

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **Lunardi s. r. o.**, se sídlem Thunovská 179/12, Praha 1, zastoupené Mgr. Františkem Klímou, advokátem se sídlem náměstí Přemysla Otakara II. 123/36, České Budějovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 1803/3a, České Budějovice, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 1. 10. 2010, č. j. 10 Af 61/2010 – 37,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

[1] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala včasnou kasační stížnost proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2010, č. j. 2273/10-1300. Tímto rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále „správce daně“) ze dne 18. 11. 2009, č. j. 264314/09/077910302672, jímž byl stěžovatelce vydán platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období I. čtvrtletí 2009.

Změna rozhodnutí spočívala v tom, že původně vyměřená daň z přidané hodnoty ve výši 27 887 Kč byla snížena na částku 26 599 Kč.

[2] Ve věci je spornou právní otázkou, zda úkony stěžovatelky, související s uplatněním daně u pronájmu bytu a nebytových prostor, představovaly zneužití práva, k čemuž se přiklonil správce daně, žalovaný i krajský soud. Důvodem vyměření daně ze strany správce daně v uvedené výši bylo posléze žalovaným potvrzené neuznání nároku na odpočet daně (ve výši 423 800 Kč), na základě něhož stěžovatelka v daňovém přiznání uplatnila nadměrný odpočet (ve výši 395 913 Kč).

II. Obsah kasační stížnosti

[3] Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."). Namítá tedy jak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, tak vady řízení před správním orgánem, pro které měl krajský soud žalobě vyhovět.

[4] Stěžovatelka považuje právní posouzení skutkového stavu v daném případě za nesprávné, neboť se nejednalo o tzv. zneužití práva. Připuštěním takového výkladu by došlo k neúměrnému zásahu do práv chráněných Ústavou ČR, zejména majetkového práva. Postupem stěžovatelky nedošlo k výslovnému porušení žádného ustanovení daňových předpisů, ani k obcházení zákona či zneužití práva.

[5] Pro závěr, že skutečnosti posuzované v daném případě nesou všechny znaky zneužití práva za účelem získání daňové výhody, chybí konkrétní zákonná úprava. Stěžovatelka je přesvědčena, že při výkladu rozhodných ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH"), se řídila jejich doslovným zněním, nikoli nepřípustně extenzivním výkladem. V této souvislosti odkazuje na judikaturu Ústavního soudu (zejména nález ze dne 4. 4. 2005, sp. zn. II. ÚS 669/02, a usnesení ze dne 11. 3. 2001, sp. zn. III. ÚS 667/02), podle níž jsou orgány veřejné moci při ukládání a vymáhání daní povinny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod, a proto jsou v případě pochybností povinny postupovat mírněji.

[6] Podle stěžovatelky není dostatečným argumentem pro neuznání nároku na odpočet, který vychází z doslovného znění zákona o DPH, obecný odkaz na zásady daňového řízení podle § 2 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků (dále „daňový řád"). Krajský soud dovodil, že uplatnění nadměrného odpočtu nemá ekonomické opodstatnění, což znamená nepřípustné zkrácení příjmů státu na úkor ostatních členů společnosti. Nevzal však v úvahu skutečnost, že stěžovatelka stále odvádí a bude odvádět DPH z nájemného, které je nepochybně nájemným tržním. Rovněž nevzal v úvahu skutečnost, že v případě změny okolností (ukončení pronájmu v režimu odvodu DPH z nájemného) dojde v souladu s ustanovením § 78 zákona o DPH k odvodu příslušné daně v rámci tzv. změny režimu, event. v případě prodeje nemovitosti dojde k odvodu DPH z kupní ceny. Stěžovatelka má za to, že právě tato ustanovení zákona o DPH zabraňují případnému zneužití nároku na odpočet DPH a proto nelze daňové předpisy neúměrně a nad oprávněné očekávání podnikatelské veřejnosti zpřísňovat, resp. extenzivním výkladem dodatečně měnit.

[7] Vady řízení spatřuje stěžovatelka v nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného pro nesrozumitelnost a rovněž v tom, že skutková podstata nemá oporu ve spisech. Žalovaný se totiž nevypořádal s rozporem, kdy správce daně konstatuje, že „se nejedná o úkony, které by byly formální, nebo o úkony, které by zastíraly jiný úkon“, zároveň však dovozuje, že skutkový stav je zneužitím práva.

[8] Na základě uvedených důvodů stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[9] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkazuje především na judikaturu Soudního dvora EU, konkrétně na rozhodnutí ve věci C-255/02 (Halifax) ze dne 21. 2. 2006, a stanovisko generálního advokáta v této věci, z něhož vyplývá, že jelikož je zásada zákazu zneužití práva vytvořena jako obecná výkladová zásada, není vyžadováno její výslovné potvrzení v právních předpisech zákonodárcem Společenství pro to, aby byla použitelná na ustanovení šesté směrnice (pozn. soudu: šesté 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: jednotný základ daně). Podle čl. 4 nařízení Rady (ES, Euratom) č. 2988/95 o ochraně finančních zájmů Evropských společenství vedou jednání, u nichž je prokazatelné, že jejich účelem je získání výhody v rozporu s cíli práva Společenství, v daném případě použitelného umělým vytvořením podmínek vyžadovaných pro získání výhody, k tomu, že se výhoda buď neudělí nebo odejme.

[10] Z rozhodnutí ve věci Halifax vyplývá, že volba podnikatele mezi osvobozenými a zdanitelnými plněními se může opírat o celou řadu okolností, zejména úvah daňového charakteru spojených s objektivním systémem DPH (viz zejména rozhodnutí C-4/94, BLP Group, ze dne 9. 10. 2001, bod 22, a rozhodnutí C-108/99, Cantor Fitzgerald International, bod 33). Pokud má osoba povinná k dani možnost volby mezi dvěma plněními, neukládá jí šestá směrnice, aby si zvolila takové plnění, s nímž je spojeno placení nejvyšší částky DPH. Osoba povinná k dani má naopak právo na volbu struktury své činnosti tak, aby omezila svůj daňový dluh (bod 85 stanoviska generálního advokáta).

[11] S přihlédnutím k těmto úvahám je zřejmé, že v oblasti DPH je pro zjištění existence zneužití nezbytné, aby výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. Kromě toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění.

[12] Žalovaný shrnuje, že k závěru o zneužití práva musí být splněny dvě podmínky: 1) kombinace objektivních okolností, za kterých by, bez ohledu na formální dodržení podmínek stanovených pravidly Společenství, nebylo účelu těchto pravidel dosaženo a 2) subjektivní prvek spočívající v úmyslu získat z pravidel Společenství výhodu umělým

vytvořením podmínek stanovených pro její získání. V tomto případě došlo podle žalovaného k naplnění obou uvedených podmínek, došlo tedy ke zneužití práva.

[13] Námitku nepřezkoumatelnosti svého rozhodnutí žalovaný rovněž nepovažuje za důvodnou. Napadené rozhodnutí obsahuje všechny základní zákonné náležitosti.

[14] Při postupu správce daně a žalovaného nedošlo k porušení ustanovení § 2 odst. 1 daňového řádu, na zachování práv a právem chráněných zájmů stěžovatelky bylo dbáno. Postup daňových orgánů směřoval ke zjištění skutečného stavu věci, skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a nedošlo tedy ani k rozporu s ustanovením § 31 odst. 2 daňového řádu.

[15] V dalším žalovaný odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a na své vyjádření ke správní žalobě. S názorem vyjádřeným krajským soudem v napadeném rozsudku se plně ztotožňuje a navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

IV. Relevantní informace plynoucí ze spisového materiálu

[16] Pro daný případ jsou podstatné následující skutečnosti, které je vhodné z důvodu srozumitelnosti rozhodnutí (byť o nich spor veden není) alespoň stručně uvést:

- Stěžovatelka předložila dne 28. 4. 2009 správci daně přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2009, ve kterém uplatnila nadměrný odpočet ve výši 395 913 Kč. V rámci vytýkacího řízení bylo zjištěno, že stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet daně ve výši 423 800 Kč za nákup bytové jednotky a nebytového prostoru od společnosti Avion real CZ s. r. o. Tyto nemovitosti stěžovatelka posléze pronajala společnosti Corporation & Investment s. r. o. na základě nájemní smlouvy ze dne 18. 3. 2009. U nájmu stěžovatelka uplatnila daň.

- Na základě pochybností o tom, že přijatá zdanitelná plnění (nákup bytové jednotky a nebytového prostoru) stěžovatelka skutečně používá pro uskutečnění zdanitelného plnění, u něhož vzniká povinnost přiznat daň na výstupu a zároveň možnost uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu, správce daně zahájil vytýkací řízení ve smyslu § 43 daňového řádu. Stěžovatelka byla dne 19. 5. 2009 vyzvána, aby prokázala, že předmětná zdanitelná plnění používá pro uskutečňování své ekonomické činnosti. Na adrese pořizovaných nemovitostí měla stěžovatelka sídlo již při svém založení dne 13. 2. 2009, tedy ještě před pořízením nemovitosti (17. 3. 2009). V době koupě předmětných nemovitostí byl jejich nájemcem Ing. D. U., který tyto nemovitosti nadále užíval v nezměněné podobě od počátku roku 2008, tedy i po prodeji a následném pronájmu nemovitostí, kdy se stal jejich podnájemcem.

- Stěžovatelka uhradila kupní cenu předmětných nemovitostí dne 25. 3. 2009 bezhotovostním převodem částky 4 443 800 Kč ve prospěch společnosti Avion real CZ s. r. o., přičemž předtím, dne 16. 3. 2009, byly peněžní prostředky ve výši 4 500 000 Kč jakožto půjčka převedeny Ing. D. U. na účet stěžovatelky. V době koupě a pronájmu nemovitostí měl Ing. D. U. generální plnou moc pro zastupování stěžovatelky i pro zastupování nájemce nemovitostí - společnosti Corporation & Investment s. r. o. u místně příslušných správců daně. V této době bylo jediným společníkem společnosti Avion real CZ občanské sdružení Centrum spirála, ve kterém Ing. U. působil jako jednatel.

- Z vysvětlení tehdy jediné společnice a jednatelky stěžovatelky Bc. V. V. vyšlo najevo zjištění, že tato jednatelka má velmi slabé poznatky o činnosti stěžovatelky: nepamatovala si zdroj financování nákupu nemovitostí (jakožto jediných nemovitostí stěžovatelky), okolnosti jejich nabytí, výši půjčky, způsob ručení, zdroje k uhrazení půjčky, neznala ani nájemníka Ing. U. Těmito poznatky a znalostmi o stěžovatelce a její činnosti nicméně disponoval Ing. U.

- Výše uvedené skutečnosti stěžovatelka v průběhu řízení před krajským soudem nezpochybňovala, toliko zdůrazňovala, že zjišťování těchto vztahů ze strany správce daně je pro vlastní daňové řízení podružné. Proti takto zjištěnému skutkovému stavu nebrojila ani v kasační stížnosti.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[18] Spornou právní otázkou je právní hodnocení úkonů stěžovatelky, které zde vedly ke vzniku takového režimu zákona o DPH, v němž bylo možné uplatnit nárok na odpočet daně, což v daném případě vedlo ke vzniku nadměrného odpočtu (tj. daňové povinnosti, kdy odpočet daně převyšuje daň na výstupu za zdaňovací období). Jednotlivé úkony stěžovatelky byly ve svém souhrnu hodnoceny v předcházejícím řízení jako tzv. zneužití práva.

[19] Institut zneužití práva, resp. zásada zákazu zneužití práva, nepožívá v českém právním řádu výslovného zákonného zakotvení. I v oblasti daňového práva je to tak především rozhodovací činnost soudů, která za účelem posuzování jednotlivých případů dospěla k vymezení pojmu zneužití práva. Nejvyšší správní soud definoval zneužití práva jako situaci, *„kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady lex specialis derogat legi generali vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním (viz. Knapp, V.: Teorie práva. C. H. Beck, Praha, 1995, s. 184-185). Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu*.

[20] *Právo je jedním ze společenských normativních systémů; je tedy nerozlučně spjato s existencí společnosti, kterou svým regulativním působením významně ovlivňuje.* (...) *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 příčí základnímu smyslu práva. Ostatně odedávna platí, že znát zákony neznamená 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" (cit. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 – 46, in: www.nssoud.cz).

[21] K výkladu zásady zákazu zneužívání práva významně přispěl i Soudní dvůr EU. V oblasti daně z přidané hodnoty nelze nezmínit (i žalovaným připomínaný) rozsudek ve věci Halifax ze dne 21. 2. 2006, C-255/02 (žádost o rozhodnutí o předběžné otázce VAT and Duties Tribunal, London – Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excese). S odkazem na svoji předcházející judikaturu (rozsudky ze dne 11. října 1977, Cremer, 125/76, Recueil, s. 1593, bod 21; ze dne 3. března 1993, General Milk Products, C-8/92, Recueil, s. I-779, bod 21, a Emsland-Stärke, ze dne 14. prosince 2000, C-110/99, Recueil, s. I-11569, bod 51) uvedl, že použití právní úpravy Společenství nemůže jít tak daleko, aby zahrnovalo zneužívající praktiky hospodářských subjektů, tedy plnění, jež nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, nýbrž pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem Společenství; což platí rovněž v oblasti DPH (body 69 a 70).

[22] Jak dále uvedl Soudní dvůr EU v tomto rozsudku, pro zjištění existence zneužití práva je nezbytné, aby byly (kumulativně) naplněny dvě podmínky (body 74 a 75):

1. Výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními.

2. Ze všech objektivních okolností musí vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Zákaz zneužití přitom není relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění vůči daňovým orgánům.

[23] Znaky zneužití práva předtím výstižně vyjádřil ve stanovisku k věci Halifax generální advokát, jehož právní závěry Soudní dvůr EU fakticky přejal do svého rozhodnutí. S odkazem na rozsudek ve věci Emsland Stärke uvedl (viz bod 67 stanoviska), že při posuzování zneužití práva je třeba stanovit, zda existuje kombinace objektivní okolnosti (i přes formální splnění podmínek stanovených dle pravidel Společenství, nebylo dosaženo účelu těchto pravidel) a subjektivního prvku (cílem je získání výhody ze stanovených pravidel umělým vytvořením podmínek pro její získání). Jak uvedl generální advokát, není to úmysl, co je určující pro posouzení zneužití. Záleží především na tom, zda činnost objektivně nemá žádné jiné vysvětlení než zajistit daňové zvýhodnění (bod 70). Za předpokladu, že se zjistí, že tyto objektivní okolnosti existují, musí být přijat závěr, že osoba, která se dovolává doslovného znění ustanovení práva Společenství, aby uplatnila právo, které je v protikladu ke svým účelům, si nezaslouží takové právo mít (bod 71).

[24] V daňové oblasti platí, že daňoví poplatníci si mohou uspořádat svoje podnikání tak, aby si snížili svou daňovou povinnost. Neexistuje ovšem žádná povinnost podnikat takovým způsobem, aby se zvýšil daňový příjem státu. Základní zásadou je svoboda vybrat

si co nejméně zdanitelný způsob provozování podnikání, aby se minimalizovaly náklady. Taková svoboda volby však existuje pouze v rozsahu legálních možností stanovených režimem DPH. Normativní cíl zásady zákazu zneužití v rámci systému DPH je přitom přesně to, co definuje oblast volby, kterou společná pravidla DPH nabízejí osobám povinným k dani (viz bod 85 stanoviska).

[25] Závěry z rozsudku Halifax byly potvrzeny a dále rozvedeny i v rozsudku Soudního dvora EU ve věci Italservice ze dne 21. 2. 2008, C-425/06 (žádost o rozhodnutí o předběžné otázce Ministero dell'Economia e delle Finance v. Part Service Srl, společnost v likvidaci, dříve Italservice Srl), ve kterém byla řešena otázka, zda je ve světle šesté směrnice zneužitím práva situace, kdy je hlavním účelem dotčeného nebo dotčených plnění dosažení daňového zvýhodnění, nebo zda se o zneužívající praktiku jedná pouze tehdy, pokud je dosažení tohoto daňového zvýhodnění jediným sledovaným účelem, s vyloučením jiných hospodářských účelů. Soudní dvůr EU přisvědčil první z možností (bod 45).

[26] Otázku naplnění předpokladů vedoucích k závěru o zneužití práva, jak je nastínil Soudní dvůr EU především v rozhodnutí Halifax, je třeba zkoumat i v nyní posuzovaném případě.

[27] Nárok na odpočet daně, který stěžovatelka uplatnila, má podle ustanovení § 72 zákona o DPH plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti (odst. 1). Ekonomickou činností je přitom možné rozumět zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu (§ 72 odst. 1 zákona o DPH). V § 72 odst. 2 zákona o DPH jsou potom specifikována plnění na výstupu, jež plátce opravňují k uplatnění plného nároku na odpočet daně na vstupu u souvisejících přijatých zdanitelných plnění. Aby bylo možné odpočet uplatnit, musí mít plnění uskutečněná na vstupu přímou a bezprostřední souvislost s jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet (viz rozsudky Soudního dvora EU ze dne 8. června 2000, Midland Bank, C-98/98, Recueil, s. I-4177, bod 24; či ze dne 27. září 2001, Cibo Participations, C-16/00, Recueil, s. I-6663, bod 29).

[28] Nejvyšší správní soud nepochybuje o tom, že stěžovatelka formálně naplnila podmínky stanovené zákonem o DPH k tomu, aby mohla uplatnit nárok na odpočet daně. Vzhledem k tomu, že daň na vstupu (předmětem daně byl nákup nemovitosti), tj. odpočet daně, který stěžovatelka uplatnila, převyšovala daň na výstupu (předmětem daně byl pronájem bytu, u něhož se stěžovatelka podle § 56 odst. 4 zákona o DPH rozhodla daň uplatnit), došlo ke vzniku nadměrného odpočtu. S ohledem na výše uvedenou první podmínku vymezující zneužití práva (bod 23) je však třeba se ptát, zda výsledkem dotčených plnění bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným dotčenými zákonnými ustanoveními.

[29] 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 plátci umožňuje získat

zpět od státu daň, kterou jinému plátci (dodavateli) zaplatil v rámci ceny pořizovací jakožto daň na vstupu. Zásada daňové neutrality, a tedy i neutralita v hospodářské soutěži, se plně uplatňuje v rámci systému DPH, jak je nastaven směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, která s platností od 1. 1. 2007 zrušila šestou směrnici (u níž byl nicméně tento princip rovněž uplatňován), a jež byla provedena do zákona o DPH.

[30] Pokud je tedy hlavním cílem systému odpočtu DPH zachování daňové neutrality plátců daně, je na místě se v rámci zkoumání, zda byl naplněn první předpoklad zneužití práva, ptát, jestli úkony stěžovatelkou provedené směřovaly k zachování tohoto principu. Jak lze dovozovat z rozsudku Halifax (bod 79), v rozporu se zásadou daňové neutrality, a tedy v rozporu s cílem systému DPH by byla situace, pokud by bylo osobám povinným k dani umožněno odpočíst celou DPH odvedenou na vstupu, nicméně v rámci jejich běžných obchodních transakcí by jim žádné plnění neumožnilo uvedenou DPH odpočíst nebo jim umožnilo odpočíst pouze její část.

[31] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v daném případě došlo k naplnění tohoto prvního předpokladu. O tom svědčí zejména následující skutkové okolnosti: Uživatelem předmětných nemovitostí byl před jejich prodejem i poté Ing. U., který byl určitým způsobem „navázán“ na všechny právnické osoby – plátce daně v této kauze. Stěžovatelka (ve vztahu k níž Ing. U. fakticky - byť ne formálně - působil jako „jednatel“) si na pořízení nemovitostí půjčila peněžní prostředky ve výši kupní ceny právě od Ing. U. Společnost Corporation & Investment s. r. o., které stěžovatelka nemovitosti pronajala, se zavázala k platbě nájemného ve výši 15 000 Kč měsíčně, zatímco Ing. U., který nemovitost fakticky užíval jako podnájemce, hradil částku ve výši 20 000 Kč. Z mozaiky důkazů (zejména výpovědi Ing. U. a původní jednatelky stěžovatelky, sled úkonů stěžovatelky a dalších zúčastněných subjektů), které shromáždil správce daně, a které je nutno hodnotit v jejich vzájemné souvislosti, lze mít důvodně za to, že pokud by subjekty povinné k dani jednaly v rámci svých běžných obchodních transakcí, nemohl by být v tomto případě stěžovatelce umožněn odpočet DPH. Pokud by totiž stěžovatelka jako plátce DPH pronajala předmětnou nemovitost přímo Ing. U., což by bylo v souladu s požadavkem na rozumné uspořádání společenských vztahů, bylo by takové plnění (pronájem) od DPH osvobozeno, a to bez nároku na odpočet daně (§ 51 a § 56 zákona o DPH).

[32] Aby bylo možno vyslovit závěr o zneužití práva, musí být naplněn i druhý předpoklad, podle něhož musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Nemusí se přitom jednat o účel jediný.

[33] V rámci posuzování, zda došlo k naplnění druhého předpokladu zneužití práva, je třeba hledat hlavní účel dotčených plnění na základě jejich skutečného obsahu. Přitom je možné vycházet i z právních, hospodářských nebo personálních vztahů mezi subjekty, které se transakcí umožňujících získání daňové výhody účastní (viz rozsudky Soudního dvora EU ve věci Halifax, bod 81, a ve věci Emsland-Stärke, bod 58). Správce daně v tomto smyslu postupoval správně, pokud se snažil (v míře nezbytně nutné pro tento případ) tyto vazby rozkrýt. V souladu se zásadami právní jistoty a legitimního očekávání je přitom nutné vždy poskytnout dotčenému daňovému subjektu prostor, aby vysvětlil, zda jeho ekonomická činnost (ve formě předmětných zdanitelných plnění) nemá jiný účel, než

pouhé dosažení daňového zvýhodnění. V tomto případě však i přes poskytnutý prostor stěžovatelka neuvedla důvody, proč by jí prováděné úkony měly být posuzovány v intencích běžných podnikatelských cílů.

[34] Přestože formálně došlo k naplnění zákonných předpokladů pro uplatnění nároku na odpočet daně (stěžovatelka plnění jinak osvobozeného od DPH bez nároku na odpočet zvolila možnost uplatnění daně podle § 56 odst. 4 zákona o DPH a plnění poskytla plátci daně), ze skutečného obsahu a významu dotčených plnění vyplývá, že jejich hlavním (a zřejmě i jediným) účelem bylo získání daňové výhody ve formě uplatnění nadměrného odpočtu. Došlo tak k porušení zásady daňové neutrality, neboť stěžovatelka se stala součástí uměle vytvořené situace, která jí umožnila získat daňové zvýhodnění, na nějž by bez vytvoření zákonem vyžadovaného „scénáře“ nedosáhla. Obohatila se tak nejen na úkor státního rozpočtu, ale především získala výhodu oproti ostatním plátcům daně – soutěžitelům hospodářské soutěže.

[35] Pokud stěžovatelka argumentuje absencí zákonné úpravy zákazu zneužití práva a tvrdí, že se při výkladu rozhodných ustanovení zákona o DPH řídila jejich doslovným zněním, a proto ke zneužití práva dojít nemohlo, z již výše uvedeného vyplývá, že taková argumentace je lichá. Pro zneužití práva v oblasti DPH je totiž typické, že formálně dochází k naplnění zákonných podmínek pro získání daňové výhody. Samotné zneužití pak v daném případě spočívalo v tom, že z pohledu realizace běžných obchodních činností byla uměle vytvořena situace, kdy mohl být uplatněn nárok na odpočet daně, k čemuž by ale bez inscenace takové situace jinak nedošlo.

[36] Přestože odůvodnění krajského soudu je poněkud strohé, co do obsahu je srozumitelné a dostačující. Argumentace porušením zásady vyjádřené v ustanovení § 2 odst. 1 daňového řádu je relevantní, neboť pod tuto zásadu je jistě možné podřadit i jinde explicitně nevyjádřený zákaz zneužití práva.

[37] Stěžovatelka na svoji obranu uvádí, že měla být vzata v úvahu její povinnost odvádět DPH z budoucích příjmů z pronájmu, resp. v případě změny okolností zohledněných při uplatnění odpočtu povinnost provést úpravu odpočtu daně podle ustanovení § 78 zákona o DPH. Upozorňuje rovněž na povinnost odvést DPH v případě prodeje nemovitosti. Nejvyšší správní soud nezpochybňuje existenci žádné z těchto daňových povinností, nicméně neshledává, že by tyto (v případě druhé a třetí možnosti hypotetické) varianty mohly mít vliv na právní posouzení této věci, resp. že by tyto skutečnosti mohly vyloučit aplikaci zásady zákazu zneužití práva v oblasti DPH.

[38] Konečně nelze přisvědčit ani námitce stěžovatelky, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné. Pokud žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že se v daném případě „nejedná o úkony, které by byly formální, nebo o úkony, které by zastíraly jiný úkon“, a stěžovatelka namítá, že v rozporu s tímto tvrzením žalovaný dospěl k závěru o zneužití práva, s ohledem na výše vysvětlenou povahu tohoto institutu je zřejmé, že se jedná o námitku nedůvodnou. Na rozdíl od tzv. disimulace (tj. zastírání skutečného obsahu právního úkonu, viz ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu) je podstatou zneužití práva, že dochází k deklaraci skutečných a ničím nezastíraných právních vztahů. Tvrzení žalovaného tedy plně koresponduje se skutečnostmi obsaženými ve spisu a se závěry, které na základě těchto skutečností vyvodil.

VI. Shrnutí a náklady řízení

[39] Nejvyšší správní soud přisvědčil právnímu hodnocení krajského soudu, že v daném případě došlo k porušení zásady zákazu zneužití práva, a proto ze strany stěžovatelky nárokované daňové zvýhodnění (nadměrný odpočet), nemohlo být uznáno.

[40] Nejvyšší správní soud neshledal naplnění namítaných důvodů kasační stížnosti (§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.), a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 in fine s. ř. s.).

[41] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle 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. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Pokud jde o úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žalovanému právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 26. ledna 2011

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu