem pojmu nájem ve smyslu § 56 odst. 3 zákona o DPH. Vyšel přitom z relevantní judikatury Soudního dvora Evropské unie týkající se výkladu Šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS; zvláštní vydání v českém jazyce: Úř. věst. L 145, 13. 6. 1977, Kapitola 09 Svazek 01 S. 23 – 62), která byla následně nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 77, 23. 3. 2011, s. 1—22).

IV.A.1
(Ne)dělitelnost plnění

[13] V rozsudku ze dne 8. 4. 2010, čj. 2 Afs 6/2009 – 64 ve věci *KLM 21 s. r. o. v likvidaci*, Nejvyšší správní soud uvedl, že směrnice ES o dani z přidané hodnoty neobsahuje žádné zvláštní ustanovení o tom, za jakých podmínek má být více souvisejících plnění považováno za souborné plnění. Rozhodná posuzovací kritéria vyplývají z judikatury Soudního dvora EU (zejména rozhodnutí ze dne 21. 2. 2008 ve věci *Part Service*, C–425/06, Sb. rozh. s. I-897, body 48 – 54, nebo rozhodnutí ze dne 11. 6. 2009 ve věci *RLRE Tellmer Property*, C–572/07, Sb. rozh. s. I-4983, body 18 – 19). V každém případě je třeba pro posouzení této otázky použít objektivní kritéria, subjektivní pohled účastníků obchodní transakce není rozhodující. Každé plnění je třeba obvykle považovat za oddělené a samostatné. Za určitých okolností však několik plnění formálně rozlišených, která by

mohla být poskytnuta odděleně, a tak vést každé za sebe ke zdanění nebo osvobození od daně, musí být považováno za jediné plnění, pokud tato plnění nejsou samostatná. Je tomu tak např. tehdy, pokud je na základě objektivní analýzy konstatováno, že jedno nebo více plnění představují hlavní plnění a že zbývající jedno nebo více plnění představují jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících s hlavním plněním stejný daňový režim. Konkrétně musí být plnění považováno za vedlejší ve vztahu k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek. O jediné plnění se jedná také tehdy, pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé.

[14] Ze správního spisu zjistil Nejvyšší správní soud následující skutečnosti. Dne 1. 10. 2007 uzavřela stěžovatelka se společností Tipgame-7 s. r. o. *Smlouvu o užívání části nebytových prostor, o podmínkách provozu výherních hracích přístrojů a o zajištění služeb s provozem spojených*. Na základě této smlouvy přenechala stěžovatelka společnosti Tipgame-7 část nebytových prostor v objektu Sport bar Ontario. Dle čl. I. odst. 3. je předmětem této smlouvy nejen přenechání části nebytových prostor k užívání společnosti Tipgame-7, ale též úprava práv a povinností při spolupráci ohledně provozu výherních hracích přístrojů v tomto objektu a zajištění služeb spojených s jejich provozem. Dle čl. II. smlouvy je společnost Tipgame-7 povinna zajistit na své náklady dovoz přístrojů, jejich odbornou instalaci, odzkoušení, uvedení do provozu, proškolení stěžovatelky a jejích zaměstnanců. Dále je společnost Tipgame-7 povinna zajistit na své náklady odborný servis přístrojů za účelem udržení neustálé provozuschopnosti a zabezpečit pravidelné vybírání tržeb z přístrojů v termínech dohodnutých se stěžovatelkou. Dle čl. III. smlouvy se stěžovatelka zavázala přenechat společnosti Tipgame-7 vymezenou část nebytových prostor a plnit své další povinnosti tak, aby mohl být zabezpečen řádný a nepřetržitý provoz přístrojů a dosaženo jejich maximální efektivnosti. Stěžovatelka se zavázala neprodleně hlásit všechny závady v provozu přístrojů určenému zástupci společnosti Tipgame-7, stejně jako jakékoliv úmyslné poškozování nebo odcizení přístrojů nebo peněžních prostředků v nich deponovaných. Stěžovatelka se dále zavázala vybírat každý den hotovost z přístrojů a předat je společnosti Tipgame-7, přičemž až do doby předání nesla za vybranou hotovost odpovědnost, a dále vést řádnou účetní evidenci o veškerých účetních úkonech dle této smlouvy a uhradit společnosti Tipgame-7 rozdíl na hodnotách svěřených jí touto smlouvou k vyúčtování. Stěžovatelka převzala závazek udržovat přístroje v čistotě a zabezpečit dodržování povinností uložených společnosti Tipgame-7 příslušnými ustanoveními zákona (zřejmě zákona č. 202/1990Sb., o loteriích a jiných podobných hrách – *pozn. NSS*), zejména pak § 17 odst. 2, 9 a 10 (zákaz účasti ve hře a vstupu do provozovny osobám mladším 18 let, zajištění povinného dozoru v herně vlastními zaměstnanci). Pro případ porušení těchto povinností měla nést veškerou odpovědnost (včetně povinnosti nahradit škodu způsobenou společnosti Tipgame-7) stěžovatelka. Stěžovatelce náležela dle čl. IV. smlouvy odměna ve výši 2000 Kč za veškeré služby a činnosti prováděné na jejím základě. Vedle toho jí náležela odměna za využívání nebytových prostor ve výši 50 % z celkové tržby (tržba = IN – OUT). Tato částka se snižovala o 2380 Kč.

[15] Ze smlouvy tak, jak byly shora rekapitulovány povinnosti smluvních stran, plyne, že jejím obsahem není pouze přenechání oprávnění užívat blíže označenou část nebytových prostor na sjednanou dobu a za úplatu, nýbrž i úprava zabezpečení provozu výherních hracích přístrojů. Svým obsahem se tedy jedná o smlouvu smíšenou, což vyjadřuje již její pojmenování. Smlouva o podnájmu nebytových prostor tvoří pouze část z této smíšené smlouvy. Z výčtu povinností stěžovatelky jasně plyne, že se zavázala poskytnout společnosti Tipgame-7 plnění nejen v podobě přenechání části nebytového prostoru k užívání, ale též v podobě poskytování služeb nezbytných pro řádný provoz výherních hracích přístrojů (plnění povinností uložených provozovateli výherních hracích přístrojů zákonem o loteriích a jiných podobných hrách, vybírání hotovosti z přístrojů, její uchovávání a odvádění společnosti Tipgame-7, hlášení poruch, udržování čistoty atd.). Ze smlouvy jednoznačně plyne, že obě tato plnění jsou navzájem tak provázána, že je třeba je považovat za plnění jediné.

[16] Nepochybně má stěžovatelka pravdu, že služby související s provozem výherních hracích přístrojů si mohla společnost Tipgame-7 obstarat sama či prostřednictvím třetí osoby. V daném případě tak však neučinila. Z rozložení práv a povinností plyne, že účelem smlouvy nebylo pouze přenechání části nebytových prostor do užívání společnosti Tipgame-7, ale *de facto* dohoda na společném provozování výherních hracích přístrojů v dané herně. Plnění, které stěžovatelka poskytovala společnosti Tipgame-7, je třeba považovat za jediné, nedílné plnění, které nelze pro účely daně z přidané hodnoty uměle dělit na jednotlivá dílčí plnění.

[17] O tom ostatně svědčí i způsob, jakým je konstruována výše odměny stěžovatelky. Ta je formálně rozdělena do dvou složek – nízká odměna za služby a předem neodhadnutelná výše odměny za užívání části nebytových prostor. Tato druhá odměna se přitom odvíjí od výše „tržby“ – přesněji hrubého zisku (vhozená hotovost minus vyplacená hotovost) -, od níž se odečte výše první složky odměny (2000 Kč jako odměna za služby + 19 % DPH = 2380 Kč). Jinými slovy řečeno, to, co bylo vyplaceno na odměně za služby, se odečte od výše odměny za užívání části nebytových prostor. Výše odměny je tedy konstruována tak, aby činila 50 % „tržby“. Byť je odměna formálně rozdělena na dvě složky, ve skutečnosti je konstruována jako odměna nedělitelná.

[18] Dne 30. 11. 2007 uzavřela stěžovatelka se společností SYNOT LOTTO, a. s. (dále jen „SYNOT“) smlouvu o podnájmu části nebytových prostor, zn. OL – 490/2007. Předmětem smlouvy je přenechání části nebytových prostor v objektu Sport bar Ontario. Dle čl. I. odst. 4 této smlouvy se SYNOT zavázal umístit do provozovny koncový interaktivní obrazový terminál (tzv. IVT), který je součástí interaktivního loterního systému, instalovat jej, zprovoznit a na vlastní náklady zajistit jeho servis. Dále se zavázal předat stěžovatelce písemným protokolem IVT, modem pro připojení IVT k centrálnímu systému, zařízení pro připojení IVT k centrálnímu systému, všeobecný herní plán, herní plány k jednotlivým hrám, návod k obsluze IVT, návštěvní řád, systém vnitřních zásad a další doklady a listiny nutné k provozování IVT dle platných právních předpisů. Stěžovatelka se zavázala zajistit vedoucího herního střediska, tj. osobu odpovědnou za provoz herního střediska a za zákaz hry a zákaz vstupu osob mladších 18 let. Touto osobou byl ustanovení Vladimír Balcařík, jednatel stěžovatelky (čl. I. odst. 6). Stěžovatelka výslovně prohlásila, že si je vědoma všech povinností spojených s funkcí vedoucího

herního střediska a zavázala se vedoucího o těchto povinnostech podrobně poučit, dbát na dodržování těchto povinností a nést za jejich dodržování ze strany vedoucího herního střediska plnou objektivní odpovědnost (čl. I. odst. 7). Stěžovatelka na sebe převzala povinnost dbát na to, aby do provozovny nevstoupila osoba mladší 18 let, a zamezit takové osobě hru. Pro případ porušení této povinnosti stěžovatelkou byl sjednán nárok SYNOTu na smluvní pokutu ve výši 20 000 Kč za každé jednotlivé porušení této povinnosti. Stěžovatelka se dále zavázala zabezpečit, aby byl při provozu IVT dodržován účastníky hry herní plán, návody ke hře, návod k obsluze IVT a návštěvní řád, vyplácet účastníkům hry na IVT výhry, event. vystavit poukaz na výhru, vyřizovat reklamace účastníků hry, dbát na dodržování vnitřní směrnice vypracované SYNOTem za účelem předcházení legalizace výnosů z trestné činnosti, poskytnout orgánům státního dozoru veškerou součinnost potřebnou pro provedení kontroly. Další z povinností stěžovatelky je zamezit vzniku škody na IVT, hlásit jakoukoliv poruchu bezprodleně SYNOTu a činit ostatní zvláště neuvedené úkony a opatření, aby byl zajištěn řádný provoz IVT v souladu s herním plánem, návštěvním řádem, povolením Ministerstva financí a platnou právní úpravou. Stěžovatelka byla povinna zajistit, aby po celou provozní dobu herny byl v místě provozu vedoucí herního střediska, popř. jím pověřená osoba (čl. I. odst. 9).

[19] Výše nájemného byla sjednána jako procento z tržby (IN-OUT) po odečtení příslušné části správního poplatku, odvodu na státní dozor a výtěžku dle § 4 odst. 2 zákona o loteriích a jiných podobných hrách. Za služby poskytované stěžovatelkou dle čl. I. odst. 6, 8, 9 a 10 jí náleží odměna ve výši 100 Kč bez DPH měsíčně. Tato částka zahrnuje veškeré výdaje stěžovatelky na zajištění těchto služeb (čl. II odst. 1 a 3). Výše nájemného byla zvýšena dodatkem č. 1 ze dne 1. 1. 2009 ke smlouvě o podnájmu části nebytových prostor, princip výpočtu však zůstal nezměněn. Stěžovatelka je povinna dle stanovených pravidel odvádět SYNOTu výnosy z IVT. Stěžovatelka se zavázala umožnit SYNOTu nepřetržitý přístup do nebytových prostor (čl. IV. odst. 9).

[20] Podobná smlouva o podnájmu části nebytových prostor (co do relevantních znaků dokonce smlouva stejná) byla mezi stěžovatelkou a SYNOTem uzavřena i ohledně Herny bar Oceán (smlouva ze dne 20. 4. 2007, zn. OL – 090/2007).

[21] Nejvyšší správní soud dospěl v případě obou smluv uzavřených stěžovatelkou se společností SYNOT LOTTO, a. s. k názoru, že se jedná o smlouvu smíšenou. Smlouva o podnájmu nebytových prostor tvoří pouze jednu ze součástí smluvního vztahu. Z úpravy povinností stěžovatelky jasně plyne, že se zavázala poskytnout SYNOTu plnění nejen v podobě přenechání části nebytového prostoru k užívání, ale též v podobě poskytování služeb nezbytných pro řádný provoz výherních hracích přístrojů. Stěžovatelka na sebe smluvně převzala povinnosti plynoucí ze zákona o loteriích a jiných podobných hrách provozovateli výherních hracích přístrojů. Tyto povinnosti plnila prostřednictvím svého jednatele a pověřených zaměstnanců. Hlavním účelem smlouvy nebylo přenechat SYNOTu do užívání části nebytových prostor, nýbrž upravit vztahy mezi stěžovatelkou a SYNOTem související s provozováním výherních hracích přístrojů. Podnájem částí nebytových prostor byl tedy z důvodu komplexnosti úpravy právního vztahu nezbytnou součástí této dohody, avšak co do významu relativně zanedbatelnou. Stěžovatelka se zavázala prostřednictvím svého personálu plně zajistit běžný provoz (vyjma servisu) výherních hracích přístrojů, vykonávat pod sankcí smluvních pokut a nároků na

náhradu škody povinnosti provozovatele výherních hracích přístrojů, kterým byl dle úředního povolení SYNOT. Tato práva a povinnosti nelze považovat za součást právního vztahu podnájmu, nýbrž za součást jiného právního vztahu. Za součást podnájmu nebytového prostoru, který spočívá v přenechání nebytového prostoru podnájemci, pak nelze vůbec považovat povinnost SYNOTu předat stěžovatelce IVT. Tato povinnost je ovšem součástí smlouvy o podnájmu nebytových prostor, což jen posiluje závěr soudu o tom, že se jedná o smlouvu smíšenou. Za servisní služby náležela stěžovatelce paušální odměna ve výši pouhých 100 Kč měsíčně, přitom pouze přímé personální náklady na poskytování těchto služeb byly zcela nepochybně mnohonásobně vyšší. Byť celková odměna byla formálně rozčleněna do dvou složek, jednalo se o dělení ryze formální, jehož cílem bylo minimalizovat tu část odměny, která dle stěžovatelky podléhá dani z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud má tedy s ohledem na vše uvedené za to, že dílčí plnění poskytovaná stěžovatelkou na základě obou výše uvedených smluv společnosti SYNOT je třeba považovat za jedno nedílné plnění.

[22] Další z posuzovaných smluv je smlouva o nájmu části nebytových prostor, kterou stěžovatelka uzavřela dne 30. 3. 2009 se společností Synot Queen a. s. Na základě této smlouvy byly do provozovny Sport bar Ontario umístěny výherní hrací přístroje. Co do obsahu se smlouva značně podobá smlouvám uzavřeným se společností SYNOT LOTTO (viz shora). Společnost Synot Queen byla dle této smlouvy povinna dodat výherní hrací přístroje, zprovoznit je, předat stěžovatelce výherní hrací přístroje, herní řád, návody ke hře a návod k obsluze, zajistit na vlastní náklady servis, provádět kontrolu provozu, vést provozní knihy atd. (čl. I. odst. 4). Stěžovatelka se zavázala dbát na to, aby do provozovny nevstupovaly osoby mladší 18 let, zabezpečit dodržování herního řádu, návodu ke hře, návodu k obsluze a vnitřní směrnice o předcházení legalizaci výnosů z trestné činnosti uživateli přístrojů. Stěžovatelka byla dále povinna zajistit, aby byly výherní hrací přístroje v provozu po celou provozní dobu provozovny, zabezpečit ochranu přístrojů před poškozením, zničením, ztrátou, zneužitím či zcizením, provádět zevní ošetření přístrojů (leštění), plnit vyplácecí systém, zajistit stálou a snadnou proměnu peněz hráčům na mince, hlásit poruchy a závady přístrojů, provádět evidenci a počítání tržeb a přepravu tržeb do sídla společnosti Synot Queen (viz čl. IV). Jednatel stěžovatelky byl ustanoven do funkce osoby odpovědné za dozor ve smyslu § 17 odst. 9 zákona o loteriích a jiných podobných hrách. Povinnosti vyplývající z této funkce měla stěžovatelka plnit buď přímo prostřednictvím svého jednatele, nebo prostřednictvím pověřených osob. Synot Queen poskytovala stěžovatelce jednak nájemné (procentní část z tržeb z výherních hracích přístrojů), jednak cenu za služby dle čl. IV v paušální výši 100 Kč bez DPH měsíčně.

[23] Povahu této smlouvy a především plnění poskytované na jejím základě je třeba hodnotit stejně jako smlouvy uzavřené stěžovatelkou se společností SYNOT LOTTO, a proto soud z důvodu stručnosti odkazuje na bod [21] shora.

[24] Dne 30. 9. 2004 uzavřela stěžovatelka se společností Vallota Plus s. r. o. (dále jen „Vallota“) smlouvu o pronájmu části nebytových prostor v provozovně Herna bar Oceán. Nájemné bylo sjednáno ve výši 25 % z celkové měsíční tržby z výherního hracího přístroje a paušální úhrada za energie činila 100 Kč měsíčně. Dle čl. II. smlouvy je Vallota oprávněna užívat nebytové prostory bez omezení přístupu. Následujícího dne, tj.

1. 10. 2004 byla mezi stěžovatelkou a Vallotou uzavřena smlouva o spolupráci při provozování výherních hracích přístrojů v provozovně Herna bar Oceán. Touto dohodou smluvní strany upravily podmínky provozu konkrétních výherních hracích přístrojů převzatých stěžovatelkou. Povinností Valloty je zajistit předání výherních hracích přístrojů stěžovatelce, vybavit je potřebnými doklady a uvést do provozu, dále zajistit instruktáž obsluhy a odborný servis. Stěžovatelka na sebe touto smlouvou převzala povinnost zajistit, aby byly výherní hrací přístroje provozovány v souladu se zákonem o loteriích a jiných podobných hrách a herním řádem (zejména aby na přístrojích nehrály osoby mladší 18 let), hradit náklady související s jejich provozem, odvádět tržby z provozu přístrojů, udržovat přístroje v herní pohotovosti, udržovat dostatek mincí pro provádění směny peněz hráčům a udržovat přístroje v čistotě. Stěžovatelka je dále povinna spolupracovat při provádění měsíční účetní závěrky, zaznamenávat každý výběr a odvod tržeb, včetně stavu počítadel, do provozní dokumentace, umožnit kontrolu přístrojů a dokumentace pouze pověřenému kontrolnímu pracovníkovi a pracovníkovi státního dozoru a kontroly. Stěžovatelka se zavázala přijmout vhodná opatření k ochraně přístrojů před poškozením a odcizením, včetně ochrany peněz. Odměna za tyto služby byla sjednána v závislosti na výši tržeb procentem (15 % až 25 %) z těchto tržeb.

[25] Ke smlouvám uzavřeným stěžovatelkou s Vallotou je třeba uvést, že smlouva ze dne 30. 9. 2004 je co do smluvního typu vskutku pouze smlouvou o podnájmu, nikoliv smlouvou smíšenou, jak tomu bylo v předchozích případech. Pokud jde o charakter, resp. dělitelnost plnění poskytovaného na jejím základě nelze odhlížet od smlouvy o spolupráci při provozování výherních hracích přístrojů. Obě smlouvy byly uzavřeny ve stejný časový okamžik (s odstupem jednoho dne) a z hlediska ekonomického je třeba na ně pohlížet jako na smlouvy úzce související, neboť pramení ze stejné kauzy. Účelem tohoto smluvního komplexu bylo upravit podmínky provozování výherních hracích přístrojů. Pro Vallotu by jistě nemělo význam uzavřít pouze smlouvu o podnájmu části nebytových prostor, aniž by současně se stěžovatelkou uzavřela i smlouvu o spolupráci při provozování výherních hracích přístrojů. Teprve na základě této druhé smlouvy si Vallota zajistila plnění, které je nezbytné pro řádné provozování výherních hracích přístrojů, jehož podmínky jsou vcelku striktně stanoveny zákonem o loteriích a jiných podobných hrách. Pokud by si Vallota nezajistila od stěžovatelky poskytnutí tohoto plnění, nepochybně by neměla zájem o uzavření podnájemní smlouvy, neboť umístit výherní hrací přístroj do provozovny, aniž by z hlediska veřejnoprávních předpisů byly zajištěny podmínky pro jeho provoz, by nemělo pro Vallotu žádný ekonomický význam. Pouhé umístění přístroje do provozovny stěžovatelky tedy nebylo cílem Valloty. Vallota sice mohla provoz výherních hracích přístrojů obsluhovat sama či prostřednictvím jiné třetí osoby, ovšem neučinila tak a toto potřebné plnění si obstarala přímo u stěžovatelky coby pronajímatele nebytového prostoru. I v tomto případě je proto třeba považovat plnění poskytované stěžovatelkou jako jediné, nedílné plnění.

IV.A.2
Nájem ve smyslu § 56 odst. 3 zákona o DPH

[26] Výkladem pojmu nájem ve smyslu § 56 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudcích ze dne 23. 4. 2009, čj. 9 Afs 93/2008 - 43 a čj. 9 Afs 95/2008 – 47 ve věci *MiM s. r. o.* (publ. pod č. 2184/2011

Sb. NSS), a v rozsudku ve věci *KLM 21 s. r. o. v likvidaci* (cit. v bodě [13] shora). Dospěl k závěru, že tento pojem je třeba vykládat dle judikatury Soudního dvora EU týkající se čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice o DPH, resp. čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice 2006/112/ES. Z judikatury Soudního dvora EU plyne, že podmínky pro osvobození určitého plnění od daně z přidané hodnoty musí být vykládány restriktivně, restriktivní výklad ovšem nesmí vést k popření účelu osvobození od daně, jak plyne z rozhodnutí ze dne 18. 11. 2004 ve věci *Temco Europe*, C-284/03, Sb. rozh. s. I-11237.

[27] Nejvyšší správní soud v rozhodnutích cit. v bodě [26] shora uvedl, že pojmy použité ve směrnici o DPH týkající se osvobození od daně jsou autonomními pojmy práva EU. Konkrétně unijní pojem „nájem" je zcela nezávislý na soukromoprávních definicích tohoto pojmu obsažených v právních řádech členských států. Nelze jej tedy vykládat dle znaků imanentních právnímu vztahu nájmu, jak jsou upraveny českým občanským zákoníkem či zákonem o nájmu a podnájmu nebytových prostor. Nejvyšší správní soud v těchto rozhodnutích s ohledem na citovanou judikaturu Soudního dvora EU dovodil, 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 komplexní služba, zahrnuje-li ještě i jiné složky (předpokládající aktivní činnost) než nájem, nemůže být většinou za nájem považována (srov. rozhodnutí ze dne 4. 10. 2001 ve věci *Goed Wonen*, C–326/99, Recueil I-6831, body 52 a 53).

[28] Soudní dvůr totiž mnohokrát zdůraznil, že pro účely správného uplatnění osvobození je třeba odlišit pasivní přenechání majetku k užívání od ostatních činností, které mají povahu průmyslového nebo obchodního podnikání. Takovými činnostmi jsou buď výjimky stanovené ve směrnici (ubytování, nájem bezpečnostních schránek, parkovacích míst a trvale instalovaných zařízení), anebo je jejich předmět lépe charakterizován poskytováním určité služby než pouhým poskytnutím určité věci k užívání, jako např. právo užívat golfové hřiště (rozhodnutí ze dne 18. 1. 2001 ve věci *Stockholm Lindöpark*, C–150/99, Recueil s. I-493, bod 26), právo užívat most za mýtné (rozhodnutí ze dne 12. 9. 2000 ve věci *Komise proti Irsku*, C–358/97, Recueil s. I-6301, zvl. body 52 – 58) nebo právo umístit automaty na cigarety v obchodních prostorech (rozhodnutí ze dne 12. 6. 2003 ve věci *Sinclair Collis*, C–275/01, Recueil s. I-5965).

[29] Je třeba zdůraznit, že o nájem ve smyslu směrnice o DPH se jedná jen tehdy, jsou-li kumulativně naplněny všechny shora uvedené znaky, tj. i znak charakterizovaný tím, že nájemce je oprávněn vyloučit jakoukoliv třetí osobu z užívání pronajaté nemovitosti (viz např. rozhodnutí SD EU ze dne 6. 12. 2007 ve věci *Gabriele Walderdorff*, C-451/06, Sb. rozh. s. I-10637, bod 20). Argumentaci stěžovatelky poukazující na to, že dle českého práva není nezbytným znakem nájmu výlučnost využívání nemovitosti, tedy nelze přisvědčit. Pojem nájmu ve smyslu zákona o DPH je třeba interpretovat nezávisle na českém soukromém právu. Dle práva EU je nezbytnou součástí nájmu právo vyloučit jakoukoliv třetí osobu z možnosti užívat pronajatou nemovitosti.

[30] Nejvyšší správní soud již shora uvedl, že plnění poskytovaná stěžovatelkou společnostem Tipgame-7, SYNOT LOTTO, Synot Queen a Vallota nezahrnují pouze

přenechání práva užívat část nebytových prostor. Jejich podstatnou součástí je poskytování služeb nezbytných pro řádné provozování výherních hracích přístrojů. Za těchto okolností není nezbytné zabývat se tím, zda tato plnění vykazují všechny pozitivní definiční znaky nájmu, tj. přenechání práva užívat nebytový prostor včetně práva vyloučit z užívání tohoto prostoru třetí osoby či pronajímatele, na sjednanou dobu a za úplatu. V těchto případech je sporné, zda podnájemci částí nebytových prostor jsou oprávněni volně do pronajatých prostor vstupovat bez potřebné součinnosti ze strany stěžovatelky a vyloučit z užívání těchto prostor třetí osoby včetně stěžovatelky (tj. kontrolovat a omezit přístup k výherním hracím přístrojům). Povinnost kontrolovat přístup osob k výherním hracím přístrojům byla totiž smlouvami uložena stěžovatelce, která se zavázala vyloučit z přístupu k přístrojům všechny osoby mladší 18 let. Věnovat se detailnímu hodnocení této podmínky, která by si zřejmě vyžádala bližší dokazování, je nadbytečné.

[31] V dané věci je totiž naplněna judikaturou Soudního dvora EU formulovaná negativní podmínka, totiž že právní vztah vykazuje čistě znaky typické pro nájem, resp. podnájem spočívající v povinnosti strpět užití nemovitosti třetí osobu (tedy plnění pasivního charakteru). Z důkazů provedených v daňovém řízení jednoznačně plyne, že přenechání práva užívat nemovitosti třetí osobě tvořilo pouze jednu část plnění stěžovatelky. Podstatnou část plnění pak představovaly služby, které stěžovatelka poskytovala provozovatelům výherních hracích přístrojů (viz zejména body [15], [21] a [25] shora).

[32] S ohledem na obsah právních vztahů, tím méně pak vzhledem k jeho ekonomické podstatě nelze plnění poskytované stěžovatelkou provozovatelům výherních hracích přístrojů považovat za nájem, resp. podnájem, a subsumovat ho tak pod § 56 odst. 3 zákona o DPH. Přenechání práva užívat části nebytových prostor nebylo jediným ani hlavním plněním poskytovaným stěžovatelkou, nýbrž pouze prostředkem k dosažení jiného cíle (shodně rozsudek NSS ve věci *MiM s. r. o.*, cit. v bodě [26] shora). Hlavním účelem bylo podílet se na provozu výherních hracích přístrojů, a tedy na zisku generovaném touto činností. V této souvislosti je třeba poznamenat, že soud si je plně vědom skutečnosti, že provozovateli výherních hracích přístrojů v právním slova smyslu byly pouze společnosti, jimž stěžovatelka poskytovala plnění (tedy držitelé povolení k provozování výherních hracích přístrojů). V ekonomickém slova smyslu jím však alespoň částečně byla i stěžovatelka, neboť vykonávala veškeré běžné činnosti nezbytné pro řádný provoz těchto přístrojů. Plnění poskytované stěžovatelkou nemělo toliko pasivní povahu typickou pro nájem. Jeho převážnou část totiž tvořila aktivní činnost (obsluha výherních hracích přístrojů, plnění povinností provozovatele výherních hracích přístrojů upravených zákonem o loteriích a jiných podobných hrách, vybírání hotovosti z přístrojů, vedení finančních výkazů atd.).

[33] Stěžovatelka dále poukazuje na to, že správce daně a potažmo též žalovaný neunesli důkazní břemeno, které je spojeno s aplikací § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. K tomu je třeba uvést, že toto ustanovení se týká tzv. zastřených (dissimulovaných) právních úkonů. Jejich podstatou je předstírat existenci určitého formálního stavu, a zakrýt tak skutečnou povahu úkonu (blíže viz rozsudek ze dne 3. 4. 2007, čj. 1 Afs 73/2004 – 89, publ. pod č. 1301/2007 Sb. NSS). Žalovaný ve svém rozhodnutí zmínil § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Z jeho dalších úvah, stejně jako závěrů správce daně či krajského

soudu nevyplývá, že by tyto orgány dospěly k závěru, že stěžovatelkou uzavřené smlouvy o podnájmu části nebytových prostor jsou formálními právními úkony, jejichž cílem je zastřít skutečný stav. Ba naopak, všechny tyto orgány vyšly právě z obsahu smluvních vztahů doložených písemnými smlouvami a nezpochybnily, že jejich prostřednictvím projevená vůle není skutečná. Pouze dospěly k závěru, že byť jsou některé smlouvy pojmenovány pouze jako smlouvy o podnájmu nebytových prostor, jedná se dle jejich obsahu o smlouvy smíšené. Jejich obsah neodpovídá výlučně smluvnímu vztahu nájmu, ale též dalším smluvním vztahům. Smlouvy tak byly interpretovány dle jejich skutečného obsahu, nikoliv pouze dle jejich pojmenování, což odpovídá i soukromoprávním zásadám výkladu projevu vůle. S tímto posouzením se zdejší soud ztotožňuje a uzavírá, že pro aplikaci § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků není v daném případě místo. Z toho plyne, že správci daně ani žalovanému nelze vyčítat, že neunesl důkazní břemeno, které by pro něho plynulo z § 31 odst. 8 písm. c) při aplikaci § 2 odst. 7 cit. zákona.

[34] Nejvyšší správní soud uzavírá, že dílčí plnění poskytovaná stěžovatelkou provozovatelům výherních hracích přístrojů na základě „smluv o podnájmu části nebytových prostor“ je třeba pro účely daně z přidané hodnoty považovat za jediné, nedílné plnění. Toto plnění nemělo podobu pouze pasivní činnosti spočívající výlučně v přenechání práva užívat nebytové prostory provozovatelům výherních hracích automatů, nýbrž hlavní ekonomický účel tohoto plnění představovaly povinnosti stěžovatelky související se zajištěním obsluhy výherních hracích přístrojů a povinností vyplývajících z právních předpisů regulujících jejich provoz. Z toho důvodu nelze tato plnění podřadit pojmu nájem ve smyslu § 56 odst. 3 zákona o DPH.

[35] Námitka je nedůvodná.

IV.B.
Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu

[36] Stěžovatelka dále namítá, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[37] Z konstantní judikatury NSS plyne, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů tehdy, pokud se soud nevypořádal s žalobními body uplatněnými v řízení před krajským soudem (např. rozsudek ze dne 1. 6. 2005, čj. 2 Azs 391/2004 – 62, rozsudek ze dne 8. 4. 2004, čj. 4 Azs 27/2004 – 74). Z rozhodnutí musí být zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, zejména jde-li o argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Jinak je rozhodnutí nepřezkoumatelné (rozsudek ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí naproti tomu nezakládají dílčí nedostatky textu odůvodnění (rozsudek ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 – 75).

[38] Nejvyšší správní soud má za to, že rozsudek krajského soudu je plně přezkoumatelný. Krajský soud v odůvodnění poukázal na judikatorní výklad pojmu nájem, který je charakterizován jako pasivní činnost spočívající v přenechání práva užívat nemovitost třetí osobě. Pokud k tomu přistoupí i aktivní činnosti, nelze takové plnění

považovat za nájem. Krajský soud se při posouzení žaloby zaměřil na to, zda je splněna tato negativní podmínka nájmu, tj. výlučně pasivní charakter plnění. Ze smluv uzavřených stěžovatelkou soud zjistil, že se stěžovatelka zavázala zajistit osoby, které budou vykonávat dohled ve smyslu požadavků daných příslušným zákonem, dbát, aby do nebytových prostor nevstoupila osoba mladší 18 let, zabezpečit dodržování herního řádu a zajistit ochranu výherních hracích přístrojů před zničením, ztrátou či zneužitím. Na základě toho krajský soud uzavřel, že plnění stěžovatelky se neomezovalo na pouhé pasivní poskytování místností a prostor za úplatu odvíjející se od plynutí času. Dle soudu se jedná o poskytnutí místností do nájmu s převládajícím prvkem obchodní činnosti, neboť stěžovatelka se na provozu výherních hracích přístrojů podílela. Lze proto hovořit o její určité obchodní aktivitě, tedy poskytnutí služby.

[39] Z odůvodnění rozsudku jednoznačně plyne, že krajský soud posoudil charakter plnění poskytovaných stěžovatelkou tak, že se nejedná o pouhé pasivní přenechání nebytových prostor do užívání provozovatelů výherních hracích přístrojů, což je definičním znakem nájmu. Odtud pramení zájem krajského soudu o to, „čím plnění není“. Současně krajský soud uvedl, že plnění měla charakter služby (obchodní činnosti), neboť se stěžovatelka podílela na provozování výherních hracích přístrojů a výše její odměny se odvíjela od tržeb z provozu přístrojů. Není tedy pravdou, že by krajský soud neuvedl, „čím plnění je“. Krajský soud přitom vyšel z obsahu smluvních vztahů stěžovatelky k provozovatelům výherních hracích přístrojů, tedy „podnájemcům“. Své konkrétní, z posuzované věci vycházející poznatky podřadil pod judikatorní východiska zformovaná Nejvyšším správním soudem a Soudním dvorem EU.

[40] Krajskému soudu nelze ani vytýkat, že se v rozsudku nevyjádřil k podmínkám použití § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, neboť toto ustanovení na daný případ nedopadá (k tomu viz bod [33] shora).

[41] Námitka je nedůvodná.

V.
Závěr a náklady řízení

[42] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). Neshledal přitom žádnou vadu, k níž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[43] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto řízení úspěch, nemá na jejich náhradu právo. Žalovanému nevznikly v řízení o kasační stížnosti náklady převyšující běžnou administrativní činnost. Proto mu Nejvyšší správní soud nepřiznal náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. března 2012

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu