

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **1. písecká lesní a dřevařská, a. s.,** se sídlem Brloh 12, Drhovle, zast. advokátem JUDr. Markem Šťastným, se sídlem Ševčíkova 38, Horažďovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 4. 2017, č. j. 10 Af 31/2015 - 30,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnost nepřiznává.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zmítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2015, č. j. 20663/15/5300-21444-711083, kterým byla stěžovateli vyměřena za zdaňovací období červenec 2012 daň z přidané hodnoty ve výši 584 804 Kč.

[2] V rámci provedené daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že stěžovatel za uvedené období neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ohledně nákupu práv k vytěžení stromů v porostu a nabytí vlastnického práva k vytěženému dříví (těžební práva), které přijal od deklarovaného dodavatele – obchodní společnosti KCDSPOL s.r.o.

[3] Stěžovatel v rámci daňové kontroly předložil daňový doklad na převod práv k těžbě od společnosti KCDSPOL, s. r. o. a dále smlouvu o poskytnutí práva těžit; dle žalovaného těmito doklady ani provedením dokazováním neprokázal faktické uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno; nesplnil tedy zákonné podmínky pro

přiznání odpočtu daně z přidané hodnoty v souladu s § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

[4] Krajský soud setrval na závěrech žalovaného a žalobu zamítl. Konstatoval, že stěžovatel předložil správci daně daňový doklad, který vykazoval formální vadu v podobě nesprávně uvedeného DIČ odběratele. Krajský soud uvedl, že taková vada by sama o sobě mohla být hodnocena jako chyba v psaní, která by nemohla mít bez dalšího vliv na průkaznost takového daňového dokladu, správce daně však shledal další pochybnosti o fakticitě uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno. Stěžovatel sice prokázal, že těžbu v místě provedl, dřevo seštěpkoval a uložil do deponií, avšak nepodařilo se mu prokázat, že zdanitelné plnění (těžební práva) skutečně přijal právě od společnosti KCDSPOL, s. r. o., která je deklarována na daňovém dokladu jako převodce tohoto práva. Správce daně dle krajského soudu shromáždil celou řadu důkazních prostředků, které podporovaly vznik jeho pochybností o tom, zda stěžovatel skutečně zdanitelné plnění přijal od této společnosti; důkazní břemeno ohledně svých tvrzení stěžovatel neunesl a pochybnosti správce daně nevyvrátil.

[5] Stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, že krajský soud nesprávně posoudil jednotlivé žalobní body a zhodnotil důkazy v rozporu se skutečným stavem věci; uvádí, že uplatňuje důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“).

[6] Stěžovatel poukazuje na to, že krajský soud uvádí, že stěžovatel prokázal faktické uskutečnění těžby, současně konstatuje, že to však není vůbec důležité pro účely nárokování odpočtu daně na vstupu. Skutečnost, že se stěžovateli údajně nepodařilo prokázat přijetí plnění od konkrétního dodavatele, dovozuje soud zejména z několika formálních chyb na souvisejících dokumentech a výslechu jednatele společnosti KCDSPOL, s. r. o. pana Chellenyuka. Stěžovatel připouští, že formální chyby na dokladech byly, nicméně ty nemohou nijak zpochybnit existenci dokumentů, neboť tyto navazují na faktické uskutečnění těžby. Výslech p. Chellenyuka nemohl prokázat, že k převodu práv nedošlo, protože se této transakce fyzicky nikdy neúčastnil; naproti tomu druhého jednatele, který převod práv prokázat mohl, se správci daně nepodařilo předvolat. Podle názoru stěžovatele však nabytí těžebních práv prokázal sám prvostupňový správce daně; ten vyslechl vlastníka pozemku paní T. T. L., která potvrdila, že na základě nařízení Městského úřadu v Aši, který jí uložil odstranit smrk pichlavý z pozemku, uzavřela smlouvu o dílo na vykácení a likvidaci porostu se společností Dřevospol Ivančík s. r. o. s tím, že tato společnost si smí vytěžený porost ponechat. Správce daně provedl další šetření u společnosti Dřevospol Ivančík s. r. o. a zjistil, že tato společnost uzavřela následnou smlouvu o dílo s družstvem DORDYAY STAV a postoupila mu právo těžby i ponechání si vytěženého dřeva. Správce daně měl k dispozici rovněž doklad od společnosti KCDSPOL, z něhož je zřejmé, že družstvo DORDYAY STAV převedlo práva na tuto společnost. Stěžovatel poukazuje na to, že pokud družstvo DORDYAY STAV neuvedlo toto plnění do daňového přiznání k DPH, nemohl to nijak ovlivnit. Stěžovatel tvrdí, že nabyl těžební práva písemnou smlouvou od subjektu KCDSPOL a má za to, že bylo prokázáno, že právo k vytěžení dřeva z vůle vlastníka pozemku existovalo a bylo na trhu obchodováno několika subjekty včetně stěžovatele. Daňové břemeno ohledně této skutečnosti stěžovatel unesl. Naopak správce daně byl ten, kdo byl povinen hodnotu

důkazů, které sám obstaral, zpochybnit a vyvrátit. Krajský soud na str. 7 napadeného rozsudku posloupnost prodejů dřeva sám uvádí, ovšem nijak se nevypořádává s argumentem stěžovatele, že jde fakticky o požadovaný důkaz ohledně nabytí práva od konkrétního dodavatele KCDSPOL; soud řešil pouze otázku ceny, která ale nemá vliv na zásadní meritum věci, tj. zda bylo těžební právo nakoupeno od KCDSPOL. S touto žalobní námitkou se krajský soud dle stěžovatele nevypořádal.

[7] Krajský soud dle stěžovatele nesprávně odmítl argumentaci rozsudkem NSS sp. zn. 5 Afs 65/2013; dle stěžovatele naopak uvedený rozsudek na věc dopadá. Krajský soud uvádí, že v uvedeném rozsudku oproti věci stěžovatele šlo o to, že bylo prokázáno, kdo byl skutečným dodavatelem, tj. že jím byl „nějaký" plátce DPH. Tak je tomu však i v případě stěžovatele, který od počátku tvrdí i prokazuje, že dodavatelem byla společnost KCDSPOL (plátce DPH). I kdyby tato společnost právem těžby nedisponovala, pak jím mohly disponovat jen zbylé dvě společnosti – obě plátci DPH. Uvedený rozsudek tak plně dopadá i na věc stěžovatele.

[8] Dle stěžovatele krajský soud rovněž chybně aplikoval i rozsudek Soudního dvora EU ve věci C -18/13, *Maks Pen*. Podle Soudního dvora „*nelze uplatnit odpočet daně v případě, kdy plnění bylo poskytnuto, ale patrně nikoli dodavatelem uvedeným na daňovém dokladu pouze za současného splnění dvou podmínek, a sice, že se musí jednat o podvodné jednání a že s ohledem na objektivní informace předložené daňovými orgány je prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet, bylo součástí takového podvodného jednání.*" O podvodné jednání se však v tomto případě nejednalo, nebylo ani prokázáno; dodavatelem mohl být pouze plátce DPH. Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[9] Žalovaný se zcela ztotožnil s krajským soudem v závěru, že stěžovatel dostatečně neprokázal, že byly splněny zákonné podmínky pro přiznání odpočtu DPH. Žalovaný (ani krajský soud) nerozporuje, že stěžovatel v rámci daňového řízení předložil smlouvu č. 25/2012 o poskytnutí těžebního práva datovanou dnem 28. 7. 2012 a daňový doklad č. 2012.5 datovaný dnem 30. 5. 2012. Tyto písemnosti však nebyly bezvadné. Daňový doklad obsahuje DIČ zcela jiné společnosti. Faktura měla být nadto vystavena dne 30. 5. 2012 (tohoto dne mělo dojít k uskutečnění zdanitelného plnění), přičemž smlouva o postoupení těžebního práva byla uzavřena až dne 28. 7. 2012. Stěžovatelem předložený daňový doklad dále neobsahoval přílohu č. 1, která měla být jeho nedílnou součástí. Ke smlouvě o poskytnutí těžebních práv nebyly předloženy ani obchodní podmínky. Oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně nebyla prokázána ani žádnými jinými důkazními prostředky. Stěžovatel v kasační stížnosti obdobně jako v podané žalobě staví svou argumentaci především na námitce, že oprávněnost nároku na odpočet daně na vstupu vztahující se k poskytnutí těžebních práv na těžbu dřevní hmoty byla jednoznačně prokázána s ohledem na skutečnost, že stěžovatel těžbu dřeva fakticky uskutečnil. Žalovaný plně souhlasí se závěry krajského soudu, že přijetí zdanitelného plnění (těžebních práv) od deklarovaného dodavatele nebylo prokázáno tím, že stěžovatel provedl na předmětném pozemku těžbu dřevní hmoty, neboť taková skutečnost nemůže prokazovat, že stěžovatel přijal zdanitelné plnění (samotné právo těžby) právě od obchodní společnosti KCDSPOL s.r.o. Žalovaný má za to, že krajský soud posoudil zcela správně jako absolutně

nepřípadný argument stěžovatele, že těžební práva nabyl a těžbu prováděl oprávněně, neboť se dosud nepřihlásil jiný subjekt, který by takovými právy disponoval a dovolával by se nelegální těžby. S odkazem na odůvodnění napadeného rozsudku je nutno odmítnout námitku, že se krajský soud meritem věci, tj. posouzením otázky oprávněnosti nároku na odpočet daně (resp. otázkou nákupu těžebních práv od obchodní společnosti KCDSPOL s.r.o.), dostatečně nezabýval. Pokud stěžovatel v kasační stížnosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 65/2013 – 79, nelze jej na danou věc aplikovat, neboť skutkový stav je odlišný; obdobně krajský soud správně uzavřel, že na daný případ stěžovatele nelze aplikovat ani rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-18/13, *Maks Pen.*

[10] Žalovaný konstatuje, že není sporu o tom, že těžbu dřevní hmoty stěžovatel v daném místě provedl, dřevo seštěpkoval a uložil do deponií; nepodařilo se mu však prokázat, že zdanitelná plnění spočívající v poskytnutí těžebních práv stěžovatel skutečně přijal od obchodní společnosti KCDSPOL s.r.o., která je deklarována na daňovém dokladu jako převodce daných těžebních práv. V průběhu daňového řízení byly shromážděny důkazní prostředky, které důvodně podporují pochybnosti o tom, zda stěžovatel zdanitelné plnění fakticky přijal od obchodní společnosti KCDSPOL s.r.o. Stěžovateli se tyto pochybnosti nepodařilo rozptýlit. Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.
[11] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů, které stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil, neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlížet z moci úřední (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Kasační námitky, jimiž stěžovatel míří k nesprávnému, resp. nedostatečnému posouzení věci krajským soudem, lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a), resp. b) s. ř. s. Pokud stěžovatel výslovně uvádí jako důvod kasační stížnosti též § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s., [*zmatečnost řízení před soudem spočívající v tom, že chyběly podmínky řízení, ve věci rozhodoval vyloučený soudce nebo byl soud nesprávně obsazen, popřípadě bylo rozhodnuto v neprospěch účastníka v důsledku trestného činu soudce],* nutno konstatovat, že kasační stížnost v tomto směru postrádá jakákoli tvrzení, z nichž by bylo lze na takový důvod usuzovat.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Stěžovatel má za to, že zcela vyčerpal své důkazní břemeno; naopak správce daně nevyvrátil důkazy svědčící o tom, že stěžovatel nabyl těžební práva od obchodní společnosti KCDSPOL s.r.o. Dle stěžovatele se krajský soud vlastním meritem věci, tj. tím, zda byla těžební práva nakoupena od obchodní společnosti KCDSPOL s.r.o., nevypořádal, resp. důkazy hodnotil v rozporu se skutečným stavem věci.

[15] Nejvyšší správní soud stěžovateli v jeho námitkách nemohl přisvědčit. Především správní orgány nezpochybnily, že by stěžovatel skutečně dřevní hmotu vytěžil a následně zpracoval na štěpku, která byla poté dodávána k energetickému využití. Po stěžovateli nebylo požadováno, aby prokazoval fakticitu plnění, neboť ta nebyla zpochybněna; nezpochybnil ji ani krajský soud. Stěžovatel měl však prokázat, že nabyl těžební práva, která byla jako předmět smlouvy uvedena na daňovém dokladu a ze kterých byl nárokován odpočet na vstupu, právě od společnosti KCDSPOL s. r. o. (za uvedenou cenu).

Pokud tedy stěžovatel namítá, že krajský soud se dostatečně nezabýval skutečným stavem věci a nepřihlížel k fakticitě plnění, nelze mu přisvědčit. Jinou otázkou však je, zda plnění poskytla skutečně právě společnost KCDSPOL s. r. o. Tuto skutečnost stěžovatel neprokázal a nevyvrátil pochybnosti, které správce daně dle Nejvyššího správního soudu zcela důvodně pojal.

[16] Pochybnosti správce daně mají oporu ve zjištěních, která jsou obsahem správního spisu. Jen příkladmo Nejvyšší správní soud poukazuje např. na svědeckou výpověď jednatele uvedené společnosti, který neměl o plnění ani potuchy, resp. ani nevěděl, že je jednatelem společnosti (společnost byla v době uskutečnění plnění tvořena 12 jednateli výhradně ukrajinské národnosti); jednatel popřel jakoukoli spolupráci se stěžovatelem, kterého nezná, popřel, že by podpisy na smlouvách patřily jemu, předložené listin nikdy neviděl, společnost DORDYAY STAV nezná. Důvodné pochybnosti byly dány rovněž samotným průběhem celé transakce v rámci vytvořeného řetězce; předmětem jednotlivých plnění byla tatáž těžební práva, přičemž docházelo pouze k navyšování ceny. V rámci provedených svědeckých výpovědí vyplynulo, že majitelku pozemku vyhledal za společnost Dřevospol Ivančík s. r. o. (dále „Dřevospol“) P. I.; toho poté sama měla dle jeho tvrzení oslovit společnost DORDYAY STAV, tato mu nabídla zajímavou cenu, kdo za společnost jednal, nevěděl, smlouvu poslala společnost Dřevospol společnosti DORDYAY STAV poštou a ta se vrátila zpět podepsaná; k průběhu předání hotového díla p. I. sdělil, že se nikdy s nikým ze společnosti DORDYAY STAV nesešel, tato společnost nereagovala a v místě jejího sídla v Praze nikoho nenašel; vystavil fakturu, ale doposud k úhradě faktury nedošlo. Na předávacím protokolu, který měl být rovněž podepsán a odeslán poštou, byl za DORDYAY STAV podepsán T. V., o koho se jedná, p. I. nevěděl. Prověřováním společnosti DORDYAY STAV bylo zjištěno, že tato je nekontaktní od července 2012, uskutečněné zdanitelné plnění, které mělo být poskytnuto společnosti KCDSPOL za cenu 18 939 345 Kč + 3 787 869 DPH nebylo v daňovém přiznání uvedeno (jen pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že majitelka pozemku paní T. T. L. uzavřela smlouvu o dílo na likvidaci a odvozu lesního porostu se společností Dřevospol, cena byla stanovena na 80 095 Kč s tím, že úhrada proběhne formou naturálního plnění - zhotovitel si ponechá právo disponovat s vytěženou dřevní hmotou; následně tato společnost uzavřela smlouvu se společností DORDYAY STAV na vytěžení a likvidaci dřevní hmoty za cenu 2 650 000 Kč + DPH 530 000 Kč; společnosti KCDSPOL byla tato práva postoupena za 18 939 345 Kč + 3 787 869 DPH). Jak vyplynulo ze spisu, společnost Dřevospol se stěžovatelem pravidelně obchodovala; stěžovatel neuvedl žádný rozumný a logický důvod, proč stálý obchodní partner vytěžení dřeva nenabídl stěžovateli, ale zcela neznámému „ukrajinskému“ subjektu, resp. k dalšímu předprodeji přes další „ukrajinskou“ společnost).

[17] Nejvyšší správní soud podotýká, že samotná skutečnost, že společnost DORDYAY STAV neuvedla plnění v daňovém přiznání zcela jistě, jak namítá stěžovatel, mu nemůže být přičítána k tíži; tato skutečnost však nebyla sama o sobě důvodem, pro který by stěžovateli byl nárok na odpočet odepřen; šlo pouze o jednu z pochybností, která ve spojení s ostatními zjištěnými skutečnostmi svědčila pro závěr správce daně o neoprávněnosti nárokovaného odpočtu. Stejně tak by samo o sobě nemohlo obstát zjištění nesprávně uvedeného DIČ či nevyslechnutí druhého navrhovaného jednatele z důvodu

jeho nekontaktnosti. Výše uvedené skutečnosti pouze potvrdily oprávněnost pochybností správce daně o uskutečnění zdanitelného plnění právě ze strany tvrzeného dodavatele.

[18] Stěžovateli nelze přisvědčit v jeho argumentaci rozsudkem sp. zn. 5 Afs 65/2013; v uvedené věci, kterou Nejvyšší správní soud řešil, totiž bylo prokázáno, že plnění byla poskytnuta jinou (konkrétní) osobou, než tou, která byla uvedena na předložených daňových dokladech; bylo tedy najisto postaveno, která konkrétní osoba plnění skutečně fakticky uskutečnila (viz např. rozsudek NSS ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 180/2014 – 21). To však není případ stěžovatele, neboť u plnění uvedeného na daňovém dokladu č. 2012.5, na kterém je jako dodavatel uvedena obchodní společnost KCDSPOL s.r.o., nebylo přes zjištěné pochybnosti prokázáno, kdo skutečně stěžovateli toto plnění poskytl. Pokud stěžovatel poukazuje na to, že i kdyby tedy plnění neposkytla uvedená společnost, musel ho poskytnout, vzhledem k tomu, že jeho fakticita nebyla zpochybněna (a nikdo jiný se o právo těžby nepřihlásil) jiný subjekt, který byl rovněž (v případě obou dalších společností) plátcem DPH. Uvedené tvrzení považuje Nejvyšší správní soud za ryze spekulativní; stěžovatel neprokázal, že by plnění z jakýchkoli důvodů poskytla právě ta která jiná společnost.

[19] Prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Samotné daňové doklady (byť se všemi požadovanými náležitostmi) nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, která je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá. Daňový doklad v procesu dokazování nelze pojímat jako zcela samostatný izolovaný dokument, ale váže se k němu celá řada dalších dokladů a záznamů, které vytváří ověřitelnou vazbu mezi dokladem a dodáním zboží či poskytnutím služby; spolehlivou auditní stopu, tzn. zdokumentovaný tok plnění daňový subjekt zajistí především tím, že bude uchovávat veškeré související informace, doklady a dokumenty od samého počátku transakce, např. též informace o získání obchodního partnera či o původu zboží. (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 – 45, ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103, či ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015 -106, ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 – 79).

[20] Pokud se stěžovatel dovolává judikatury Soudního dvora, krajský soud správně konstatoval, že stěžovateli byl odepřen nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu, že neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno - od subjektu uvedeného na daňovém dokladu. Skutečnosti týkající se popisu řetězového obchodu, který vykazoval znaky nestandardního jednání a možného daňového podvodu, byly správcem daně zmíněny pouze podpůrně, nejednalo se však o nosný důvod odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty; otázka vědomosti či nevědomosti stěžovatele o možném zapojení v daňovém podvodu tedy nebyla předmětem prověřování ze strany správce daně; odkaz stěžovatele na rozsudek *Maks Pen* nelze proto na posuzovaný případ aplikovat. Jak již bylo uvedeno, stěžovatel neprokázal postup při uzavírání obchodu,

předložené listiny byly správcem daně relevantně zpochybněny; nadto bylo zjištěno, že z celkové fakturované částky přesahující 22 milionů Kč stěžovatel za „poskytnutí“ práva těžby uhradil pouze 3,5 milionů Kč; společnost KCDSPOL, s. r. o. přitom nedoplatek podle daňového dokladu na stěžovateli nikterak nevymáhala (*mimo jiné blankosměnka, která měla podle stěžovatele zajistit placení ceny, byla vystavena s formální vadou v názvu společnosti – na společnost KDCDSPOL, s. r. o.).*

[21] Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud odkazuje např. na rozsudek ze dne 27. 11. 208, č. j. 5 Afs 61/2008 – 80, v němž mimo jiné konstatoval:„*Pokud ze všech okolností uzavření kupní smlouvy na dodání zboží vyplývá, že jejím jediným účelem a zároveň i výsledkem je – i přes formální dodržení podmínek vyplývajících ze zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty – pouze získání nadměrného odpočtu, přitom takové jednání postrádá jakýkoli ekonomický smysl, nelze toto jednání kvalifikovat jinak než zneužití objektivního daňového práva a pro daňové účely k němu nelze přihlížet.*“ Nejvyšší správní soud opakovaně ve své judikatuře konstatuje, že k chování jehož smyslem je výhradně získání nelegitimního daňového zvýhodnění nelze přihlížet. Není možné akceptovat jednání, jehož výsledkem je stav, který není v souladu s účelem zákona, a právní úkon, jež byl proveden výhradně nebo převážně za účelem získání daňového zvýhodnění s tím, že pro zkoumaný právní úkon neexistují řádné ekonomické důvody, nelze označit za legitimní a v souladu s cílem sledovaným zákonem o DPH. Je vždy třeba rozlišovat rovinu formální, zachycenou právě v účetnictví, od roviny faktické, v níž je třeba sledovat mimo jiné pravý smysl a účel aktivit. Plnění, resp. jednání, která nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, postrádají jakýkoli ekonomický smysl a jsou deklarována pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené zákonem, nelze než považovat za zneužití objektivního daňového práva (*tax abuse*). K obdobným závěrům ostatně dospěl pro účely výkladu směrnice 2006/112 o DPH také Soudní dvůr, který v v návaznosti na svou předchozí judikaturu definoval v rozsudku ze dne 21. 2. 2006, C-255/02 *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customes & Excise* činnosti daňových subjektů, jež představují zneužití práva (zevrubnou analýzu citovaného rozsudku Soudního dvora, jakož i stanoviska generálního advokáta v této věci, právě z hlediska jejich významu pro použití zásady zákazu zneužití práva, provedl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 – 64). Jakkoli lze připustit, že stěžovatelem deklarovaná transakce splňovala zákonnou definici dodání zboží, jejím účelem a hlavním důvodem bylo zjevně obdržení daňové výhody. V rozsudku ze dne 21. 1. 2008 ve věci C- 425/06, Italservice Srl, např. uvedl Soudní dvůr: „*Vnitrostátní soud může při posuzování, které mu přísluší provést, vzít v úvahu čistě umělý charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi dotčenými hospodářskými subjekty, jelikož tyto skutečnosti jsou takové povahy, že ukazují na to, že získání daňového zvýhodnění představuje hlavní sledovaný cíl, přes případné vedle toho existující hospodářské cíle vycházející z hledisek týkajících se například marketingu, organizace a záruk.*“

[22] Nejvyšší správní soud shledal rozsudek krajského soudu v souladu se zákonem; krajský soud se podrobně zabýval veškerými žalobními námitkami, které stěžovatel uplatnil, přezkoumatelným způsobem své úvahy, na základě nichž dospěl k závěru, že stěžovatel oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně neprokázal, uvedl v odůvodnění. Kasační námitky stěžovatele neshledal Nejvyšší správní soud důvodnými, proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[23] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží; žalovanému žádné náklady přesahující jeho správní činnost nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 12. dubna 2018

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu