



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a JUDr. Martiny Vernerové ve věci

žalobkyně: **A. K.**, IČO: ...,
sídlem X,
zastoupená GT Tax a.s. (dříve BDO Tax s.r.o.), IČO: 26420473,
sídlem Pujmanové 1753/10a, 140 00 Praha 4 - Nusle,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 1. 2018, č. j. 1164/18/5300-22441-711776,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finanční ředitelství ze dne 10. 1. 2018, č. j. 1164/18/5300-22441-711776, kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Roudnici nad Labem, (dále jen „správce daně“) ze dne 23. 6. 2016, č. j. 1497928/16/2512-40512-507643, kterým byla žalobkyně z moci úřední registrována jako plátce daně z přidané hodnoty, bylo jí přiděleno identifikační číslo DIČ a konstatováno, že je plátcem daně z přidané hodnoty od 1. 2. 2015. Žalobkyně se v žalobě zároveň domáhala toho, aby soud žalovanému uložil povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. Žalobkyně vymezila, že mezi stranami je sporné, zda příjmy plynoucí žalobkyni ze Smluv o společnosti, které uzavřela dne 1. 6. 2014 se společností Victoria - Tip, a.s., IČO: 26059517 (dále jen „Smlouvy o společnosti“ a „obchodní společnost Victoria“) vstupují do obratu vymezeného v § 4a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), resp. zda v důsledku příjmů obdržených dle těchto smluv žalobkyně překročila obrat pro povinnou registraci k DPH.
3. Žalobkyně namítla, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno a dostatečně se nevypořádal s odvolacími námitkami, když fakticky pouze zopakoval argumentaci správce daně a bez zdůvodnění námitky odmítl. Žalovaný odkazoval na § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád), podle kterého má správce daně vycházet ze skutečného obsahu právního jednání. Nebylo proto významné, jak jsou smluvní vztahy žalobkyně s obchodní společností Victoria označeny a dle názoru žalovaného docházelo k faktickému stavu poskytnutí služby dle § 14 odst. 1 zákona o DPH, namísto formálněprávního vztahu uskutečňování osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně. K tomu žalobkyně uvedla, že pokud správci daně tvrdili nesoulad formálního stavu se stavem faktickým, leželo na nich důkazní břemeno, přičemž měly být prokázány všechny skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu. Žalovaný však toto břemeno neunesl, neboť svůj závěr relevantním a přezkoumatelným způsobem nezdůvodnil, resp. se relevantním způsobem nevyjádřil ani k argumentaci žalobkyně uvedené v odvolání. O tom svědčí i jeho vyjádření na straně 4 napadeného rozhodnutí, kde uvádí, že *„dle názoru odvolacího orgánu tak dochází k faktickému stavu poskytnutí služby dle ust. § 14 odst. 1 zákona o DPH, namísto formálněprávního vztahu uskutečňování osvobozených plnění bez nároku na odpočet daně“*. Sám žalovaný tady prezentuje svůj pouhý názor, který však není v souladu se zněním Smluv o společnosti, platnou právní úpravou a judikaturou soudů, kdy ani sám žalovaný netvrdí, že své důkazní břemeno unesl a prokázal nesoulad faktického stavu se stavem formálněprávním. Žalobkyně dále uvedla, že postupem správního orgánu byla zkrácena na právu na spravedlivý proces.
4. Žalobkyně žalovanému vyčítala i nezákonný způsob argumentace v napadeném rozhodnutí. Žalovaný totiž nejprve sám hodnotil a vyložil podstatu Smluv o společnosti a následně se s jednotlivými argumenty uvedenými v odvolání vypořádal fakticky pouze tím, že odkázal na ve svém rozhodnutí již dříve uvedené závěry týkající se vlastního výkladu Smluv o společnosti. Takovýto způsob výkladu a vypořádání námitek podle žalobkyně nemá oporu v platném právním řádu. Dodala, že o podaném odvolání žalovaný nadto rozhodl po jeden a půl roce od jeho podání, tudíž je jeho postup také v přímém rozporu se zásadou bezpřetážnosti řízení.
5. Kromě uvedených procesních pochybení žalobkyně namítala i věcnou nesprávnost napadeného rozhodnutí. Žalobkyně k této námitce popsala, že při spolupráci s obchodní

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

společností Victoria je odměna, kterou za svou činnost žalobkyně obdrží, odvislá výlučně od dosaženého zisku konkrétní společnosti, tj. od dosažení výnosu z herních či sázkových zařízení umístěných v konkrétní provozovně. Ze zisku společnosti obdržely žalobkyně a obchodní společnost Victoria příslušný smlouvou stanovený podíl na zisku. Žalobkyně mohla výši zisku společnosti ovlivnit pouze nepřímo řádným plněním svých povinností ze Smluv (např. dodržováním čistoty). Podíl připadající žalobkyni však vycházel výlučně z výnosů z herních a sázkových zařízení umístěných provozovně, a byl tedy odvislý primárně od množství do nich vložených peněz třetími subjekty (hráči) a množství jimi získaných výher při zohlednění prvku náhody. Nikterak nevycházel ze skutečné hodnoty žalobkyní prováděných servisních činností dle Smluv o společnosti. Není tedy možné tvrdit, že takto získaný podíl na zisku společnosti by mohl představovat skutečnou protihodnotu žalobkyní poskytovaných služeb. Tomu odpovídá i skutečnost, že podíly žalobkyně byly každý měsíc jiné, přičemž teoreticky si lze představit i situaci, kdy by společnost určité období byla ve ztrátě, a žalobkyně by tedy ani žádnou odměnu neobdržela.

6. Posouzení skutečnosti, kdy je služba poskytována za úplatu, specificky neupravují ustanovení zákona o DPH, opakovaně se jí ale ve svých rozhodnutích zabýval Soudní dvůr Evropské unie. Z jeho ustálené judikatury jako je např. věc sp. zn. C-37/16 SAWP nebo sp. zn. C-11/15 Český rozhlas podle žalobkyně plyne, že podmínkou pro to, aby služba byla poskytnuta za úplatu, je skutečnost, že odměna poskytovatele skutečně odpovídá službě poskytnuté příjemci.
7. Žalobkyně s ohledem na uvedené uzavřela, že na jednu stranu souhlasí s tvrzením žalovaného, že činnosti, které dle Smluv o společnosti vykonávala, svou povahou odpovídaly poskytování služeb dle § 14 odst. 1 zákona o DPH. Tyto služby však nebyly poskytovány za úplatu, která by představovala jejich skutečnou hodnotu, a proto žalobkyně neuskutečňovala poskytování služeb za úplatu § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, tedy nejednalo se o službu poskytnutou za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku, která by spadala do souhrnu úplat definujícího obrat dle § 4a zákona o DPH. Žalovaný podle žalobkyně v napadeném rozhodnutí nikterak neposuzoval, zdali jsou naplněny znaky toho, že žalobkyně v rámci činností dle Smluv o společnosti poskytovala služby za úplatu.
8. Dále žalobkyně poukázala na to, že předmětná činnost byla společně s obchodní společností Victoria vykonávána v rámci Smluv o společnosti, přičemž společnost nedisponuje právní subjektivitou. Společnosti byly založené za účelem provozování sázkových a herních zařízení ve vymezených provozovnách. Herní a loterijní činnosti jsou poskytovány navenek hráčům účastnícím se těchto her. Za tímto účelem oba společníci uskutečňují činnosti vymezené v jednotlivých Smlouvách o společnosti, a to přímo vůči hráčům účastnícím se provozovaných her. Proto žalobkyně podle svých slov nijak nerozumí úvaze žalovaného, která zároveň nebyla nikde ani jakkoli rozvedena, a to komu vlastně poskytla předmětné služby. Z napadeného rozhodnutí žalovaného lze podle žalobkyně nepřímo implikovat, že poskytovala služby obchodní společnosti Victoria. Pokud by tomu však tak mělo skutečně být, žalobkyně upozorňuje, že stejně tak mohla obchodní společnost Victoria podle Smluv o společnosti poskytovat služby jí. Skutečnost vzájemného poskytování plnění mezi účastníky společnosti je proto dle žalobkyně nejasná, což ostatně zcela odpovídá i závěrům Soudního dvora Evropské unie ve věci sp. zn. C-77/01. Podle závěru vyplývajícího z odstavců 86 - 91 tohoto rozhodnutí se plnění uskutečňovaná mezi účastníky sdružení nepovažují za poskytnutí služby nebo dodání Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zboží za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 Směrnice 77/3888/EHS, kterému odpovídá § 2 odst. 1 zákona o DPH, a nejedná se tedy o zdanitelná plnění v případě, kdy jsou tato plnění poskytována v rámci smlouvy o sdružení uzavřené mezi účastníky. Žalobkyně proto namítá, že žalovaný ve svém rozhodnutí nikterak nezohlednil specifika vztahu společníků uskutečňujících činnosti dle Smluv o společnosti a také rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie, které považoval za nepřiléhavé pro danou věc. Podle žalobkyně tedy skutečný obsah právního vztahu zcela odpovídal stavu formálněprávnímu, přičemž ostatně ani žalovaný žádný rozpor v napadeném rozhodnutí neprokázal.

9. Nad rámec uvedeného žalobkyně poukázala na to, že závěry žalovaného by neměly oporu ani ve specifických ustanoveních zákona o DPH, která zakotvují uplatnění DPH pro společnosti a společníky. Tato ustanovení totiž výslovně stanoví, že daná pravidla se vztahují na společnosti, v jejichž rámci jsou uskutečňována zdanitelná plnění, případně plnění s nárokem na odpočet daně. Podle těchto ustanovení by však nebylo možné postupovat, jelikož žalobkyně společně s obchodní společností Victoria uskutečňovala navenek vůči třetím osobám – hráčům hazardní hry dle § 51 odst. 1 písm. k) a § 60 zákona o DPH, tedy činnosti osvobozené od DPH bez nároku na odpočet daně.

Vyjádření žalovaného k žalobě

10. Žalovaný k výzvě soudu předložil daňový spis a písemné vyjádření k žalobě, kterou navrhoval zamítnout. Ve svém vyjádření odkázal na předložený spis a odůvodnění napadeného rozhodnutí. K námitce neunesení důkazního břemene uvedl, že v souladu s § 8 odst. 3 daňového řádu vycházel ze skutečného obsahu právního jednání, v odstavci 18 napadeného rozhodnutí pak odůvodnil, na základě jakých skutečností byl obsah Smluv o společnosti posouzen. K § 51 odst. 1 písm. k) a § 60 zákona o DPH uvedl, že z obsahu Smluv o společnosti je zřejmé, že účelem společnosti bylo zajištění provozování sázkových zařízení ve smyslu zákona o loteriích. Žalobkyně tedy sázková zařízení neprovozovala, pouze zajišťovala provozovnu pro uskutečňování činnosti společnosti a služby související s užíváním provozovny. Takovéto činnosti nesplňují podmínku pro osvobození od daně bez nároku na odpočet daně zakotvenou v § 60 zákona o DPH.
11. K námitce věcné nesprávnosti a nezákonnosti napadeného rozhodnutí uvedl, že se nejprve zaměřil na aplikaci právního základu na skutkový stav, a poté v rámci vypořádání se s jednotlivými námitkami na tyto zjištěné skutečnosti odkazoval. Tento svůj postup žalovaný nepovažuje za nesprávný, protože žalobkyní uvedené námitky řádně vypořádal. Z obsahu Smluv o společnosti je evidentní, že činnosti vykonávané žalobkyní na základě těchto smluv lze považovat za služby a podíl žalobkyně na čistém zisku z provozu sázkových zařízení za úplatu ve smyslu § 4 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Žalovaný setrvává na svém právním názoru, že úplaty přijaté žalobkyní od obchodní společnosti Victoria za činnost v rámci společnosti zajišťující provozování sázkových zařízení se započítávají do obrátu dle § 4a zákona o DPH. Odkazy žalobkyně na uvedené rozsudky SDEU nejsou přiléhavé, neboť se jednalo o rozhodnutí týkající se situace, kdy mezi poskytovatelem a příjemcem neexistoval smluvní vztah.
12. Předmětem Smluv o společnosti je podle žalovaného spolupráce smluvních stran, které jsou nezávislými subjekty, které vykonávají svoji činnost nezávisle na společnosti a na vlastní náklady, přičemž žalobkyni za tuto činnost náleží podíl na zisku. Z obsahu Smluv o společnosti je zřejmé, že došlo k poskytnutí služby dle § 14 odst. 1 zákona o DPH, a

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

žalovaný tak správně aplikoval § 6 zákona o DPH namísto § 6a téhož zákona a registroval žalobkyni k dani z přidané hodnoty z moci úřední z titulu překročení obrátu.

13. K žalobkyní uvedené judikatuře žalovaný připustil, že v napadeném rozhodnutí uvedl chybnou spisovou značku rozhodnutí SDEU, jež má správně být sp. zn. C-77/01. Nicméně tento rozsudek nelze aplikovat na předmětné řízení, neboť dle něj nedocházelo k poskytování služeb v rámci sdružení (společnosti) za úplatu, nýbrž služby byly poskytovány bez protiplnění. V řešeném případě však žalobkyně služby za úplatu poskytovala.

Replika žalobkyně

14. Žalobkyně v replice zopakovala námitky již uvedené v žalobě. Dále poukázala na to, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak nezabýval podstatou a smyslem společnosti dle § 2716 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), dříve též tzv. sdružení bez právní subjektivity. Účelem společnosti je sdružení se společníků za společným účelem činnosti nebo věci, kdy právě za takovýmto účelem se žalobkyně sdružila s druhým společníkem, obchodní společností Victoria. Společná činnost obou společníků pak vedla k provozování sázkových zařízení v konkrétních provozovnách, přičemž adresáty této společné činnosti byli vždy reální i potenciální návštěvníci provozoven. Oba společníci tedy, každý svým dílem, přispívají k naplnění cíle společnosti a stanoveným poměrem si rozdělují dosažené výnosy. Žalovaný však skutečnost poskytování společné činnosti společníků dle Smluv o společnosti zcela opomíjí a činnost žalobkyně opakovaně interpretuje jako úplatné poskytování služeb druhému společníkovi, tj. obchodní společnosti Victoria. Takovýto výklad žalovaného však podle žalobkyně rozhodně neodpovídá podstatě ani smyslu institutu společnosti.
15. K žalovaným neakceptovaným poukazům na rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie žalobkyně namítla, že rozhodnutí sp. zn. C-11/15 Český rozhlas se týká vymezení předmětu daně v případě poskytování služeb za úplatu a rozhodnutí sp. zn. C-77/01 EDM se, mimo jiné, týká činností uskutečňovaných společníky v rámci společnosti z pohledu předmětu daně. Nerozumí proto důvodům, proč žalovaný považuje tato rozhodnutí za nerelevantní, a to obzvláště v situaci, kdy pro činnosti společníků v rámci společnosti neexistovala specifická relevantní právní úprava v oblasti DPH, či kdy v době platnosti daných smluv o společnosti neexistovaly dostupné správní výklady.

Posouzení věci soudem

16. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalovaný s tímto postupem souhlasil a žalobkyně, která původně jednání požadovala, v podání ze dne 4. 3. 2021 výslovně uvedla, že souhlasí s rozhodnutím bez jednání.
17. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

18. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého daňového spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
19. Z předloženého daňového spisu soud zjistil, že žalobkyně dne 30. 3. 2015 podala daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014, ve kterém vykazala příjmy podle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů ve výši 1 114 346 Kč. Ze založených Smluv o společnosti ev. č. 3/SDR/8109, ev. č. 3/SDR/4749 a ev. č. 4/SDR/8531, které žalobkyně uzavřela s obchodní společností Victoria dne 1. 6. 2014, a peněžního deníku za rok 2014 soud zjistil, že vykázané příjmy žalobkyni plynuly z těchto smluv. Obsah všech Smluv o společnosti je kromě toho, že se každá týká jiné provozovny, již byla žalobkyně nájemkyní, stejný.
20. Předmětem Smluv o společnosti bylo podle jejich textu vždy založení společnosti podle § 2716 občanského zákoníku a úprava její činnosti a vzájemných práv a povinností společníků (žalobkyně a obchodní společnosti Victoria), a to za účelem zajištění provozování sázkových zařízení ve smyslu zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění účinném do 31. 12. 2015 (dále jen „zákon o loteriích“) a zajištění činností s tím souvisejících. Dle těchto smluv měla žalobkyně zajistit provozovnu pro uskutečňování činnosti společnosti a služby související s užíváním provozovny, dozor nad fyzickou obsluhou sázkových zařízení, poskytování hostinských služeb v provozovně a obsluhu sázkových zařízení. Obchodní společnost Victoria měla zajistit sázková zařízení a povolení k jejich provozu. Žalobkyni dle uzavřených smluv náležela částka odpovídající 20 % z čistého zisku sázkových zařízení. Každý společník společnosti realizoval náklady na činnosti vykonávané pro společnost vlastním jménem a na vlastní účet, přičemž neměl nárok na náhradu těchto nákladů ze strany ostatních společníků společnosti.
21. Správce daně dospěl k závěru, že u žalobkyně došlo v měsíci prosinci 2014 k překročení obratu k registraci k DPH podle § 4a odst. 1 a § 6 zákona o DPH. Dne 23. 6. 2016 proto vydal rozhodnutí o registraci žalobkyně k DPH č. j. 1497928/16/2512-40512-507643, jímž byla žalobkyně zaregistrována jako plátce daně z přidané hodnoty od 1. 2. 2015. Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a rozhodnutí správce daně potvrdil napadeným rozhodnutím.
22. Soud se nejprve zabýval námitkami žalobkyně týkajícími se nedostatků v argumentaci žalovaného v napadeném rozhodnutí. Vycházel při tom z toho, že daňové řízení tvoří v zásadě jeden celek od jeho zahájení až do právní moci konečného rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 42/2010-52, publ. pod č. 1062/2010 Sb. NSS). To v první řadě znamená, že případné nedostatky v odůvodnění prvostupňového rozhodnutí může napravit druhostupňový orgán. V druhé řadě z tohoto pravidla plyne, že druhostupňový orgán nemusí slepě opakovat argumentaci správního orgánu prvního stupně, jestliže se s ní ztotožní. Jestliže tedy odvolací námitky korespondují s námitkami, které účastník řízení uplatňoval již v prvostupňovém řízení, a správní orgán prvního stupně ve svém rozhodnutí uvedl důvody, proč těmto námitkám nepřisvědčil, nelze považovat odpovídající odvolací námitky za nevypořádané, jestliže se odvolací orgán s hodnocením prvostupňového orgánu ztotožnil. Napadené rozhodnutí proto z tohoto důvodu nelze považovat za nepřezkoumatelné.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

23. Má-li být správní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvažil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Přehlédnout pak nelze ani fakt, že správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: *„Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné opONENTUŘE (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43).
24. Napadené rozhodnutí uvedeným požadavkům dostalo, což je zcela zřejmé i ze skutečnosti, že žalobkyně se závěry žalovaného v další části žaloby polemizuje. Nelze tedy přisvědčit námitce, podle které z vydaných rozhodnutí nevyplývá, komu podle správců daně žalobkyně poskytla předmětné služby, když je zřejmé, že to mělo být obchodní společnosti Victoria. Na jednoznačnosti závěrů žalovaného uvedených v napadeném rozhodnutí pak nic neubírá ani to, že je žalovaný v žalobkyní citované větě uvedil spojením *„dle názoru odvolacího orgánu...“*.
25. Soud dále neshledává ani nic protizákonného na tom, že žalovaný koncipoval odůvodnění napadeného rozhodnutí tak, že nejprve sám hodnotil a vyložil podstatu Smluv o společnosti a následně se s jednotlivými argumenty uvedenými v odvolání vypořádal pomocí odkazů na své dříve uvedené závěry.
26. Další námitky žalobkyně již směřovaly do právního posouzení věci. Předmětem řízení je to, zda žalobkyně v důsledku příjmů obdržených dle Smluv o společnosti uzavřených s obchodní společností Victoria překročila obrat pro povinnou registraci k DPH. Z listin založených v předloženém daňovém spisu soud zjistil, že jí vykázané příjmy v měsíci prosinci 2014 přesáhly částku 1 000 000 Kč, k čemuž došlo v období kratším, než bylo dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Spornou mezi účastníky zůstává povaha těchto příjmů.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

27. Podle § 6 odst. 1 zákona o DPH se plátcem stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Podle § 6 odst. 2 zákona o DPH osoba povinná k dani uvedená v odstavci 1 je plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve.
28. Podle § 5 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2014 je osoba povinná k dani fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, pokud tento zákon nestanoví v § 5a jinak. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti. Podle § 5 odst. 2 tohoto zákona se ekonomickou činností uvedenou v odstavci 1 pro účely tohoto zákona rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních zalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu nebo jako příjmy za autorské příspěvky, z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně podle zvláštního právního předpisu.
29. Podle § 4a odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2014 se obratem pro účely tohoto zákona rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečnění plnění, kterými jsou dodání zboží a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za
- a) zdanitelné plnění,
 - b) plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo
 - c) plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56a, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.
30. Podle § 2 odst. 1 písm. b) o DPH je předmětem daně poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.
31. Podle § 14 odst. 1 o DPH ve znění účinném do 31. 3. 2019 se poskytnutím služby pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží. Poskytnutím služby se pro účely tohoto zákona rozumí také
- a) pozbytí nehmotné věci,
 - b) přenechání zboží k užití jinému,
 - c) vznik a zánik věcného břemene,
 - d) zavázání se k povinnosti zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci.
32. Znění zákona o DPH vychází ze směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH je předmětem DPH poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková. Podle čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH platí, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

že „osobou povinnou k dani“ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoliv místě vykonává samostatnou ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. „Ekonomickou činností“ se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj. Podle čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH se poskytnutím služby rozumí každé plnění, které není dodáním zboží.

33. Podle § 94 odst. 1 zákona od DPH je osoba povinná k dani uvedená v § 6 povinná podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený obrat.
34. Podle § 129 odst. 3 písm. a) daňového řádu správce daně podle povahy věci rozhodne z moci úřední o registraci, pokud je to důvodné a pokud daňový subjekt nepodá přihlášku k registraci.
35. Podle § 2716 občanského zákoníku, zaváže-li se smlouvou několik osob sdružit jako společníci za společným účelem činnosti nebo věci, vzniká společnost.
36. Společnost podle § 2716 občanského zákoníku nemá právní subjektivitu, nejde tedy o právnickou osobu. Právní úprava společnosti až na drobné výjimky navazuje na předchozí úpravu sdružení osob dle zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník. Nadále tedy platí, že společnost nemůže sama o sobě právně jednat, tedy pro sebe vlastním právním jednáním nabývat práva a zavazovat se k povinnostem, nemůže podnikat, nemůže nic vlastnit, prodávat, darovat apod. Stranou společenské smlouvy, kterou se společnost zakládá, může být osoba fyzická i právnická, podnikatel či nepodnikatel.
37. Jedním z důvodů, pro který žalobkyně namítala věcně nesprávné posouzení její věci, bylo to, že podíl na zisku společnosti, který žalobkyni příslušel podle Smluv o společnosti, nevycházel ze skutečné hodnoty žalobkyní prováděných servisních činností dle smluv, a nelze proto tvrdit, že by mohl představovat skutečnou protihodnotu žalobkyní poskytovaných služeb. K tomu soud v první řadě poukazuje na to, že žalobkyně nijak nespecifikovala, proč vyplácený podíl na zisku, jehož výše se podle předloženého peněžního deníku v každém z měsíců června až prosince 2014 pohybovala vždy mezi cca 145 000 Kč až cca 180 000 Kč, tedy nijak výrazně se neměnil a rozhodně nikdy nedošlo k tomu, že by jej žalobkyně neobdržela, podle ní nemohl představovat skutečnou protihodnotu, resp. proč neodpovídal skutečné hodnotě žalobkyní poskytovaných služeb.
38. Podle žalobkyní namítaného rozsudku Soudního dvora Evropské Unie ve věci sp. zn. C-11/15 Český rozhlas, přičemž na tuto pasáž je odkazováno i v rozsudku ve věci sp. zn. C-37/16 SAWP, „poskytování služeb je uskutečněno ‚za protiplnění‘ ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice, a je tudíž předmětem daně pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem **představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci** (viz rozsudek ze dne 3. března 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, bod 14, rozsudek ze dne 29. října 2009, Komise v. Finsko, C-246/08, EU:C:2009:671, bod 44, a rozsudek ze dne 27. října 2011, GFKL Financial Services, C-93/10, EU:C:2011:700, bod 18)“.
39. Soudní dvůr Evropské unie k výkladu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice např. již ve svém rozsudku ze dne 3. 3. 1994, ve věci sp. zn. C-16/93, R. J. Tolsma vs. Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden, uvedl zásadu, že poskytnutí služby oproti úhradě

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

předpokládá transakce mezi stranami, pro kterou si sjednaly cenu nebo protihodnotu. Je tedy nutné, aby existoval právní vztah, podle kterého dochází k recipročnímu plnění, neboť odměna přijatá poskytovatelem služeb je skutečnou protihodnotou za poskytnutou službu. Judikatura SDEU tedy v tomto směru poukazuje na nutnost existence přímé vazby mezi dodávkou zboží a úplatou za toto dodání.

40. Z těchto ani dalších rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie však nevyplývá závěr tvrzený žalobkyní, podle kterého podmínkou pro to, aby služba byla poskytnuta za úplatu, je skutečnost, že odměna poskytovatele **skutečně odpovídá službě poskytnuté příjemci**. Soud totiž vnímá posun mezi „*skutečnou protihodnotou poskytnuté služby*“, jak bylo shrnuto v uvedených rozsudcích, a požadavkem na to, aby odměna za poskytnutou službu skutečně odpovídala poskytnuté službě, tedy požadavkem na (zásadně peněžní) ekvivalent poskytnuté služby, jak se v žalobě snažila nastínit žalobkyně. Již vůbec pak z namítaných rozsudků nevyplývá závěr, že by bylo namístě se tím, zda odměna poskytovatele skutečně odpovídala službám poskytnuté příjemci, zabývat v běžných podnikatelských vztazích.
41. Z judikatury Soudního dvora naopak vyplývá např. to, že pokud se předmětné poskytování služeb vyznačuje zejména nepřetržitou připraveností poskytovatele služeb poskytnout v daný okamžik péči, jakou klient vyžaduje, není nutné k uznání přímého vztahu mezi uvedenou službou a obdrženým protiplněním prokazovat, že se určitá platba vztahuje k určité individualizované a přesně konkretizované péči poskytnuté na žádost klienta (v tomto smyslu viz rozsudek sp. zn. C-174/00 Kennemer Golf, bod 40). Ani skutečnost, že péče poskytovaná klientům ve věci v původním řízení není předem definovaná ani individualizovaná a že platba je vyplácena formou paušálu, nemůže mít vliv na přímý vztah mezi poskytnutými službami a obdrženým protiplněním, jehož výše je určena předem a na základě jasně stanovených kritérií (viz rozsudek sp. zn. C-151/13 Le Rayon d'Or SARL).
42. Žalobkyně odkazovaná rozhodnutí, na jejichž základě byl závěr o podmínce „skutečné protihodnoty služby“ učiněn, se navíc na rozdíl od posuzované věci netýkala poskytování služeb v rámci podnikatelských vztahů. Pro ty je typická značná smluvní autonomie, tj. volnost ve výběru smluvního partnera, smluvního typu i obsahu smluv včetně cenových podmínek apod. Vyloučeno pak samozřejmě není, aby úplata za poskytnuté služby nebyla stanovena pevnou částkou tak, jako tomu bylo v případě Smluv o společnosti.
43. Soud proto považuje za správný závěr správců daně, podle kterých činnosti, které žalobkyně dle Smluv o společnosti vykonávala, svou povahou odpovídaly poskytování služeb dle § 14 odst. 1 zákona o DPH, což ostatně v žalobě připustila i sama žalobkyně. Nesdílí však její přesvědčení, že by správci daně byli v daném řízení povinni se zabývat tím, zda úplata, kterou za ně obdržela, představovala jejich skutečnou hodnotu. Tím spíše za situace, kdy žalobkyně námitky v tomto duchu v celém daňovém řízení nevznesla.
44. Žalobkyně tedy v žalobě souhlasila s tvrzením žalovaného, že činnosti, které žalobkyně dle Smluv o společnosti vykonávala, svou povahou odpovídaly poskytování služeb dle § 14 odst. 1 zákona o DPH, a nesouhlasila pouze s posouzením úplaty, kterou za ně od obchodní společnosti Victoria obdržela. Hned v další námitce však tvrdila, že společnosti založené smlouvami byly založeny za účelem provozování sázkových a herních zařízení ve vymezených provozovnách, že herní a loterijní činnosti jsou poskytovány navenek hráčům účastnícím se těchto her a že společníci uskutečňovali činnosti vymezené v jednotlivých smlouvách přímo vůči hráčům účastnícím se provozovaných her. Podle žalobkyně proto Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

není z napadeného rozhodnutí jasné, komu žalobkyně vlastně poskytla předmětné služby, byť zároveň dodává, že lze nepřímě implikovat, že to bylo obchodní společnosti Victoria. S touto námitkou týkající se namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí se již tento soud vypořádal ve 24. odstavci odůvodnění tohoto rozhodnutí, kde ji vyhodnotil jako zjevně nedůvodnou.

45. Podle § 8 odst. 3 daňového řádu správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Správci daně v dané věci posoudili Smlouvy o společnosti jako jednání, jehož skutečným obsahem bylo poskytování služeb žalobkyní společnosti Victoria, s čímž se soud ztotožňuje. Společnosti podle znění Smluv o společnosti měly být založeny za účelem zajištění provozování sázkových zařízení ve smyslu zákona o loteriích a zajištění činností s tím souvisejících ve vymezených provozovnách. Podle § 4 odst. 3 zákona o loteriích se provozováním loterií a jiných podobných her rozumí činnost směřující k uvedení loterií a jiných podobných her do provozu, včetně zprostředkovatelských, organizačních, finančních, technických a dalších služeb souvisejících se zajištěním provozu těchto her a jejich řádné ukončení a vyúčtování. Provozováním loterií se také rozumí vykonávání všech dalších činností, které provozovateli ukládají jiné právní předpisy. Podle § 1 odst. 7 zákona o loteriích 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. Provozování sázkových a herních zařízení je tedy činností, kterou může provozovat pouze právnická osoba s příslušným povolením. Žalobkyně jakožto fyzická osoba takovýmto provozovatelem zjevně být nemohla, nemohla se tudíž ani s jiným provozovatelem sdružit za účelem provozování sázkových a herních zařízení. Takovýto účel společnosti by v daném případě odporoval zákonu.
46. Přípustným účelem společnosti by mohlo být sdružení osob za účelem poskytování služeb souvisejících s provozováním loterií a obdobných her. Poskytování služeb souvisejících s jejich provozováním zajišťovaných pro provozovatele jinými osobami však nepožívá výhod uvedených v § 51 odst. 1 písm. k) zákona o DPH, podle kterého jsou při splnění podmínek stanovených v § 52 až 62 plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně provozování loterií a jiných podobných her (§ 60). Podle § 60 zákona o DPH se provozováním loterií a jiných podobných her totiž pro účely tohoto zákona rozumí provozování loterií a jiných podobných her, **s výjimkou služeb souvisejících s jejich provozováním zajišťovaných pro provozovatele jinými osobami**. S ohledem na povahu těchto služeb pak není důvodu úplaty za poskytování takovýchto služeb nezahrnovat do obrátu podle § 4a tohoto zákona jen proto, že poskytovatel takovéto služby a její příjemce zároveň uzavřeli smlouvu podle § 2716 občanského zákoníku. Namítané rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie sp. zn. C-77/01 se nezabývalo srovnatelnou situací, a nelze z něj proto v této věci vycházet.
47. Soud uzavírá, že činnosti prováděné žalobkyní pro obchodní společnost Victoria na základě Smluv o společnosti zjevně odpovídaly definici služby uvedené v § 14 odst. 1 zákona o DPH a podíly žalobkyně na čistém zisku úplatám podle § 4 odst. 1 písm. a) tohoto zákona, které spadaly do obrátu žalobkyně podle § 4a tohoto zákona. Ani tyto námitky žalobkyně tak soud nepovažoval za důvodné. Obrat žalobkyně v prosinci 2014 přesáhl částku 1 000 000 Kč, žalobkyně se tudíž k 1. 2. 2015 stala plátcem DPH. Do 15. 1. 2015 byla povinna podat přihlášku k registraci. Jelikož tak neučinila, rozhodl o její registraci v souladu se zákonem z moci úřední správce daně. Jeho rozhodnutí přitom mělo pouze deklaratorní povahu, neboť žalobkyně se plátcem DPH stala ze zákona. Žalovaný Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nijak nepochybil, když odvolání podané žalobkyní zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

48. To, že odvolací řízení trvalo rok a půl, nemůže být pochybením, které by mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Žalobkyně měla možnost se proti tvrzenému pochybení bránit prostředky ochrany proti nečinnosti dle § 38 daňového řádu a po jejich bezvýsledném vyčerpání u správního soudu prostřednictvím žaloby na ochranu proti nečinnosti.
49. Žalobu soud vyhodnotil v mezích uplatněných žalobních bodů jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
50. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, a ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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 nejblíže 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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 24. března 2021

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.