



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **CAROUSEL, spol. s r.o.**
sídlem třída Bří Čapků 3222/9, Hodonín
zastoupen Ing. Pavlou Kvapilovou, daňovou poradkyní
sídlem Řeznická 1, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31.1.2017, č.j. 4322/17/5300-21441-711676,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 31.1.2017, č.j. 4322/17/5300-21441-711676, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil celkem 26 dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 14.1.2016, č.j. 79333/16/3010-50522-703600, č.j. 79375/16/3010-

50522-703600, č.j. 79415/16/3010-50522-703600, č.j. 79434/16/3010-50522-703600, č.j. 79463/16/3010-50522-703600, č.j. 79489/16/3010-50522-703600, č.j. 80602/16/3010-50522-703600, č.j. 80622/16/3010-50522-703600, č.j. 80643/16/3010-50522-703600, č.j. 80660/16/3010-50522-703600, č.j. 80677/16/3010-50522-703600, č.j. 80691/16/3010-50522-703600, č.j. 80705/16/3010-50522-703600, č.j. 80713/16/3010-50522-703600, č.j. 21104/17/5100-41453-712099, č.j. 80733/16/3010-50522-703600, č.j. 80741/16/3010-50522-703600, č.j. 80748/16/3010-50522-703600, č.j. 80759/16/3010-50522-703600, č.j. 80822/16/3010-50522-703600, č.j. 80831/16/3010-50522-703600, č.j. 80841/16/3010-50522-703600, č.j. 80845/16/3010-50522-703600, č.j. 80849/16/3010-50522-703600, č.j. 80856/16/3010-50522-703600, č.j. 80863/16/3010-50522-703600, č.j. 80868/16/3010-50522-703600, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2012 až srpen 2012, říjen 2012 a listopad 2012, leden 2013 až říjen 2013, duben 2014 až červenec 2014 a září 2014 a prosinec 2014, a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně.

2. Žalovaný dospěl ke stejnému závěru jako správce daně, že žalobce neodvedl v rozporu se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), daň z uskutečněných plnění - služeb spojených s provozováním loterijských zařízení, které poskytoval na základě smluvních vztahů s BONVER WIN, a.s. a AUTO GAMES, a.s. Podle správce daně a žalovaného žalobce poskytoval službu ve smyslu § 14 odst. 1 ZDPH, z níž byl povinen dle § 21 odst. 1 ZDPH odvést daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), a nikoli plnění od DPH osvobozené.

I. Shrnutí žalobní argumentace

3. Žalobce předně namítá, že mu byly do datové schránky doručeny pouze některé dodatečné platební výměry; zbývající část (dodatečné platební výměry č.j. 79333/16/3010-50522-703600, č.j. 79375/16/3010-50522-703600, č.j. 79415/16/3010-50522-703600, č.j. 79463/16/3010-50522-703600, č.j. 79489/16/3010-50522-703600, č.j. 80643/16/3010-50522-703600, č.j. 80660/16/3010-50522-703600, č.j. 80705/16/3010-50522-703600, č.j. 80713/16/3010-50522-703600, č.j. 80748/16/3010-50522-703600, č.j. 80759/16/3010-50522-703600, č.j. 80841/16/3010-50522-703600, č.j. 80845/16/3010-50522-703600, č.j. 80863/16/3010-50522-703600, č.j. 80868/16/3010-50522-703600) mu doposud doručena nebyla; pokud mu byly k jeho žádosti později tato prvostupňová rozhodnutí zaslána (dne 12.2.2016), není tím zhojena skutečnost, že žalobci nemohla být na základě zmiňovaných dodatečných platebních výměrů uložena daňová povinnost; žalovaný také nebyl oprávněn rozhodnout na základě podaného odvolání o těchto nedoručených rozhodnutích. Skutečnost, že mu část dodatečných platebních výměrů nebyla doručena, žalobce dovozuje z podoby příloh písemnosti ze dne 12.2.2016, kterou správce daně zaslal žalobci kopie výše uvedených dodatečných platebních výměrů a kopie doručenek ze správního spisu; podle žalobce zde uvedené posloupnosti plynoucí ze způsobu doručování vyvracejí pravdivost doručenek ve správním spisu.
4. Žalobce dále uvádí, že není zřejmé, zda byla zpráva opatřena elektronickou značkou a zda nebyla porušena integrita podle § 20 odst. 1 písm. e) zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů (dále jen „zákon č. 300/2008 Sb.“).
5. Žalobce dále namítá, že nebyl vyzván k odstranění pochybností, jež by vycházely ze zcela určitých a konkrétních správcem daně specifikovaných skutečností. Žalobci tak bylo

znemožněno předložit určitou odpověď, vyvracet pochybnosti správce daně a předkládat důkazní prostředky. Závěry žalovaného a správce daně jsou pak podle žalobce neodůvodněné a nedostatečně doložené. Podle žalobce také žalovaný nedostatečně vypořádal jeho odvolací námitky, tudíž napadené rozhodnutí je podle žalobce nepřezkoumatelné.

6. Žalobce uvádí, že smlouvy s BONVER WIN, a.s. a AUTO GAMES, a.s. byly sjednány za účelem podnikání spočívajícího v provozování sázkové hry ve smyslu § 50 odst. 3 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách (dále jen „zákon č. 202/1990 Sb.“). Správce daně podle žalobce nesprávně aplikoval ZDPH a nezohlednil příslušná rozhodnutí Soudního dvora EU, neboť z obsahu smluv plyne, že se jednalo de facto o dohodu na společném provozování VHP, resp. sázkových her v dané herně a předmětem společného podnikání bylo provozování loterií a jiných obdobných her, které je od DPH podle § 60 ZDPH osvobozeno, přičemž obchodní partneři žalobce disponovali příslušnými oprávněními k provozování těchto her. Závěr správce daně, že úmyslem smluvních stran nebylo uzavřít dohodu o společném provozování této činnosti, nemá podle žalobce oporu ve skutkovém stavu. Správce daně si podle žalobce na mnoha místech zprávy o daňové kontrole protiřečí.
7. Žalobce dále poukazuje na to, že podrobnou argumentací v daňovém řízení zdůraznil zásadu daňové neutrality. Na tuto argumentaci žalobce správce daně vůbec nereagoval. Podle žalobce se správce daně ve zprávě o daňové kontrole dále nevyjádřil ke tvrzením a výhradám žalobce obsaženým ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Stanovisko správce daně nemá s vyjádřeními žalobce souvislost a je vnitřně rozporné a nepřezkoumatelné.
8. Žalobce dále argumentuje tak, že pokud jde o poznámky pod čarou, ty nemají normativní charakter, a tudíž podle žalobce není pro účely DPH rozhodující, že žalobce není provozovatelem loterie ve smyslu § 4 odst. 6 písm. b) zákona č. 202/1990 Sb. Podle žalobce je jeho činnost provozováním loterií a obdobných her, čímž se rozumí i vykonávání všech dalších činností provozovatele ve smyslu jiných právních předpisů. Osvobození od daně z přidané hodnoty je podle žalobce dáno povahou služby a nikoli subjektem, jenž ji provozuje. Žalobce tak má za to, že byl v ekonomickém smyslu provozovatelem těchto zařízení, neboť převážnou část jeho plnění tvořila aktivní činnost upravená zákonem č. 202/1990 Sb. Žalobce zdůrazňuje, že tento závěr zmínil i správce daně ve zprávě o daňové kontrole a žalovaný v napadeném rozhodnutí. Podrobnou argumentací žalobce dovozuje, že s ohledem na zásadu stejného zacházení nelze plnění poskytované žalobcem neosvobodit od DPH.
9. Žalobce dále namítá, že jeho činnost spočívala v podstatném rozsahu v samostatné službě spočívající ve výplatě výher sázejícím. Tato finanční služba spadá pod případy osvobození od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. d) Směrnice Rady 2006/112/ES, kterému odpovídá § 54 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 51 odst. 1 písm. c) ZDPH. Podle žalobce je zřejmé, že činnosti prováděné v rámci výplaty výher představují ve smyslu komunitárního práva svých charakterem platební styk.
10. Svoji argumentaci žalobce zopakoval v podané replice a poukázal na to, že dříve Ministerstvo financí při vydání povolení k provozování loterie akceptovalo jako povinnou přílohu k žádosti smlouvy, jaké žalobce uzavřel v nyní posuzovaném případě, což ostatně dokládá i metodický pokyn, podle něhož je jednou z povinných příloh k žádosti o

povolení loterií a jiných podobných her právní titul k umístění technického zařízení nebo jiné loterie do konkrétní provozovny. Nejčastějším titulem byly právě smlouvy podnájemní, které ministerstvo běžně akceptovalo. Žalobce dále poukazuje na to, že finančními orgány byla zamítnuta jeho žádost o povolení posečkání doměřené daně včetně veškerého příslušenství a že se stal objektem kriminalizace.

11. Z výše uvedených důvodů žalobce navrhuje, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejší soudem.

II. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

12. Žalovaný nesouhlasí se žalobou a odkazuje na argumentaci uvedenou v napadeném rozhodnutí, na níž setrvává.
13. Žalovaný navrhuje, aby zdejší soud žalobu zamítl. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejší soudem.

III. Posouzení věci

14. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
15. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
16. Zdejší soud se nejprve zabýval námitkou nedoručení části dodatečných platebních výměrů žalobci.
17. Zpochybňuje-li žalobce doručení dodatečných platebních výměrů č.j. 79333/16/3010-50522-703600, č.j. 79375/16/3010-50522-703600, č.j. 79415/16/3010-50522-703600, č.j. 79463/16/3010-50522-703600, č.j. 79489/16/3010-50522-703600, č.j. 80643/16/3010-50522-703600, č.j. 80660/16/3010-50522-703600, č.j. 80705/16/3010-50522-703600, č.j. 80713/16/3010-50522-703600, č.j. 80748/16/3010-50522-703600, č.j. 80759/16/3010-50522-703600, č.j. 80841/16/3010-50522-703600, č.j. 80845/16/3010-50522-703600, č.j. 80863/16/3010-50522-703600, a č.j. 80868/16/3010-50522-703600 (všechny ze dne 14.1.2016), tak k prokázání doručení slouží doručenka, která zakládá vyvratitelnou domněnku správnosti údajů na ní uvedených. Podstatným je tedy předně obsah správního spisu – konkrétně doklady o doručování těchto dodatečných platebních výměrů žalobci. Zdejší soud ve správním spisu ověřil, že u každého dodatečného platebního výměru, včetně těch, jež neměly být žalobci doručeny, je žurnalizován výpis z informačního systému datových schránek žalovaného obsahující údaje o podání datové zprávy (dne 14.1.2016), jejím dodání do datové schránky příjemce (dne 14.1.2016) a datu, kdy se do datové schránky žalobce přihlásila oprávněná osoba (dne 15.1.2016). Přestože na některých výpisech je pořadí těchto událostí seřazeno tak, že je nejprve uveden údaj o přihlášení oprávněné osoby, poté o dodání do datové schránky a poté o jejím podání, tak časové údaje jednotlivých událostí na sebe správně posloupně navazují. Nadto se tato „opačná“

posloupnost vyskytuje i na výpisech z informačního systému datových schránek žalovaného

u dodatečných platebních výměrů, jejichž doručení žalobce nikterak nezpochybňuje (č.j. 79434/16/3010-50522-703600, č.j. 80622/16/3010-50522-703600, č.j. 80677/16/3010-50522-703600, č.j. 80691/16/3010-50522-703600, č.j. 80741/16/3010-50522-703600, č.j. 80822/16/3010-50522-703600, č.j. 80849/16/3010-50522-703600 a č.j. 80856/16/3010-50522-703600). Pokud tedy žalobce zpochybňuje údaje vyplývající ze správního spisu, respektive z výpisu z informačního systému datových schránek žalovaného, poukazem na změnu v souslednosti údajů o podání, dodání a doručení datové zprávy, tak zdejší soud ze žalobcem uváděných důvodů doručení všech dodatečných platebních výměrů nemá za zpochybněné. Údaje v dokladech obsažených ve správním spisu o doručení dodatečných platebních výměrů do datové schránky žalobce vyvracejí tvrzení žalobce o tom, že mu nebyly doručeny. Za této situace bylo nadbytečné zabývat se argumentací žalobce týkající se důsledků zaslání kopií dodatečných platebních výměrů a kopií výpisů z informačního systému datových schránek správcem daně dne 12.2.2016.

18. Stejně tak je bezpředmětné zabývat se tím, zda došlo k porušení § 20 odst. 1 písm. e) zákona

č. 300/2008 Sb., podle něhož ministerstvo (vnitřní) oznámí odesílateli, že datová zpráva, kterou odeslal do datové schránky adresáta, byla doručena, a toto oznámení označí uznávanou elektronickou značkou ministerstva; to neplatí, jde-li o dokument podle § 18a tohoto zákona. Žalobce v žalobě pouze odkazuje bez jakékoli bližší skutkové argumentace na výše citované ustanovení a neuvádí, z čeho konkrétně dovozuje, že v daném případě došlo k porušení integrity zasláných dodatečných platebních výměrů. Z výpisů z informačního systému datových schránek žalovaného obsažených ve správním spisu lze zjistit pouze tu skutečnost, že datová zpráva byla žalobci dodána do jeho datové schránky a že se do datové schránky přihlásila oprávněná osoba. Další technické otázky související se správou žalobcovy datové schránky, který nadto ani explicitně netvrdí, jakým způsobem u něj mělo dojít k porušení § 20 odst. 1 písm. e) zákona č. 300/2008 Sb., nesouvisí s předmětem řízení v této věci. Žalobce nechť se obrátí na provozovatele své datové schránky.

19. Žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích fakturoval BONVER WIN, a.s. a AUTO GAMES, a.s. jednak zdanitelná plnění, jež deklaroval jako zajištění obsluhy herních zařízení,

a dále plnění označená jako nájem – přenechání nebytových prostor k užívání. Částky obdržené jako „nájem“ v daňových priznáních žalobce vykázal coby plnění osvobozená od DPH. Žalobce nemá v předmětu podnikání provozování loterií a jiných podobných her ve smyslu

zákona č. 202/1990 Sb. a nedisponuje ani povolením ve smyslu citovaného zákona, podle něhož loterie a jiné podobné hry mohou být provozovány pouze na základě povolení vydaného příslušným orgánem. S předmětem posouzení se tak mívají argumenty žalobce uvedené v replice, které se týkají toho, jaké dokumenty přikládají žadatelé o vydání povolení k provozování loterií k žádosti. Skutečnost, že BONVER WIN, a.s. a AUTO GAMES, a.s. příslušným povolením disponovaly, sporná není, stejně jako skutečnost, že žalobce o vydání takového povolení, k němuž by byl povinen připojit potřebné přílohy ve smyslu platných právních předpisů, neusiloval.

20. Namítá-li žalobce, že závěry žalovaného a správce daně jsou nepřezkoumatelné, tak z argumentace žalobce je zřejmé, že de facto rozporuje právní závěr správce daně a žalovaného, kteří na základě hodnocení smluvních vztahů žalobce s provozovateli loterií ve smyslu platných právních předpisů dospěli k tomu, že žalobce neposkytoval těmto subjektům i oddělitelné plnění v podobě nájmu, na nějž uplatnil osvobození od DPH. Správce daně a žalovaný přitom posuzovali charakter plnění poskytovaného žalobcem na základě smluvního instrumentária mezi žalobcem a BONVER WIN, a.s., AUTO GAMES, a.s. a AUTO GAMES KOMBO, s.r.o. (smlouva o pronájmu nebytových prostor a zabezpečení obsluhy sázkového zařízení ze dne 8.6.2006 uzavřená s BONWER WIN, a.s. za účelem podnájmu nebytových prostor v herně na provozování sázkové hry na zařízení elektromechanické rulety, smlouva o podnájmu části nebytových prostor a o zabezpečení obsluhy sázkového zařízení ze dne 14.10.2008 uzavřená s BONWER WIN, a.s. za účelem podnájmu nebytových prostor v herně na provozování sázkových her na zařízení videoloterních terminálů, elektromechanické rulety a dalších, podnájemní smlouva ze dne 16.9.2013 uzavřená s AUTO GAMES KOMBO s.r.o., smlouva o zabezpečení obsluhy technického zařízení ze dne 27.9.2013 uzavřená s AUTO GAMES, a.s. za účelem zajišťovat obsluhu výherních hracích přístrojů, lokálních loterních systémů, interaktivních videoloterních terminálů, elektromechanických rulet a dalších v prostorách herny, a smlouva o podnájmu prostor sloužících k podnikání a zabezpečení obsluhy technického zařízení ze dne 1.3.2014 uzavřená s AUTO GAMES, a.s. za účelem provozování technických zařízení a zajištění provozování sázkové hry na ve smlouvě specifikovaných zařízeních). Žalobce nadto v žalobě kromě právní polemiky nepředestírá žádné nezohledněné skutkové okolnosti či opomenuté důkazní návrhy, naopak odkazuje na obsah smluv, z něhož však vycházel i správce daně a žalovaný (zpráva o daňové kontrole ze dne 13.1.2012, č.j. 35982/16/3010-60562-702999, str. 8 až str. 11 napadeného rozhodnutí žalovaného). S námitkou nepřezkoumatelnosti závěrů žalovaného tak žalobce nemůže být úspěšný. Argumentace uvedená v odůvodnění rozhodnutí žalovaného odpovídá kritériím přezkoumatelného správního rozhodnutí, neboť je z ní zřejmé, jakými úvahami se řídil při hodnocení výše uvedených smluv.
21. Podle zdejšího soudu také nebyl správce daně za daného stavu skutkových zjištění povinen vydat v průběhu daňové kontroly výzvu k odstranění pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 500/2004 Sb., daňového řádu, neboť posuzoval z daňového hlediska povahu smluvních plnění dle žalobcem uzavřených smluv. Skutkový podklad tedy tvořily výše uvedené smlouvy. Posouzení objektivní podstaty předmětných smluvních vztahů je již otázkou právního hodnocení, a proto není zřejmé, ostatně ani ze žaloby, k jakým skutkovým otázkám by měl správce daně shromažďovat další dílčí důkazy a jaké měl vznášet pochybnosti o skutkovém stavu doloženém smlouvami předloženými žalobcem. Tato námitka tak není důvodná.
22. Podle § 60 ZDPH se provozováním loterií a jiných podobných her pro účely tohoto zákona rozumí provozování loterií a jiných podobných her, s výjimkou služeb souvisejících s jejich provozováním zajišťovaných pro provozovatele jinými osobami.
23. V poznámce pod čarou uvedenou k citovanému ustanovení ZDPH je uveden odkaz na zákon č. 202/1990 Sb.

24. Podle § 4 odst. 6 zákona č. 202/1990 Sb. může být provozovatelem loterie nebo jiné podobné hry jen právnická osoba se sídlem na území České republiky, které oprávněný orgán vydal povolení k provozování loterie nebo jiné podobné hry.
25. Podle § 45 odst. 2 zákona č. 202/1990 Sb. povolení nelze převést na jinou osobu.
26. Ze smlouvy mezi žalobcem jako podnájemcem a AUTO GAMES KOMBO, s.r.o. vyplynulo, že jejím předmětem byl podnájem části nebytových prostor a movitých věcí v herně – HERNA BAR SPORT KLUB, a to za účelem provozování hostinské činnosti žalobce.
27. Ze smluvního instrumentária mezi žalobcem a BONVER WIN, a.s. s AUTO GAMES, a.s. (provozovatelé herních zařízení) vyplývá, že předmětem smluv byl nájem prostoru herny za účelem provozování sázkových her, a dále zabezpečení obsluhy sázkového zařízení. Bylo dohodnuto, že provozovatelé herních zařízení je umístí do prostor herny s tím, že jim náleží tržby, které byl povinen žalobce řádně účtovat. Žalobce se zavázal vlastním jménem a na vlastní odpovědnost zajistit obsluhu sázkových her, vykonávat dohled, vyplácet výhry, vyřizovat reklamace a poskytnout součinnost orgánům dozoru, vést denní evidenci vsazených částek a výher. Pokud jde o výši odměny, ta byla konstruována tak, že byla stanovena nízká odměna s DPH za službu zajištění obsluhy, a pokud jde o odměnu za nájem, ta byla stanovena tak, že ji nebylo možné předem odhadnout a odvíjela se od hrubého zisku a odečetla se od ní odměna za služby.
28. Správce daně dospěl k závěru, že plnění deklarované jako nájem nesplňuje znak pasivity a že „nájem“ a zabezpečení obsluhy byly provázány, a proto bylo nutné je ve smyslu ZDPH považovat za plnění jediné. Správce daně proto dospěl k závěru, že se v daném případě nejednalo o nájem nebytových prostor, nýbrž o poskytnutí práva k umístění výherních hracích zařízení, a že hlavním smyslem instrumentária bylo provozování těchto zařízení. Přenechání práva užívat části nebytových prostor nebylo jediným ani hlavním plněním poskytovaným žalobcem, nýbrž pouze prostředkem k dosažení jiného cíle – podílet se na provozu hracích zařízení a zisku z jejich provozu (zpráva o daňové kontrole ze dne 13.1.2012, č.j. 35982/16/3010-60562-702999).
29. V této souvislosti není důvodná námitka, že se správce daně ve zprávě o daňové kontrole nevypořádal s vyjádřením žalobce k výsledku kontrolního zjištění, v němž žalobce akcentoval, že se v daném případě jednalo o společné provozování herních zařízení, tedy činnosti osvobozené od DPH. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole na vyjádření žalobce reagoval na str. 25 až 28 tak, že žalobce nesplňuje podmínky ve smyslu zákona č. 202/1990 Sb. a není provozovatelem loterií či jiných her ve smyslu tohoto zákona. Proti žalobcově interpretaci smluvního instrumentária pak postavil své výše uvedené hodnocení smluvních vztahů. Správce daně uvedl, že smluvní podmínky a postavení žalobce vůči smluvním partnerům – provozovatelům herních zařízení – nezakládají postavení a znaky podnikání společníků ve společném podnikání. V podrobnostech k tomu zdejší soud odkazuje na str. 27 zprávy o daňové kontrole ze dne 13.1.2012, č.j. 35982/16/3010-60562-702999. Přitom nebylo povinností správce daně, a ostatně ani žalovaného, reagovat na každý dílčí argument žalobce a vypořádávat se s jednotlivými odkazy na rozsudky Soudního dvora, jež zmiňují zásadu daňové neutrality, pokud se s interpretací žalobce, na jejíž podporu odkazoval na zmiňovanou judikaturu, neztotožnil a dospěl k závěru, že smluvní podmínky a postavení žalobce vůči smluvním partnerům nezakládaly postavení a

znaky podnikání společníků ve společném podnikání a nedošlo k uzavření dohody o společném provozování herních zařízení.

30. V nyní posuzované věci je nutné při interpretaci ZDPH třeba použít eurokonformní výklad. Podle Soudního dvora ustanovení unijního práva upravující osvobození od DPH představují výjimku z obecné zásady, podle které se DPH vybírá z každé služby poskytnuté za protiplnění osobou povinnou k dani, a tato výjimka musí být vykládána restriktivně. Judikaturu Soudního dvora EU reflektuje ve své rozhodovací činnosti též Nejvyšší správní soud: „Soudní dvůr mnohokrát zdůraznil, že pro účely správného uplatnění osvobození je třeba odlišit pasivní přenechání majetku k užívání od ostatních činností, které mají buď povahu průmyslového nebo obchodního podnikání, jako jsou buď výjimky stanovené v šesté směrnici (ubytování, nájem bezpečnostních Afs schránek, parkovacích míst a trvale instalovaných zařízení), anebo je jejich předmět lépe charakterizován poskytováním určité služby, než pouhým poskytnutím určité věci k užívání, jako např. právo užívat golfové hřiště (rozsudek C - 150/99 ze dne 18.1.2001 Stockholm Lindöpark, bod 17 a bod 26), právo užívat most za mýtné (rozsudek C - 358/97 ze dne 12.9.2000 Komise vs. Irsko, zejména body 52 - 58) nebo právo umístit automaty na cigarety v obchodních prostorech (C - 275/01 Sinclair Collis Collis). Pokud jde o aplikaci čl. 13B(b) šesté směrnice, pojem osvobození má být vykládán restriktivně a jeho obsah by měl být jednotný ve všech členských státech.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.4.2009, č.j. 9 Afs 93/2008-43, č. 1187/2007 Sb. NSS). Pod pojem „nájem nebytových prostor“ tedy nebudou pro účely osvobození od DPH spadat taková plnění, k jejichž poskytování je sice nemovitost nezbytná, ale jejíž užití není hlavním smyslem ani cílem poskytovaného plnění (dále též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.3.2012, č.j. 1 Afs 22/2012-53, č. 2629/2012 Sb. NSS).
31. Žalobce v žalobě nijak nerozporuje závěr správce daně a žalovaného, že se v daném případě u plnění, které uplatňoval coby nájem jako plnění osvobozené od DPH, o nájem nejednalo. Žalobce však argumentuje tak, že plnění jím poskytované bylo v materiálním smyslu provozováním loterie a zčásti také finanční činnost, na niž dopadá osvobození od DPH (§ 54 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 51 odst. 1 písm. c) ZDPH, podle něhož jsou od daně osvobozeny finanční činnosti, spočívající v platebních službách a vydávání elektronických peněz).
32. V této souvislosti není důvodná námitka, že si správce daně ve výsledku kontrolního zjištění a ve zprávě o daňové kontrole protiřečí a že by snad uvedené konstrukci žalobce přisvědčil. Správce daně obecně charakterizoval hlavní účel smluv mezi žalobcem a BONVER WIN, a.s. a AUTO GAMES, a.s., ovšem nikde neuvedl, že žalobce jako smluvní strana na základě tohoto instrumentária provozoval činnost ve smyslu zákona č. 202/1990 Sb., na niž se vztahuje osvobození od DPH. Správce daně nepřisvědčil žalobci, že předmětem smluv byla oddělená plnění tak, jak je z hlediska DPH rozdělil žalobce. Ze závěrů správce daně je zcela zřejmé, že podle správce daně žalobce jako jedna ze smluvních stran poskytl právo k umístění sázkových zařízení a dohodl se na spolupráci při jejich provozování, tedy jde o službu podléhající příslušné sazbě DPH. Stejně tak lze uzavřít i pokud jde o argumentaci žalovaného; ani v napadeném rozhodnutí soud neshledává vnitřní rozpornost úvah žalovaného či nesrozumitelnost v tom ohledu, jak žalovaný z daňového hlediska nahlíží na plnění poskytované žalobcem a o jaké úvahy svůj právní názor, vycházející ze smluvního instrumentária, opírá. Úvahy správce daně a žalovaného o poskytnutí jediného nedělitelného plnění jsou nejen srozumitelné, nýbrž i věcně správné. Podle žalovaného předmětná plnění ze smluv nelze podřadit ani pod pojem nájem ani pod

„společné“ provozování loterií a jiných podobných her; žalobce poskytoval službu související s provozováním loterií, na kterou se osvobození od DPH nevztahuje (§ 60 ZDPH), čemuž svědčí i konstrukce odměny. Podle žalovaného byl žalobcem poskytovatelem „doprovodné“ služby pro BONVER WIN, a.s. a AUTO GAMES, a.s. a služby jím poskytované nejsou shodnými a ani konkurujícími si službami se službami poskytovanými těmito subjekty, které disponují příslušným povolením (viz str. 13 až 14 napadeného rozhodnutí žalovaného).

33. V situacích, které se týkaly obdobných smluv, jejichž předmětem bylo poskytování služeb souvisejících s provozováním sázkových zařízení, v rozsudku ze dne 8.4.2010, č.j. 2 Afs 6/2009-64, Nejvyšší správní soud zdůraznil, že *„Jde tedy o to, zda stěžovatel umožňuje provozovatelům výherních hracích přístrojů pouze pasivní činnost, spočívající ve využití daných prostor, či zda je poskytnutí části nebytových prostor součástí dalších aktivit ze strany stěžovatele, které mají buď povahu průmyslového, nebo obchodního podnikání, anebo je jejich předmět lépe charakterizován poskytnutím určité služby, než pouhým poskytnutím určité věci k užívání“*. Dále tyto závěry převzal a rozvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18.3.2013, č.j. 2 Afs 78/2012-31, v němž smluvní vztah mezi nájemcem a pronajímatelem charakterizoval jako poskytnutí služby, jejíž součástí bylo jak umístění hracích automatů v nemovitosti nájemce, tak péče o ně. V tomto případě se Nejvyšší správní soud neztotožnil s obdobnou konstrukcí, že by se v případě takové služby jednalo o plnění osvobozené od DPH z titulu provozování loterijních zařízení, jak se snaží tvrdit i žalobce: *„stěžovatelka poskytovala služby, které byly sice podmínkou pro to, aby společnost STARDUST GAMES, s. r. o., měla kde a jak poskytovat své od daně osvobozené služby, nelze však tvrdit, že by byly přímo její součástí. Stěžovatelka sama hrací automaty neprovozovala, ostatně ani netvrdí, že by k jejich provozu měla patřičnou licenci. Její poměr k jejich provozu je pouze podobný jako poměr podnikatele, který by dodával do těchto automatů elektrický proud nebo který by je opravil v případě poruchy. Ani bez jejich služeb by tyto automaty nemohly být provozovány, to však poskytování těchto podpůrných služeb neosvobozuje od daně z přidané hodnoty. Stejně tak se osvobození podle § 60 zákona o dani z přidané hodnoty nevztahuje ani na stěžovatelku, která poskytovala jednak místo k provozu výherních hracích přístrojů, jednak výpomoc při jejich obsluze; to z ní však nečiní osobu, která by je „provozovala“.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.3.2013, č.j. 2 Afs 78/2012-31).
34. Žalobcem předestřené konstrukce podle zdejšího soudu jednak neodpovídají obsahu smluv a nadto představují nejen obcházení ZDPH, nýbrž i podmínek stanovených zákonem č. 202/1990 Sb. pro provozování sázkových her a loterií pro poskytování finančních služeb, které lze poskytovat pouze na základě veřejnoprávního oprávnění. Pro zdejší soud je těžko akceptovatelná konstrukce, že by § 60 ZDPH bylo možno vyložit tak, že by z hlediska DPH subjekt, který poskytuje služby spojené s provozováním loterií, byl zároveň provozovatelem takového zařízení, aniž by splňoval podmínky zákona č. 202/1990 Sb. a dovolával se osvobození od DPH. Tato konstrukce žalobce jde přímo proti citovanému ustanovení ZDPH, který z provozování loterií a jiných podobných her pro účely DPH výslovně vyjímá služby souvisejících s jejich provozováním zajišťovaných pro provozovatele jinými osobami. Není případný ani argument, že poznámka pod čarou k § 60 ZDPH nemá normativní charakter, neboť poznámky pod čarou slouží především jako pomůcka při výkladu citovaného pravidla, které správce daně a žalovaný interpretovali a na skutkový stav aplikovali správně. Pokud jde o konstrukci, že žalobce je subjektem poskytujícím službu na finančním trhu, tak

vyplácení výher je z povahy věci podle zdejšího soudu součástí služby související s provozováním loterií a jiných podobných her; vymezení se žalobce jako poskytovatele finanční služby ve smyslu platných právních předpisů (aniž by své oprávnění či druh poskytované finanční služby žalobce blíže specifikoval) má zdejší soud spíše za účelově uplatněnou a ne zcela vážně míněnou alternativu k závěrům žalovaného.

35. Odkaz žalobce na zásadu daňové neutrality je tudíž nepřipadný, stejně jako odkaz na judikaturu, které se žalobce v souladu s touto zásadou dovolává. Skutečným ekonomickým důvodem vztahů založených předmětnými smlouvami byla možnost žalobce podílet se na provozu herního zařízení a za tímto účelem žalobce poskytl službu spočívající v činnosti vedoucí k významné tvorbě hodnoty, což je podstatný znak z hlediska DPH.
36. Napadené rozhodnutí žalovaného také dává dostatečnou odpověď na odvolací námitky žalobce, neboť proti argumentům žalobce (jež se v podstatné míře shodují se žalobními námitkami) staví řádně odůvodněnou, srozumitelnou a logickou aplikaci § 60 ZDPH na zjištěný skutkový stav. Žalovaný správně kvalifikoval předmět plnění dle smluv, jež uzavřel žalobce s BONVER WIN, a.s. a AUTO GAMES, a.s.; námitka nepřezkoumatelnosti tak není důvodná.
37. Pokud žalobce v replice poukazoval na to, že finančními orgány byla zamítnuta jeho žádost o povolení posečkáni doměřené daně včetně veškerého příslušenství a že se stal objektem kriminalizace, tak tato argumentace nepředstavuje konkretizaci žádného v žalobě obsaženého žalobního bodu a nesměřuje ani proti napadenému rozhodnutí žalovaného; s předmětem přezkumu rozhodnutí žalovaného tak nesouvisí, a proto se jí zdejší soud nezabýval.
38. S ohledem na výše uvedené neshledal soud žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

39. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

Brno 28. srpna 2019

David Raus v.r.
předseda senátu