



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce **R. N.**, právně zast. BD Consult, s.r.o., právnickou osobou vykonávající daňové poradenství, se sídlem v Praze 3, Jeseniova 1196/52, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 19. 10. 2012, č. j. 15761/12-1301-707271

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 19. 10. 2012, č. j. 15761/12-1301-707271, se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 12 874 Kč, ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, na účet společnosti BD Consult, s.r.o., se sídlem v Praze 3, Jeseniova 1196/52.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

Žalobce se návrhem na zahájení řízení ze dne 21. 12. 2012 domáhal přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 19. 10. 2012, č. j. 15761/12-1301-707271, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti prvostupňovým správním rozhodnutím Finančního úřadu v Kroměříži ze dne 5. 4. 2012, č. j. 75240/12/320912701310, 75281/12/320912701310, 75285/12/320912701310, 75297/12/320912701310, 75306/12/320912701310, 75314/12/320912701310, 75322/12/320912701310, 75340/12/320912701310, 75348/12/320912701310 a 75353/12/320912701310; jedná se o dodatečné platební výměry, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2., 3., 4. čtvrtletí 2008, 1. – 4. čtvrtletí 2009 a 1. – 3. čtvrtletí 2010; napadená prvostupňová rozhodnutí byla zároveň potvrzena.

II. Obsah žalobou napadeného rozhodnutí

V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je mj. uvedeno, že u žalobce byla dne 16. 5. 2011 zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2009 – 3. čtvrtletí 2010. Správce daně zjistil, že žalobce měl v kontrolovaných obdobích pronajaty dvojce nebytové prostory, kde provozoval hernu – Café Bar (dále jen „provozovna Café“) a fotbalovou hospodu GÓL (dále jen provozovna „GÓL“). Žalobce v předmětných obdobích uskutečňoval osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně ve prospěch společností AGH ROYAL, s.r.o. (dále jen „AGH ROYAL“), AGH VLT, a.s. (dále jen „AGH VLT“), Valim, s.r.o. (dále jen „Valim“) a společnosti ČDS Trading, s.r.o. (dále jen „ČDS Trading“). V provozovnách Café a GÓL byly ve 2. čtvrtletí 2008 – 3. čtvrtletí 2010 umístěny výherní hrací přístroje (dále jen „VHP“), které vlastnila společnost AGH ROYAL. Dále v těchto provozovnách byly umístěny videoloterijní terminály (dále jen „VLT“) od 1. čtvrtletí 2009 do 3. čtvrtletí 2010 společností AGH VLT. V období od 2. čtvrtletí 2008 do 1. čtvrtletí 2009 byly v provozovnách také umístěny VHP patřící společnosti Valim. Společnost ČDS Trading měla VHP umístěny v provozovně Café pouze v období od 2. čtvrtletí do 4. čtvrtletí 2008. Podle doložených smluv uzavřel žalobce se společnostmi AGH ROYAL a AGH VLT smlouvy o podnájmu nebytových prostor a obsluhy provozu VLT a VHP. Plnění za obsluhu a dodávku energie vykazoval žalobce v daňových přiznáních jako zdanitelná plnění a plnění za podnájem vykazoval jako plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 56 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2008 (dále jen „ZDPH 2008“) a § 56 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „ZDPH“). Správce daně v rámci daňové kontroly dospěl k závěru, že plnění, která žalobce poskytoval uvedeným společnostem a z kterých neodváděl daně na výstupu, překračují rámec pouhého nájmu nebytových prostor a nelze je považovat za plnění osvobozená od daně. Odvolací orgán souhlasil s žalobcem, že tento poskytoval služby a že nájem (podnájem) nemovitostí a provozování VHP či VLT jsou služby podle § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH. Správní orgány nezpochybnily, že si žalobce pronajal nebytové prostory, ve kterých měl umístěny své provozovny Café a GÓL a nebylo ani zpochybněno právo žalobce tyto prostory dále podnajat a umístit v nich VHP či VLT. Odvolací orgán posuzoval, zda žalobce poskytoval více

samostatných plnění nebo jedno plnění, které se skládalo z dílčích plnění a dospěl k závěru, že žalobce poskytoval jedno plnění. Plnění musí být považováno za vedlejší ve vztahu k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek. O jediné plnění se jedná také tehdy, pokud dvě nebo více z 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. Podle doložených smluv z AGH ROYAL a AGH VLT je jejich předmětem nejen přenechání částí nebytových prostor v provozovně Café a GÓL, ale též úprava práv a povinností při spolupráci ohledně provozu VHP a VLT a zajištění služeb spojených s jejich provozem. Smlouvy se společnostmi Valim a ČDS Trading nebyly nikdy doloženy ani v rámci předchozí daňové kontroly. Podle smluv je žalobce povinen umožnit instalaci VHP a VLT na dohodnutém místě. V případě nedovolených zásahů do VHP a VLT či hrozící škodě je povinen učinit nezbytná opatření k odvrácení škody, vyrozumět provozovatele a oznámit jméno pachatele. Dalšími povinnostmi žalobce jsou zabezpečit řádný a nepřetržitý provoz přístrojů, provádět náplň a výběr peněz každý den z přístrojů, udržovat přístroje v suchém a čistém stavu, dohlížet na dodržování povinností uložených společností AGH ROYAL a AGH VLT příslušnými ustanoveními zákona (zákaz účasti ve hře a vstupu do provozovny osobám mladším 18 let a zajištění povinného dozoru v herně). Žalobci za pronájem nebytových prostor příslušela měsíčně procentní odměna z tržeb nebo paušální odměna. Ze smluv plyne, že 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. Z výčtu povinností žalobce jasně plyne, že se zavázal poskytnout společností AGH ROYAL a AGH VLT plnění nejen v podobě přenechání části nebytového prostoru k užívání, ale též v podobě poskytování služeb nezbytných pro řádný provoz výherních hracích přístrojů. Ze smluv jednoznačně plyne, že obě tato plnění jsou navzájem tak provázána, že je třeba je považovat za plnění jediné, které nelze pro účely DPH uměle dělit na jednotlivá dílčí plnění. O tom svědčí i způsob, jakým je konstruována výše odměn žalobci. Ta je formálně rozdělena do dvou složek - nízká odměna za služby a předem neodhadnutelná výše odměny za užívání části nebytových prostor nebo předem stanovená vysoká odměna za každý umístěný VHP v nebytových prostorech. Byť je celková odměna rozčleněna do dvou složek, jednalo se o dělení ryze formální, jehož cílem bylo minimalizovat tu část odměny, která podle žalobce podléhala DPH. Z odvolání není zcela jednoznačně zřejmé, jaký smluvní vztah žalobce skutečně uzavřel, neboť na jedné straně uvádí, že lze doložené smlouvy posoudit jako smlouvy podle § 663 a násl. občanského zákoníku, tzn. nájemní (podnájemní) smlouvy, ale na druhé straně je lze také posoudit jako smlouvy uzavřené podle § 829 a násl. OZ, tzn. smlouvy o sdružení. Odvolací orgán proto posuzoval poskytnutá plnění jako nájem i jako smlouvu o sdružení. Odvolací orgán nejprve posuzoval tvrzení žalobce, že tento podnájal nebytové prostory v provozovnách Café a GÓL společností AGH VLT, AGH ROYAL, Valim a ČDS Trading a uskutečňoval osvobozená plnění. Uzavřené smluvní vztahy nelze považovat za krátkodobý pronájem s ohledem na délku smluvního vztahu. Při posuzování plnění mezi žalobcem a AGH ROYAL a AGH VLT vycházel odvolací orgán z doložených smluv o podnájmu části nebytových prostor a také obsluhy provozu VHP a VLT ze dne 11. 3. 2008 a 1. 7. 2010, a to včetně dodatků, z níže uvedených protokolů z místních šetření a z podání žalobce. Co je předmětem doložených smluv, je uvedeno v čl. 2 s tím, že nájemce a také obsluhovatel provozu VHP (VLT) přenechá

podnájemci a také provozovateli VHP (VLT) do užívání (nájmu) část nebytových prostor v provozně GÓL (Café), dále je ve smlouvě uvedeno, že je nájemce oprávněn pronajaté nebytové prostory užívat k účelu - instalaci a provozu VLT nebo VHP na základě loterijního zákona. Z dodatků č. 1 k doloženým smlouvám ze dne 1. 7. 2010, které obsahují nákresy provozoven, je zřejmé, že v každé provozovně je jedna místnost nazvaná jako herna, která byla současně pronajata společností AGH VLT a AGH ROYAL. Dne 19. 5. 2009 bylo v rámci daňové kontroly na DPH za zdaňovací období od 1. čtvrtletí 2006 do 4. čtvrtletí 2007 provedeno místní šetření v provozovnách žalobce. V rámci těchto místních šetření byla zhotovena i fotodokumentace, z které je zřejmé, že VHP a VLT byly umístěny vždy v místnostech, které jsou v doložených dodatcích označeny jako herny. Žalobce k věci uvedl, že firma AGH ROYAL, Valim a ČDS Trading mají své automaty umístěny na stálém a neměnném místě, žalobce není oprávněn toto místo měnit, automaty posouvat, ani s nimi manipulovat. Firmy mají od pronajatých prostor klíče a jsou oprávněny k nim 24 hodin denně, 365 dní v roce přistupovat jako vlastníci; tento prostor je jen jejich a pouze oni o něm mohou rozhodovat, jak bude využit, jaké tam budou automaty apod. Dne 3. 3. 2011 bylo pracovníky správce daně provedeno místní šetření v provozovnách GÓL a Café v rámci postupu k odstranění pochybností. Bylo prověřováno vybavení provozoven a nabídka služeb. Z protokolu o ústním jednání vyplývá, že v místnosti herna v provozovně Café byly umístěny 4 VLT, 5 VHP, měnička peněz, 2 kulečnickové stoly a 1 stolní fotbal a v provozovně GÓL v místnosti herny byly umístěny 2 VHP, 3 VLT a 1 stolní fotbal. Ve smlouvách není uvedeno, jaká část nebytových prostor byla podnájata jednotlivým nájemcům v m². Je zřejmé, že podle tvrzení žalobce a provedených místních šetření měly společnosti AGH VLT, AGH ROYAL, Valim a ČDS Trading umístěny VHP (VLT) v provozovnách GÓL a Café v předmětných zdaňovacích obdobích v místnostech heren současně, tzn. žalobce pronajímal místnosti heren či nespécifikované části místností více nájemcům. Pojem nájem je i Nejvyšším správním soudem vykládán podle judikatury Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“). Nájemem ve smyslu ust. § 56 odst. 3 ZDPH se rozumí převod práva užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl nájemce jejím vlastníkem (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. Z doložených důkazních prostředků (smluv včetně dodatků) a tvrzení žalobce jednoznačně plyne, že přenechání práva užívat nemovitosti třetí osobě tvořilo pouze jednu část plnění žalobce. Podstatnou část plnění představovaly služby, které žalobce poskytoval provozovatelům VHP nebo VLT. S ohledem na obsah právních vztahů, tím méně vzhledem k jeho ekonomické podstatě, nelze plnění poskytované žalobcem považovat za nájem, protože přenechání práva užívat části nebytových prostor nebylo jediným ani hlavním plněním poskytovaným žalobcem, nýbrž pouze prostředkem k dosažení jiného cíle. Hlavním účelem bylo podílet se na provozu VHP a VLT, a tedy na zisku generovaném touto činností. Dílčí plnění poskytovaná žalobcem na základě doložených smluv je třeba pro účely DPH považovat za jediné, nedílné plnění. Toto plnění nemělo podobu pouze pasivní činnosti spočívající výlučně v přenechání práva užívat nebytové prostory, nýbrž hlavní ekonomický účel tohoto plnění představovaly povinnosti žalobce související se zajištěním obsluhy výherních hracích přístrojů a povinností vyplývajících z právních předpisů. Navíc předmětné místnosti označené jako herna byly využívány k podnikatelské činnosti více daňových subjektů, čímž nebyl naplněn znak pronájmu, převod práva pronajímatele na jinou osobu užívat nemovitost

způsobem, jako kdyby byla jejich vlastníkem a právo vyloučit jakoukoli jinou osobu z výkonu tohoto práva. Žalobce neposkytoval uvedeným společnostem plnění, které lze pro účely ZDPH (ZDPH 2008) považovat za nájem, tudíž nelze poskytnutá plnění osvobodit bez nároku na odpočet daně podle § 56 odst. 4 ZDPH 2008 či podle § 56 odst. 3 ZDPH. Odvolací orgán se zabýval námitkou, že žalobce uzavřel de facto se společnostmi AGH VLT, AGH ROYAL, Valim a ČDS Trading smlouvy o sdružení, a to v důsledku toho, že si dojednal procentní podíl z dosažených příjmů a tím se podílel i na případných ztrátách těchto společností. Toto tvrzení není pravdivé, neboť z doložených smluv je zřejmé, že finanční vyrovnání se společností AGH ROYAL není stanoveno procentem z čisté tržby, jak je tomu u společnosti AGH VLT, ale je ve výši paušálních částek. V případě, že by si žalobce plnil své povinnosti, ale neměl žádné tržby, neměl by podle doložených smluv povinnost hradit společnostem AGH VLT a AGH ROYAL jejich případné ztráty. Tento stav by mohl mít za následek pouze odstoupení od smlouvy, nikoliv „zápornou úplatu“, jak tvrdí žalobce. Záporná úplata by žalobci hrozila pouze tehdy, pokud by si neplnil svoje povinnosti, nebo by uzavřel smlouvu s jinými provozovateli VLT nebo VHP, pak by podle smluv měl povinnost uhradit smluvní pokutu. Nicméně smluvní pokutu nelze považovat za podílení se na podnikání jiného daňového subjektu. Ze smluv, vč. dodatků, daňových dokladů, pokladničních dokladů daňové evidenci není zřejmé, že by žalobce uzavřel smlouvu o sdružení podle § 829 a násl. OZ, či jinou obdobnou smlouvu. Smlouva o sdružení dle OZ znamená uzavření smlouvy, v níž si strany dohodnou své individuální vzájemné závazky. Smluvní strany přitom musí mít vůli, musí chtít uzavřít právně smlouvu o sdružení a nikoliv jiný typ smlouvy. Bylo by proto nesmyslné tvrdit, že se účastníci sdružili k tomu, že jeden z nich poskytuje služby druhému a druhý mu za to platí (jak tomu bylo u žalobce), neboť toto není rozhodně sdružení ve smyslu ust. § 829 a násl. OZ, ale jedná se o jiný právní vztah. Žalobce měl navíc smluvní vztah s předmětnými společnostmi uzavřený dlouhodobě a v rámci daňové kontroly na DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2006 až 4. čtvrtletí 2007 a v rámci postupu k odstranění pochybností opakovaně správci daně tvrdil, že uzavřený smluvní vztah je nájemní. Služby poskytnuté společností AGH VLT, AGH ROYAL, Valim a ČDS Trading byly předmětem daně, neboť byly splněny všechny podmínky uvedené v § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH. V ust. § 2 odst. 3 ZDPH je uvedeno, že plnění, která jsou předmětem daně, jsou zdanitelnými plněními, pokud nejsou od daně osvobozena. Žalobce vykázal ve svých daňových přiznáních plnění poskytnutá pro citované společnosti jako plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně, a proto měl povinnost toto svoje tvrzení prokázat. Doložené důkazní prostředky samy o sobě neprokazují tvrzení žalobce, že uskutečnil pronájem nebytových prostor pro předmětné společnosti, kterými by byl osvobozen podle § 56 odst. 3, příp. odst. 4 ZDPH; žalobce ani neprokázal, že smluvní vztahy uzavřené s těmito společnostmi by bylo možné považovat za smlouvy o sdružení. Žalobce sice poskytoval služby související s provozováním loterií nebo jiných podobných her, ale tím, že nebyl současně provozovatel VHP a VLT, nebyl oprávněn osvobodit úplaty z těchto plnění podle § 60 ZDPH.

III.

Obsah žaloby a doplňujícího procesního podání

V návrhu na zahájení řízení žalobce uvedl, že již v průběhu kontroly doložil smlouvy uzavřené se společnostmi AGH ROYAL, AGH VLT, Valim a CDS Trading, na jejichž základě měly tyto společnosti podnajaty nebytové prostory v provozovnách Café a GÓL.

Žalobce namítal, že fotodokumentace, která měla být podle tvrzení odvolacího orgánu údajně pořízena při místním šetření dne 19. 5. 2009 v rámci daňové kontroly na DPH za jiná zdaňovací období, nebyla žalobci nikdy zpřístupněna a zřejmě ani není součástí jeho spisu. Proto považuje napadené odvolací rozhodnutí za nepřezkoumatelné (žalobce se nemohl s údajnou fotodokumentací a jejím vyhodnocením seznámit a ani se k ní vyjádřit. Problematika nájmu nebytových prostor pro účely provozování VHP a VLT byla již v minulosti předmětem soudních řízení, na obdobnou oblast dopadá zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 93/2008 – 43. Situace žalobce je však odlišná od citované věci řešené Nejvyšším správním soudem. Základním rozdílem je, že v případě žalobce měli podnájemci k dispozici klíče od podnájímaných prostor, mohli se k nim dostat nejen přes společný hlavní vchod, ale i přes vchod samostatný, přístup měli podnájemci po celých 24 hodin a nebyli v tomto nijak odkázáni na žalobcovu součinnost. Této možnosti běžně využívali a nebyli tedy odkázáni na služby žalobce. Z předložených smluv je jasné, že bylo podnájemcům uděleno právo užívání na smluvenou dobu. Skutečnost, že do podnájatých prostor měli přístup „třetí osoby“ návštěvníci restaurace, nemůže být chápána jako přítěžující, správce daně se zcela mýlí se smyslem nájemních smluv. Nepravdivé je tvrzení finančního úřadu, že jedno totožné místo bylo pronajato souběžně dvěma podnájemcům. Jak vyplývá ze smluv i ze zpráv o kontrole, místa k podnájmu byla přesně určena, podnájemci neměli právo ani možnost VHA a VLT přemísťovat, nemohlo tedy dojít k „překřížení“ míst podnájmu mezi jednotlivými podnájemci. Jak je uvedeno také ve zprávě o daňové kontrole, navrhl žalobce k objasnění situace provést výslechy svědků (zástupců nájemce, resp. podnájemce) a provést fyzickou prohlídku pronajatých prostor k umístění a provozování VHP za účasti všech dotčených stran. Správce daně toto odmítl s poukazem na jím provedené místní šetření bez účasti všech dotčených stran a svědků s údajnou pořízenou fotodokumentací. Nebyl proto dostatečně zjištěn skutkový stav věci, což dále podtrhuje odmítnutí správce daně vyslechnout navrhované svědky. Právě ti mohli s ohledem na více subjektů - podnájemců dosvědčit reálný stav věci, skutečnosti, v jaké míře mohli využívat podnájaté prostory i otázky, že nemohlo dojít k vícenásobnému podnájmu stejného prostoru. V předmětné věci šlo o reálné poskytování podnájmu, neboť z výše uvedeného plyne, že převažovala pasivní složka činnosti žalobce. Správní orgány zcela pominuly fakt, že v podnájímaných prostorech se nacházeli též kulečnický a šipkový automat, které splňují definici sportovních činností a tím i podmínky přílohy č. 2 k ZDPH (93.11, 93.12 Poskytnutí oprávnění vstupu na sportovní události; použití krytých i nekrytých sportovních zařízení ke sportovním činnostem) pro uplatnění snížené sazby daně. Žalovaný se nedostatečně vypořádal s otázkou vzniku možné smlouvy o sdružení podle ust. § 829 a násl. OZ. Z uzavřených smluv jednoznačně vyplývá, že žalobce se svými obchodními partnery předem dojednal procentuální podíl na dosažených příjmech z výherních hracích automatů a tím pádem i na vzniklých ztrátách v jednotlivých zúčtovacích obdobích. Pokud tedy žalovaný dospěl k názoru, že smlouvy nejsou smlouvami nájemními (podnájemními), měl vzít v úvahu § 8 odst. 3 daňového řádu, podle něhož správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Žalovaný se nedostatečně vypořádal s argumentem žalobce v nesprávném pochopení pojmu „záporná úplata“. Ze smluv totiž vyplývá podíl žalobce na ztrátách z provozu automatů, tedy nejen na ziscích. To odpovídá běžným podmínkám stanoveným ve smlouvách o sdružení. Pokud by se postupovalo v logice myšlenek prezentovaných žalovaným, muselo by se dojít k závěru, že hlavním účelem celého plnění bylo provozování loterií a jiných podobných her, které jsou na výstupu též osvobozeny

podle § 60 zákona ZDPH. Z konstrukce smluv, kterou správní orgány obsáhle analyzují, by pak nutně vyplývala překvalifikace nájemní (podnájemní) smlouvy, nikoliv na „obecnou“ službu podle § 14 odst. 1, písm. b) ZDPH, podléhající základní sazbě daně, ale s přihlédnutím k § 8 odst. 3 daňového řádu na smlouvu o sdružení, která má základní cíl - provozování loterií a jiných obdobných her osvobozených od DPH podle § 60 ZDPH. V rámci sdružení příslušnými oprávněními k provozování těchto her disponovali obchodní partneři žalobce a tím byly naplněny podmínky pro osvobození celého plnění podle § 60 ZDPH. Díky tomu by bylo nutno zdaňovat v rámci sdružení jako celek celý výstup, tedy poskytování loterií a jiných obdobných her osvobozených od DPH. Žalobcovo dílčí plnění poskytované v rámci sdružení pro dosažení provozování loterií či obdobných her nutně „uvnitř“ sdružení nepodléhá zdanění, protože je součástí popsaného celkového výstupu sdružení (a pak je lhostejné, zda se nazvou nájmem, podnájmem, či službou související se zajištěním obsluhy hracích přístrojů). Zdaňován je „konečný“ výstup - provozování loterie, který je od daně osvobozen. Tím dochází ke stejné daňové povinnosti, protože původní nájem (podnájem) neuznaný žalovaným za osvobozený by byl překvalifikován na provozování loterií a jiných obdobných her, což v konečném důsledku pro žalobce znamená stejnou daňovou povinnost, jakou vykázal v daňovém přiznání. Žalovaný se nedostatečně vypořádal s povinností podle § 8 odst. 3 daňového řádu a nepřekvalifikoval skutečnosti zjištěné (a jím rozporované) při kontrole na skutečný obsah právního úkonu - smlouvu o sdružení.

IV.

Vyjádření žalovaného k žalobě

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný v plném rozsahu odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí s tím, že meritum věci spočívá pouze v namítaném nesprávném posouzení důkazů provedených žalovaným v řízení. Žalovaný dále zopakoval skutkovou a právní argumentaci použitou v napadeném odvolacím rozhodnutí. Zdůraznil, že ve smyslu judikatury ESD je za nájem nemovitého majetku považováno převedení práva pronajímatele na jinou osobu užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byla vlastníkem, a právo vyloučit jakoukoli jinou osobu z výkonu tohoto práva, a to za úplaty na sjednanou dobu. ESD v mnoha rozsudcích zdůraznil, že za nájem nemovitého majetku lze považovat transakci, kterou je poskytnuto právo dočasného užívání nemovitého majetku za úplatu stanovenou především podle užívané plochy, pokud je předmětem této transakce v první řadě pasivní poskytování místností a prostor budov za úplatu odvíjející se od pouhého plynutí času a nikoliv služba, kterou lze kvalifikovat jinak, jako např. právo užívat golfové hřiště, právo užívat most za mýtné nebo právo umístit automaty na cigarety v obchodním zařízení. Využití nemovitostí nebylo hlavním smyslem, ani cílem poskytovaného plnění, neboť u předmětných smluvních plnění je vyžadována součinnost a služby pronajímatele. Bylo nutno posoudit obsah právních úkonů, které jsou na základě předmětných smluv činěny podle ZDPH. Osvobození od daně z přidané hodnoty je možné aplikovat pouze na nájem nemovitého majetku, který svým obsahem koresponduje s pojmem nájem nemovitého majetku podle ustálené judikatury ESD. Ve skutečnosti nedošlo k uzavření nájemního vztahu ve smyslu ust. § 56 ZDPH, došlo k poskytnutí práva využití věci nebo práva, anebo jiné majetkově využitelné hodnoty - poskytnutí práva užívat části nebytového prostoru (tj. pouze práva umístit zde technická zařízení), jednalo se o poskytnutí služby podle ust. § 14 odst. 1 písm. b) ZDPH.

V.

Právní hodnocení soudu

Krajský soud v Brně v souladu s ust. § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů žalobou napadené rozhodnutí, jakož i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, včetně řízení předcházejících jejich vydání a shledal, že žaloba je důvodná.

Jak již bylo shora uvedeno v rámci rekapitulace obsahu žalobou napadeného rozhodnutí, dospěl správce daně i odvolací orgán k závěru, že žalobce neposkytoval společnostem AGH VLT, AGH ROYAL, Valim a ČDS Trading plnění, která by bylo možno pro účely ZDPH (ZDPH 2008) považovat za nájem, proto nebylo možné poskytnutá plnění osvobodit bez nároku na odpočet daně podle § 56 odst. 4 ZDPH 2008, resp. § 56 odst. 3 ZDPH. Správní orgány zjistily, že podle žalobcem předložených smluv s AGH ROYAL, AGH VLT je jejich předmětem nejen přenechání části nebytových prostor v provozovně Café a GÓL, ale též úprava práv a povinností při spolupráci ohledně provozu VHP a VLT a zajištění služeb spojených s jejich provozem. Obě tato plnění jsou navzájem tak provázána, že je třeba je považovat za plnění jediné, které nelze pro účely DPH uměle dělit na jednotlivá dílčí plnění. Byť byla žalobcova celková odměna ze smluv rozčleněna do dvou složek, jednalo se o dělení ryze formální, jehož cílem bylo minimalizovat tu část odměny, která podle žalobce podléhala DPH. Přenechání práva užívat nemovitosti třetí osobě tvořilo pouze jednu část plnění žalobce, podstatnou část představovaly služby, které žalobce poskytoval provozovatelům VHP, resp. VLT. Plnění poskytované žalobcem nelze považovat za nájem, protože přenechání práva užívat části nebytových prostor nebylo jediným ani hlavním plněním poskytovaným žalobcem, nýbrž pouze prostředkem k dosažení hlavního cíle, jímž bylo podílet se na provozu VHP, resp. VLT. Dílčí plnění poskytovaná žalobcem provozovatelům VHP, resp. VLT je třeba pro účely daně z přidané hodnoty považovat za jediné nedílné plnění.

Pro posouzení věci jsou směrodatná níže uvedená zákonná ustanovení.

Podle ust. § 51 odst. e) ZDPH 2008 i ZDPH je při splnění podmínek stanovených v § 52 – 62 od daně bez nároku na odpočet daně osvobozen převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení (§ 56).

Podle ust. § 56 odst. 4 ZDPH 2008 i ZDPH je nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor osvobozen od daně; osvobození se nevztahuje na krátkodobý nájem stavby, bytů a nebytových prostor, nájem prostor i míst k parkování vozidel, nájem bezpečnostních schránek nebo trvale instalovaných zařízení a strojů; krátkodobým nájmem staveb, bytů a nebytových prostor se rozumí nájem, popř. včetně vnitřního movitého vybavení či dodání elektřiny, tepla, chladu, plynu nebo vody, nejdéle na 48 hodin nepřetržitě.

Posouzením otázky, zda pronájem nebytových prostor pod herními zařízeními úzce vymezený jako část místnosti nacházející se pod herními zařízeními je nájmem a tudíž i plněním podřaditelným pod pojem „nájem nebytových prostor“, který je od daně z přidané hodnoty dle § 51 odst. 1 písm. e), resp. § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty

osvobozen, se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 93/2008-43, publ. pod č. 2184/2011 Sb. NSS, kde uvedl:

„Úvodem je nutno konstatovat, že v předmětu sporu jde o věc skutkově spadající do doby po vstupu České republiky do Evropské unie. Přistoupení České republiky k Evropské unii současně vedlo k přistoupení ke společnému systému daně z přidané hodnoty, který je právně regulován a harmonizován na úrovni práva Evropského společenství, a sice v první řadě „Šestou směrnicí 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)“, která byla v průběhu doby vícekrát novelizována a s účinností od 1. 1. 2007 byla nahrazena směrnicí 2006/112/ES (dále jen „šestá směrnice“).

Za situace, kdy věc spadá do období po přistoupení České republiky do Evropské unie a současně se jedná o interpretaci práva v oblasti právní úpravy, jejíž vznik, působení a účel je bezprostředně navázán na komunitární právo, vychází Nejvyšší správní soud při interpretaci českého zákona o dani z přidané hodnoty z principu eurokonformního výkladu. Eurokonformní výklad však současně nemůže sloužit jako základ pro výklad vnitrostátního práva contra legem, resp. výklad, na jehož základě by byla stanovena povinnost nad rámec vnitrostátního zákona (...).

Pro odpověď na otázku, zda plnění smluvními účastníky označené jako podnájem nebytových prostor spadá pod pojem „nájem“, který je od daně z přidané hodnoty osvobozen ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice, resp. čl. 135 a ustanovení § 56 zákona o dani z přidané hodnoty, je nutno vyložit pojem „nájem“ pro účely daně z přidané hodnoty a současně posoudit všechny okolnosti, za nichž se plnění uskutečňuje.

Šestá směrnice nedefinuje ani pojem „pronájem nemovitého majetku“, ani pojem „pacht“, ani neodkazuje na jeho vymezení v právních předpisech členských států. Ohledně osvobození od daně uvedeného v čl. 13 šesté směrnice Evropský soudní dvůr (dále také „Soudní dvůr či ESD“) opakovaně konstatoval, že „osvobození“ je autonomní pojem práva Společenství, který musí být definován na úrovni Společenství [srovnej např. rozsudek ESD 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)].

Soudní dvůr tento pojem definoval ve své judikatuře, kterou generální advokát R.-J. C. shrnul v bodech 20 a 21 svého stanoviska k věci Temco Europe C - 284/03 následovně: 1) vlastník nemovitosti převádí na jinou osobu (2) s vyloučením jakékoliv jiné osoby (3) užívací a požívací právo na sjednanou dobu (5) a za nájemné.

Jakkoliv tedy pronájem nemovitého majetku spadá pod pojem hospodářské činnosti ve smyslu čl. 4 šesté směrnice, představuje zpravidla relativně pasivní činnost, závisící na pouhém plynutí času, která nevede k významné tvorbě hodnoty. 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 směrnicí (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 (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.

Český zákon o dani z přidané hodnoty neobsahuje pro své účely žádnou vlastní definici nájmu, žádné ze zákonných ustanovení současně nepovažuje právo umístit výherní automaty v určité provozovně za nájem či jiné osvobozené plnění. Jestliže tedy vnitrostátní zákon neobsahuje v porovnání s šestou směrnicí žádnou výjimku týkající se osvobození nájmu, je při výkladu pojmu nájem pro účely daně z přidané hodnoty nutno zohlednit výše uvedená výkladová pravidla stanovená judikaturou Evropského soudního dvora.

Při výkladu vnitrostátního práva nebudou tedy v obecné rovině pod pojem nájem pro účely osvobození od daně z přidané hodnoty spadat taková plnění, pro jejichž poskytování je sice nemovitost nezbytná, ale jejíž užití není hlavním smyslem ani cílem poskytovaného plnění (večeře v restauraci, hraní golfu na golfovém hřišti, mýtné).

...

Nejvyšší správní soud se proto ve výše uvedeném smyslu zaměřil na zkoumání faktického vztahu mezi účastníky předmětné podnájemní smlouvy tak, jak vyplývá ze správního spisu. Mělo-li by být stěžovateli vyhověno, Nejvyšší správní soud by musel dojít k závěru, že předmětná smlouva nejen vykazuje všechny formální znaky podnájemní smlouvy, ale i že faktický vztah mezi nájemcem a podnájemcem odpovídá podnájemnímu vztahu.

Nejvyšší správní soud není vázán formálním označením smlouvy jako smlouvy o podnájmu nebytových prostor; ačkoli daná smlouva obsahuje veškeré formální náležitosti platné podnájemní smlouvy, je nutno pro účely správného uplatnění daně z přidané hodnoty zkoumat jak skutečný obsah smlouvy, tak ekonomické důvody, které strany vedly k uzavření dané smlouvy.

V souzené věci je zejména nesporné, že podnájemce neměl klíč od podnajatého prostoru (výpověď jednatele stěžovatele v protokolu ze dne 3. 10. 2007, č. j. 68330/07/086930/6839), tedy neměl přístup k místnosti, kterou měl užívat na základě nájemního vztahu. Tato skutečnost již sama o sobě popírá podstatu nájemního, resp. podnájemního vztahu. Doplnění výpovědi uvedené v protokolu ze dne 11. 10. 2007, č. j. 69730/07/086930/6839, že podnájemce neměl klíč, neboť zmocnil stěžovatele k tomu, aby sám otevíral dveře zaměstnancům podnájemce, nebylo nikterak doloženo a neprokázalo, že by podnájemce měl možnost přístupu k podnajatému prostoru jako by byl vlastníkem. Podnájemce navíc mohl nemovitost využívat pouze tím způsobem, že zde umístil výherní hrací automaty. V daném případě není užití místnosti či vymezeného prostoru cílem smlouvy, ale pouhým prostředkem k dosažení cíle jiného. Hlavním cílem, tedy příčinou uzavření předmětné podnájemní smlouvy, nebylo dle názoru soudu pasivní přenechání prostoru k užívání, ale poskytnutí práva

na provozování herny s výherními hracími přístroji, včetně zajišťování obsluhy výherních hracích přístrojů a zákonem předepsaného dohledu. Skutečnost, že zajištění obsluhy výherních hracích přístrojů a službu dohledu stěžovatel zdaňoval samostatně, nemůže mít na posouzení charakteru poskytovaného plnění žádný vliv...“

Nejvyšší správní soud dále v rozsudku ze dne 28. 3. 2012, č. j. 1 Afs 22/2012 – 53 mj. k uvedené problematice vyslovil, že je třeba zdůraznit, že o nájem ve smyslu šesté směrnice o DPH, resp. čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice 2006/112/ES, 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). Pojem nájmu ve smyslu zákona o DPH je třeba interpretovat nezávisle na českém soukromém právu, přičemž podle práva EU je nezbytnou součástí nájmu právo vyloučit jakoukoliv třetí osobu z možnosti užívat pronajatou nemovitost (argumentaci, že podle českého práva není nezbytným znakem nájmu výlučnost využívání nemovitosti nelze přisvědčit). Nejvyšší správní soud v posledně citovaném rozsudku dospěl ke stejnému závěru, jako správní orgány v nyní projednávané věci, tedy že plnění poskytovaná daňovým subjektem nezahrnují pouze přenechání práva užívat část nebytových prostor, jejich podstatnou součástí je poskytování služeb nezbytných pro řádné provozování výherních hracích přístrojů. Nejvyšší správní soud vyslovil, že 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. Pokud je sporné, zda podnájemci částí nebytových prostor jsou oprávněni volně do prostor pronajatých vstupovat bez potřebné součinnosti ze strany daňového subjektu a vyloučit z užívání těchto prostor třetí osoby včetně poskytovatele služeb, zároveň však je zjištěno, že plnění poskytovaná nezahrnují pouze přenechání práva užívat části nebytových prostor, ale podstatnou součástí je poskytování služeb nezbytných pro řádné provozování výherních hracích přístrojů, je nadbytečné věnovat se detailnímu hodnocení podmínky vyloučení jakékoliv třetí osoby z možnosti užívání pronajaté nemovitosti. Jedná se tak o případ, kdy by byla 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 nemovitostí třetí osobou (tedy plnění pasivního charakteru).

Jak vyplývá z rekapitulace žalobou napadeného odvolacího rozhodnutí, správní orgány vycházely ze závěrů vyplývajících z citovaných rozsudků Nejvyššího správního soudu, s nimiž se i zdejší soud plně ztotožňuje. Na rozdíl od citovaných věcí však v nyní projednávaném případě neměly správní orgány k dispozici smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností Valim a ČDS Trading, neměly žádné informace o konkrétním obsahu těchto smluv. Za tohoto stavu není možno spolehlivě zjistit charakter plnění poskytovaných společností Valim a ČDS Trading ze strany žalobce, neboť pro závěr odvolacího orgánu o existenci pouze jediného plnění bylo třeba zkoumat obsah všech smluv i jejich ekonomické důvody, tak jak to odvolací orgán učinil u smluv uzavřených se společnostmi AGH ROYAL a AGH VLT. V případě, že by u všech plnění bylo možno jednoznačně dovodit, že nezahrnují pouze přenechání práva užívat část nebytových prostor a že jejich podstatnou součástí je poskytování služeb nezbytných pro řádné provozování VHP (VLT), bylo by možné bližší

dokazování týkající se hodnocení např. podmínky vyloučení jakékoliv třetí osoby z možnosti užívat pronajatou nemovitost prohlásit za nadbytečné.

Správní orgány takovouto podmínku zkoumaly, ovšem své závěry vyvozují z místního šetření provedeného dne 19. 5. 2009 v rámci daňové kontroly na DPH za jiná zdaňovací období, přičemž odvolací orgán uvedl, že v rámci těchto místních šetření byla zhotovena fotodokumentace, z níž je zřejmé, že VHP a VLT byly umístěny vždy v místnostech, které jsou označeny jako herny. Dále odvolací orgán uvedl, že dne 3. 3. 2011 bylo pracovníky správce daně provedeno místní šetření v provozovnách GÓL a Café v rámci postupu k odstranění pochybností, přičemž bylo zjištěno, že v místnosti herna v provozovně Café byly umístěny 4 VLT, 5 VHP, měnička peněz, 2 kulečnickové stoly a 1 stolní fotbal a v provozovně GÓL v místnosti herny byly umístěny 2 VHP, 3 VLT a 1 stolní fotbal. Místní šetření dne 19. 5. 2009 proběhlo v rámci daňové kontroly za jiné zdaňovací období, uvedená fotodokumentace není obsahem předmětných správních spisů, přičemž dne 19. 5. 2009 měly být v provozovnách žalobce zřejmě umístěny pouze přístroje společnosti AGH ROYAL a AGH VLT, pokud jde o místní šetření ze dne 3. 3. 2011, jedná se o období mimo předmětná zdaňovací období nevypovídající o stavu, který měl být předmětem zjišťování ve věci. Ze správního spisu také nevyplyvá podklad pro závěr odvolacího orgánu, že by společnosti AGH VLT a AGH ROYAL, Valim a ČDS Trading měly umístěny přístroje v provozovnách GÓL a Café v předmětných zdaňovacích obdobích v místnostech heren současně. Především však ale nedošlo ke zjištění obsahu smluvních vztahů mezi žalobcem a společnostmi Valim a ČDS Trading. Za uvedeného stavu bylo třeba buď vyzvat společnosti Valim a ČDS Trading k předložení předmětných smluv, tak jak tomu bylo učiněno ve vztahu ke společnostem AGH VLT a AGH ROYAL, či výslovně vyžádat od žalobce takovéto smlouvy a v návaznosti na jejich obsah bylo třeba též zvážit, zda provést další dokazování (např. místní šetření, jak navrhoval žalobce).

Pokud jde o žalobcem namítané neprovedené důkazy ve formě výslechu svědků (zástupců nájemce, resp. podnájemce), bylo jeho povinností, aby správci daně poskytli potřebnou součinnost ve smyslu ust. § 92 odst. 6 věty první daňového řádu, podle něhož platí, že navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informace o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osobě prokázat nebo vysvětlit, popř. jiný důvod účasti (toto však žalobce neučinil). Správce daně prvého stupně proto postupem ve smyslu ust. § 92 odst. 6 věta druhá daňového řádu vyrozuměl žalobce o důvodech, proč tyto důkazní prostředky nebyly provedeny.

K námitce žalobce týkající se toho, že v podnájímaných místnostech se měli nacházet též kulečnick a šipkový automat, žalobce neuvedl, zda tato zařízení mají nějaký vztah k předmětným plněním či nikoliv. Řešení otázky vzniku možné smlouvy o sdružení podle ust. § 829 a násl. občanského zákoníku je předčasné, neboť nebyl konkrétně zjišťován obsah smluvního vztahu mezi žalobcem a společnostmi Valim a CDS Trading. Žalobce o tom, že by došlo ke vzniku takovýchto smluv, nepředložil ani žádný konkrétní důkaz.

Ze shora uvedených důvodů soud postupem ve smyslu ust. § 76 odst. 1 s.ř.s. napadené rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně zrušil, neboť skutkový stav, který vzal správní orgán

za základ tohoto rozhodnutí, nemá oporu ve spisech, vyžaduje rozsáhlé doplnění. Napadené odvolací rozhodnutí též neobsahuje dostatek skutkových důvodů pro vyvozené závěry a část shora označených důkazů (dokumentace z místního šetření) ač z ní bylo vycházeno, není obsahem správního spisu, žalobce se s ní nemohl seznámit a vyjádřit se k ní. V dalším řízení žalovaný vytčené vady napraví, příp. zajistí jejich napravení.

VI. Náklady řízení

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce měl ve věci plný úspěch, soud mu proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení. Náhrada nákladů řízení se skládá z odměny zástupce žalobce za dva úkony právní služby po 2 100 Kč podle ust. § 9 odst. 3 písm. f), § 7 bod 5 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění do 31. 12. 2012 (příprava a převzetí právního zastoupení, sepis žaloby) a z náhrady hotových výdajů za dva úkony právní služby po 300 Kč podle ust. § 13 odst. 3 citované vyhlášky, dále z odměny zástupce žalobce za jeden úkon právní služby za 3 100 Kč podle ust. § 9 odst. 4 písm. d), § 7 odst. 5 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění po 1. 1. 2013 (sepis repliky) a z náhrady hotových výdajů za jeden úkon právní služby po 300 Kč podle § 13 odst. 3 citované vyhlášky. Přiznaná náhrada byla zvýšena o daň z přidané hodnoty ve výši 20 % ve vztahu k úkonům a náhradám uskutečněným do 31. 12. 2012 a ve výši 21 % ve vztahu ke zbývajícím úkonům a náhradě za tento úkon právní služby, neboť replika je datována dnem 8. 8. 2013, kdy sazba daně z přidané hodnoty činila 21 %. Dále byla žalobci přiznaná náhrada za zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč. Celkem přiznaná náhrada nákladů řízení činí částku 12 874 Kč, kterou je žalovaný povinen zaplatit žalobci k rukám jeho právního zástupce ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u ě n í : 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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 15. 1. 2015

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu