



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrda a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **OK AVIATION Base, s.r.o.**, se sídlem Drásov 201, Příbram, zast. JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 13. 12. 2016, č. j. 46 Af 5/2015 – 35,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 13. 12. 2016, č. j. 46 Af 5/2015 – 35, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17. 12. 2014, č. j. 28788/14/5200-20447-705194, **se ruší a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 24 456 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupkyně JUDr. Mileny Novákové, advokátky se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2014, č. j. 28788/14/5200-20447-705194. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele a současně potvrdil rozhodnutí – dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj, územního pracoviště v Příbrami (dále jen „správce daně“) ze dne 28. 5. 2014, č. j. 2731843/14/2120-24801-201659, kterým byla stěžovateli doměřena daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období leden 2009 ve výši 567 810 Kč a vznikla mu povinnost uhradit penále ve výši 113 562 Kč.

[2] Správce daně vycházel ze zprávy o daňové kontrole, č. j. 543246/14/2120-05401-204232, která byla se stěžovatelem projednána dne 26. 5. 2014 a ve které je popsáno 10 obchodních případů prodeje ultralehkých letadel označovaných též jako „strojní létací zařízení“ (SLZ) dánské společnosti European Flight Technology (EFT). V 8 obchodních případech se jednalo o transakce, kdy po dodání SLZ dánské společnosti EFT byla letadla následně prodána konečným zákazníkům v České republice, přičemž 3 tyto případy pod body: 1), 2) a 5) zprávy o daňové kontrole byly důvodem vydání výše citovaného dodatečného platebního výměru; v těchto případech byli konečnými zákazníky: P. T., J. R. a Ing. D. M. Podle stanoviska správce daně (na str. 26 zprávy o daňové kontrole), které zůstalo nezměněno i po vyjádření stěžovatele ke kontrolním zjištěním, formálně sice došlo k naplnění zákonných podmínek podle § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), tj. k osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie. Nicméně ze skutečného obsahu a významu dotčených plnění podle správce daně vyplývá, že jejich hlavním účelem bylo získání daňové výhody pro stěžovatele ve formě osvobozeného plnění, což správce daně dovozoval z následujících zjištění.

[3] Stěžovatel podepsal v roce 2008 rámcovou smlouvu s dánskou společností EFT, jejímž předmětem bylo dodání SLZ této společnosti v průběhu roku 2009 a 2010. V době obchodních transakcí platila v Dánsku 0 % sazba DPH na dodávku všech letounů soukromým osobám s pobytem na území Evropské unie. Letouny byly přepravovány z České republiky do Dánska prostřednictvím profesionálního pilota D. Ch. (zaměstnanec stěžovatele, resp. společnosti PIPER OK a. s., která je společníkem stěžovatele a jednatelka stěžovatele je členkou představenstva této společnosti) – a to za přítomnosti konečného českého zákazníka nebo i bez jeho přítomnosti a následně mu byl letoun předán na území České republiky. Podle sdělení dánské daňové správy přistály letouny na letišti Roskilde v Dánsku, kde byly uhrazeny letištní taxy a náklady na pohonné hmoty pro další přepravu, a letadla letěla zpět. Platby za SLZ byly provedeny stěžovateli ze strany koncových zákazníků na jeho účet ještě předtím, než uzavřeli kupní smlouvu se společností EFT. Této společnosti zasílali koncoví zákazníci úhradu za letouny pouze ve výši 4 000 až 4 900 EUR, pravděpodobně jako provizi za zprostředkování prodeje (šlo o rozdíl mezi pořizovací hodnotou SLZ na dokladu stěžovatele a fakturovanou částkou konečnému zákazníkovi společností EFT); úhrada za SLZ poskytnutá koncovými zákazníky přímo stěžovateli se pohybovala ve výši: 88 119 EUR od P. T., 121 108 EUR od J. R. a 117 752 EUR od Ing. D. M. Z informací poskytnutých Leteckou amatérskou asociací České republiky (dále jen „LAA“) vyplynulo, že SLZ jsou registrována v České republice, přičemž z údajů v technickém průkazu vyplývá, že v případě SLZ prodaných P. T. a J. R. byl původním (předchozím) majitelem stěžovatel a v případě SLZ prodaného Ing. D. M. je jmenovaný prvním majitelem.

[4] Na základě všech těchto skutečností správce daně učinil závěr, že dánská společnost EFT vystupovala pouze jako zprostředkovatel daných obchodních případů, které posoudil jako dodání zboží dle § 13 odst. 1 zákona o DPH mezi daňovým subjektem a konečnými zákazníky v České republice a stanovil povinnost přiznat daň dle § 21 odst. 1 zákona o DPH – viz výše citovaný platební výměr, proti němuž se stěžovatel odvolal.

pokračování

[5] Žalovaný podané odvolání zamítl s tím, že základní otázkou bylo posouzení samotného dodání SLZ společnosti EFT, které by opravňovalo stěžovatele k osvobození od daně na výstupu ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o DPH. S odkazem na toto ustanovení přitom konstatoval, že prokázání zákonných podmínek pro osvobození od daně je na plátcích daně – tedy stěžovateli, který ani jednu z těchto podmínek nesplnil. Současně žalovaný uvedl, že v průběhu daňového řízení bylo zjištěno, že zkoumané obchodní případy dodání SLZ dánské společnosti EFT vykazovaly stejné znaky, z nichž usoudil na umělý charakter deklarovaných dodání letadel společnosti EFT s tím, že hlavním cílem bylo získání daňového zvýhodnění – snížení prodejní ceny letadla pro tuzemského odběratele, a tím výhodnější postavení stěžovatele na trhu mezi ostatními prodejci, jejichž zboží bylo zatíženo 19% DPH. Takový postup pak ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) a Nejvyššího správního soudu označil za zneužití práva.

II. Rozsudek krajského soudu

[6] V žalobě podané proti rozhodnutí žalovaného se stěžovatel vymezil zejména vůči zpochybnění splnění podmínek podle § 64 zákona o DPH (v důsledku toho, kde a komu bylo vlastně zboží dodáno) a vůči závěru ohledně zneužití práva. V tomto kontextu krajský soud zdůraznil, že pro potvrzení závěrů napadeného rozhodnutí postačí, je-li argumentace žalovaného správná alespoň v jedné z předestřených otázek; rozhodnutí žalovaného totiž stojí na dvou alternativních zdůvodněních, z nichž každé je (v případě své správnosti) samo o sobě dostatečné.

[7] Na základě toho se krajský soud zaměřil nejprve na námitku týkající se zneužití práva ze strany stěžovatele. S odkazem na relevantní judikaturu – konkrétně rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 2. 2006, *Halifax plc a další*, C-255/02, a rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155, publ. pod č. 1778/2009 Sb. NSS, uvedl, že pro závěr o zneužití práva musí být kumulativně splněny dvě podmínky, a sice: (i) získání daňového zvýhodnění musí být hlavním účelem celé transakce a (ii) poskytnutí takového zvýhodnění musí být v rozporu s cílem sledovaným příslušnými ustanoveními evropského a českého práva. Podle krajského soudu byly v projednávané věci obě podmínky splněny. Pokud jde o podmínku první [ad (i)], měl krajský soud za nepochybné, že důvodem, proč nedošlo k prodeji SLZ přímo konečným odběratelům, ale k prodeji přes dánskou společnost EFT s letem konečných odběratelů do Dánska a jejich zhruba hodinovým pobytem na letišti v Roskilde, bylo právě získání daňového zvýhodnění – tedy využití skutečnosti, že SLZ byla v Dánsku osvobozena od DPH, díky čemuž by ani stěžovatel, ani koneční odběratelé DPH neplatili. V případě druhé podmínky [ad (ii)] měl krajský soud za to, že v projednávané věci je rozpor s cílem sledovaným právní úpravou natolik zřejmý, že nebylo třeba se jím podrobně zabývat ze strany žalovaného. Tímto cílem je totiž základní princip evropského i českého práva ve vztahu k DPH, a sice princip tzv. daňové neutrality.

[8] Krajský soud shrnul, že žalovaný postupoval správně, dospěl-li k závěru, že se v projednávané věci jedná o zneužití práva, aniž by bylo třeba vyjadřovat se k tomu, zda byly naplněny podmínky pro aplikaci § 64 zákona o DPH. Proto podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel blanketní kasační stížnost, kterou následně na základě výzvy zdejšího soudu doplnil s tím, že došlo k nesprávnému posouzení právní otázky podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. – a to ve vztahu k otázce zneužití práva. Ještě před předestřením argumentace k této stěžejní právní otázce stěžovatel poukázal na to, že krajský soud rozhodl o žalobě bez nařízení jednání, přestože s takovým postupem stěžovatel vyjádřil výslovný nesouhlas. I přes tuto zjevnou vadu řízení před krajským soudem stěžovatel v kasační stížnosti prohlásil, že se jí necítí být zkrácen na svém právu na spravedlivý proces; nepředpokládá, že by během jednání vyšly najevo nové skutečnosti, neboť jde pouze o posouzení právní otázky.

[10] Podle stěžovatele v daném případě nedošlo k naplnění ani jedné z podmínek pro aplikaci zákazu zneužití práva. Hlavním cílem daných transakcí stěžovatele bylo nabídnout svým zákazníkům co nejlepší cenové podmínky a tím dosáhnout obchodního případu, ve kterém budou spokojeny obě strany. Umění obchodu spočívá v dlouhodobém dosahování oboustranně výhodných obchodních transakcí a jistě není chybou stěžovatele, že Evropské komisi trvalo několik let, než donutila Dánsko jako členskou zemi odstranit nulové daňové zatížení SLZ. Ani druhá podmínka není v případě stěžovatele splněna, neboť žalovaný nedoložil, co mělo být smyslem a účelem právní úpravy, podle které byl prodej SLZ za splnění určitých podmínek v Dánsku osvobozen od daně. Proto ani nemohl doložit, že jednání stěžovatele bylo s tímto smyslem a účelem v rozporu. Za účelem fungování jednotného trhu Evropské unie je nutno zajistit stejné principy i v případě obchodů uskutečňovaných mezi jednotlivými členskými státy. Tyto principy je nutno nastavit předem, což je úkolem nejen orgánů Evropské unie, jež vydávají evropské směrnice a nařízení, ale rovněž jednotlivých členských zemí, které jsou povinny těmito směrnícím a nařízením přizpůsobit národní legislativu. A je naprosto nepřijatelné, aby na nesoulad národní a evropské legislativy – zde: nesoulad dánské a evropské legislativy v oblasti sazby DPH na prodej importovaných letadel pro osobní přepravu – zpětně doplácely subjekty, které se na společném evropském trhu pohybují, které nemají žádnou možnost stav legislativy ovlivnit a jež z daného aktuálního stavu legislativy musí a mohou vycházet tak, jako tomu bylo i v tomto případě. Stěžovatel ve spolupráci s dánským obchodním partnerem zcela legálně využil legislativní prostředí nastavené Evropskou unií a jejím členským státem Dánskem, a to za účelem dosažení nejvýhodnějších cenových podmínek pro své zákazníky, nikoliv pro sebe samého; srov. rozsudky Soudního dvora ve věci C-277/09 *RBS Deutschland Holdings GmbH* a ve věci C-419/14 *WebMindLicenses Kft*.

[11] Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

pokračování

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí, neboť setrval na svém názoru, že ze strany stěžovatele došlo ke zneužití práva. Jediným důvodem pro zapojení dánské obchodní společnosti EFT do obchodního řetězce byla snaha vyhnout se zdanění poskytnutého plnění na výstupu. Ze zjištěného zneužití práva stěžovatelem bylo proto třeba vyvodit důsledky, což vedlo k dodatečnému doměření daně na výstupu z uskutečněných transakcí při zachování nároku na odpočet daně na vstupu, neboť tento nárok by stěžovateli náležel i při realizaci vnitrostátní transakce. K argumentaci stěžovatele ohledně nesouladu mezi evropskou a dánskou legislativou žalovaný uvedl, že tato by mohla obstát za situace, kdy by účelem uskutečněných transakcí skutečně bylo obchodování s dánskou obchodní společností EFT.

[13] Následně stěžovatel zaslal zdejšímu soudu (druhé a třetí) doplnění kasační stížnosti, jimiž rozvinul svoji stávající právní argumentaci. V případě druhého doplnění tak stěžovatel učinil především poukazem na vyjádření tehdejšího ministra financí ve věci vydání korunových dluhopisů, z něhož dovodil, že *„doktrínu zneužití práva nepovažuje ministr financí za rozhodnou při správě daní a kontrole plnění daňových povinností.“* Pokud jde o třetí doplnění, stěžovatel v něm stejně jako v samotné kasační stížnosti odkázal na rozsudek Soudního dvora ve věci C-419/14 *WebMindLicenses Kft.*, z jehož závěrů vyplývá, že využití existence rozdílných sazeb DPH v členských zemích EU na totožné zboží či služby nemůže být považováno za zneužití práva.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatel je řádně zastoupen. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Podstatou věci je posouzení toho, zda se v daném případě při stěžovatelově tvrzeném dodání SLZ dánské společnosti EFT jednalo o plnění osvobozené od daně (s nárokem na odpočet daně). Před posouzením této otázky se ovšem Nejvyšší správní soud – v návaznosti na obsah kasační stížnosti i soudního spisu – zabýval otázkou, zda zamítnutím žaloby bez nařízení jednání nebylo řízení před krajským soudem zatíženo vadou řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[17] Rozhodování bez nařízení jednání je upraveno v § 51 s. ř. s., který v odst. 1 stanoví: *„Soud může rozhodnout o věci samé bez jednání, jestliže to účastníci shodně navrhli nebo s tím souhlasí. Má se za to, že souhlas je udělen také tehdy, nevyjádří-li účastník do dvou týdnů od doručení výzvy předsedy senátu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci; o tom musí být ve výzvě poučen. Výzva ve smyslu uvedeného ustanovení byla krajským soudem stěžovateli zaslána a doručena do datové schránky jeho zástupce dne 23. 3. 2015 (č. l. 22c soudního*

spisu). Na tuto výzvu stěžovatel v zákonné lhůtě reagoval a krajskému soudu dne 3. 4. 2015 doručil prostřednictvím datové schránky své sdělení z téhož data, v němž výslovně uvedl, že „*nesouhlasí s tím, aby bylo ve věci rozhodnuto bez nařízení jednání*“ (č. l. 23 a 24 soudního spisu). Přes tento jednoznačný nesouhlas jednoho z účastníků řízení však krajský soud o věci samé rozhodl, aniž nařídil jednání.

[18] Tento postup je judikaturou obecně vnímán jako tzv. jiná vada řízení před soudem, která má mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé – viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2005, č. j. 4 As 46/2004 – 58, podle něhož zamítl-li soud žalobu bez jednání poté, co na výzvu předsedy senátu (§ 51 odst. 1 s. ř. s.) vyjádřil účastník řízení s takovým postupem nesouhlas, je kasační stížnost podaná z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. pro vadu řízení spočívající v tom, že byla účastníku odepřena možnost jednat před soudem, důvodná.

[19] V daném případě stěžovatel kasační stížnost z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. sice nepodal. Nicméně jedná se o takovou vadu řízení, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti – *ex officio* (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud proto postup krajského soudu posoudil a dospěl k závěru, že krajský soud pochybil, pokud nerespektoval jednoznačně vyjádřenou vůli účastníka řízení – stěžovatele a zamítl jeho žalobu bez nařízení jednání. Právo být slyšen a účastnit se jednání soudu je nepochybně součástí práva na spravedlivý proces, které je nutno respektovat a kterému také odpovídá dikce § 51 odst. 1 s. ř. s. Citované ustanovení nebylo v daném případě dodrženo a krajský soud tím celé řízení zatížil závažnou procesní vadou, která mohla mít za následek nezákonnost napadeného rozsudku krajského soudu. Stěžovatel byl tímto postupem krajského soudu jednoznačně zkrácen na svém právu na projednání věci před soudem a nic na tom nemůže změnit ani to, že *ex post* na tomto zkrácení netrvá, jak uvedl v kasační stížnosti. Toto subjektivní tvrzení nemůže zhojit objektivní tzv. jinou vadu řízení, kterou bylo řízení před krajským soudem zatíženo a pro kterou bylo na místě napadený rozsudek krajského soudu zrušit (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.).

[20] Vedle tohoto (samostatného) zrušovacího důvodu Nejvyšší správní soud rovněž – *ex officio* – zjistil, že žalovaný se ve svých úvahách dopustil pochybení, v jehož důsledku je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, přičemž tato vada se přenesla i do rozsudku krajského soudu – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 Afs 115/2006 – 91.

[21] Žalovaný se zabýval otázkou, zda dodání SLZ společnosti EFT opravňovalo stěžovatele k osvobození od daně na výstupu z toho titulu, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH totiž platí, že „*dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.*“

[22] K tomu žalovaný konstatoval, že v daném případě stěžovatel nesplnil ani jednu z uvedených podmínek. Především SLZ nebyla dodána osobě registrované k dani v jiném

pokračování

členském státě, neboť jejich vlastníky se staly fyzické osoby ještě před odletem z České republiky do Dánska – viz údaje z technických průkazů letadel poskytnutých LAA. Dále, jak vyplývá z prohlášení těchto vlastníků i samotného stěžovatele, přelet letadel z České republiky do Dánska si tyto osoby zajistily na základě dohody s pilotem D. Ch. Nebyla tedy splněna ani podmínka zajištění přepravy stěžovatelem, pořizovatelem, či třetí osobou jimi zmocněnou. Žalovaný tedy jednoznačně konstatoval nesplnění zákonných podmínek pro uplatnění osvobození při dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o DPH, což několikrát zopakoval (srov. str. 8 až 10, odst. 35, 40 či 45 rozhodnutí žalovaného). Zároveň žalovaný popsal provedené obchodní transakce a uvedl, že je stěžovatel uměle nasimuloval, a to vytvořením obchodního vztahu s dánskou společností EFT. A dále dodal, že umělý charakter deklarovaných dodání letadel společnosti EFT ukazuje na to, že jejich hlavním cílem bylo získání daňového zvýhodnění – snížení prodejní ceny letadla pro tuzemského odběratele, a tím výhodnější postavení stěžovatele na trhu mezi ostatními prodejci, jejichž zboží bylo zatíženo 19 % DPH. Takový postup pak ve smyslu judikatury Soudního dvora i českých soudů označil za zneužití práva. Výslovně přitom konstatoval, že *jednání daňového subjektu je tedy třeba hodnotit jako jednání zdánlivě právem dovolené, které má však ve skutečnosti povahu jednání protiprávního.* Závěr, že v daném případě došlo ke zneužití práva ze strany stěžovatele, žalovaný vyjádřil na několika místech svého rozhodnutí (srov. str. 9 až 13, odst. 37, 39 či 55).

[23] Z těchto dvou závěrů žalovaného zjevně vyšel i krajský soud, který konstatoval, že napadené rozhodnutí stojí na dvou alternativních zdůvodněních, z nichž každé je (v případě své správnosti) samo o sobě dostatečné. Nebylo-li totiž zboží dodáno v Dánsku, ale v České republice, poskytnuté zdanitelné plnění by nebylo osvobozeno od DPH a otázka zneužití práva již není podstatná. A jestliže krajský soud aprobuje závěry žalovaného o zneužití práva, není se již třeba zabývat argumentací o místě dodání zboží, jelikož i kdyby v této otázce stěžovateli přisvědčil, rozhodnutí žalovaného by přesto obstálo. S tímto Nejvyšší správní soud zásadně nesouhlasí a konstatuje, že v projednávaném případě nejde a nemůže jít o alternativní zdůvodnění či závěry žalovaného, jak mylně uvedl krajský soud. Naopak jedná se o závěry, které se vzájemně vylučují.

[24] Podmínky, za kterých je plátce oprávněn uplatnit osvobození od daně u zboží dodávaného z České republiky do jiného členského státu, popř. u zboží do jiného členského státu tímto plátcem přemísťovaného, definuje § 64 zákona o DPH. Jestliže podmínky uvedené v tomto ustanovení nejsou splněny, je plátce povinen přiznat daň v České republice, a to k datu dodání zboží či k datu přijetí úplaty za dodané zboží, podle toho, které datum nastane či nastalo dříve. Důkazní břemeno o dodání zboží osvobozeného od DPH do jiného členského státu přitom leží na plátcích, který zdanitelné plnění uskutečňuje (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 – 95). Pokud toto důkazní břemeno daňový subjekt neunesl a není prokázáno dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě, vč. zajištění jeho odeslání nebo přepravy z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, nejsou splněny podmínky pro osvobození od daně na výstupu ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o DPH. Od popsané situace je třeba odlišovat případy, kdy daňový subjekt sice prokáže, že podmínky pro osvobození od daně dle § 64 odst. 1 zákona o DPH byly

naplněny, přistoupí však další okolnosti, které toto osvobození od daně v konkrétním případě vylučují v důsledku zneužití práva.

[25] Jednoduše řečeno – aby bylo možno uvažovat o aplikaci zásady zákazu zneužití práva (na osvobození od daně), musí nejprve vůbec toto právo (na osvobození) formálně vzniknout – musí být tedy splněny podmínky pro osvobození dané zákonem (§ 64 odst. 1 zákona o DPH). Pokud tyto podmínky splněny nebyly, nelze posuzovat, zda dodání zboží do jiného členského státu představuje porušení zásady zákazu zneužití práva. Tato zásada je subsidiární a její aplikace je možná až jako jakési „*ultima ratio*“ v případech, kdy nelze spravedlivého výsledku dosáhnout jinak – a to platí podle judikatury zdejšího soudu nejen v oblasti daní (viz např. rozsudek ze dne 15. 10. 2015, č. j. 9 Afs 57/2015 – 120), ale obecně; k tomu srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2010, č. j. 1 As 70/2008 – 74, podle kterého je „*zákaz zneužití práva je v jistém smyslu ultima ratio, a proto musí být uplatňován nanejvýš restriktivně a za pečlivého poměření s jinými obdobně důležitými principy vlastními právnímu řádu, zejména principem právní jistoty, s nímž se – zcela logicky – nejvíce střetává.*“

[26] Institut zákazu zneužití práva slouží jako materiální korektiv formálního pojetí práva, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity (spravedlnosti). Zneužití práva nelze ztotožňovat s „pouhým“ nesplněním podmínek vyžadovaných právní normou. Zneužití práva nastává v případě, kdy jsou formálně splněny veškeré podmínky vyžadované právním řádem pro určité jednání, ale materiální výsledek tohoto jednání je v rozporu se smyslem a účelem právní úpravy. V nyní souzené věci však žalovaný neshledal splnění podmínek požadovaných v § 64 odst. 1 zákona o DPH, tj. dovedl konkrétní porušení textu zákona a za takové situace zde nebyl vůbec prostor pro aplikaci zásady zákazu zneužití práva.

[27] Nejde přitom o formalitu, neboť naznačené rozlišování se promítá i do rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Zatímco splnění podmínek pro osvobození od DPH je povinen prokázat plátce, případné zneužití práva ze strany tohoto plátce prokazuje správce daně. Daňový subjekt totiž tíží daňové břemeno pouze ve vztahu k těm skutečnostem, které je povinen uvést v daňovém přiznání, popřípadě v dalších podáních (§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“)). Tvrzení svědčící o zneužití práva však daňový subjekt v daňových přiznáních s největší pravděpodobností uvádět nebude. Naopak, správce daně je povinen prokázat *skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti* (§ 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu], což bezesporu zahrnuje i skutečnosti svědčící o uplatnění osvobození od DPH zneužívajícím způsobem, jak jej chápe judikatura Soudního dvora i Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 – 64, a tam citovaná judikatura).

[28] Ve světle výše uvedeného je tedy zjevné, že žalovaný nemůže tvrdit, že stěžovatel neprokázal splnění podmínek pro osvobození od daně a hned vzápětí dovozovat doměření daně na výstupu z důvodu zneužívajícího jednání stěžovatele. Nejvyšší správní soud znovu opakuje, že v prvním případě právo na osvobození od daně vůbec nevzniklo, pročez nelze posuzovat, zda toto (neexistující) osvobození představuje porušení zásady zákazu zneužití práva. Žalovaný tedy v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje dva vzájemně neslučitelné

pokračování

závěry, což zakládá nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí pro nesrozumitelnost. Toto pochybení žalovaného se pak promítlo i do rozsudku krajského soudu, který zcela nelogicky a v rozporu se shora popsaným chápáním zásady zákazu zneužití práva ve smyslu „*ultima ratio*“, posuzoval právě a jenom aplikaci této zásady, aniž se jakkoli vyjádřil k otázce (ne)splnění podmínek podle § 64 odst. 1 zákona o DPH, kterou bylo nutno posoudit v první řadě (viz výše).

[29] Lze tedy uzavřít, že krajský soud pochybil tím, že (i) žalobu zamítl bez nařízení jednání a že (ii) se zabýval pouze otázkou zneužití práva, přičemž ve výsledku věcně přezkoumal rozhodnutí žalovaného trpící nepřezkoumatelností (pro nesrozumitelnost), což v obou případech [ad (i) a (ii)] zakládá důvod kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

V. Závěr a náklady řízení

[30] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu (výrok I.).

[31] Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. V dané věci by krajský soud – v souladu s vysloveným závazným právním názorem a charakterem vytýkaných vad – neměl jinou možnost, než zrušit (nepřezkoumatelné) rozhodnutí žalovaného, Nejvyšší správní soud proto v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. rozhodl tak, že sám rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2014, č. j. 28788/14/5200-20447-705194, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (výrok II.). V něm je žalovaný vázán výše vysloveným právním názorem zdejšího soudu s tím, že při dalším rozhodování bude nutné ověřit rovněž zachování lhůty pro stanovení daně (§ 148 daňového řádu).

[32] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodl o jejich náhradě výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s., pro část řízení ve spojení s § 120 s. ř. s.

[33] Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu podle § 60 odst. 1 s. ř. s. přísluší vůči neúspěšnému žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Tyto náklady jsou tvořeny souhrnnou částkou 8000 Kč za soudní poplatky: (i) za žalobu ve výši 3000 Kč a (ii) za kasační stížnost ve výši 5000 Kč. Dále jsou náklady řízení tvořeny částkou připadající na zastoupení stěžovatele – a to jak v řízení před krajským soudem, tak v řízení před Nejvyšším správním soudem. Pro určení výše nákladů spojených s tímto zastoupením se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů

za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Zástupcem stěžovatele v řízení před krajským soudem byla společnost Censitio s.r.o., oprávněná vykonávat daňové poradenství, která učinila ve věci celkem dva úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení a jedno písemné podání soudu ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], jímž je žaloba ke krajskému soudu. Za každý úkon právní služby v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Celkem tedy za jeden úkon právní služby náleží částka 3400 Kč. Vzhledem k tomu, že ve věci byly učiněny dva úkony právní služby, náleží stěžovateli částka 6800 Kč (2×3400 Kč), zvýšená o DPH v sazbě 21 % na částku 8228 Kč. Zástupcem stěžovatele v řízení před Nejvyšším správním soudem byla advokátka JUDr. Milena Nováková, která učinila ve věci celkem dva úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení a písemné podání soudu ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], jímž je kasační stížnost, vč. všech jejích doplnění, k Nejvyššímu správnímu soudu. Za každý úkon právní služby v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Celkem tedy za jeden úkon právní služby náleží částka 3400 Kč. Vzhledem k tomu, že ve věci byly učiněny dva úkony právní služby, náleží stěžovateli částka 6800 Kč (2×3400 Kč), zvýšená o DPH v sazbě 21 % na částku 8228 Kč.

[34] Celková částka náhrady nákladů řízení před krajským soudem a před Nejvyšším správním soudem tak činí 24 456 Kč (8000 Kč + 8228 Kč + 8228 Kč), kterou je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám její zástupkyně JUDr. Mileny Novákové, advokátky se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (výrok III.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 28. února 2019

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu