



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Olgy Stránské a soudců JUDr. Milana Podhrázkého, Ph.D. a Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D. v právní věci žalobce: **Ox A. B., s.r.o.**, IČ x, se sídlem x, zastoupený společností Censitio s.r.o., IČ 24774219, se sídlem Ratajova 1113/8, 148 00 Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 417/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 12. 2014, č. j. 28788/14/5200-20447-705194, o dani z přidané hodnoty,

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 :

Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 28. 5. 2014 - dodatečnému platebnímu výměru čj. 2731843/14/212024801-201659, kterým byla žalobci dodatečně doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden roku 2009 ve výši 567 810,- Kč, a současně mu bylo vyměřeno penále ve výši 113 562,- Kč.

S účinností od 01. 01. 2013 došlo zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen z. č. 456/2011 Sb.), a vyhláškou č. 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech, ke změně organizační struktury správních orgánů pro výkon správy daní s tím, že odvolacím orgánem se stalo Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně. Podle § 20 odst. 2 z. č. 456/2011 Sb.,

se stal věcně a místně příslušným správcem daně daňového subjektu Finanční úřad pro Středočeský kraj, na kterého přešly kompetence výkonu správy daní z Finančního úřadu v Příbrami. Pokud soud tedy hovoří o „správci daně“, rozumí se tím Finanční úřad v Příbrami pro všechny úkony do 31. 12. 2012 a Finanční úřad pro Středočeský kraj pro úkony pozdější.

Žalobce předně uvedl, že v průběhu roku 2008 byl kontaktován dánskou společností EFT s nabídkou na navázání obchodní spolupráce. Jak se totiž ukázalo, v Dánsku byl prodej SLZ zatížen nulovou daní z přidané hodnoty, což bylo důsledkem dánské aplikace Šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 (č. 77/388/EHS), o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „Šestá směrnice“). Uvedl, že není jistě jeho chybou, že Evropské komisi trvalo několik let, než donutila Dánsko jako členskou zemi odstranit toto osvobození od DPH. Žalobce ve spolupráci s dánským obchodním partnerem zcela legálně využil legislativní prostředí nastavené Evropskou unií a jejím jedním členským státem, Dánskem. Pokud toto nastavené prostředí zvýhodňovalo některé (dánské) soutěžitele hospodářské soutěže, bylo povinností příslušných orgánů Evropské unie tento vadný stav odstranit. Za jeho několikaleté přetrvávání však nelze sankcionovat žalobce, který na jeho existenci neměl vůbec žádný vliv.

Žalobce uplatnil ve své žalobě následující žalobní body:

1. žalovaný učinil nesprávný závěr ohledně místa plnění a subjektu, kterému bylo zboží dodáno – žalobce uvedl, že pro učení místa plnění při dodání zboží je klíčové, kde se zboží nachází v okamžiku, kdy na odběratele (kupujícího) přechází právo nakládat se zbožím jako vlastník. Podle žalobce jedním ze znaků práva „nakládat se zbožím jako vlastník“ je možnost či oprávnění s ním libovolně nakládat nebo jej zcizit. V případě dodání sportovních létajících zařízení (dále jen „SLZ“) se žalobce domnívá, že pokud by skutečně nabyli koneční zákazníci právo nakládat se SLZ jako vlastníci ještě před uzavřením kupní smlouvy v Dánsku, byli by např. oprávněni určit, kdo bude SLZ na cestě do Dánska pilotovat, jakou leteckou trasou se tam poletí, na jakém letišti se přistane a zda se tam vůbec poletí. Žádné takové faktické dispozice nakládat se SLZ ze strany konečných zákazníků ale nebyly v průběhu daňové kontroly zjištěny a ze žádné písemnosti, založené ve spise, nic takového nevyplývá. Na podporu svého tvrzení, že koneční vlastníci se nestali vlastníky před uzavřením kupní smlouvy v Dánsku, pak odkázal na povolení pro vstup letadel do dánského vzdušného prostoru a rovněž na rozhodnutí o přidělení letadlové adresy vydané Úřadem pro civilní letectví, kde je jako vlastník letadel uveden žalobce.
2. žalovaný učinil nesprávný závěr ohledně zneužití práva ze strany žalobce – žalobce uvedl, že v oblasti daňového práva dochází k využití principu zákazu zneužití práva v situaci, kdy jednání daňového subjektu bylo činěno jedinečně za účelem snížení základu daně a daně samotné. V projednávané věci však hlavním účelem prověřovaných transakcí daňového subjektu nebylo získat daňové zvýhodnění, ale realizace obchodního případu, dosažení „kšeftu“, tedy zisku, který by jinak dosažen možná nebyl, neboť konkrétní koncoví zákazníci by za jiných (zejména cenových) podmínek o koupi SLZ neměli zájem. Jednalo se tak o zcela racionální

a naprosto legální chování ekonomického subjektu s cílem nikoliv získat daňové zvýhodnění, ale dosáhnout zisku z obchodní transakce. Žalobce rovněž uvedl, že není splněna ani druhá podmínka pro aplikaci zákazu zneužití práva, uvedené v rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155, a sice podmínka, že „*přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení zákona o DPH*“. Žalovaný dle žalobce nedoložil, co mělo být smyslem a účelem právní úpravy, podle které byl prodej SLZ za splnění určitých podmínek v Dánsku osvobozen od daně. Proto ani nemohl doložit, že jeho jednání bylo s tímto smyslem a účelem v rozporu.

3. žalobce nebyl seznámen se všemi důkazy, neměl tedy možnost se k nim vyjádřit a bylo tak porušeno jeho právo dle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod – žalobce uvedl, že považuje za nutné vyjádřit se rovněž k tvrzení žalovaného, že podle odpovědi na mezinárodní dožádání stejně jako u žalobce, tak i v obdobných případech v jiných členských zemích EU došlo na základě multilaterální daňové kontroly k doměření daně, s čímž byl žalobce seznámen v průběhu odvolacího řízení a byla mu pořízena fotokopie předmětného dokumentu. Žalobce uvedl, že z protokolu o nahlížení do spisu ze dne 29. 10. 2014 vyplývá, byla zástupci žalobce pořízena fotokopie odpovědi na mezinárodní dožádání čj. 3533170/13/212005401-204584, která je ve spise založena pod pořadovým číslem 17. Jak vyplývá ze soupisu písemností, jehož kopie byla zástupci žalobce rovněž předána, žádná jiná odpověď na mezinárodní dožádání ve spise založena není. V předložené odpovědi na mezinárodní dožádání žádná zmínka o multilaterální daňové kontrole za účasti členských států EU Holandska, Dánska, Francie a Německa, na základě které mělo dojít k doměření daně v obdobných případech, není. Žalobce shrnul, že z tohoto dokumentu tak žádné relevantní závěry vůči němu nevyplývají. Pokud jsou jiné relevantní skutečnosti obsaženy v jiném dokumentu, tak s tímto nebyl žalobce seznámen, ač jeho zástupce v rámci odvolacího řízení provedl nahlížení do spisu.

Z uvedených důvodů navrhl, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém písemném vyjádření k žalobě uvedl, že k námitce žalobce týkající se místa plnění a přechodu vlastnického práva především odkazuje na str. 10 a 11 napadeného rozhodnutí, přičemž dodává, že i když žalobce tvrdí, že při předmětných transakcích došlo v souladu s § 13 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), k dodání zboží dánské obchodní společnosti EFT, skutečnosti zjištěné správcem daně a následně žalovaným tomuto tvrzení nijak nenasvědčují. Žalobce rovněž odkazuje na bod 7 rozsudku Soudního dvora Evropské unie C-320/88, který si vykládá tak, že: „*dodání zboží není shodné s převodem vlastnického práva, tak jak je definují národní předpisy, ale zahrnuje veškeré převody majetku jedné společnosti, která umožní jiné společnosti nakládat se zbožím jako by ve skutečnosti byla jeho vlastníkem*“. S tímto závěrem však postup správce daně a žalovaného není v rozporu. Dle článku 4 rámcové smlouvy uzavřené mezi žalobcem a obchodní společností EFT, mělo vlastnické právo ke zboží přejít jeho dodáním. Žalobce však během daňového řízení nepředložil žádný doklad, který by potvrdil převzetí a následné předání zboží obchodní společností EFT. Jak totiž bylo správcem

daně zjištěno, konečný odběratel platil za zboží přímo žalobci a přeprava zboží z České republiky do Dánska a zpět byla realizována pilotem, kterého si najal konečný odběratel, přičemž v době přistání letadla (zboží) na dánském letišti v Roskilde již mělo letadlo (zboží) vystavený technický průkaz na jméno konečného odběratele. S ohledem na uvedené tak nemohl žalobce fakticky předat zboží obchodní společnosti EFT, aby je tato mohla následně předat konečnému odběrateli.

Co se týče námitky žalobce považující za nesprávný závěr žalovaného o zneužití práva, žalovaný nejprve uvedl, že zneužití práva je chování zdánlivě dovolené, jímž má být dosaženo výsledku nedovoleného. Otázkou zneužití práva se zabýval i Soudní dvůr Evropské unie ve svém rozsudku C-425/06 ze dne 21. 2. 2008, kde vyslovil závěr, že existenci zneužívající praktiky lze shledat tehdy, pokud hlavním účelem dotčeného nebo dotčených plnění je dosažení daňového zvýhodnění. Žalovaný dále dodal, že i když v předmětném případě nelze po formální stránce předmětným transakcím žalobce ničeho vytknout, ze skutkového stavu zjištěného správcem daně a následně žalovaným vyplývá, že obchodní společnost EFT v daných transakcích vystupuje pouze za účelem získání výhody spočívající ve využití dánské sazby daně ve výši 0 % a dále k dosažení osvobození daně na výstupu. Podle názoru žalovaného bylo skutečným cílem předmětných transakcí pouze snížení ceny předmětného zboží pro konečného odběratele, přičemž obchodní společnost EFT v těchto transakcích sehrála pouze roli prostředníka, díky kterému bylo snížení ceny předmětných transakcí umožněno. Tím dle názoru žalovaného došlo ke zneužití subjektivního veřejného práva, neboť takovéto chování zcela neodůvodněně přináší žalobci prospěch na úkor ostatních členů společnosti tím, že zkracuje stát o daňové příjmy, jež by mohly být po právu redistribuovány ve prospěch ostatních členů společnosti, tj. působí v konečném důsledku ničím neodůvodněnou újmu každého člena společnosti (srov. usnesení Ústavního soudu České republiky ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06). Žalovaný dále uvedl, že nerozporuje tvrzení žalobce, že neexistuje povinnost podnikat takovým způsobem, aby se zvýšil daňový příjem státu, nicméně je k tomu zapotřebí i v souladu s konstantní judikaturou dodat, že tato svoboda existuje pouze v rozsahu legálních možností stanovených režimem daně z přidané hodnoty. V daném případě je žalovaný toho názoru, že předmětné transakce nemají jiné objektivní vysvětlení než získání výhody v podobě osvobození od daně z přidané hodnoty, přičemž přiznání této výhody by bylo v rozporu se smyslem a účelem ZDPH. Proto si také předmětné transakce nezaslouží žádné ochrany na základě zásad právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, jelikož jejich jediným pravděpodobným účelem je podrývat cíle právního systému jako takového (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155).

Ohledně námitky žalobce týkající se neumožnění seznámení se se všemi důkazními prostředky, která směřuje zejména proti odst. 56 napadeného rozhodnutí o odvolání, žalovaný odkázal na písemnost, č. j. 3533170/13/212005401-204584, označenou jako „Odpověď na dožádání - dánská finanční správa“ založenou pod pořadovým číslem 17 v prvostupňovém správním spise. Jak připouští sám žalobce v odst. 46 žaloby, byla mu předmětná písemnost poskytnuta žalovaným v rámci nahlížení do spisu dne 29. 10. 2014, kdy měl žalobce možnost se s předmětnou písemností seznámit. Jak je patrné z úvodní strany předmětné písemnosti, má tato devět příloh, přičemž jednou z nich je také písemnost zachycující multilaterální daňovou kontrolu označená jako „FMC 128“. Z protokolu o nahlížení do spisu č. j. 28788/14/5000-14307-705194 ze dne 29. 10. 2014, je patrné, že byl zástupci žalobce předložen předmětný spisový materiál a následně mu byly pořízeny kopie některých písemností.

Z výše uvedených důvodů navrhl žalovaný zamítnutí žaloby.

Krajský soud v Praze zjistil ze správního spisu následující skutečnosti:

Daňová kontrola DPH za zdaňovací období měsíce ledna - prosince roku 2009 a měsíce ledna - prosince roku 2010 byla u žalobce zahájena protokolem č. j. 174806/11/063931204232 dne 28. 11. 2011. Žalobce deklaroval v kontrolovaném období prodej SLZ do jiného členského státu Evropské unie. S výsledky kontrolních zjištění byl žalobce seznámen v rámci ústního jednání dne 20. 11. 2013 (viz protokol č. j. 3809531/13/2120-05401-204232) a vyjádření k těmto kontrolním zjištěním podal dne 16. 1. 2014 (zaevidováno pod č. j. 342585/14/2120-05400). Následně byla prvostupňovým správcem daně sepsána Zpráva o daňové kontrole č. j. 543246/14/2120-05401-204232 (dále jen „Zpráva o daňové kontrole“), kterou prvostupňový správce daně projednal se žalobcem dne 26. 5. 2014. Dne 28. 5. 2014 vydal správce daně dodatečný platební výměr čj. 2731843/14/2120-24801-201659, kterým byla žalobci dodatečně doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden roku 2009 ve výši 567 810,- Kč, a současně mu bylo vyměřeno penále ve výši 113 562,- Kč.

Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. V odůvodnění uvedl, že aby plátce mohl osvobodit od daně zboží dodané do jiného členského státu dle § 64 ZDPH, musí být dle tohoto ustanovení splněny zákonem stanovené podmínky. Zboží musí být dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě, zboží musí být z tuzemska odesláno či přepraveno do jiného členského státu plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. Splnění těchto podmínek a tím i existenci nároku na odpočet daně, je povinen prokázat plátce daně. V daném případě žalobce nesplnil ani jednu z uvedených podmínek. Především SLZ nebyla dodána osobě registrované k dani v jiném členském státě, neboť jejich vlastníky se staly fyzické osoby ještě před odletem z České republiky do Dánska - viz údaje z technických průkazů letadel poskytnutých leteckou amatérskou asociací (LAA). Dále, jak vyplývá z prohlášení těchto vlastníků i samotného žalobce, přelet letadel z České republiky do Dánska si tyto osoby zajistily na základě dohody s pilotem D. Chr. Nebyla tedy splněna ani podmínka zajištění přepravy žalobcem, pořizovatelem, či třetí osobou jimi zmocněnou. V průběhu daňového řízení bylo zjištěno, že zkoumané obchodní případy dodání SLZ dánské společnosti EFT v předmětném zdaňovacím období vykazovaly stejné znaky:

- konečnými vlastníky SLZ se stali občané České republiky,
- platby žalobci za tato SLZ byly provedeny těmito konečnými vlastníky přímo na účet žalobce ještě před tím, než uzavřeli kupní smlouvu s firmou EFT,
- pořizovací cena SLZ byla pro konečného vlastníka SLZ v úrovni ceny bez DPH, přičemž při koupi téhož SLZ v tuzemsku by k jeho ceně byla připočtena DPH ve výši 19%.

Výše popsanou obchodní strategii kupujícího však žalobce uměle nasimuloval, a to vytvořením obchodního vztahu s dánskou společností EFT. Ta na základě rámcové smlouvy s žalobcem formálně vystupovala jako dodavatel předmětných SLZ českým zákazníkům. Kupující uhradili kupní cenu letadla přímo na účet žalobce, přičemž společnosti EFT zaplatili pouze částku 4 000 - 4 900 EUR, což představovalo rozdíl mezi pořizovací hodnotou SLZ na dokladu žalobce a fakturovanou částkou konečnému zákazníkovi společnosti EFT. Povolání letu SLZ z ČR do Dánska již bylo vyřízeno pro konkrétní SLZ specifikované registrační značkou. Deklarování fyzického předání letadla na letišti v Dánsku, kdy se letadlo po hodině strávené na letišti v Roskildu vrátilo zpět do ČR a dokumenty, podepsané na jedné straně společností EFT a na straně druhé kupujícím, pak byly jen formálně-právní kroky, které měly

potvrdit koupi SLZ konečným zákazníkem v Dánsku. Umělý charakter těchto deklarovaných dodání letadel společnosti EFT tak ukazuje na to, že jejich hlavním cílem bylo získání daňového zvýhodnění - snížení prodejní ceny letadla pro tuzemského odběratele, a tím výhodnější postavení žalobce na trhu mezi ostatními prodejci, jejichž zboží bylo zatíženo 19% DPH. Takový postup je ve smyslu judikatury Evropského soudního dvora a zdejších soudů zneužitím práva. Jednání žalobce je tedy třeba hodnotit jako jednání zdánlivě právem dovolené, které má však ve skutečnosti povahu jednání protiprávního.

Dle názoru žalovaného o úmyslném jednání ve smyslu vyhnout se daňové povinnosti - daňové zvýhodnění pro konečného zákazníka - svědčí níže uvedené skutečnosti:

- konečnými kupujícími jsou občané České republiky,
- platby žalobci za letadla prodaná společností EFT nebyly provedeny společností EFT, nýbrž konečnými - českými - kupujícími,
- v rozporu s tvrzením žalobce, že po uzavření kontraktu EFT s oficiálním kupcem tento zašle finanční částku jménem EFT přímo žalobci, veškeré platby proběhly dříve, než byl kontrakt mezi EFT a konečným kupujícím podepsán – z pohledu odvolacího orgánu tedy neměl konečný kupující žádný právní titul k provedení plateb žalobci, jestliže neexistovala kupní smlouva mezi ním a firmou EFT,
- SLZ jsou registrována českou společností LAA ČR,
- platby provedené od konečného kupujícího společností EFT byly pouze ve výši rozdílu mezi nákupní a prodejní cenou SLZ (v rozmezí 4000,- - 4900,- EUR); cena SLZ tak byla plně hrazena žalobci přímo na jeho účet konečným zákazníkem, doklady na prodej SLZ však tyto informace neobsahují,
- letadlo s profesionálním pilotem vzletlo z České republiky, přistálo v Dánsku a po doplnění paliva (přibližně během jedné hodiny) opět přistálo v České republice,
- konečný zákazník obdržel od dánské společnosti doklad s uvedením 0% sazby DPH, neboť v Dánsku v roce 2009 podléhalo dodání těchto letadel sazbě DPH ve výši 0%.

Žalovaný shrnul, že toto jednání žalobce lze označit jako zneužití práva, přičemž fakticky došlo k dodání předmětného zboží - SLZ, dle § 13 odst. 1 ZDPH v tuzemsku a následně ke vzniku povinnosti odvést daň z tohoto plnění.

Krajský soud v Praze přezkoumal napadená rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů [s. ř. s.]). Vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná.

Podle ustanovení § 64 odst. 1 ZDPH „*Dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně*“.

Úvodem soud poznamenává, že nikterak nerozporuje tvrzení žalobce, že vznik celého sporu byl umožněn nesprávnou aplikací Šesté směrnice ze strany Dánského království, které žalobce využil pro své obchodní transakce. Tato skutečnost však nemá žádný vliv na posouzení otázek v žalobě vznesených, totiž kde a komu bylo zboží dodáno a zda v projednávané věci došlo ke zneužití práva žalobcem či nikoliv. Přitom je třeba zdůraznit, že pro potvrzení napadeného rozhodnutí postačí, je-li argumentace žalovaného správná alespoň

v jedné z předestřených otázek. Rozhodnutí žalovaného totiž stojí na dvou alternativních zdůvodněních, z nichž každé je (v případě své správnosti) samo o sobě dostatečné. Nebylo-li totiž zboží dodáno v Dánsku, ale v ČR, poskytnuté zdanitelné plnění by nebylo osvobozeno od DPH a otázka zneužití práva již není podstatná. A jestliže soud aprobuje závěry žalovaného o zneužití práva, není se již třeba zabývat argumentací o místu dodání zboží, jelikož i kdyby v této otázce žalobci přisvědčil, rozhodnutí žalovaného by přesto obstálo.

Soud se nejprve zaměřil na námitku žalobce, že žalovaný dospěl k nesprávnému závěru ohledně zneužití práva ze strany žalobce. Tato námitka není důvodná. Úvodem soud ve shodě s odbornou literaturou uvádí, že *„Zneužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto 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. Praha: C. H. Beck 1995, s. 184 - 185).

V usnesení ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06 k tomu Ústavní soud uvedl, že *„institut zneužití práva povýtce nenachází v českém právním systému své explicitní vyjádření; výjimku lze nalézt v § 7 odst. 2 zákona č. 65/1965 Sb., zákoník práce, ve znění do 29. 2. 2004, přičemž občanský zákoník v § 3 odst. 1 hovoří (pouze) o zákazu výkonu práva v rozporu s dobrými mravy. 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 (zde kupř. zákon o daních z příjmů či daňový řád, jako předpisy veřejného práva) pojem zneužití práva neužívá (nepracuje s ním), 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“*.

V kontextu DPH je stěžejní rozsudek velkého senátu ESD ze dne 21. 2. 2006 ve věci Halifax, C-255/02, kde ESD uvedl, že *„Šestá směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že brání nároku osoby povinné k dani na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu, pokud plnění zakládající tento nárok představují zneužití. Pro zjištění existence zneužití je jednak nezbytné, aby 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* (zvýraznění provedena zdejším soudem). *Krom toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Pokud byla zjištěna existence zneužití, musejí být plnění uskutečněná v jeho rámci nově definována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících toto zneužití“*.

Z rozsudku Halifax (a rovněž z rozsudku NSS ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155, který závěry ESD „převádí“ do české judikatury) vyplývá, že pro závěr o zneužití práva musí být kumulativně splněny dvě podmínky. Jednak musí být získání daňového zvýhodnění hlavním účelem celé transakce a jednak musí být poskytnutí takového zvýhodnění v rozporu s cílem sledovaným příslušnými ustanoveními evropského a českého práva. Soud má za to, že v projednávané věci jsou obě podmínky splněny.

Pokud jde o první podmínku, má soud za nepochybné, že důvodem, proč nedošlo k prodeji SLZ přímo konečným odběratelům, ale k prodeji přes dánskou společnost EFT

s letem konečných odběratelů do Dánska a jejich zhruba hodinovým pobytem na letišti v Roskildu, bylo právě získání daňového zvýhodnění – tedy využití skutečnosti, že SLZ byla v důsledku chybné transpozice Šesté směrnice Dánskem osvobozena od DPH, díky čemuž by ani žalobce, ani koneční odběratelé DPH neplatili. Žalobce sice uvádí, že hlavním cílem dané transakce bylo samotné uskutečnění prodeje letadel, ke kterému by jinak (vzhledem k vyšší ceně zahrnující DPH) nemuselo vůbec dojít, soud však tuto argumentaci shledává za nepřipadnou. Za prvé je nutné poznamenat, že tvrzení žalobce je pouhou spekulací a v průběhu řízení nepředložil žádné důkazy, z nichž by vyplývalo, že za vyšší cenu (navýšenou o DPH) by koneční odběratelé letadla nekoupili. Za druhé je soud toho názoru, že i kdyby žalobce měl s touto argumentací pravdu, neměnilo by to nic na závěru, že právě získání daňového zvýhodnění bylo hlavním cílem provedení transakce takovým způsobem, jakým byla provedena. Není totiž podle názoru soudu žádný rozdíl mezi tím, jestli prodejce uskuteční transakci (způsobem, jakým učinil žalobce), aby v důsledku daňového zvýhodnění navýšil svůj zisk a mezi tím, jestli ji uskuteční proto, aby v důsledku daňového zvýhodnění obchod vůbec uzavřel a alespoň nějakého zisku tedy dosáhl. V obou případech je totiž hlavním účelem způsobu provedení příslušné transakce dosažení daňového zvýhodnění, ke kterému by při provedení transakce „standardním“ způsobem nedošlo.

Pokud jde o druhou podmínku, soud souhlasí se žalobcem v tom, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí výslovně nezabýval tím, zda by v projednávané věci bylo poskytnutí daňového zvýhodnění v rozporu s cílem sledovaným Šestou směrnicí, resp. zákonem o DPH, avšak má za to, že v projednávané věci je rozpor s cílem sledovaným právní úpravou natolik zřejmý, že nebylo třeba se jím podrobně zabývat. Tímto cílem je totiž základní princip evropského i českého práva daně z přidané hodnoty, a sice princip tzv. daňové neutrality.

Soud tak shrnuje, že žalovaný postupoval správně, dospěl-li k závěru, že se v projednávané věci jedná o zneužití práva ze strany žalobce. Žalobce deklaroval v daňovém tvrzení uskutečnění obchodní transakce tak, že dodání SLZ do Dánska je plněním osvobozeným od DPH (daň na výstupu je tedy 0 %) s nárokem na odpočet DPH na vstupu. Takový postup odpovídá § 64 zákona o DPH. Aniž by bylo třeba vyjadřovat se k tomu, zda byly podmínky pro aplikaci tohoto ustanovení naplněny nejen formálně, ale těž materiálně, k čemuž mluví první žalobní bod žalobce, dospěl soud k závěru, že s ohledem na konstatované zneužití práva nelze tento postup považovat za správný. Podstatou výše rozebraného zneužití práva je namodelování situace, že do ryze vnitrostátní transakce (prodej SLZ žalobcem konečným českým odběratelům) je vklíněn cizozemský prvek (dodání SLZ dánskému odběrateli a jejich následný předprodej českým konečným odběratelům), jenž má změnit povahu transakce z vnitrostátního plnění na intrakomunitární plnění (ve smyslu § 64 zákona o DPH). Pokud by byla transakce realizována bez mezičlánku spočívajícího v dodání SLZ dánské společnosti, byl by daňový dopad uskutečněných transakcí (jakožto transakcí ryze vnitrostátních) takový, že žalobce by byl povinen odvést DPH na výstupu (§ 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, tj. 19 %) a měl by nárok na odpočet DPH na vstupu (§ 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH). Právě snaha vyhnout se zdanění poskytnutého plnění na výstupu je důvodem pro zapojení dánské společnosti do obchodního řetězce. Ze zjištěného zneužití práva žalobcem je třeba vyvodit důsledky, jež vytvoří takový rámec zdanění uskutečněných transakcí, jako kdyby ke zneužití práva nedošlo. Účelem aplikace konceptu zneužití práva je tedy odeprít žalobkyni daňovou výhodu, které zneužitím daňového práva docílila. Z výše uvedeného plyne, že v daném případě nespočívá docílená výhoda ve vzniku nároku na odpočet DPH, jak tomu bylo v judikatuře ESD a NSS citované výše (tato judikatura je postavena na tom, že následkem zneužití práva je odeprání nároku na odpočet DPH na vstupu). Výhoda, kterou zneužitím práva docílil žalobce, bylo osvobození uskutečněného

plnění (dodání SLZ) od DPH. Následky tohoto protiprávního jednání lze odstranit pouze tím, že se žalobci dodatečně doměří daň na výstupu z uskutečněných transakcí, při zachování nároku na odpočet daně na vstupu, neboť tento nárok by žalobci náležel i při realizaci vnitrostátní transakce. Plnění poskytnutá žalobcem dánské společnosti je proto třeba považovat za předmět daně, jako kdyby šlo o plnění vnitrostátní, a zatížit je daní na výstupu ve výši 19 % s ponecháním nároku na odpočet daně na vstupu. Přesně takto postupoval žalovaný, a proto soud shledal napadené rozhodnutí zákonným. Za této situace se již nemusel zabývat námitkou, zda bylo místo plnění v České republice nebo v Dánsku, neboť v důsledku aplikace konceptu zneužití práva byla navozena taková daňová situace, jakoby místem plnění bylo tuzemsko.

Posledním žalobním bodem je námitka, že žalobce nebyl seznámen se všemi důkazy, neměl tedy možnost se k nim vyjádřit a bylo tak porušeno jeho právo dle čl. 38 odst. 2 ZPS, konkrétně, že tvrzení žalovaného o multilaterální daňové kontrole v dalších zemích EU nemá oporu v dokumentaci, do které bylo žalobci umožněno nahlédnout a je-li tvrzení žalovaného pravdivé, musí mít oporu v podkladech, které žalobce neměl k dispozici. Ani této námitce soud nepřisvědčil. Soud zcela souhlasí se žalovaným, že písemnost, č. j. 3533170/13/212005401-204584, označená jako „Odpověď na dožádání - dánská finanční správa“ a založená pod pořadovým číslem 17 v prvostupňovém správním spise, byla žalobci poskytnuta v rámci nahlížení do spisu dne 29. 10. 2014, kdy měl žalobce možnost se s předmětnou písemností seznámit, což ostatně sám v žalobě uvádí. Jak je patrné z úvodní strany předmětné písemnosti, obsahuje devět příloh, přičemž jednou z nich je také písemnost zachycující multilaterální daňovou kontrolu, označená jako „FMC 128“. Soud ověřil, že tento dokument se ve správním spise nachází a žalobce neuvedl žádnou skutečnost, ze které by bylo možné usuzovat, že by ve správním spise v době nahlížení nebyl.

Z uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem, a proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s., zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť neměl ve věci úspěch, žalovanému náklady řízení nevznikly.

Poučení : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 nejbližší 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, její 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 Praze dne 13. prosince 2016

Olga Stránská, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová