

Dodatek č. 2

k nájemní smlouvě č. A/229 67 924 ze dne 12. 6. 2013
(dále jen „**Smlouva**“).

Níže uvedeného dne, měsíce a roku

Lesy České republiky, s.p.

se sídlem Hradec Králové, Přemyslova 1106/19, Nový Hradec Králové, PSČ 500 08
zapsaný v Obchodním rejstříku vedeném Krajským soudem v Hradci Králové, oddíl AXII, vložka 540
zastoupený Ing. Danielem Szórádem, Ph.D., generálním ředitelem

IČO: 42196451, DIČ: CZ42196451

bankovní spojení: Komerční banka, a.s., pobočka Kraslice

číslo účtu: 19-4595390287/0100

jako **pronajímatel** na straně jedné (dále jen „pronajímatel“)

a

Sokolovská uhelná, právní nástupce, a.s.

se sídlem Sokolov, Staré náměstí 69, PSČ 356 01

zapsaná v obchodním rejstříku u Krajského soudu Plzeň, oddíl B, vložka 980

IČO: 26348349, DIČ: CZ699001005

zastoupená Ing. Jiřím Pöpperlem, Ph.D., předsedou představenstva a Ing. Františkem Kastlem,
místopředsedou představenstva

bankovní spojení: Československá obchodní banka, a.s.

číslo účtu: 17331033/0300

jako **nájemce** na straně druhé (dále jen „nájemce“)

uzavírají ve smyslu ust. § 663 a následujících zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění
pozdějších předpisů, tento dodatek č. 2 ke Smlouvě (dále jen „**Dodatek**“).

I.

1. Smluvní strany se dohodly, že se ruší platnost a účinnost dodatku č. 1 ze dne 11. 11. 2013.

II.

1. Tento Dodatek je nedílnou součástí Smlouvy A/229 67 924 ze dne 12. 6. 2013.
2. Ostatní ujednání Smlouvy, která nejsou dotčena tímto Dodatkem, se nemění a zůstávají nadále v platnosti a účinnosti.
3. Smluvní strany se dohodly, že tento Dodatek nabývá platnosti a účinnosti dnem jeho podpisu oběma smluvními stranami s tím, že dle výslovné dohody smluvních stran zohledňuje jejich práva a povinnosti dle stavu ode dne platnosti a účinnosti tohoto Dodatku, a tak nejsou dotčena práva a povinnosti smluvních stran vzniklé před platností a účinností tohoto Dodatku, pokud z tohoto Dodatku výslovně nevyplývá jinak.
4. Smluvní strany prohlašují, že tento Dodatek byl sjednán na základě jejich pravé a svobodné vůle, že si jeho obsah přečetly a bezvýhradně s ním souhlasí, což stvrzují svými vlastnoručními podpisy.

5. Dodatek je vyhotoven ve čtyřech (4) stejnopisech, z nichž po podpisu dva (2) obdrží pronajímatel a dva (2) nájemce.
6. Nedílnou součástí tohoto dodatku je tato příloha:

— Příloha č. 8: Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství Brno, odbor nepřímých daní II, č. j. 18195/16/5300-22441-711309 ze dne 3. 5. 2016

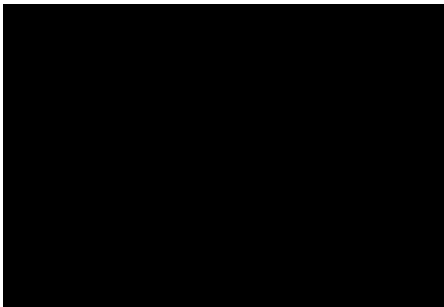
V Hradci Králové dne: 26.5.2016

V Sokolově dne: 14.6.2016

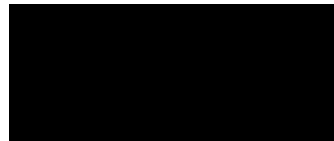
Pronajímatel:



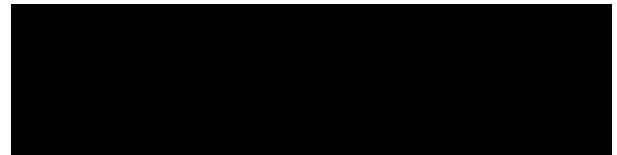
Ing. Daniel Szórád, Ph.D.
generální ředitel



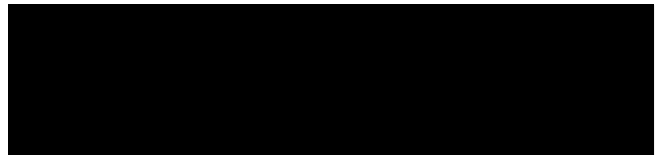
Nájemce:



Ing. Jiří Pöpperl, Ph.D.
předseda představenstva



Ing. František Rastl
místopředseda představenstva





OFR01847016
ESS

Odvolací finanční ředitelství
Masarykova 427/31, 602 00 Brno

Odbor nepřímých daní II

Č. j.: 18195/16/5300-22441-711309

Vyřizuje [redacted]
Odbor nepřímých daní II, Oddělení nepřímých daní I
Tel.: [redacted]
E-mail: [redacted]
ID datové schránky: xjsn2gp

Lesy České republiky, s.p.
Přemyslova 1106/19, Nový Hradec Králové
500 08 Hradec Králové
DIČ: CZ42196451

ROZHODNUTÍ o odvolání

Odvolací finanční ředitelství jako odvolací orgán podle ust. § 114 odst. 1 z. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), přezkoumalo ve smyslu ust. § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu, odvoláním napadený dodatečný platební výměr č. j. 109117/14/4027-07000-607756 za zdaňovací období červenec roku 2013 ze dne 22.05.2014 na daň z přidané hodnoty ve výši 0,- Kč, vydaný Specializovaným finančním úřadem a rozhodlo podle ust. § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu a podle z. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném a účinném pro rozhodnou dobu (dále jen „ZDPH“) ve věci odvolání daňového subjektu Lesy České republiky, s.p., Přemyslova 1106/19, Nový Hradec Králové, 500 08 Hradec Králové, DIČ: CZ42196451 (dále jen „odvolatel“), podaného dne 20.06.2014 a zaevidovaného pod č. j. 133944/14, doplněného písemností č. j. 181274/14 ze dne 25.08.2014 a písemností č. j. 223718/14 ze dne 22.10.2014

takto:

Odvolání se zamítá a napadené rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu č. j. 109117/14/4027-07000-607756 ze dne 22.05.2014 se potvrzuje.

ODŮVODNĚNÍ

I. Shrnutí skutkového stavu:

Řízení u prvostupňového správce daně

[1] Odvolatel podal dne 23.12.2013 dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období červenec roku 2013, ve kterém na základě opravného daňového dokladu č. 1322970081 snížil údaje o uskutečněných zdanitelných plnění vykázaných na řádku 1 řádného daňového přiznání za zdaňovací období červenec roku 2013 o [redacted] (základ daně) a [redacted] (aň). Oproti poslední známé dani tak byl vykázán rozdíl ve výši [redacted]. Jako důvod pro podání dodatečného daňového přiznání odvolatel uvedl

skutečnost, že „dle nájemní smlouvy č. A/22967924 byl vyfakturován pronájem pozemku s DPH. Dle daňového poradce a Dodatku k této nájemní smlouvě neměl být pronájem fakturován s DPH a byl tedy vystaven opravný daňový doklad.“

[2] Odvolatel učinil podání č. j. 3949/14, v němž doložil původní a opravný daňový doklad, potvrzení o doručení opravného dokladu, Nájemní smlouvu č. A/229 67 924 (dále jen „Nájemní smlouva“) včetně Dodatku č. 1 (dále jen „Dodatek“) a emailovou korespondenci s daňovým poradcem.

[3] **Na původním daňovém dokladu** č. 1322970070, na jehož základě byla odvolatelem ve zdaňovacím období červenec roku 2013 vykázána daň na výstupu ve výši [REDAKCE] je jako fakturované plnění uvedeno „*bezesmluvní užívání části pozemku dle nájemní smlouvy č. A 229 67 924 před účinností této smlouvy v období od 18.10.2012 do 30.06.2013. (Těžba hnědého uhlí – lom Družba k.ú. Královské Poříčí, Nové Sedlo), pronájem pozemků – uplatněné DPH*“. Datum uskutečnění zdanitelného plnění je uvedeno 20.07.2013.

[4] Odvolatel předložil **Nájemní smlouvu**, která byla uzavřena v červnu roku 2013 mezi odvolatelem jakožto pronajímatelem a Sokolovskou uhelnou, právní nástupce, a.s., Staré náměstí 69, 356 01 Sokolov jakožto nájemcem (dále jen „Sokolovská uhelná“). Pronajímatel se touto smlouvou zavazuje přenechat nájemci předmět nájmu uvedený v čl. I Nájemní smlouvy o celkové výměře 186 455 m² do nájmu za účelem provádění hornické činnosti, a to těžby výhradního ložiska hnědého uhlí – lom Družba v dobývacích prostorech Královské Poříčí. Nájem byl sjednán na dobu určitou, a to od 01.07.2013 do 30.06.2018 (čl. III). Nájemné bylo sjednáno dohodou ve výši [REDAKCE] Smlouvené nájemné je bez daně z přidané hodnoty. K dohodnutému nájemnému bude účtována daň z přidané hodnoty ve výši stanovené platnými a účinnými předpisy o dani z přidané hodnoty. Pronajímatel bude nájemné fakturovat dvakrát ročně příslušným podílem, a to vždy k 30.06. a 15.12. běžného roku a toto datum je zároveň i datem uskutečnění zdanitelného plnění. Nájemce bere na vědomí, že pronajímatel je plátcem daně z přidané hodnoty u pronájmu pozemků dle ust. § 56 odst. 4 ZDPH (čl. IV.).

[5] V čl. VIII. v odst. 6 je uvedeno: „*Smluvní strany se dohodly na úhradě za bezesmluvní užívání části předmětu nájmu o výměře 158 209 m² před účinností této smlouvy nájemcem v období od [REDAKCE]*

[REDAKCE] Uvedená úhrada včetně DPH bude nájemcem uhrazena pronajímateli na základě vystavené faktury pronajímatelem k 20.7.2013, který je zároveň datem uskutečnění zdanitelného plnění. Splatnost faktury je 30 kalendářních dnů od data jejího vystavení. Uvedená část předmětu nájmu o výměře 158 209 m² (pozemky p.č. 405/24, 405/25, 420, 704/13, 704/14, 704/6 a 705 v k.ú. Královské Poříčí) byla předána pronajímatelem nájemci na základě „Zápisu o předání lesních pozemků pro účely hornické činnosti“ ze dne 18.10.2012. Tento zápis je nedílnou součástí přílohy č. 7 k této smlouvě.“

[6] **Dodatek k Nájemní smlouvě** byl stranami uzavřen v listopadu 2013. V dodatku je uvedeno, že se ruší druhá věta v čl. VIII. odst. 6 a druhá věta zní nově takto: „*Smluvní strany shodně konstatují, že se jedná o náhradu za bezdůvodné obohacení. Sjednaná úhrada za bezesmluvní užívání části předmětu nájmu o výměře 158 209 m² ve výši [REDAKCE] včetně DPH byla nájemcem pronajímateli uhrazena na základě faktury č. 1322970070. Do 15 dnů od oboustranného podpisu dodatku č. 1 bude vystaven pronajímatelem nájemci dobropis k faktuře č. 1322970070 ve výši [REDAKCE] Současně pronajímatel vystaví fakturu za bezdůvodné obohacení ve výši [REDAKCE] Obě smluvní strany výslovně souhlasí, se započtením dobropisované částky ve výši [REDAKCE] a s fakturovanou částkou za bezdůvodné obohacení ve výši [REDAKCE] Rozdíl ve výši [REDAKCE] č bude nájemci vrácen do 30 dnů ode dne fakturace.“*

[7] Odvolatel dále předložil **emailovou komunikaci** z 10.10.2013 a 11.10.2013 **s daňovým poradcem** [redacted] kde je uvedeno, že „*bezesmluvní užívání pozemku – tak jak je v připojených dokumentech popsáno – je bezdůvodným obohacením a vydání tohoto bezdůvodného obohacení formou finanční náhrady není zdanitelným plněním.*“

[8] Pochybnosti prvostupňového správce daně nebyly ani po předložení výše uvedených důkazních prostředků odstraněny, proto zahájil výzvou č. j. 7272/14/4027-07000-607756 ze dne 21.01.2014 postup k odstranění pochybností dle ust. § 89 daňového řádu. Prvostupňový správce daně odvolatele vyzval, aby předložil přílohy k Nájemní smlouvě, list vlastnictví a rovněž další důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění pochybností správce daně.

[9] Dle **Zápisu o předání pozemků** (dále jen „Zápis o předání“) byly předmětem předávky dne 18.10.2012 odlesněné pozemky o celkové výměře cca 14 ha – dle rozhodnutí KÚ K.Vary ŽP č. j. 631/ZZ/11-4 z 15.03.2011 se jedná o pozemky v k.ú. Královské Poříčí: p.p.č. 405/24, 405/25, 420, 704/13, 704/14, 704/6 a 705. V předmětných plochách bylo provedeno vytěžení veškeré dřevní hmoty a proveden úklid klestu. Tím byly předmětné pozemky uvolněny pro hornickou činnost. Ke dni předávky zbývalo ještě cca 1,50 ha pozemků k odlesnění, přičemž toto odlesnění má být provedeno dle projektu v I.Q 2013 – termín předání vytěžené plochy, včetně úklidu klestu do 30.06.2013.

[10] Skutečnosti zjištěné z předložených dokladů prvostupňový správce daně popsal v úředním záznamu č. j. 88151/14/4027-07000-607756, kterým odvolatele seznámil se svým závěrem, že odvolatel neprokázal správnost údajů uvedených v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období červenec roku 2013. Odvolatel vyjádřil nesouhlas se závěrem prvostupňového správce daně a zaslal návrh na pokračování v dokazování č. j. 105021/14 ze dne 07.05.2014, v němž navrhl výsledky svědků – osob, které se účastnily předání lesních pozemků a podepsaly Zápis o předání. Prvostupňový správce daně neshledal důvody v pokračování dokazování a vydal dne 22.05.2014 dodatečný platební výměr č. j. 109117/14, ve kterém nahradil údaje na ř. 1, ř. 82 a ř. 86 dodatečného daňového přiznání částkou ve výši 0,- Kč. Odvolatel napadl toto rozhodnutí zde řešeným odvoláním.

Odvolací řízení

[11] Odvolatel navrhl v písemnosti č. j. 105021/14 ze dne 07.05.2014 výsledky svědků, které prvostupňový správce daně provedl v rámci odvolacího řízení. V doplnění odvolání č. j. 181274/14 odvolatel doplnil potřebné identifikační údaje o jednotlivých svědcích.

[12] V průběhu odvolacího řízení ve dnech 30.09.2014 a 03.10.2014 byly provedeny výsledky svědků – zaměstnanců odvolatele: [redacted] (protokol č. j. 206673/14/4027-07000-608641 ze dne 30.09.2014) a [redacted] (protokol č. j. 206997/14/4057-07000-608641 ze dne 30.09.2014) a zaměstnankyně Sokolovské uhelné: [redacted] (protokol č. j. 207000/14/4027-07000-608641 ze dne 03.10.2014). Všechny tyto osoby byly přítomny předávky odlesněných pozemků na základě Zápisu o předání (viz bod [9]).

[13] **Svědék** [redacted] vypověděl, že předání pozemků předcházelo jednání na Sokolovské uhelné divizi a ze závěrů jednání vyplynuly požadavky Sokolovské uhelné na odlesnění rozšířeného dobývacího prostoru – lom Družba. Z tohoto jednání vyplynuly přesné požadavky na tři etapy odlesnění, celkový rozsah 15 hektarů. Na otázku, proč došlo k předání pozemků již dne 18.10.2012 svědek odpověděl, že měl za to, že plocha je odlesněna kompletně, objednávka Sokolovské uhelné k odlesnění byla k 31.12.2012 dle harmonogramu. Proto bylo iniciováno předání pozemků v říjnu 2012. Na otázku, proč nedošlo k předání všech pozemků pronajatých na základě Nájemní smlouvy v jeden

okamžik, svědek uvedl, že teprve 18.10.2012 vyplynulo, že podle rozhodnutí o odnětí lesních pozemků zbývá odlesnit ještě 1,5 hektaru lesních pozemků. Zbývající plocha odlesněného pozemku byla svědkem předávána dne 19.06.2013, na stávající odlesněné ploše (14ha) nebyla v období od 18.10.2012 do 30.06.2012 dle svědka prováděna jakákoli činnost. Na otázku správce daně, v čem se užívání pozemků v období od 18.10.2012 do 30.06.2013 lišilo od užívání pozemků po 30.06.2013, svědek odpověděl, že na pozemku byl naposled 19.06.2013 a nemůže říct, co se tam po tomto datu dělalo.

[14] [redacted] potvrdil, že před předáním pozemků dne 18.10.2012 se na dvakrát provádělo odlesnění a úklid klesu. Na otázku, proč nedošlo k předání odlesněných pozemků najednou, ale již 18.10.2012, svědek odpověděl, že se postupovalo postupně dle předběžného plánu. Dle svědka se na pozemcích v období od 18.10.2012 do 30.06.2013 nic nedělo a neprobíhala tam žádná skrývka. Svědek nevěděl, čím se mělo užívání pozemku lišit před a po datu 30.06.2013.

[15] **Svědčyně** [redacted] uvedla, že pozemky byly předány k hornické činnosti po odlesnění a úklidu klesu. Na otázku správce daně, proč nedošlo k předání pozemku najednou až po veškerém odlesnění, svědkyně odpověděla, že až při předávání pozemku 18.10.2012 bylo zjištěno, že zbývá odlesnit asi ještě 1 ha pozemku. Bylo jí sděleno ústně, že odvolatel nemá na pozemcích techniku a zbylé odlesnění proběhne až v roce 2013. Svědkyně uvedla, že v období od 18.10.2012 do 30.06.2013 Sokolovská uhelná neprodleně po předání pozemky začala připravovat k hornické činnosti – například byly pomocí buldozerů vytahovány pařezy.

[16] Na základě otázek položených odvolatelem, všichni svědci vypověděli, že na základě svého pracovního zařazení nemají oprávnění k uzavírání nájemních smluv a že při předání pozemků dne 18.10.2012 nebyla sjednávána nájemní smlouva, její podmínky ani cena nájmu. Odvolatel byl s hodnocením svědeckých výpovědí seznámen písemností č. j. 14948/16/5300-22441-711309 ze dne 06.04.2016.

II. Odvolací důvody ve smyslu § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu:

- 1) Odvolatel má za to, že prvostupňový správce daně vycházel z nesprávně zjištěného skutkového stavu, rozhodl v rozporu s platnou právní úpravou a komunitárním právem. Prvostupňový správce daně posoudil případ chybně jako nájemní vztah s odůvodněním, že právním důvodem užívání předmětných pozemků byl Zápis o předání.
- 2) Dle odvolatele byl majetek užíván bez právního důvodu bezesmluvního užívání, za které nebyla poskytnuta žádná úplata a došlo tak k bezdůvodnému obohacení. Za takové užívání se neplatí nájem, ale náhrada za bezdůvodné obohacení, která není předmětem daně z přidané hodnoty a tudíž není zdanitelným plněním. Skutkový stav bezesmluvního užívání a bezdůvodné obohacení nezpochybnila ani Sokolovská uhelná, tedy že užívala pozemky a za užívání neposkytla žádnou úplatu. Odvolatel odkazuje na judikáty Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 2/2005-81, č. j. 9 Afs 93/2008 a č. j. 2 Afs 147/2006 a dále na rozhodnutí Evropského soudního dvora C-326/99 Stichting Goed Wonen.
- 3) Dle odvolatele ze Zápisu o předání vyplývá, že ke dni předání 18.10.2012 nebyla odlesněna ještě plocha o výměře cca 1,5ha a řádné užívání mělo nastat až po jejím předání. Sokolovská uhelná sice měla pozemky k dispozici, ale nebyla oprávněna je užívat a nebyly sjednány podmínky užívání. Dle odvolatele nebyla naplněna definice nájmu, neboť v Zápisu o předání chybí definice nájmu, sjednání úplaty za užívání, délka nájmu a není vyloučeno poskytnutí stejného práva třetím osobám. V případě užívání pozemků od 18.10.2012 do 30.06.2013 se nemohlo jednat o nájem, odvolateli neplynul

po tuto dobu žádný příjem a z žádných dokumentů nevyplývá, že by v tomto období odvolatel nějaký příjem obdržet měl. Nájemní smlouva byla uzavřena a stala se platnou až ode dne 01.07.2013, před jejím uzavřením byly pozemky používány bez právního důvodu.

- 4) Odvolatel namítá, že prvostupňový správce daně odmítl provést výsledky navržených svědků, kteří byli přítomni předávání předmětných pozemků a nedostatečně tak zjistil skutkový stav věci.

S ohledem na výše uvedené odvolatel požaduje napadené rozhodnutí zrušit a doměřit daň z přidané hodnoty tak, jak byla uvedena v dodatečném daňovém přiznání.

III. Právní základ případu:

Z hlediska právní stránky věci je dle odvolacího orgánu pro případ podstatné:

[17] **Právní základ DPH** je dán čl. 113 konsolidovaného znění Smlouvy o fungování Evropské unie. Dle této Smlouvy je daň z přidané hodnoty harmonizačním opatřením, které Evropská unie přijala za účelem vytvoření a fungování vnitřního trhu a zabránění narušení hospodářské soutěže. V rámci systému daně z přidané hodnoty, jak je nastaven směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“), jež byla provedena do ZDPH, se plně uplatňuje zásada daňové neutrality. Realizaci tohoto základního principu, tj. principu daňové neutrality, zajišťuje systém odpočtů daně.

[18] **Předmětem daně** je dle ust. § 2 odst. 1 ZDPH dodání zboží, převod nemovitosti nebo přechod nemovitosti a poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. **Zdanitelné plnění** je plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně (ust. § 2 odst. 2 ZDPH). Dle ust. § 14 odst. 1 se **poskytnutím služby** rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti.

[19] Soudní dvůr Evropské unie stabilně judikuje, že **služba musí být poskytnuta za odpovídající protihodnotu** a musí mít hospodářský charakter. Ze ZDPH, stejně jako ze Směrnice, jednoznačně vyplývá, že služba je předmětem daně z přidané hodnoty pouze tehdy, pokud se jedná o službu poskytnutou za úplatu, resp. proti plnění ve smyslu Směrnice. Existence úplaty za poskytnutou službu je tudíž bezpodmínečně nutná k tomu, aby poskytnutí služby mohlo být považováno za předmět daně z přidané hodnoty a jako zdanitelné plnění podrobeno dani z přidané hodnoty nebo na základě speciálních ustanovení ZDPH od daně osvobozeno. Směrnice obsahují úplatu za službu samostatně nedefinuje. Evropský soudní dvůr (dále jen „ESD“) se zabýval vztahem mezi poskytnutou službou a přijatou úplatou v rozsudku C-154/80 *Cooperatieve Aardappelen bevaarplaats GA*, dostupné na www.eur-lex.europa.eu, konkrétně se zabýval otázkou přímé vazby mezi poskytnutým plněním a úplatou ve smyslu čl. 2 odst. 1 Směrnice. ESD v tomto rozsudku poprvé identifikoval tři kritéria, na podkladě kterých je možné vymezit koncept plnění „za úplatu“. Zaprvé **musí existovat přímá a bezprostřední vazba mezi poskytnutím služby a obdrženým proti plněním**. Zadruhé **musí proti plnění být vyjádřitelné v penězích** a zatřetí **musí úplata mít subjektivní hodnotu, kterou jí přisuzují obě strany transakce**. Rozhodným znakem pro posouzení, zda se jedná o úplatu za službu nebo nikoliv je identifikace plnění, které je oproti platbě poskytováno. Prakticky u každého plnění je tak nutné zkoumat v první řadě kumulativní existenci všech tří znaků úplatnosti plnění a v případě, že uvedené znaky nejsou naplněny, nespadá transakce pod předmět daně z přidané hodnoty.

IV. Aplikace právního základu na skutkový stav případu:

[20] Podstatou odvolacího řízení je skutečnost, zda úhrada za užívání pozemků o rozloze 158.209 m² v období od 18.10.2012 do 30.06.2013 podléhá dani z přidané hodnoty či nikoliv. Odvolatel nejprve fakturoval částku s daní, ale dle daňového poradce a dodatku k Nájemní smlouvě nakonec dospěl k závěru, že částka za užívání pozemku měla být fakturována bez daně a vystavil opravný daňový doklad.

[21] Dle odvolatele byl majetek užíván bez právního důvodu bezesmluvního užívání, za které nebyla poskytnuta žádná úplata a došlo tak k bezdůvodnému obohacení. Za takové užívání náleží náhrada za bezdůvodné obohacení, která však není předmětem daně z přidané hodnoty.

[22] Ze zde posuzovaného případu vyplývá, že společnost Sokolovská uhelná měla zájem o využití určitých pozemků za účelem hornické činnosti. Krajský úřad Karlovarského kraje rozhodl (č. j. 631/ZZ/11-4) o dočasném „*odnětí pozemků určených plnění funkcí lesa*“ pro postup uhelného lomu Družba. Platnost tohoto rozhodnutí zaniká dle odůvodnění rozhodnutí uplynutím dvou let od nabytí právní moci rozhodnutí, nebude-li do této doby započato s využíváním pozemků, pro něž bylo rozhodnutí vydáno. Právní moci nabylo toto rozhodnutí dne 07.04.2011.

[23] Dne 18.10.2012 došlo k předání lesních pozemků pro účely hornické činnosti, kdy předmětem předání byly odlesněné lesní pozemky o celkové výměře cca 14 ha. Ze Zázpisu o předání je patrná vůle odvolatele pozemky poskytnout k užívání a vůle Sokolovské uhelné pozemky k užívání převzít. Tuto skutečnost potvrzuje také čl. VIII bod 6 Nájemní smlouvy, kde je uvedeno, že „*uvedená část předmětu nájmu o výměře 158 209 m² (pozemky p.č. 405/24, 405/25, 420, 704/13, 704/14, 704/6 a 705 v k.ú. Královské Poříčí) byla předána pronajímatelem nájemci na základě „Zázpisu o předání lesních pozemků pro účely hornické činnosti“ ze dne 18.10.2012.*“ Jak ze Zázpisu o předání, tak z Nájemní smlouvy vyplývá, že byla předána odlesněná část pozemků o rozloze 158.209 m². Současně bylo v Zázpise o předání uvedeno, že zbývá odlesnit ještě cca 1,5ha a tyto pozemky budou uživateli předány v termínu do 30.06.2013. Dne 01.07.2013 byla mezi odvolatelem a Sokolovskou uhelnou uzavřena Nájemní smlouva, jejíž předmětem byly pozemky o celkové rozloze 186.455 m² (tj. 158.209 m² odlesněných a předaných dne 18.10.2012 a 28.246 m² k 18.10.2012 nepředaných).

[24] Dle odvolatele se v případě úplaty za užívání pozemku o rozloze 158.209 m² v období od 18.10.2012 do 30.06.2013 jedná o úhradu za bezdůvodné obohacení. Odvolací orgán se však s tímto závěrem odvolatele neztotožňuje. Dle zákona č. 40/1964 Sb., Občanský zákoník, ust. § 451 odst. 2 je bezdůvodným obohacením majetkový prospěch získaný plněním bez právního důvodu, plněním z neplatného právního úkonu nebo plněním z právního důvodu, který odpadl, jakož i majetkový prospěch získaný z nepoctivých zdrojů.

[25] Odvolatel má za to, že se při užívání pozemků jednalo o bezdůvodné obohacení plněním bez právního důvodu. Dle odvolatele totiž Nájemní smlouva nabyla účinnosti až dne 01.07.2013 a do té doby byly pozemky užívány bez právního důvodu. Odvolatel v minulosti uvedl (viz odůvodnění napadeného dodatečného platebního výměru), jakož i v odvolání, že prvostupňový správce daně posoudil případ chybně jako nájemní vztah. K tomu odvolací orgán uvádí, že tuto skutečnost prvostupňový správce nikdy netvrdil. Dle odvolatele pokud na užívání pozemků od 18.10.2012 do 30.06.2013 neexistovala nájemní smlouva, byly pozemky užívány bez právního důvodu bezesmluvního užívání, a došlo tak k bezdůvodnému obohacení.

[26] O bezdůvodné obohacení se mimo jiné jedná, pokud bylo plněno bez právního důvodu. Právním důvodem je takový důvod, který je způsobilý zapříčinit vznik, změnu nebo zánik právního vztahu. Právním důvodem však nemusí být jen a pouze smlouva, ale také právní jednání či jiný právní titul. V posuzovaném případě byl právním titulem Zápis o předání lesních pozemků, z něhož vyplývá vůle stran předat pozemky k užívání a pozemky k užívání přijmout. Nelze souhlasit s tvrzením odvolatele, že pozemky s odkazem na čtvrtý odstavec Zápisu o předání, nebyly způsobilé k užívání, neboť řádné užívání pozemků mělo nastat až po předání zbývajících vytěžených ploch do 30.06.2013. Čtvrtý odstavec se totiž netýká pozemků s uvedenými parcelními čísly, ale týká se jiných pozemků (parc. 405/10, 405/11 a části pozemku č. 405/12) jak vyplývá z čl. VIII bodu 6 Nájemní smlouvy. Ve zmíněném čtvrtém odstavci se navíc hovoří o zbývajících vytěžených plošech nikoli o celkové ploše. Rovněž v Zápisu není uvedeno, že k užívání plochy by mělo dojít až po předání zbývajících vytěžených ploch. Názor odvolatele, že se v případě užívání pozemků od 18.10.2012 do 30.06.2013 mělo jednat o bezdůvodné obohacení, nepodporuje ani skutečnost, že v Zápisu o předání je uvedeno, že „na užívání předmětných pozemků k hornické činnosti není zatím ze strany Ř LČR H. Králové uzavřen dodatek nájemní smlouvy“. Nájemní smlouva v době Zápisu neexistovala, tím méně mohl existovat její dodatek. Nicméně ze Zápisu o předání vyplývá jasný záměr odvolatele poskytnout užívání pozemků na základě právního důvodu, a to i přesto, že se Nájemní smlouva stala účinnou až 01.07.2013. Dle ust. § 8 odst. 3 daňového řádu má správce daně povinnost vycházet ze skutečného obsahu právního úkonu a zkoumat nejen formální znaky transakce, ale i její skutečný obsah.

[27] Faktický stav, zjištěný prvostupňovým správcem daně z dokladů předložených odvolatelem, potvrdili i svědci ve svých výpovědích. Svědci byli přítomni předání části pozemků ke dni 18.10.2012 podle Zápisu o předání. Předané pozemky odvolatelem ke dni 18.10.2012 byly připraveny k užívání a po uvedeném datu již nevyžadovaly další úpravy ze strany odvolatele. Co se týče faktického užívání pozemků, liší se výpovědi svědků v ohledu užívání pozemků Sokolovskou uhelnou. Zatímco [redacted] uvedli, že Sokolovská uhelná žádnou činnost na pozemcích od 18.10.2012 do 30.06.2013 neprováděla [redacted], že pozemky byly ihned užívány. Z titulu pracovního zařazení [redacted] u Sokolovské uhelné, lze předpokládat, že disponovala přesnějšími informacemi, na rozdíl od zaměstnanců odvolatele, kteří po předání pozemků neměli podle vlastních slov důvod se pozemky zabývat. Pozemky tedy byly předány k užívání a užívány bezprostředně byly. To potvrdil i sám odvolatel ve svém vyjádření ze dne 22.10.2014, dle kterého bylo započatí užívání pozemků k hornické činnosti ve dvouleté lhůtě od nabytí právní moci rozhodnutí o odnětí pozemků určených k plnění funkcí lesa (tj. od 07.04.2011, viz bod [22]) podmínkou další platnosti uvedeného rozhodnutí.

[28] Na základě výše uvedeného dospěl odvolací orgán k závěru, že úhrada za užívání pozemků o výměře 158.209 m² na základě čl. VIII bodu 6 je úplata za plnění, které je dle ust. § 14 odst. 1 ZDPH poskytnutím služby. Vzhledem k tomu, že byla poskytnuta služba (užívání pozemků) za úplatu (dle čl. VIII bodu 6 v částce 760.967,-Kč bez daně) osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku, pak je poskytnutí služby předmětem daně v souladu s ust. § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH, a protože není osvobozeno od daně, je zdanitelným plněním dle ust. § 2 odst. 2 ZDPH. Odvolací orgán k tomu dodává, že skutečnost, že v Dodatku k Nájemní smlouvě bylo toto zdanitelné plnění označeno jako úplata za bezdůvodné obohacení, nemá vliv na posouzení charakteru poskytnutého plnění ve smyslu příslušných ustanovení ZDPH. Z rozsudku NSS č. j. 7 Afs 75/2012 – 47 vyplývá, že je „pro účely daně z přidané hodnoty třeba posuzovat objektivní hledisko předmětu plnění, tj. zda bylo zboží skutečně dodáno a služba poskytnuta, a to bez ohledu na výsledek či účel transakce, nebo dokonce úmysl zúčastněných stran.“

V. Vypořádání se s odvolacími důvody:

První odvolací důvod:

[29] Odvolací orgán se v bodech [20] až [28] vyjádřil k tomu, proč považuje úhradu za užívání pozemků o výměře 158.209 m² od 18.10.2012 do 30.06.2013 za plnění podléhající dani z přidané hodnoty. Odvolací orgán neshledal, že by prvostupňový správce porušil platnou právní úpravu a dostatečně nezjistil skutkový stav. Odvolatelem navržené svědecké výpovědi byly provedeny v odvolacím řízení, které má povahu přezkumnou, ale i nápravnou ve vztahu k pochybením správního orgánu prvního stupně. Daňové řízení tvoří v zásadě jeden celek od jeho zahájení až do právní moci konečného rozhodnutí (viz judikát NSS č. j. 5 Afs 48/2011-66).

[30] Dále odvolací orgán připomíná, že spornou transakci neposuzuje jako nájemní vztah, jak tvrdí odvolatel. Tuto skutečnost prvostupňový správce nikdy netvrdil, což také uvedl v odůvodnění platebního výměru a ani odvolací orgán nedospěl k jinému právnímu názoru (viz bod [25] a [34]).

[31] Odvolací orgán rovněž neshledal, že by napadené rozhodnutí mělo být v rozporu s komunitárním právem. Pokud měl odvolatel na mysli rozpor s judikátem ESD C-326/99 Stichting Goed Wonen, pak odvolací orgán uvádí, že tento rozsudek není ke zde posuzované věci relevantní (viz bod [34]).

Odvolací orgán se s námitkou odvolatele v rámci prvního odvolacího důvodu neztotožnil a tento považuje za nedůvodný.

Druhý odvolací důvod

[32] K problematice bezdůvodného obohacení se odvolatel věnoval v aplikaci právního základu na skutkový stav v bodech [20] až [28].

[33] K odvolatelem namítané judikatuře odvolací orgán uvádí, že rozsudky č. j. 8 Afs 2/2005-81 a č. j. 2 Afs 147/2006 konstatují, že plnění z bezdůvodného obohacení vzniklého neoprávněným užíváním majetku daňového subjektu nelze považovat za úplatu za poskytnutou službu – pronájem majetku. Jinými slovy, že náhradu za vydání bezdůvodného obohacení nelze považovat za relevantní příjem pro stanovení daně. Odvolací orgán tuto skutečnost nerozporuje, nicméně ve zde posuzovaném případě nelze dojít na základě výše uvedeného k závěru, že by úplata za užívání pozemků od 18.10.2012 do 30.06.2013 měla být úplatou za bezdůvodné obohacení.

[34] Judikát NSS č. j. 9 Afs 93/2008 a rozhodnutí ESD C-326/99 Stichting Goed Wonen se zabývají definicí nájmu a nájemního vztahu. Vzhledem k tomu, že správce daně neoznačil poskytnuté plnění jako nájem, ačkoli to odvolatel v rozporu s odůvodněním dodatečného platebního výměru tvrdí, nepovažuje odvolací orgán zmíněné rozsudky za relevantní ve zde posuzovaném případě. Odvolací orgán odkazuje na odůvodnění napadeného dodatečného platebního výměru, kde prvostupňový správce daně uvedl toto: „*správce daně k tomu konstatuje, že daňový subjekt ztotožňuje právní důvod užívání s nájemním vztahem a toto zároveň označuje za názor správce daně, který však takové tvrzení ve Výsledku nikde neuvedl. Právní důvod užívání nemusí být nutně vždy jen a pouze nájemní smlouva. V posuzovaném případě tím právním důvodem byl Zápis o předání.*“

Odvolací orgán se s námitkou odvolatele v rámci druhého odvolacího důvodu neztotožnil a tento považuje za nedůvodný.

Třetí odvolací důvod

[35] Odvolací orgán k třetímu odvolacímu důvodu uvádí, že s námitkou řádného užívání pozemků se vypořádal v bodu [26] tohoto rozhodnutí.

[36] K problematice bezdůvodného obohacení se odvolatel věnoval v aplikaci právního základu na skutkový stav v bodech [20] až [28].

[37] K posouzení transakce jako nájemního vztahu se odvolací orgán vyjádřil v bodu [30].

Odvolací orgán se s námitkou odvolatele v rámci třetího odvolacího důvodu neztotožnil a tento považuje za nedůvodný.

Čtvrtý odvolací důvod

[38] Odvolací orgán ke čtvrtému odvolacímu důvodu uvádí, že výslech svědků byl proveden v odvolacím řízení (viz body [12] až [16]) a odvolatel byl s hodnocením svědeckých výpovědí seznámen písemností č. j. 14948/16/5300-22441-711309 ze dne 06.04.2016. Odvolací orgán se tedy neztotožňuje s názorem odvolatele, že by skutkový stav byl zjištěn nedostatečně.

Odvolací orgán se s námitkou odvolatele v rámci čtvrtého odvolacího důvodu neztotožnil a tento považuje za nedůvodný.

[39] S ohledem na výše uvedené skutečnosti odvolací orgán neshledal námitky odvolatele oprávněnými a rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozhodnutí. V rámci odvolacího řízení nevyšly najevo žádné nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, ale mající vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, které by měl odvolací orgán ve smyslu ust. § 114 odst. 3 daňového řádu při přezkoumávání prověřit.


POUČENÍ

Proti rozhodnutí odvolacího orgánu se nelze dále odvolat (§ 116 odst. 4 daňového řádu).


ředitel odboru

Na vědomí
Specializovaný finanční úřad

Elektronicky podepsáno
03.05.2016


ředitel odboru