



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **Elsienc lumos s.r.o.**, se sídlem Chudenická 1059/30, Praha 10, zastoupena Mgr. Karlem Nejtkem, advokátem se sídlem Pujmanové 1753/10a, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10. 2019, č. j. 41995/19/5300-21445-712211, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 8. 3. 2023, č. j. 15 Af 36/2019 - 59,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Žalobkyně uzavřela s Forbes Game, a. s., a Victoria - Tip, a.s., nejdříve smlouvu o sdružení podle § 829 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, a poté dle nové úpravy smlouvu o společnosti podle § 2716 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Účelem sdružení a společnosti bylo provozování loterií a jiných her. Žalobkyně zajišťovala provozovny pro uskutečňování činnosti sdružení či společnosti a veškeré doplňkové služby související s užíváním provozoven (energie, obsluhu, dozor nad zařízeními a další). Forbes Game, a. s., a Victoria - Tip, a.s. zajišťovaly jako držitelky povolení k provozování herní a sázková zařízení.

[2] Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry (specifikovanými v napadeném rozsudku) daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za jednotlivá zdaňovací období měsíců říjen 2013 až září 2016 a související penále v celkové výši 5 593 112 Kč (DPH) a 1 084 000 Kč (penále). Napadeným rozhodnutím zamítl žalovaný odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry.

[3] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného Krajský soud v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) zamítl rozsudkem označeným v záhlaví. Neshledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným; žalovaný se dostatečně a logicky vypořádal se všemi odvolacími námitkami a své závěry řádně odůvodnil.

[4] Ohledně samotného základu sporu se soud ztotožnil s žalovaným. Činnost žalobkyně svou povahou odpovídala poskytování služeb dle § 14 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Tyto služby zároveň poskytovala za úplatu ve smyslu § 4 odst. 1 téhož zákona. Nejednalo se tak o provozování loterií a jiných podobných her, tedy o plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet DPH dle § 51 odst. 1 písm. k) a § 60 zákona o DPH. Činnosti vykonávané žalobkyní pouze souvisely s provozováním her. Služby poskytované žalobkyní společností Forbes Game, a. s., a Victoria - Tip, a.s., představovaly zdanitelná plnění, neboť byly předmětem daně a zároveň nebyly od daně osvobozené. Podle § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., 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.

[5] Soud nepřisvědčil ani tvrzení žalobkyně, že daňové orgány neunesly své důkazní břemeno o nesouladu faktického stavu se stavem formálně právním. Již 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. 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.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a další podání účastníků

[6] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Předně stěžovatelka uvádí, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Krajský soud vycházel pouze z nepodložených úvah žalovaného a nesprávně aplikoval příslušná ustanovení zákona o DPH.

pokračování

[8] Stěžovatelka také nesouhlasí se závěrem krajského soudu v tom, že rozhodnutí žalovaného je přezkoumatelné. Ten nereagoval na všechny odvolací důvody. Soud ani žalovaný se řádně nevypořádal s důvody, pro které na nyní posuzovanou věc nedopadá rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 29. 4. 2004, ve věci C-77/01 *Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA* (dále jen „rozsudek ve věci EDM“). Krajský soud respektovat názor vyslovený v citovaném rozsudku a aplikovat jej na stěžovatelčin případ.

[9] Žalovaný dle názoru stěžovatelky neunesl své důkazní břemeno. Pokud jde o prokázání nesouladu mezi faktickým a formálním stavem, leželo totiž břemeno pouze na správních orgánech. Krajský soud se nevypořádal ani s námitkami, že je naprosto běžná praxe v rámci sdružení, aby jeden společník platby za dosaženou činnost vybíral od třetích osob a následně z těchto získaných financí rozděloval podíly mezi společníky. Stěžovatelka nerozporuje, že mohla kvalitou svých služeb ovlivňovat ochotu zákazníků přicházet do její provozovny, ani že jí podíl na zisku nebyl vyplácen společníky dobrovolně. Nic z výše uvedeného však nemá vliv na posouzení vztahu mezi členy společnosti. Soud tyto konkrétní okolnosti nevzal v potaz a nijak se s nimi nevypořádal v napadeném rozsudku.

[10] Soud zcela opominul princip fungování společnosti. Její účastníci se sdružili za účelem dosažení společné činnosti, kterou v dané situaci představuje provozování sázkových zařízení v jednotlivých provozovnách. Oba společníci tedy, každý svým dílem, přispívali k naplnění cíle společnosti, čemuž odpovídá i to, že každý nesl náklady na poskytovanou činnost samostatně a stanoveným poměrem si rozdělovali dosažené výnosy. Podstatné je, že plnění si společníci neposkytovali vzájemně, ale tyto činnosti byly využívány výlučně pro naplnění účelu sdružení a společnosti. Činnost sama o sobě byla vykonávána ve vztahu k třetím osobám – hráčům. Adresáty této společné činnosti byli vždy reální i potenciální návštěvníci provozoven.

[11] Judikatura Krajského soudu v Brně a Nejvyššího správního soudu, na kterou soud odkázal, pak není na danou věc přílehlavá, neboť se týkala posouzení situací, v nichž byla právním základem vztahu vždy smlouva o podnájmu nebytových prostor a zabezpečení obsluhy sázkových zařízení, tedy smlouva o poskytování služeb pro majitele licence herních zařízení za úplatu.

[12] Stěžovatelka nerozporuje, že pouze samotné poskytování loterijní činnosti je od DPH osvobozeno dle § 60 zákona o DPH bez nároku na odpočet daně, nicméně již v žalobě poukázala na absenci specifické právní úpravy pro činnosti účastníků společnosti vedoucí k uskutečnění plnění bez nároku na odpočet daně. Výklad žalovaného spočívající v překlasifikaci společné činnosti ve sdružení na poskytování služeb za úplatu společníkovi je navíc v rozporu i s aktuální právní úpravou pro společnost. Krajský soud tuto námitku odmítl jako neurčitou. S tímto posouzením stěžovatelka nesouhlasí, zcela konkrétně odkázala na Informaci Generálního finančního ředitelství k uplňování DPH u společníků společností od 1. 7. 2017 (dále jen „Informace GFŘ“). Podle ní platí, že plnění uskutečňovaná mezi společníky navzájem musí podléhat stejnému daňovému režimu, jakému podléhá plnění uskutečněné vůči třetí osobě s tím, že toto dle dané Informace GFŘ platí i pro uplatnění sazby daně. To dle stěžovatelky, musí platit i pro uplatnění osvobození

od daně. Podle této Informace by tak sporná činnost neměla být považována za zdanitelné plnění a z činnosti stěžovatelky by pak žádné DPH nemělo být odváděno.

[13] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Nesouhlasí s názorem stěžovatelky, že je napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Soud nebyl povinen reagovat na všechny žalobní námítky, postačovalo pokud postavil vůči žalobní argumentaci vlastní ucelený argumentační systém. Taktéž se soud i žalovaný vypořádali s důvodem, proč na danou věc nedopadá rozsudek SDEU ve věci *EDM*. Podle žalovaného je vždy nutné zabývat se skutečným obsahem právního vztahu. V řízení dostatečně prokázal, že činnosti vykonávané stěžovatelkou pouze souvisely s provozováním her. Ustanovení § 60 zákona o DPH přitom takové služby výslovně vylučuje z definice pojmu provozování loterií a jiných podobných her, a tudíž i od osvobození od DPH.

[14] V průběhu řízení žalovaný dostatečně zpochybnil prvotní tvrzení stěžovatelky, čímž unesl své důkazní břemeno, které následně přešlo zpět na stěžovatelku. Bylo tedy její povinností předložit důkazy k prokázání, že uskutečněná zdanitelná plnění v příznacích k DPH za zdaňovací období říjen 2013 až září 2016 vykazala ve správné výši a že správcem daně specifikované úplaty nepředstavují úplaty za zdanitelná plnění. To však stěžovatelka neučinila. Navrhl proto kasační stížnost zamítnout.

[15] Stěžovatelka v replice uvedla, že žalovaný celou spornou situaci zúžil pouze na splnění podmínky úplatnosti poskytnutých služeb. Přitom nezohlednil principy společnosti. Odhlédl přitom i od toho, že stěžovatelka podle uzavřených smluv o společnosti postupovala a jako jejich účastník se fakticky i chovala, jestliže neuplatňovala nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění sloužících k naplňování účelu společnosti, neboť k tomu nebyla oprávněna.

[16] Žalovaný ve vyjádření k replice uvedl, že unesl své důkazní břemeno stran pochybností o povaze formálního a faktického vztahu mezi stěžovatelkou a jejími společníky. Plnění poskytovaná stěžovatelkou pro společnosti Forbes Game, a. s., a Victoria - Tip, a. s., ve skutečnosti představovala oddělitelné a samostatné poskytování služeb podléhající DPH v základní sazbě, nikoliv společné uskutečňování plnění v rámci sdružení a společností. Stěžovatelčin odkaz na Informaci GFŘ shledal nepřipadným. Ta řeší uplatňování DPH mezi společníky, nikoliv zda určité plnění je nebo není předmětem daně. V Informaci GFŘ je nadto zdůrazněno, že je v každém případě nezbytné, aby vztahy mezi jednotlivými společníky navzájem i vztahy mezi společníky a dalšími účastníky smluvních transakcí (třetími stranami) byly důsledně a transparentně smluvně ošetřeny.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Kasační stížnost posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[18] Kasační stížnost **není** důvodná.

pokračování

[19] Nejprve se soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, k níž je povinen přihlídnout i z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, založil-li soud rozhodovací důvody na skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudky NSS ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 203/2016 - 51).

[20] Kasační soud upozorňuje, že soud (ani žalovaný) se nemusí nutně vypořádat s každou dílčí žalobní námitkou. Postačí, pokud proti žalobě (odvolání) postaví právní názor, v jehož konkurenci argumentace stěžovatelky jako celek neobstojí. Soud rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění správního orgánu, s nímž se ztotožní (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Jak k tomu trefně uvádí Ústavní soud, 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*“ (nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, a navazující judikatura Nejvyššího správního soudu).

[21] Nejvyšší správní soud neshledal v napadeném rozsudku krajského soudu žádnou z výše uvedených vad. Krajský soud se jasně a srozumitelně zabýval žalobními body a vycházel z dostatečně zjištěného skutkového stavu. Adekvátně reagoval na veškeré žalobní námítky. Ostatně stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, ale také rozhodnutí žalovaného, spíše v jiném právním posouzení, než které zastává ona. Krajský soud i žalovaný měli jiný právní názor, proto jejich úvahy a zjišťování skutkového stavu (ale také vypořádání s navrhovanou judikaturou) vedly jiným směrem, než jaká byla představa stěžovatelky. To však nezakládá nepřezkoumatelnost rozsudku ani správního rozhodnutí pro nedostatek důvodu či vadu spočívající v nesprávně či nedostatečně zjištěném skutkovém stavu.

[22] Podstatou nyní souzené věci je přitom otázka, zda stěžovatelkou poskytovaná plnění společností Forbes Game, a. s., a Victoria - Tip, a. s., v kontextu uzavřených smluv o sdružení a společnostech mezi ní a jmenovanými subjekty, lze charakterizovat jako provozování loterií a jiných podobných her, které je osvobozeno od DPH bez nároku na odpočet daně ve smyslu § 51 odst. 1 písm. k) a § 60 zákona o DPH. Tedy zda se jednalo o provozování hazardních her, nebo zda stěžovatelka poskytovala jiné služby za úplatu.

[23] 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.*“

[24] 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.“

[25] Dle § 14 odst. 1 věty první zákona o DPH se „poskytnutím služby pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží.“

[26] 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.“

[27] 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.“

[28] Podle § 829 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, 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.“

[29] Podle § 2716 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“), „zaváže-li se smlouvou několik osob sdružit jako společníci za společným účelem činnosti nebo věci, vzniká společnost.“

[30] Společnost podle § 2716 občanského zákoníku nemá právní osobnost a není právnickou osobou. Nemůže tak sama o sobě právně jednat a nabývat pro sebe vlastním právním jednáním práva a zavazovat se k povinnostem. Nemůže tedy ani podnikat.

[31] Podle § 1 odst. 7 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách (dále jen „zákon o loteriích“), „provozovatelem loterie nebo jiné podobné hry může být jen právnická osoba se sídlem na území České republiky, které oprávněný orgán vydal povolení k provozování loterie nebo jiné podobné hry.“

[32] Nejvyšší správní soud pro přehlednost stručně rekapituluje skutkový stav věci. Stěžovatelka uzavřela se společnostmi Forbes Game, a. s., a Victoria – Tip, a.s. smlouvy o 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 stěžovatelky bylo zajistit provozovny pro uskutečňování činnosti sdružení či společnosti a veškeré doplňkové služby (včetně energií) související s užíváním provozoven. Stěžovatelce pak na základě těchto smluv náležel podíl na čistém zisku sdružení či společnosti.

[33] Rozhodující otázkou tedy je, zda se v posuzovaném případě jednalo o poskytování služeb za úplatu, nebo o provozování loterií a jiných her v rámci sdružení a společnosti. Krajský soud správně připomenul, že podle rozsudku SDEU ze dne 18. 1. 2017, ve věci C-37/16 *SAWP*, poskytování služeb „za úplatu“ předpokládá existenci přímé souvislosti mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou. V rozsudku ze dne 27. 3. 2014, ve věci C-151/13, *Le Rayon d'Or SARL*, poté SDEU konstatoval,

pokračování

že pro přítomnost přímé souvislosti mezi úplatou a službou není na závadu, že služba není předem definovaná ani individualizovaná, je-li výše úplaty stanovena předem a na základě jasně stanovených kritérií.

[34] Nejvyšší správní soud upozorňuje, že orgány daňové správy musí vždy vycházet ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiných skutečností rozhodných pro správu daní a nikoliv pouze z formálně deklarovaného stavu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2015, č. j. 2 Afs 169/2015 - 56 nebo rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 9. 2003, č. j. 15 Ca 31/2001 - 28, č. 125/2004 Sb. NSS). Žalovaný vyhodnotil plnění poskytované stěžovatelkou v rámci sdružení a společnosti za poskytování služeb za úplatu ve smyslu § 14 odst. 1 zákona o DPH.

[35] Krajský soud se se závěry žalovaného ztotožnil a v napadeném rozsudku přehledně shrnul důvody (např. body 21, 39, 45), pro které je shledal správnými. S tímto Nejvyšší správní soud souhlasí. Z obsahu správního spisu je zřejmé, že stěžovatelka fakticky poskytovala společnostem Forbes Game, a. s., a Victoria - Tip, a.s. služby za úplatu, byť tyto činnosti měla formálně vykonávat v rámci sdružení a společnosti. Finanční kompenzace za tyto služby byla stěžovatelce vyplácena právě těmito společnostmi, a to na základě předem stanoveného postupu ve smlouvách o sdružení a společnosti. Přitom není rozhodné, jakým způsobem byla tato „úplata“ vypočítána, ale její přímá souvislost s poskytnutou službou (viz rozsudek *Le Rayon d'Or SARL*). Krajský soud tak dospěl k závěru, že odměna stěžovatelky od společností Forbes Game, a. s., či Victoria - Tip, a.s., představovala skutečnou protihodnotu jí poskytovaných služeb jmenovaným subjektům, jak požaduje mj. i judikatura SDEU. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje.

[36] Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 12. 5. 2020, č. j. 9 Afs 147/2018 - 59 *„[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).“* Z citovaného rozsudku pak plyne, že služby spočívající v údržbě nebo kompletním zajištění obsluhy těchto zařízení nemají povahu provozování loterií a podobných her ve smyslu § 60 zákona o DPH. Nelze odhlížet ani od skutečnosti, že sdružení ani společnost podle občanského zákoníku nemohly provozovat loterie a jiné podobné hry, jelikož nejsou právními osobami.

[37] Skutkový stav, na němž byla založena i věc řešená v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 147/2018 - 59, tak prakticky zcela dopadá na nyní posuzovanou věc. Stejně jako v posuzované věci se jednalo o to, že stěžovatelka poskytovala prostor pro umístění herních zařízení a zařizovala jejich kompletní obsluhu. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku shledal, že v takovém případě se nejednalo o provozování loterií a podobných her ve smyslu § 60 citovaného zákona, neboť provozovatelem byly společnosti, které disponovaly povolením Ministerstva financí k provozování příslušných zařízení. Také těmito společnostem náležely veškeré tržby z provozu. Na tomto závěru nic nemění skutečnost, že v nyní posuzovaném případě stěžovatelka poskytovala dané služby v rámci

sdružení (společnosti) jeho jiným účastníkům, zatímco v odkazovaném případě se tak dělo na základě smluv o podnájmu nebytových prostor a zabezpečení obsluhy sázkových zařízení. Podstatné je to, že stěžovatelka nebyla provozovatelkou loterií a podobných her ve smyslu § 60 zákona o DPH, ani oprávněnou držitelkou povolení k provozování těchto zařízení, a že v rámci sdružení pouze poskytovala související služby.

[38] Jinak řečeno, povolení k provozu herních zařízení a zisk náležel společností Forbes Game, a. s., či Victoria - Tip, a.s., které následně na základě smluvních ujednání stěžovatelce vyplácely její podíl na zisku, který jí náležel za poskytnutí prostoru a obsluhu těchto zařízení. Stěžovatelka, ani sdružení či společnost vytvořená za tímto účelem nemohla být považována za provozovatele loterií a jiných podobných her ve smyslu § 60 zákona o DPH; těmi byly pouze společnosti Forbes Game, a. s., a Victoria - Tip, a.s.

[39] Stěžovatelka v kasační stížnosti sice brojí proti jednotlivým závěrům krajského soudu, nicméně veškerá její argumentace spočívá právě v nesouhlasu s posouzením vztahu mezi ní a uvedenými společnostmi. Vzhledem k tomu, že uplatňuje velmi obdobnou argumentaci jako v předchozích řízeních, neshledal Nejvyšší správní soud účelné zevrubně opakovat závěry uvedené v napadeném rozhodnutí a rozsudku krajského soudu, se kterými se ztotožnil a v dalších podrobnostech na ně odkazuje.

[40] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že žalovaný i krajský soud správně posoudili plnění stěžovatelky jako služby poskytnuté za úplatu. Pouhá skutečnost, že stěžovatelka tuto činnost vykonávala v rámci sdružení a později společnosti, nemohla mít vliv na faktické posouzení jejího vztahu k dalším účastníkům sdružení a povahy činností, které poskytovala. Služby poskytované společností Forbes Game, a. s., a Victoria - Tip, a.s., nebylo možné označit 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, a představovaly zdanitelná plnění, neboť byly předmětem daně a zároveň nebyly od daně osvobozené.

[41] Krajský soud také dospěl ke správnému závěru v tom, že na danou situaci nedopadá stěžovatelkou odkazovaný rozsudek SDEU ve věci *EDM*. Ten se týká vzájemného plnění v rámci konsorcia. Soud v této věci vyslovil, že plnění prováděné členy konsorcia v souladu se smlouvou o konsorciu a odpovídající podílu, který byl každému z nich v této smlouvě přidělen, nepředstavují dodání zboží nebo poskytnutí služeb „za úplatu“. Avšak plnění nad rámec smluvního ujednání, které zahrnovalo platbu od ostatních členů, by představovalo dodání zboží nebo služby „uskutečněné za úplatu“. V případě stěžovatelky však žalovaný i soudy dospěly k závěru (i přes uzavřené smlouvy o sdružení a společnosti), že se prakticky jednalo o poskytování služby za úplatu (viz výše). Nadto je nutné upozornit, že v nyní posuzované věci se jednalo o velmi specifickou situaci, zahrnující provozování loterií a jiných her. Citovaný rozsudek tak na posuzovanou věc skutečně nedopadá, protože služby poskytované stěžovatelkou *de facto* nebyly poskytovány v rámci sdružení a společnosti za účelem provozování loterií a jiných her, ale pouze společností Forbes Game, a. s., a Victoria - Tip, a.s., a to za úplatu.

[42] Stěžovatelka dále zastává názor, že žalovaný, respektive správce daně, neunesl své důkazní břemeno. Nejvyšší správní soud k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně předně opakuje, že daňový subjekt plní svou prvotní povinnost

pokračování

tvrzením, které prokáže účetnictvím případně jinou evidencí. V případě, kdy správce daně poukáže na existenci vážných a důvodných pochybností o průkaznosti či věrohodnosti účetnictví nebo jiné daňové evidence, musí daňový subjekt následně tyto pochybnosti správce daně rozptýlit dalšími důkazními prostředky (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 36. 3. 2014, č. j. 1 Afs 19/2014 - 39).

[43] V souzeném případě na základě daňových přiznání stěžovatelky vznikly správci daně důvodné pochybnosti, zda vykázala ve svých přiznáních k DPH za předmětná zdaňovací období uskutečněná zdanitelná plnění ve správné výši. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 1. 6. 2017, č. j. 1561513/17/2514-60562-505357, ji pak správce daně seznámil s těmito pochybnostmi. Ty přitom vycházely z povinnosti posuzovat skutečný obsah smluv o společnostech či sdruženích. Konkrétně se jednalo o způsob vyplácení podílu stěžovatelce a rozdělení práv a povinností mezi společníky. Touto výzvou unesl daňový orgán své důkazní břemeno, které tak přešlo na stěžovatelku. Bylo jejím úkolem doložit skutečnosti, aby pochybnosti správce daně vyvrátila a prokázala, že uskutečněná zdanitelná plnění v přiznáních k DPH za dotčená zdaňovací období vykázala ve správné výši a že správcem daně specifikované úplaty nepředstavovaly úplaty za zdanitelná plnění. Tomu však nedostála, proto neunesla své důkazní břemeno.

[44] V poslední kasační námitce stěžovatelka uvádí, že krajský soud nesprávně vyhodnotil její námitky ohledně novější právní úpravy a odkazu na Informaci GFŘ jako neurčité. K tomuto Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka tyto námitky uvedla pouze jako podpůrné konstatování a dále nerozvedla, jak by měly na danou věc dopadat. Nadto soud upozorňuje, že Informace GFŘ i odkaz na novou právní úpravu na posuzovanou věc nelze aplikovat, neboť se týká jiného znění zákona.

IV. Závěr a náklady řízení

[45] Nejvyšší správní soud vzhledem k výše uvedenému uzavřel, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[46] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. února 2024

Ivo Pospíšil
předseda senátu