



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce **J. M.**, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** (jako nástupci Finančního ředitelství v Hradci Králové), se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 19. prosince 2012, čj. 6398/12-1300-603479, **t a k t o :**

I. Žaloba se z a m í t á .

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

O d ů v o d n ě n í :

K projednávané věci krajský soud v úvodu uvádí, že zákonem č. 456/2011 Sb., účinným ke dni 1. 1. 2013, došlo ke zrušení finančních ředitelství (ust. § 19 odst. 1 této právní úpravy). Na jejich místo nastupuje Odvolací finanční ředitelství, s nímž bude dále krajský soud jednat jako s žalovaným (ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“).

Žalobce se domáhal přezkoumání shora identifikovaného rozhodnutí, jímž Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) zamítlo jeho odvolání do dodatečného platebního výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2008.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že spornou právní otázkou v této věci je právní hodnocení úkonů žalobce, které vedly ke vzniku takového režimu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), v němž bylo možné nepřiznat daň na výstupu z předmětného plnění, což v daném případě vedlo ke snížení daňové povinnosti. Tyto úkony byly ve svém souhrnu hodnoceny žalovaným jako tzv. zneužití práva.

K institutu zneužití práva, resp. zásady zákazu zneužití práva, žalovaný uvedl, že v českém právním řádu není výslovně zakotven. I v oblasti daňového práva je to tak především rozhodovací činnost soudů, která za účelem posuzování jednotlivých případů dospěla k vymezení pojmu zneužití práva. Nejvyšší správní soud ve svých rozsudcích definoval zneužití práva takto (cit. z rozsudku 2 Afs 83/2010 – 72 ze dne 26. 1. 2011): „Zneužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takového chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady *lex specialis derogat legi generali* vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním (viz. Knapp, V.: *Teorie práva*. C. H. Beck, Praha, 1995, s. 184-185). Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu. Právo je jedním ze společenských normativních systémů; je tedy nerozlučně spjata s existencí společnosti, kterou svým regulativním působením významně ovlivňuje. (...) V tomto svém regulativním působení musí právo předkládat svým adresátům racionální vzorce chování, tedy takové vzorce, které slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů. To je příkaz nejen pro zákonodárce, ale i pro adresáty právních norem a orgány, které tyto právní normy autoritativně interpretují a aplikují; smyslu práva jako takového odpovídá pouze takový výklad textu právního předpisu, který takové uspořádání vztahů ve společnosti respektuje. Výklad, který by - při existenci několika různých interpretačních alternativ – racionalitu uspořádání společnosti pomíjel, nelze považovat za správný a závěr, k němuž dospívá, potom důsledně vzato nelze považovat ani za existující právo, a to z toho důvodu, že se přičí základnímu smyslu práva. Ostatně odedávna platí, že znát zákony neznamená znát jenom jejich text, ale především pochopit jejich smysl a působení; obdobné platí o právu samém. Při existenci několika interpretačních alternativ tedy takové chování, které není v souladu s požadavkem rozumného uspořádání společenských vztahů, je chováním protiprávním; takové chování může mít zároveň povahu zneužití subjektivního práva“ (cit. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10.11.2005, č. j. 1 Afs 107/2004 – 46, in: www.nssoud.cz).

Žalovaný dále konstatoval, že k výkladu zásady zákazu zneužívání práva významně přispěl i Soudní dvůr EU rozsudkem ve věci Halifax ze dne 21.2.2006, C-255/02, v němž uvedl, že „pro zjištění existence zneužití práva je nezbytné, aby byly (kumulativně) naplněny dvě podmínky: 1. Výsledkem dotčených plnění přes formální

použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. 2. Ze všech objektivních okolností musí vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Zákaz zneužití přitom není relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění vůči daňovým orgánům. Znaky zneužití práva předtím výstižně vyjádřil ve stanovisku k věci Halifax generální advokát, jehož právní závěry Soudní dvůr EU fakticky přejal do svého rozhodnutí. S odkazem na rozsudek ve věci Emsland Stärke uvedl, že při posuzování zneužití práva je třeba stanovit, zda existuje kombinace objektivní okolnosti (i přes formální splnění podmínek stanovených dle pravidel Společenství, nebylo dosaženo účelu těchto pravidel) a subjektivního prvku (cílem je získání výhody ze stanovených pravidel umělým vytvořením podmínek pro její získání). Jak uvedl generální advokát, není to úmysl, co je určující pro posouzení zneužití. Záležití především na tom, zda činnost objektivně nemá žádné jiné vysvětlení než zajistit daňové zvýhodnění. Za předpokladu, že se zjistí, že tyto objektivní okolnosti existují, musí být přijat závěr, že osoba, která se dovolává doslovného znění ustanovení práva Společenství, aby uplatnila právo, které je v protikladu ke svým účelům, si nezaslouží takové právo mít. V daňové oblasti platí, že daňoví poplatníci si mohou uspořádat svoje podnikání tak, aby si snížili svou daňovou povinnost. Neexistuje ovšem žádná povinnost podnikat takovým způsobem, aby se zvýšil daňový příjem státu. Základní zásadou je svoboda vybrat si co nejméně zdanitelný způsob provozování podnikání, aby se minimalizovaly náklady. Taková svoboda volby však existuje pouze v rozsahu legálních možností stanovených režimem DPH. Normativní cíl zásady zákazu zneužití v rámci systému DPH je přitom přesně to, co definuje oblast volby, kterou společná pravidla DPH nabízejí osobám povinným k dani. Závěry z rozsudku Halifax byly potvrzeny a dále rozvedeny i v rozsudku Soudního dvora EU ve věci Italservice ze dne 21. 2. 2008, C-425/06 (žádost o rozhodnutí o předběžné otázce Ministero dell'Economia e delle Finance v. Part Service Srl, společnost v likvidaci, dříve Italservice Srl), ve kterém byla řešena otázka, zda je ve světle šesté směrnice zneužitím práva situace, kdy je hlavním účelem dotčeného nebo dotčených plnění dosažení daňového zvýhodnění, nebo zda se o zneužívající praxi jedná pouze tehdy, pokud je dosažení tohoto daňového zvýhodnění jediným sledovaným účelem, s vyloučením jiných hospodářských účelů. Soudní dvůr EU přisvědčil první z možností.“

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyslovil jednoznačný závěr, že otázku naplnění předpokladů vedoucích k závěru o zneužití práva, jak je nastínil Soudní dvůr EU především v rozhodnutí Halifax, je třeba posoudit i v tomto případě. K tomu uvedl, že dne 3. 11. 2008 uzavřel žalobce na návrh zájemce – společnosti PSK VELO, občanské sdružení (dále jen „společnost PSK VELO“) s tímto sdružením oboustranný právní úkon, a to dohodu o odstoupení od smlouvy o zprostředkování za odstupné v částce 5 mil. Kč. Odstoupení od smlouvy je, dle názoru žalovaného, jednostranným právním úkonem smluvní strany, kterým dochází k zániku smlouvy, a to s účinky ex tunc nebo ex nunc. Odstupné hradí strana odstupující od smlouvy,

pokud pro takový případ bylo odstupné sjednáno a pokud nejde o odstoupení z důvodů zákonných, u nichž odstupné sjednat nelze. Odstupné sjednané ve smlouvě plní zásadně účel paušální kompenzace skutečné či možné újmy protistrany následkem předčasného ukončení smlouvy a současně motivuje smluvní strany, aby smlouvu splnily. Povahu odstupného ve smyslu § 497 zákona č. 40/1964, občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“) měla i nevratná záloha v případě Société Thermale. V této souvislosti, jak žalovaný zdůraznil, je třeba odlišit následující případy, kdy se sice používá pojmu „odstupné“, nejde však obsahově o stejnou situaci. Jde především o případy vyrovnání při konsensuálním ukončení smlouvy. V takových případech smlouva zaniká s účinky, jaké smluvní strany sjednají. Nedochází k neplatnosti dříve učiněných úkonů, resp. povinnosti vracet poskytnutá plnění, strany jsou obvykle povinny uhradit dříve vzniklé závazky vyplývající z již poskytnutých plnění. Pokud v souvislosti se zánikem budoucích práv a závazků ze smlouvy hradí některá smluvní strana zvláštní úplatu, často označovanou jako „odstupné“, je třeba vždy posoudit, zda za takovou zvláštní úplatu něco od druhé smluvní strany získává. V této souvislosti je třeba odkázat na rozhodnutí C-63/92 Lubbock Fine, kde nájemce za zvláštní úplatu při konsensuálním ukončení nájemní smlouvy převáděl zpět vlastníkovu právo užívat nemovitost. Soud v tomto případě plnění, za něž byla úplata hrazena, posoudil jako úplatný převod práva užívat nemovitost, který je předmětem DPH.

Žalovaný dále k věci uvedl, že v případě odstupného je však nezbytné vycházet z věcného obsahu právních úkonů a v případě, že je dohledatelná věcná vazba ke zdanitelnému plnění, je nutno příslušnou jakkoli jinak formálně označenou platbu hodnotit jako úplatu za takové zdanitelné plnění. Žalovaný byl toho názoru, že v daném případě z věcného obsahu právních úkonů učiněných žalobkyní a společností PSK VELO, lze zjistit dohledatelnou věcnou vazbu k tomuto zdanitelnému plnění (odstoupení od smlouvy). Listinné podklady totiž rovněž prokazují tu skutečnost, že žalobce v následujícím roce opět uzavřel se společností PSK VELO další smlouvu o zprostředkování dle § 642 a násl. zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“). Jejím předmětem bylo zprostředkování uzavření smluv mezi společností PSK VELO a společností gate seven, a.s., se sídlem Riegrova 373/6, Olomouc, IČO: 25912186 o odvodu části výtěžku z loterií a her ve smyslu ust. § 4 odst. 2 zákona č. 202/1990 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ve prospěch společnosti PSK VELO. Za podmínek ujednaných ve zprostředkovatelské smlouvě se společnost PSK VELO rovněž zavázala uhradit žalobci provizi, a to stejnou procentuální odměnu ze získaných prostředků, tak jako bylo sjednáno v původní smlouvě. Smlouva byla uzavřena na dobu určitou do 31. 12. 2010. Na základě této smlouvy společnost PSK VELO žalobci poukázala na jeho účet provize v šesti částkách celkem ve výši 10 829 000 Kč. Žalovaný k tomu dodal, že dle obchodního rejstříku byla společnost Multigate, a.s., v době uzavření předmětné smlouvy o zprostředkování 100 % vlastníkem společnosti gate seven, a.s., (vlastníkem od 8. 10. 2008 do 31. 5. 2012). S účinností k 1. 6. 2012 došlo na základě smlouvy o prodeji podniku uzavřené těmito společnostmi k převodu podniku.

Žalovaný tak zastával názor, že se v daném případě jedná o zneužití práva, neboť hlavním účelem dotčeného plnění (odstoupení od smlouvy) byla snaha zastříti skutečný stav stavem formálně právním za účelem získání daňového zvýhodnění v žalobcův prospěch, neboť odstupné de facto korespondovalo s částkou, která by mu byla sdružením PSK VELO poukázána ve formě provize včetně DPH za zbývající finanční plnění v celkové výši 6 mil. Kč, poskytnuté společností Multigate, a.s., tomuto sdružení, pokud by nebyla smlouva o zprostředkování předčasně dohodou zrušena. Tento názor doložil i zjištěním místně příslušného správce daně společnosti PSK VELO v rámci dožádání. Navíc toto sdělení rovněž dle žalovaného prokazuje, že jedna smlouva mezi PSK VELO a společností Multigate, a.s., byla uzavřena dne 27. 10. 2008, tedy ještě před 3. 11. 2008, kdy žalobce se společností PSK VELO uzavřel dohodu o odstoupení od smlouvy o zprostředkování. Rovněž v této dohodě její účastníci uvedli, že lze předpokládat, že k finančnímu plnění ze strany Multigate, a.s., dojde, což se později skutečně stalo.

V podané žalobě žalobce prvotně odkázal na své vyjádření předložené žalovanému v rámci odvolacího řízení. Konstatoval, že institut „zneužití práva“ chápe v oblasti správního práva jako velmi problematický a využitelný ve výjimečných případech, když dojde k postupu v souladu s právem, avšak pouze zdánlivě a např. daňový subjekt vykoná subjektivní právo k neodůvodněné újmě někomu jinému nebo společnosti. Musí jít tedy o vědomé jednání mající za cíl protiprávní využití zákonných ustanovení. Jak vědomá protiprávnost, tak i dosažení nedovoleného výsledku, musí být nepochybně prokázány. Široká aplikovatelnost tohoto ustanovení prakticky na jakoukoliv situaci v případě, že se správnímu orgánu jednání daňového subjektu jakkoli znelíbí, spolu s vysokou mírou možného zneužití ze strany správního orgánu na straně jedné a zásadní důraz na dodržování základních lidských práv i požadavek na jednotný výklad právních norem, použití tohoto institutu reálně velmi významně dle žalobce omezují. Základní podmínkou aplikovatelnosti tohoto institutu musí být dle žalobce nepochybně precizní odůvodnění nepřipouštějící žádné pochybnosti o tom, že daňový subjekt skutečně vědomě a účelově jednal zdánlivě podle práva, avšak ve skutečnosti pouze využil zákonných ustanovení k získání nikoli snad pouze neodůvodněné, ale protiprávní výhody.

Žalobce dále zdůraznil, že se žalovaný s jeho námitkami řádně nevypořádal. Měl navíc zato, že ani judikatura, na níž žalovaný odkazuje, nemůže být na danou věc aplikovatelná.

Za tendenční označil žalobce odkaz žalovaného na novou smlouvu o zprostředkování za obdobných podmínek, byť bylo zprostředkováno u jiné společnosti. Žalobce tak označil za absurdní názor žalovaného, dle něhož protiplněním za odstupné bylo uzavření nové smlouvy o zprostředkování, na jejímž základě platila společnost PSK VELO žalobci provizi.

K názoru žalovaného, že žalobce zastřel skutečný stav stavem formálně právním za účelem získání daňového zvýhodnění, neboť odstupné korespondovalo s

částkou provize, kterou žalobce inkasoval, kdyby smlouva nebyla předčasně zrušena, žalobce uvedl, že pouze výše odstupného nemůže sloužit jako odůvodnění tak závažného vstupu do žalobcovy sféry občanské svobody, jakého se žalovaný dopustil. Pokud by daňový subjekt přistoupil na názor žalovaného, pak by nepochybně bylo možno dovodit, že pokud by bylo odstupné sjednáno v částce vyšší či nižší, nejednalo by se o formální úkon a zneužití práva. Takový výklad však žalobce považoval za nepřijatelný.

Žalobce považoval za mylný názor žalovaného, že by uvedeným postupem měl získat daňovou výhodu, neboť pro něho je daň z přidané hodnoty z hlediska nákladového i finančního položkou neutrální, když inkasuje tuto daň od svého odběratele a odvádí stejnou částku správci daně. Na základě dohody o odstoupení tedy žalobce žádnou výhodu nezískal ani získat nemohl.

Žalobce uzavřel, že žalovaný neprokázal, že by došlo z jeho strany k záměrnému a účelovému jednání, které mělo vést k získání protiprávní výhody. Žalobci vzhledem k neutrálnímu působení daně z přidané hodnoty žádné daňové zvýhodnění uzavřením dohody o odstoupení od smlouvy nevzniklo. Žalovaný ani neuvedl, jaká výhoda vůbec měla žalobci vzniknout, ani neprokázal, že mu výhoda vznikla a dále neprokázal, že by žalobce skutečně zneužil právo, přičemž se řádně s žalobcovými námitkami nevypořádal a neodůvodnil svůj právní názor. Postupem žalovaného tak dle názoru žalobce došlo k razantnímu zásahu do sféry jeho občanských práv.

V písemném vyjádření k žalobě Odvolací finanční ředitelství považovalo za naprosto evidentní, že žalobci daňová výhoda vznikla. Žalovaný prokázal, že výše sjednaného odstupného korespondovala s částkou, kterou by žalobce inkasoval v případě pokračování smlouvy o zprostředkování. Rozdílem však je, že zatímco z inkasované provize za zprostředkování by žalobce byl povinen odvést daň z přidané hodnoty, v případě odstupného již nikoliv. Na tomto místě tak dle Odvolacího finančního ředitelství vzniká tvrzené daňové zvýhodnění, neboť zde se žalobce zastřením skutečného stavu vyhne povinnosti odvést daň za uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu ust. § 2 a § 14 zákona o dani z přidané hodnoty. Odvolací finanční ředitelství se ztotožnilo se závěry žalovaného ohledně zastření stavu skutečného stavem formálně právním. Ze strany žalobce tak skutečně došlo ke zneužití práva, když naprosto účelově uzavřel dohodu o odstoupení od smlouvy o zprostředkování. Jak správně uvedl žalovaný, tak odstoupení od smlouvy je jednostranným právním úkonem, kterým dochází k zániku smlouvy s účinky ex tunc, nebo ex nunc. Je tedy zřejmé, že zde není jakákoliv možnost, aby od uzavření dohody o odstoupení byly na základě smlouvy o zprostředkování uzavřeny nové smlouvy mezi společnostmi, kterým tyto žalobce zprostředkoval. Jak je ovšem uvedeno i v předmětné dohodě, tak nárok na provizi za možné uzavření smluv po odstoupení žalobci pravděpodobně vznikne a také skutečně vznikl. Tímto také tedy de facto pokračovaly účinky smlouvy o zprostředkování, ač by na základě řádného odstoupení od smlouvy vzniknout ani nemohly. Je tedy evidentní, že se v uvedeném

případě nemohlo jednat o odstoupení od smlouvy, neboť jak žalobci, tak společností PSK VELO, plynuly i po uzavření dohody o odstoupení určitá protiplnění (odstupné a nově uzavřené smlouvy). Následně žalobce uzavřel se společností PSK VELO novou smlouvu o zprostředkování s totožnými podmínkami. Na základě výše uvedených skutečností tak vznikla dohledatelná věcná vazba ke zdanitelnému plnění a úplatu za toto plnění (odstupné) je tak nutno v souladu s judikaturou hodnotit jako úplatu za uskutečněné zdanitelné plnění ve smyslu ust. § 2 a § 14 zákona o DPH.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s. bez nařízení jednání, když žalobce i žalovaný vyslovili s tímto postupem souhlas. Po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak usoudil následovně.

Ze skutkových okolností vyplývajících ze správního spisu krajský soud zjistil, že žalobce uzavřel dne 2. 1. 2008 se společností PSK VELO smlouvu o zprostředkování dle § 642 a násl. obchodního zákoníku, jejímž předmětem bylo zprostředkování uzavření smluv mezi společností PSK VELO a společností Multigate, a.s., o odvodu části výtěžku z loterií a her ve smyslu ust. § 4 odst. 2 zákona č. 202/1990 Sb. ve prospěch společnosti PSK VELO. Společnost PSK VELO se zavázala uhradit žalobci za zprostředkování provizi ve výši 35 % získaných prostředků z částky výtěžku do 1 000 000 Kč, odměnu ve výši 50 % získaných prostředků z částky výtěžku do 1 500 000 Kč, odměnu ve výši 70 % získaných prostředků z částky výtěžku nad 1 500 000 Kč. Smlouva byla uzavřena na dobu určitou, do 31. 12. 2009. Na základě ní vyfakturoval žalobce společnosti PSK VELO zdanitelná plnění, která uvedl do evidence pro daňové účely za příslušná zdaňovací období a odvedl daň na výstupu. Následně dne 3. 11. 2008 uzavřel žalobce se společností PSK VELO dohodu o odstoupení od smlouvy. Za předčasné zrušení smlouvy o zprostředkování ze dne 2. 1. 2008 mu společnost PSK VELO navrhla odstupné v částce 5 000 000 Kč, neboť dle ujednání obou stran nevznikl žalobci plný nárok na provizi dle čl. 4 odst. 2 smlouvy o zprostředkování, nicméně bylo důvodné předpokládat, že ke vzniku nároku dojde. Společnost PSK VELO pak žalobci dne 6. 11. 2008 a 10. 11. 2008 poukázala ve dvou splátkách sjednané odstupné. Správce daně pak při daňové kontrole zjistil, že žalobce danou částku nezanesl do evidence pro daňové účely a nepřiznal z ní daň na výstupu v řádném daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2008. Proto mu daň z přidané hodnoty dodatečně vyměřil.

V průběhu odvolacího řízení pak žalovaný po přezkoumání odvoláním napadeného rozhodnutí dospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a to v případě posouzení předmětu doměrku – odstoupení od smlouvy o zprostředkování ze dne 2. 1. 2008 dle dohody s tímto sdružením ze dne 3. 11. 2008. Na základě toho pak žalovaný v souladu s ustanovením § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) dne 1. 11. 2012 žalobce seznámil se svým právním názorem. Sdělil mu, že dle ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu vychází ze skutečného obsahu

právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. S ohledem na shora uvedené zastával právní názor, že se v daném případě jedná o zneužití práva, neboť hlavním účelem dotčeného plnění (odstoupení od smlouvy) bylo zastření skutečného stavu stavem formálně právním za účelem získání daňového zvýhodnění ve prospěch žalobce, neboť odstupné de facto korespondovalo s částkou, která by mu byla sdružením PSK VELO poukázána ve formě provize včetně DPH za zbývajících finančních plnění v celkové výši 6 mil. Kč poskytnuté společností Multigate, a.s., tomuto sdružení, pokud by nebyla smlouva o zprostředkování předčasně dohodou zrušena.

K danému právnímu názoru žalovaného pak žalobce v průběhu odvolacího řízení sdělil, že vyjádření žalovaného chápe jako potvrzení, že postupoval v souladu se zákonem. Uvedl, že uplatnění institutu „zneužití zákona“ považuje obecně za velmi problematické. Fakticky tím dochází k tomu, že ačkoliv subjekt právního vztahu postupuje v souladu s platnými právními předpisy, správní orgán dovozuje, že takový postup je protiprávní, tedy v rozporu se zákonem (či jeho smyslem). Dle žalobce musí být přípustné použití tohoto právního institutu velmi zvažováno a je nepochybně podmíněno velmi precizním odůvodněním a prokázáním protiprávnosti postupu dotčeného subjektu ze strany státního orgánu a musí být jednoznačně a nepochybně prokázáno, že skutečně došlo k protiprávnímu postupu a zastření skutečného obsahu právního úkonu jiným, formálním úkonem. Žalobce vyslovil přesvědčení, že žalovaný svůj právní názor dostatečně neodůvodnil. Dále konstatoval, že uzavřením dohody o předčasném zrušení smlouvy o zprostředkování postupoval v souladu s platnými právními předpisy a nezískal žádnou finanční ani daňovou výhodu. Podle názoru žalobce měl žalovaný jednoznačně prokázat deklarovaný úmysl účastníků právního vztahu, a to provedením obvyklých důkazních prostředků.

Posouzením skutkových okolností projednávané věci dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná.

Vycházel přitom z příslušných ustanovení zákona o DPH a to konkrétně ust. § 2 odst. 1, které definuje, co je zdanitelným plněním. Podle písm. b) citovaného ustanovení uvedeného zákona je předmětem daně poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování její ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku. Podle ust. § 5 odst. 1 tohoto zákona je osoba povinná k dani fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Z projednávané věci je zřejmé, že žalobce vykonával svoji činnost na základě platného smluvního ujednání a to úspěšně. V uzavřené smlouvě o zprostředkování si obě strany, tedy jak zprostředkovatel (žalobce), tak i zájemce (PSK VELO, občanské sdružení), vyměnily právo od smlouvy písemně odstoupit, pokud by jedna ze stran jednala v rozporu s touto smlouvou. Ze skutkových okolností je dále zřejmé, že účastníci smlouvy uzavřeli za platnosti smlouvy o zprostředkování, tedy k datu 3. 11. 2008, tzv. „dohodu o odstoupení od smlouvy“. V ní konstatovali, že zprostředkovatel dostal svému závazku řádně a včas a že lze předpokládat, že ke vzniku nároku s ohledem na dosavadní plnění smlouvy ze strany společnosti Multigate, a.s., dojde. Navzdory tomu navrhl zájemce zprostředkovateli „předčasné zrušení smlouvy

odstoupením/zaplacením odstupného v částce 5 mil. Kč“. Zprostředkovatel s tímto návrhem vyslovil souhlas.

Z naznačeného postupu obou smluvních stran lze nepochybně dovodit, že k porušení smluvních povinností ani jednou ze stran nedošlo, podmínky pro odstoupení, tak jak byly dohodnuty, tedy naplněny nebyly. Dle ust. § 344 obchodního zákoníku lze od smlouvy odstoupit pouze v případech, které stanoví smlouva nebo tento zákon. Jednostranné právo odstoupit od smlouvy tak vzniká v případech, které stanoví zákon nebo se může opírat o předchozí dohodu. Zákon pak upravuje právo odstoupit od smlouvy pro některé případy na základě určitých právních skutečností, které nastaly po vzniku závazku. Z projednávané věci je však zřejmé, a tato skutečnost vyplývá i z dohody o odstoupení od smlouvy, že takový případ nenastal, neboť účastníci této dohody naopak shodně konstatovali, že závazku dostal zprostředkovatel řádně a včas. Je tak zřejmé, že podmínky pro naplnění odstoupení od smlouvy nenastaly a z objektivních důvodů ani nastat nemohly. Lze tedy nepochybně konstatovat, že účastníci smlouvy pouze chtěli trvalý právní vztah ukončit a v tomto duchu i uzavřeli další smlouvu. Tento krok v žádném případě nenaplnuje podmínky institutu odstoupení od smlouvy. Využití tohoto postupu totiž zákon v podstatě zabráňuje tím, že stanoví přesné podmínky pro jeho aplikaci spočívající buď ve smluvním ujednání nebo v případech, kdy to přesně stanoví zákon. V daném případě podmínky pro uplatnění odstoupení od smlouvy splněny nebyly. Postup účastníků řízení tedy nelze kvalifikovat jako odstoupení, nýbrž jako pouhé skončení či zrušení smlouvy, neboť ani jednou ze stran nebyly podmínky pro odstoupení od smlouvy naplněny. Vyplacenou provizi ve výši 5 mil. Kč tak lze i nadále považovat za provizi za zprostředkovatelskou činnost, tudíž i zdanitelné plnění, tak jak tuto skutečnost hodnotí správce daně ve zprávě o daňové kontrole.

Jak již bylo shora naznačeno, žalovaný v odvolacím řízení zastával jiný právní názor, dle něhož se v daném případě jednalo o zneužití práva, neboť hlavním účelem dotčeného plnění bylo zastření skutečného stavu stavem formálně právním za účelem získání daňového zvýhodnění ve prospěch žalobce, neboť odstupné de facto korespondovalo s částkou, která by mu byla sdružením PSK VELO poukázána ve formě provize včetně DPH za zbývajících finančních plnění v celkové výši 6 mil. Kč. Žalovaný tak dovodil, že hlavním účelem dotčených plnění bylo získání daňového zvýhodnění, takže ze strany žalobce došlo k naplnění institutu zneužití práva. Svůj závěr žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí řádně odůvodnil, krajský soud tak nemohl přisvědčit žalobní námitce, dle níž se žalovaný řádně s odvolacími námitkami nevypořádal.

Krajský soud dospěl po posouzení všech skutkových okolností projednávané věci k jednoznačnému závěru, že odstoupení od smlouvy o zprostředkování a jeho důsledky v předmětném zdaňovacím období roku 2008 lze ve smyslu ustanovení § 2 a § 14 odst. 1 zákona o DPH, jakožto poskytnutí služby, považovat za zdanitelné plnění. V daném případě tak bylo potvrzeno uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu ustanovení § 21 tohoto zákona, a tedy i stanovení základu daně dle

ustanovení § 36 a § 37 odst. 1 citovaného zákona, ze kterého vznikla žalobci povinnost uplatnit daň na výstupu podle ustanovení § 21 odst. 1 a § 108 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona. Takto najisto postavené právní hodnocení lze konstatovat jak v případě, kdy by žalobce získal provizi na základě dohody o odstoupení, tak i v případě hodnocení, že tímto postupem zastíral skutečný stav a ve svém důsledku se tak dopustil zneužití práva. Přesná kvalifikace úkonů žalobce tak v daném případě pozbývá smyslu. Krajský soud tedy konstatuje, že v daném případě žalobce jakožto plátce uskutečnil zdanitelné plnění. Daňová povinnost mu tak vznikla tím, že přijal závazek zdržet se určitého jednání anebo z důvodu že skutečný stav zastíral stavem formálně právním. V každém případě tak vznikla dohledatelná vazba ke zdanitelnému plnění za úplatu ve smyslu ust. § 2 a § 14 zákona o DPH.

Krajský soud proto žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. Při rozhodování přitom nebylo důvodné zabývat se dalšími námitkami žalobkyně, neboť rozhodnutí o nich by nebylo způsobilé změnit výrok tohoto rozsudku.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal. Z obsahu správního spisu nevyplývá, že by žalovanému v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady řízení vznikly.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Hradci Králové dne 27. února 2014

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu