



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **LARNK SEE s. r. o.**, se sídlem Palackého třída 200/77, Brno, zast. Mgr. Markem Sedlákem, advokátem, se sídlem Příkop 834/8, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 30. 11. 2012, č. j. 18221/12-1303-703609, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2015, č. j. 29 Af 14/2013 – 60,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností ze dne 29. 4. 2015, doplněnou podáním ze dne 2. 6. 2015, se žalobce, jakožto stěžovatel, domáhá zrušení shora nadepsaného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 30. 11. 2012, č. j. 18221/12-1303-703609.

Současně s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o finanční správě České republiky, došlo dnem 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Nástupcem Finančního ředitelství v Brně, které napadené rozhodnutí vydalo, se stalo Odvolací finanční ředitelství. Žalovaným je proto Odvolací finanční ředitelství, nicméně dále může takto být označeno i dřívější Finanční ředitelství v Brně, neboť bylo orgánem, který žalobou napadené

rozhodnutí vydal. Obdobně pak žalobou napadené rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně bude dále označováno jako „rozhodnutí žalovaného.“

Stěžovatel se žalobou u krajského soudu domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta jeho odvolání proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu Brno II (dále jen „správní orgán prvního stupně“) ze dne 27. 9. 2010, č. j. 172468/10/289912703021, č. j. 172485/10/289912703021, č. j. 172491/10/289912703021 a č. j. 172501/10/289912703021 (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“), které byly tímto potvrzeny. V pořadí uvedenými prvostupňovými rozhodnutími byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2007, prosinec 2007, leden 2008 a únor 2008, ve výši 2 926 000 Kč, 5 700 000 Kč, 6 840 000 Kč a 11 400 000 Kč, a penále 585 200 Kč, 1 140 000 Kč, 1 368 000 Kč a 2 280 000 Kč, v souhrnu doměřené daně a penále celkem 32 239 200 Kč.

Správní orgán prvního stupně odkázal pro účely podrobnějšího odůvodnění svých rozhodnutí, kterými doměřil stěžovateli daň z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období, na Zprávu o výsledku daňové kontroly ze dne 6. 8. 2010, č. j. 133588/10/290540707932 (dále též „Zpráva“). Z této vyplývá, že stěžovatelem byla v rámci daňové kontroly na daň z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období předložena evidence pro daňové účely vedená v souladu s ustanovením § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), a daň z přidané hodnoty byla stěžovatelem účtována v souladu s účetním předpisem, nicméně na základě (ve Zprávě explicitně uvedených) objektivních skutečností dospěl správní orgán prvního stupně k závěru, že obchodní transakce stěžovatele ukončené režimem vývoz byly realizované s hlavním účelem formálního vytvoření a splnění podmínek vyplývajících ze ZDPH pro získání neoprávněného nároku na odpočet. Stěžovatel přitom s přihlédnutím ke všem skutečnostem a zjištěním učiněným správcem daně měl či mohl vědět, že se danými obchody se spodním prádlem dopouští jednání, které správce daně považuje za zneužití daňového práva, pročez nebylo stěžovateli možné daný nárok na odpočet přiznat.

Žalovaný se v rámci posouzení důvodnosti stěžovatelových odvolání proti prvostupňovým rozhodnutím ztotožnil se zjištěními a vyvozenými závěry správního orgánu prvního stupně. Těžiště problému přitom spatřoval v přezkoumání zjištění o naplnění podmínek testu zneužití práva ve světle judikatury Soudního dvora Evropské unie (zejm. rozsudky C-255/02 *Halifax*, C-110/99 *Emsland*, C-425/06 *ItalSERVICE*, C-515/03 *Eichsfelder* a C-438/04 *Axel Kittel*), s přihlédnutím k dosavadní rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu (zejm. k závěrům rozsudku ze dne 19. 1. 2006, č. j. 7 Afs 115/2004 – 47, ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 – 64 a ze dne 28. 11. 2008, č. j. 5 Afs 61/2008 – 80; veškerá zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Dle názoru žalovaného je z provedeného prověření obchodních transakcí v řetězci zřejmé, že došlo k úmyslnému deklarování nadhodnocených nákupů velkého množství spodního prádla, kdy dodavatel daňového subjektu i další dodavatelé v řetězci vykázali minimální marže. V rámci daňové kontroly nebylo možno ověřit původ tohoto zboží, neboť na počátku řetězce byl nezjistitelný dodavatel. Na konci řetězce v České republice, kde stojí daňový subjekt, byl deklarován vývoz zboží do Spojených arabských emirátů, který po formální stránce splňoval podmínky dle ZDPH, ale ceny tohoto zboží i s ohledem na dovozní podmínky této země, odporovaly reálnosti deklarovaných obchodních transakcí...

pokračování

Protože hospodářská činnost daňového subjektu splnila současně obě podmínky (hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně a přiznání tohoto práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem ZDPH), došlo k dočasné derogaci zneužívaného ZDPH a objektivní právo po dobu jeho zneužití nemohlo platit. Proto nelze daňovému subjektu přiznat nárok na odpočet daně tak, jak deklaroval v jím podaných daňových přiznáních, přestože podmínky odpočtu daně ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH byly naplněny.“

Obsahem žalobních námitek stěžovatele byla zejména následující tvrzení. Žalovaný neuvedl, se kterými konkrétními podobnými transakcemi porovnával stěžovatelovy transakce tak, že dospěl k závěru o jejich nestandardnosti. Jeho postup proto není souladný s relevantní judikaturou Soudního dvora Evropské unie, týkající se aplikace principu zákazu zneužití práva. Stěžovatel rovněž nesouhlasil s tím, že by jeho jednání nemělo reálný ekonomický základ, neboť z porovnání nákupní a prodejní ceny zboží je zřejmé, že žalobce svým jednáním směřoval k obvyklému přiměřenému zisku. Dále postup znalce při vypracování znaleckého posudku ze dne 12. 6. 2011, č. 7/2011, stran odhadu ceny vyváženého zboží byl dle stěžovatele nepřezkoumatelný a jeho správnost proto nelze ověřit. Rovněž pokud šlo o zjišťování ukazatelů o nestandardnosti obchodních transakcí, na základě kterých stěžovatel uplatňoval nárok na vrácení nadměrného odpočtu, není zřejmé, jakým způsobem žalovaný zjišťoval běžné a obvyklé obchodní zvyklosti při obchodování se subjekty ze Spojených arabských emirátů. Stěžovatel též poukazoval na skutečnost, že usnesením Policie České republiky, Útvaru pro odhalování korupce a finanční kriminality SKPV ze dne 27. 9. 2013, č. j. OKFK-167-489/TČ-2010-252401-TRV byla odložena věc podezření ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1,3 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, kterého se měl jako spolupachatel krom dalších fyzických osob dopustit též tehdejší jednatel stěžovatele. Z toho stěžovatel dovozoval, že nemohlo na jeho předmětných transakcích, zakládajících nárok na vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, být nic podvodného.

Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku konstatoval, že „[v] případě žalobce byly podmínky pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu zneužití práva naplněny. Z objektivních kritérií uvedených žalovaným v napadeném rozhodnutí vyplývá účelovost jednání žalobce. Jeho ekonomická činnost neměla za účel vytvářet skutečný zisk, nýbrž jen využít objektivního daňového práva k získání nároku na odpočet daně... [E]konomické chování žalobce nebylo ve svém souhrnu racionální a v mezích obvyklých obchodních praktik.“ Dle krajského soudu byl přitom neobvyklý charakter podmínek transakcí oproti obvyklé obchodní praxi zřejmý na první pohled, např. již pro absenci písemné formy kupních smluv (ač zákonem nevyžadované) na plnění v řádu desítek milionů korun, pročez nebylo povinností žalovaného provádět srovnání s jinými konkrétními transakcemi jiných subjektů. Stěžovatel neprokázal, že by obdobné obchodní jednání bylo v obecné obchodní praxi obvyklé. Dle závěru znaleckého posudku, který se vyslovoval ke kvalitě i orientační ceně stěžovatelem obchodovaného zboží, byla cena zboží dle stěžovatelem předložených faktur nadhodnocena v některých případech až desetinásobně. Ohledně otázky naplnění subjektivních podmínek dle testu zneužití práva konstatoval krajský soud, že stěžovatel byl podstatným a aktivním účastníkem na předmětných transakcích celého řetězce obchodníků, přičemž si v rámci své obchodní činnosti počínal značně nestandardně a

z ekonomického hlediska riskantně. Též s přihlédnutím k tomu, že právě stěžovatel, jako vývozce předmětného zboží do Spojených arabských emirátů, inkasoval částku nadměrného odpočtu, dospěl krajský soud ve shodě s žalovaným k závěru, že je vyloučena zcela náhodná účast stěžovatele na celém řetězci obchodů, naopak že o tomto věděl, či přinejmenším vědět mohl.

Ve své kasační stížnosti označuje stěžovatel jako důvody pro její podání výslovně důvody uvedené 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.“). Konkrétně namítá, že krajský soud v napadeném rozsudku neuvedl, jakými úvahami se při hodnocení jednotlivých důkazů i důkazů v jejich souhrnu řídil, a dále dostatečně přesvědčivě neuvedl, jak věc posoudil po právní stránce, když napadený rozsudek shledává stěžovatel vnitřně nekonzistentním. „*Vnitřní nekonzistentnost a tím zapříčiněnou nepřesvědčivost spatřuje žalobce zejména ve skutečnosti, že přestože bylo z jeho strany prokázáno, že orgány činné v trestním řízení neshledaly naplnění skutkové podstaty podvodu v předmětné věci, žalovaný a následně i soud nadále zastávají názor, dle kterého se měl žalobce dopustit podvodného jednání.*“ Dále stěžovatel poukazuje na rozpornost tvrzení soudu o tom, že u předposledního článku (tedy přímého dodavatele stěžovatele, pozn. NSS) údajného řetězce nedošlo k nadhodnocení prodejní ceny, avšak žalobce měl předmětné zboží nakupovat za vysokou cenu, neboť je naprosto nelogické, aby v případě, že u prodávající osoby není shledáno nadhodnocení prodejní ceny, bylo v témže případě u kupujícího shledáno nakoupení zboží za vysokou cenu.

Krom toho učinil krajský soud nesprávné skutkové závěry z provedeného dokazování, když se zejména ztotožnil se závěry žalovaného, přestože tyto neodpovídají skutkovému stavu věci. Za nesprávný a nepodložený považuje stěžovatel především názor krajského soudu o nestandardnosti a ekonomické riskantnosti jeho obchodního počínání. Podotýká přitom, že forma kupní smlouvy na předmětný druh zboží ani typ transakce není povinně písemná. V praxi exportu zboží mezi subjekty dlouhodobě vzájemně obchodujícími častokrát dochází ke vzniku ustálené praxe ohledně formy kupních smluv, které již nejsou uzavírány v písemné podobě, ale mnohdy dojde pouze k ústnímu uzavření prostřednictvím telefonního rozhovoru či při osobním jednání; nejde proto okolnost obecně nestandardní.

Stěžovatel dále vytýká krajskému soudu, že nepřihlédl k pochybení žalovaného spočívajícímu v neporovnání předmětných transakcí stěžovatele s konkrétními obvyklými obchodními transakcemi za účelem objasnění jejich případné nestandardnosti. Stěžovatel již v rámci své žaloby proti rozhodnutí žalovaného tvrdil, že je mu známa exportní praxe zboží do Iráku a Spojených arabských emirátů, přičemž jeho předmětné transakce se od této praxe nikterak neodchylují. Příslušné obchodní aktivity stěžovatele měly reálný ekonomický základ, neboť již porovnáním pořizovací a prodejní ceny lze zjistit, že takové transakce měly stěžovateli generovat přiměřený zisk. Krajský soud pak dále pochybil, když se nevypořádal s žalobní námitkou stěžovatele stran nepřezkoumatelnosti znaleckého posudku, ze kterého správní orgány čerpaly informace pro zjištění o nadhodnocení stěžovatelem obchodovaného zboží. Za nesprávný označuje stěžovatel též závěr krajského soudu o tom, že nevyvíjel další obchodní aktivity, neboť v řízení o žalobě stěžovatel tvrdil opak a k prokázání tohoto navrhoval krajskému soudu provedení důkazu fotografiemi

pokračování

z obchodu, který provozuje.

Žalovaný v rámci vyjádření ke kasační stížnosti argumentuje pro bezvadnost napadeného rozsudku, neboť krajský soud se vypořádal se všemi žalobními námitkami stěžovatele. Ztotožnil se rovněž s věcným posouzením žaloby krajským soudem, toto považuje za správné a zcela souladné se zákonem i rozhodnutími Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie v obdobných věcech. Odkázal proto na odůvodnění svého rozhodnutí a navrhl Nejvyššímu správnímu soudu, aby kasační stížnost pro nedůvodnost zamítl.

Nejvyšší správní soud nejdříve zkoumal přípustnost kasační stížnosti dle dílu prvního, hlavy třetí, části třetí s. ř. s., a zjistil, že kasační stížnost je podána včas, osobou k tomu oprávněnou, zastoupenou advokátem, směřuje proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví a opírá se o některý z důvodů vyjmenovaných § 103 odst. 1 s. ř. s. Kasační stížnost je proto přípustná.

Kasační stížnost není důvodná.

K vypořádání stěžovatelovy první námítky, kterou je krajskému soudu vytýkána nepřezkoumatelnost rozsudku, považuje Nejvyšší správní soud za vhodné uvést, že dle jeho ustálené rozhodovací praxe lze za nepřezkoumatelné (pro nesrozumitelnost) považovat takové rozhodnutí krajského soudu, jehož odůvodnění je vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007 - 107). Rovněž lze „[z]a nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné“ (z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130).

Pokud stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v jeho nekonzistentnosti, nemůže mu Nejvyšší správní soud přisvědčit. Stěžovatel sice doložil krajskému soudu listinu zaznamenávající usnesení Policie České republiky, Útvaru pro odhalování korupce a finanční kriminality SKPV ze dne 27. 9. 2013, č. j. OKFK-167-489/TČ-2010-252401-TRV, kterým byla odložena věc podezření ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, vztažená k osobě tehdejšího jednatele stěžovatele, krajský soud však v odůvodnění napadeného rozsudku (přesněji v posledním odstavci str. 8 napadeného rozsudku) dostatečně objasnil způsob, jakým se vypořádal s tímto důkazním návrhem stěžovatele, a též důvody, které jej k tomu vedly. Z odkázaného textu je zřejmé, že krajský soud neviděl potřebnost provedení takového důkazu, když vzal v úvahu odlišnou povahu řízení daňového a trestního řízení jako celku, stejně jako rozdílnost (ačkoli s jistou vzájemnou vazbou) subjektů, se kterými jsou tato řízení vedena. Krajský soud rovněž správně uvedl, že závěr správce daně o zneužití práva stěžovatelem je nezávislý na zjištění orgánů činných v trestním řízení ohledně toho, zda

byla naplněna skutková podstata trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Poukazuje-li nyní stěžovatel na to, že krajský soud i žalovaný označili jeho jednání jako podvodné, což má za rozporné se zjištěními zmíněného útvaru Policie České republiky, připomíná Nejvyšší správní soud nad potřebný rámec vypořádání této námitky, že pokud je určité jednání označeno orgány finanční správy či správním soudem jako podvodné, nejedná se v žádném případě o autoritativní výrok o shledání naplnění skutkové podstaty trestného činu dle § 240 odst. 1, 3 trestního zákoníku, neboť tyto orgány nejsou k takové činnosti příslušnými procesním předpisy povolány. Nelze proto hovořit o žádné kolizi mezi rozhodnutím žalovaného či napadeným rozsudkem na straně jedné, a zmiňovaným usnesením Policie České republiky na straně druhé.

Nejvyšší správní soud dále neshledal důvodnou ani námitku, kterou stěžovatel poukazuje na logický rozpor dvou částí odůvodnění napadeného rozsudku. Stěžovatel cituje některé věty odůvodnění, avšak tyto zcela účelově vyjímá z kontextu rozsudku jako celku. Zdejší soud nemá nejmenší pochybnost o obsahu sdělení zprostředkovaného krajským soudem. Stěžovatel se naopak mýlí v úsudku, dle kterého nemůže být cena zboží nadhodnocena tehdy, pokud mezi jednotlivými členy řetězce obchodníků docházelo k pouze minimálnímu navýšení ceny obchodovaného zboží. Opomíjí totiž alternativu podstatného nadhodnocení ceny zboží ještě před jeho uvedením do předmětného obchodního řetězce. Je přitom nepochybné, že právě tato alternativa je pro nyní řešenou věc relevantní, když právě první článek řetězce byl správním orgánem prvního stupně seznán být nekontaktním. Napadený rozsudek není v tomto směru nepřezkoumatelný.

Dále shledává stěžovatel napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným, tentokrát pro nedostatek vypořádání žalobní námitky, spočívající v tvrzení nepřezkoumatelnosti znaleckého posudku pořízeného pro účely objasnění a prověření skutečností důvodně nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Nejvyšší správní soud ani do třetice neshledal námitku nepřezkoumatelnosti důvodnou. Závěry znaleckého posudku a jejich vypovídací hodnotou ohledně otázky standardnosti realizovaných obchodních transakcí se krajský soud patřičně zabýval v odst. 34 napadeného rozsudku.

Výše uvedené vypořádání námitek stěžovatele stran nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku bylo dostatečně konkrétní. Konkrétnost ovšem postrádá obecné tvrzení stěžovatele, dle kterého krajský soud neuvedl, jakými úvahami se při hodnocení jednotlivých důkazů i důkazů v jejich souhrnu řídil. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu se přitom podrobně vyjádřil k požadavkům na formulaci žalobních bodů v rozsudku ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 – 58 (publ. též pod č. 835/2006 Sb. NSS), v němž mj. uvedl: *„Žalobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti.“* Tyto závěry rozšířeného senátu lze plně vztáhnout i na formulaci důvodů kasační stížnosti. Ve světle těchto požadavků pak nemůže zcela obecná námitka stěžovatele obstát. Pokud však jde o otázku přezkoumatelnosti rozsudku napadeného kasační stížností, je povinností Nejvyššího správního soudu, a to i bez návrhu, se jí zabývat (srov. ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s.). Ani tímto postupem však zdejší soud nedospěl k závěru o nepřezkoumatelnosti napadeného

pokračování

rozsudku.

Předmětem další stížní námitky činí stěžovatel údajné vytvoření nesprávných skutkových závěrů krajským soudem, které neodpovídají provedenému dokazování, k čemuž mělo dojít tím, že se krajský soud ztotožnil se skutkovými zjištěními žalovaného. Konkrétně stěžovatel rozporuje správnost zjištění žalovaného a tedy i krajského soudu o nestandardnosti a ekonomické riskantnosti předmětných obchodních transakcí stěžovatele. Nejvyšší správní soud k tomuto uvádí, že krajský soud v napadeném rozsudku výslovně upozornil (i vzhledem k formulaci žalobních námitek stěžovatele), že k danému závěru dospěl na základě souhrnu **všech** skutkových zjištění správního orgánu prvního stupně a žalovaného, nikoli pouze s přihlédnutím k nedostatku písemné formy kupních smluv stěžovatelem uzavíraných. Pokud stěžovatel nyní argumentuje institutem zavedené obchodní praxe, má Nejvyšší správní soud tuto námitku za zcela obecnou, neboť stěžovatel netvrdí, že tato praxe existovala mezi ním a jeho dodavatelem či odběratelem, pouze poukazuje na možnost existence této alternativy určování obsahu či formy některých závazkových právních vztahů. Tvrdí-li tak stěžovatel, že uzavírání kupních smluv formou nikoliv písemnou nepředstavuje samo o sobě dostatečnou oporu pro závěr o nestandardnosti takto iniciovaných obchodních transakcí, je jeho názor jistě správný, avšak nikterak nekoherentní se závěry vyslovenými žalovaným a krajským soudem.

Konečně stěžovatel namítá, že žalovaný v napadeném rozhodnutí žádným způsobem při použití testu zneužití práva v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie neporovnal jeho transakce s ostatními podobnými transakcemi, resp. toto pouze tvrdil v napadeném rozhodnutí, avšak takové transakce nikterak neidentifikoval. Nejvyšší správní soud nemůže ani tuto námitku vyhodnotit jako důvodnou. Porovnávání posuzovaných transakcí s jinými konkrétními transakcemi obdobného typu je totiž toliko jedním z mnoha způsobů opatření podkladových informací k rozhodnutí dílčí (zde přitom stěžejní) otázky naplnění znaků zneužití práva. I přesto však ze správního spisu žalovaného plyne zjištění, že k zajištění platby se při obchodním styku se subjekty registrovanými v Spojených arabských emirátech většinou využívá akreditiv, případně i platba předem; platby s odloženou splatností nejsou v místě obvyklé. Dle vyjádření správním orgánem prvního stupně oslovených tradičních vývozců zboží do Spojených arabských emirátů je v rámci obchodního styku běžné otevírat akreditiv na viděnou k celé zásilce, běžnou obchodovanou měnou je americký dolar. V případě dlouholetých obchodních vztahů akceptují zákazníci platbu proti předložení kopie námořního nákladního listu. Veškeré doklady jsou přijímány ve vyhotoveních v anglickém jazyce, zboží se pojišťuje pouze na palubu lodi v rámci dodací podmínky CFR. Obvyklé platební podmínky vychází z konkrétního obchodního případu, nejčastěji jsou používány platby předem nebo pomocí dodavatelského úvěru v rozsahu 30 až 60 dní. Tyto informace byly správci daně potvrzeny jak příslušným velvyslanectvím, tak českými vývozci. Nejvyšší správní soud uzavírá, že není nutné, aby žalovaný uvedl přesnou specifikaci konkrétní uskutečněné obchodní transakce, se kterou předmětné obchodní počínání stěžovatele porovnával, má-li k dispozici výše vyčtená obecná pozorování nezainteresovaných subjektů. Ze všech zjištění učiněných správními orgány lze dle Nejvyššího správního soudu pojmout závěr, že stěžovatelem uskutečňované transakce nebyly ani zdaleka obvyklými, a to s přihlédnutím zejména k až několikaleté splatnosti pohledávek stěžovatele, absence jakéhokoli zajištění splnění závazku ze strany zahraničního dovozce, nevymáhání splatných pohledávek

stěžovatelem či liknavostí v tomto směru, koupi a prodeji značně (někdy až desetinásobně) nadhodnoceného zboží, podezřele nízké marži stěžovatele (stěží více jak 1% rozdíl mezi cenou pořizovací a vývozní), platby sjednané nikoliv méně obvyklé, placené v hotovosti, fakturaci v jazyce nikoli obvyklém pro obchodní styky s obchodníky registrovanými v Spojených arabských emirátech, značným objemům vývozu zboží velmi nízké až neupotřebitelné kvality, a konečně i nedostatku povědomí stěžovatele o tom, zda je jeho zahraniční obchodní partner vůbec registrován k povinnému členství v příslušné obchodní komoře.

Na základě těchto zjištění nezbyvá Nejvyššímu správnímu soudu než uzavřít, že stěžovatel projevil frapantní nezájem vůči osobě svého odběratele, kvalitě obchodovaného zboží, platebním podmínkám, faktickému plnění uzavřených smluv a celkové ekonomické rentabilitě uzavřených transakcí samotných. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 12. 12. 2012, č. j. 5 Afs 75/2011 – 57, konstatoval, že „*[h]lavní účel situace navozené daňovým subjektem je třeba hledat na základě skutečného obsahu jím provedených úkonů, ... Právní řád nemůže poskytovat ochranu zneužívajícím praktikám, jež nejsou uskutečněny v rámci obvyklých obchodních transakcí, a to ani tehdy, pokud je činnost daňového subjektu v souladu se striktním formalistickým výkladem příslušných předpisů daňového práva.*“ Nelze tudíž než souhlasit s krajským soudem i s žalovaným v tom, že jediným rozumným vysvětlením takového počínání musí být výhled stěžovatele na následné uplatnění nároku na vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty. Jak již bylo opakovaně ve výše citovaných rozhodnutích Evropského soudního dvora a Nejvyššího správního soudu uvedeno, obdobná jednání jsou v rozporu se zásadou neutrality daně z přidané hodnoty, vedou k neoprávněnému zvýhodnění daňového subjektu a přiči se smyslu relevantní právní úpravy. Důsledkem těchto zjištění je nemožnost přiznání nároku na vrácení nadměrného odpočtu i přes splnění veškerých formálně stanovených požadavků, a to právě pro stěžovatelovo zneužití práva uplatňovat tento nárok.

Nejvyšší správní soud vyhodnotil každou jednotlivou kasační námitku stěžovatele jako nedůvodnou. Jelikož zdejší soud zároveň nemá za to, že by napadený rozsudek krajského soudu trpěl některou z vad, ke kterým je třeba přihlídnout i bez návrhu stěžovatele (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), nezbylo než kasační stížnost v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 *in fine* zamítnout.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému v řízení o kasační stížnost nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, pročež mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně dne 27. srpna 2015

pokračování

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu