

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: **M. O.,** zastoupeného JUDr. Pavlem Šedivým, advokátem se sídlem Tábor, Údolní 2997, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem České Budějovice, Mánesova 3a, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 9. 2011, č. j. 10 Af 36/2011 - 26,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 4. 2011, č. j. 1819/11-1300, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu v Táboře (dále jen „správce daně“) a byla potvrzena rozhodnutí správce daně, jímž byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období I. - IV. čtvrtletí roku 2007, roku 2008 a I. - III. čtvrtletí 2009.

I. Dosavadní skutkový a procesní stav

[2] Správce daně zahájil u stěžovatele ve dnech 15. 10. 2009 a 26. 1. 2010 daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za období I. až IV. čtvrtletí 2008, I. až

IV. čtvrtletí 2007 a I. až III. čtvrtletí 2009. V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že stěžovatel provozoval v kontrolovaných zdaňovacích obdobích hostinskou činnost ve dvou nonstop barech v Táboře a v Bechyni.

[3] Prostory v Bechyni byly stěžovateli pronajaty manžely P. za cenu 156 000 Kč ročně a prostory v Táboře společností AKCENTA CZ, a.s. za cenu 71 400 Kč. V obou pronajatých prostorách byly umístěny výherní hrací automaty.

[4] Stěžovatel v průběhu daňové kontroly předložil smlouvy o podnájmu nebytových prostor, kterými část výše uvedených prostor, kde byly výherní hrací automaty umístěny, podnajal společnostem, ve kterých byl jediným jednatelem a společníkem. Společnosti Ouška s.r.o. podnajal stěžovatel prostor v provozovně v Bechyni od 1. 1. 2005, přičemž cena podnájmu činila 156 000 Kč ročně a měla být hrazena přímo manželům P. Prostory v Táboře byly podnajaty od 1. 7. 2006 za účelem provozu výherních hracích automatů společnosti TAKOP spol. s r.o. za cenu ročního nájemného ve výši 1 Kč.

[5] Při ústním jednání dne 18. 11. 2009 zástupce stěžovatele sdělil k obchodním vztahům stěžovatele se společnostmi Ouška s.r.o. a TAKOP spol. s r.o., že provize z pronájmu hracích automatů byla předmětem tržeb těchto společností a zaměstnanci pracující v nonstop barech byli v pracovněprávním vztahu vůči těmto společnostem, přičemž poměrná část výdajů byla přeúčtována stěžovateli. Stěžovatel od 1. 4. 2005 žádné zaměstnance neměl.

[6] Dne 20. 9. 2010 byl stěžovatel seznámen s výsledky daňové kontroly a byly s ním projednány zprávy o daňové kontrole. Správce daně na základě zjištěných skutečností dospěl k závěru, že společnosti Ouška s.r.o. a TAKOP spol. s r.o. byly vytvořeny účelově z důvodu vykazování tržeb za služby související s provozováním výherních hracích automatů subjekty, které nejsou plátci DPH. Správce daně uvedl, že jediný výnos společností byl podíl poskytovaný provozovateli výherních hracích automatů a obě společnosti neměly žádné jiné ekonomické odůvodnění, než získání daňového zvýhodnění pro stěžovatele jako fyzickou osobu. Další pochybnosti správce daně vyvolala cena podnájmu. Výše této ceny rovněž svědčila o účelovosti transakcí. Stěžovatel k těmto kontrolním zjištěním nevznesl žádné námitky a vzal závěr správce daně tak, jak vyplývá z protokolu o seznámení s výsledky daňové kontroly, na vědomí.

[7] Dne 7. 10. 2010 vydal správce daně dodatečné platební výměry, kterými stěžovateli vyměřil DPH za kontrolovaná období. Proti dodatečným platebním výměrům se stěžovatel odvolal. Odvolání byla žalovaným zamítnuta s odůvodněním, že pokud stěžovatel u plnění týkajících se příjmů z provozu výherních hracích automatů a péče o ně nepřiznal daň na výstupu, jednal v rozporu s § 21 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro posuzovaná období (dále jen „zákon o DPH“), neboť přestože formálně došlo k naplnění zákonných podmínek, aby služby byly poskytovány osobou neregistrovanou k dani, ze skutečného obsahu a významu dotčených plnění vyplývá, že jediným a hlavním účelem tohoto počínání bylo získání daňové výhody pro stěžovatele ve formě nepřiznání a neuhrazení daně na výstupu.

[8] Stěžovatel napadl rozhodnutí žalovaného o odvolání proti dodatečným platebním výměrům u krajského soudu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná a postupem dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) ji zamítl. V rozsudku mimo jiné konstatoval, že daňové orgány neomezily

stěžovatele v jeho svobodě podnikání, posuzovaly pouze způsob zdanění služeb souvisejících s umístěním a provozem výherních hracích automatů: „*Z kontrolního zjištění finančních orgánů vyplynula snaha žalobce vyhnout se zdanění těchto služeb právě postupným založením dvou společností včetně časové posloupnosti vzniku těchto společností. Společnost Ouška s.r.o., kde byl žalobce jediným jednatelem a společníkem v daňovém přiznání k dani z příjmu právnických osob za rok 2005 vykázala jako jediné výnosy tržby ve výši 933 000 Kč, které souvisely s umístěním a zajištěním provozu 10 výherních hracích přístrojů v provozovně žalobce na adrese v Bechyni, společnost TAKOP s.r.o. byla rovněž žalobcem jako jediným společníkem a jednatelem založena bezprostředně před tím, než žalobce v roce 2006 umístil na adrese v Táboře další výherní hrací přístroje, neboť umístění těchto dalších přístrojů představovalo možnost překročení částky 1 000 000 Kč obratu, což je rozhodující skutečností pro registraci plátce DPH za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Ani společnost TAKOP s.r.o. jinou ekonomickou činnost nevykazovala.*“ Krajský soud neshledal v postupu daňových orgánů nezákonný zásah do práva svobodného podnikání stěžovatele, jak bylo žalobou namítáno.

II. Shrnutí kasační stížnosti

[9] Proti shora označenému rozsudku krajského soudu podal stěžovatel u zdejšího soudu včasnou kasační stížnost, a to z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[10] Rozsudek stěžovatel napadl v celém jeho rozsahu, a to z důvodu tvrzeného nesprávného posouzení právních otázek krajským soudem, nesrozumitelnosti a vadám řízení spočívajících v tom, že skutková podstata, z níž žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušit.

[11] Dle stěžovatele je napadený rozsudek krajského soudu nesprávný a rozporný zejména v té části, v níž soud převzal argumentaci žalovaného, dle které stěžovatel jako fyzická osoba s cílem neplatit DPH v plném rozsahu ze svého podnikání, založil účelově, aniž by toto ekonomicky zdůvodnil, dvě společnosti s ručením omezeným, těmto pronajal část svých provozoven a v důsledku oddělení příjmů z provozování hracích automatů od příjmů a činnosti restauračního zařízení jako takového, docílil toho, že příjmy z činnosti hracích automatů nepodléhaly odvodům DPH.

[12] Krajský soud na jedné straně přisvědčil argumentaci stěžovatele týkající se svobody rozhodování, pokud jde o rozhodnutí, zda podnikat jako fyzická či právnická osoba, avšak současně převzal argumentaci žalovaného a souhlasil s tím, že počínání stěžovatele postrádá jakýkoliv ekonomický smysl a nemá reálné opodstatnění kromě vykazování tržeb za služby související s umísťováním a zajištěním výherních automatů. Stěžovatel se s právě uvedeným závěrem krajského soudu neztotožňuje, když má za to, že legitimitu existence společnosti Ouška, s.r.o. a Takop spol. s r.o. není možné zpochybnit: „*Nikdo nemůže stěžovateli určovat, jaký bude předmět podnikání těchto společností ani činit závěr, že tyto společnosti de facto nepodnikají, ani rozhodnout, že jejich příjmy nejsou výsledkem jejich podnikání, ale že se jedná o příjmy někoho jiného, v daném případě stěžovatele.*“

[13] Stěžovatel taktéž namítá, že daňové orgány, potažmo krajský soud, nesprávně vyhodnotily jak po právní stránce, tak po stránce skutkové daný případ a byť formálně

odmítají, že by nutily stěžovatele podnikat tak, aby byl příjem státu z daňového hlediska co nejvyšší, naopak svým rozhodnutím takovýto stav vyžadují.

[14] Stěžovatel nesouhlasí ani s tím, že nezdůvodnil ekonomický smysl a reálné opodstatnění společností Ouška, s.r.o. a TAKOP spol. s r.o. Stěžovatel byl kontrolován jako fyzická osoba. V rámci podnikání fyzické osoby je povinen poskytovat příslušné údaje a zdůvodnění správci daně, ale jen v rozsahu podnikání sebe sama coby osoby samostatně výdělečně činné. Nelze po něm požadovat, aby zdůvodňoval, proč ve stejné nemovitosti vykonávají činnost jiné právní subjekty, a to jenom proto, že jsou jím vlastněné. Žalovaný i krajský soud tak dle názoru stěžovatele zcela pomíjejí tu skutečnost, že se jedná o tři samostatné subjekty a je zcela lhostejné, zda jsou vlastněny jednou osobou či více osobami. Stěžovatel rovněž uvedl, že nemá důvod tvrdit něco jiného než to, že provozuje společnosti s cílem dosažení zisku, přičemž výše zisku je dána i výší zdanění. Nesouhlasí však s tím, že tato činnost spočívá pouze ve vybírání peněz: *„Je zcela přirozené, že různé druhy podnikání obsahují různou formu osobní účasti podnikatele, různé množství podílu lidské práce atd. V případě provozování hracích automatů se jedná fakticky o službu nebo o činnost tzv. zábavného průmyslu, která sice nevyžaduje příliš rozsáhlé zapojení pracovní síly, ale rozhodně se nejedná o podnikání, ve kterém by se jenom inkasoval zisk. Společnost podnikající v tomto oboru si musí zajistit prostory, 8 - 10 příslušných přístrojů, musí provádět jejich údržbu, obsluhu a platit všechny příslušné poplatky a náklady s provozem těchto přístrojů a s provozem příslušných prostor spojených.“*

[15] Na základě výše uvedeného je stěžovatel přesvědčen, že žalovaný i krajský soud, ač to deklarují jinak, svým postupem nutí stěžovatele, aby se vzdal podnikání v jím vlastněných společnostech a předmět podnikání těchto společností převzal vysloveně pouze na sebe coby osobu samostatně výdělečně činnou. Stěžovatel vlastní dvě společnosti, přičemž každá z nich podniká v jiném městě a v jiných prostorách. Stěžovatel je přesvědčen, že se jedná zcela o jeho legitimní právo takto podnikat a nedomnívá se, že by tímto postupem docházelo k obcházení zákona s tím, že do budoucna by jedna společnost měla provozovat obě dvě místa jak v Táboře tak i Bechyni.

[16] S ohledem na všechny výše uvedené skutečnosti proto stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu ze dne 23. 9. 2011, č. j. 10 Af 36/2011 – 26, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

[17] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil se závěry krajského soudu a uvedl, že společností Ouška, s.r.o. a TAKOP spol. s r.o., neměly jiné opodstatnění, než vykazování odměny za zajištění služeb souvisejících s umístěním a provozem výherních hracích automatů.

[18] Společnost Ouška s.r.o. byla zapsána do obchodního rejstříku dne 22. 11. 2004 a po zbytek roku nevykonávala žádnou podnikatelskou činnost. Dne 1. 1. 2005 uzavřela se stěžovatelem smlouvy o podnájmu nebytových prostor k umístění výherních hracích automatů. Stejný den byla uzavřena smlouva o spolupráci při jejich provozování se společností Campanula - Vega spol. s r.o. a v ten samý den došlo k umístění 9 výherních hracích automatů této společnosti v provozovně v Bechyni.

[19] Od 17. 4. 2006 si stěžovatel od společnosti AKCENTA CZ a. s. pronajal další nebytové prostory pro provozování nonstop baru v Táboře a v těchto prostorách umístil 9 výherních hracích automatů. Odměna společnosti Ouška s. r. o. za poskytované služby představovala v roce 2005 částku ve výši 933 000 Kč. Umístění dalších výherních hracích automatů proto znamenalo navýšení komisionářské odměny, stanovené podílem z hrubých tržeb těchto přístrojů a představovalo pro společnost Ouška s. r. o. reálné riziko překročení limitu pro registraci uvedeného v § 6 odst. 2 zákona o DPH a v důsledku toho i ztrátu daňového zvýhodnění. Stěžovatel proto dle žalovaného založil dne 21. 6. 2006 další společnost, která vykazovala odměnu týkající se těchto dalších 9 výherních hracích automatů. Podnájemní smlouva na nájem nebytových prostor pro umístění výherních hracích automatů byla se stěžovatelem uzavřena dne 1. 7. 2006.

[20] Stěžovatel uzavřel se společností Ouška s.r.o. podnájemní smlouvu za úplatu ve výši 156 000 Kč ročně a se společností TAKOP spol. s r. o. podnájemní smlouvu s výší nájemného, která byla sjednána ve výši 1 Kč ročně. Odměna za služby spojené se zajištěním a provozem výherních hracích automatů přitom představovala např. v roce 2008 částku 925 000 Kč a v roce 2009 částku 898 000 Kč. Stěžovatel neměl dle žalovaného žádný důvod provádět nadbytečné úkony (založení společností, uzavírání podnájemních smluv s nimi) a v důsledku toho mít mnohem nižší odměnu, než mohl on, jako fyzická osoba, získat přímým uzavřením komisionářských smluv s provozovateli výherních hracích automatů. Toto jednání postrádá z ekonomického hlediska smysl a jeho cílem bylo získání zvýhodnění, které mu z takového jednání plynulo.

[21] V posuzovaném případě nastala dle žalovaného situace, kdy uzavřením obchodních vztahů došlo k navození takového stavu, ve kterém si stěžovatel mohl vybrat výhodnější daňový režim, tedy zneužitím práva navodil takový stav, kterým byl popřen základní princip podnikání jako činnosti vykonávané za účelem dosažení zisku. Tento stav je důsledkem personální propojenosti společností Ouška, s.r.o. a TAKOP spol. s r.o. se stěžovatelem a jeho záměru získat pro sebe nelegitimní daňové zvýhodnění. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl.

IV. Posouzení věci

[22] Stěžovatel se včas podanou kasační stížností (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) domáhá přezkumu rozhodnutí krajského soudu, které vzešlo z řízení, jehož byl účastníkem (§ 102 s. ř. s.), jeho kasační stížnost splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud proto neshledal žádné důvody pro nepřípustnost kasační stížnosti.

[23] Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel ve své kasační stížnosti uplatnil. Neshledal přitom v dosavadním řízení vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[24] Kasační stížnost není důvodná.

K právu svobodně si zvolit formu podnikání

[25] Pokud stěžovatel v kasační stížnosti opakovaně zdůrazňuje, že je jeho nezadatelným právem svobodně si zvolit formu podnikání, nelze než s ním souhlasit, přičemž je třeba zdůraznit, že právo stěžovatele na volbu formy podnikání ani právo na založení společností nezpochybňoval ani žalovaný ani krajský soud.

[26] Stěžovateli jako podnikající fyzické osobě žádný právní předpis nezakazuje založit si pro určitou část své podnikatelské činnosti obchodní společnost. Rozhodnutí, zda bude daňový subjekt podnikat jako fyzická osoba, či zda prostřednictvím obchodní společnosti, případně zvolí současně obě formy podnikání, je čistě na jeho vůli, nevyplývá-li příslušné omezení v oboru jeho podnikání z příslušného právního předpisu.

[27] V projednávané věci provozoval stěžovatel jako fyzická osoba hostinskou činnost ve dvou zařízeních. Současně hodlal poskytovat službu spojenou s umísťováním a zajištěním výherních hracích automatů. V tomto oboru podnikání nebyl stěžovatel nijak limitován. Byl tedy oprávněn založit obě společnosti s ručením omezeným. Stejně tak stěžovateli nic nebránilo rozhodnout, kterou část své podnikatelské činnosti převede na jednotlivé založené obchodní společnosti a kterou bude vykonávat jako fyzická osoba. Pokud stěžovatel určil, že obě založené obchodní společnosti budou poskytovat služby související s umísťováním a zajištěním výherních automatů, bylo předmětné rozhodnutí stěžovatele plně v jeho kompetenci. Takové rozhodnutí však musí pro účely daňového řízení najít obraz taktéž ve faktickém rozdělení prováděných činností mezi stěžovatele jako podnikající fyzické osoby a jím založených obchodních společností.

K zákazu zneužití práva

[28] Institut zneužití práva povýtce nenachází v českém právním systému své explicitní vyjádření. To však neznamená, že by v těch oblastech práva, jež se nepřiklonily k jeho explicitnímu vyjádření, nebyly jeho ideje použitelné. Jinými slovy, to, že konkrétní norma pojem zneužití práva neužívá, neznamená, že by v této oblasti ke zneužívání práva či jeho obcházení docházet nemohlo, resp. že by chování, jež vykazuje znaky zneužití práva, nemohlo být za takové označeno, a vyvozovány odtud i adekvátní právní důsledky (nález Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06, dostupný na internetové adrese nalus.usoud.cz).

[29] Zákazem zneužívání subjektivního veřejného práva v oblasti daňové, tedy veřejnoprávní, a požadavkem rozumného uspořádání společenských vztahů se zabýval Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 – 48 (všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná na internetové adrese www.nssoud.cz). V citovaném rozhodnutí uvedl: *„S ohledem na obecnou povahu právních předpisů mohou nastat situace, kdy určité chování - nahlédnuto formálně [...] - odpovídá dikci právního předpisu, avšak je současně pociťováno jako zjevně nespravedlivé, jelikož působí újmu jiným. Takové chování nemůže být aprobovaným výkonem subjektivního práva, nýbrž jeho právem reprobovaným zneužitím.“* K obdobným závěrům dospěl zdejší soud i v řadě jiných případů, kde shledal zneužití práva na straně daňového subjektu, ať již se tyto věci týkaly DPH nebo daně z příjmů (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64, ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 - 108 či ze dne 27. 11. 2008, č. j. 5 Afs 61/2008 - 80).

[30] Koncept zneužití práva, jak se rozvinul v rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu, vychází z obdobných předpokladů jako judikatura Soudního dvora, která na zákaz zneužívání práva pohlíží obdobným způsobem. Jak uvedl generální advokát Tesauro ve věci *Kefalas a další*, C-367/96, Recueil, s. I-2843 (všechna rozhodnutí Soudního dvora jsou dostupná na internetové adrese www.curia.eu): *„Každý právní řád, který se snaží dosáhnout minimální úrovně dokonalosti, musí obsahovat samoochraňující nástroje, aby zajistil, že práva, která přiznává, nejsou vykonávána způsobem, který je protiprávní, nadměrný nebo překroucený.“*

[31] Vnitrostátní právní úprava DPH je založena na šesté směrnici Rady ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (dále jen „šestá směrnice“) a na ní navazující směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112“). V tomto ohledu je proto třeba připomenout, že veškeré vnitrostátní orgány jsou při uplatňování národního práva povinny vykládat toto právo v co možná největším rozsahu ve světle znění a účelu unijního práva, aby tak dosáhly výsledku jím zamýšleného. Tento požadavek konformního výkladu sice nejde tak daleko, aby směrnice sama o sobě a nezávisle na vnitrostátním prováděcím aktu ukládala povinnosti jednotlivcům, avšak členský stát může v zásadě namítat vůči jednotlivcům výklad vnitrostátního práva konformní s unijním právem (viz v tomto smyslu rozsudky Soudního dvora ze dne 8. 10. 1987, *Kolpinghuis Nijmegen*, 80/86, Recueil, s. 3969 a ze dne 26. 9. 1996, *Arcaro*, C-168/95, Recueil, s. I-4705).

[32] K provedení směrnice přitom může v určitých případech postačovat všeobecný právní kontext včetně obecných právních zásad vnitrostátního práva, pokud je tímto zaručeno dostatečně přesné a plné uplatnění směrnice. Dle názoru generální advokátky Kokott ve věci *Kofoed* (rozsudek Soudního dvora ze dne 5. 7. 2007, C-321/05, Recueil, s. I-05795), který byl následně potvrzen i v samotném rozhodnutí, musí v takovém případě, jako je v tomto řízení, kdy vnitrostátní právní úprava neobsahuje výslovné ustanovení, které by zakazovalo výkon práva zneužívajícím způsobem *„soud [...] ověřit, zda nelze na projednávanou věc uplatnit také obecná ustanovení nebo zásady vnitrostátního práva, z nichž by mohla vyplynout například daňová irelevantnost fiktivních obchodů nebo zákaz dovolávat se určitých daňových výhod zneužívajícím způsobem.“*

[33] K tomu, aby bylo možno odepřít veškeré výhody plynoucí pro stěžovatele z porušení zákazu zneužití práva, není proto nutně zapotřebí výslovné zákonné ustanovení k provedení zákazu zneužívajících praktik vyplývajícího z unijního práva. Naopak, je za tímto účelem možné využít také obecná ustanovení vnitrostátního práva, včetně obecných zásad, pokud jsou tato ustanovení vykládána a použita v souladu s unijním právem (viz rovněž rozsudek Soudního dvora dne 19. 1. 1982, *Becker*, 8/81, Recueil, s. 53). S ohledem na výše citovaná rozhodnutí Ústavního a Nejvyššího správního soudu je přitom zcela zřejmé, že v právním řádu České republiky je existence obecné právní zásady zákazu zneužití práva uznávána (viz rovněž usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 27. 5. 2010, č. j. 1 As 70/2008 - 74: *„Nejvyšší správní soud podotýká, že [...] zákaz zneužití práva je pravidlo českého vnitrostátního práva, včetně práva veřejného, které vyplývá z povahy České republiky jako materiálního právního státu založeného na určitých vůdčích hodnotách, k nimž vedle úcty ke svobodě jednotlivce a ochraně lidské důstojnosti patří mimo jiné i úcta k harmonickému sociálnímu řádu tvořenému právem a odepření ochrany jednání, které práva vědomě a záměrně využívá v rozporu s jeho smyslem a účelem.“*)

[34] V souvislosti s vymezením předmětu DPH je proto důležité upozornit na některé základní zásady plynoucí z judikatury Soudního dvora, které je třeba respektovat, a zákon o DPH vykládat tak, aby okruh plnění, jež jsou systémem DPH pokryta, nebyl v rozporu s unijním právem nesprávně zužován.

[35] V daňové oblasti v obecné rovině platí, že neexistuje žádná povinnost podnikat takovým způsobem, aby se zvýšil daňový příjem státu. Daňoví poplatníci si mohou uspořádat svoje podnikání tak, aby si snížili svou daňovou povinnost. Na druhé straně však taková svoboda existuje pouze v rozsahu legálních možností stanovených režimem DPH. V souladu s rozsudkem Soudního dvora ze dne 21. 2. 2006, *Halifax*, C-255/02, Recueil, s. I-1609 přitom plátci daně lze odepřít jim nárokované daňové zvýhodnění s odkazem na porušení zákazu zneužití pokud

a) výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice (resp. směrnice 2006/112) a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními a

b) 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.

[36] Závěry z rozsudku *Halifax* byly potvrzeny a dále rozvedeny i v rozsudku Soudního dvora ze dne 21. 1. 2008, *Part Service*, C-425/06, Recueil, s. I-00897, ve kterém byla řešena otázka, zda je zneužitím práva situace, kdy je hlavním účelem dotčeného nebo dotčených plnění dosažení daňového zvýhodnění, nebo zda se o zneužívající praktiku jedná pouze tehdy, pokud je dosažení tohoto daňového zvýhodnění jediným sledovaným účelem, s vyloučením jiných hospodářských účelů. Soudní dvůr přisvědčil první z možností a mj. uvedl, že: *„[...] vnitrostátní soud může při posuzování, které mu přísluší provést, vzít v úvahu čistě umělý charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi dotčenými hospodářskými subjekty, [pokud] tyto skutečnosti jsou takové povahy, že ukazují na to, že získání daňového zvýhodnění představuje hlavní sledovaný cíl, přes případné vedle toho existující hospodářské cíle vycházející z hledisek týkajících se například marketingu, organizace a záruk.“*

[37] Při ověření, zda zamýšlená operace sleduje nedovolené daňové zvýhodnění, se přitom vnitrostátní orgány nemohou omezit na použití předem určených obecných kritérií, ale musí provést v každém konkrétním případě celkový přezkum dotčené operace (rozsudek Soudního dvora ze dne 17. 7. 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95, Recueil, s. I-4161). Otázku naplnění předpokladů vedoucích k závěru o zneužití práva, jak je nastínil Soudní dvůr ve výše uvedených rozhodnutích, je proto třeba zkoumat i v nyní posuzovaném případě.

[38] Co se týče prvního kritéria, lze vzít v úvahu skutečnost, že sledovaným výsledkem činnosti stěžovatele bylo, jak vyplývá mj. i z podané kasační stížnosti, získání daňového zvýhodnění. Tento výsledek je v rozporu s cílem sledovaným unijním právem, a sice zdaněním všeho, co představuje protiplnění, které se získá nebo má získat na základě poskytování služeb, a to s ohledem na skutečnost, že provozování výherních hracích

automatů představuje poskytování služeb ve smyslu relevantních ustanovení šesté směrnice (a na ní navazující směrnice 2006/112) a toto plnění běžně podléhá DPH (viz v tomto smyslu rozsudek Soudního dvora ve věci *Part Service*, bod 59 až 61). Mezi cíle unijní právní úpravy dále patří i vytvoření systému výběru DPH, který bude plně založen na zásadě daňové neutrality, podle níž nesmí být s podobnými službami a zbožím zacházeno z hlediska DPH odlišně, přičemž tyto musí na území každého členského státu nést stejné daňové zatížení. Tato zásada je základní zásadou společného systému DPH (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 19. 9. 2000, *Schmeink & Cofreth a Strobel*, C-454/98, Recueil, s. I-6973), která brání tomu, aby se srovnatelným zbožím a se srovnatelnými hospodářskými operacemi, které se v důsledku toho nachází v soutěžním vztahu k jiným operacím, bylo zacházeno s ohledem na DPH rozdílně (rozsudky ze dne 11. 6. 1998, *Fischer*, C-283/95, Recueil, s. I-3369, jakož i ze dne 23. 10. 2003, *Komise v. Německo*, C-109/02, Recueil, s. I-12691).

[39] Nejvyšší správní soud má za to, že první podmínka stanovena Soudním dvorem ve věci *Halifax* je s ohledem na právě uvedené splněna. Aby bylo možno vyslovit závěr o zneužití práva, musí být však naplněn i druhý předpoklad, podle něhož musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Nemusí se přitom jednat o účel jediný.

[40] Hlavní účel stěžovatelem navozené situace je třeba hledat na základě skutečného obsahu jím provedených úkonů, přičemž je možné vycházet i z právních, hospodářských nebo personálních vztahů mezi stěžovatelem a jím založenými subjekty. Správce daně v tomto smyslu postupoval správně, pokud se snažil tyto vazby rozkrýt. V souladu se zásadami právní jistoty a legitimního očekávání bylo přitom nutné, aby poskytl stěžovateli prostor, aby vysvětlil, zda jeho ekonomická činnost nemá jiný účel, než pouhé dosažení daňového zvýhodnění. V tomto případě však i přes poskytnutý prostor stěžovatel neuvedl dostatečné důvody, proč by jim prováděné úkony měly být posuzovány v intencích běžných podnikatelských cílů.

[41] Stěžovatel ročně sjednal podnájem se společností Ouška s.r.o. ve výši 156 000 Kč a se společností TAKOP spol. s r.o. ve výši 1 Kč ročně. Přitom odměna za služby spojené se zajištěním a provozem výherních hracích automatů představovala ročně cca 900 000 Kč. Stěžovatel neměl žádný důvod provádět nadbytečné úkony a v důsledku toho mít mnohem nižší odměnu, než mohl sám získat. Z ekonomického hlediska jednání stěžovatele postrádalo smysl. Společnosti Ouška s.r.o. a TAKOP spol. s r.o. by vzhledem k druhu činnosti měly vykazovat poměrně vysoké zisky, přičemž dosáhly i ztráty. S ohledem na skutečnost, že podle zjištění správce daně neexistoval pro založení společností Ouška s.r.o. a TAKOP spol. s r.o. žádný konkrétní hospodářský důvod, ale cílem bylo pouze získání daňových výhod, bylo proto na místě, aby správce daně po zjištění porušení zákazu zneužití práva ze strany stěžovatele vycházel z takové situace, jaká by existovala v případě neexistence společností Ouška s.r.o. a TAKOP spol. s r.o. (viz v tomto smyslu rozsudek Soudního dvora ze dne 22. 12. 2010, *Weald Leasing*, C-103/09, Recueil, s. I-13589).

[42] Z judikatury Soudního dvora mimoto jednoznačně vyplývá, že nic nebrání tomu, aby i založení společnosti bylo za určitých okolností shledáno v rozporu se zákazem zneužití práva. Soudní dvůr v rozsudku ze dne 12. 9. 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04, Recueil, s. I-7995 odlišil skutečný výkon práva svobodně se usazovat od usazování

výhradně za účelem získání výhody nebo výhodnějšího daňového režimu. Uvedl: „*Pojem „usazení“ podle článku 43 ES [...] předpokládá, aby byla dotyčná osoba v hostitelském členském státě skutečně usazena a vykonávala zde skutečnou hospodářskou činnost, avšak netýká se čistě vykonstruovaných operací, zbavených hospodářské podstaty.*“ Ke stejným závěrům dospěl Soudní dvůr i v rozsudku ze dne 8. 11. 2007, *ING. AUER*, C-251/06, Recueil, s. I-09689, když uvedl, že použití unijní právní úpravy nemůže jít tak daleko, aby zahrnovalo zneužívající praktiky hospodářských subjektů, tedy operace, jež nejsou uskutečněny v rámci obvyklých obchodních transakcí, nýbrž pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem Evropské unie: „*Okolnost, že společnost byla založena v jednom členském státě za cílem využití výhodnějších právních předpisů, zajisté sama o sobě nestačí pro učinění závěru o existenci zneužití právní úpravy Společenství. Nicméně založení společnosti v členském státě v rámci čistě vykonstruovaných operací postrádajících hospodářskou podstatu s cílem vyhnout se dani obvykle dlužné již nespadá pod ochranu, kterou směrnice 69/335 musí poskytovat ve prospěch společností, na které se vztahuje.*“ I když byly všechny tyto závěry učiněny v kontextu svobody usazování, Nejvyšší správní soud má za to, že je lze plně vztáhnout i na právě projednávanou situaci, a to zejména s ohledem na skutečnost, že ustanovení o svobodě pohybu v rámci Evropské unie představuji základ fungování *vnitřního trhu*. Pokud Soudní dvůr uznal oprávněnost odepření daňové výhody v tomto unijním kontextu, je zdejší soud přesvědčen, že výklad Soudního dvora je o to více možné vztáhnout i na probíhající řízení.

[43] Přestože tedy stěžovatel formálně naplnil zákonné předpoklady pro zaplacení nižší DPH, ze skutečného obsahu a významu jeho jednání vyplývá, že jeho hlavním (a zřejmě i jediným) účelem bylo získání daňové výhody. Stěžovatel se tak stal součástí uměle vytvořené situace, která mu umožnila získat daňové zvýhodnění, na nějž by bez vytvoření zákonem vyžadovaného „scénáře“ nedosáhl. Obohatil se tak nejen na úkor státního rozpočtu, ale především získal výhodu oproti ostatním plátcům DPH - soutěžitelům hospodářské soutěže. Takový postup je přitom ve smyslu judikatury Soudního dvora i zdejšího soudu zneužitím práva. Jednání stěžovatele je tedy třeba hodnotit jako jednání zdánlivě právem dovolené, které má však ve skutečnosti povahu jednání protiprávního.

[44] Je totiž nutné rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Ve druhém případě se jedná o chování zákonem jen zdánlivě dovolené, která má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního, a může za určitých okolností nabýt povahy zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu. Jak uvedl generální advokát Maduro ve věci *Halifax*: „*Daňové právo by se nemělo stát druhem právního „Divokého západu“, ve kterém prakticky každý typ oportunistického chování musí být tolerován tak dlouho, dokud je v souladu se striktním formalistickým výkladem příslušných daňových ustanovení a zákonodárce výslovně nepřijal opatření, aby zabránil takovému chování.*“ Je vždy třeba rozlišovat rovinu formální, od roviny faktické, v níž je třeba sledovat mimo jiné pravý smysl a účel aktivit. Plnění, resp. jednání, která nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, postrádají jakýkoli ekonomický smysl a jsou deklarována pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené zákonem, nelze než považovat za zneužití objektivního daňového práva.

[45] Závěrem považuje zdejší soud za nezbytné zdůraznit, že založení obchodních společností stěžovatelem samo o sobě samozřejmě není v rozporu se žádným právním

předpisem. Stěžovateli zajisté nic nebrání v tom, aby i v budoucnu pokračoval v praxi zakládání obchodních společností, nicméně pokud tak bude činit za účelem obcházení zákona a zneužívání práv, které pro něj vyplývají z daňových předpisů, nemůže očekávat, že této jeho praxi bude v daňovém řízení poskytnutá ochrana. Nejvyšší správní soud tímto svým rozhodnutím v žádném případě nebrání stěžovateli v tom, aby si svobodně zvolil formu svého podnikání, nicméně nesmí tak činit způsobem, který je toliko formální, bez konkrétního obsahu, při němž bude poškozovat práva jiných subjektů. Nejvyšší správní soud se proto ze všech uvedených důvodů ztotožnil s názorem krajského soudu, když neshledal v postupu daňových orgánů nezákonný zásah do práva svobodného podnikání stěžovatele.

[46] Stěžovatel dále v kasační stížnosti namítal, že žalovaný i krajský soud při svém rozhodování porušili Ústavu České republiky, Listinu základních práva a svobod a zákon o správě daní a poplatků. Toto obecné tvrzení však nijak nekonkretizoval, pouze v obecné rovině namítal nezákonnost správního a soudního rozhodnutí, aniž by ke svým tvrzením o porušení citovaných ustanovení uvedl konkrétní argumentaci. Proto Nejvyšší správní soud nemohl v tomto rozsahu napadený rozsudek přezkoumat.

K povinnosti položit předběžnou otázku

[47] Nejvyšší správní soud jakožto soud, proti jehož rozhodnutí není přípustný opravný prostředek, se zabýval rovněž otázkou, zda by bylo pro účely dalšího řízení v této věci třeba podle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie položit Soudnímu dvoru předběžnou otázku týkající se správné aplikace zásady zákazu zneužití práva na projednávanou situaci. Výjimkou z této povinnosti by mohla být pouze situace, kdy se k dané otázce již vztahuje ustálená judikatura Soudního dvora (*acte éclairé*) nebo je řádné používání práva Evropské unie natolik jasné a jednoznačné, že neponechává prostor pro jakoukoliv rozumnou pochybnost o jeho výkladu (*acte clair*) (rozsudek Soudního dvora ze dne 29. 2. 1984, *CILFIT*, 77/83, Recueil, s. 1257; srov. taktéž rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2007, č. j. 1 As 3/2007 – 83 a ze dne 29. 8. 2007, č. j. 1 As 13/2007 - 63).

[48] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v daném případě jsou splněny podmínky pro uplatnění výjimky z povinnosti Nejvyššího správního soudu předložit Soudnímu dvoru předběžnou otázku podle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie. Závěr zdejšího soudu o porušení zákazu zneužití práva stěžovatelem je podložen rozsáhlou judikaturou Soudního dvora týkající se otázek aplikace unijního práva v oblasti DPH – viz výše. Z těchto důvodu Nejvyšší správní soud k předložení předběžné otázky či otázek Soudnímu dvoru nepřistoupil.

V. Závěr

[49] Nejvyšší správní soud proto ze shora uvedených důvodů kasační stížnost stěžovatele jako nedůvodnou zamítl.

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

[51] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl a žalovanému žádné náklady s tímto řízením nad rámec běžné činnosti nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 12. prosince 2012

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu