



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **CAROUSEL, spol. s r. o.**, se sídlem třída Bří Čapků 3222/9, Hodonín, zast. Mgr. Ing. Michalem Hebkým, advokátem se sídlem Osiková 137/33, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 2. 2016, č. j. 5763/16/5300-21441-711898, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 4. 2018, č. j. 62 Af 45/2016-86,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) se kasační stížností domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného specifikovanému tamtéž. Žalovaný jí zamítl odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územního pracoviště v Hodoníně (správce daně), ze dne 25. 6. 2015, č. j. 2888449/15/3010-50522-703600, č. j. 2888806/15/3010-50522-703600 a č. j. 2889082/15/3010-50522-703600. Stěžovatelce jimi byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011, prosinec 2012 a březen 2014 v celkové výši 72 336 Kč a předepsáno penále z doměřené daně v celkové výši 14 467 Kč.

[2] Ve věci je sporné, zda služby poskytované stěžovatelkou společností BONVER WIN, a. s., a AUTO GAMES, a. s., na základě smluv o podnájmu nebytových prostor a zabezpečení obsluhy sázkových zařízení jsou plněními osvobozenými od daně bez nároku na odpočet daně podle § 51 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

[3] Ze smluv uzavřených s uvedenými společnostmi vyplývá, že jim stěžovatelka v různých časových obdobích podnajala část své provozovny za účelem provozování sázkových zařízení, k jejichž obsluze se současně zavázala. Plnění, která na základě těchto smluv poskytovala, vykazovala jednak jako osvobozená od daně (podnájem), jednak jako zdanitelná (obsluha

zařízení).

[4] Správce daně dospěl k závěru, že stěžovatelkou poskytovaná plnění překračují rámec klasického podnájmu, který by byl osvobozen od daně na výstupu podle zákona o DPH [ve znění účinném do 31. 12. 2012 podle § 51 odst. 1 písm. e) ve spojení s § 56 odst. 3, ve znění účinném do 31. 12. 2013 podle § 51 odst. 1 písm. f) ve spojení s § 56 odst. 3, v aktuálním znění podle § 51 odst. 1 písm. g) ve spojení s § 56a]. Cílem smluv nebylo přenechání části herny k užití BONVER WIN a AUTO GAMES, ale poskytnutí prostoru k tomu, aby zde umístili sázková zařízení (ruletu a VLT – videoloterijní terminály), jejichž provoz jim stěžovatelka zajišťovala. Tato plnění jsou podle správce daně natolik provázána, že je třeba považovat je za plnění jediné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2012, č. j. 1 Afs 22/2012 - 53), které od daně osvobozené není.

[5] Ilustrativní je poukaz správce daně na to, že odměna stěžovatelky byla sice formálně rozdělena na dvě části, fakticky však tvořila jeden celek a odvíjela se od výše tržby. Odměna za obsluhu zařízení (plnění s daní) byla stanovena jako relativně nízká, odměna za užívání nebytových prostor (osvobozeno od daně na výstupu) se odvíjela od výše tržby a při jejím výpočtu byla odečtena částka odpovídající odměně za zajištění obsluhy zařízení.

[6] Stěžovatelka v reakci na hodnocení správce daně upustila od toho, že by sporná plnění byla nájmem (podnájmem) ve smyslu výše citovaných ustanovení, a přišla s jinou argumentací. Má za to, že pokud se jedná o plnění spočívající v provozu sázkových zařízení, pak mají být osvobozena jako provozování loterií a jiných podobných her (dále jen „loterií“) podle § 51 odst. 1 písm. j), respektive k) [podřazení pod písm. j) či k) se několikrát změnilo] a § 60 zákona o DPH v rozhodném znění. Podstata věci se tedy posunula k této otázce.

[7] Správce daně tomuto náhledu nepřisvědčil. Poukázal na to, že stěžovatelka nemá povolení k provozování loterií a ani je mít nemůže, protože nesplňuje podmínky zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách (s účinností od 1. 1. 2017 nahrazeného zákonem č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách, pozn. NSS). Není akciovou společností se sídlem na území České republiky, která by byla založena k provozování loterií nebo která by je měla v předmětu podnikání.

[8] Z obsahu předložených smluv podle správce daně nevyplývá, že by šlo o společné podnikání s BONVER WIN a AUTO GAMES, jak stěžovatelka tvrdila. Pokud by se jednalo o společné podnikání, smluvní podmínky by byly mezi stranami rozloženy rovnoměrně, bylo by upraveno rozdělení majetkových hodnot, finanční prostředky by byly ve spoluvlastnictví a pod. Stěžovatelčino postavení však bylo podřízené, protože neměla příslušné povolení, nesplňovala výše uvedené zákonné podmínky, nevlastnila ani si nepronajímala sázková zařízení, byla závislá na podnikání jiných subjektů a nenáležel jí alikvotní podíl na tržbách. Ve smlouvách je navíc výslovně uvedeno, že provozovateli sázkových zařízení jsou výlučně BONVER WIN a AUTO GAMES.

[9] Za těchto okolností správce daně uzavřel, že stěžovatelka nemohla být rovnocenným společníkem při společném podnikání, jak tvrdila, a není ani konkurenceschopným subjektem při provozování loterií, na čemž stavěla svoji argumentaci o aplikaci zásady daňové neutrality a rovného zacházení podle judikatury Soudního dvora Evropské unie. Setrval proto na závěru, že sporná plnění jsou zdanitelná.

pokračování

[10] Žalovaný tomuto hodnocení přisvědčil. V napadeném rozhodnutí zejména zdůraznil, že § 60 zákona o DPH odkazuje na zákon o loteriích, podle kterého může loterie provozovat pouze osoba splňující výše uvedené podmínky. Pokud jiná osoba (tedy osoba tyto podmínky nesplňující) zajišťuje služby související s provozem loterií, jedná se o plnění zdanitelné. Stěžovatelka není provozovatelem loterií, proto na ni nelze vztáhnout osvobození od daně podle § 60 zákona o DPH. Ze stejného důvodu není v soutěžním vztahu s BONVER WIN a AUTO GAMES a na věc nedopadá jí citovaná judikatura Soudního dvora.

[11] Krajský soud dospěl ke shodným závěrům. Na jejich podporu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2013, č. j. 2 Afs 78/2012 - 31, neboť má za to, že se v něm Nejvyšší správní soud neztotožnil s obdobnou konstrukcí, jakou nyní prezentuje stěžovatelka. Tuto konstrukci navíc hodnotí jako rozpornou s obsahem předložených smluv a obcházející zákon.

[12] Námitku, že odkaz na zákon o loteriích neobsahuje přímo § 60 zákona o DPH, ale pouze poznámka pod čarou, která nemá normativní charakter, posoudil jako neopodstatněnou. Poznámka pod čarou totiž slouží především jako pomůcka při výkladu pravidla, které správce daně i žalovaný interpretovali správně a následně aplikovali na zjištěný skutkový stav.

II. Obsah kasační stížnosti

[13] Stěžovatelka namítá, že při uplatňování daně z přidané hodnoty vycházela z obsahu smluv a částky za nájem vykazovala jako plnění osvobozená od daně. Smlouvy sice uzavírala jako slabší smluvní strana, o správnosti uplatňování daně však neměla důvod pochybovat; podnájemní smlouvy akceptovalo i Ministerstvo financí při vydání povolení provozování sázkových her, a to v souladu s příslušným metodickým pokynem. Podle zjištění finanční správy podřízené Ministerstvu financí tedy nelze sporná plnění podřadit pod nájem, odbor 34 téhož ministerstva však jiné než nájemní či podnájemní smlouvy neakceptuje.

[14] Závěr, že přenechání části nebytových prostor a zajištění obsluhy zařízení je pro účely DPH třeba považovat za jediné plnění, nerozporovala, byť s ním nesouhlasí.

[15] Opakovaně zdůrazňuje, že všechny rozhodující orgány na jednu stranu uzavírají, že pouze poskytovala právo umístit ve své provozovně sázková zařízení a její činnost je pasivní, na druhou stranu však uvádí, že se v ekonomickém smyslu podílela na provozu rulety a VLT a měla tak aktivní pozici. Není přitom zřejmé, které z uvedených dílčích plnění mělo být plněním hlavním. Z tohoto důvodu se domnívá, že všechna rozhodnutí vydaná v nynější věci jsou nesrozumitelná, vnitřně rozporná a nepřezkoumatelná.

[16] Nesouhlasí s podaným výkladem § 60 zákona o DPH. Zastává názor, že pro účely DPH není rozhodující, že není provozovatelem loterie ve smyslu § 4 odst. 6 zákona o loteriích, tedy že nemá příslušné povolení. Ustanovení § 60 zákona o DPH takovou podmínku nestanovuje a neobsahuje ani odkaz na zákon o loteriích; ten se nachází pouze v poznámce pod čarou. Poznámka pod čarou však nemá závaznou povahu a není pravidlem chování, jak uvedl Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 2. 2. 2000, sp. zn. I. ÚS 22/99.

[17] Bez ohledu na výše uvedené namítá, že její činnost je provozováním loterie ve smyslu § 4 odst. 3 zákona o loteriích, s čímž se žalovaný ani krajský soud nevypořádali.

[18] Stěžovatelka je názoru, že osvobození loterií od DPH je dáno výlučně povahou služby bez ohledu na to, jaký subjekt ji poskytuje. Nejedná se o kategorii osvobození omezenou okruhem osob, jako např. u subjektů neziskových, veřejnoprávních nebo s konkrétní licenci.

[19] Ona na základě *de facto* dohody provozovala loterie společně s BONVER WIN a AUTO GAMES. Její obchodní partneři disponovali příslušnými oprávněními, byli zodpovědní za servis a údržbu, ona obstarávala veškerý běžný provoz sázkových zařízení. Vlastním jménem a na vlastní odpovědnost provozovala hernu.

[20] Domnívá se, že uvedené hodnocení povahy její činnosti je v souladu s posouzením obdobných skutkových okolností Nejvyšším správním soudem v rozsudcích ze dne 20. 2. 2015, č. j. 5 Afs 13/2013 - 30, ze dne 28. 3. 2012, č. j. 1 Afs 22/2012 - 53, a ze dne 14. 1. 2016, č. j. 7 Afs 298/2015 - 23.

[21] Dále má za to, že stejně uvažoval i správce daně, žalovaný a krajský soud, přesto však následně uzavřeli, že provozovateli loterií byly pouze společnosti BONVER WIN a AUTO GAMES a stěžovatelka jim jen poskytla právo užívání (provozování ekonomické činnosti).

[22] V této souvislosti se vymezuje proti poukazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 78/2012, kterým krajský soud podporoval závěr, že poskytovala pouze služby související s provozem loterií. Namítá, že v jejím případě nešlo o doprovodnou službu, jaká byla zmiňována v odkazované věci, ale o vlastní provoz loterií. Přirovnání její činnosti k poměru podnikatele, který by do automatů dodával elektrický proud nebo který by je opravil v případě poruchy, považuje za absurdní. Uvedené činnosti vzhledem ke své objektivní povaze evidentně nepředstavují provozování sázkových přístrojů. Podotýká také, že z odkazovaného rozsudku není zřejmé, co konkrétně činí osobu provozovatelem výherních hracích přístrojů.

[23] Není jí zřejmé, proč podle krajského soudu obchází zákon. Provozování herny na základě smluvních ujednání s BONVER WIN a AUTO GAMES bylo v souladu se zákonem o loteriích, povaha sporných plnění objektivně spočívala v provozování sázkových zařízení v intencích zákona o DPH.

[24] Následně se vrací k interpretaci § 60 zákona o DPH, tentokrát z pohledu unijního práva. Upozorňuje, že citované ustanovení je transpozicí čl. 135 odst. 1 písm. i) směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále „směrnice o DPH“), musí tedy být respektována povinnost eurokonformního výkladu. Osvobození od daně podle směrnice představují autonomní pojmy evropského práva, jejichž účelem je zamezit rozdílům v použití režimu daně z přidané hodnoty tak, aby jednotlivé pojmy byly posuzovány jednotně na základě společného výkladu ve všech členských státech (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 93/2008 - 43, č. 2184/2011 Sb. NSS, ze dne 31. 5. 2013, č. j. 5 Afs 1/2011 - 140, č. 2896/2013 Sb. NSS). Pro posouzení osvobození od DPH tak nemůže být rozhodná definice provozovatele a podmínky zákona o loteriích.

[25] Zdůrazňuje, že členské státy sice mají podle směrnice široký prostor pro uvážení, pokud jde o osvobození od daně nebo zdanění loterijních her, podle judikatury Soudního dvora však musí být při stanovení podmínek a omezení osvobození dodržena zásada neutrality. S osobami povinnými k dani nesmí být zacházeno odlišně, pokud jde o podobná plnění, která se nacházejí v soutěžním vztahu. Při hodnocení povahy plnění je přitom třeba zohlednit

pokračování

hledisko průměrného spotřebitele, naopak není rozhodná totožnost provozovatelů her nebo přístrojů ani právní forma, pod níž vykonávají svou činnost (viz rozsudky Soudního dvora ze dne 19. 12. 2012, ve věci C-310/11, *Grattan*, ze dne 17. 2. 2005, ve spojených věcech C-453/02 a C-462/02, *Linneweber a Akritidis*, ze dne 10. 11. 2011, ve spojených věcech C-259/10 a C-260/10, *The Rank Group*).

[26] Stěžovatelka v uvedených závěrech Soudního dvora spatřuje oporu pro svůj názor, že pro hodnocení povahy plnění pro účely osvobození od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH a § 60 zákona o DPH je podstatná výlučně objektivní povaha tohoto plnění. Namítá, že pokud by sporná plnění poskytovali BONVER WIN nebo AUTO GAMES, pak by byla osvobozena od daně, musí tedy být osvobozena také v jejím případě.

[27] Svoji věc přirovnává k situaci posuzované v rozsudku Soudního dvora ze dne 14. 7. 2011, ve věci C-464/10, *Henfling a další*, ve kterém Soudní dvůr uzavřel, že jestliže se hospodářský subjekt vlastním jménem, ale na účet podniku, jenž vykonává činnost spočívající v přijímání sázek, podílí na přijímání sázek, na které se vztahuje osvobození od daně z přidané hodnoty, má se za to, že posledně uvedený podnik poskytuje uvedenému subjektu službu spočívající v sázkové činnosti, na kterou se vztahuje uvedené osvobození. Uvedené posouzení vychází z aplikace čl. 6 odst. 4 dřívější směrnice Rady č. 77/388/EHS, šesté směrnice o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, kterému odpovídá dnešní čl. 28 směrnice o DPH. Výklad citovaného ustanovení přitom nemůže být závislý na vnitrostátním právu, neboť má autonomní obsah. Podmínky k jeho aplikaci jsou splněny vždy, kdy se jedná o podíl na plnění na poskytování služby a jde o jednání vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, viz stanovisko generálního advokáta Nilla ze dne 8. 12. 2011, ve věci C-520/10, *Lebara*.

[28] Naopak se vymezuje proti poukazu na rozsudek Soudního dvora ze dne 13. 7. 2006, ve věci C-89/05, *United Utilities*, který učinil žalovaný ve vyjádření k žalobě (a také ve vyjádření ke kasační stížnosti, pozn. NSS). V odkazované věci se jednalo o poskytování služeb call centra ve prospěch organizátora telefonických sázek, při kterém pracovníci call centra nedávali sázejícím nijak najevo, že jednají s jejich společnostmi, nikoli s organizátorem sázek. Odměna nezohledňovala počet a hodnotu zaznamenaných sázek ani jejich kurs, call centrum neneslo ve vztahu k sázkám žádné finanční riziko. Stěžovatelka však vykonávala aktivní činnost při vlastním provozu herny, a to vlastním jménem a na vlastní účet, jako tomu bylo ve věci *Henfling*.

[29] Z výše uvedených důvodů uzavírá, že vyloučení služeb souvisejících s provozováním loterií zajišťovaných pro provozovatele jinými osobami (§ 60 zákona o DPH) je v rozporu s unijním právem, a dovolává se přímého účinku směrnice.

[30] Závěr, že česká úprava je v rozporu se směrnicí, podporuje také poukazem na § 41 slovenského zákona č. 222/2004 Z. z., o dani z pridanej hodnoty. Podle jeho prvního odstavce [o]slobodené od dane je prevádzkovanie lotérií a iných podobných hier osobou, ktorá má povolenie na ich prevádzkovanie podľa osobitného predpisu. Podle druhého odstavce [o]d dane je oslobodená aj činnosť spočívajúca v zabezpečení prevádzkovania lotérií a iných podobných hier, ktorá je vykonávaná v mene a na účet osoby, ktorá má povolenie na prevádzkovanie podľa osobitného predpisu. Zabezpečením prevádzkovania lotérií a iných podobných hier sa rozumie príjem stávk, predaj šrebov, výplata výhier a ďalšie služby priamo s nimi spojené, poskytované mandatórom.

[31] Opakovaně zdůrazňuje, že rozhodnutí žalovaného i krajského soudu považuje za vnitřně rozporná, nesrozumitelná a nepřezkoumatelná. Podle jejího názoru se uvedené orgány

ani nepokusily o ucelený výklad § 60 zákona o DPH a čl. 135 odst. 1 písm. i) směrnice o DPH. Nevypořádaly se s argumentací stěžovatelky založenou na judikatuře Soudního dvora.

[32] Závěrem navrhuje, aby Nejvyšší správní soud předložil Soudnímu dvoru předběžné otázky týkající se výkladu unijního práva. Má za to, že otázky sporné v nynější věci doposud nebyly Soudním dvorem plně řešeny.

III. Vyjádření žalovaného

[33] Žalovaný setrvává na tom, že stěžovatelkou poskytnutá plnění jsou zdanitelná, a poukazuje na účelovost její argumentace.

[34] Stěžovatelka není provozovatelem loterií, jelikož k tomu na rozdíl od BONVER WIN a AUTO GAMES nemá povolení a ani nesplňuje příslušné zákonné podmínky. Poskytovala služby související s provozováním loterií, které jsou v § 60 zákona o DPH výslovně vyňaty z osvobození. Podle žalovaného je vynětí souvisejících služeb plně v souladu evropským právem, neboť směrnice o DPH členským státům umožňuje stanovit podmínky a omezení osvobození.

[35] Postavení stěžovatelky jako provozovatele loterií nevyplývá ani z předložených smluv. Smlouvy byly uzavřeny za účelem provozování sázkových her obchodními partnery stěžovatelky, nikoli jí samotnou. Stěžovatelka se zavázala zajišťovat obsluhu sázkových zařízení jejich jménem a na jejich účet, ve smlouvách je výslovně uvedeno, že provozovateli sázkových zařízení jsou BONVER WIN a AUTO GAMES, právě jim od počátku náleží veškeré tržby. Ustanovení, podle kterých bude stěžovatelka vlastním jménem a na vlastní odpovědnost zajišťovat provoz herny, je nutné vykládat tak, že se vztahuje pouze na služby související s provozem loterií, nikoli na provozování loterií jako takové.

[36] Podle žalovaného stěžovatelka nevykonávala činnost spočívající v nabízení šance na výhru za přijetí rizika vyplacení výhry, což je podstatou provozování loterií. Esenciální část tohoto vztahu byla mezi jejími obchodními partnery a konečným zákazníkem (viz také rozsudek *United Utilities*). Jako významné dále hodnotí, že stěžovatelka nevlastnila sázková zařízení, nestanovovala herní dobu, neprováděla servis přístrojů apod.

[37] Povaha jí poskytovaných služeb nebyla shodná se službami poskytovanými provozovateli loterií. Nemohlo se tedy jednat o osoby ve shodném nebo obdobném postavení a nemohlo dojít k narušení zásady neutrality.

[38] Dále žalovaný podotýká, že osvobození loterií od DPH je motivováno praktickými důvody: DPH se na ně obtížně uplatňuje. V případě stěžovatelky však není složité určit výši její daňové povinnosti, neboť závisí na výši odměny za poskytnutá plnění.

[39] Má za to, že jak jeho rozhodnutí, tak rozsudek krajského soudu jsou dostatečně odůvodněné a přezkoumatelné. Přerušení řízení a položení předběžných otázek Soudnímu dvoru považuje za nadbytečné a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[40] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatelka

pokračování

je zastoupena advokátem [§ 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)]. Přistoupil proto k přezkumu rozsudku krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[41] Dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[42] Podstatou věci je otázka, zda stěžovatelkou poskytovaná plnění lze charakterizovat jako provozování loterií, které je osvobozené od DPH.

[43] Jak již bylo uvedeno, stěžovatelka postupně opustila linii argumentace, podle které jsou sporná plnění, respektive jejich část podnájemem. Není zcela zřejmé, proč za této situace v kasační stížnosti naráží na hodnocení svých smluvních vztahů jako podnájem ve zcela jiných než daňových souvislostech (související argumentace je stručně shrnuta v bodě [13] tohoto rozsudku) a zda tím chce říci, že by se mělo jednat o podnájem i z daňového pohledu. V každém případě se však jedná o argumentaci poprvé uplatněnou v kasační stížnosti a tedy nepřijatelnou námitku ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., Nejvyšší správní soud se jí proto nezabýval.

[44] Nezabýval se ani námitkou, podle které byla stěžovatelčina plnění rozporuplně hodnocena jako pasivní i aktivní a není zřejmé, která část plnění měla být hlavní. Již správce daně ve zprávě o kontrole vysvětlil, že sporná plnění jako celek nemají pasivní povahu, neboť jimi nedošlo pouze k přenechání práva užívat část stěžovatelčiny provozovny, ve skutečnosti stěžovatelka tyto prostory dále užívala a zavázala se k obsluze sázkových zařízení BONVER WIN a AUTO GAMES. Tuto problematiku podrobně rozebral také žalovaný v rozhodnutí o odvolání. Krajský soud nadto v napadeném rozsudku výslovně uvedl, že se nejedná o rozporuplné odůvodnění a že hodnocení stěžovatelčiny činnosti jako aktivní ještě neznamená, že se jedná o provozování loterií. Stěžovatelce tedy musí být jasné, proč byla sporná plnění hodnocena jako komplexní, proč neměla pasivní povahu a proč nešlo o podnájem osvobozený od DPH. Závěr, že šlo o komplexní plnění složená z plnění dílčích, navíc nerozporuje (byť, jak uvádí, s ním nesouhlasí) a nevymezuje se ani proti tomu, že se nejedná o podnájem. Nejvyšší správní soud proto nevidí žádný smysl v tom, aby věnoval další prostor stěžovatelčiným účelově opakovaným námitkám, a soustředil se výlučně na podstatu věci, tedy zda mají být sporná plnění osvobozena od DPH jako provozování loterií.

[45] Vzhledem k tomu, že DPH je harmonizovanou daní, na prvním místě se věnoval unijní úpravě a související judikatuře Soudního dvora.

[46] Osvobození od daně je upraveno v hlavě IX směrnice o DPH (čl. 131 – čl. 166). Pro nynější věc je relevantní její kapitola 3 upravující tzv. ostatní případy osvobození (tj. případy osvobození z jiných důvodů než ve veřejném zájmu podle kapitoly 2), konkrétně čl. 135 odst. 1 písm. i), podle kterého členské státy osvobodí od daně *sázky, loterie a další formy her za podmínek a omezení stanovených jednotlivými členskými státy*. Shodně bylo osvobození hazardních her upraveno v dřívější šesté směrnici, konkrétně v čl. 13 B písm. f).

[47] Soudní dvůr konstantně vychází z toho, že výrazy použité k vymezení osvobození musí být vykládány restriktivně, jelikož jde o výjimku z obecné zásady, podle které je DPH vybírána z každého úplatného dodání zboží a poskytnutí služeb osobou povinnou k dani. Současně však zdůrazňuje, že výklad musí být v souladu s cíli sledovanými osvobozeními a musí splňovat požadavky daňové neutrality. Nesmí tedy být natolik restriktivní, aby zbavil ustanovení

o osvobození zamýšlených účinků (viz zejména rozsudky ze dne 19. 11. 2009, ve věci C-461/08, *Don Bosco Onroerend Goed*, bod 25, ze dne 5. 7. 2012, ve věci C- 259/11, *DTZ Zadelhoff*, bod 21 a ze dne 12. 7. 2012, ve věci C- 326/11, *J. J. Komen en Zonen Bebeer Heerbugomaard*, bod 20). U konkrétních případů osvobození Soudní dvůr hledá rovnováhu mezi těmito požadavky, a to při zohlednění důvodů, kterými je osvobození motivováno.

[48] V rozsudcích týkajících se osvobození hazardních her vychází z toho, že důvody jejich osvobození jsou praktické – DPH se na ně obtížně uplatňuje. Nejde tedy o snahu zabezpečit těmto činnostem příznivější zacházení, jako je tomu např. u poskytování některých služeb v obecném zájmu v sociální oblasti (viz rozsudky *United Utilities*, bod 23, *Henfling*, bod 29, *The Rank Group*, bod 39).

[49] Dále je podstatné, že směrnice ponechává členským státům široký prostor pro uvážení při přijímání úpravy osvobození hazardních her, jelikož jim umožňuje stanovit podmínky a omezení tohoto osvobození (rozsudky ze dne 11. 6. 1998, ve věci C-283/95, *Karlheinz Fischer*, bod 25, *Linneweber a Akritidis*, bod 23, *The Rank Group*, bod 40). Stanovené podmínky a omezení však musí respektovat již zmíněnou zásadu daňové neutrality, tj. nesmí vést k tomu, aby s podobným zbožím nebo podobnými službami bylo zacházeno rozdílně (rozsudky *Fischer*, bod 27, *Linneweber a Akritidis*, bod 24, *The Rank Group*, bod 41).

[50] Na základě těchto východisek dospěl Soudní dvůr ke dvěma konkrétním závěrům podstatným pro nynější věc.

[51] Zaprvé charakterizoval sázkovou činnost podle směrnice, a to jako nabízení šance na výhru sázejícím za přijetí rizika povinnosti vyplatit výhry (rozsudky *United Utilities*, bod 26, *Henfling*, bod 30). Na základě toho ve věci *United Utilities* uzavřel, že poskytování služeb ve prospěch organizátora sázek, které zahrnuje přijímání sázek jménem organizátora a na jeho účet, nepředstavuje sázkovou činnost podle směrnice; vůbec ji totiž nelze charakterizovat výše uvedeným způsobem. Právní vztah, který je podstatou sázkové činnosti, vzniká výlučně mezi organizátorem sázek a zákazníky (body 26 – 29 uvedeného rozsudku).

[52] Zadruhé konstatoval, že členské státy nemohou podmínky a omezení osvobození stanovit tak, aby byl prospěch z osvobození závislý na totožnosti provozovatele. Totožnost provozovatele nemůže být relevantní pro určení, zda si konkurují legálně provozované hazardní hry, ani pro určení, zda si konkuruje legálně provozovaná hra se stejnou hrou provozovanou nelegálně (rozsudek *Fischer*, bod 31, rozsudek *Linneweber a Akritidis*, body 27 – 29). Tyto aktivity jsou v soutěžním postavení, proto pokud je s nimi z pohledu DPH zacházeno odlišně, odporuje to zásadě neutrality této daně (podrobně rozsudek *Fischer*, body 20 – 31).

[53] Nejvyšší správní soud konfrontoval výše uvedené závěry s českou zákonnou úpravou a dospěl k jedinému smysluplnému výkladu, který je v souladu se směrnicí o DPH. Pouze tímto výkladem se může řídit, neboť – stejně jako všechny vnitrostátní soudy – má povinnost interpretovat vnitrostátní úpravu v souladu se směrnicí, jejími cíli a smyslem (k nutnosti zohlednění nepřímého účinku směrnice vnitrostátním soudem viz čl. 4 odst. 3 Smlouvy o Evropské unii, čl. 288 Smlouvy o fungování Evropské unie, stěžejní rozsudek Soudního dvora ze dne 10. 4. 1984, ve věci 18/83, *Van Colson* a na něj navazující judikaturu, z vnitrostátní judikatury např. nálezy Ústavního soudu ze dne 3. 5. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 66/04, č. 434/2006 Sb., ze dne 6. 11. 2007, sp. zn. II. ÚS 3/06, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2010, č. j. 5 Afs 68/2009 - 113, č. 2036/2010 Sb. NSS a další).

pokračování

[54] Pro úplnost dodává, že v nynější věci na rozdíl od stěžovatelky nespatřuje prostor pro uplatnění přímého účinku směrnice. Přímého účinku směrnice se lze dovolávat (pokud jsou její ustanovení bezpodmínečná a dostatečně přesná) při neexistenci prováděcích opatření přijatých ve lhůtách vůči jakýmkoli vnitrostátním předpisům neslučitelným se směrnicí nebo z důvodu, že definují práva, která jednotlivci mohou uplatňovat vůči státu (viz zejména rozsudky Soudního dvora ze dne 19. 1. 1982, ve věci 8/81, *Becker*, bod 25, ze dne 10. 9. 2002, ve věci C-141/00, *Kügler*, bod 51, ze dne 20. 5. 2003, ve spojených věcech C-465/00, C-138/01, C-139/01, *Österreichischer Rundfunk a další*, bod 98). Soudní dvůr sice ve věci *Linneweber Akritidis* uzavřel, že čl. 13 B písm. f) šesté směrnice má přímý účinek v tom smyslu, že se ho provozovatel může dovolávat před vnitrostátními soudy za účelem vyloučení použití pravidel vnitrostátního práva neslučitelných s tímto ustanovením, a totéž lze tedy konstatovat k obsahově shodnému čl. 135 odst. 1 písm. i) nynější směrnice o DPH. Pravidla aplikovaná v nynější věci však v rozporu se směrnicí nejsou, jak je vysvětleno dále. Rozpor se směrnicí nelze dovozovat ani na základě toho, že jiný členský stát (Slovensko) má odlišnou úpravu osvobození hazardních her od daně, a to zvláště za situace, kdy směrnice ponechává členským státům široký prostor pro uvážení, jak bylo uvedeno výše.

[55] Stejně tak Nejvyšší správní soud na rozdíl od stěžovatelky nevidí důvod k předložení předběžných otázek Soudnímu dvoru. Všechny otázky unijního práva, které jsou podstatné pro posouzení nynější věci, již byly judikaturou Soudního dvora vyřešeny, a to zejména v rozsudcích *Fischer a United Utilities*.

[56] Podle § 51 odst. 1 písm. j), respektive k) zákona o DPH je od daně bez nároku na odpočet osvobozeno provozování loterií. Podle § 60 (ve znění do 31. 12. 2016) [p]rovozováním loterií a jiných podobných her se pro účely tohoto zákona rozumí provozování loterií a jiných podobných her, 48) s výjimkou služeb souvisejících s jejich provozováním zajišťovaných pro provozovatele jinými osobami. V poznámce pod čarou 48) je odkaz na zákon o loteriích.

[57] Nejvyšší správní soud předně zdůrazňuje, že samotný text § 60 zákona o DPH (v tuto chvíli ponechává stranou odkaz na zákon o loteriích v poznámce pod čarou) 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.

[58] 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.

[59] Složitější otázkou je, jaký význam má odkaz na zákon o loteriích a zda jeho využitím nedošlo ke stanovení podmínek a omezení osvobození, které je směrnicí dovoleno.

[60] Žalovaný zastává v napadeném rozhodnutí interpretaci, podle které provozovat loterie podle § 60 zákona o DPH může pouze jejich *provozovatel* podle zákona o loteriích, tj. osoba splňující příslušné podmínky a disponující povolením (viz § 4 zákona o loteriích). Ostatní mohou být pouze *jinými osobami*, které *zajišťují služby související s provozováním loterií* pro jejich provozovatele a kterým osvobození podle § 60 zákona o DPH nesvědčí.

[61] Tomuto výkladu Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit. Z citované judikatury Soudního dvora vztahující se k osvobození hazardních her jednoznačně plyne, že členské státy nemohou učinit prospěch z osvobození závislý na totožnosti provozovatele hazardní hry. Důležitý je v tomto ohledu zejména rozsudek *Fischer*, kde Soudní dvůr výslovně uzavřel, že členský stát nemůže podrobit DPH nelegální provozování hazardní hry organizované mimo schválené veřejné kasino, zatímco provozování těžce hazardní hry tímto zařízením je od DPH osvobozeno. Nelze tedy přijmout výklad české úpravy, podle kterého by provozování loterie subjektem disponujícím povolením podle zákona o loteriích bylo osvobozeno od daně, zatímco provozování těžce loterie subjektem bez povolení nikoli (shodně vykládá důsledky judikatury Soudního dvora komentář Brandejs Tomáš a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 8. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019, komentář k § 60 zákona o DPH, dostupný v systému ASPI).

[62] Další možností je, že odkaz na zákon o loteriích směřuje k definici *provozování loterií* podle tohoto zákona.

[63] Zákon o loteriích se soustředí na dílčí činnosti související s provozováním loterií, protože všechny tyto činnosti reguluje za účelem ochrany osob účastnících se loterií a snížení společenských rizik s tím spojených (srovnej § 1 odst. 1, větu druhou, tohoto zákona). Podle jeho § 4 odst. 3 (ve znění účinném do 31. 12. 2011 odst. 4) [*p*]rovozováním loterií a jiných podobných her se rozumí činnost směřující ke uvedení loterií a jiných podobných her do provozu, včetně zprostředkovatelských, organizačních, finančních, technických a dalších služeb souvisejících se zajištěním provozu těchto her a jejich řádné ukončení a vyúčtování; provozováním loterií se také rozumí vykonávání dalších činností, které provozovatelé ukládají jiné právní předpisy.

[64] Z pohledu § 60 zákona o DPH klasifikace dílčích činností vůbec zajímavá není, jak jednoznačně vyplývá z jeho textu. Podstatné je pouze to, jestli jde o vlastní provozování loterií, nebo o související služby poskytované pro poskytovatele jiným subjektem. Pro utvoření pomyslné dělicí čáry mezi těmito dvěma kategoriemi nemůže být definice provozování loterií podle zákona o loteriích nijak nápomocná. Pokud by totiž všechny činnosti, které jsou provozováním loterií podle zákona o loteriích, byly provozováním loterií podle zákona o DPH, množina služeb souvisejících s jejich provozováním by zůstala prázdná. Takový výklad by nedával smysl.

[65] Význam pojmu provozování loterií podle § 4 odst. 3 zákona o loteriích je tedy podstatně odlišný od provozování loterií podle § 60 zákona o DPH, v důsledku čehož stěžovatelka zcela nepřiléhavě poukazuje na závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudcích sp. zn. 5 Afs 13/2013, 1 Afs 22/2012 a 7 Afs 298/2015. Spornou otázkou v těchto věcech bylo, zda plnění, která byla srovnatelná s plněními poskytovanými stěžovatelkou, jsou nájmem ve smyslu § 56 odst. 3, resp. odst. 4 a zda tak mají být osvobozena od daně podle § 51 odst. 1 písm. e) resp. f) zákona o DPH

pokračování

ve zněních rozhodných pro odkazované věci. V těchto souvislostech Nejvyšší správní soud hodnotil povahu jednotlivých plnění a konstatoval, že po ekonomické stránce šlo o provozování loterií, respektive podílení se na něm. Byť lze souhlasit s tím, že skutkové okolnosti těchto věcí byly srovnatelné, z hodnocení činností stěžovatelů v odkazovaných věcech jako provozování loterií v ekonomickém smyslu, případně ve smyslu zákona o loteriích, nelze dovozovat, že šlo též o provozování loterií podle § 60 zákona o DPH. Jak vyplývá z výše uvedeného, jde o zcela odlišné kategorie.

[66] Důležité není ani to, jaký hospodářský význam související služby mají a nakolik jsou pro vlastní provozování loterií podstatné. 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. Nelze proto mít námitek proti srovnání nynější věci se situací v rozsudku sp. zn. 2 Afs 78/2012, na který odkázal krajský soud a ve kterém se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou osvobození podle § 60 zákona o DPH, byť jen velmi okrajově. Shodně jako v nynější věci klasifikoval sporná plnění jako související s provozem loterií. Sice se nejednalo o natolik rozsáhlý komplex služeb jako v této věci, jak však již bylo uvedeno, pro účely § 60 zákona o DPH to není podstatné.

[67] Po vyloučení výše uvedených možností je zřejmé, že sporný odkaz na zákon o loteriích se vztahuje výlučně k sousloví *loterie a jiné podobné hry* a jeho význam není (minimálně v intencích nynější věci) v ničem jiném, než v odkázání adresáta právní normy na precizní vymezení těchto her v zákoně o loteriích. Podle jeho § 1 odst. 2 [l]oterií nebo jinou podobnou hrou se rozumí hra, jíž se účastní dobrovolně každá fyzická osoba, která zaplatí vklad (sázku), jehož návratnost se účastníkovi nezaručuje. O výhře nebo prohře rozhoduje náhoda nebo předem neznámá okolnost nebo událost uvedená provozovatelem v předem stanovených herních podmínkách (dále jen „herní plán“). Nezáleží přitom na tom, provádí-li se hra pomocí mechanických, elektromechanických elektrických nebo obdobných zařízení. Podle odst. 3 [o]kolnost, jež určuje výhru (...), nesmí být nikomu předem známa a musí být takového druhu, aby nemohla být provozovatelem nebo sázejícím ovlivněna.

[68] Uvedeným odkazem nedošlo k rozšíření či zúžení pojmu provozování loterií, jak je vymezen přímo v textu zákonného ustanovení. Za těchto okolností Nejvyšší správní soud nehodnotí jako závadné, že odkaz nebyl v rozhodné době přítomen přímo v textu zákonného ustanovení, ale pouze v poznámce pod čarou, byť se nejedná o vhodnou legislativní techniku. Poznámka pod čarou plnila především orientační funkci, což je přípustné a v souladu s judikaturou Ústavního soudu (kromě stěžovatelkou citovaného nálezu I. ÚS 22/99 lze odkázat např. na nálezy ze dne 30. 11. 1999, sp. zn. II. ÚS 485/98, a ze dne 22. 10. 1996, sp. zn. III. ÚS 277/96).

[69] Nejvyšší správní soud nicméně považuje za nutné dodat, že si je vědom toho, že zákon o loteriích dále určuje, které loterie a jiné podobné hry jsou zakázány, které povoleny a za jakých podmínek (podle jeho § 1 odst. 1, věty první, je provozování loterií a jiných podobných her zakázáno s výjimkou případů stanovených tímto zákonem). V nynější věci nicméně není spor o to, že provozování rulety i VLT je povoleným provozováním loterií podle zákona o loteriích a také provozováním loterií podle zákona o DPH, sporné je, zda je provozovala stěžovatelka. Nejvyšší správní soud se proto nevěnoval dalším podmínkám zákona o loteriích a jejich případnému vlivu na možnost osvobození od DPH.

[70] Přistoupil tedy k aplikaci výše uvedených pravidel na nynější věc a dospěl k závěru, že stěžovatelkou poskytované služby jednoznačně jsou službami souvisejícími s provozováním

loterií ve smyslu § 60 zákona o DPH, nikoli provozováním samotným.

[71] Ze smluv uzavřených s BONVER WIN a AUTO GAMES vyplývá, že tyto společnosti umístovaly 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.

[72] 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. Provoz loterií a provoz herny je ostatně výslovně odlišen ve smlouvě s AUTO GAMES, v jejímž čl. VII. B odst. 1 a 2 je uvedeno, že stěžovatelka *bude jménem a na účet podnájemce (AUTO GAMES, pozn. NSS) zajišťovat provozování sázkové hry (...). Vlastní provoz herny bude nájemce (stěžovatelka, pozn. NSS) zajišťovat vlastním jménem a na vlastní odpovědnost.*

[73] Zbývá vypořádat poukaz stěžovatelky na rozsudek Soudního dvora ve věci *Henfling*, ke kterému stěžovatelka přirovnávala svoji situaci. Nejvyšší správní soud se mu – na první pohled nesystematicky – věnuje až na samém konci rozsudku, ale činí tak z těchto důvodů.

[74] Předně zdůrazňuje, že závěry tohoto rozsudku se netýkají vlastního výkladu pojmu provozování sázkových her podle směrnice a jsou aplikovatelné pouze ve specifických situacích. Soudní dvůr ve věci *Henfling* uzavřel, že o sázkovou činnost jde tehdy, pokud zprostředkovatel přijímá sázky sice na účet organizátora sázek, avšak vlastním jménem. K tomuto závěru jej vedla aplikace čl. 6 odst. 4 šesté směrnice (dnes mu odpovídá čl. 28 směrnice o DPH) zakládajícího fikci, že subjekt, který se podílí na poskytování služeb a je komisionářem (zprostředkovatel sázek jednajícím vlastním jménem), nejprve obdrží dotčené služby od subjektu, na jehož účet jedná a který je komitentem (organizátora sázek), a poté sám tyto služby poskytne zákazníkovi. V právním vztahu mezi komitentem a komisionářem je pak úloha poskytovatele služeb a plátce pro účely DPH fiktivně vyměněna (viz zejména body 32 – 36 rozsudku).

[75] V nynější věci je na první pohled evidentní, že se o takovou specifickou situaci nejedná; jak již soud výše uvedl, ze smluv uzavřených mezi stěžovatelkou a jejími obchodními partnery jednoznačně vyplývá, že při provozování loterií jednala jejich jménem a na jejich účet, nikoli jménem vlastním. Poukaz na rozsudek *Henfling* a čl. 28 směrnice o DPH tak byl bez skutečného vztahu k nynější věci.

[76] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že hodnocení žalovaného a krajského soudu, podle kterého stěžovatelka sama neprovozovala loterie, ale poskytovala služby s tím související ve smyslu § 60 zákona o DPH, je v souladu se zákonem. Byť bylo vhodné, aby věnovali více

pokračování

pozornosti argumentaci unijním právem a související judikaturou Soudního dvora, tento nedostatek vedl pouze k dílčímu nesprávnému závěru (vyžadování povolení pro účely osvobození provozování loterií) a na správnosti celkového hodnocení nic nemění. Rozhodnutí žalovaného a krajského soudu ani nelze hodnotit jako nepřezkoumatelná, jelikož oba srozumitelně a logicky vyložili svůj náhled na věc a reagovali na všechny podstatné argumenty stěžovatelky, byť částečně nesprávně. Bohatost odůvodnění není měřítkem jeho prezkoumatelnosti a Nejvyššímu správnímu soudu tedy nic nebránilo v tom, aby věc meritorně posoudil.

V. Závěr a náklady řízení

[77] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlídnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

[78] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

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

V Brně dne 12. května 2020

JUDr. Radan Malík
předseda senátu