



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Radima Kadlčáka a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobkyně: **Elsienc lumos s.r.o.**, IČO: 24225827,
sídlem Chudenická 1059/30, 102 00 Praha 10,
zastoupená GT Tax a.s. (dříve BDO Tax s.r.o.), IČO: 26420473,
sídlem Pujmanové 1753/10a, 140 00 Praha 4,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10. 2019, č. j. 41995/19/5300-21445-712211,

takto:

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

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 10. 2019, č. j. 41995/19/5300-21445-712211, jímž byla zamítnuta její odvolání a potvrzeny rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 12. 2017, konkrétně dodatečný platební výměr č. j. 2456448/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období říjen 2013 doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 118 311 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 23 662 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 2457468/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období listopad 2013 doměřena DPH ve výši 131 610 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 26 322 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 2457677/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období prosinec 2013 doměřena DPH ve výši 131 821 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 26 364 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 2457737/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období leden 2014 doměřena DPH ve výši 104 065 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 813 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 2457750/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období únor 2014 doměřena DPH ve výši 96 222 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 19 244 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 2457763/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období březen 2014 doměřena DPH ve výši 107 777 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 21 555 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 2457798/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období duben 2014 doměřena DPH ve výši 146 828 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 29 365 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 2457805/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období květen 2014 doměřena DPH ve výši 89 803 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 17 960 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 2457816/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období červen 2014 doměřena DPH ve výši 95 485 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 19 097 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 2457837/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období červenec 2014 doměřena DPH ve výši 129 635 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 25 927 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 2457853/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období srpen 2014 doměřena DPH ve výši 118 908 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 23 781 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 2457864/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období září 2014 doměřena DPH ve výši 187 923 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 37 584 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 2457884/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období říjen 2014 doměřena DPH ve výši 164 486 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 32 897 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 2457911/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období listopad 2014 doměřena DPH ve výši 174 671 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 34 934 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 2457919/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období prosinec 2014 doměřena DPH ve výši 144 746 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 28 949 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 2457928/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období leden 2015 doměřena DPH ve výši 166 157 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 33 231 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 2457941/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období únor 2015 doměřena DPH ve výši 142 678 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 28 535 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 2457950/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období březen 2015

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

doměřena DPH ve výši 160 442 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 32 088 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 2457960/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období duben 2015 doměřena DPH ve výši 154 566 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 30 913 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 2457974/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období květen 2015 doměřena DPH ve výši 179 795 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 35 959 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 2457984/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období červen 2015 doměřena DPH ve výši 198 317 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 39 663 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 2458635/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období červenec 2015 doměřena DPH ve výši 173 637 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 34 727 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 2458643/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období srpen 2015 doměřena DPH ve výši 167 689 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 33 537 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 2458669/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období září 2015 doměřena DPH ve výši 192 747 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 38 549 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 2458680/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období říjen 2015 doměřena DPH ve výši 200 445 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 40 089 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 2458696/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období listopad 2015 doměřena DPH ve výši 221 283 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 44 256 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 2458748/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období prosinec 2015 doměřena DPH ve výši 171 007 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 34 201 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 2458762/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období leden 2016 doměřena DPH ve výši 234 769 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 46 953 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 2458780/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období únor 2016 doměřena DPH ve výši 140 749 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 28 149 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 2458802/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období březen 2016 doměřena DPH ve výši 159 829 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 31 965 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 2458812/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období duben 2016 doměřena DPH ve výši 134 231 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 26 846 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 2458895/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období květen 2016 doměřena DPH ve výši 142 144 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 28 428 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 2458920/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období červen 2016 doměřena DPH ve výši 186 005 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 37 201 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 2458927/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období červenec 2016 doměřena DPH ve výši 167 108 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 33 421 Kč, dodatečný platební výměr č. j. 2458939/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období srpen 2016 doměřena DPH ve výši 187 404 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 37 480 Kč, a platební výměr č. j. 2458978/17/2514-50522-505688, kterým byla za zdaňovací období září 2016 vyměřena DPH ve výši 169 819 Kč. Žalobkyně se zároveň domáhala toho, aby soud žalovanému uložil povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

2. Žalobkyně v žalobě nejprve shrnula průběh daňového řízení, přičemž popsala i jí vykonávané činnosti, jejichž hodnocení bylo ve věci předmětem sporu. Dále poukázala na dikci § 4a odst. 3, § 5a, § 6a, § 36a, § 73 odst. 7, § 100 odst. 4, § 101c odst. 2 a § 102 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Jelikož však žalobkyně s další osobou uskutečňuje v rámci sdružení hazardní hry dle § 51 odst. 1 písm. k) a § 60 zákona o DPH, tedy činnosti osvobozené od DPH bez nároku na odpočet daně, považovala žalobkyně shora odkazovaná ustanovení zakotvující aplikaci DPH u sdružení irelevantními. Dle žalobkyně ani směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), nezakotvuje specifická pravidla pro sdružení a jejich účastníky. Otázku uplatnění DPH u osob povinných k dani uskutečňujících ekonomické činnosti v rámci sdružení dle směrnice DPH přitom posoudil již Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „SDEU“) v rozsudku ze dne 29. 4. 2004, sp. zn. C-77/01. V dané věci SDEU podle žalobkyně shledal, že se plnění uskutečňovaná mezi účastníky sdružení nepovažují za poskytnutí služby nebo dodání zboží za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH, a nejedná se tedy o zdanitelná plnění.
3. Následně žalobkyně uvedla, že skutečnost, že není opodstatněné, aby byly sporné činnosti považovány za úplatné poskytnutí služby, která by byla předmětem DPH, lze odůvodnit také koncepcí předmětu DPH a nutností splnit veškeré zákonné podmínky pro to, aby plnění DPH podléhalo. V případě poskytnutí služby je přitom jednou z těchto podmínek to, že služba musí být poskytnuta za úplatu, k čemuž žalobkyně odkázala na rozsudky SDEU ze dne 18. 1. 2017, sp. zn. C-37/16, a ze dne 22. 6. 2016, sp. zn. C-11/15. V této souvislosti žalobkyně pro posuzovaný případ upozornila, že uskutečňuje-li ve spolupráci s dalším účastníkem sdružení společnou činnost, je odměna, kterou za svoji činnost obdrží, odvislá výlučně od dosaženého zisku sdružení (tj. výnosů z herních či sázkových zařízení). Ze zisku sdružení tak obdrží žalobkyně i druhý účastník sdružení smlouvou stanovený podíl na zisku. Žalobkyně sice může určitým způsobem ovlivnit výši zisku sdružení, avšak v principu toliko řádným plněním svých činností. V řešeném případě zároveň ze samotné podstaty smluv o sdružení plyne, že se účastníci sdružují za účelem dosažení společné činnosti, kterou představuje provozování hazardních her v jednotlivých provozovnách. Podíl na zisku připadající žalobkyni nicméně vychází výlučně z výnosů herních a sázkových zařízení umístěných v provozovnách, a tedy je odvislý od množství vhozených peněz do těchto zařízení a vyplacených výher, nikoliv od samotného výkonu činnosti žalobkyně. Z koncepce sdružení pak dle žalobkyně ani nedává smysl, proč by měla zrovna ona poskytovat služby druhému účastníkovi sdružení, a nikoliv naopak. Nadto za situace, kdy je činnost sdružení sama o sobě vykonávána vůči třetím osobám, zisk je dělen v poměru 50/50 a ani jeden z účastníků není schopen danou činnost uskutečňovat samostatně, přičemž oba subjekty nesou též stejné riziko. K činnosti uskutečňované v rámci sdružení žalobkyně také doplnila, že pokud by sdružení nemělo po určitou dobu zisk, neobdržela by žádnou odměnu, ačkoliv by nadále vykonávala činnosti specifikované ve smlouvě o sdružení.
4. Dále žalobkyně uvedla, že nijak nezpochybňuje, že je pro daňové řízení rozhodující skutečný obsah právního úkonu, nikoliv stav formálně právní. Dle jejího názoru je však podstatné, že pokud daňové orgány tvrdily nesoulad formálního stavu se stavem faktickým, leželo v takovém případě důkazní břemeno zcela na nich. Nesoulad formy právního úkonu s jeho zamýšleným obsahem musí být totiž daňovému subjektu daňovými orgány jednoznačně prokázán, a to v kontextu všech skutečností rozhodných pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

ze dne 15. 2. 2006, č. j. 2 Afs 55/2005-73). Podle žalobkyně tedy v posuzovaném případě neunesly své důkazní břemeno právě daňové orgány, když závěr o nesouladu faktického stavu se stavem formálně právním relevantním a přezkoumatelným způsobem nezdůvodnily, a jednalo se tak pouze o jejich subjektivní tvrzení bez právní opory. Žalovaný ostatně ani řádně nevypořádal odvolací námitky žalobkyně podpořené judikaturou. Žalobkyně tudíž byla dle jejího názoru zkrácena na právu na spravedlivý proces.

5. Žalobkyně poté nerozporovala skutečnost, že jí úplaty druhým účastníkem sdružení nebyly poskytovány na dobrovolné bázi, jelikož titulem pro ně bylo rozdělení dosaženého zisku v rámci sdružení. Nesporovala ani to, že mohla kvalitou svých služeb ovlivnit ochotu zákazníků do provozoven docházet a hrát hazardní hry, jakož ani právo druhého účastníka sdružení kontrolovat jím vlastněná sázková a herní zařízení či dodržování podmínek jemu uděleného povolení pro jejich provoz. To však dle žalobkyně nemohlo samo o sobě vést k posouzení služeb prováděných žalobkyní jako úplatných ve smyslu ustanovení zákona o DPH, a tudíž v tomto ohledu odmítla hodnocení daňových orgánů. Žalobkyně přitom po celou dobu daňového řízení konstantně tvrdila, že sporné činnosti nejsou předmětem DPH.
6. Podle žalobkyně pak nijak nevyvrací skutečnou povahu sporné činnosti tvrzení žalovaného, že činnosti vykonávané její osobou a druhým účastníkem sdružení byly ve smlouvách jasně rozlišeny, že platby od zákazníků obdržel vždy nejprve druhý účastník sdružení s tím, že z těchto peněz následně žalobkyně obdržela svůj podíl na dosaženém zisku sdružení, možnost vzájemné kontroly obou účastníků sdružení a absence společného majetku. Žalobkyně dále k odkazu žalovaného stran § 73 odst. 7 zákona o DPH upozornila na to, že se toto ustanovení váže ke sdružením, v jejichž rámci jsou vykonávána plnění s nárokem na odpočet daně. Účelem dotčených sdružení však bylo poskytování hazardních her osvobozených od DPH bez nároku na odpočet daně.
7. K části napadeného rozhodnutí týkající se obcházení práva žalobkyně dodala, že i dle judikatury SDEU je oprávněna zvolit si takovou strukturu a podmínky transakcí, které považuje za nejvýhodnější pro své hospodářské činnosti a pro účely svého daňového zatížení. Žalobkyně tak s další osobou uzavřela smlouvy o sdružení, přičemž tyto za účelem společné činnosti fakticky prováděla. V důsledku toho se tedy podílela s druhým účastníkem sdružení na zisku i riziku „společného podniku“. Důsledkem toho, že výkon sporné činnosti není předmětem DPH je přitom i fakt, že žalobkyně nebyla oprávněna uplatňovat si nároky na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění. Žalovaný poté nebyl dle žalobkyně oprávněn interpretovat ustanovení zákona o DPH k její tíži, pokud tento zákon neobsahuje pravidla pro uskutečňování činnosti osvobozené od DPH bez nároku na odpočet daně. Současně žalobkyně pro úplnost doplnila, že ani dle aktuální právní úpravy pro společnosti obsažené v zákoně o DPH, by neměly být jí poskytované služby považovány za zdanitelná plnění.
8. Závěrem žalobkyně namítla, že se žalovaný s jejími odvolacími argumenty podloženými též judikaturou SDEU po věcné stránce nevypořádal, a napadené rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl, aby ji soud jako nedůvodnou zamítl. K tomu zrekapituloval dosavadní průběh řízení, jakož i uplatněnou žalobní argumentaci. Žalovaný následně k námitce nepřezkoumatelnosti uvedl, že napadené rozhodnutí

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nepostrádá základní obsahové náležitosti. Z jeho odůvodnění je současně možno seznat, jakými úvahami byl žalovaný ve své rozhodovací činnosti veden, jakými skutečnostmi se zabýval a jaké důvody jej vedly k vyslovení závěrů ve věci samé. Z napadeného rozhodnutí je dle žalovaného seznatelné také jeho hodnocení ve vztahu k uplatněným námitkám žalobkyně. Žalovaný přitom jednoznačně vymezil, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve vztahu k tvrzené absenci zdanitelnosti předmětných plnění, která žalobkyně poskytovala na základě smluv o sdruženích a společnostech pro Forbes Game, a. s., a Victoria - Tip, a.s. Žalovaný nesouhlasil s tím, že by bez dalšího přejal argumentaci správce daně, přičemž napadené rozhodnutí považoval za plně přezkoumatelné.

10. Dle žalovaného pak správce daně na základě zjištěného stavu věci v souladu s právními předpisy posoudil předmětná sporná plnění poskytovaná žalobkyní pro Forbes Game, a. s., a Victoria - Tip, a.s., jako zdanitelné poskytování služeb podléhající DPH v základní sazbě. V žalobou napadeném rozhodnutí byla dle žalovaného užita též relevantní judikatura. Správce daně přitom uvedl, proč žalobkyní citovaná judikatura na danou věc nedopadá. K odkazu žalobkyně na rozsudek SDEU ve věci C-77/01 žalovaný uvedl, že se v posuzovaném případě jednalo o poskytování služeb za úplatu, nikoliv plnění v rámci sdružení a společností, neboť rozhodná byla faktická povaha smluvního vztahu.
11. Podle žalovaného nelze souhlasit s názorem žalobkyně, že žádný rozpor mezi stavem formálně právním a faktickým daňové orgány neprokázaly, a to s odkazem na obsah skutečností popsanych v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Výzvou ze dne 1. 6. 2017 přitom správce daně unesl své důkazní břemeno, když prokázal, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, a ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30). V případě, kdy správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu, dochází k přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt a je na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil, tj. prokázal, že se plnění uskutečnilo tak, jak tvrdí. Dle žalovaného tak bylo dále na žalobkyni, aby pochybnosti správce daně ve věci vyvrátila a svá tvrzení prokázala, což však žalobkyně neučinila.
12. Žalovaný poté uvedl, že v posuzovaném případě bylo poskytnutí služby realizováno za úplatu tak, jak ji vymezuje § 4 odst. 1 zákona o DPH a vykládá judikatura SDEU, a to vzhledem k existenci přímé vazby mezi žalobkyní poskytovanými službami a obdrženým protiplněním v penězích, o čemž svědčí skutečnosti, které byly popsány v napadeném rozhodnutí. Dle žalovaného tedy byly naplněny podmínky zdanitelnosti plnění, které jsou upraveny v § 2 odst. 2 zákona o DPH. Pro právní kvalifikaci činností vykonávaných žalobkyní pro Forbes Game, a. s., a Victoria - Tip, a.s., pak nebylo rozhodující, jak je žalobkyně formálně označila, ale jejich skutečná povaha. S odkazem na jasně vymezenou úlohu, práva a povinnosti žalobkyně, úplatu od druhé smluvní strany, nikoliv třetích osob, odpovědnost za škodu žalobkyně druhé smluvní straně, kontrolu žalobkyně, absenci společného majetku, samostatné nesení nákladů bez práva na celou či úměrnou úhradu, nebylo možné dle žalovaného v rámci naplňování deklarovaného účelu sdružení či společností hovořit o neoddělitelnosti, propojenosti a rovnosti subjektů při naplňování deklarovaného účelu sdružení a společností. Plnění poskytovaná žalobkyní pro Forbes Game, a. s., a Victoria - Tip, a.s., proto ve skutečnosti představovala oddělitelné a samostatné poskytování služeb podléhající DPH v základní sazbě, nikoliv společné uskutečňování plnění v rámci sdružení a společností. Ve vztahu k nim pak byla žalobkyně oprávněna za splnění formálních a hmotněprávních podmínek ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH uplatnit nárok na odpočet DPH.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

13. Závěrem žalovaný konstatoval, že by na základě žalobkyní aplikovaného výkladu došlo k obcházení zákona. Pokud by úplata, kterou obdržela žalobkyně od společností Forbes Game, a. s., a Victoria - Tip, a.s., nepodléhala DPH s ohledem na formální deklaraci činnosti v rámci sdružení a společností, došlo by v důsledku toho k osvobození od DPH rovněž žalobkyní poskytovaných plnění. Za takové situace by zde nebyl subjekt, který by DPH státu uhradil. Došlo by tak fakticky k rozšiřování osvobození od DPH na plnění, jež nebylo úmyslem zákonodárce od DPH osvobodit, a osvobození plnění od DPH by záleželo výhradně na vůli daňových subjektů, neboť by jim stačilo formálně deklarovat založení sdružení či společnosti a pod jejich hlavičkou poskytovat své služby subjektu, který uskutečňuje plnění osvobozená od DPH.

Posouzení věci soudem

14. 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 uvedl, že souhlasí s projednáním věci bez nařízení jednání a žalobkyně nesdělila do dvou týdnů od doručení výzvy soudu svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoliv byla ve výzvě výslovně poučena, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání uděluje.
15. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkouvává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobkyně uplatnila v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobkyně je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení i zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s.
16. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu projednávaného případu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
17. V logice uspořádání uplatněných žalobních bodů soud nejprve přistouplil k posouzení důvodnosti tvrzení, jímž žalobkyně značně obecně vytknula nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí v části týkající se hodnocení daňových orgánů o rozporu mezi formální a faktickou povahou dotčených smluvních vztahů žalobkyně s Forbes Game, a. s., a Victoria - Tip, a.s., a že se žalovaný s jejími odvolacími argumenty podloženými judikaturou SDEU po věcné stránce nevypořádal.
18. Podle § 102 odst. 2 a 3 daňového řádu rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li zákon jinak. V odůvodnění správce daně uvede důvody výroku, anebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí. Podle § 147 odst. 4 daňového řádu zároveň platí, že dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly (...), považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole. V takovém případě tedy odůvodnění rozhodnutí (platebního výměru) nahrazuje či doplňuje zpráva o daňové kontrole.
19. S odkazem na výše citovaná ustanovení daňového řádu soud konstatuje, že z odůvodnění rozhodnutí musí být vždy zřejmé, z jakých skutkových zjištění daňový orgán ve vztahu k jím vyhlášenému výroku vycházel a na základě jakého právního názoru k závěrům Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

o něm dospěl. Správní rozhodnutí, které takovouto skutkovou a právní úvahu neobsahuje, je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť nemůže plnit svou základní funkci, tedy osvětlit účastníkům řízení, na základě jakých skutečností bylo rozhodnuto tak, jak je uvedeno v jeho výroku (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005-298, ze dne 16. 6. 2006, č. j. 4 As 58/2005-65, ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001-47, ze dne 17. 9. 2003, č. j. 5 A 156/2002-25, nebo ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13). Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí, nelze-li v něm zjistit 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). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je tedy vyhrazeno pouze 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 (daňový) orgán 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 (daňové) orgány nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (srov. také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, č. j. 8 As 13/2007-100, ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43, či ze dne 3. 7. 2018, č. j. 7 As 150/2018-36).

20. V souvislosti s předmětnou námitkou soud také poznamenává, že daňové řízení až do vydání rozhodnutí odvolacího orgánu představuje jeden celek (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2007, č. j. 3 As 51/2006-65, nebo ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 42/2010-52). Jako jeden celek jsou tak vnímána všechna rozhodnutí vydaná v jednotlivých fázích řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2016, č. j. 2 Afs 143/2016-29). Připomenou je možno i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013-25, v němž bylo konstatováno, že *„[z] hlediska ekonomie řízení není vyloučeno, aby odvolací orgán argumentaci správního orgánu prvního stupně pouze doplnil. Při soudním přezkumu odvolacího rozhodnutí je třeba vzít v úvahu, že ve správním řízení tvoří rozhodnutí obou stupňů celek. Mezery v odůvodnění rozhodnutí odvolání, které by jinak způsobovaly jeho nepřezkoumatelnost, proto mohou zaplnit argumenty obsažené již v rozhodnutí prvního stupně.“* Za vadu rozhodnutí odvolacího (daňového) orgánu přitom nelze shledat ani to, pokud používá k odůvodnění svých závěrů stejnou argumentaci jako správce daně, jestliže ji v rámci právního posouzení shledá správnou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2019, č. j. 10 Afs 105/2018-41).
21. Vycházeje ze shora uvedeného je tak ve věci třeba konstatovat, že z hlediska přezkoumatelnosti lze v odůvodnění napadeného rozhodnutí nepochybně vysledovat úsudek žalovaného, který srozumitelně zdůvodnil, jakým způsobem, z jakých důvodů a na základě jakých ustanovení zákona daný případ řešil. V kontextu výše uvedené obecné námitky soud poukazuje zejména na odst. 18 až 51 napadeného rozhodnutí, v nichž žalovaný dostatečným způsobem popsal z jakých konkrétních skutkových a právních okolností vycházel, jakými úvahami byl při svém rozhodování veden a proč neakceptoval jednotlivé odvolací námitky žalobkyně. K žalobkyní tvrzené neodůvodněnosti rozporu mezi formální a faktickou povahou dotčených smluvních vztahů žalobkyně s Forbes Game, a. s., a Victoria - Tip, a. s., lze poukázat zvláště na část odůvodnění, kde žalovaný Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

provedl posouzení a výklad podstaty smluv o sdruženích a společnostech uzavřených mezi žalobkyní a výše jmenovanými subjekty, přičemž zde také jasně popsal úlohy, práva a povinnosti vymezené jednotlivým smluvním stranám, úplatu pro žalobkyni od druhé smluvní strany, odpovědnost žalobkyně za škodu druhé smluvní straně, kontrolu žalobkyně druhou smluvní stranou, absenci společného majetku žalobkyně s druhou smluvní stranou, samostatné nesení nákladů smluvních stran, z čehož tedy žalovaný zřejmým způsobem vyhodnotil, že v rámci naplňování deklarovaného účelu sdružení či společností nelze hovořit o neoddělitelnosti, propojenosti a rovnosti subjektů při naplňování deklarovaného účelu sdružení a společností. Plnění poskytovaná žalobkyní pro Forbes Game, a. s., a Victoria - Tip, a.s., tak vzhledem k těmto skutečnostem žalovaný shledal za oddělitelné a samostatné poskytování služeb podléhající DPH v základní sazbě, nikoliv společné uskutečňování plnění v rámci sdružení a společností. Odvolacími argumenty žalobkyně se poté žalovaný výslovně zabýval v odst. 40 až 51 napadeného rozhodnutí, a to včetně seznatelné reakce na jí odkazovanou judikaturu SDEU, jakož i správních soudů (viz odst. 41, 45 a 48 až 51 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně zároveň v rámci žaloby nijak blíže nespecifikovala jaká konkrétní odvolací námitka měla být žalovaným opomenuta a na jaký poukazovaný judikát nemělo být reagováno. Za takové situace pak správní soud nemohl za žalobkyni domýšlet žalobní tvrzení, neboť by tímto postupem porušil zásadu rovnosti a přestal by být nestranným rozhodčím sporu a přebíral by naopak funkci advokáta žalobkyně (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008–78, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 453/2021-66). Zdejší soud proto obecně posoudil, zda se žalovaný zabýval odvolací argumentací žalobkyně, přičemž neshledal, že by napadené rozhodnutí trpělo žalobkyní namítaným deficitem.

22. Dle hodnocení soudu tudíž není napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. K tomu je příležitým připomenout také fakt, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí není projevem nenaplněné subjektivní představy žalobkyně o tom, jak (podrobně) by mělo být rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která soudu znemožňuje napadené rozhodnutí přezkoumat (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, ze dne 20. 8. 2020, č. j. 7 As 122/2020-20, nebo ze dne 14. 1. 2022, č. j. 4 Azs 42/2020-49). Ostatně žalobkyně spíše než s absencí úvah žalovaného ve smyslu nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí nesouhlasí právě s jeho vlastními závěry ve věci, což však samo o sobě svědčí o přezkoumatelnosti odůvodnění napadeného rozhodnutí. Správnost či nesprávnost právních názorů žalovaného však není otázkou samotné přezkoumatelnosti rozhodnutí, nýbrž jeho zákonnosti.
23. Další námítky žalobkyně směřovaly již do právního posouzení věci. Podstatou daného případu (resp. žalobní argumentace) přitom byla otázka, zda žalobkyní poskytovaná plnění vůči Forbes Game, a. s., a Victoria - Tip, a.s., v kontextu uzavřených smluv o sdružení a společnostech mezi žalobkyní a jmenovanými subjekty, lze charakterizovat jako provozování loterií a jiných podobných her, které je osvobozené od DPH bez nároku na odpočet daně ve smyslu § 51 odst. 1 písm. k) a § 60 zákona o DPH. Na tomto místě je zároveň nutno zdůraznit, že mezi žalobkyní a daňovými orgány nebylo sporu o skutkových zjištěních či o posouzení předmětných plnění žalobkyně jako poskytování služeb ve smyslu § 14 odst. 1 zákona o DPH (viz např. reakce na výzvu k prokázání skutečností ze dne 14. 7. 2017, nebo odvolání proti prvostupňovým rozhodnutím ze dne 9. 1. 2018), avšak výhradně o právním hodnocení zdanitelnosti plnění poskytovaných žalobkyní na základě smluv o sdruženích a společnostech,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

24. Podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH je předmětem daně poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Podle odst. 2 nadepsaného ustanovení je zdanitelným plněním plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně.
25. Dle § 4 odst. 1 zákona o DPH se pro účely tohoto zákona rozumí úplatou částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžitého plnění, které jsou poskytnuty v souvislosti s předmětem daně.
26. Dle § 14 odst. 1 věty první zákona o DPH se poskytnutím služby pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží.
27. Podle § 51 odst. 1 písm. k) zákona o DPH je při splnění podmínek stanovených v § 52 až 62 od daně bez nároku na odpočet osvobozeno provozování loterií a jiných podobných her.
28. Dle § 60 zákona o DPH provozováním loterií a jiných podobných her se pro účely tohoto zákona rozumí provozování loterií a jiných podobných her, s výjimkou služeb souvisejících s jejich provozováním zajišťovaných pro provozovatele jinými osobami. V poznámce pod čarou byl současně uveden odkaz na zákon č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o loteriích“).
29. K tomu Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 5. 2020, č. j. 9 Afs 147/2018-59, zdůraznil, že „samotný text § 60 zákona o DPH (...) je plně v souladu s tím, co se rozumí provozováním hazardních her podle směrnice. Základní charakteristikou provozování hazardní hry je nabídka šance na výhru sázejícímu za přijetí rizika povinnosti vyplatit výhru. Takto je podstata hazardních her chápána i v běžném jazyce. Komplikace přichází při posuzování činností, které této charakteristice (plně) neodpovídají, přesto však s provozováním hazardní hry více či méně souvisí. Soudní dvůr – při respektování restriktivního výkladu a důvodu, pro který jsou hazardní hry od daně osvobozeny – jednoznačně uzavřel, že služby, které výše uvedeným způsobem charakterizovat nelze, provozováním hazardních her nejsou. Český zákonodárce tedy v § 60 zákona o DPH pouze výslovně uvedl to, co ze směrnice vyplývá implicitně, a sice že provozováním loterie není poskytování souvisejících služeb zajišťovaných pro provozovatele jinými osobami. Na podporu tohoto závěru lze též odkázat na důvodovou zprávu k § 60 zákona o DPH, podle které je hlavním důvodem osvobození hazardních her od daně nevhodnost zdanění těchto služeb DPH. Důvodová zpráva výslovně poukazuje na obtížnost stanovení základu daně a skutečnost, že část výtěžku z hazardních her musí být věnována na veřejně prospěšné účely a vydání příslušných povolení podléhá správním poplatkům. Z povahy věci je zřejmé, že tyto problémy se v plné míře projeví právě u poskytování loterií ve výše uvedeném smyslu, u souvisejících služeb však nikoli.“
30. Zde je třeba též uvést, že znění zákona o DPH vychází ze směrnice o DPH. Podle čl. 2 odst. 1 písm. c) této směrnice je předmětem DPH poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková. Podle čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH se poskytnutím služby rozumí každé plnění, které není dodáním zboží. Dle čl. 135 odst. 1 písm. i) odkazované směrnice členské státy osvobodí od daně sázky, loterie a další formy her za podmínek a omezení stanovených jednotlivými členskými státy.
31. Podle § 829 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, se několik osob může sdružit, aby se společně přičinily o dosažení sjednaného účelu. Dle odst. 2 téhož ustanovení sdružení nemají způsobilost k právům a povinnostem.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

32. Podle § 2716 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), zaváže-li se smlouvou několik osob sdružit jako společníci za společným účelem činnosti nebo věci, vzniká společnost.
33. Společnost podle § 2716 občanského zákoníku nemá právní osobnost a není právnickou osobou. Právní úprava společnosti tedy až na drobné výjimky navazuje na předchozí úpravu sdružení osob dle zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (srov. Hulmák, M. a kol.: *Občanský zákoník VI. Závazkové právo. Zvláštní část (§ 2055–3014). Komentář. 1. vydání.*, C. H. Beck, Praha: 2014, k § 2716). Nadále pak platí, že společnost (dříve sdružení osob) 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.
34. Jedním z důvodů, pro který žalobkyně namítala věcně nesprávné posouzení tohoto případu, bylo to, že podíl na zisku společnosti, který žalobkyni příslušel dle uzavřených smluv o sdružení či společnosti, byl odvislý toliko výlučně od dosaženého zisku sdružení či společnosti, a nelze proto tvrdit, že by žalobkyní poskytované služby byly uskutečněny za úplatu.
35. K tomu soud předně rekapituluje, že dle smluv o sdruženích uzavřených žalobkyní s Forbes Game, a. s., a smluv o společnostech uzavřených žalobkyní s Victoria - Tip, a.s., žalobkyně s těmito subjekty založila sdružení a společnosti za účelem zajištění provozování herních a sázkových zařízení dle zákona o loteriích. Povinností Forbes Game, a. s., a Victoria - Tip, a.s., bylo v rámci sdružení či společnosti zajistit herní a sázková zařízení a veškerá povolení k jejich provozování, zatímco úkolem žalobkyně bylo zajistit provozovny pro uskutečňování činnosti sdružení či společnosti a veškeré doplňkové služby (včetně energií) související s užíváním provozoven, mj. tedy i zabezpečit, aby byla tato zařízení umístěna v místech odsouhlasených shora jmenovanými subjekty a zajistit fyzickou obsluhu herních a sázkových zařízení, dozor nad nimi a poskytování hostinských a úklidových služeb. Tomuto jasnému rozdělení činností pak plně odpovídala i úprava vzájemných práv a povinností uvedená v jednotlivých smlouvách o sdruženích a společnostech, které jsou součástí spisové dokumentace. Žalobkyně a Forbes Game, a. s., či Victoria - Tip, a.s., zároveň uplatňovali náklady na činnost sdružení a společností vlastním jménem a na vlastní účet, tyto náklady tudíž nesli samostatně a neměli nárok na jejich celkovou nebo částečnou úhradu druhým účastníkem sdružení či společnosti. Žalobkyni pak na základě předmětných smluv náležel podíl na čistém zisku sdružení či společnosti. Podíly žalobkyně a Forbes Game, a. s., a Victoria - Tip, a.s., resp. pravidelné zálohy na podíl, byly rozepsány na listinách nazvaných zúčtovací doklad provozu strojů k závěrce nebo vyúčtování provozu.
36. Podle žalobkyní odkazovaného rozsudku SDEU ze dne 18. 1. 2017, ve věci sp. zn. C-37/16, přitom platí, že je „poskytování služeb uskutečněno „za úplatu“ ve smyslu směrnice o DPH 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 22. června 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, bod 21 a citovaná judikatura). Soudní dvůr rozhodl, že tomu tak je, existuje-li přímá souvislost mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou a pokud zaplacené částky představují skutečné protiplnění za individualizovatelnou službu poskytnutou v rámci takového právního vztahu (rozsudek ze dne 18. července 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, C-277/05.“ (srov. také rozsudky SDEU ze dne 3. 3. 1994, ve věci sp. zn. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

C-16/93, ze dne 29. 10. 2009, ve věci sp. zn. C-246/08, a ze dne 27. 10. 2011, ve věci sp. zn. C-93/10). Podle ustálené judikatury SDEU tedy předpokládá pojem „poskytování služeb za protiplnění“ ve smyslu výše uvedeného čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH existenci přímé souvislosti mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou.

37. Z judikatury SDEU současně vyplývá, že pokud se poskytování služeb vyznačuje zejména nepřetržitou připraveností poskytovatele služeb poskytnout v daný okamžik službu, 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 službě poskytnuté na žádost klienta (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 3. 2002, ve věci sp. zn. C-174/00). Ani skutečnost, že služba poskytovaná klientům ve věci 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 (srov. rozsudek SDEU ze dne 27. 3. 2014, ve věci sp. zn. C-151/13).
38. V kontextu závěrů plynoucích z nadepsaných rozsudků SDEU a žalobkyní uplatněné argumentace je poté v nyní posuzované věci třeba zdůraznit a zohlednit také fakt, že předmětné poskytování služeb bylo činěno v rámci podnikatelských vztahů. Pro ty je typická značná smluvní autonomie, tj. volnost ve výběru smluvního partnera, smluvního typu i obsahu smluv včetně platebních a cenových podmínek apod. Vyloučeno pak samozřejmě není, aby úplata za poskytnuté služby nebyla stanovena pevnou částkou tak, jako tomu bylo v případě dotčených smluv o sdružení a společnosti (srov. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 3. 2021, č. j. 15 Af 18/2018-50).
39. Soud proto považuje za správný závěr daňových orgánů, podle nichž činnosti, které žalobkyně dle smluv o sdružení či společnosti vykonávala, svou povahou odpovídaly poskytování služeb dle § 14 odst. 1 zákona o DPH, což ostatně v daňovém řízení opakovaně připustila i sama žalobkyně. Poskytované služby byly zároveň realizovány za úplatu tak, jak ji vymezuje § 4 odst. 1 zákona o DPH, jakož i výše citovaná judikatura SDEU, a to vzhledem k existenci právního vztahu mezi žalobkyní a Forbes Game, a. s., či Victoria - Tip, a. s., v jehož rámci byla vzájemně poskytnuta plnění. K tomu je podstatným uvést, že předmětné služby byly žalobkyní poskytovány a peněžní prostředky jí byly vypláceny na základě jednoznačných smluvních ujednání právě s Forbes Game, a. s., nebo Victoria - Tip, a. s. Úplata žalobkyni tedy byla uskutečňována na základě mechanismu výpočtu její výše jasně stanoveného ve smlouvách o sdruženích a společnostech. Jak přitom zdejší soud naznačil už výše, samotný způsob výpočtu výše úplaty žalobkyně procentní sazbou z určité částky (čistého zisku družení či společnosti) není překážkou pro závěr o přímé souvislosti mezi poskytovanými službami a získanou protihodnotou. Nerozhodnou je tak dle soudu v tomto ohledu skutečnost, že byla samotná výše úplaty za poskytnuté služby každý měsíc fakticky jiná. Tato odlišnost úplaty totiž byla (zcela logicky) předurčena smluvním ujednáním žalobkyně s Forbes Game, a. s., či Victoria - Tip, a. s., stran již dříve uvedeného výpočtu úplaty za pomoci procentní sazby. Relevantní právní úprava ani shora odkazovaná judikatura zároveň nestanovuje (resp. nevykládá), že by bylo plnění úplatné pouze v případě užití pevné sazby. V tomto kontextu lze znovu připomenout, že judikatura SDEU předpokládá toliko existenci přímé souvislosti mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou, přičemž soud naplnění tohoto kritéria v návaznosti na veškeré dříve popsané skutečnosti v řešeném případě shledal. K tomu lze též opětovně upozornit na zcela zřejmé smluvní rozdělení činností mezi žalobkyní a Forbes Game, a. s., či Victoria - Tip, a. s., resp. povinnost žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

konkrétní sjednané služby poskytovat, na právo jmenovaných subjektů vykonávat kontrolu nad žalobkyní poskytovanými službami, na pravidelnost sjednaných úplat, a na skutečnost, že výnosy z herních a sázkových zařízení nebyly ve vlastnictví či spoluvlastnictví žalobkyně, ale výhradně společností Forbes Game, a. s., či Victoria - Tip, a.s., které až následně z těchto finančních prostředků vyplácely žalobkyni ve smyslu shora poukazovaného výpočtu sjednanou úplatu, a to ve zjevné souvislosti s jí poskytovanými službami. Žalobkyně si přitom náklady na poskytované služby hradila sama, přičemž neměla nárok na jejich celkovou či částečnou úhradu od Forbes Game, a. s., nebo Victoria - Tip, a.s. (resp. účastníci daných smluvních vztahů realizovali náklady na činnost sdružení a společností vlastním jménem a na vlastní účet). V daném kontextu je pak jistě relevantním též závěr žalovaného, že žalobkyně mohla kvalitou a kvantitou jí poskytovaných služeb ovlivnit ochotu třetích osob (tj. zákazníků) do jejich provozoven přicházet a hrát zde hry dle zákona o loteriích, a v důsledku toho tedy i výši výnosů z herních a sázkových zařízení – tj. výši výsledné úplaty za jí poskytované služby. Vzhledem k popsání komplexu skutečností identifikujících přímou souvislost mezi žalobkyní poskytovanými službami a získanou protihodnotou tak soud konstatuje, že odměna žalobkyně od Forbes Game, a. s., či Victoria - Tip, a.s., představovala skutečnou protihodnotu jí poskytovaných služeb jmenovaným subjektům, jak požaduje mj. i žalobkyní odkazovaná judikatura SDEU.

40. Pokud se v této části dále jedná o tvrzení žalobkyně, že nemělo-li by sdružení či společnost po určitou dobu zisk, neobdržela by žádnou odměnu, ačkoliv by nadále vykonávala činnosti specifikované ve smlouvách o sdružení či společnosti, pak je třeba jednak poukázat na již výše učiněný výklad týkající se smluvního ujednání výpočtu úplaty za pomoci procentní sazby, a jednak na skutečnost, že žalobkyně je stejně jako Forbes Game, a. s., a Victoria - Tip, a.s., podnikatelským subjektem, který z povahy věci vykonává činnosti za účelem dosažení zisku. V zájmu žádného z těchto subjektů tedy nebylo poskytovat své služby bezúplatně, což ostatně ponejvíce potvrzují i posuzované úplaty, které žalobkyně za poskytování jejích služeb v jednotlivých provozovnách za určitá časová období (měsíce) obdržela, jak plyne z obsahu správního spisu. Ani v tomto ohledu proto nelze dle soudu hovořit o absenci úplaty za žalobkyní poskytnuté služby.
41. Žalobkyni také nelze přisvědčit v tom, že by v projednávaném případě nebylo možné rozlišit, který účastník sdružení či společnosti službu poskytoval a který službu přijímal, neboť ze smluv o sdruženích a společnostech toto naprosto seznatelně vyplývá, konkrétně z jasného vymezení práv a povinností obou smluvních stran (tj. vždy žalobkyně na jedné straně a Forbes Game, a. s., či Victoria - Tip, a.s., na straně druhé). Toto ostatně v rámci daňového řízení potvrzovala i sama žalobkyně, když uváděla, že činnosti, které na základě smluv o sdruženích či společnostech uskutečňovala pro jmenované subjekty, svoji povahou představovaly poskytování služeb ve smyslu § 14 odst. 1 zákona o DPH.
42. V souvislosti s výše uvedenými závěry soud k argumentaci žalobkyně týkající se samotné podstaty dotčených smluv dále uvádí, že ve smlouvách o sdruženích žalobkyně s Forbes Game, a. s., bylo deklarováno založení sdružení za účelem zajištění provozování specifikovaných herních zařízení dle zákona o loteriích a zajištění činností s tím souvisejících, včetně souvisejících doplňkových služeb. Ve smlouvách o společnostech žalobkyně s Victoria - Tip, a.s., bylo deklarováno založení společností za účelem zajištění provozování sázkových zařízení dle zákona o loteriích a zajištění souvisejících činností. Z dotčených smluv současně plyne, že toliko Forbes Game, a. s., a Victoria - Tip, a.s., byly subjekty oprávněné provozovat v souladu se zákonem o loteriích herní a sázková zařízení. Na tomto základě tedy byla právě tato zařízení, která Forbes Game, a. s., a Victoria - Tip,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

a.s., vlastní nebo k nim mají jiný právní (uživací) vztah, umístěna v jednotlivých provozovnách a dále provozována. Žalobkyně přitom dle předmětných smluv zajišťovala dané provozovny pro uskutečňování této činnosti včetně veškerých doplňkových služeb souvisejících s užíváním provozoven, jak už bylo ostatně i výše zmíněno (viz jednoznačné rozlišení činností mezi žalobkyní a Forbes Game, a.s., či Victoria - Tip, a.s., v posuzovaných smlouvách o sdruženích či společnostech založených ve spisové dokumentaci).

43. Za daného stavu je pak přiléhavým odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2020, č. j. 9 Afs 147/2018-59, v němž bylo formou právní věty vysloveno, že *„[p]odstatou provozování hazardních her je nabízet šanci na výhru sázejícímu za přijetí rizika povinnosti vyplatit výhru. Pouze subjekt, který je vůči sázejícímu v tomto postavení, provozuje loterie a jiné podobné hry ve smyslu § 60 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a pouze jím poskytovaná plnění mohou být osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně podle § 51 odst. 1 písm. k) téhož zákona. Poskytování souvisejících služeb pro provozovatele jinými subjekty osvobozeno není (např. zajištění prodeje losů či obsluhy sázkových zařízení pro provozovatele).“* V jeho odůvodnění bylo též vysloveno, že *„[z] pohledu § 60 zákona o DPH mají shodné postavení všechny služby poskytované pro provozovatele jinými subjekty, ať už spočívají v prodeji losů, opravě sázkových zařízení nebo v kompletním zajištění jejich obsluhy.“* Nutno zároveň podotknout, že k tomuto závěru dospěl Nejvyšší správní soud za situace, kdy *„ze smluv uzavřených s BONVER WIN a AUTO GAMES vyplývá, že tyto společnosti umísťovaly do provozovny společnosti svá herní zařízení za účelem svého podnikání spočívajícím v provozování loterií. Stěžovatelka se sice kromě poskytnutí prostoru pro sázková zařízení zavázala zajišťovat veškerou běžnou obsluhu zařízení (zajistit dodržování herního plánu, vyplácet výhry, vyřizovat reklamace, vést evidenci sázek a výher, poskytnout součinnost dozorovým orgánům), tyto služby však poskytovala BONVER WIN a AUTO GAMES a se sázejícími hosty herny jednala jejich jménem a na jejich účet. Sázková zařízení patřila po celou dobu těmto společnostem, stěžovatelka je neměla ani v užívání, BONVER WIN a AUTO GAMES disponovali povolením Ministerstva financí k provozování příslušného sázkového zařízení, podle výslovných ustanovení smluv pouze oni byli provozovateli loterií a od počátku jim patřily veškeré tržby. Je tedy naprosto evidentní, že vztah typický pro provozovatele loterie a jeho zákazníka – sázejícího existoval výlučně mezi společnostmi BONVER WIN či AUTO GAMES a hosty herny. Stěžovatelka zdůrazňuje, že podle smluv vlastním jménem a na vlastní odpovědnost provozovala hernu. Herna však byla vždy v části její provozovny a to, že se smluvně zavázala zajistit, aby tento prostor splňoval podmínky pro provoz sázkových zařízení (zejména zákaz vstupu osobám mladším 18 let) z ní provozovatele loterií podle § 60 zákona o DPH nedělá.“* Poukázat je možno i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2013, č. j. 2 Afs 78/2012-31, ve kterém bylo vysloveno, že *„[o]dmítnutí této první stěžovatelčiny argumentační linie však neznamená, že by byla akceptována její alternativní argumentace, v níž naopak tvrdí, že všechny služby, které společnosti STARDUST GAMES, s. r. o., poskytovala, byly součástí provozování loterií a jiných podobných her, a měly proto být osvobozeny od daně na základě § 60 zákona o dani z přidané hodnoty. K tomu je třeba uvést, že 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 podporných služeb neosvobozuje od daně z přidané*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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.“

44. Vycházejí ze shora uvedeného tak soud v řešené věci vyhodnotil, že služby, které žalobkyně poskytovala Forbes Game, a. s., a Victoria - Tip, a.s., nebylo možné shledat za provozování loterií a jiných podobných her, tedy za plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet DPH dle § 51 odst. 1 písm. k) a § 60 zákona o DPH. Činnosti vykonávané žalobkyní totiž pouze souvisely s provozováním her ve smyslu nadepsaných ustanovení, ať už přímo nebo nepřímě (srov. též rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 12. 9. 2018, č. j. 62 Af 68/2016-40, nebo ze dne 28. 8. 2019, č. j. 62 Af 35/2017-168). Ustanovení § 60 zákona o DPH přitom takové služby výslovně vylučuje z definice pojmu provozování loterií a jiných podobných her, a tudíž ve spojení s § 51 odst. 1 písm. k) zákona o DPH i z osvobození od DPH. Na tomto základě tedy bylo nutno v projednávaném případě uzavřít, že služby poskytované žalobkyní Forbes Game, a. s., a Victoria - Tip, a.s., představovaly zdanitelná plnění, neboť byly předmětem daně a zároveň nebyly od daně osvobozené.
45. V kontextu projednávaného případu a shora popsanych skutečností soud zdůrazňuje také fakt, že podle § 8 odst. 3 daňového řádu správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní (tj. zásada materiální pravdy). Pro právní kvalifikaci činností vykonávaných žalobkyní pro Forbes Game, a. s., a Victoria - Tip, a.s., tak nebylo rozhodující, jak je žalobkyně (resp. smluvní strany) formálně označila, ale jejich skutečná povaha. Daňové orgány přitom v dané věci posoudily činnosti zajišťované žalobkyní dle smluv o sdruženích a společnostech jako jednání, jejichž skutečným obsahem bylo poskytování služeb žalobkyní vůči Forbes Game, a. s., a Victoria - Tip, a.s., s čímž se soud ztotožňuje (srov. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 3. 2021, č. j. 15 Af 18/2018-50). Hodnocení, že se jednalo o zdanitelné poskytování služeb, nikoliv o plnění uskutečňovaná v rámci sdružení a společností pak dle soudu svědčí soubor již dříve konstatovaných okolností, které byly v napadeném rozhodnutí podrobně rozebrány a vyhodnoceny. Pro úplnost tak lze upozornit (opětovně) zejména na fakt, že činnosti žalobkyně a Forbes Game, a. s., či Victoria - Tip, a.s., resp. dílčí práva a povinnosti těchto subjektů, byly dotčenými smlouvami jednoznačně rozděleny. Forbes Game, a. s., a Victoria - Tip, a.s., zároveň náležela úplata přímo od zákazníků hrajících hry dle zákona o loteriích v podobě výnosů z těchto her, přičemž žalobkyni úplatu vyplácela až Forbes Game, a. s., či Victoria - Tip, a.s., a to v návaznosti na sjednaný mechanismus jejího výpočtu procentní sazbou z celkové částky výnosů po odečtení stanovených položek. Poukázat lze také na odpovědnost žalobkyně za škodu druhé smluvní straně předmětných smluv, kontrolu plnění jejích činností ze strany druhé smluvní strany, absenci společného majetku mezi účastníky daných smluvních vztahů a samostatné nesení nákladů na činnosti té které smluvní strany bez práva na celou či úměrnou úhradu. Na tomto základě tedy nebylo možno v rámci naplňování deklarovaného účelu sdružení či společností hovořit o neoddělitelnosti, propojenosti a rovnosti subjektů při naplňování deklarovaného účelu sdružení a společností. Soud se proto ztotožnil se závěrem daňových orgánů ve věci, že plnění poskytovaná žalobkyní pro Forbes Game, a. s., či Victoria - Tip, a.s., představovala oddělitelné a samostatné poskytování služeb podléhající DPH v základní sazbě, nikoliv společné uskutečňování plnění v rámci sdružení či společností. Jelikož pak žalobkyně za daných okolností ve svých přiznáních k DPH tato uskutečněná zdanitelná plnění nevykázala a DPH neodvedla, daňové orgány jí řádně doměřily odpovídající DPH a stanovily též zákonnou povinnost uhradit penále. K tomu lze pro úplnost doplnit, že ve Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vztahu k těmto plněním byla žalobkyně oprávněna za splnění formálních a hmotněprávních podmínek ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH uplatnit nárok na odpočet DPH.

46. V návaznosti na vše výše popsané soud k odkazu žalobkyně na rozhodnutí SDEU ve věci sp. zn. C-77/01 dále uvádí, že se v nyní posuzovaném případě jednalo o poskytování služeb za úplaty, nikoliv plnění v rámci sdružení a společností, což bylo posuzováno právě v žalobkyní odkazovaném rozsudku SDEU ve věci sp. zn. C-77/01. Jak přitom už bylo dříve vyloženo, rozhodná je faktická povaha smluvního vztahu, nikoliv jeho formální označení. V případě žalobkyně bylo vyhodnoceno, že se fakticky nejednalo o výkon činností v rámci sdružení a společností, ale o poskytování služeb jiným subjektům za úplaty, a proto byl právní názor SDEU týkající se úplat za činnosti vykonávané v rámci konsorcia shledán pro nyní posuzovaný případ nepřiléhavým.
47. V souvislosti s uvedeným hodnocením plynoucím ze samotného obsahu předmětných smluv o sdružení či společnosti soud nepřisvědčil ani tvrzení žalobkyně, že daňové orgány neunesly své důkazní břemeno o nesouladu faktického stavu se stavem formálně právním [§ 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu]. Ve věci totiž bylo s odkazem na veškeré popsané okolnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání jednoznačně prokázáno, že byly naplněny podmínky zdanitelnosti dotčených plnění. K tomu lze ostatně poukázat i na fakt, že už v rámci daňové kontroly, kdy žalobkyně správci daně předložila důkazní prostředky, vznikly správci daně důvodné pochybnosti, zda žalobkyně vykazala ve svých přiznáních k DPH za předmětná zdaňovací období uskutečněná zdanitelná plnění ve správné výši, tedy v souladu s § 21 odst. 1 a 4 a § 108 zákona o DPH. Tyto pochybnosti přitom seznatelně vycházely právě z toho, že s ohledem na povinnost posuzovat skutečný obsah smluv o společnostech či sdruženích správce daně vyhodnotil dotčené úplaty jako úplaty za poskytování služeb dle § 14 odst. 1 zákona o DPH, zdanitelné podle § 2 odst. 2 zákona o DPH, s povinností přiznat daň dle § 21 odst. 1 a 4 zákona o DPH s uplatněním základní sazby podle § 47 zákona o DPH. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 1. 6. 2017, č. j. 1561513/17/2514-60562-505357, pak správce daně seznámil žalobkyni s těmito pochybnostmi ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a to včetně jejich zdůvodnění, přičemž žalobkyni vyzval, aby prokázala a doložila, že uskutečněná zdanitelná plnění za kontrolovaná zdaňovací období vykazala ve správné výši - tj. v souladu s relevantními ustanoveními zákona o DPH a že u specifikovaných přijatých úplat postupovala v souladu se zákonem o DPH. V důsledku nadepsané výzvy bylo následně na žalobkyni, aby pochybnosti správce daně vyvrátila a prokázala, že uskutečněná zdanitelná plnění v přiznáních k DPH za dotčená zdaňovací období vykazala ve správné výši a že správcem daně specifikované úplaty nepředstavovaly úplaty za zdanitelná plnění. Z tohoto postupu správce daně, který soud považuje za přílehavý a ve vztahu k namítané skutečnosti i za logický a koherentní, poté nelze jakkoliv dovozovat, že by daňové orgány ve věci samé neunesly své důkazní břemeno o nesouladu faktického stavu se stavem formálně právním, jak už tento byl dříve rozebrán a posouzen.
48. V projednávaném případě se zdejší soud ztotožnil též se závěrem žalovaného, že by v důsledku akceptace žalobkyní tvrzené konstrukce došlo k obcházení zákona. K tomu je předně nutno zdůraznit, že účelem § 51 odst. 1 písm. k) ve spojení s § 60 zákona o DPH je osvobodit od DPH výhradně provozování loterií a jiných podobných her, nikoliv však služby související s jejich provozováním zajišťované pro provozovatele jinými osobami (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2020, č. j. 9 Afs 147/2018-59). Pokud by však bylo přisvědčeno žalobkyni v tom, že předmětná úplata, kterou obdržela

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

od Forbes Game, a. s., či Victoria - Tip, a.s., nepodléhá DPH s ohledem na formální deklaraci činností v rámci smluv o sdruženích a společnostech, došlo by v tomto důsledku k osvobození od DPH rovněž žalobkyní poskytovaných plnění. Za takové situace by zde tedy nebyl subjekt, který by DPH uhradil, a fakticky by tak bylo rozšiřováno osvobození od DPH na plnění, která nebyla úmyslem zákonodárce od DPH osvobodit. Osvobození plnění od DPH by tak záleželo výhradně na vůli daňových subjektů, neboť by jim stačilo formálně deklarovat založení sdružení či společnosti a pod jejich hlavičkou poskytovat své služby subjektu, který uskutečňuje plnění osvobozená od DPH. Tyto daňové subjekty by poté neoprávněně čerpaly daňové zvýhodnění a docházelo by ke zneužití práva.

49. Soud pak v zásadě souhlasí s žalobkyní v tom, že tato byla oprávněna zvolit si formu výkonu ekonomické činnosti dle jejího vlastního uvážení. Toto oprávnění nicméně najisto neznamená, že by stav formálně právní neměl být v souladu se stavem faktickým a že by v případě shledaného nesouladu mezi těmito stavy neměl být pro právní kvalifikaci rozhodný právě skutečný obsah právních jednání žalobkyně. Předmětné toliko obecné tvrzení žalobkyně tak nijak nevyvrací nadepsané závěry učiněné ve věci samé.
50. Zdejší soud současně k blíže nespecifikované námitce žalobkyně nevyhodnotil, že by daňové orgány vykládaly ustanovení zákona o DPH k její tíži, když výše potvrdil zákonnost skutkového a právního hodnocení věci ze strany daňových orgánů. Dle názoru soudu tak byla v napadeném rozhodnutí užita relevantní právní úprava v rozhodném znění, jakož i judikatura SDEU a správních soudů, plně odpovídající zjištěným okolnostem právě projednávaného případu. Vzhledem k posouzení dané věci, resp. závěrům učiněným v kontextu služeb poskytovaných žalobkyní vůči Forbes Game, a. s., a Victoria - Tip, a.s., pak bylo mimoběžným zabývat se poznámkou žalobkyně, zda při uskutečňování plnění osvobozených od DPH bez nároku na odpočet DPH v rámci sdružení či společností existovala odpovídající právní úprava, jakož i zcela neurčitým odkazem na aktuální právní úpravu. Tyto okolnosti totiž nemohly jakkoliv ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí.
51. S ohledem na veškeré shora uvedené skutečnosti tak soud ve věci uzavřel, že neshledal důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Soud proto žalobu v mezích žalobních bodů vyhodnotil jako nedůvodnou, a tudíž ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. výrokem I. rozsudku zamítl.
52. Současně soud v souladu s § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. výrokem II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, přičemž tento ani jejich náhradu nepožadoval.

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.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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 8. března 2023

JUDr. Petr Černý, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.