



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu, složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jana Vyklického a JUDr. Jaroslava Vlašína, v právní věci žalobce: **J. M.**, zastoupen Mgr. Davidem Obenrauchem, advokátem se sídlem Brno, Kopečná 11, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 2. 2014, č. j. 31 Af 20/2013 – 38,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále „Finanční ředitelství“) ze dne 19. 12. 2012, č. j. 6398/12-1300-603479, bylo zamítnuto odvolání žalobce (dále „stěžovatel“) do dodatečného platebního výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2008 ze dne 15. 5. 2012, č. j. 131222/12/243913606163, který byl vydán Finančním úřadem v Náchodě (dále „správce daně“).

Ze zprávy o daňové kontrole vypracované správcem daně ze dne 11. 5. 2012, č. j. 126523/12/243931606935, jež sloužila jako odůvodnění dodatečného platebního výměru, vyplývá, že stěžovatel uzavřel dne 2. 1. 2008 Smlouvu o zprostředkování s občanským sdružením PSK VELO. V této smlouvě se stěžovatel jako zprostředkovatel zavázal, že bude vyvíjet činnost směřující k tomu, aby občanské sdružení PSK VELO mělo příležitost uzavřít se společností Multigate, a. s., smlouvu o odvodu části výtěžku ve smyslu § 4 odst. 2 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 202/1990 Sb.“). Za zprostředkování měla podle smlouvy náležet provize určená procentem z prostředků získaných PSK VELO a toto procento bylo odstupňováno podle výše získané částky. Zprostředkovatelská smlouva byla uzavřena na dobu určitou do 31. 12. 2009.

Dne 3. 11. 2008 uzavřel stěžovatel s občanským sdružením PSK VELO *Dohodu o odstoupení od smlouvy*, kterou došlo k předčasnému ukončení Smlouvy o zprostředkování s tím, že stěžovateli bude vyplaceno odstupné ve výši 5.000.000 Kč. Smluvní strany v této smlouvě konstatovaly, že stěžovateli nevznikl plný nárok na provizi dle čl. 4 odst. 2 Smlouvy o zprostředkování, nicméně lze důvodně předpokládat, že ke vzniku nároku dojde.

Správce daně uvedl, že v projednávané věci nenastaly zákonné ani smluvní podmínky pro odstoupení od smlouvy jednostranným právním úkonem smluvní strany. Stěžovatel neprokázal své odstoupení od smlouvy, ani skutečnost, že by od smlouvy odstoupilo občanské sdružení PSK VELO. Smlouva tak nebyla od počátku zrušena, ani nezanikla pro odstoupení od smlouvy jednou ze stran. *Dohodu o odstoupení od smlouvy* posoudil správce daně jako konsensuální projev vůle stěžovatele a občanského sdružení PSK VELO ukončit ke dni 3. 11. 2008 platný smluvní vztah, o kterém lze důvodně předpokládat, že by v případě neukončení úspěšně pokračoval do 31. 12. 2009. Poskytnutí částky odstupného ve výši 5.000.000 Kč posoudil správce daně jako poskytnutí protihodnoty za nevykonávání další zprostředkovatelské činnosti stěžovatelem v období od 3. 11. 2008 do 31. 12. 2009 (tedy zdržení se další zprostředkovatelské činnosti). Poskytnutá částka 5.000.000 Kč tak má přímou věcnou návaznost na zdanitelné plnění (provize za zprostředkovatelskou činnost) a je úplatou za to, že zprostředkovatelská činnost nebude dále vykonávána, čímž sdružení PSK VELO získalo právní jistotu, že nedojde k dalšímu zdanitelnému plnění ze strany stěžovatele a sdružení tak nebude muset vynaložit další prostředky na jeho provizi. Správce daně tak dospěl k závěru, že stěžovatel uskutečnil zdanitelné plnění ve smyslu ustanovení § 14 odst. 1 písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“).

Finanční ředitelství v rozhodnutí o odvolání posoudilo případ stěžovatele po právní stránce odlišně. S odkazem na ustanovení § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále „daňový řád“) vyšlo ze skutečného obsahu právních úkonů provedených smluvními stranami, a dospělo k závěru, že došlo k zastření stavu skutečného stavem formálně právním za účelem získání daňového zvýhodnění ve prospěch stěžovatele, neboť odstupné fakticky korespondovalo s částkou, která by stěžovateli byla sdružením PSK VELO poukázána ve formě provize (včetně DPH) za zbývající finanční plnění ve výši 6.000.000 Kč (poskytnuté sdružení PSK VELO společností Multigate, a. s.), pokud by nebyla smlouva o zprostředkování předčasně ukončena dohodou. Finanční ředitelství proto považovalo sjednané odstupné ve výši 5.000.000 Kč za úplatu za zdanitelné plnění, spočívající ve zprostředkovatelské činnosti, kterou stěžovatel uskutečňoval pro sdružení PSK VELO. Popsané právní úkony stěžovatele směřovaly k vytvoření takového režimu z hlediska zákona o DPH, v němž bylo možné nepřiznat daň na výstupu z předmětného plnění; to vedlo ke snížení daňové povinnosti. Právní úkony stěžovatele tak Finanční ředitelství posoudilo jako zneužití práva, a to s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 – 72, a rozsudek Evropského soudního dvora (dále „ESD“) ve věci *Halifax* ze dne 21. 2. 2006, C-266/02.

Finanční ředitelství rovněž zdůraznilo, že odstoupení od smlouvy je jednostranným právním úkonem jedné ze smluvních stran, kterým dochází k zániku smlouvy s účinky *ex tunc* nebo *ex nunc*. Odstupné hradí strana odstupující od smlouvy, pokud bylo pro takový případ sjednáno a nejde o odstoupení z důvodů daných zákonem (kde odstupné sjednat nelze). Sjednané odstupné plní zásadně funkci paušální kompenzace skutečné či možné újmy druhé smluvní strany a současně strany motivuje k plnění smlouvy (zde odkázalo na rozsudek ESD ve věci *Société Thermale* ze dne 18. 7. 2007, C- 277/05). Je tedy třeba odlišit poskytnutí odstupného při odstoupení od smlouvy jednostranným právním úkonem a při konsenzuálním zrušení smlouvy. Při konsenzuálním ukončení smlouvy smlouva zaniká s účinky stranami sjednanými.

pokračování

Pokud v souvislosti se zánikem budoucích práv a závazků ze smlouvy hradí některá smluvní strana zvláštní úplatu, je třeba vždy posoudit, zda za tuto úplatu od druhé smluvní strany něco získává (Finanční ředitelství odkázalo na rozsudek ESD ve věci *Lubbock Fine*, C-63/92.)

Rozhodnutí Finančního ředitelství napadl stěžovatel správní žalobou podanou ke Krajskému soudu v Hradci Králové; ten žalobu rozsudkem napadeným nyní kasační stížností zamítl.

Krajský soud konstatoval, že podle § 344 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále „obchodní zákoník“), lze od smlouvy odstoupit pouze v případech stanovených smlouvou nebo zákonem. Shora popsany skutkový stav vyhodnotil tak, že dohodnuté podmínky pro odstoupení od smlouvy v projednávané věci zjevně splněny nebyly a k odstoupení od smlouvy nedošlo ani z důvodů stanovených zákonem. *Účastníci Dobody o odstoupení od smlouvy* shodně konstatovali, že zprostředkovatel dostal svému závazku řádně a včas. Smluvní strany tak pouze chtěly trvající právní vztah ukončit a v tomto duchu i uzavřely dohodu. Takový právní úkon v žádném případě nenaplnuje zákonné znaky institutu odstoupení od smlouvy. Postup účastníků lze kvalifikovat pouze jako skončení či zrušení smlouvy. Vyplacenou částku ve výši 5.000.000 Kč je tak třeba považovat za provizi za zprostředkovatelskou činnost, tudíž za zdanitelné plnění. Odstoupení od Smlouvy o zprostředkování a jeho důsledky lze tedy v předmětném zdaňovacím období považovat za zdanitelné plnění ve formě poskytnutí služby, ve smyslu ustanovení § 2 a § 14 odst. 1 zákona o DPH. V projednávané věci tak bylo potvrzeno uskutečnění zdanitelného plnění, jak to má na mysli ustanovení § 21 zákona o DPH, a došlo tím i ke stanovení základu daně dle § 36 a § 37 odst. 1 zákona o DPH, ze kterého vznikla stěžovateli povinnost uplatnit daň na výstupu dle § 21 odst. 1 a § 108 odst. 1 písm. a) citovaného zákona.

Toto právní hodnocení se dle názoru krajského soudu uplatní jak pro případ, že by stěžovatel získal provizi na základě *Dobody o odstoupení*, tak i v případě, že by jen zastíral skutečný stav stavem formálně právním (a tím se dopustil zneužití práva). Proto není nutné zabývat se podrobně přesnou klasifikací jeho úkonů. V daném případě stěžovatel uskutečnil jakožto plátce zdanitelné plnění. Daňová povinnost tak zcela jistě vznikla, a to buď tím, že stěžovatel přijal závazek zdržet se určitého jednání, nebo z důvodu zastření skutečného stavu stavem formálně právním. V každém případě existuje dohledatelná vazba ke zdanitelnému plnění za úplatu ve smyslu ustanovení § 2 a § 14 zákona o DPH.

V této souvislosti krajský soud odmítl i tvrzení stěžovatele, dle kterého se Finanční ředitelství nevyporádalo se všemi dovolacími námitkami. Konstatoval, že z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že Finanční ředitelství dospělo k závěru, že hlavním účelem odstupného bylo zastření skutečného stavu stavem formálně právním za účelem získání daňového zvýhodnění ve prospěch stěžovatele, neboť odstupné fakticky korespondovalo s částkou, která by byla stěžovateli sdružením PSK VELO poukázána ve formě provize (včetně DPH) za zbývající finanční plnění ve výši 6.000.000 Kč. Takto došlo podle názoru Finančního ředitelství ke zneužití práva.

Rozsudek krajského soudu napadá stěžovatel kasační stížností z důvodů podřaditelných důvodům pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatel v první řadě zpochybňuje závěr žalovaného, že zneužil práva k dosažení daňového zvýhodnění. Argumentuje tím, že pokud by nedošlo k uzavření *Dobody o odstoupení od smlouvy*, vznikl by mu nárok na provizi (jež by byla předmětem DPH) a stěžovatel by o DPH provizi zvýšil. Stěžovatel by tak inkasoval provizi vyšší o DPH a tuto daň by v souladu

se zákonem odvedl. Stěžovatel tedy podle svého názoru žádného daňového zvýhodnění nedosáhl; s touto jeho námitkou se přitom žalovaný ani krajský soud nevypořádali.

Dále stěžovatel uvádí, že zrušení Smlouvy o zprostředkování neinicioval, což je logické, neboť tím žádnou daňovou ani jinou výhodu nezískal. Naopak předčasné ukončení smlouvy jej vystavilo riziku, že jeho příjem bude nižší, než kdyby smlouva ukončena nebyla, neboť nebylo jasné, jak dlouho bude poskytovatel příspěvků pokračovat v poskytování těchto příspěvků ve prospěch sdružení PSK VELO.

Stěžovatel rovněž odmítá zdůvodnění závěru žalovaného o zneužití práva výší částky odstupného a argumentem *ad absurdum* dovozuje, že pokud by bylo odstupné sjednáno v nižší nebo vyšší částce, nejednalo by se (logikou Finančního ředitelství) o zneužití práva a zastírání skutečného stavu stavem formálně právním. Ani z odůvodnění rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakého jednání se měl stěžovatel zdržet. Z dohody o odstoupení žádný závazek ke zdržení se nevyplývá a stěžovatel žádný takový závazek nepřevzal. Výplata odstupného byla pouze finančním vyrovnáním mezi účastníky smlouvy o zprostředkování, jež logicky navazovalo na smlouvu o zprostředkování, avšak bez toho, že by toto vyrovnání mělo nabýt charakteru zdanitelného plnění a stát se předmětem DPH. Sama úplata být plněním nemůže a stěžovatel žádné plnění neposkytl.

Krajský soud také podle názoru stěžovatele odůvodnil své rozhodnutí nejednoznačně, neboť konstatoval, že stěžovateli buďto vznikla daňová povinnost tím, že přijal závazek zdržet se jednání, nebo tím, že skutečný stav zastíral stavem formálně právním.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud nehodnotil některé dílčí námitky proto, že věc posuzoval jako celek. Jelikož dospěl k závěru, že došlo k poskytnutí zdanitelného plnění a vyplacenou částku ve výši 5.000.000 Kč je třeba považovat za provizi za zprostředkovatelskou činnost, nezabýval se blíže otázkou možného zneužití práva stěžovatelem. K námitce nejednoznačnosti odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že krajský soud pouze konstatoval, že v každém případě vznikla dohledatelná vazba ke zdanitelnému plnění za úplatu ve smyslu § 2 a § 14 zákona o DPH.

K vyjádření žalovaného podal stěžovatel ze dne 26. 6. 2014 repliku. V ní uvedl, že krajský soud neposoudil věc jako celek a své posouzení dostatečně neodůvodnil. Nevymezil, jakým konkrétním úkonem měl stěžovatel zdanitelné plnění poskytnout. Nedošlo-li podle krajského soudu k odstoupení od smlouvy, postrádá stěžovatel jasnou právní kvalifikaci, k čemu vlastně mělo z právního hlediska dojít. Stěžovatel považuje za nedostačující a zavádějící tvrzení soudu, že není podstatné, zda stěžovatel získal daňovou výhodu, protože uskutečnil zdanitelné plnění. Chybí též vysvětlení, jakého jednání se měl stěžovatel zdržet.

Nejvyšší správní soud se kasační stížností zabýval nejprve z hlediska splnění podmínek řízení. Ověřil, že stěžovatel je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti (§ 102 s. ř. s.). V kasační stížnosti, kterou podal včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), uplatňuje přípustné důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Kasační stížnost je tedy věcně projednatelná.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán jejím rozsahem a uplatněnými stížnostními důvody. Přitom neshledal vady uvedené v ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

pokračování

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Nepřezkoumatelný rozsudek je totiž zásadně nutné zrušit bez ohledu na důvodnost ostatních kasačních námitek.

Jak bylo již uvedeno výše, stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v tom, že se krajský soud výslovně nevyjádřil k některým argumentům uvedeným v žalobě. Nejvyšší správní soud ovšem nesdílí názor stěžovatele, že je povinností soudů vždy důsledně vypořádat veškerá žalobní tvrzení s tím, že pokud tak neučiní, zatíží své rozhodnutí nepřezkoumatelností. Ostatně i podle judikatury Ústavního soudu (srov. například náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, dostupný <http://nalus.usoud.cz>) není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek účastníků, pokud proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti vyplývajících závěrů je sama o sobě dostatečná.

Tak tomu bylo i v nyní projednávané věci. Z rozsudku krajského soudu totiž zcela jasně vyplývá, že aproboval rozhodnutí Finančního ředitelství na základě přijatého závěru, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění ve formě poskytnutí služby. *Dohodu o odstoupení od smlouvy*, uzavřenou mezi stěžovatelem a sdružením PSK VELO, krajský soud jednoznačně kvalifikoval jako konsensuální ukončení smlouvy a částku ve výši 5.000.000 Kč, označenou v této dohodě jako „*odstupné*“ označil jako úplatu (provizi) za zprostředkovatelskou činnost. V závěru odůvodnění svého rozsudku soud zdůraznil, že pokud lze dovodit, že na základě *Dohody o odstoupení od smlouvy* získal stěžovatel objektivně provizi za zprostředkovatelskou činnost, není již podstatné, zda je jednání stěžovatele možné kvalifikovat jako zneužití práva či nikoliv. Tato nosná úvaha je v rozsudku krajského soudu evidentní a je též zřejmé, proč soud nepovažoval za nutné zabývat se otázkou, jaký byl skutečný důvod daňového zvýhodnění stěžovatele.

Tato otázka by byla podstatná pouze tehdy, pokud by krajský soud hodlal založit své rozhodnutí na konceptu zneužití práva, neboť z judikatury ESD, konkrétně z rozsudku ve věci *Halifax* ze dne 21. 2. 2006, C-255/02, vyplývá, že pro zjištění existence zneužití práva je nezbytné, aby byly (kumulativně) naplněny dvě podmínky. První podmínkou je, že výsledkem dotčených plnění, přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů tuto směrnici provádějících, bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními; druhou podmínkou je, že ze všech objektivních okolností musí vyplývat, že získání daňového zvýhodnění je hlavním účelem dotčených plnění. Zákaz zneužití přitom není relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít i jiné odůvodnění, než pouhé dosažení daňových zvýhodnění. Jak však bylo vysvětleno výše, *ratio decidendi* rozsudku krajského soudu nevychází z konceptu zneužití práva, ale z faktu, že objektivně došlo k poskytnutí zdanitelného plnění, z něhož měla být konsekventně odvedena daň.

Úvaha soudu, že stěžovateli vznikla daňová povinnost přijetím závazku zdržet se jednání nebo tím, že zastíral stav skutečný stavem formálně právním, směřuje toliko k ozřejmení, že krajský soud by byl ochoten aprobovat kromě právního názoru Finančního ředitelství v zásadě i závěr správce daně, který dovodil, že stěžovatel částku 5 000 000 Kč, označenou v *Dohodě o odstoupení od smlouvy* jako „*odstupné*“, považoval za úplatu za závazek zdržet se dalšího poskytování zprostředkovatelských služeb stěžovatelem. Toto hodnocení podle názoru Nejvyššího správního soudu sice v odůvodnění rozsudku krajského soudu působí nadbytečně, nemá však žádný vliv na srozumitelnost nosných důvodů rozsudku, které byly popsány výše. Proto též skutečnost, že krajský soud explicitně neuvedl, jakého jednání se měl stěžovatel zdržet, nemá vliv na přezkoumatelnost jeho rozsudku.

Rozsudek krajského soudu tedy shledal Nejvyšší správní soud přezkoumatelným a neshledal tak existenci kasačního důvodu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Mohl proto přistoupit k přezkoumání kasační stížnosti napadeného rozhodnutí v rozsahu dalších stěžovatelových námitek.

Ze správního spisu vyplývá, že dne 2. 1. 2008 uzavřel stěžovatel se sdružením PSK VELO Smlouvu o zprostředkování. Stěžovatel se touto smlouvou podle jejího čl. 1 zavázal, že bude vyvíjet činnost směřující k tomu, aby zájemce měl příležitost uzavřít se společností Multigate a. s., smlouvu o odvodu části výtěžku ve smyslu ustanovení § 4 odst. 2 zákona č. 202/1990 Sb., v tehdy platném znění. V čl. 2 odst. 1 smlouvy bylo dále dohodnuto, že uvedený závazek zprostředkovatele bude splněn uzavřením předmětné smlouvy a obdržením finančních prostředků uvedených v této smlouvě na účet zájemce. Podle čl. 4 smlouvy byla výše provize zprostředkovatele určena procentuální částí z prostředků získaných zájemcem podle uzavřené smlouvy o odvodu části výtěžku. Bylo ujednáno, že nárok na provizi zprostředkovateli vznikne, bude-li uzavřena smlouva o odvodu části výtěžku a celá částka v ní uvedená zaplacená na účet zájemce. Smlouva o zprostředkování byla uzavřena na dobu určitou, do 31. 12. 2009.

Dne 3. 11. 2008 uzavřel stěžovatel se sdružením PSK VELO *Dohodu o odstoupení od smlouvy*, v níž se uvádí, že zprostředkovatel dostal svému závazku řádně a včas. Dále účastníci konstatovali, že zprostředkovateli nevznikl plný nárok na provizi, nicméně lze důvodně předpokládat, že ke vzniku nároku, s ohledem na dosavadní plnění smlouvy o odvodu části výtěžku ze strany společnosti Multigate a. s., dojde. Současně sdružení PSK VELO navrhlo stěžovateli předčasné zrušení Smlouvy o zprostředkování „*odstoupením / zaplacením odstupného v částce 5.000.000 Kč*“.

Nejvyšší správní soud sdílí názor krajského soudu, že *Dohodu o odstoupení od smlouvy* je třeba právně kvalifikovat jako konsensuální ukončení Smlouvy o zprostředkování. Z této dohody jasně vyplývá, že byla uzavírána za situace, kdy stěžovatel již zcela poskytl plnění ze Smlouvy o zprostředkování; k plnění ze strany Multigate, a.s., ve smyslu smlouvy také následně došlo. Vzhledem ke způsobu, jakým byl ve smlouvě sjednán vznik nároku stěžovatele na provizi za zprostředkování, však ještě nevznikl stěžovateli v době konsensuálního ukončení smlouvy nárok na provizi v plné výši. Přitom smluvní strany zdůraznily, že vznik tohoto nároku lze v případě dalšího trvání Smlouvy o zprostředkování důvodně předpokládat. Předmětem *Dohody o odstoupení od smlouvy* je proto kromě dohody na konsensuálním ukončení Smlouvy o zprostředkování fakticky také dohoda o finanční kompenzaci za zprostředkovatelské služby poskytnuté stěžovatelem. Částka „odstupného“ ve výši 5.000.000 Kč tedy představuje právě ekvivalent plnění za stěžovatelem poskytnuté zprostředkovatelské služby. Z materiálního hlediska tedy tuto částku skutečně nelze kvalifikovat jako odstupné, jak ji smluvní strany v *Dohodě o odstoupení od smlouvy* označily, ale jako úplatu za stěžovatelem poskytnuté zprostředkovatelské služby.

Čl. 5 Smlouvy o zprostředkování jednoznačně stanoví, že „*[z]ájemce i zprostředkovatel je oprávněn od této smlouvy písemně odstoupit, pokud jedna ze stran jednala v rozporu s touto smlouvou*“. Smluvními stranami Smlouvy o zprostředkování tedy byla sjednána toliko možnost odstoupení od smlouvy v dohodnutých případech, odpovídajících zákonnému vymezení dle § 344 a násl. obchodního zákoníku, jak již přiléhavě konstatoval krajský soud. O žádný z dohodnutých nebo zákonem definovaných případů se v nyní posuzované věci rozhodně nejednalo. Specificky lze poukázat také na skutečnost, že smluvní strany explicitně potvrdily splnění podmínek Smlouvy o zprostředkování, takže postupovat by nebylo možné ani dle § 348 obchodního zákoníku, vázaného na nemožnost plnění smlouvy v budoucnu. Nad rámec argumentace krajského soudu lze pro úplnost doplnit, že Smlouva o zprostředkování nebyla sjednána ani jako

pokračování

tzv. opční smlouva (§ 355 obchodního zákoníku), u níž si povinný může podle své úvahy vybrat, zda splní to, k čemu se druhé smluvní straně zavázal, anebo zda zaplatí smluvené odstupné. Ve smlouvě ani nebylo sjednáno odstupné ve smyslu § 497 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, v tehdy platném znění, podle něhož si každý z účastníků může vymínit odstoupení od smlouvy a sjednat pro ten případ odstupné.

Lze pro úplnost dodat, že „odstupné“ poskytnuté stěžovateli v nyní posuzované věci nesplňuje ani znaky, které jako charakteristické pro odškodnění za zrušení smlouvy vymezil ESD v rozsudku ve věci *Société Thermale* ze dne 18. 7. 2007, C- 277/05. Při posouzení, zda plnění poskytnuté druhou smluvní stranou v případě zrušení smlouvy (v citovaném případě se jednalo o nevratnou zálohu zaplacenou ubytovacím zařízením), podléhá DPH nebo nikoliv, ESD nejprve zvažoval, zda tato nevratná záloha tvoří protiplnění za autonomní a individualizované plnění. Poté, co ESD dospěl k závěru, že nevratná záloha takové protiplnění netvoří, zkoumal, zda tato nevratná záloha tvoří odškodnění za zrušení smlouvy zaplacené jako náhrada škody vzniklé proto, že zákazník odstoupil od smlouvy. Nevratná záloha přitom byla shledána právě takovým odškodněním, protože představovala známku uzavření smlouvy, motivaci ke splnění smlouvy a případné paušální odškodnění.

V nyní projednávané věci „odstupné“ zjevně nepředstavovalo známku uzavření smlouvy či motivaci k jejímu splnění, neboť plnění zprostředkovatele bylo již v okamžiku sjednání „odstupného“ uskutečněno. „Odstupné“ sjednané v posuzované věci ani nemohlo plnit funkci paušálního odškodnění za to, že druhá smluvní strana odstoupila od svého závazku, neboť k ukončení Smlouvy o zprostředkování došlo konsenzuálně a předmětná finanční částka byla poskytnuta proto, že bylo zjevné, že dojde k plnění ze strany společnosti Multigate, a. s. (což se také stalo), které by za trvání smlouvy zakládalo nárok stěžovatele na vyplacení provize.

Nejvyšší správní soud se tedy z výše uvedených důvodů ztotožnil se závěrem krajského soudu, že v posuzované věci došlo k poskytnutí zdanitelného plnění ve formě poskytnutí služby s tím, že částka ve výši 5.000.000 Kč, označená v *Dobodě o odstoupení od smlouvy* jako „odstupné“, je úplatou (provizí) za zprostředkovatelskou činnost.

S ohledem na to není podstatné, zda se stěžovatel snažil o dosažení daňového zvýhodnění či nikoliv, neboť zdejší soud (obdobně jako krajský soud) v tomto případě neposuzoval, zda došlo ke zneužití práva stěžovatelem (viz výše uvedené shrnutí rozsudku ESD ve věci *Halifax* ze dne 21. 2. 2006, C-255/02). Není ani podstatné, zda částka obdržená při ukončení smlouvy stěžovatelem fakticky odpovídá či neodpovídá provizím, které by obdržel v případě, že by Smlouva o zprostředkování pokračovala.

Pro posouzení zdanitelnosti obdržené úplaty rovněž nejsou podstatné poměry mezi smluvními stranami, kterými stěžovatel argumentuje, konkrétně riziko, že příjem stěžovatele bude při sjednaném ukončení smlouvy nižší, než kdyby smlouvy trvala. Z posuzovaného hlediska je významné pouze to, že stěžovateli byla vyplacena odměna za poskytnutí majetkově využitelné hodnoty (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 30/2013 – 63.)

Lze tedy uzavřít, že ani kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. není dán.

Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů nenáleží. Toto právo by náleželo žalovanému; protože však žalovaný náhradu nákladů nežádal, a případné vzniklé náklady ani jinak ze spisu nevyplývají, náhrada nákladů řízení mu nebyla přiznána.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. prosince 2014

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu