



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobce: **NORD AMSTRDAM, s. r. o.**, se sídlem Benešova 22, Brno, zastoupeným JUDr. Michaelem Bartončíkem, Ph.D., advokátem se sídlem Koliště 55, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 25. 6. 2012, č. j. 9689/12-1302-704326, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 6. 2014, č. j. 31 Af 126/2012 – 49,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností napadl žalobce (dále též „stěžovatel“) v záhlaví uvedený rozsudek Krajského soudu v Brně, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 25. 6. 2012, č. j. 9689/12-1302-704326.

Dne 22. 1. 2010 podal stěžovatel Finančnímu úřadu Brno I (dále jen „správce daně“) daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2009, v němž vykázal nadměrný odpočet ve výši 12.475.263 Kč. Správce daně následně zahájil ohledně daně z přidané hodnoty za uvedené období vytýkáci řízení, které bylo ukončeno platebním výměrem ze dne 14. 12. 2010, č. j. 312943/10/288913702315. Správce daně jím snížil uplatněný nárok na odpočet o částku 12.474.314 Kč na částku 949 Kč a vyměřil daňovou povinnost ve výši nadměrného odpočtu 949 Kč.

Dne 24. 2. 2010 podal stěžovatel daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2010, v němž vykázal nadměrný odpočet ve výši 15.336.316 Kč. Správce daně následně zahájil ohledně daně z přidané hodnoty za uvedené období vytýkácí řízení, které bylo ukončeno platebním výměrem ze dne 14. 12. 2010, č. j. 313005/10/288913702315. Správce daně jím snížil uplatněný nárok na odpočet o částku 15.335.316 Kč na částku 1.000 Kč a současně snížil hodnotu vykázaného vývozu zboží z částky 65.934.000 Kč na částku 0 Kč vztahující se k vyloučenému nároku na odpočet ve zdaňovacím období prosinec 2009. Daňovou povinnost vyměřil ve výši nadměrného odpočtu 1.000 Kč.

Dne 24. 3. 2010 podal stěžovatel daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2010, v němž vykázal nadměrný odpočet ve výši 19.072.976 Kč. Správce daně následně zahájil ohledně daně z přidané hodnoty za uvedené období vytýkácí řízení, které bylo ukončeno platebním výměrem ze dne 14. 12. 2010, č. j. 313239/10/288913702315. Správce daně jím snížil uplatněný nárok na odpočet o částku 19.071.976 Kč na částku 1.000 Kč a současně snížil hodnotu vykázaného vývozu zboží z částky 77.018.000 Kč na částku 0 Kč vztahující se k vyloučenému nároku na odpočet ve zdaňovacím období leden 2010. Daňovou povinnost vyměřil ve výši nadměrného odpočtu 1.000 Kč.

Dne 26. 4. 2010 podal stěžovatel daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2010, v němž vykázal nadměrný odpočet ve výši 11.284.019 Kč. Správce daně následně zahájil ohledně daně z přidané hodnoty za uvedené období vytýkácí řízení, které bylo ukončeno platebním výměrem ze dne 14. 12. 2010, č. j. 313025/10/288913702315. Správce daně jím snížil uplatněný nárok na odpočet o částku 11.283.020 Kč na částku 999 Kč a současně snížil hodnotu vykázaného vývozu zboží z částky 95.942.000 Kč na částku 0 Kč vztahující se k vyloučenému nároku na odpočet ve zdaňovacím období únor 2010. Daňovou povinnost vyměřil ve výši nadměrného odpočtu 999 Kč.

V uvedených vytýkácích řízeních správce daně zjistil skutečnosti svědčící o nestandardním charakteru uskutečněných obchodních transakcí: Stěžovatel nakoupil textilní zboží (dámské košile, trička, sukně) od jediného dodavatele Finrax, s. r. o., jehož předchozí dodavatelé byly nekontaktní, bezhotovostní převody na bankovním účtu stěžovatele spočívaly převážně ve vyplacení nadměrných odpočtů, zahraniční platba nebyla zjištěna, nedocházelo k žádným platbám dodavateli, opakované dodávky zboží v řádech desítek milionů Kč nebyl podloženy žádnou písemnou smlouvou, a to ani ve vztahu k dodavateli ani k odběrateli, nebylo zajištěno riziko pro případ nezaplacení faktur, nebylo sjednáno žádné pojištění proti možnému obchodnímu riziku, dodavatelské faktury měly neobvykle dlouhé doby splatnosti (6 měsíců), ani po uplynutí doby nebyly hrazeny odběratelem, úhrady dodavateli prokazuje stěžovatel pouze pokladními doklady. Stěžovatel nečinil žádné kroky k vymáhání dlužných částek po odběrateli. Celní úřad identifikoval neúměrnou vývozní cenu zboží, stěžovatel nemá žádnou jinou ekonomikou činnost než nákup zboží v tuzemsku a jeho následný vývoz, kromě zboží vstupujícího do obchodních transakcí nedisponuje žádným jiným majetkem, v okamžiku zahájení vytýkácího řízení, kdy nedošlo k vyplacení nadměrných odpočtů, utlumil stěžovatel svoji činnost. Správce daně tak dospěl závěru, že uskutečnění předmětných transakcí

pokračování

neproběhlo v rámci obvyklých obchodních podmínek, tudíž se jednalo o zneužití práva za účelem získat daňové zvýhodnění. Správce daně proto odpočet DPH neuznal.

Proti těmto platebním výměrům podal stěžovatel odvolání, která byla rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 25. 6. 2012, č. j. 9689/12-1302-704326, zamítnuta. V rámci odvolacího řízení bylo dále z odpovědi Velvyslanectví ČR v Bagdádu zjištěno, že k dovozu zboží do Iráku není třeba splnit žádné administrativní požadavky. Irácká celní správa vede evidenci společností, které vyvážejí zboží do Iráku, stěžovatel v něm však nefiguruje. Dle sdělení Irácké celní správy není odběratel stěžovatele H. A. R. evidován v podnikovém rejstříku, není ani členem obchodní komory v Basře, kde uvádí své sídlo. Pan H. A. R. je dle sdělení prezidenta komory zaregistrován při Obchodní komoře v Bagdádu ve třetí kategorii méně významných členů. Tato registrace však neodpovídá rozsahu jeho obchodů se stěžovatelem. K datu 3. 3. 2011 nebyly Iráckou celní správou registrovány dovozy z ČR tímto odběratelem. Dle zjištění správce daně bylo dále ověřeno, že úhrady za zboží deklarované jako vývoz do třetích zemí nebyly po dobu několika let uskutečněny uvedenými odběrateli (až na několik plateb v hotovosti a doložené bezhotovostní úhrady v roce 2012). Přesto stěžovatel i v roce 2010 dále dodával zboží do třetích zemí, přičemž jenom za měsíce leden až duben 2010 uskutečnil osvobozený vývoz do Iráku v hodnotě 295,5 mil. Kč. Stěžovatel v rámci odvolacího řízení sice předložil zajišťovací prostředek (směnky od odběratele), nebyla však prokázána úhrada za předmětná plnění s výjimkou bezhotovostní úhrady nepatrné části závazku. Finanční ředitelství v Brně na základě uvedeného přisvědčilo závěru správce daně, že uvedené obchodní transakce postrádaly ekonomický smysl a neměly jiné vysvětlení než neoprávněné získání nadměrného odpočtu DPH.

Krajský soud v Brně konstatoval, že spornou otázkou v projednávané věci bylo to, zda předmětnými obchodními transakcemi stěžovatele došlo ke zneužití práva na odpočet daně. Krajský soud zdůraznil, že se nejednalo o transakce nezákonného charakteru, stěžovatel ani nebyl povinen je provádět nějakým určitým „obvyklým“ způsobem. Na základě souhrnu všech okolností však soud přisvědčil závěru žalovaného, že transakce byly stěžovatelem uskutečněny záměrně za účelem získání nadměrného odpočtu daně. Vycházel přitom stejně jako žalovaný z toho, že stěžovatel nakoupil zboží od jediného dodavatele Finrax, s. r. o., IČ: 28061055, se sídlem Bohatcova 32, Brno, přičemž předchozí dodavatelé (NOVRA, s. r. o., a PAMIZ company, s. r. o.) byly zcela nekontaktní, dále že nedocházelo k žádným platbám dodavateli prostřednictvím bankovních institucí, dodávky nebyly podloženy žádnou písemnou smlouvou a to ani ve vztahu k dodavateli, ani k odběrateli, nebylo sjednáno žádné pojištění pro případ nezaplacení faktur, celní úřad identifikoval neúměrnou vývozní cenu zboží. Závěr žalovaného o zneužití práva tak byl správný. Krajský soud přisvědčil žalovanému i v tom, že stěžovatel byl součástí účelového sestavení řetězce dodavatelů, kdy jeden z článků řetězce neodváděl daň z přidané hodnoty a poslední článek řetězce pak uplatňoval nárok na odpočet na vstupu. Cílem takového řetězce je pouhé vylákání nadměrného odpočtu ze státního rozpočtu, nejsou povolenou daňovou optimalizací. Za nedůvodnou považoval krajský soud i žalobní námitku, že znalecký posudek, jímž daňové orgány prokázaly nadhodnocení ceny zboží, nemůže obstát, neboť vycházel ze vzorku jiného zboží. Soud uvedl, že stěžovatel srovnával neporovnatelné zboží (vojenské kalhoty), aby znalecký posudek zpochybnil. Na základě uvedeného krajský soud zamítl žalobu jako nedůvodnou

ve smyslu § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Proti tomuto rozsudku Krajského soudu v Brně podal stěžovatel kasační stížnost, v níž nesouhlasil se závěrem soudu, že je projednáváný případ zneužitím práva. Rozsudek považuje za nepřezkoumatelný, neboť se krajský soud nevypořádal s otázkou, zda je subsumpce daňového případu pod institut zneužití práva v rovnováze se zásadou právní jistoty a ochranou legitimního očekávání. Stěžovatel poukázal na to, že správce daně vyměřil daňovou povinnost jak jeho dodavateli, tak dodavateli tohoto dodavatele, na základě jejich daňových přiznání. Tato daňová přiznání reflektovala stejné obchody se stejným zbožím jako obchody uskutečněné stěžovatelem, u dodavatelů je však správce daně jako obchody zneužívající právo neposoudil. Stěžovatel dále namítl, že nebylo prokázáno, že hlavním účelem transakcí bylo získat daňovou výhodu. Při posouzení účelovosti obchodů měl vzít totiž správce daně v úvahu, že byly prováděny mezi subjekty, které jsou zvyklé obchodovat podle jiných právních zvyklostí, než jaké jsou běžné v kontinentálním právu. Zboží bylo dodáváno do Iráku, což je pro stěžovatele dlouhodobě obchodně strategické území. Za období od ledna 2008 do března 2010 vyvezl do Iráku a Spojených arabských emirátů zboží v hodnotě 279 mld. Kč. Je v rozporu se zásadou předvídatelnosti postupu správních orgánů, pokud správce daně po dlouhotrvající období akceptuje určité obchodní transakce stěžovatele a náhle vyplacení odpočtů DPH zamítne. Stěžovatel dodal, že udržoval čilé obchodní vztahy nejen s obchodníky s Iráku, ale také s armádou USA zde působící. Současně předkládá vzorec obchodních kontraktů z let 2004 až 2006, které znějí na částky v řádech statisíců dolarů. K tvrzení daňové správy o ojedinělosti a nestandardnosti obchodních aktivit stěžovatele tak chybí důkaz. Stěžovatel zdůraznil, že z projednáváných obchodů plynulo prokázané plnění, přičemž pohledávka jeho dodavatele FINRAX, s. r. o., je vymáhána prostřednictvím Krajského soudu v Brně. Stěžovatel se pokoušel pohledávku vůči svému odběrateli rovněž uplatnit u příslušného soudu v zahraničí. Za tím účelem kontaktoval českou ambasádu v Iráku s žádostí o pomoc. Tajemník zastupitelství požadované informace dosud neposkytl, s ohledem na aktuální bezpečnostní situaci v Iráku považuje stěžovatel možnost vést zde nákladný právní spor za iluzorní. Stěžovatel upozornil na to, že na daňovém subjektu leží břemeno tvrzení i důkazní toliko co do prokázání uskutečnění zdanitelného plnění. Pokud daňový subjekt tato svá břemena unese, pak vyvrácení pravdivosti tvrzených skutečností jakož i prokázání zneužití práva leží na správci daně. Stěžovatel dále namítl, že pokud má stát v úmyslu omezit při zjištění neobvyklých praktik možnost vyplacení daňového odpočtu, měl by toto omezení rovněž upravit normativně. Stěžovatel má dále za to, že se orgány daňové správy ani krajský soud nevypořádaly s otázkou, zda věděl či mohl vědět o tom, že předchozí transakce mohly být protiprávního charakteru. Stěžovateli je známo, že dodavatelé a subdodavatelé řádně podali daňová přiznání, na základě nichž správce daně daň vyměřil. Neměl však již možnost, ale ani povinnost, prověřit, zda správce daně vyměřenou daň rovněž inkasoval. Nepřezkoumatelnost rozsudku spatřuje stěžovatel i v tom, že se krajský soud nezabýval jeho námitkou, že znalec ve svém posudku posuzoval jiný vzorek zboží, než se kterým bylo v daném případě obchodováno. Krajský soud pouze uvedl, že je tímto znaleckým posudkem nadhodnocení zboží prokázáno. Stěžovatel konečně namítl, že se krajský soud dostatečně nevypořádal ani s jeho ostatními námitkami uvedenými v žalobě či v replice k vyjádření žalovaného. Z výše uvedených důvodů navrhl zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a navrácení věci k dalšímu řízení.

pokračování

Stěžovatel výslovně neoznačil, o které zákonné důvody podle § 103 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost opírá, nicméně z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že ji podal z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy kvůli nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a dále též z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy kvůli nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodu rozhodnutí krajského soudu.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Brně z hlediska uplatněných stížných bodů, jakož i ve smyslu § 109 odst. 4 s. ř. s., a po posouzení věci dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud úvodem poznamenává, že ve věci není sporným, že k posuzovanému obchodnímu případu skutečně došlo a zboží bylo dodáno a přepraveno ve shodě s tvrzením stěžovatele. Stěžovatel zároveň splnil veškeré formálně právní podmínky zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, pro přiznání odpočtu daně z přidané hodnoty. Žalovaný (resp. správce daně) však přesto k posuzovanému obchodnímu případu při vyměření daně nepřihlédl, a to z důvodu konstatovaného zneužití práva. Hodnocení jednání stěžovatele jako zneužití práva je klíčovou právní otázkou, od které se odvíjí všechny ostatní závěry ve věci.

Teorie zneužití práva v daňové oblasti je v současné době již všeobecně přijímanou doktrínou, která nachází svůj odraz také v rozhodovací praxi Evropského soudního dvora a Nejvyššího správního soudu. Podstatou zneužití práva v tomto smyslu je *„situační, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takového chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady lex specialis derogat legi generali vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním.“* (Knapp, V.: Teorie práva. C. H. Beck, srov. Též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48).

Ke zneužití práva ze strany daňového subjektu při odpočtu DPH se vyjádřil Evropský soudní dvůr zejména ve věci C-255/02 Halifax, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a ve věci C-425/06 Part Service; a to v souvislosti s aplikací vnitrostátního daňového práva ve světle směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (resp. předchozí úpravy směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty). Rovněž Nejvyšší správní soud se již k otázce zneužití práva vyslovil (v rámci poměrně bohaté judikatury srov. např. rozsudek ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, rozsudek ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64, rozsudek ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 - 73, rozsudek ze dne 12. 12. 2012, č. j. 5 Afs 75/2011 - 57). Z uvedené rozhodovací praxe mimo jiné vyplývá, že ke zneužití práva dochází v případě **splnění dvou kumulativních podmínek**. První podmínkou je, že ze všech objektivních okolností případu musí vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Druhá nezbytná podmínka zneužití práva spočívá v tom, že získání daňového zvýhodnění by přes naplnění formálních požadavků platných právních

předpisů bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. Jedině za splnění obou těchto podmínek může být naplněn požadavek, aby byla objektivní analýza zákazu zneužití práva v rovnováze se zásadami právní jistoty a ochranou legitimního očekávání.

Hlavním účelem transakce ve smyslu rozhodnutí ve věci C-255/02 Halifax je takový její účel, který ve srovnání s případnými jinými dalšími jejími účely je natolik významnější, že tyto ostatní účely ve své podstatě zastiňuje a zásadně marginalizuje, takže od nich lze při zkoumání hospodářského smyslu dotyčné transakce odhlédnout. *Je na soudu (resp. správním orgánu), aby prokázal, že tímto hlavním účelem je získání daňového zvýhodnění. Dle citované judikatury je nutné zkoumat skutečný obsah a význam dotčených plnění. Lze přitom vzít v úvahu čistě umělý charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi subjekty účastnicími se plánu na snížení daňové zátěže.* (obdobně rozhodnutí ESD ve věci C-94/05 - Emsland-Stärke)

Nejvyšší správní soud dospěl ve shodě s krajským soudem k závěru, že správce daně nepochybil, když na základě výše popsaných důvodů dovedl, že posuzovaná transakce nemá jiný hospodářský smysl než inkasování daňového odpočtu vyvážejícím subjektem (posledním článkem řetězce v tuzemsku). Nejvyšší správní soud přitom dává stěžovateli za pravdu v tom, že jednotlivé obchodní podmínky (nákup zboží od jediného dodavatele, nekontaktnost předchozích dodavatelů, absence plateb prostřednictvím bankovních institucí, neuzavření písemných smluv, nesjednání pojištění pro případ nezaplacení faktur, neúměrná vývozní cena zboží) nelze izolovaně hodnotit jako jednoznačně nestandardní. Ve svém souhrnu však neumožňují dospět k závěru odlišnému od toho, který nastínilo Finanční ředitelství v Brně a potvrdil krajský soud. Jejich síla tkví právě v jejich komplexnosti, krajský soud tudíž nepochybil, když se výslovně nevěnoval nestandardnosti každé jednotlivé podmínky transakce.

Stěžovatel dále namítl, že se krajský soud nevypořádal s otázkou, zda věděl či mohl vědět o tom, že předchozí transakce v řetězci byly protiprávního charakteru; v tom spatřoval nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud upozorňuje na to, že stěžovatel v podané žalobě nenamítl, že by byl bez vlastního vědomí vtažen do řetězce dodávek, jehož cílem bylo získání protiprávní výhody. Vzhledem k tomu, že stěžovatel svými žalobními body vymezil rozsah přezkumu rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s.), neměl krajský soud žádný důvod vyjadřovat se k subjektivní stránce daňového podvodu. Nejvyšší správní soud dodává, že pokud se krajský soud ztotožnil se závěrem daňových orgánů, že posuzovaná obchodní transakce nemá jiný ekonomický smysl než získání daňového odpočtu, resp. že ji stěžovatel uskutečnil záměrně za účelem získání nadměrného odpočtu daně, zcela jasně tak vyloučil možnost pouze náhodného a nevědomého zapojení stěžovatele do tohoto řetězce.

Z napadeného rozsudku je dále zřejmé, že krajský soud nepřisvědčil žalobní námitce, že byl ve znaleckém posudku hodnocen jiný vzorek zboží, než se kterým bylo obchodováno. Soud uvedl, že to byl naopak stěžovatel, kdo srovnával neporovnatelné zboží (vojenské kalhoty), aby znalecký posudek zpochybnil. Ani v tomto bodě tak Nejvyšší správní soud nepřezkoumatelnost rozsudku neshledal.

pokračování

K samotné námitce týkající se rozložení důkazního břemene mezi správce daně a stěžovatele Nejvyšší správní soud uvádí následující: Právní úprava vztahující se k problematice dokazování je v zásadě totožná za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „ZSDP“), i nyní za účinnosti zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále je „daňový řád“). Podle § 31 odst. 9 ZSDP daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Podle § 31 odst. 8 písm. c) správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. V projednávané věci stěžovatel prokázal skutečnosti požadované k uplatnění nároku na odpočet daně. V tomto okamžiku došlo k přesunu důkazního břemene na správce daně dle § 31 odst. 8 ZSDP, který prokazoval nestandardnosti při uskutečňování obchodních transakcí stěžovatele i jeho obchodních partnerů svědčící o zneužití práva. Nejvyšší správní soud má za to, že daňové orgány své důkazní břemeno unesly, neboť v daňovém řízení provedly velké množství důkazů, které namísto odstranění pochybností o ekonomickém smyslu transakcí stěžovatele tyto pochybnosti potvrdily.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že první podmínka zneužití práva, spočívající v tom, že ze všech objektivních okolností případu musí vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění, byla v daném případě naplněna.

Druhá z podmínek zneužití práva spočívá v tom, že přiznání odpočtu by, přes formální naplnění požadavků zákonných ustanovení, bylo v rozporu s cílem, který tato ustanovení sledují.

Daň z přidané hodnoty je založena na principu neutrality, v rámci systému pouze protéká skrze registrované plátce této daně, aniž by ovlivnila jejich náklady a výnosy. Daňovým poplatníkem je konečný spotřebitel, přičemž každý z plátců daně odvádí daň pouze z té části hodnoty, kterou se ve výrobním nebo distribučním řetězci podílel na celkové hodnotě. Výše uvedené lze vyjádřit také tak, že *„Společný systém daně z přidané hodnoty je založen na zásadě, že na zboží a služby se uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby přesně poměrně k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, který je daní zatížen.“* (směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty)

Princip neutrality se v právním řádu realizuje prostřednictvím institutu odpočtu daně na vstupu od daně na výstupu. Obdobně se vyjádřil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 - 73: *„Cílem systému odpočtů DPH především je, aby byly podnikatelské subjekty zbaveny zátěže DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jejich ekonomické činnosti. Tento systém zajišťuje realizaci základního principu tohoto druhu zdanění, tj. princip daňové neutrality. Registrovaní plátci této daně jsou povinni zaplatit daň na výstupu, nicméně za splnění zákonných podmínek si mohou nárokovat odpočet daně na vstupu. Institut odpočtu daně na vstupu tedy zjednodušeně řečeno plátcům umožňuje získat zpět od státu daň, kterou jinému plátcovi (dodavateli) zaplatil v rámci ceny pořizovací jakožto daň na vstupu.“*

V právě posuzovaném případě by byl princip neutrality realizován tak, že daň z přidané hodnoty odvede subjekt při dovozu nebo prvním prodeji, zbylé subjekty uplatní odpočet daně na vstupu od daně na výstupu a odvádějí daň pouze z prodejní marže (přidané hodnoty). Zboží je při vývozu od daně z přidané hodnoty osvobozeno (daň ve skutečnosti dopadá na poplatníky v zemi určení), vyvážející subjekt si však může daň na vstupu odečíst. Podstatou a hlavním smyslem nyní posuzované obchodní transakce bylo získání odpočtu daně při vývozu zboží. Na počátku řetězce stojí nekontaktní daňový subjekt, který daň neodvede, subjekt vyvážející však přesto v souladu s literou zákona může odpočet uplatnit. Takové jednání je však v naprostém rozporu účelem odpočtu DPH, kterým je realizace výše popsaného principu neutrality. Stát by takto měl „vracet“ daň, která nikdy do státního rozpočtu odvedena nebyla, ba co více, na jejím neodvedení spočívá samotný ekonomický smysl provedených obchodních transakcí.

Shodně se v tomto ohledu vyjádřil také Evropský soudní dvůr, když uvádí: *„Sítě, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, představují zneužití práva, protože ustanovení práva (článek 17 šesté směrnice) je použito za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s jejím účelem; uskuteční se operace neodpovídající běžným obchodním podmínkám za účelem bezdůvodného obohacení.“* A dále: *„Boj proti daňovým únikům je jedním z cílů uznávaných a zdůrazněných šestou směrnicí v člancích věnovaných osvobození od daně, jak bylo připomenuto v rozsudku Gemeente Leusden a Holin Groep, a posléze zopakováno v rozsudku Halifax a další. Je třeba se vyhnout řečnickému dovolávání se pravidel Společenství týkajících se uvedené daně za účelem dosažení opačného výsledku, než jaký je předpokládán.“* (Rozhodnutí ESD ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel)

Nejvyšší správní soud uzavírá, že jednání stěžovatele je v rozporu s cílem sledovaným relevantními ustanoveními daňových předpisů a tudíž byla naplněna i druhá podmínka zneužití práva.

K námitce stěžovatele, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, neboť se krajský soud nevypořádal s otázkou, zda byl závěr o zneužití práva v rovnováze se zásadami právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, uvádí Nejvyšší správní soud následující: Stěžovatel v žalobě ohledně porušení zásady právní jistoty pouze obecně namítl, že ačkoli splnil zákonem stanovené podmínky pro vznik nároku na vyplacení nadměrného odpočtu, nárok mu přiznán nebyl. S touto námitkou se však krajský soud náležitě vypořádal, neboť vysvětlil, že ačkoli skutečně byly dodrženy formální zákonné podmínky, daňové orgány zjistily, že došlo k účelovému sestavení řetězce dodavatelů s cílem získání nároku na odpočet daně. Jak konstatoval již krajský soud, stěžovatel žádné další konkrétní námitky vztahující se k testu zneužití práva nevznosl. V žalobě tedy daňovým orgánům nevytkl, že nevzaly v úvahu dotčení zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání. Krajský soud tak neměl důvod se ve svém rozsudku této problematice dále věnovat. Nejvyšší správní soud připomíná, že to byl stěžovatel, který svými žalobními body vymezil rozsah přezkumu rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s.).

Jestliže nyní stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že v projednávané věci došlo k porušení zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, neboť správce daně

pokračování

akceptoval daňová přiznání jeho dodavatelů, resp. že v jejich transakcích zneužití práva neshledal, rovněž dlouhou dobu akceptoval obchodní transakce stěžovatele a náhle vyplacení odpočtů DPH zamítl, jedná se o nepřípustnou námitku ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Důvody kasační stížnosti totiž nelze rozšiřovat nad rámec žalobních bodů, lze je opřít jen o takové konkrétní právní či skutkové důvody, jež byly v řízení před krajským soudem přípustně uplatněny (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. 2 Azs 134/2005, publ. pod č. 685/2005 Sb. NSS).

Nejvyšší správní soud tak pouze poznamenává, že aplikovatelnost zásady ochrany legitimního očekávání je omezena tím, že nesmí jít o „nezákonné“ očekávání. Pokud by v jednom případě stěžovatel nebyl v rozporu se zákonem za své delikttní jednání sankcionován, pak takový postup správce daně nezakládá legitimní očekávání stěžovatele, že v jiných případech nemůže být v souladu se zákonem postižen (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 4. 2009, č. j. 4 As 58/2008 - 97). Obdobným způsobem nahlíží na princip legitimního očekávání také Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“), a to zejména pro obor hospodářských aktivit. V souladu s jeho judikaturou se zásady ochrany legitimního očekávání nemůže dovolávat osoba, která se dopustila zjevného porušení platné právní úpravy (viz rozsudky Soudního dvora ze dne 12. 12. 1985, Sideradria, 67/84, Recueil, s. 3983, bod 21 či ze dne 13. 3. 2008, Vereniging Nationaal Overlegorgaan Sociale Werkvoorziening, spojené věci C-383/06 až C-385/06).

Na základě uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovaný měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 20. května 2015

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu