

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Petra Průchy a soudkyně Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobkyně: **GRAMBRIENS s.r.o.**, IČ 28989597, sídlem Kaprova 42/14, Praha 1, zastoupená Mgr. Pavlem Kandalcem, Ph.D., LL.M., advokátem, sídlem Moravské náměstí 629/4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. května 2015, č. j. 14216/15/5300-22442-707666, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 5. prosince 2017, č. j. 11 Af 45/2015 - 44,

takto:

I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladu řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Prahu 10 vyzval žalobkyni dne 16. června 2011 k odstranění pochybností, které mu vznikly v souvislosti s daňovým přiznáním žalobkyně k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období duben 2011, v němž žalobkyně vykázala výrazně vyšší přijatá zdanitelná plnění než obvykle, respektive vykázala nadměrný odpočet ve výši 2 032 741 Kč.

[2] Dne 20. června 2011 proběhlo ústní jednání. Žalobkyně uvedla, že předmětem její činnosti je nákup a pronájem nebo podnájem movitého i nemovitého majetku. Nadměrný odpočet DPH v posuzovaném zdaňovacím období jí vznikl v souvislosti s investicí do tiskového stroje a zařízení pro specielní výsek a perforaci papíru. Stroj SCS AUTOMATBERG se nachází v provozovně žalobkyně v Moštěnicích a žalobkyně jej bude dále pronajímat. Tiskový stroj ADAST přestěhuje do adaptovaných výrobních prostor v Horních Moštěnicích a uvede jej do provozu jako základní výrobní prostředek. Žalobkyně předložila kupní smlouvy na stroje ADAST a AUTOMATBERG a na vysokozdvižný vozík Toyota včetně předávacích protokolů a faktur.

[3] V důsledku účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, se příslušným správcem daně žalobkyně stal Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“).

[4] Dne 25. září 2013 provedl správce daně (prostřednictvím dožádání) místní šetření v provozovně žalobkyně v Horních Moštěnicích, přičemž zjistil, že stroj ADAST v těchto prostorách nikdy nebyl umístěn, od počátku byl uskladněn v Olomouci v areálu patřícím společnosti NET MEDIA GROUP a.s., ale nebyl nikdy užíván, a v současné době jej má žalobkyně pronajatý ve zpětném leasingu. Stroj SCS AUTOMATBERG se v provozovně v Horních Moštěnicích nacházel přibližně od roku 2010 do března 2013, v provozu byl pouze v prvním roce, následně s ním byly technické problémy a počátkem roku 2013 byla tato technologie zlikvidována. Jednatel žalobkyně při místním šetření přislíbil doložit další dokumenty, nicméně následně se jej správci daně nedařilo kontaktovat.

[5] Dne 15. ledna 2014 zaslal správce daně žalobkyni výzvu k prokázání skutečností týkajících se obchodů se stroji SCS AUTOMATBERG a ADAST a vysokozdvižného vozíku Toyota. Žalobkyně odpověděla, že potřebné důkazy již správce daně získal u jejích obchodních partnerů, a navrhla vyslechnout zástupce leasingové společnosti NOVA leasing a.s. Ing. M. nebo paní O. N., které měly potvrdit, jak byly stroje dále využity k uskutečňování ekonomické činnosti žalobkyně.

[6] Platebním výměrem ze dne 14. dubna 2014 č. j. 2560578/14/2010-24902-110248 správce daně žalobkyni vyměřil DPH za zdaňovací období 2011 ve výši 742 259 Kč (daň na vstupu 1 718 770 Kč, odpočet daně 976 511 Kč). Žalobkyně dle jeho názoru neprokázala oprávněnost nároku na odpočet DPH v souvislosti s nákupem strojů ADAST a SCS AUTOMATBERG a vysokozdvižného vozíku Toyota. Výslech žalobkyní navrhovaných svědků považoval správce daně za nadbytečný. Zástupci leasingové společnosti sice mohli potvrdit, že s ní žalobkyně uzavřela smlouvu o zpětném leasingu, důkazy o skutečném využívání strojů však musela předložit sama žalobkyně.

[7] Žalobkyně podala proti platebnímu výměru odvolání. Žalovaný v průběhu odvolacího řízení doplnil důkazy o leasingové smlouvy (mimo jiné) na stroj ADAST a vysokozdvižný vozík Toyota, které žalobkyně uzavřela se společnosti NOVA leasing a.s. Dne 19. března 2015 seznámil žalovaný žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a vyzval ji k vyjádření. Žalobkyně dne 30. března 2015 navrhla výslech pana P., který měl dosvědčit likvidaci stroje SCS AUTOMATBERG, a zopakovala návrh na výslech Ing. M. a O. N..

Též uvedla, že listinné důkazy zaslala správci daně e-mailem, nicméně žalovaný je podle všeho nemá k dispozici. Ke svému vyjádření žalobkyně předložila řadu faktur vystavených v roce 2012.

[8] Rozhodnutím označeným v záhlaví žalovaný změnil platební výměr tak, že zvýšil přiznaný odpočet DPH na 1 036 511 Kč a v souvislosti s tím snížil daň doměřenou žalobkyni na 682 259 Kč. Výslech Ing. M. nebo O. N. považoval žalovaný nadále za nadbytečný. Žalovaný konstatoval, že žalobkyně se v souvislosti s nákupem přístroje ADAST dopustila zneužití práva. Zdůraznil, že žalobkyně tento stroj prodala pouhé dva týdny poté, co jej koupila, za několikanásobně nižší cenu, přičemž nebyla schopna tuto transakci hospodářsky zdůvodnit. Mezi žalobkyní a jejím dodavatelem navíc existovalo personální propojení, žalobkyně nedoložila původ stroje ADAST a nepojistila jej. Předávací protokol na stroj ADAST, který předložila žalobkyně, se liší od toho, který v rámci místního šetření předložil její dodavatel. Žalobkyně v průběhu postupu k odstranění pochybností měnila svá tvrzení ohledně využití stroje. Na fakturách z roku 2012, které žalobkyně předložila, je jako její sídlo uvedena adresa, kam své sídlo přesunula až v roce 2014. Ze všech těchto okolností žalovaný dovodil, že hlavním (a zřejmě jediným) cílem nákupu stroje ADAST bylo získání daňové výhody. Žalobkyně dále neprokázala, že by stroj SCS AUTOMATBERG použila pro svou ekonomickou činnost a nedoložila jeho likvidaci. Návrh na výslech pana P. označil žalovaný za obstrukci. Naopak ve vztahu k vysokozdvižnému vozíku Toyota žalobkyně kritéria pro přiznání nároku na odpočet DPH naplnila, pročež žalovaný snížil původně vyměřenou daň.

[9] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) zamítl v záhlaví označeným rozsudkem. Městský soud nepřisvědčil námitce, že postup k odstranění pochybností trval neúměrně dlouho. Povahu zpětného leasingu žalovaný zohlednil, nicméně žalobkyně stále nevysvětlila tak razantní snížení ceny stroje ADAST, k jakému došlo při jeho prodeji společnosti NOVA leasing a.s. Žalovaný se vypořádal dostatečně i s důkazními návrhy žalobkyně a respektoval relevantní judikaturu Soudního dvora EU. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno, to však neznamená, že by byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Tvrzení, že špatně uvedené sídlo na fakturách zapříčinil počítačový program, z něhož je žalobkyně tiskla, spíše podporuje závěry žalovaného, přičemž městskému soudu není jasné, proč žalobkyně nepředložila originály faktur či jejich kopie.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[10] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu včas kasační stížnost. Napadený rozsudek je dle jejího názoru nepřezkoumatelný, neboť městský soud aproboval postup žalovaného, který nevyslechl zaměstnance společnosti NOVA leasing a.s. (paní M. a N.). Stěžovatelka se domnívá, že žalovaný se s tímto důkazním návrhem nevypořádal dostatečně. Navrhované svědkyně mohly potvrdit použití stroje SCS AUTOMATBERG k ekonomické činnosti stěžovatelky.

[11] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem, že nákupem a dalším prodejem stroje ADAST se dopustila zneužití práva. Poukázala na ústavněprávní limity ukládání povinností a zásadu legální licence, přičemž považuje za zcela běžné, že se daňové subjekty snaží svou

daňovou povinnost snižovat. Žalovaný postavil svůj závěr o zneužití práva na tom, že stěžovatelka prodala stroj ADAST společnosti NOVA leasing a.s. za několikanásobně nižší cenu, než za jakou jej nakoupila. Pominul však, že jej stěžovatelka prodala za účelem zpětného leasingu, čímž získala okamžité finanční prostředky, a stroj nadále užívala, postupovala tak především z ekonomických důvodů. Ani ze skutečnosti, že stěžovatelka stroj ADAST nepojistila, nelze dovozovat zneužívající jednání. Kupní cena tohoto stroje totiž ve srovnání s obratem stěžovatelky nebyla tak vysoká, aby považovala za potřebné jej pojistit.

[12] Stěžovatelka též zopakovala, že nesprávně uvedené sídlo na fakturách způsobil počítačový program, z něhož faktury tiskla a který změnil údaje automaticky podle stavu v době tisku.

[13] V odvolacím řízení stěžovatelka navrhovala výslech pana P., který měl dosvědčit likvidaci stroje SCS AUTOMATBERG. Tento návrh stěžovatelka učinila bezprostředně poté, co byla seznámena s výsledky odvolacího řízení, nelze proto hovořit o obstrukčním jednání. Svědecká výpověď má dle názoru stěžovatelky vyšší důkazní váhu než listinné důkazy, jejichž nepředložení jí žalovaný i městský soud opakovaně vytýkali. Ze všech těchto důvodů stěžovatelka navrhla rozsudek městského soudu i rozhodnutí žalovaného zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že stěžovatelka nikdy nespojovala společnost NOVA leasing a.s. se strojem SCS AUTOMATBERG, který nebyl předmětem zpětného leasingu. Užití předmětu plnění k vlastní ekonomické činnosti by navíc měl prokazovat primárně plátce daně, v tomto případě stěžovatelka. Žalovaný trvá na tom, že kritéria zneužití práva vyplývající z judikatury Soudního dvora EU stěžovatelka v souvislosti se strojem ADAST naplnila, přičemž odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí. Návrh na výslech svědka P. mohla stěžovatelka učinit kdykoli během řízení, nikoli až po seznámení s právním názorem odvolacího orgánu. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[15] Nejvyšší správní soud zaslal vyjádření žalovaného stěžovatelce k případné replice, kterou do dne vydání tohoto rozsudku neobdržel.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[17] Nutno předeslat, že samotná skutečnost, že se městský soud ztotožnil s argumentací žalovaného, nemůže založit nepřezkoumatelnost jeho rozsudku (například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. února 2017 č. j. 6 Afs 336/2016-32). Nejvyšší správní soud přitom dospěl ke stejnému závěru, a sice že výslech zaměstnanců společnosti NOVA leasing a.s., jíž stěžovatelka prodala mezi dalšími i stroj ADAST a vysokozdvižný vozík Toyota a následně si je od ní pronajala prostřednictvím zpětného leasingu, by způsob využití stroje SCS AUTOMATBERG objasnit nemohl. Jak správně upozornil žalovaný, stěžovatelka tento stroj nikdy se společností NOVA leasing a.s. nespojovala, nýbrž nejprve tvrdila, že jej bude dále pronajímat (aniž by doložila, že se tak skutečně

stalo), a následně, že jej po dobu jednoho roku provozovala a v roce 2013 nechala zlikvidovat. Likvidaci stroje však měla provádět jiná společnost.

[18] Ani výslech pana P., zaměstnance právě oné společnosti, která měla provést likvidaci stroje SCS AUTOMATBERG, nebyl pro zjištění skutkového stavu nezbytný. Důvodem pro neuznání odpočtu DPH v souvislosti s nákupem tohoto stroje totiž nebylo jen, že stěžovatelka neprokázala likvidaci tohoto stroje, ale především skutečnost, že nijak neprokázala jeho využití pro svou ekonomickou činnost (což je podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, jednou z podmínek pro přiznání nároku na odpočet). Potvrzení o likvidaci tohoto přístroje nemohlo potvrdit, že jej stěžovatelka předtím využívala. Logickým se jeví rovněž závěr žalovaného, že návrh na výslech pana P. byl snahou stěžovatelky o prodloužení odvolacího řízení. Ve vztahu ke stroji SCS AUTOMATBERG totiž žalovaný závěry správce daně nijak neměnil a nejasnosti ohledně likvidace zdůrazňoval již platební výměr. Stěžovatelce tudíž nic nebránilo navrhnout výslech pana P. v odvolání, popřípadě již v rámci postupu k odstranění pochybností.

[19] Nejvyšší správní soud nesdílí tvrzení stěžovatelky, že svědecká výpověď má vyšší důkazní hodnotu než listinné důkazy. V českém procesním právu se totiž neuplatňuje legální teorie důkazní, která závazně určuje váhu jednotlivých důkazů, popřípadě stanoví, jakého důkazu je třeba k prokázání určité skutečnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. února 2005, č. j. A 6/2003 - 44, č. 1038/2007 Sb. NSS). Dokazování je ovládáno zásadou volného hodnocení důkazů, která správním orgánům velí hodnotit všechny důkazy podle své úvahy, jednotlivě a ve vzájemné souvislosti (§ 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). Relevantním kritériem při porovnávání významu jednotlivých důkazů pro rozhodování orgánů veřejné moci tak může být pouze jejich relevance a vypovídací hodnota, jež však nelze zjistit předtím, než jsou provedeny. A jak již bylo řečeno, skutečnost, že důkazy o likvidaci stroje SCS AUTOMATBERG nebyly v daňovém řízení provedeny, jde výhradně k tíži stěžovatelky, která nesplnila svou povinnost navrhnout (včas) důkazy k prokázání svých tvrzení.

[20] Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že samotná snaha o daňovou optimalizaci je zcela legitimním prostředkem daňových subjektů ke sledování svých ekonomických cílů. Nesmí však vybočit z mezí, které stanoví jednak samotný text zákona, jednak jeho smysl a účel. Soudní dvůr EU vymezil zneužití práva v oblasti DPH jako situaci, kdy „*výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice* [Rady 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] *a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními.*“ Ze všech objektivních okolností přitom musí vyplývat, že „*hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. […] zákaz zneužití není relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění vůči daňovým orgánům*“ (rozsudek ze dne 21. února 2006 ve věci C-255/02 *Halifax*). Získání daňového zvýhodnění přitom nemusí být jediným účelem dotčeného plnění, musí však jít o jeho hlavní účel (rozsudek Soudního dvora ze dne 21. února 2008 ve věci C-425/06 *Part Service*).

[21] Žalovaný svůj závěr, že stěžovatelka uplatněním nároku na odpočet DPH v souvislosti s nákupem stroje ADAST zneužila právo, opřel o řadu objektivních okolností, z nichž lze vyzdvihnout především nevysvětlitelný rozdíl mezi cenou, za niž stěžovatelka tento stroj pořídila, a cenou, za kterou jej po dvou týdnech (!) prodala společnosti NOVA leasing a.s. To, že si stěžovatelka stroj ADAST od společnosti NOVA leasing a.s. bezprostředně po jeho prodeji pronajala, se v prodejní ceně samozřejmě odrazit mohlo. Dle názoru Nejvyššího správního soudu to však nevysvětluje snížení ceny o přibližně tři čtvrtiny, především z hlediska časového – stěžovatelka se nemohla během dvou týdnů ocitnout v tak závažné finanční situaci, aby pro ni bylo nutné prodat draze nakoupený stroj za několikanásobně nižší cenu a zpětně si jej pronajmout. Respektive, a to je podstatné, stěžovatelka nic takového netvrdila, sama přitom nekonkretizuje žádné okolnosti a účel této operace, ač v kasační stížnosti tvrdí, že k nim bylo třeba přihlédnout (odkazuje stále jen obecně na podstatu zpětného leasingu). Zároveň dále přetrvávají rozpory v jednotlivých tvrzeních stěžovatelky, které se stěžovatelka ani nepokusila odstranit. Stěžovatelka totiž na počátku řízení (ústní jednání dne 20. června 2011) tvrdila, že stroj ADAST „*bude přestěhován do adaptovaných výrobních prostor na adrese Nádražní 291, Horní Moštěnice a tam bude uveden do provozu a bude jako základní výrobní prostředek společnosti. A následně budou přibíráni další zaměstnanci.*“ Později (místní šetření dne 25. září 2013) však bylo zjištěno, že stroj ADAST se v uvedené provozovně stěžovatelky nikdy nenacházel a bez použití byl uskladněn v areálu patřícím jiné společnosti. Tuto nesrovnalost stěžovatelka nijak nevysvětlila, nevyvracela ani zjištění žalovaného ohledně odlišných razítek, typu písma a zakončení řádků na předávacích protokolech na stroj ADAST, z nichž jeden předložila stěžovatelka a druhý její dodavatel.

[22] Stěžovatelka dále uváděla, že stroj ADAST nepojistila kvůli jeho nízké hodnotě ve srovnání se svým obratem. Tato okolnost však byla pouze jedním z kamenů, z nichž žalovaný vystavěl svůj závěr, že cílem stěžovatelky od počátku nebylo stroj ADAST využívat, nýbrž dosáhnout neoprávněné daňové výhody. V kontextu dalších skutkových zjištění této úvaze nelze nic vytknout.

[23] Rovněž chybně uvedené sídlo stěžovatelky na fakturách předložených v odvolacím řízení byly pouze podpůrným argumentem žalovaného. Tvrzení stěžovatelky, že tento problém zapříčinil počítačový program při pozdějším tisku jejich stejnopisů, pak sice nelze považovat *a priori* za nepravdivé, nevysvětluje však, proč stěžovatelka dodatečně nepředložila kopie originálů těchto faktur, čímž by toto tvrzení prokázala.

[24] Na závěr lze podotknout, že stěžovatelka se správcem daně v rámci postupu k odstranění pochybností nespolupracovala (§ 6 odst. 1 daňového řádu). Sice opakovaně slibovala doložení potřebných podkladů, následně důkazy nepředložila a výslechy svědků navrhovala až příslovečných pět minut před půlnocí. Za situace, kdy posuzovaná zdanitelná plnění provázely četné nesrovnalosti, se tak stěžovatelka dostala do důkazní nouze vlastní vinou.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, pročež ji ve smyslu § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Rozhodl tak bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[26] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti, a náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

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

V Brně dne 18. července 2018

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu