ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **Mgr. L. R.,** zastoupen Mgr. Tomášem Cimbotou, advokátem se sídlem Horní náměstí 7, Olomouc, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 27. 10. 2015, č. j. 45 Af 12/2013 – 65,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce Mgr. L. R. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 27. 10. 2015, č. j. 45 Af 12/2013 – 65, a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Praze (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 27. 10. 2015, č. j. 45 Af 12/2013 – 65, zamítl žaloby Mgr. L. R., kterými se domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 6. 9. 2012, č. j. 5081/12-1300-204884, č. j. 5082/12-1300-204884, č. j. 5083/12-1300-204884 a č. j. 5084/12-1300-204884 (dále též „napadená rozhodnutí“), jimiž byla zamítnuta odvolání žalobce a byly potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Čáslavi (dále také „správce daně“) ze dne 22. 11. 2011, č. j. 60597/11/039971204495, č. j. 60599/11/039971204495, č. j. 60600/11/039971204495 a č. j. 60602/11/039971204495, na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za 4. čtvrtletí roku 2007 ve výši 125.710 Kč spolu s penále ve výši 25.142 Kč, 1. čtvrtletí roku 2008 ve výši 148.867 Kč spolu s penále ve výši 29.773 Kč, za 2. čtvrtletí roku

2008 ve výši 78.180 Kč spolu s penále 15.636 Kč a za 4. čtvrtletí roku 2008 ve výši 64.125 Kč spolu s penále ve výši 12.825 Kč.

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku nejprve podrobně rekapituloval podání účastníků a obsah předložených správních spisů, především průběh daňového řízení předcházejícího vydání žalobami napadených rozhodnutí a zdůraznil pro věc rozhodné skutkové okolnosti.

V otázce vytýkaného nesprávného právního posouzení přefakturace výnosu z reklamních služeb mezi účastníky sdružení vyšel krajský soud z ust. § 73 odst. 10 a ust. § 100 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinných v kontrolovaných obdobích (dále také „ZDPH“). Podle těchto ustanovení platí, že plátci podnikající ve sdružení jsou povinni odděleně vést evidenci pro účely DPH za činnost, pro kterou se sdružili. Tuto evidenci pak vede určený účastník sdružení. Přitom je třeba vycházet ze zásady, že nárok za sdružení na odpočet DPH plynoucí z přijatých zdanitelných plnění na vstupu vždy v principu uplatňuje určený účastník sdružení (společník). Za určitých podmínek si jej sice mohou uplatnit i ostatní členové sdružení (společníci), ti jsou však povinni taková plnění přefakturovat určenému společníkovi. O takový výjimečný případ ale v projednávané věci nešlo. Zákon o dani z přidané hodnoty sice připouští přefakturaci plnění na vstupu (z hlediska zákona o daních z příjmů nákladových položek), nepřipouští však již přefakturaci plnění uskutečněných sdružením na výstupu (z hlediska zákona o daních z příjmů výnosových položek). Zákon tak vylučuje, aby jednotliví společníci sdružení u sebe zdaňovali plnění sdružení na výstupu (uskutečněná sdružením). Postup žalobce navíc odporuje i principu, že veškerá zdanitelná plnění za sdružení musí být soustředěna v daňovém přiznání určeného pracovníka sdružení. Krajský soud proto přisvědčil žalovanému, že účastníky sdružení provedenou spornou a neuznanou přefakturaci ZDPH skutečně nepřipouští a odpovídající nárok na odpočet proto nemohl být uznán oprávněným. Otázka zdanění daní z příjmů je pak v této věci bez významu. Pokud měl být provedenou přefakturací převeden výnos v souladu s dohodou mezi společníky odchylující se od uzavřené smlouvy o sdružení, je třeba dodat, že předmětem DPH ve smyslu ust. § 2 odst. 1 ZDPH není výplata podílů na zisku sdružení a proto také v souvislosti s ní nemohla být DPH uplatňována. V této části je proto žaloba zcela bezpředmětná.

V otázce právního posouzení zdanění (daní z přidané hodnoty) plnění poskytovaných sdružením na základě smluv se společností SYNOT LOTO, SYNOT FINANCE a MASOX (dále také „podnájemci“) není významné, jak tyto smluvní vztahy byly označeny (jako podnájemní smlouvy), ale jejich skutečný a faktický obsah. V otázce, zda plnění poskytovaná na základě těchto podnájemních smluv představují dvě samostatná plnění, jak tvrdí žalobce [podnájem, který je podle § 56 ZDPH osvobozen od DPH a poskytování dalších služeb podléhajících DPH podle § 2 odst. 1 písm. b) a § 14 ZDPH], nebo jediné plnění s převažujícím plněním podléhajícím dani [službou související s provozem výherních hracích přístrojů (dále jen „VHP“), jak tvrdí žalovaný, přisvědčil krajský soud žalovanému. Krajský soud dospěl tedy k závěru, že z hlediska ZDPH je třeba na uvedené smluvní vztahy nahlížet jako na jedinou službu. Podle jejího charakteru by se odvíjelo i její zdanění daní z přidané hodnoty. Pokud by převládal charakter podnájmu, jednalo by se z hlediska DPH o plnění osvobozené. Pokud by určující charakter zakládaly související služby s provozem VHP, pak by taková služba musela být zdaněna. Vzhledem

k tomu, že této službě udává charakter služba spočívající v obsluze VHP, která také podléhá dani, dospěl krajský soud k závěru, že v souladu se ZDPH měla být zdaněna daní z přidané hodnoty i ta část uskutečňovaných plnění stěžovatele, která byla formálně právně deklarována jako osvobozená (jako podnájem prostor pro VHP). Touto otázkou se již dříve opakovaně zabýval i Nejvyšší správní soud. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 28. 3. 2012, č. j. 1 Afs 22/2012 - 53, který byl publikován i ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 2629/2012 Sb. Krajský soud při svém rozhodování v této otázce také vážil i judikaturu Soudního dvora, když konkrétně vyšel i z rozsudků ze dne 18. 11. 2004, zn. C-284/03, či ze dne 27. 9. 2012, zn. C-392/11 a ze dne 16. 4. 2015, zn. C-42/14.

Krajský soud přihlédl za účelem určení povahy sdružením poskytovaného plnění i ke skutečnosti, že smluvně zakotvená částka za služby podléhající dani (obsluha VHP)- ve výši 100 Kč/VHP) byla zcela neodpovídající rozsahu poskytovaných služeb, které měly naopak nákladovou hodnotu min. 10.000 Kč měsíčně, jak uvádí i sám žalobce (tedy k tomu, že ani smluvní ujednání neodpovídá reálné povaze poskytovaných plnění). Ponechat stranou však nemohl krajský soud ani další skutečnosti svědčící nemožnosti rozdělení jednotného plnění ze strany žalobce, jako byla např. otázka služeb, resp. spotřeby jednotlivých VHP, které neměly samostatné měřiče spotřeby elektrické energie, apod., jež by jinak měly být řádně vyúčtovány „podnájemcům“, či nutnost sdílení společných prostor provozovaných sdružením (žalobcem). Obdobné platí i o podmíněné provozní době „podnajatého prostoru“, který byl výhradně závislý na provozní době restaurace žalobce. Za tohoto stavu nelze vnímat ani jako samostatná plnění dodávky elektrické energie a jiných energií. Jednalo by se o umělé dělení, nemající reálný podklad.

Krajský soud z uvedených důvodů proto dovodil, že žalobcem poskytované služby svým odběratelům (podnájemcům) představují ve skutečnosti jednu službu, kterou je třeba pro účely DPH považovat za jeden celek, a která podléhá dani z přidané hodnoty. Je tomu tak proto, že nad službou - „podnájem“ zcela převyšují právě ostatní služby, ke kterým byl žalobce povinen, a které podléhaly dani z přidané hodnoty. Tuto službu proto tento správní soud posoudil (ve shodě s judikaturou Nejvyššího správního soudu) jako službu hlavní. Obstojí tudíž právní názor žalovaného, že plnění osvobozené od daně (podnájem) bylo třeba posoudit jako plnění vedlejší a tedy podrobit jej jako celek dani z přidané hodnoty.

Krajský soud neshledal opodstatněnou ani argumentaci žalobce opírající se o princip proporcionality. Je tomu tak proto, že zdanění DPH se řídí principem neutrality. Podrobení činnosti žalobce dani z přidané hodnoty by tudíž nemělo mít na tuto činnost vliv, neboť mu současně vzniká oprávnění uplatnit si na vstupu nárok na odpočet daně u přijatých plnění. Obdobně nelze hovořit o přenášení daňové povinnosti na žalobce z podnájemců, neboť to byl fakticky žalobce, kdo provozoval ve svém prostoru hernu a nikoliv podnájemci. Je přitom nesporné, že to byli právě pracovníci žalobce, kteří byli po celou dobu provozu VHP v jejich blízkosti a měli na starosti jejich provoz, kontrolu a obsluhu. Neobstojí ani argument žalobce, že kvalita poskytování vedlejších služeb sjednaných ve smlouvě, s výjimkou jejich úplného neposkytování, nemohla výrazněji ovlivnit výnosy z VHP. Množství hráčů na VHP není totiž ovlivněno jen velikostí obce, popřípadě atraktivností lokality, v níž se nachází. Motivační charakter nájemného

směřoval i k tomu, aby sdružení při hostinské činnosti přitahovalo dostatek hostů, kteří se v návaznosti na přijaté hostinské služby mohli stát potencionálními hráči na VHP. Krajský soud proto potvrdil právní závěr žalovaného, že předmětná plnění podléhala DPH jako celek a z tohoto důvodu žaloby Mgr. L. R. zamítl jako nedůvodné.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce Mgr. L. R. jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost, kterou opřel o důvody obsažené v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatel především nesouhlasí se závěry krajského soudu, který dovodil, že jsou v projednávané věci bez významu jeho smluvní vztahy s podnájemci a dalšími firmami [Petr Masojídek, a. s., TREFA GAMES, s. r. o. a EL RANCHO RENT, s. r. o., dále jen „podnájemci“)]. Z příslušných podnájemních vztahů totiž vyplývá, že tito podnájemci od něho obdrželi klíče od provozovny, měli i podnajatý konkrétní smluvní prostor v provozovně. Rovněž měli právo tento prostor stavebně oddělit od prostor ostatních. Nemůže mu tak být nyní přičítáno k tíži, že tito podnájemci nevyužili svých práv. Má za to, že mezi účastníky řízení je toliko spor o to, do jaké míry - z hlediska daně z přidané hodnoty (podílu) měl být smluvní vztah s podnájemci charakterizován. Správní orgány i krajský soud tak došly k nesprávnému závěru, že jeho vztahy s podnájemci měly být ve výši 100 % posouzeny jako služby zdanitelné příslušnou sazbou DPH a podnájem, jako plnění od daně osvobozené, nebylo zohledněno vůbec. Nesouhlasí tedy s výlučným posouzením jím poskytovaných služeb jako služeb podrobených dani z přidané hodnoty namísto toho, aby alespoň část těchto jím poskytovaných služeb - podnájmu bylo posouzeno jako plnění osvobozené od DPH.

Stěžovatel v dalších podrobnostech odkazuje na podanou žalobu, kde podrobně rozebral, proč služby spojené s provozem VHP nemohou charakterizovat jím uzavřené smluvní vztahy. Zejména uvádí, že: a) poskytování služeb spojených s provozem VHP nebyla podmínkou pro uzavření smlouvy o podnájmu, b) nebylo ani ekonomickou nutností, aby tyto služby poskytoval, neboť si je mohli zajišťovat samotní podnájemci, c) byť by bez poskytování těchto vedlejších služeb nebyl samotný provoz VHP možný, jejich úroveň měla podstatně nižší význam, než dovozují správní orgány a krajský soud (tržby jsou totiž ovlivněny především konstrukcí software a lokalitou kde se VHP nachází), d) náklady na zajištění provozu VHP byly vzhledem k dosažené tržbě z provozu VHP na zcela zanedbatelné úrovni.

Vzhledem ke shora uvedenému lze mít za to, že jak z hlediska příčinné souvislosti s tržbou, tak se zřetelem k velmi nízké ceně nákladů na poskytovanou vedlejší službu, by bylo v rozporu s principem proporcionality, aby jím poskytované služby jako celek (podnájem i související služby s provozem VHP) byly posuzovány jako zdanitelné plnění. V praxi by ostatně nedávalo žádný ekonomický smysl, aby z celého objemu nájmu a služeb odvedl DPH. V dané věci pro něj bylo ekonomicky výhodnější, aby postupoval realizovaným způsobem. Má za to, že při posuzování jeho věci by mělo být přihlíženo k nákladovým podmínkám, a to i přes to, že souhlasí s názorem krajského soudu, že bez souvisejících služeb by provozování VHP nebylo technicky ani možné. Na podporu svých tvrzení pak poukazuje na rozsudek Soudního dvora ze dne 31. 1. 2014, zn. C-55/14.

Stěžovatel je toho názoru, že krajský soud pochybil i v otázce právního posouzení uplatněného nároku na odpočet z daňového dokladu Mgr. F. D., druhého člena sdružení. Pro věc je rozhodné to, že sdružení uzavřelo smlouvu o poskytování reklamy se společností Královský pivovar Krušovice, a. s. v hodnotě 357.000 Kč, včetně DPH, když předmětem smlouvy byl pravidelný odběr zboží tohoto pivovaru a reklamních předmětů, atd. Společníci se shodli, že příjem z této činnosti nebude předmětem zisku sdružení, protože tuto zakázku získal a sjednal Mgr. F. D., což činil na své náklady. Z technických důvodů však mohla být smlouva uzavřena pouze se sdružením obou podnikatelů (Mgr. R. a Mgr. F. D.) - tedy na jméno a DIČ žalobce. Jedinou možností, jak nastalou disproporční situaci řešit a účetně vyřešit (když náklady na zajištění této zakázky nesl Mgr. D.), byla fakturace výnosu tohoto obchodu „klasickou subdodávkou“ od Mgr. F. D. Jak sám stěžovatel, tak i účastník (společník sdružení) Mgr. F. D. jednali v souladu s ust. § 73 odst. 10 a ust. § 100 odst. 3 ZDPH. Pokud však krajský soud i žalovaný vyslovili opačný názor, tj. že příjem z reklamních služeb může být výhradně součástí zisku sdružení, oba protizákonně zasáhli do jeho ústavních svobod. Mgr. F. D. nesl náklady získání zakázky jako samostatný podnikatel a účtoval o tom ve svém účetnictví. Tuto svou činnost vyfakturoval sdružení, které ji zaúčtovalo jako subdodávku, čímž došlo ke snížení zisku sdružení. V žádném případě však nešlo o formu dělení zisku sdružení, jak naznačuje žalovaný.

Stěžovatel má i za to, že z rozsudku krajského soudu není ani zřejmé, proč má jeho argumentaci za nesprávnou.

Ze všech uvedených důvodů proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství se v písemném vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožňuje s právními závěry krajského soudu. Tento správní soud se při svém rozhodování jednoznačně vyjádřil k tomu, proč žalobnímu návrhu stěžovatele nemohlo být vyhověno. Jak žalovaný, tak i krajský soud ve svých rozhodnutích dostatečně odůvodnili, proč předmětná plnění deklarovaná stěžovatelem jako osvobozená od DPH (podnájem) a související služby s pronájmem VHP v marginální hodnotě vykazované jako zdanitelné plnění, bylo třeba jako celek považovat za plnění podléhající dani z přidané hodnoty. Jde-li o neuznaný odpočet DPH u plnění od Mgr. F. D., zde bylo rozhodné to, kdo a v jaké výši uskutečnil či přijal zdanitelné plnění a zda byly předmětné daňové doklady vystaveny na plnění, která jsou předmětem daně. Otázka zisku, jeho rozdělení či vynaložení nákladů na předmětné plnění byly irelevantní. ZDPH přesně stanoví podmínky pro zdanění plnění poskytnutých sdružením. Skutečnost, že se stěžovatel od právní úpravy obsažené v ZDPH svým jednáním odchyluje, nelze opírat o zásadu obecně dovolovací, když zákon o dani z přidané hodnoty přesně stanoví pravidla pro zdanění plnění, která jsou uskutečňována prostřednictvím sdružení. Jelikož jsou stížnostní důvody v podstatě totožné s žalobními důvody, žalovaný v podrobnostech odkazuje na své vyjádření k žalobám a na obsah žalobami napadených rozhodnutí. Z uvedených důvodů proto žalovaný navrhuje Nejvyššímu správnímu soudu, aby kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3, 4 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatel podává jednak z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, pro vady v řízení před správními orgány, a také pro nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

Jde-li o vytýkanou nepřezkoumatelnost [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], Nejvyšší správní soud konstatuje, že jde o vlastnost rozhodnutí správního soudu, ke které je povinen přihlížet z úřední povinnosti. K posouzení této vady řízení musel Nejvyšší správní soud přistoupit přednostně. Je tomu tak proto, že by bylo přinejmenším předčasné, aby se nejdříve zabýval právním posouzením věci samé, byl-li by současně napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný nebo byl-li by založen na jiné vadě řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Rozhodující správní soud není přitom limitován dispoziční zásadou (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s. či § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, *je* i *povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat především vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud nepominul ani nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I.ÚS 741/06, (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž Ústavní soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena*“. Ostatně Ústavní soud i v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), rovněž konstatoval, že: „*Soudy jsou povinny své rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny.*“

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, který byl uveřejněn pod č. 244/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž vyložil, že: „*Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo*

rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné". Nejvyšší správní soud též vyslovil v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupném na www.nssoud.cz, že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*". Judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, který byl uveřejněn pod č. 689/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je jinak společný závěr, že „*není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka řízení klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá*".

Nejvyšší správní soud konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel a jak o něm uvážil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Ponechat stranou nelze okolnost, že obsah odůvodnění rozhodnutí správního soudu v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči tomuto rozhodnutí ze strany účastníků řízení. Pokud by vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo žalobní námitky a zásadní argumentaci, o níž se opírá, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost. Tak tomu ale v projednávané věci není.

Napadený rozsudek krajského soudu je v uvedeném směru a rozsahu plně přezkoumatelný. Je z něj dostatečně patrné, že správní soud posoudil zákonnost napadených rozhodnutí skrze veškeré uplatněné žalobní námitky obsažené v podaných žalobách stěžovatele a že při svém rozhodování vyšel ze skutkového stavu zjištěného žalovaným (str. 9 odst. 3 a násl. rozsudku). Vyplývá z něj více než dostatečně, jak tento správní soud posoudil stěžovatelovy věci po právní stránce, proč má jeho žalobní výhrady za liché, mylné či vyvrácené a z jakých důvodů má za to, že obstály skutkové a právní úvahy žalovaného. Nelze proto přisvědčit jen kusé výhradě stěžovatele, který na straně 4 odst. 3 poslední větě kasační stížnosti toliko proklamuje, že z napadeného rozsudku nevyplývá, proč je žalobní argumentace stěžovatele nesprávná. Přezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu ostatně svědčí i obsah podané kasační stížnosti, v níž stěžovatel,

ve shodě s obsahem žaloby, vytýká krajskému soudu podle jeho mínění věcnou nesprávnost jím vyslovených názorů (v otázce charakteru uskutečněných plnění pro podnájemce, i ve vztahu k závěru o neoprávněnosti jím uplatněného odpočtu DPH u plnění deklarovaného daňovým dokladem Mgr. F. D. jako společníka sdružení stěžovatele). Nejvyšší správní soud proto neshledal, že by napadený rozsudek krajského soudu trpěl stěžovatelem namítanou nepřezkoumatelností.

Byť stěžovatel ve své kasační stížnosti uvádí jako důvod jejího podání ust. § 103 odst. 1 písm. a) i b) s. ř. s., je z jejího obsahu zřejmé, že jeho námitky ve skutečnosti nesměřují proti skutkovým zjištěním správních orgánů při zjišťování skutkového stavu věcí, ale směřují do jeho právního posouzení projednávané věci. Ve skutečnosti stěžovatel napadá jen nesprávnost právního názoru krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] v otázce charakteru a zdanění jím uskutečňovaného plnění z titulu podnájemních smluv. Dovozuje, že tato zdanitelná plnění měla být správně posouzena jako plnění osvobozená od DPH, jak deklaroval již ve svých daňových přiznáních, a nikoliv jako plnění podléhající dani na výstupu, jak dovodily správní orgány a posléze i krajský soud.

Krajský soud věc posoudil v souladu se zákonem, pokud dospěl k závěru, že stěžovatelem poskytovaná plnění již svou povahou nejsou plněními osvobozenými podle ust. § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty a jako celek proto podléhají dani z přidané hodnoty.

Podle ust. § 14 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, se poskytnutím služby pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti. Poskytnutím služby se rozumí také a) převod práv, b) poskytnutí práva využití věci nebo práva anebo jiné majetkově využitelné hodnoty, c) vznik a zánik věcného břemene, d) přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci.

Podle ust. § 56 odst. 4 věty prvé zákona o dani z přidané hodnoty, je nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor osvobozen od daně.

Podle ust. § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009, daňový řád, ve znění účinném v rozhodné době, (dále jen „daňový řád“), správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní (dříve ust. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků).

Jak obdobně uvedl již krajský soud, na stěžovatelem poskytované služby nelze nahlížet izolovaně jen skrze označení v daňovém řízení předložených smluv o podnájmu části nemovitostí, ale je třeba vyjít z jejich skutečného obsahu a skutkového stavu věci zjištěného na základě provedeného dokazování správními orgány. Jinak vyjádřeno, pro posouzení charakteru stěžovatelem poskytovaných plnění, a tím i posouzení, zda podléhají dani z přidané hodnoty nebo jsou od této daně osvobozeny, je rozhodující nikoliv rubrika té které smlouvy, na jejichž základě ke sporným plněním docházelo, ale jejich skutečný obsah zjištěný v průběhu dokazování před správními orgány.

Správní orgány na základě provedeného dokazování došly k závěru, že stěžovatel svým odběratelům - podnájemcům ve skutečnosti neposkytuje plnění, která by byla podle

ust. § 56 odst. 4 věty prvé zákona o dani z přidané hodnoty osvobozená od daně, ale v podstatě „innominátní službu“ zahrnující v sobě jak prvky nájemní, resp. podnájemní smlouvy, tak i prvky jiné, jež ve svém souhrnu tvoří službu, kterou by bylo možno označit např. termínem „*poskytnutí práva na provozování herny s výherními hracími automaty, včetně zajištění jejich obsluhy*“. Ostatně sám stěžovatel i v kasační stížnosti připouští - ve shodě s krajským soudem, že bez poskytování služeb spojených s provozem VHP by provozování VHP nebylo technicky ani možné (str. 3 odst. 3 kasační stížnosti).

Taková služba podle žalovaného, krajského soudu a ani Nejvyššího správního soudu není totožná se službou, na kterou by bylo možné nahlížet jako na osvobozené plnění podle § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Naopak, správní orgán vázán nejprve ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků při provádění daňové kontroly a posléze ust. § 8 odst. 3 daňového řádu, došel k závěru, že stěžovatel ve skutečnosti (fakticky) v pronajatém prostoru – vymezené části nebytového prostoru, provozoval hernu. Na tom nemění nic ani okolnost, že k realizaci takových služeb bylo třeba i formálního a dílčího plnění – přenechání užívacího práva podnájemcům (odběratelům stěžovatele) k části nebytových prostor užívaných stěžovatelem. Hlavním cílem (příčinou uzavření) „podnájemních smluv“ nebylo pasivní přenechání užívání části nebytového prostoru podnájemcům stěžovatele, ale aktivní realizace provozování herny s výherními hracími automaty, včetně zajištění obsluhy výherních přístrojů a zákonem předepsaného dohledu ze strany stěžovatele. Plnění deklarovaná stěžovatelem v jednotlivých zdaňovacích obdobích proto správní orgán správně posoudil nikoliv jako službu osvobozenou od DPH, ale jako službu podle ust. § 14 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty ve spojení s ust. § 47 odst. 3 téhož zákona.

S takto vysloveným právním závěrem žalovaného se ztotožnil i krajský soud. Přihlédl při tom nejen k judikatuře Soudního dvora ve věcech výkladu pojmu „osvobození od daně“, jak je vymezen v čl. 13 směrnice Rady č. 77/388/EHS, ale současně i k předchozí judikatuře Nejvyššího správního soudu. Tento správní soud již dříve dovodil, že pod pojem „nájem/podnájem/ nebytových prostor“ nemohou pro účely osvobození od DPH spadat taková plnění, k jejichž poskytnutí je sice nemovitost či užívací právo k ní nezbytné, ale jejíž užití není hlavním smyslem ani cílem poskytovaného plnění (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2012, č. j. 1 Afs 22/2012 - 53, dostupný na www.nssoud.cz, který vyslovil názor, že: „*Plnění poskytované osobou oprávněnou užívat nebytový prostor, které spočívá v přenechání práva užívat blíže specifikovanou část nebytových prostor za účelem umístění výherního hracího přístroje třetí osobě a současně v poskytování služeb nezbytných fakticky nebo z pohledu veřejnoprávních předpisů pro řádné provozování výherních hracích automatů (zajišťování běžného provozu přístroje, vykonávání dozoru v herně atd.) téže osobě, je třeba pro účely daně z přidané hodnoty považovat za jediné, nedílné plnění. Při úvaze o osvobození plnění od daně dle § 56 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, nelze toto nedílné plnění uměle štěpit na dílčí plnění, tj. na část osvobozenou od daně a část neosvobozenou.*“, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 93/2008 - 43, který je také dostupný na www.nssoud.cz). Vyslovenému závěru krajského soudu o zákonnosti napadených rozhodnutí žalovaného proto nelze ničeho vytknout.

Jak se vyjádřil ve svém rozsudku již krajský soud (str. 10 odst. 4 a násl. napadeného rozsudku), splnění formálních náležitostí – uzavření nájemní smlouvy, resp. smlouvy opatřené touto rubrikou, samo o sobě nestačí k tomu, aby byl tento smluvní vztah mezi stěžovatelem a jeho odběrateli (podnájemci) posouzen jako osvobozené plnění podle ust. § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Správce daně byl a je i nyní povinen vycházet při správě daní ze skutkového stavu věci a nikoliv ze stavu formálně vykázaného (§ 7 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 8 odst. 3 daňového řádu). To znamená, že správce daně v projednávané věci musel posoudit stěžovatelem deklarovaná plnění jako plnění neosvobozená od daně z přidané hodnoty. Je tomu tak proto (i s přihlédnutím k již poukazované judikatuře), že od DPH lze osvobodit pouze taková plnění, u kterých toto osvobození výslovně předpokládá zákon o dani z přidané hodnoty. Pokud pak tento zákon nedefinuje obsah předpokládaného plnění, je při jeho interpretaci třeba vyjít z eurokonformního výkladu. Pod pojmem podnájmu/nájmu/ nebytových prostor je proto třeba chápat jen takový převod a využití práv (přenechání takových práv), jehož cílem a smyslem je výlučné užívání podnajatého prostoru ve smyslu vlastnické triády. Jde tedy o stav, kdy je nájemce (zde podnájemce) bez dalšího oprávněn výlučně užívat pronajatý prostor. Takový stav ovšem vylučuje, aby tentýž prostor byl „současně“ (i na základě téže smlouvy užíván jiným subjektem – zde jejich nájemcem – stěžovatelem, nebo jiným podnájemcem). Na tom nemůže ničeho změnit ani nyní stěžovatelem poukazovaná dílčí oprávnění vyplývající z podnájemních smluv - např. že byl podnájemce oprávněn si podnajatý prostor stavebně oddělit, což ale žádný z podnájemců nerealizoval nebo že podnájemci stěžovatele obdrželi klíče od podnajatého prostoru (resp. celé restaurace provozované stěžovatelem).

Z obsahu uzavřených smluv a skutkových zjištění správních orgánů vyplývá, že takto tomu ve skutečnosti nebylo a že smyslem a faktickým obsahem smluvních vztahů stěžovatele s jeho odběrateli (podnájemci) bylo vytvoření stavu, na jehož základě se stěžovatel de facto stal provozovatelem herny s VHP v pronajatých prostorách. Nutno tedy dospět k závěru, že se nejedná o podnájem nebytového prostoru, který je od daně osvobozen, ale o službu jinou, jejíž pouhou dílčí součástí je i převod užívacího práva k části nemovitostí užívaných stěžovatelem ve prospěch jeho odběratelů - podnájemců. Taková služba již není plněním osvobozeným, ale plněním - službou podléhající dani podle ust. § 47 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Pokud k takovému závěru dospěl i krajský soud, je jeho rozhodnutí v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty. Neobstojí proto výtka stěžovatele, že správní soud vadně po právní stránce posoudil povahu plnění, resp. obsah smluv o podnájmu části nebytových prostor užívaných jinak stěžovatelem.

Stěžovatel se také mýlí v tom, dovozuje-li, že z obsahu smluvních vztahů s jeho odběrateli, jak jsou popsány ve správním spise, nevyplývá, že by byl tím, kdo by se převážně podílel na provozu výherních přístrojů, nebo že by šlo o marginální službu (určenou ke zdanění DPH), ocenitelnou částkou 100 Kč/1 VHP. Ze skutkových zjištění správních orgánů (viz zpráva o daňové kontrole č. 18/2011) totiž vyplývá, že se podnájemci stěžovatele na provozu VHP podíleli kromě samotného dodání VHP stěžovateli, toliko vyřízením povolení k jejich provozu ve správním řízení, a dále servisem, údržbou a kontrolou VHP. Je nepochybné, že tyto VHP fakticky provozoval stěžovatel. Pokud z předložených smluv skutečně vyplývala povinnost stěžovatele: zajistit obsluhu VHP a dohled nad jejich správným používáním, zabezpečit ochranu VHP před jejich poškozením, zničením, ztrátou, zneužitím, či zcizením, zajistit dodržování ustanovení

povolení MF k jejich provozování a posléze zabezpečit i to, aby se osoby mladší 18-ti let nemohly zúčastnit hry a ani se zdržovat v prostorách herny, hlásit poruchy a přerušení provozu VHP, doplňovat vyplácející systém, vést denní evidenci tržeb a posléze i zajistit stálou a snadnou proměnu peněz hráčům na mince atd., nelze takové povinnosti v žádném případě považovat za součást povinností pronajímatele nebytového prostoru, které by opravňovaly stěžovatele posuzovat takové plnění za plnění, které je osvobozené od DPH (a to ani v nějaké dílčí části, jak nyní předestírá stěžovatel ve své kasační stížnosti). V žádném případě také není v této souvislosti příléhavé přirovnávat tyto služby k doplňkovým službám pronajímatele nebytových prostor. Z téhož důvodu není patřičný ani poukaz stěžovatele na judikát Soudního dvora ze dne 31. 1. 2014, zn. C-55/14.

Nejvyšší správní soud proto z uvedených důvodů dospěl ke shodnému závěru jako krajský soud, a to, že se v případě stěžovatelem poskytovaných služeb na základě smluv o přenechání části nebytových prostor do podnájmu za účelem provozování VHP nejednalo o plnění, které by bylo podle ust. § 56 odst. 4 ZDPH osvobozeno od DPH.

Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že se nezabýval argumenty předloženými a nyní odkazovanými stěžovatelem na str. 3 v odstavci prvém kasační stížnosti. Je tomu tak proto, že řízení o kasační stížnosti je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocným rozhodnutím krajských soudů ve správním soudnictví. Při svém rozhodování proto Nejvyšší správní soud zásadně vychází z obsahu opravného prostředku proti rozhodnutím krajských soudů (kasační stížnosti), a nikoliv z obsahu odkazovaných písemností, které napadenému soudnímu rozhodnutí předcházely.

Stěžovatel se mýlí i v tom, dovozuje-li, že je nesprávný právní názor správních orgánů a krajského soudu, pokud došly k závěru, že si stěžovatel neoprávněně (v rozporu se zákonem o dani z přidané hodnoty) uplatnil odpočet DPH z přijatého plnění (přefakturace výnosu) z reklamních služeb mezi účastníky sdružení, tedy od druhého účastníka (společníka) ve sdružení Mgr. D. ve výši 57.000 Kč.

Se stěžovatelem lze souhlasit jen potud, že mu jeho ústavní práva umožňují (čl. 2 odst. 3 ve spojení s čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod), aby si poměry ve sdružení jeho účastníci (společníci) upravili podle své svobodné vůle. Zásadně se však mýlí, pokud se domnívá, že z titulu autonomie vůle, vycházejícího z uvedených ustanovení Listiny základních práv a svobod, bude moci uplatňovat nárok na odpočet DPH v případech, kdy mu to zákon (zde ZDPH) jako plátci DPH neumožňuje, či jej neprokáže v souladu s tímto zákonem. A o tento případ jde právě v projednávané věci.

Podle ust. § 73 odst. 10 ZDPH platí, že u plátců, kteří uskutečňují zdanitelná plnění společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, uplatňuje nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých k činnosti sdružení určený účastník, který vede evidenci za sdružení podle § 100 odst. 3. Plátci podnikající společně na základě smlouvy o sdružení mohou uplatňovat nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých pro činnost sdružení jednotlivě, pokud uskutečňují zdanitelná plnění, ke kterým použijí tato přijatá zdanitelná plnění. Uskutečněná zdanitelná plnění plátci uvádějí ve svých daňových přiznáních. Jestliže je uplatňován nárok na odpočet daně jednotlivými účastníky sdružení, musí být těmito účastníky uplatněna daň na

výstupu ve vztahu k určenému účastníkovi sdružení, který přiznává daň na výstupu za činnost celého sdružení.

Podle ust. § 110 odst. 3 ZDPH plátci, kteří podnikají společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, jsou povinni vést evidenci pro účely daně podle odstavců 1 a 2 za činnost, pro kterou se sdružili, odděleně. Evidenci vede určený účastník sdružení, který za sdružení plní všechny povinnosti a uplatňuje práva vyplývající z tohoto zákona pro ostatní jednotlivé účastníky.

Z obsahu předloženého správního spisu vyplývá, že osobou pověřenou k vedení daňové evidence za sdružení podle smlouvy o sdružení ze dne 1. 10. 2007, uzavřené mezi Mgr. L. R. a Mgr. F. D., s podílem na majetku získaném činností sdružení činí 50 %/50%, byl určen Mgr. L. R. (čl. III smlouvy o sdružení). Smlouvou ze dne 1. 2. 2008, č. 3/80336/3211/08, o zajištění a provedení reklamy, (dále jen „smlouva“), která je založena ve správním spise, se na straně jedné objednatel (Královský pivovar Krušovice a.s., dále jen „objednatel“) zavázal hradit dodavateli (firmě Mgr. L. R., dále jen „dodavatel“) za poskytnuté reklamní a propagační služby sjednanou odměnu. Na druhé straně se dodavatel reklamní služby (po dobu platnosti této služby - tj. od 1. 2. 2008 do 31. 1. 2009) zavázal nepřetržitě a účinně provádět v provozovně dodavatele [„BARBORKA“, 17. listopadu 67, 284 01 Kutná Hora (dále jen „provozovna“)] reklamu a propagaci výrobkům vyráběným nebo distribuovaným objednatelem a obchodní firmě a logu objednatele, a to způsobem dále blíže specifikovaným v čl. II. této smlouvy (čl. I. smlouvy). Dále je ve správním spise založena kopie faktury, daňového dokladu stěžovatele - č. 8104.

Ze žádného ve správním spise založeného důkazu nebo krajskému soudu předestřeného důkazu (srov. § 77 s. ř. s.) nevyplývá, že by plnění pro firmu Královský pivovar Krušovice a. s., prováděla jiná osoba než stěžovatel - Mgr. L. R., pověřený člen sdružení. Stěžovateli proto po právu nebyl správními orgány uznán uplatněný odpočet DPH dle dokladu ze dne 8. 4. 2008 ve výši 57.000 Kč od deklarovaného dodavatele - Mgr. F. D., druhého z účastníků (společníků) sdružení, za které jednal pověřený člen Mgr. L. R. Je tomu tak proto, že ze strany stěžovatele nebylo ničím prokázáno, že by deklarované plnění dle smlouvy ve skutečnosti realizoval právě uváděný dodavatel Mgr. D. Jak správně poukázal žalovaný i krajský soud, zákonná právní úprava neumožňuje účastníkům sdružení, aby si jednotlivá plnění uskutečněná sdružením navzájem přefakturovávali. Opačný názor a postup, by ve svém důsledku popíral smysl a fungování právní úpravy zdanění činnosti sdružení. Na uvedeném nemůže ničeho změnit ani stěžovatelem poukazovaný, ale nijak blíže konkrétně nevyložený princip proporcionality. Jak naopak přiléhavě uvedl již krajský soud, fungování systému daně z přidané hodnoty je naopak založeno na principu neutrality. S tím je pak právní posouzení poukazovaného účetního případu (neuznaného odpočtu DPH) v souladu.

Neopodstatněná je též výhrada stěžovatele, který dovozuje, že se jej žalovaný snaží „vmanipulovat“ do pozice, kdy se uvedený účetní případ jeví jako „jiná forma dělení zisku sdružení“. Je to však v prvé řadě stěžovatel, který sám uvádí, že vyfakturováním služby pro sdružení Mgr. F. D. došlo ke snížení zisku sdružení [tedy sám používá terminologii zákona o dani z příjmů, na místo toho, aby jednoznačně identifikoval obsah poskytované služby - tedy co konkrétně, kdy a kterou osobou (zda Mgr. D. nebo Mgr. R., zastupujícím sdružení), bylo objednateli poskytnuto]. Bylo tedy v prvé řadě na stěžovateli, aby prokázal

správci daně obsah plnění, z něhož si uplatňoval odpočet DPH ve výši 57.000 Kč a prokázal i jeho oprávněnost ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty. Toto však stěžovatel neučinil a proto mu po právu sporný odpočet DPH nebyl uznán oprávněným.

Ze všech uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost směřující proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 27. 10. 2015, č. j. 45 Af 12/2013 – 65, protože není důvodná (§ 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s.).

Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1, věta první s. ř. s. ve spojení s ust. § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému správnímu orgánu podle obsahu spisu žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. ledna 2016

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu