



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **BANET, s.r.o.**, se sídlem Údolní 407/50, Brno, zast. JUDr. Liborem Nedorostem, Ph.D., advokátem, se sídlem Malostranské nám. 265/6, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5855/12-1303-701728, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 6. 2014, č. j. 30 Af 70/2012 – 61,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se 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 :

I.
Vymezení věci

[1] Žalobce podal dne 26. 10. 2009 Finančnímu úřadu Brno I (dále jen „správce daně“) daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2009, v němž uplatnil nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od plátců ve výši 9.931.433 Kč (ze základu daně 52.270.700 Kč). Následně dne 25. 11. 2009 podal správci daně daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2009, v němž uplatnil nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od plátců ve výši 9.935.213 Kč (ze základu daně 52.290.594 Kč). Žalobce v uvedených obdobích deklaroval předloženými doklady

uskutečnění nákupu textilního zboží od dodavatele WALKABOUT, s. r. o. (faktura č. 9022009, DUZP 23. 9. 2009, základ daně 52.250.000 Kč, 19% DPH 9.927.500 Kč, předmět plnění dámské spodní prádlo, kalhotky, 95.000 ks; faktura č. 10032009, DUZP 29. 10. 2009, základ daně 52.290.000 Kč, 19% DPH 9 935.100 Kč, předmět plnění pánské spodní prádlo, 83.000 ks). Předmět koupě žalobce byl následně v listopadu 2009 vyvezen do Libye (faktura č. 19/2009, ZD 25.200.000 Kč, předmět plnění dámské kalhotky polyester 45.000 ks, odběratel Tsharoket Aldwk Almomez, Tripoli-Libya; faktura vydaná č. 20/2009, ZD 28.000.000 Kč, předmět plnění dámské kalhotky bavlna, 13.000 ks, dámské kalhotky polyester, 3.000 ks, odběratel Tsharoket Aldwk Almomez, Tripoli-Libya; vývozní doprovodný doklad, výsledek kontroly a kontrolní protokol ze dne 21. 10. 2009; faktura vydaná č. 21/2009, ZD 25.306.400 Kč, předmět plnění dámské kalhotky bavlna, 45.190 ks, odběratel Tsharoket Aldwk Almomez, Tripoli-Libya; faktura vydaná č. 22/2009, ZD 27.893.600 Kč, předmět plnění dámské kalhotky polyester 49.810 ks, odběratel Tsharoket Aldwk Almomez, Tripoli-Libya; vývozní doprovodný doklad a výsledek kontroly ze dne 5. a 4. 11. 2009; faktura vydaná č. 23/2009, ZD 27.520.000 Kč, předmět plnění pánské spodní prádlo – bavlna, 43.000 ks, odběratel Tsharoket Aldwk Almomez, Tripoli-Libya, faktura vydaná č. 24/2009, ZD 25.600.000 Kč, předmět plnění pánské spodní prádlo – bavlna, 43.000 ks, odběratel Tsharoket Aldwk Almomez, Tripoli-Libya; vývozní doprovodný doklad, výsledek kontroly a Bill of lading ze dne 11., 10. a 2. 11. 2009).

[2] Správce daně následně zahájil se žalobcem ohledně daně z přidané hodnoty za uvedená období vytykáací řízení, která byla ukončena vydáním platebních výměrů ze dne 21. 12. 2010, č. j. 316778/10/288912701296 a č. j. 316786/10/288912701296, kterými byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září a října 2009 ve výši 0 Kč (dále jen „platební výměry“). Správce daně v rámci vytykáacího řízení u místně příslušného správce daně dodavatele žalobce zjistil, že žalobce nakoupil od něj zboží, dodavatel žalobce deklaroval, že zboží nakoupil od svého dodavatele v tuzemsku (České Ekologické Stavby, s.r.o.), s nímž jednal prostřednictvím zplnomocněného zástupce (V. B.). Dle zjištění uvedený subdodavatel zboží společnosti WALKABOUT, s.r.o. nedodal, dle jednatele tohoto subdodavatele s textilem nikdy společnost neobchodovala, společnost dodavatele žalobce ani jeho jednatele, nezná a faktury ani žádné plné moci nevystavil, zmocněnce rovněž nezná, popřel i pravost svého podpisu a razítka společnosti na plné moci; předložené plné moci byly falzifikáty. Samotná skutečnost neprokázání původu zboží u subdovatele přímého dodavatele nebyla žalobci přičítána k tíži. Jelikož transakce probíhaly za neobvyklých podmínek, správce daně prověřil i původ zboží, pohyb na účtu u ČSOB, a.s., a zjistil, že pohyby na účtu jsou minimální a nedocházelo k žádným platbám dodavateli v tuzemsku, ani k platbám od odběratele v zahraničí, že se jednalo o textilní zboží vyrobené v Číně, které se v ČR prodává na tržnicích a v obchodech s levným textilem za ceny několikanásobně nižší. Dle Zprávy o výsledku vytykáacích řízení dospěl k závěru, že žalobce nesplnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „ZDPH“), obchodní transakce ukončené režimem vývoz nebyly uskutečněny za obvyklých obchodních podmínek a byly vytvořeny za účelem nadměrného odpočtu. Cílem deklarovaných obchodních transakcí není uskutečnění zdaňového obchodu za účelem dosažení zisku, ale toliko neoprávněné získání nadměrného odpočtu DPH, a nelze je než považovat za zneužití objektivního daňového práva.

pokračování

[3] Rozhodnutím ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5855/12-1303-701728, Finanční ředitelství v Brně zamítlo odvolání žalobce a uvedené platebním výměry potvrdilo. Žalovaný doplnil podklady pro rozhodnutí o odvolání s ohledem na podezření na porušení zákazu zneužití práva a s nimi i s dílem odlišným právním názorem žalobce ve smyslu ust. § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb. daňového řádu, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“) seznámil a umožnil mu, aby se k tomu vyjádřil (na výzvu žalobce nereagoval). Žalovaný přehodnotil názor správce daně, že se nejedná o ekonomickou činnost plátce DPH, uzavřel, že obchodní transakce byly uskutečněny v rámci hospodářské (ekonomické) činnosti žalobce, avšak ačkoliv žalobce vykazoval ekonomickou činnost na základě deklarovaných plnění týkajících se nákupu a prodeje zboží, a splnil podmínky pro uplatnění deklarovaného nároku, došlo k porušení zásady zákazu zneužití práva – ZDPH. K závěru, že hlavním smyslem a účelem jednání žalobce nebyla hospodářská činnost, ale vylákání nadměrného odpočtu, žalovaný dospěl na základě objektivních i subjektivních kritérií (okolností), např. nestandardních platebních podmínek (např. dlouhé lhůty splatnosti faktur, které v konečném důsledku zůstaly nezaplacené, vysoké nevymáhané pohledávky, pohybu finančních prostředků na účtu sloužícímu k podnikání), kdy nedocházelo k žádným platbám dodavateli v tuzemsku, ani k platbám od odběratele ze zahraničí. Úhrady za zboží deklarované jako vývoz do Libye nebyly uskutečněny žádným odběratelem, a to po dobu několika let. Žalobce vznikl dne 15. 8. 2007, čerpal nadměrné odpočty počínaje zdaňovacím obdobím září 2007. Ve všech případech se jednalo o vývoz zboží do třetích zemí úzkému okruhu odběratelů, vyčíslení výše vyplacených nadměrných odpočtů za období 2007 – 2011 bylo ve výši 165.017.000 Kč. Částky poukázané správcem daně na účet žalobce byly předmětem zájmu všech akterů plnění v řetězci dodávek zboží, úhrady z vrácených nadměrných odpočtů od správce daně tvořily 99 % pohybu na bankovním účtu žalobce, částky z takto vrácených nadměrných odpočtů byly vybírány hned následující den po jejich připsání na účet hotovostně. Společnosti navzájem si dodávající nadhodnocené zboží, u kterého uplatňují nárok na odpočet, byly hospodářsky i personálně propojeny (str. 7 rozhodnutí žalovaného), přitom předmětné transakce postrádají jakýkoliv jiný ekonomický smysl, než nárokování předmětného odpočtu podle ZDPH, kdy nedochází ke standardnímu naplnění obchodních transakcí – zejména úhrady za plnění odběratelem. O neobvyklosti obchodních transakcí svědčila např. i zjištění o příjemci zboží Tsharoket Aldwk Almomez, jeho adresa je smyšlená, byla v Tripolisu fyzicky navštívena, firmu se nepodařilo najít ani v rejstříku firem, dle obchodní komory jde o rodinné firmy. Obchody, kdy jen na DPH na jeden odeslaný kontejner činí částku cca 10.000.000 Kč, jsou absolutně nereálné a vysoce nad finanční možnosti těchto drobných rodinných firem. Ze Souhrnných teritoriálních informací Libye (web Ministerstva zahraničí ČR) vyplývá, že veškeré dovozní doklady, kterými jsou faktura, certifikát o původu zboží, balící list, musí být přeloženy do arabštiny a superlegalizovány Generálním konzulátem Libye v Praze, který je zodpovědný za zem vývozu, kdy na faktuře a certifikátu musí být uvedeno, že zboží není izraelského původu. Žalovaný rovněž obsáhle zdůvodnil, že nebyl dodržen běžný postup při vývozu zboží z Evropské unie do Libye, ani obvyklá obchodní praxe a dle dostupných informací ani nemohlo být zboží propuštěno celními orgány v Libyi do volného oběhu v hodnotách deklarovaných (str. 8-10). Nadhodnocení zboží jak při pořízení tak vývozu bylo doloženo znaleckým posudkem soudního znalce, který správce daně získal od Policie ČR (str. 11). Dle zjištěných skutečností žalovaný (str. 12-16) z důvodu zneužití práva odepřel žalobci nárok na odpočet daně. Rozhodnutí bylo žalobci doručeno 29. 4. 2012.

[4] Žalobu podanou žalobcem Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) rozsudkem označeným v záhlaví jako nedůvodnou zamítl.

[5] Finanční ředitelství v Brně, které ve věci původně rozhodovalo, bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství v Brně, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství. Za žalovaného bude dále v textu souhrnně označováno jak Finanční ředitelství v Brně, tak i jeho kompetenční nástupce, Odvolací finanční ředitelství.

II.

Kasační stížnost

[6] Žalobce /stěžovatel/v kasační stížnosti (bod III.) uvádí, že ji podává z důvodů vymezených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s. ř. s.), neboť má za to, že *předmětný rozsudek spočívá v nesprávném posouzení právní otázky soudem, a proto je nezákonný a dále nepřezkoumatelný z důvodů nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě jiné vady řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, stejně jako z důvodu vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost.*

[7] V návaznosti stěžovatel tvrdí, že *„Postup žalovaného naprosto zjevně ignoroval důkazy uvedené shora, nejenže nebyl sledován cíl řádného zjištění skutkového stavu (III. ÚS 2096/07, NSS 5 Afs 5/2008 - 75), ale naopak zjevně cíl, který lze označit za hledání důvodu jak upřít žalobci jeho zákonný nárok za každou cenu, který je zcela evidentně v rozporu se základními zásadami daňového procesu, tak jak jsou zakotveny v § 2 odst. 1 a 3 ZSDP, stejně jako nároky kladenými na provádění dokazování podle § 31 odst. 2 a 4 ZSDP, a nově podle § 92 odst. 2 a 5 daňového řádu. Na tomto místě je nutno konkrétně uvést, že ve smyslu ust. § 72 odst. 1 a 2 ZDPH má nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu, plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně, nebo plnění v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Jak ESD opakovaně judikoval, např. v případě C-437/06 *Securenta*, nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu DPH, nemůže být v zásadě omezen a uplatní se ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena zdanitelná plnění, uskutečněná na vstupu. Cílem systému odpočtu zavedeného Šestou směrnicí je totiž zcela zbavit podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho hospodářských činností. Společný systém DPH tak zaručuje neutralitu daňové zátěže bez ohledu na účel nebo výsledky takových činností. Z pohledu nároků na odpočet daně, které stanoví §§ 72 a 73 ZDPH je nutno dále dodat ve vztahu k polemice žalovaného o splnění podmínky stanovené v § 72 odst. 1 ZDPH, dle kterého má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, kdy správce daně nabízí jakousi „úvahu“ o tom, že přijatá zdanitelná plnění nebyla použita pro uskutečnění vlastní ekonomické*

pokračování

činnosti, přičemž z tohoto důvodu nemůže správce daně daňovému subjektu nárok na odpočet daně přiznat, následující“.

[8] V bodu IV. stěžovatel označuje platební výměry a rozhodnutí žalovaného s tím, že proti němu podal žalobu ze dne 27. 6. 2012, kterou doplnil, a v navazujících bodech V. až IX. (dílem toliko v jiném pořadí) opakuje žalobní námitky, resp. námitky vznesené v doplnění žaloby ze dne 25. 7. 2012. (S ohledem na takto zvolený způsob obrany proto kasační soud považuje za vhodné konkrétní námitky případně rozvést až současně se závěry krajského soudu, které k nim vyslovil).

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na shodu jejího obsahu s žalobou, neboť jde vlastně o její přepis, resp. přepis jejího doplnění a nemá tak náležitosti. Proto toliko stručně shrnul své vyjádření k žalobě, ztotožnil se rozsudkem krajského soudu, včetně jeho odůvodnění a navrhl, aby soud kasační stížnost zamítl.

III.

Posouzení kasační stížnosti

[10] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná.

[11] Stran dalších požadovaných náležitostí kasační stížnosti, zejména uvedení rozsahu a důvodů, z jakých stěžovatel rozsudek krajského soudu napadá, je z obsahu kasační stížnosti (bod II.) nesporné, že rozsudek stěžovatel napadá v celém rozsahu výroku I. a II., a to z důvodů uvedených parafrází § 103 odst. a), b, a d) s. ř. s. Stěžovatel sice výslovně neuvedl, ke kterému z uvedených důvodů konkrétní argumentaci v kasační stížnosti vztahuje, nicméně z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatel ze stejných důvodů, z jakých nesouhlasil se závěry žalovaného v žalobou napadeném rozhodnutí, nesouhlasí ani s vypořádáním žalobních námitek, jak je provedl krajský soud, který dospěl ke stejným skutkovým i právním závěrům, proto se domáhá zrušení napadeného rozsudku. Namítá tak, viz citovaná část v bodu [7], že žalovaný při hodnocení důkazů postupoval v rozporu se zákonem a upřel mu zákonný nárok na odpočet, ač podmínky §§ 72 a 73 zákona o DPH splnil, a krajský soud, právě pro „následující“, žalobou důvodně vytýkané vady, měl napadené rozhodnutí žalovaného zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. Obsah kasační stížnosti tak naplňuje předně důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., kasační soud proto neshledal podání vadným. Sama skutečnost, že přednostně v kasační stížnosti citovanou část (shora bod [7]) obsahuje rovněž již doplnění žaloby ze dne 25. 7. 2012 (bod V., str. 13, odstavec uprostřed) a opakovaně i replika žalobce ze dne 4. 12. 2012 (bod III., str. 8, druhý odstavec zdola) k vyjádření žalovaného, na závěr soudu o splnění náležitostí kasační stížnosti nemá vliv.

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[13] Po přezkoumání dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval vady, k nimž je povinen přihlížet z moci úřední (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), tj. zda napadený rozsudek trpí tvrzenou vadou nepřezkoumatelnosti či zda je tu jiná vada řízení před krajským soudem, mohla-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, tedy zkoumal i naplnění kasačního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Pokud by totiž námitku směřující k uvedenému kasačnímu důvodu shledal opodstatněnou, bylo by to zjevně překážkou dalšího věcného přezkumu napadeného rozsudku z dalších stěžovatelem uplatněných kasačních důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[15] Nepřezkoumatelnost rozsudku může spočívat buď v jeho nesrozumitelnosti, nebo v nedostatku důvodů rozhodnutí.

[16] K otázce nepřezkoumatelnosti z hlediska nesrozumitelnosti či nedostatku důvodů rozhodnutí se Nejvyšší správní soud vyjádřil ve své judikatuře již mnohokrát. Například v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75 (všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz) dovodil, že *[z]a nesrozumitelné lze obecně považovat takové soudní rozhodnutí, jehož výrok je vnitřně rozporný, kdy nelze zjistit, zda soud žalobu zamítl nebo o ní odmítl rozhodnout, případy, kdy nelze seznat co je výrok a co odůvodnění, dále rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem, rozhodnutí s nevhodnou formulací výroku, která má za následek, že rozhodnutí nikoho nezavazuje apod. Nedostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.*“ Napadený rozsudek popsané vady, které by zakládaly jeho nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů, nevykazuje.

[17] Nejvyšší správní soud nepovažuje napadený rozsudek za nesrozumitelný, neboť obsahuje zcela určitý výrok, splňuje formální náležitosti dle § 54 odst. 2 s. ř. s. a z napadeného rozsudku lze rozpoznat jeho jednotlivé části (záhlaví, výrokovou část, odůvodnění, poučení) a konečně s výrokovou částí napadeného rozsudku koresponduje jeho odůvodnění, obě tyto části jsou ve věcném a obsahovém souladu, včetně odkazu na použité právní normy, na nichž krajský soud právní hodnocení v souzené věci založil.

[18] Při přezkoumání rozhodnutí soudů, obdobně jako i správních úřadů vychází kasační soud ohledně dostatku důvodů rozhodnutí ze zásad plynoucích z ustálené judikatury. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci *Van de Hurk v. Nizozemí*). Orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění

pokračování

žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) tak bez dalšího nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Zejména u velmi obsáhlých podání by tento přístup vedl až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13). Zpravidla proto postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, je akceptovatelná i odpověď implicitní (srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09; usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10; usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72). Není proto nepřezkoumatelným rozhodnutí, v jehož odůvodnění soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, a toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Podle Ústavního soudu „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08; rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50; ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 – 30; ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50). Samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11).

[19] Není ani smyslem soudního přezkumu opakovat již jednou vyřčené, a proto v případě shody se závěrem či názorem žalovaného, může krajský soud, popř. i kasační soud odkazovat na tato odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006 – 86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47).

[20] Nejvyšší správní soud k předmětu sporu poznamenává, že ve věci, již i podle zjištění a závěrů žalovaného, není sporným, že... „*odvolatel prokazatelně pořídil předmětné textilní zboží, jehož faktické dodání mu potvrdil dodavatel, který byl plátcem a porýzené zboží, u kterého byl uplatněn nárok na odpočet, bylo vyvezeno, tzn. odvolatel splnil dle ZDPH jak podmínky pro uplatnění deklarovaného nároku na odpočet dle § 72 a § 73 ZDPH, tak podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty dle § 66 ZDPH... a nedošlo k zastření skutečného stavu stavem formálně právním tzn. k disimulaci právních úkonů a obchodní transakce byly uskutečněny v rámci hospodářské (ekonomické) činnosti odvolatele*“. Žalovaný (resp. správce daně) však přesto nárok na odpočet stěžovateli nepřiznal, 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.

[21] Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů.

[22] Krajský soud k námitkám v žalobě samé (bod II. a III.), že žalobce splnil všechny podmínky pro řádné uplatnění nároku na odpočet daně, že na něm nemohl správce požadovat, aby prokazoval cokoliv navíc, že mu nemůže být vytýkáno něco, co leží mimo jeho dispozici (např. skladování u dodavatele, vztahy mezi dodavatelem a subdodavatelem), že byla aprobována existence zboží a v případě pochybností správce daně o průkaznosti důkazních prostředků jím předložených přechází důkazní břemeno na správce daně, v bodu [8] napadeného rozsudku jednoznačně a správně uvedl, že žalovaný nerozporoval žalobcem předložené doklady, nezpochybnil skutečnost, že by zboží nemělo být přepraveno z tuzemska zmocněnou třetí osobou, ani úvahu o neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty nepostavil na neprokázání přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele, nedošlo k odmítnutí vzneseného nároku z důvodu neunesení důkazního břemene ze strany žalobce, ani z důvodů týkajících se jiného smluvního partnera žalobce, rozhodnutí není postaveno ani na tvrzení, že by žalobce měl být účasten na podvodných jednáních na DPH; rovněž tak neviní žalobce z nesprávnosti či neúplnosti účetnictví, či jiných evidencí, ani z neunesení důkazního břemene ohledně fakticity uskutečněných zdanitelných plnění. Rovněž se v souladu s ustálenou judikaturou vyjádřil k aplikaci § 31 odst. 9 ZSDP, když žalobci nebylo dáno k tíži, že by neunesl své důkazní břemeno. Poukázal proto na to, že napadené rozhodnutí odvolacího orgánu je vystavěno na jiném právním základu.

[23] Podrobně krajský soud v bodech [9] až [14] vypořádal i další argumentaci žaloby samé. Tvrzení s odkazem zejména na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 163/02, 163/02, že byl v dané věci porušen princip dobré víry žalobce ve správnost potvrzení fyzické existence zboží ze strany Celního úřadu v Brně, krajský soud odmítl, protože ani žalovaný nezpochybnil skutečnost, že Celní úřad v Brně existenci zboží fyzicky ověřil (zboží bylo propuštěno do režimu vývozu, bylo doloženo, že opustilo území EU v režimu vývozu do Libye a byl vyloučen jeho zpětný přesun do ČR dle sdělení Celního ředitelství Brno ze dne 3. 9. 2010, č. j. 236476/10/288934709122).

[24] K tvrzení, že správce daně postupoval opačně, v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 a s judikaturou Soudního dvora ES ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (dále jen „věc Optigen“), krajský soud uvedl, že nálezem bylo rozhodnuto o ústavnosti úpravy dokazování v daňovém řízení, kdy byl podán návrh na zrušení ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. v části vyjádřené slovy „nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván“ a Ústavní soud dovodil, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat (břemeno tvrzení), ale též povinnost toto tvrzení doložit (břemeno důkazní). Krajský soud vysvětlil, že § 31 odst. 9 ZSDP neupravuje, co může správce daně požadovat, ale kdo nese důkazní břemeno, protože pak žalobce neuvedl, jak konkrétně má být napadené rozhodnutí odvolacího orgánu v rozporu s tímto nálezem, a navíc ani žalovaný netvrdil, že by žalobce neunesl důkazní břemeno a ani daň nebyla stanovena podle pomůcek, námitku neshledal důvodnou. K odkazu na věc Optigen, která se týká tzv. kolotočových podvodů (Carousel Frauds), ozřejmil žalobci, že rozhodnutí žalovaného neupřelo žalobci nárok na odpočet daně z důvodu podvodného řetězce tvořícího kruhový řetězec dodávek, nedovodilo, že by jeden z účastníků neodvedl státní pokladně vybranou daň (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 – 232).

pokračování

[25] Krajský soud se rovněž podrobně zabýval námitkou, že správce daně od června 2008 nic nechtěl a řešil vztahy mezi dodavatelem žalobce a jeho dodavatelem, tedy skutečností, na které žalobce nemá žádný vliv, a že je mu vytýkáno v rozporu s judikaturou národních soudů i Soudního dvora ES něco, co leží mimo jeho dispozici, v níž se opět dovolával rozsudku ve věci Optigen a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2007, č. j. 5 Afs 58/2006 – 41. Soud odkázal na shora již uvedené a zdůraznil, že žalobci nebylo přičítáno k tíži, že by neprokázal původ zboží u dodavatele či u poddodavatele, žalovaný také nedovodil, že by žalobce byl do typu „kolotočového podvodu“ zapojen, ale vychází a odkazuje na judikaturu Soudního dvora, a to rozsudek ze dne 21. 2. 2006 C-255/02 Halifax (dále jen „věc Halifax“). Žalovaný tak dovodil, že ze všech okolností daného případu vyplynulo, že hlavním účelem a zároveň výsledkem činnosti žalobce i přes dodržení formálních podmínek vyplývajících z příslušných předpisů, bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným právní úpravou.

[26] Obecné žalobní tvrzení, že rozhodnutí žalovaného je v rozporu se zákonem o správě daní a poplatků, a to zejména s ust. § 2 odst. 3, 7 a § 46, dále v souladu s čl. 2 odst. 2, 3, čl. 11 odst. 5 a čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, krajský soud odmítl jako nedůvodné s citací, popř. vysvětlením těchto ustanovení, jejichž porušení neshledal.

[27] Rozsudek krajského soudu v bodech [15] až [39] k námitkám uplatněným žalobcem v doplnění žaloby ze dne 25. 7. 2012, doručeném soudu dne 5. 8. 2012, tj. po lhůtě k podání žaloby, předně zcela v souladu s § 72 odst. 1 a § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s., koncentrační zásadou a rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78, vymezil tři okruhy žalobních bodů uplatněné ve lhůtě k podání žaloby, následně pak ve vztahu k nim posuzoval, zda námitky vznesené v doplnění žaloby jsou rozšířením argumentace žalobních bodů již uplatněných, či jde o námitky nové, nepřipustné pro opožděnost.

[28] V bodu II. doplnění žaloby (námitkám na str. 2 -7), které jsou uvedeny pod bodem V. kasační stížnosti (str. 3 -7), žalobce uvedl, že *správci daně vznikla pochybnost ohledně deklarované ceny a objemu předmětného zboží, přičemž ačkoliv předložené doklady byly po formální stránce v pořádku, nebyly správci daně těmito doklady vyvráceny pochybnosti o uskutečnění obchodních transakcí; vzhledem k výše uvedenému správce daně v souladu s ust. § 31 ZSDP přistoupil k dalšímu opatřování důkazních prostředků (tj. zopakoval závěr správce daně, který je vyličen na straně 3 rozhodnutí žalovaného).* Žalobce dále vytýkal postup správce daně při zahájení vytýkácího řízení, konkrétně výzvou ze dne 2. 12. 2009 k odstranění pochybností, protože správci daně vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti a průkaznosti údajů o přijatých zdanitelných plnění a vyzval jej k prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně v souladu s § 73 odst. 1 ZDPH. Žalobce označil veškeré jím předložené doklady k vznesenému nároku (rovněž uvedené na str. 3 rozhodnutí žalovaného), zopakoval žalobní námitku, že podle svého přesvědčení učinil vše, co podle daňového řádu a zákona o dani z přidané hodnoty měl učinit pro řádné doložení svých daňových povinností, stejně jako pro řádné uplatnění nároku na odpočet daně, poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2007, č. j. 5 Afs 58/2006 – 41, a znovu argumentoval § 31 odst. 8 a 9 ZSDP stran důkazního břemene. Krajský soud zcela správně postihl, že převážná část námitek je konstatováním části obsahu žalobou

napadeného rozhodnutí a zbývající žalobní námitka byla již v celém rozsahu uplatněna v rámci žalobního návrhu a již vypořádána.

[29] V bodu [18] rozsudku krajský soud, k námitkám žalobce proti postupu správce daně při zahájení vytykácího řízení *(že výzva správce daně vydaná v rámci vytykácího řízení za necelých 14 dnů poté, co správci daně bylo doručeno daňové přiznání, nemohla být vydána v souladu se zákonem, neboť ve vztahu k předmětnému daňovému přiznání nemohly existovat na straně správce daně v tak krátkém čase žádné důvodné pochybnosti, které § 43 odst. 1 ZSDP vyžadoval jako zákonný předpoklad pro konání vytykácího řízení; že výzvě schází údaj, jaké konkrétní skutkové důvody zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení)* uvedl, že se jedná o zcela nový žalobní bod, který nemá žádný základ v původně uplatněných konkrétních právních a skutkových důvodech žalobních námitek v návrhu na zahájení řízení, a ani jej nelze podřadit pod případ přezkumu z úřední povinnosti. Protože se tato námitka netýká původních tvrzení (že žalobce udělal vše potřebné pro řádné doložení svých daňových povinností a řádné uplatnění nároku na odpočet daně, nejedná se o porušení principu dobré víry, doložení a unesení důkazního břemene, o řetězové podvody na DPH, vč. tvrzeného požadavku prokazování skutečností, které je povinen prokazovat jiný subjekt), ale jde o nově namítané procesní pochybení, ani k ní nelze přihlížet z moci úřední (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2008, č. j. 2 As 34/2006 – 73), krajský soud k ní proto správně nepřihlížel. Dodal nadto, že správce daně uvedl důvody vydání výzev, kterým bylo zjištění, že *„žalobce opakovaně uplatňuje nárok na odpočet ve vysokých částkách, proto vznikly pochybnosti, zda přijatá zdanitelná plnění byla použita pro uskutečnění jeho ekonomické činnosti a žalobce byl vyzván k prokázání původu zboží, předmětu a rozsahu deklarovaných plnění jako základní podmínky uznatelnosti předložených daňových dokladů.“*

[30] V bodu III. doplnění žaloby (str. 7-10), stejně jako v bodu VI.(str. 8-11) kasační stížnosti, žalobce/stěžovatel nejprve převzal závěry žalovaného uvedené na str. 3 a následujících, totiž, že bylo ověřeno, že nakoupil zboží od dodavatele společnosti WALKABOUT, s.r.o., namítal však, ač žalovaný tvrdí opak, je mu neprokázání původu zboží u poddodavatele přičítáno k tíži. Žalovaný dále uvedl, že z odpovědí bank na dotazy správce daně byly zjištěny pouze pohyby na účtu žalobce a že v rámci vytykácího řízení bylo z fotodokumentace získané v rámci součinnosti s Celním ředitelstvím v Brně zjištěno, že se jedná o textilní zboží vyrobené v Číně, které se v ČR prodává na tržnicích a v obchodech s levným textilem za ceny několikanásobně nižší. Žalobce zdůraznil závěr žalovaného již shora citovaný (viz bod[20]), a namítl, že přestože dokazováním byly obchodní transakce shledány za právně konformní, vyslovily správní orgány, že žalobce tak činil v rozporu s právem, neboť nečinil za hospodářským účelem, ale jen proto, aby vylákal DPH, v tom spatřuje logický rozpor a porušení zásady legitimního očekávání.

[31] Krajský soud (bod [20]a násl.) odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného, že skutečnost neprokázání původu zboží u poddodavatele (České Ekologické Stavby, s.r.o.) nebyla žalobci přičítána k jeho tíži a poukázal na to, že žalobce nerozporuje, že došlo k vyzvání k součinnosti všech bankovních ústavů v ČR ani z toho zjištěné skutečnosti, nerozporuje, že by se mělo jednat o zboží vyrobené v Číně, prodávané na tržnicích v ČR a v obchodech s levným textilem za ceny několikanásobně nižší, nezpochybňuje ani jím zdůrazněné závěry žalovaného, týkající se existence předmětného textilního zboží,

pokračování

fakticity jeho dodání a další závěry, zdůraznil však, že „Zjištění, že žalobce předmětnou činnost vykonával v rámci tzv. hospodářské činnosti a že došlo k řádnému plnění (dodání zboží) není v rozporu s možností uplatnění principu zákazu zneužití práva. Nejedná se o logický rozpor, jak vyplývá z odvolacím orgánem poukazovaného, rozsudku Soudního dvora Evropských společenství. Uvedeným postupem nemohlo být zasazeno do zásady legitimního očekávání, neboť pokud dojde k zjištění existence zneužití, musí být nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících toto zneužití“.

[32] Krajský soud další námitku tohoto bodu, že žalobce obchodoval naprosto stejným způsobem v předchozích zdaňovacích obdobích od r. 2007, přičemž mu byly jeho nároky na nadměrné odpočty přiznávány a vypláceny, správce daně zde změnil za stejných skutkových podmínek svůj názor, odmítl jako novou, neboť v původní žalobě legitimní očekávání bylo dáváno do souvislosti se zjištěním existence zboží Celním úřadem v Brně, žalobce pak nepředložil ke svému tvrzení žádný důkaz a tvrzené skutečnosti neplynou ani ze spisu ani z rozhodnutí žalovaného. K odkazu žalobce na judikaturu Soudního dvora, citovanou již žalovaným, již napadal skutečnost, zda šlo hospodářskou činnost, pak poznamenal, že jde o skutečnost nespornou.

[33] Namítal-li žalobce dále ve vztahu ke zjištěním správce daně učiněným u tuzemských bank a jiných finančních úřadů, co jimi vlastně mělo být a bylo zjištěno ve smyslu důkazní povinnosti správce daně ve smyslu § 31 odst. 8 písm. b) a d) ZSDP, nebo nově § 92 odst. 5 daňového řádu, krajský soud opakovaně uzavřel, že rozhodnutí žalovaného je založeno na zjištění, že žalobce pořídil předmětné zboží, jeho faktické dodání mu bylo potvrzeno dodavatelem, který byl plátcem, a toto zboží bylo vyvezeno; nebylo ani zjištěno, že by došlo k zastření skutečného stavu stavem formálně právním; obchodní transakce byly uskutečněny v rámci hospodářské – ekonomické činnosti žalobce. Dále je postaveno na zjištění porušení principu zneužití práva, proti němuž žalobce v rámci včas uplatněné žaloby ničeho nenamítal. Zjišťování správce daně u tuzemských bank sloužilo jako podklad pro úvahu o zneužití práva žalobcem.

[34] Další argumentaci žalobce v doplnění žaloby, podrobně uvedené v bodu [24] rozsudku krajského soudu (že nikdy nedeklaroval přijímání bezhotovostních plateb od svého dodavatele, kdy jej ani zákon č. 254/2004 Sb. o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů, neomezuje v možnosti tyto platby přijímat, ale pouze mu ustanoví povinnost identifikovat osobu plátce ve smyslu ust. § 2 odst. .. písm. d) zákona č. 253/2008 Sb. o některých opatřeních proti legalizaci výnosu z trestné činnosti a financování terorismu, stejně jako směrnice č. 91/308/EHS, k neexistenci písemné smlouvy, popř. pojistné smlouvy, k informacím, týkajícím se dovozních podmínek do Libye, k použití finančních prostředků na daních z odpočtu zaslaných správcem daně žalobci a formě úhrady šekem a obchodním zvyklostem) krajský soud odmítl (*bod [25]*) jako novou žalobní námitku skutkově a právně rozporující podstatný závěr odvolacího orgánu o zjištění zneužití práva, které vedlo k odmítnutí jinak formálně naplněného nároku na odpočet DPH, uplatněnou mimo rámec zákonné lhůty pro uvedení či rozšíření žalobních bodů, přičemž se nejedná o námitku, kterou by byl soud povinen vypořádat z úřední povinnosti. Nadto dodal, že žalobce nedoložil fyzickou přítomnost zboží na libyjském trhu z důvodu jeho prohlídky a stanovení ceny osobní dohodou. Za situace neexistence písemné, příp. pojistné smlouvy a s ohledem na značný rozsah obchodu přisvědčil závěrům žalovaného, že „*takováto skutečnost nedokládá existenci obvyklých ekonomických podmínek podobného typu*“.

obchodu. Žalobce neuvedl ani žádný konkrétní důkaz, který by prokázal, že finanční prostředky nadměrných odpočtů byly používány k úhradám závazku z obchodního vztahu za dodávku zboží jak tvrdí, nevyvrátil zjištění učiněná v rámci prověřování úhrad za deklarovaná plnění, jak jsou vylíčena na straně 6 a 7 žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž ze zjištění vyplývá, že z údajů uvedených v účetních výkazech lze dovodit, že nedocházelo k úhradám deklarovaných plnění přijatých, ani uskutečněných. Skutečnost, že by k platbám mělo dojít prostřednictvím šeků, nebyla v napadeném rozhodnutí uváděna jako zjištěná skutečnost, která by měla jít žalobci k tíži. Odvolací orgán ani nerozporoval, že by pro vznik daňové povinnosti nemělo být zásadní uskutečnění zdanitelného plnění a vystavení faktury. Žalobou napadené rozhodnutí neargumentuje obchodními zvyklostmi ve smyslu žalobcem uváděného, pouze zjišťuje a rozebírá rozpor předmětného obchodu se zjištěními týkajícími se obvyklých postupů při vývozu zboží z ČR (Evropské unie) do Libye. Žalobce ani nijak nedoložil, že by dlužnou částku po odběrateli měl vymáhat“.

[35] V bodu IV. doplnění žaloby (str. 10-12), stejně jako v kasační stížnosti v bodu VII. (str. 11-12), kromě toho, že žalobce zopakoval nesouhlas s právním názorem žalovaného, že došlo k porušení zásady zákazu zneužití práva, ač najisto postavil jako nesporné skutečnosti již uvedené, brojil proti závěru, že měl realizovat uvedené transakce v rámci neobvyklých obchodních podmínek, které měly postrádat jakýkoliv ekonomický smysl, a jejich cílem bylo získání nároku na odpočet. Konkrétně uvedl, že mu naprosto uniká právní význam sdělení žalovaného: „Za další skutečnosti svědčící o zneužití ZDPH lze považovat i informace zjištěné z porovnání veřejně přístupných informací, na které odkazuje web Ministerstva zahraničních věcí ČR (<http://www.businessinfo.cz/cz/aibrika/libye/1000789/>). Z těchto informací v části Obchodní a ekonomická spolupráce s ČR v bodu 6.2. Teritoriální struktura - postavení v (k) EU činil dovoz do Libye z ČR za rok 2009 celkem 118 mil. EUR, z toho dle komoditní struktury (viz bod 6.3.) činilo spotřební zboží 9% - tedy 10,62 mil. € (zdroj informací: Ministerstvo zahraničních věcí, data o dovozu CIA World Factbook, NOC). Z údajů o vývozu deklarovaných odvolatelem v daňových přiznáních k DPH za jednotlivá zdaňovací období roku 2009, vyplývá, že odvolatel deklaroval vývoz zboží do Libye (dámské, pánské a dětské spodní prádlo) v roce 2009 ve výši 17,670 mil. € (467,644.600,- Kč, přepočet dle kurzu ČNB k 31. 12. 2009), což je v rozporu s údaji o dovozu uvedeného zboží do Libye, kdy dovoz veškerého spotřebního zboží z ČR (nejenom oděvní výroby a doplňky, konkrétně spodní prádlo) za rok 2009 byl uskutečněn ve výši 10,62 mil. €“. Namítl, že informace hovoří o tom, že „převážná většina dovozu zboží je uzavírána na bázi akreditivů“, nikoliv že jsou tak činěny všechny obchody. Krajský soud tuto námitku opět odmítl, jako zcela nově uplatněný žalobní bod s tím, že navíc žalobce jím citovanou část informací, týkající se teritoriální struktury dovozu nevyvrací a odvolací orgán ani nedovodil, že by veškeré obchody týkající se dovozu zboží měly být uzavírány na bázi akreditivů.

[36] Krajský soud jako opožděnou shledal rovněž námitku proti požadavku žalovaného na „superlegalizaci Generálním konzulátem Libye v Praze“, neboť směřuje proti závěru odvolacího orgánu, dovozujícího zneužití práva žalobcem, a nejedná se o upřesnění řádných žalobních bodů. Uvedl k tomu, že zpochybnění faktu přepravy zboží z tuzemska a ověření jeho vývozu Celním úřadem Brno odvolací orgán nerozporuje, námitka se netýká ani vztahu dodavatele a subdodavatele žalobce. Nadto uvedl, že „odvolací orgán sice jinak nedoložil nutnost „superlegalizace Generálním konzulátem Libye v Praze“, ani existenci tohoto úřadu, nicméně ze správy Regionální hospodářské komory Brno ze dne 20. 5. 2011

pokračování

vyplývalo, že žalobce Regionální hospodářské komoře Brno podal tři žádosti certifikátu č. 005500, 005501, 005502 s tím, že žadatel prokázal původ zboží pouze tak, že český původ zboží uvedl, Regionální hospodářská komora Brno při deklaraci českého původu zboží nevyžaduje další dokumenty, kontrolu neprovádí a předložení certifikátu původu zboží je požadované v dovozních podmínkách Libye. Otázka původu zboží byla tedy řešena na uvedené úrovni, mezi účastníky řízení není sporné, že zboží nebylo izraelského původu. I přes nedoložení rozporované podmínky superlegalizace Generálním konzulátem Libye v Praze (a existence tohoto orgánu) však odvolací orgán uvedl další důvody svědčící o neobvyklosti obchodního případu, k tomu zejména strana 5 – 15 žalobou napadeného rozhodnutí“.

[37] K opakované námitce porušení principu dobré víry, uplatněné v původní žalobě, krajský soud odkázal na její vypořádání již shora. Naopak v této souvislosti jako nové posoudil tvrzení žalobce, že je nesmyslné a spekulativní zabývat se otázkami otevření bankovního akreditivu, měny, v níž mělo být za zboží zapláceno, zda je zboží v deklarovaných vývozních cenách prodejné, zda byly vývozní doklady superlegalizovány, zda proběhlo celní řízení v souvislosti s dovozem zboží do Libye podle deklarované prodejní ceny a množství. K tomuto nově doplněnému tvrzení uvedl, že „žalobcem poukazovanými zjištěními odvolací orgán nerozporoval fyzickou existenci zboží či jeho ověření Celním úřadem v Brně, ale uvedená zjištění použil pro závěr o zneužití práva žalobcem, přičemž v této souvislosti nelze souhlasit s žalobcem ohledně nesmyslnosti a účelové spekulativnosti těchto zjištění s přihlédnutím, že ve věci konaly tuzemské celní orgány. Odvolací orgán měl právo uvedená zjištění provádět, neboť se zabýval otázkou existence zneužití práva žalobcem“, námitku proto důvodnou neshledal.

[38] V bodu V. doplnění žaloby (str. 12 a násl.), převzatém do bodu VIII. kasační stížnosti k opakované námitce žalobce odkazující na závěry judikatury správních soudů, týkajících se vztahů ust. § 31 odst. 8 písm. c) a § 31 odst. 9 ZSDP krajský soud (bod [29] a násl.) odkázal na shora uvedené, s tím, že otázka rozložení důkazního břemene podle citovaných ustanovení ZSDP nebyla žalobou napadeným rozhodnutím nastolena, jak plyne právě ze skutečností žalovaným zjištěných a nezpochybněných. Námitku žalobce, že došlo k porušení principu volného hodnocení důkazů s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 165/2005, soud odmítl, protože žalobce uvedenou námitku neuplatnil v původní žalobě a ani v doplňujícím procesním podání neuvedl, jak konkrétně by v projednávané věci mělo dojít k porušení principu volného hodnocení důkazů.

[39] Argumentaci, že žalovaný manipulativně a spekulativně na straně 7 svého rozhodnutí uvádí údaje o obchodních společnostech BUWING, s.r.o., BC.Trading, s.r.o., JUSALUDA, a.s., RAPUS Company, s.r.o., NORD AMSTRDAM, s.r.o., BVARDEX, s.r.o., L+K invest, s.r.o., RP Company, s.r.o., RAPUCO, s.r.o., Emiron Trade s.r.o., s nimiž v rámci obchodního vztahu žalobce nepřišel do styku, stejně jako skutečnost, že si daňové subjekty BC.Trading, s.r.o. a BUWING, s.r.o., stejně jako žalobce zvolily zástupce pro daňové řízení Ing. M. R., a takový způsob provádění dokazování má jít nad rámec zákonných limitů mlčenlivost ve smyslu ust. § 52 odst. 1 ZSDP, neboť úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní jsou vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděli o poměrech jiných osob, krajský soud odmítl jako zcela novou žalobní námitku, uplatněnou mimo rámec zákonné lhůty. Nadto dodal, že sice předmětné skutečnosti byly odvolacím orgánem na straně 7 žalobou napadeného rozhodnutí uvedeny,

nicméně v závěrečné fázi odůvodnění rozhodnutí, kdy odvolací orgán dovodil zneužití zákona, tyto zjištěné skutečnosti konkrétně použity nebyly.

[40] Dovolával-li se žalobce ve vztahu k předchozí námitce zásady vyplývající z judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora Evropských společenství (věc Optigen, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 12. 1. 2006 a rozhodnutí ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Kittel), že každá další transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi, krajský soud poukázal na to, že se již touto zabýval a zdůraznil, *„že odvolací orgán nedospěl k závěru o existenci tzv. kolotočových podvodů (Carousel Frauds), nebylo zjištěno, že v řetězci nebyla jedním z daňových subjektů přiznána ani zaplacená daň a příslušný plátce by přestal existovat, či by nebyl k dohledání. Odvolací orgán naopak dovodil zneužití práva ve smyslu Šesté směrnice. Odvolací orgán z žalobcem naznačeného pohledu věc nehodnotil, navíc pokud žalobce odkazuje na předchozí námitku týkající se zjištění uvedených na straně 7 žalobou napadeného rozhodnutí, pak sám uvádí, že s jím shora označenými subjekty do obchodního styku v konkrétní projednávané věci nepřišel“*.

[41] Další část doplnění žaloby představuje argumentace následně zcela převzatá do kasační stížnosti, shora citovaná v bodu [7], v níž žalobce tvrdí, že *žalovaný zjevně ignoroval důkazy ..., tím došlo k porušení zásady řádného zjištění skutkového stavu,..., přičemž z tohoto důvodu nemůže správce daně daňovému subjektu nárok na odpočet daně přiznat*. Krajský soud seznal, že zčásti se jedná o rozšíření námitek, které byly již soudem shora vypořádány, a odkázal na již uvedené, odmítl, že by žalovaný ignoroval žalobcem předložené důkazy, naopak poukázal na zjištění žalovaným označeným za nesporná (viz bod [20] tohoto rozsudku). Opakovaně zdůraznil, že důvodem neuznání nároku na odpočet bylo následné zjištění správce daně o zneužití práva žalobcem. Odvolací orgán netvrdil, že by nemělo dojít k naplnění podmínek ve smyslu ust. § 72 a 73 ZDPH, ale dovodil porušení zásady zákazu zneužití práva.

[42] Krajský soud k souhlasu žalobce s definicí ekonomické činnosti uvedenou odvolacím orgánem, kdy akcentuje, že i zákonné předpoklady jsou splněny (v souladu s obchodním zákoníkem a živnostenským zákonem) uvedl, že odvolací orgán nerozporuje žalobcem předestřené skutečnosti, nerozporuje, že předmětný obchod byl žalobcem učiněn v rámci jeho hospodářské – ekonomické činnosti, a odkázal na závěr vyslovený Soudním dvorem ve věci Halifax.

[43] Nepřezkoumatelnost úvahy žalovaného, týkající se tzv. objektivních kritérií, kdy není zjevné, co za ně žalovaný vlastně považuje, přičemž bylo dovozeno, že transakce se neměly uskutečnit za účelem podnikání, ale za účelem simulace právních úkonů za účelem získání nároku na odpočet, a kdy žalobce tvrdil, že ani nebylo uvedeno, jakým způsobem se měl na takovém jednání řetězce dodavatelů podílet, soud uvedl, že jde o nové žalobní tvrzení uplatněné mimo rámec v zákonné lhůtě. Žalobce jím míří proti závěru odvolacího orgánu o zneužití práva žalobcem, přičemž tento závěr nebyl v žalobě napaden. Odvolací rozhodnutí výslovně uvádí, že simulace právních úkonů nebyla ve věci zjištěna. Pokud jde o tvrzenou nepřezkoumatelnost dovozených tzv. objektivních kritérií, soud uvedl, že *„odvolací orgán dovodil, že tato spočívají v porovnání transakce s ostatními podobnými transakcemi při zjištění vybočení z obvyklých obchodních podmínek, jak je dostatečně konkrétně*

pokračování

uvedeno na straně 6 a násl. žalobou napadeného rozhodnutí. Odvolací orgán na základě zjištění, týkajících se úhrad za plnění, úhrad z vrácených odpočtů, poznatků týkajících se vývozu do Libye, zjištěné ceny a kvality předmětného zboží, dovodil zneužití práva žalobcem a tyto skutečnosti vyhodnotil jako tzv. objektivní kritéria ve smyslu rozsudku Soudního dvora ve věci Halifax“. Námitku proto neshledal důvodnou.

[44] K nesouhlasu žalobce, že by obchodní transakce měla být nadhodnocena a které považuje za subjektivní názor správce daně vybočující z hranic zákonem svěřené působnosti, neboť daňové orgány nejsou orgánem cenové kontroly, a není zřejmé, kdo měl předmětné konstatování učinit, za jakých okolností, na základě jakých skutečností a odborných znalostí, zda k tomu měl oprávnění a podle jakého právního předpisu, krajský soud opět uvedl, že se jedná o nově uplatněné tvrzení mimo rámec řádných žalobních bodů, k němuž soud nemůže přihlídnout, „navíc žalobce netvrdí, že by hodnota zboží zjištěná odvolacím orgánem měla být vyšší a z jakého konkrétního důvodu. Odvolací orgán uvedl, z jakého důkazu při své úvaze vycházel, tento důkaz je založen ve správním spise, jedná se o znalecký posudek č. 1/2011, vypracovaný soudním znalcem a odhadcem pro obor ekonomika, odvětví ceny a odhady, specializace věci movité Ing. Milošem Ondruškem, MBA dne 15. 1. 2011 pro objednatele Policii ČR, útvar odhalování korupce a finanční kriminality, služby Kriminální policie a vyšetřování, expozitura Brno-předmětné věci se týká především strana č. 29 a 135 tohoto posudku“.

[45] Ohledně tzv. subjektivních kritérií, žalobce tvrdil, že nejsou konkretizována, nebylo zřetelně důkazně doloženo, proč by měly být obchodní transakce uskutečněny úmyslně, pouze za účelem získání nadměrného odpočtu, kterou část obchodní transakce odvolací orgán zpochybňuje, žalovaný pouze obecně odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu a věc Halifax, což je nepřezkoumatelné. Odvolací orgán podle žalobce neuvedl, co má předmětná věc s jím citovanými soudními rozhodnutími, které mají jiný skutkový základ, společného, úvaha o zneužití daňového práva je chybná a stojí na mylném a neověřeném závěru. Žalobce provádí legální ekonomickou činnost, kdy cena prodejní je vyšší, než nákupní a dochází k tvorbě zisku. Délka splatnosti i způsob vymáhání je zcela v souladu se zákonem a dosavadními obchodními i osobními zkušenostmi žalobce, přičemž vymáhání nezaplacených částek cestou právního zastoupení, zejména v rámci mezinárodního právního prostředí je nákladné. Krajský soud opět uzavřel, že jde o nové tvrzení mimo rámec řádně uplatněných žalobních bodů, k němuž soud nemůže přihlídnout. Nadto doplnil, že „subjektivní kritéria odvolací orgán konkretizoval zejména na straně 12 a 16 žalobou napadeného rozhodnutí zcela dostatečným způsobem a souhrnnou argumentací rozvinul v dalších částech odůvodnění tohoto rozhodnutí. Odvolací orgán využil některé ze závěrů rozsudku ve věci Halifax (plnění jsou dodáním zboží a hospodářskou činností, pokud splňují objektivní kritéria, na nichž jsou uvedené pojmy založeny, pojmy „osoba povinná k dani“, a „hospodářská činnost“, jakož i pojmy „dodání zboží“ vymezující zdanitelná plnění ve smyslu šesté směrnice mají všechny objektivní povahu a použijí se bez ohledu na účel a výsledky dotyčných plnění, přičemž v tomto ohledu by povinnost daňových orgánů vést šetření za účelem zjištění úmyslu osoby povinné k dani byla v rozporu s cíli společného systému daně z přidané hodnoty, otázka, zda dotyčné plnění je uskutečněno s jediným cílem, a to získat daňové zvýhodnění, není relevantní pro určení, zda je dodáním zboží nebo poskytnutím služeb a hospodářskou činností; 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; ze všech

objektivních okolností musí vyplývat, že hlavním účelem dotyčných plnění je získání daňového zvýhodnění; pokud byla zjištěna existence zneužití, musí být plnění uskutečněná v jeho rámci nově definována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících toto zneužití). Naplněním podmínek vyplývajících z uvedeného rozsudku se odvolací orgán v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí řádně zabýval. Pokud jde o délku splatnosti a vymáhání nezaplacených pohledávek, odvolací orgán tyto skutečnosti použil jako jeden z mnoha faktů dokreslujících závěr o zneužití práva žalobcem“.

[46] Rovněž tvrzení žalobce, že žalovaným uváděná rozhodnutí na podporu zjištění zneužití objektivního daňového práva popisují naprosto jinou situaci, a to tu, pokud je nárok na odpočet uplatňován pouze formálně, nikoliv fakticky, krajský soud odmítl, jako nově uplatněnou námitku, mimo rámec zákonné lhůty, směřující proti žalobou nenapadenému závěru odvolacího orgánu o zneužití práva žalobcem. Dodal, že „v rozsudku ve věci *Halifax* šlo o to, že *Halifax*, bankovní ústav, chtěl provést stavební práce, naprostá většina služeb byla osvobozena od DPH, mohla mu být vrácena jen malá část této daně. *Halifax* vypracoval plán, který mu v praxi prostřednictvím řady plnění zahrnujících různé společnosti a organizace umožňoval získat zpět veškerou DPH, uhrazenou na vstupu za stavební práce. Závěry, které Soudní dvůr v dané věci vyslovil a které jsou shora uvedeny, byly ve vztahu ke skutkovým zjištěním odvolacího orgánu ve věci použitelné, nelze konstatovat, že by je odvolací orgán použil mimo rámec logické úvahy. Závěry vyplývající z rozsudku ve věci *Halifax*, jsou rovněž akceptovány v judikatuře Nejvyššího správního soudu“.

[47] K námitkám opakovaným v závěru žaloby, že po žalobci bylo požadováno doložení něčeho, co leží mimo jeho dispozici, že došlo k porušení ust. § 31 odst. 9 a § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP, že fyzická existence zboží byla ověřena Celním úřadem v Brně, krajský soud odkázal na již uvedené, rovněž tak k námitce porušení legitimního očekávání, hodnocení způsobu odůvodnění závěru odvolacím orgánem. K námitkám nepodloženosti a nepřezkoumatelnosti závěru o zneužití objektivního daňového práva opět poukázal na to, že jdou nad rámec řádně uplatněných žalobních bodů. Krajský soud uzavřel, že nebylo ani zjištěno nově uplatněné doplňující tvrzení, že by odvolací orgán zneužil objektivní právo a že by došlo k výraznému ohrožení ekonomické činnosti žalobce, což žalobce ani nijak nerozvedl a nedoložil.

[48] Z obsáhlého odůvodnění rozsudku krajského soudu tak je jednoznačné, že krajský soud v souladu s koncentrační zásadou odlišil námitky uplatněné včas ve lhůtě k podání žaloby a argumentaci v doplnění žaloby k nim vztahenou od nově vznesených žalobních bodů v tomto doplnění; přitom přezkoumal rozhodnutí žalovaného v plném rozsahu včas uplatněných žalobních bodů, s jeho hodnocením se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Z žaloby samé, i z jejího doplnění, a to i v části, jíž důvody včas uplatněné v žalobě byly toliko rozšířeny (a nešlo o opožděně vznesené důvody nové), a stejně i z repliky k vyjádření žalovaného vyplývá, že stěžovatel nesouhlasil se závěrem žalovaného, který mu nárok na uplatněný odpočet odepřel. Závěr žalovaného, aprobevovaný krajským soudem v rozsudku, stěžovatel považuje za odporující zjištěním žalovaného uvedeným shora, podle stěžovatele nebylo možno k takovému závěru dospět. Přitom však, ač vymezená zjištění byla podrobně popsána v odůvodnění rozhodnutí žalovaného, stejně, jako v něm byl vyjádřen dílčí závěr již samotného správce daně, že stěžovateli není samo o sobě přičítáno k tíži neprokázání původu zboží u subdodavatele jeho dodavatele, podstatná část argumentace v žalobních bodech, následně rozšířená v doplnění žaloby (a nyní převzatá do

pokračování

kasační stížnosti) se dovolává právě těchto nesporných zjištění, nebrojí proti závěru o zneužití práva, s těmito závěry se mýjí, popř. vůči nim směřovaly námitky uplatněné opožděně. K těmto tak nemohl přihlížet ani krajský soud, jak správně uvedl, nejsou však ani přípustné v řízení o kasační stížnosti (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[49] Nejvyšší správní soud na základě zjištění uvedených již v rozhodnutí žalovaného, aprobevaných krajským soudem neshledal opodstatněnými ani důvody kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí krajským soudem zde nebyla dána žádná skutečnost, pro závěr žalovaného svědčila dostatečná zjištění, která měla oporu ve spise.

[50] Rozsudek, rovněž tak ani rozhodnutí žalovaného stojí na správném právním názoru. 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 „*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.*“ (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). Dále tamtéž: „*Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu. Právo je jedním ze společenských normativních systémů; je tedy nerozlučně spjato s existencí společnosti, kterou svým regulativním působením významně ovlivňuje. Úkolem práva jako společenského normativního systému je zabezpečit reprodukci společnosti a tedy i vůbec její řádné fungování. Aby společnost nebyla pouhým souhrnem autonomních individuí, sledujících výlučně své vlastní zájmy, potřeby a toliko svůj prospěch, a nerespektujících zájmy, potřeby a prospěch ostatních, resp. celku, musí ve společnosti existovat i určitá shoda ohledně základních hodnot a pravidel vzájemného soužití. Z tohoto pohledu je evidentní, že právní řád nemůže být hodnotově neutrální, ale musí obsahovat, chránit a prosazovat alespoň hodnoty, které umožňují bezporuchové soužití jednoho člověka s lidmi dalšími, tedy život člověka jako člena společnosti. V tomto svém regulativním působení musí právo předkládat svým adresátům racionální vzorce chování, tedy takové vzorce, které slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů. To je příkaz nejen pro zákonodárce, ale i pro adresáty právních norem a orgány, které tyto právní normy autoritativně interpretují a aplikují; smyslu práva jako takového odpovídá pouze takový výklad textu právního předpisu, který takové uspořádání vztahů ve společnosti respektuje. Výklad, který by – při existenci několika různých interpretačních alternativ – racionalitu uspořádání společnosti pomíjel, nelze považovat za správný a závěr, k němuž dospívá, potom důsledně vzato nelze považovat ani za existující právo, a to z toho důvodu, že se přičí základnímu smyslu práva. Ostatně odedávna platí, že znát zákony neznamena znát jenom jejich text, ale především pochopit jejich smysl a působení; obdobné platí o právu samém. Při existenci několika interpretačních alternativ tedy takové chování, které není v souladu s požadavkem rozumného uspořádání společenských vztahů, je chováním protiprávním; takové chování může mít zároveň povahu zneužití subjektivního práva.*“

[51] 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.

[52] 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 neporovnatelně významnější, že tyto ostatní účely ve své podstatě zastíňuje a zásadně marginalizuje, takže od nich lze při zkoumání hospodářského smyslu dotčené 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 účastnícími se plánu na snížení daňové zátěže.* (obdobně rozhodnutí ESD ve věci C-94/05 - Emsland-Stärke).

[53] Nejvyšší správní soud dospěl ve shodě s krajským soudem k závěru, že žalovaný (resp. správce daně) nepochybil, když z výše popsanych důvodů dovodil, že posuzovaná transakce nemá jiný hospodářský smysl než inkasování daňového odpočtu vyvážejícím subjektem. Žalovaný vzal v úvahu charakter plnění, nestandardní obchodní podmínky i personální vztahy, těmito okolnostmi, pokud byly namítány včas, se poté dostatečně zabýval i krajský soud. Stěžovateli nebylo přičítáno k tíži, jaký byl charakter vztahů jiných subjektů, nicméně právě ve světle výše citované judikatury je objasnění personálních vazeb zúčastněných osob postupem správným.

[54] Aspekty, jakým je původ zboží, nadhodnocení ceny zboží, jak a zda dochází k úhradě za zboží a další vytčené ve svém souhrnu tak neumožňují dospět k závěru odlišnému od toho, který nastínil žalovaný a potvrdil krajský soud. Jde o závěr je platný i s ohledem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, kde zdejší soud uvádí, že „je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou.“

[55] Nejvyšší správní soud uzavírá, že první kumulativní 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.

pokračování

[56] Druhá z kumulativních 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.

[57] 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)

[58] 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.“*

[59] V právě posuzovaném případě by byl princip neutrality realizován tak, že daň z přidané hodnoty neodvede subjekt při prvním prodeji, aniž by byl doložen původ jeho zboží a jeho cena, cena zboží je výrazně nadhodnocena (z ceny např. 25-50 Kč za kus, na 560 Kč za kus) a vyvážející subjekt uplatní nárok na odpočet; 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 z nadhodnocené ceny, odečíst. Podstatou a hlavním smyslem nyní posuzované obchodní transakce (viz výše) bylo získání odpočtu daně při vývozu zboží. Žádný z odběratelů na účet stěžovatele úhrady za deklarované vyvážené zboží nehradil, naopak částky poukazované správcem daně jako vrácení nadměrného odpočtu (99% pohybu na účtu) byly vybírány následující den hotovostně osobami provázanými. 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, popř. byla odvedena v marginální výši, ba co více, na jejím neodvedení spočívá samotný ekonomický smysl provedených obchodních transakcí.

[60] 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)

[61] 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.

[62] Žalovaný tak postupoval v souladu s rozhodovací praxí ESD, když k posuzované transakci při vyměření daně nepřihlédl, jelikož dle této *praxe plnění uskutečněná v rámci zneužití musejí být nově definována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících uvedené zneužití* (rozhodnutí ve věci C-255/02 Halifax, a ve věci C-425/06 Part Service). Krajský soud proto nepochybil, pakliže právní závěr žalovaného aproboval.

IV. Závěr a náklady řízení

[63] Z výše uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[64] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu 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, proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. června 2015

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu