



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **Lia Fail company s.r.o.**, se sídlem Hybešova 726/42, Brno, zastoupen Mgr. Jakubem Hartmanem, advokátem se sídlem Veveří 456/9, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 12. 2012, č. j. 19313/12-1303-703609, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 6. 2014, č. j. 62 Af 13/2013 – 39,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

**I.**

**Vymezení věci**

[1] Žalobce podal dne 27. 10. 2010 Finančnímu úřadu Brno I (dále jen „správce daně“) daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za třetí čtvrtletí roku 2010, v němž přiznal daň na výstupu ve výši 9.312.000 Kč a uplatnil daňový odpočet ve výši 9.292.800 Kč a vlastní daňovou povinnost ve výši 19.200 Kč. Žalobce v uvedeném období uskutečnil jediný obchodní případ spočívající v nákupu 48.000 kusů textilního zboží (dle kupní smlouvy mix – bundy, mikiny, vesty, trenky, košile, trička, tepláky, polokošile) v ceně 55.756.800 Kč včetně DPH od dodavatele GASTROSERVIS s.r.o. na základě kupní smlouvy ze dne 21. 7. 2010. Předmět koupě žalobce obratem kupní smlouvou datovanou stejným dnem prodal společnosti LOOTRADE, s.r.o. za kupní cenu 55.872 000 Kč včetně DPH.

[2] Správce daně následně zahájil se žalobcem ohledně daně z přidané hodnoty za uvedené období vytýkáací řízení, které bylo ukončeno platebním výměrem ze dne 24. 8. 2011, č. j. 309885/11/288914707162, kterým správce daně vyměřil žalobci daň v celkové výši 0 Kč. Správce daně při stanovení daňové povinnosti v úplnosti odhlédl od výše uvedeného obchodního případu, jelikož jej kvalifikoval jako zneužití práva ze strany žalobce. Správce daně v rámci své činnosti zjistil, že žalobce je součástí řetězce, který počíná u nekontaktního daňového subjektu (který neodvede příslušnou DPH do státního rozpočtu) a končí dodáním zboží do jiného členského státu s uplatněním nadměrného daňového odpočtu ve výši cca 9,3 mil. Kč vyvážejícím subjektem. Dle správce daně tak cílem deklarovaných obchodních transakcí není uskutečnění zdařilého obchodu za účelem dosažení zisku, ale toliko neoprávněné získání nadměrného odpočtu DPH. To lze seznat zejména ze skutečnosti, že zúčastněné subjekty nezkoumaly kvalitu ani užité vlastnosti zboží a žádný z nich doposud neuhradil formálně deklarovanou cenu. Správce daně uzavírá, že deklarované obchodní transakce nejsou uskutečněny v rámci obvyklých obchodních podmínek, postrádají jakýkoliv ekonomický smysl a nelze je než považovat za zneužití objektivního daňového práva.

[3] Žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 12. 2012 19313/12-1303-703609 zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně. Nad rámec uvedeného žalovaný dodal, že bylo zjištěno, že obdobným způsobem jako probíhal obchod mezi stěžovatelem a jeho dodavatelem a odběratelem, probíhal obchod i mezi dalšími subjekty, jejichž vlastnictvím zboží prošlo. Žalovaný identifikoval řetězec *neznámý subjekt* → PROXYREAL s.r.o. → GASTROSERVIS s.r.o. → LIA FAIL COMPANY s.r.o. → LOOTRADE s.r.o. → SKALINEX TRADE s.r.o. → dodání na Slovensko společnosti APOLO FINANCE GROUP s.r.o. Žalovaný dále shrnul zjištěné skutečnosti, které poukazují na nestandardní charakter posuzovaného obchodního případu. Žalovaný uvedl, že daňové přiznání za třetí čtvrtletí roku 2010 bylo prvním daňovým přiznáním žalobce, do té doby podával pouze nulová daňová přiznání. Žalobce nedisponuje žádným majetkem ani zaměstnanci a za poslední 3 roky, kdy je jednatelem pan Radek Novák, uskutečnil žalobce mimo posuzovaného případu pouze jeden obchodní případ spočívající v prodeji velkého množství konturovacích tužek v rámci stejného řetězce. Na pokladně žalobce byl uložen pouze základní kapitál a na bankovních účtech žalobce pouze základní udržovací vklad, adresa žalobce je pouze administrativním sídlem. Splatnost přijaté i vydané faktury byla neobvykle dlouhá (do 27. 1. 2011), přesto dosud nebyla žádným ze subjektů uhrazena. Zároveň nebylo zjištěno, že by žalobce dlužné částky vymáhal, že by byl jakkoliv zajištěn nebo pojištěn proti riziku nezaplacení nebo znehodnocení zboží v deklarované hodnotě několika desítek milionů Kč. V kupní smlouvě nebyly nijak specifikovány vlastnosti zboží – kvalita, druh, materiál, velikosti, výrobce, obchodní značka, žalobce tyto okolnosti dle vlastních slov ani nezjišťoval a kontrolu zboží provedl pouze namátkově. Žalovaný dále uvedl, že jednatel žalobce Radek Novák je jednatelem společnosti NOVRA s.r.o. a jednatel společnosti LOOTRADE s.r.o. Michal Lomjanský byl jednatelem společnosti LOOMAN s.r.o., přičemž společnosti NOVRA s.r.o. a LOOMAN s.r.o. provedly v minulosti obdobný obchod, který byl následně předmětem vyšetřování Policie ČR. Společnost NOVRA s.r.o. (jednatel Radek Novák) vykazuje obdobné charakteristiky jako žalobce. V rozvaze ke dni 31. 12. 2009 vykazuje tato společnost nezaplacené pohledávky ve výši přesahující 2,5 miliardy Kč, přičemž tyto vznikly zejména z titulu nezaplacení ze strany odběratele, společnosti LOOMAN s.r.o. (jednatel Michal Lomjanský). Pro závěry správce daně svědčí i skutečnost, že před posuzovaným obchodem, ke kterému došlo v červenci 2010, se zúčastněné společnosti opětovně registrovaly k DPH (společnost PROXYREAL s.r.o. měla registraci zrušenou v roce 2004, společnost GASTROSERVIS s.r.o. měla registraci zrušenou v roce 2000, společnost LOOTRADE s.r.o. měla registraci zrušenou v roce 2009 a sám žalobce měl registraci zrušenou v roce 2010). Na Slovensku byla současně dne 24. 6. 2010 před provedením obchodu založena společnost Apollo Finance Group, s.r.o., vše tedy nasvědčuje tomu, že účelem obchodu bylo od počátku vyvézt zboží na Slovensko s cílem uplatnit

pokračování

v tuzemsku nárok na odpočet DPH u posledního článku v řetězci, který deklaroval vývoz, nikoli dosáhnout reálný zisk. Žalovaný závěrem cituje judikaturu Evropského soudního dvora a Nejvyššího správního soudu a s ohledem na zjištěné skutečnosti a závěry zmiňované judikatury došel žalovaný ve shodě se správcem daně k závěru, že v posuzovaném případě jde o zneužití práva žalobcem a k posuzované transakci tudíž nelze přihlížet.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou ze dne 13. 2. 2013, která byla u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) podána dne 14. 2. 2013. Žalobce namítl, že žalovaný neprokázal, že předmětný obchod ve třetím čtvrtletí roku 2010 představuje zneužití práva tak, jak bylo definováno judikaturou Evropského soudního dvora, potažmo Nejvyššího správního soudu. Žalobce nesouhlasil s hodnocením posuzovaného obchodu, jak jej provedl správce daně a žalovaný, přičemž hodnotí všechny výše uváděné skutkové okolnosti případu jako zcela standardní a odpovídající obchodní praxi. Žalobce tak nadále trval na tom, že veškeré jednání činil za účelem dosažení zisku, když zároveň dodržel veškeré platné právní předpisy. Rozhodnutím žalovaného tak došlo k zásahu do práv žalobce, neboť přestože tento splnil veškeré požadavky dané platnými právními předpisy, bylo s ním nakládáno jinak než s jinými daňovými subjekty ve stejném postavení. Tím bylo zcela narušeno jeho legitimní očekávání a porušena zásada uvedená v ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu, dle které správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.

[5] Krajský soud žalobu rozsudkem ze dne 18. 6. 2014, č. j. 62 Af 13/2013 - 39, jako nedůvodnou zamítl. Krajský soud při posouzení věci konstatoval, že spornou otázkou je právní otázka, a to zda předmětnou transakcí žalobce porušil zásadu zákazu zneužití práva. K tomu uvedl, že správce daně ze souhrnu všech znaků transakce správně dovedl, že i přes určité očekávané hospodářské výsledky, jejím hlavním účelem bylo získání odpočtu na DPH. S ohledem na okolnosti personálního propojení jednatele žalobce s Michalem Lomjanským, okolnosti dalšího působení jednatele v jiné společnosti a jeho způsob obchodování, zajištění mnohamilionového obchodu, v kontextu s tím, že za plnění v mnohamilionové částce nebylo žádnou ze stran transakce zapláceno, je závěr správce daně, resp. žalovaného správný. Se žalovaným se krajský soud ztotožnil i v tom, že předmětné obchodní transakce neměly žádné jiné vysvětlení než umělé vytvoření podmínek pro získání nároku na odpočet daně posledním článkem řetězce v tuzemsku a že na základě zjištěných skutkových okolností lze zcela jednoznačně vyloučit možnost pouze náhodného a nevědomého zapojení žalobce do tohoto řetězce. K námitce žalobce, že pokud všechny popsané znaky transakce byly možné a právem dovolené, měl správce daně nárok na odpočet uznat, krajský soud uvedl, že právní řád nemůže poskytovat ochranu zneužívajícím praktikám, jež nejsou uskutečněny v rámci obvyklých obchodních transakcí, a to ani tehdy, pokud je činnost daňového subjektu v souladu se striktním formalistickým výkladem příslušných předpisů daňového práva.

## II.

### Kasační stížnost

[6] Žalobce /stěžovatel/v kasační stížnosti vytýká krajskému soudu, že některá tvrzení stěžovatele krajský soud přešel nebo se k nim vyjádřil pouze okrajově a výsledkem je nesprávné právní hodnocení nastalého stavu. Kasační stížnost opírá stěžovatel zejména o znění § 8 odst. 2 daňového řádu, dle něhož správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Stěžovatel již v žalobě tvrdil, že zatímco jeho daňové příznání bylo v rámci vytýkacího řízení správcem daně změněno a položky na vstupu i výstupu nebyly uznány, jeho dodavatel a odběratel mají vše v pořádku a správce daně jim vše uznal. Není tudíž možné, aby se stěžovatel dopustil zneužití práva. Jelikož se krajský soud

nevypořádal s námitkou ohledně odlišného postupu správce daně ve stejných případech, trpí jeho rozhodnutí vadou spočívající v nepřezkoumatelnosti. Jako důkaz pak ke kasační stížnosti stěžovatel přikládá daňová priznání společností GASTROSERVIS, s.r.o. a LOOTRADE, s.r.o. Stěžovatel dále namítá, že nemohl vědět, že daný obchod je daňovým podvodem a odkazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu 1 Afs 15/2008-100.

[7] Stěžovatel rovněž nesouhlasí s posouzením jednání jednatelů stěžovatele a odběratele v jiných obchodních případech, jež považuje za řádné a legální. Rovněž vazbu úhrady kupní ceny na priznání odpočtu DPH koncovému subjektu považuje stěžovatel za snahu o co nejkorektnější obchodní vztahy. Samotná marže totiž nedosahuje výše DPH a takto vyměřenou daň by nemohl odběratel z ničeho uhradit. Ani skutečnost, že se stěžovatel mohl znát s jednateli svých obchodních partnerů, nemůže zakládat pochybnosti o legálnosti posuzované transakce. Stěžovatel dále uvádí, že jeho odběratel se již nároku na zaplacení kupní ceny po následujícím subjektu domáhá soudní cestou. K tomu přikládá jako důkaz Platební rozkaz č. j. 14 Cm 103/2012 - 37 a Exekuční příkaz č. j. 094 Ex 06456/13-016. S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný ke kasační stížnosti sdělil, že se zcela ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu, včetně jeho odůvodnění a neshledává tento rozsudek nezákonným a nepřezkoumatelným. Žalovaný dále uvádí, že stěžovatel se při formulaci svých námitek snaží vytrhnout jednotlivá objektivní kritéria případu, shromážděná k učiněnému závěru z jejich vzájemné souvislosti. Izolované pojetí takových kritérií může (tak jak toho využívá stěžovatel) navozovat dojem naprosté standardnosti prováděných a realizovaných obchodních případu. Z jejich komplexnosti je nicméně nutné vyvodit závěr opačný. Žalovaný také v úplnosti odkazuje na své předchozí postoje a argumentaci, stejně jako na odůvodnění napadeného rozhodnutí krajského soudu.

### III. Posouzení kasační stížnosti

[9] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[10] Stěžovatel výslovně neoznačil, o které zákonné důvody podle § 103 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost opírá, nicméně z obsahu kasační stížnosti se podává, že ji stěžovatel podal z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tedy „*nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*“ a z důvodu „*nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodu rozhodnutí*“ krajského soudu.

[11] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost **není** důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud úvodem poznamenává, že ve věci není sporným, že k posuzovanému obchodnímu případu skutečně došlo a zboží bylo dodáno a přepraveno ve shodě s tvrzením stěžovatele. Stěžovatel zároveň splnil veškeré formálně právní podmínky zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, pro priznání odpočtu daně z přidané hodnoty. Žalovaný (resp. správce daně) však přesto k posuzovanému obchodnímu případu při vyměření

pokračování

daně nepřihlédl, a to z důvodu konstatovaného zneužití práva. Hodnocení jednání stěžovatele jako zneužití práva je klíčovou právní otázkou, od které se odvíjí všechny ostatní závěry ve věci.

[13] Teorie zneužití práva v daňové oblasti je v současné době již všeobecně přijímanou doktrínou, která nachází svůj odraz také v rozhodovací praxi Evropského soudního dvora a Nejvyššího správního soudu. Podstatou zneužití práva v tomto smyslu je „*situace, 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.*“ (Knapp, V.: Teorie práva. C. H. Beck, srov. Těž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48). Dále tamtéž: „*Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu. Právo je jedním ze společenských normativních systémů; je tedy nerozlučně spjato s existencí společnosti, kterou svým regulativním působením významně ovlivňuje. U kolem práva jako společenského normativního systému je zabezpečit reprodukci společnosti a tedy i vůbec její řádné fungování. Aby společnost nebyla pouhým soubrem autonomních individuí, sledujících výlučně své vlastní zájmy, potřeby a toliko svůj prospěch, a nerespektujících zájmy, potřeby a prospěch ostatních, resp. celku, musí ve společnosti existovat i určitá shoda ohledně základních hodnot a pravidel vzájemného soužití. Z tohoto pohledu je evidentní, že právní řád nemůže být hodnotově neutrální, ale musí obsahovat, chránit a prosazovat alespoň hodnoty, které umožňují bezporuchové soužití jednoho člověka s lidmi dalšími, tedy život člověka jako člena společnosti. 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 přičí 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.*“

[14] Ke zneužití práva ze strany daňového subjektu při odpočtu DPH se vyjádřil Evropský soudní dvůr zejména ve věci C-255/02 Halifax, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a ve věci C-425/06 Part Service; a to v souvislosti s aplikací vnitrostátního daňového práva ve světle směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (resp. předchozí úpravy 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). Rovněž Nejvyšší správní soud se již k otázce zneužití práva vyslovil (v rámci poměrně bohaté judikatury srov. např. rozsudek ze dne 10. 11. 2005 č.j. 1 Afs 107/2004-48, rozsudek ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64, rozsudek ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 - 73, rozsudek ze dne 12. 12. 2012, č. j. 5 Afs 75/2011 - 57). Z uvedené rozhodovací praxe mimo jiné vyplývá, že ke zneužití práva dochází v případě **splnění dvou kumulativních podmínek**. První podmínkou je, že ze všech objektivních okolností případu musí vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Druhá nezbytná podmínka zneužití práva spočívá v tom, že získání daňového zvýhodnění by přes naplnění formálních požadavků platných právních předpisů bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními.

[15] Hlavním účelem transakce ve smyslu rozhodnutí ve věci C-255/02 Halifax je takový její účel, který ve srovnání s případnými jinými dalšími jejími účely je natolik neporovnatelně významnější, že tyto ostatní účely ve své podstatě zastíňuje a zásadně marginalizuje, takže od nich lze při zkoumání hospodářského smyslu dotčené transakce odhlédnout. *Je na soudu (resp. správním orgánu), aby prokázal, že tímto hlavním účelem je získání daňového zvýhodnění. Dle citované judikatury je nutné zkoumat skutečný obsah a význam dotčených plnění. Lze přitom vzít v úvahu čistě umělý charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi subjekty účastnicími se plánu na snížení daňové zátěže.* (obdobně rozhodnutí ESD ve věci C-94/05 - Emsland-Stärke)

[16] Nejvyšší správní soud dospěl ve shodě s krajským soudem k závěru, že žalovaný (resp. správce daně) nepochybil, když z výše popsaných důvodů dovodil, že posuzovaná transakce nemá jiný hospodářský smysl než inkasování daňového odpočtu vyvážejícím subjektem. Žalovaný vzal v úvahu charakter plnění, nestandardní obchodní podmínky i personální vztahy mezi jednateli stěžovatele a jeho odběratele a jejich vzájemnou obchodní historii. Těmito okolnostmi se poté dostatečně zabýval i krajský soud. Stěžovatel soudu vytýká, že umělý charakter plnění je dovozován také z obchodních vztahů jiných subjektů (společnosti NOVRA s.r.o. a LOOMAN s.r.o.), nicméně právě ve světle výše citované judikatury je objasnění personálních vazeb zúčastněných osob postupem správním.

[17] Pokud stěžovatel tvrdí, že zboží přeprodal s marží a z předmětné transakce by mu po zaplacení vyplynul zisk ve výši 96.000 Kč před zdaněním, pak tento aspekt transakce lze s přihlédnutím ke zjištěným skutečnostem označit za marginální. Za zboží totiž vůbec nebylo zapláceno a zaplacení dle všeho ani nelze očekávat. Ze spisového materiálu bylo nadto zjištěno, že zboží bylo nedlouho po vývozu na Slovensko prodáno zpět do České republiky, shodou okolností nekontaktnímu subjektu se sídlem v Jihomoravském kraji, společnosti LUDVO s.r.o. (zrušena s likvidací v roce 2013).

[18] Nejvyšší správní soud dává stěžovateli za pravdu v tom, že jednotlivé obchodní podmínky nelze izolovaně hodnotit jako jednoznačně nestandardní. Ve svém souhrnu však neumožňují dospět k závěru odlišnému od toho, který nastínil žalovaný a potvrdil krajský soud. Jejich síla tkví právě v jejich komplexnosti, krajský soud tudíž nepochybil, když se výslovně nevěnoval námitkám stěžovatele ohledně standardnosti každé jednotlivé podmínky transakce. Takový závěr je platný i s ohledem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007 č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, kde zdejší soud uvádí, že *„je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou.“*

[19] Stěžovatel dále namítá, že nemohl vědět, že daný obchod je daňovým podvodem, když ani dodavatel stěžovatele ani jeho odběratel o takové skutečnosti nevěděli a jejich obchodování bylo po daňové stránce zcela řádné. Žádný z důkazů tedy nenasměkuje, že stěžovatel spáchal daňový delikt. Stěžovatel potom obecně odkazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu 1 Afs 15/2008-100.

[20] Stěžovatel zřejmě naráží na v rozsudku citované úvahy Evropského soudního dvora ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen: *„Nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama*

pokračování

*posledně uvedená věděla nebo mohla vědět.*“ Tyto závěry převzal i Nejvyšší správní soud v tom směru, že nárok na odpočet daně, jakož i uznání daňového výdaje, nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Každá transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142).

[21] Uvedený závěr má jistě své opodstatnění. Je třeba chránit právní jistotu pramenící z dobré víry daňového subjektu tak, aby tento nebyl nespravedlivě sankcionován v případě, že by byl shodou okolností a bez vlastního vědomí vtažen do řetězce dodávek, jehož cílem je získání protiprávní výhody. Smyslem takového korektivu je ochránit subjektivní práva a legitimní očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu, a jednájí s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového daňového podvodu. Po daňovém subjektu nelze spravedlivě požadovat, aby v případě standardního obchodu v rámci jeho běžné podnikatelské činnosti zkoumal, zda v distribučním řetězci na některém místě došlo nebo v budoucnu dojde k takovému podvodnému jednání.

[22] V citované věci Evropský soudní dvůr mimo jiné konstatoval, že v daném případě nic nenavštěvovalo tomu, že by dotčená společnost nebo její vedení věděly nebo si uvědomovaly, že jsou zataženy do rozsáhlého mechanismu podvodu. Z odůvodnění rozhodnutí vyplývá, že devět nákupů, které uskutečnila jedna ze společností a za něž jí bylo původně odmítnuto vrácení DPH, se této společnosti nezdálo být odlišnými od ostatních 467 nákupů, které uskutečnila v daném čtvrtletí. To jsou okolnosti podstatně odlišné od situace stěžovatele.

[23] Nejvyšší správní soud tak musí i na tomto místě potvrdit postup žalovaného i krajského soudu. Pokud žalovaný seznal, že posuzovaná obchodní transakce nemá jiný ekonomický smysl než získání daňového odpočtu (a tento závěr je ze shora uvedených důvodů opodstatněný), stěžovatel může stěžít argumentovat tím, že o charakteru takového obchodu nemohl vědět. V takovém případě by k takovému, ekonomickými důvody nepodloženému obchodu ani nemohlo dojít. Napadeným rozhodnutím tudíž nebyly překročeny meze, vyplývající ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu, na který stěžovatel odkazuje.

[24] Nejvyšší správní soud uzavírá, že první kumulativní podmínka zneužití práva, spočívající v tom, že ze všech objektivních okolností případu musí vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění, byla v daném případě naplněna.

[25] Druhá z kumulativních podmínek zneužití práva spočívá v tom, že přiznání odpočtu by, přes formální naplnění požadavků zákonných ustanovení, bylo v rozporu s cílem, který tato ustanovení sledují.

[26] Daň z přidané hodnoty je založena na principu neutrality, v rámci systému pouze protéká skrze registrované plátce této daně, aniž by ovlivnila jejich náklady a výnosy. Daňovým poplatníkem je konečný spotřebitel, přičemž každý z plátců daně odvádí daň pouze z té části hodnoty, kterou se ve výrobním nebo distribučním řetězci podílel na celkové hodnotě. Výše uvedené lze vyjádřit také tak, že *„Společný systém daně z přidané hodnoty je založen na zásadě, že na zboží a služby se uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby přesně poměrně k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, který je daní zatížen.* (směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty)

[27] Princip neutrality se v právním řádu realizuje prostřednictvím institutu odpočtu daně na vstupu od daně na výstupu. Obdobně se vyjádřil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne

26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 - 73: „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 plátcí 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 plátcí umožňuje získat zpět od státu daň, kterou jinému plátcí (dodavatel) zaplatil v rámci ceny pořizovací jakožto daň na vstupu.“

[28] V právě posuzovaném případě by byl princip neutrality realizován tak, že daň z přidané hodnoty odvede subjekt při dovozu nebo prvním prodeji, zbylé subjekty uplatní odpočet daně na vstupu od daně na výstupu a odvádějí daň pouze z prodejní marže (přidané hodnoty). Zboží je při vývozu od daně z přidané hodnoty osvobozeno (daň ve skutečnosti dopadá na poplatníky v zemi určení), vyvážející subjekt si však může daň na vstupu odečíst. Podstatou a hlavním smyslem nyní posuzované obchodní transakce (viz výše) bylo získání odpočtu daně při vývozu zboží. Na počátku řetězce stojí nekontaktní daňový subjekt, který daň neodvede, subjekt vyvážející však přesto v souladu s literou zákona může odpočet uplatnit. Takové jednání je však v naprostém rozporu účelem odpočtu DPH, kterým je realizace výše popsaného principu neutrality. Stát by takto měl „vracet“ daň, která nikdy do státního rozpočtu odvedena nebyla, ba co více, na jejím neodvedení spočívá samotný ekonomický smysl provedených obchodních transakcí.

[29] Shodně se v tomto ohledu vyjádřil také Evropský soudní dvůr, když uvádí: „*Sítě, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, představují zneužití práva, protože ustanovení práva (článek 17 šesté směrnice) je použito za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s jejím účelem; uskuteční se operace neodpovídající běžným obchodním podmínkám za účelem bezdůvodného obohacení.*“ A dále: „*Boj proti daňovým únikům je jedním z cílů uznávaných a zdůrazněných šestou směrnicí v článcích věnovaných osvobození od daně, jak bylo připomenuto v rozsudku Gemeente Leusden a Holin Groep, a posléze zopakováno v rozsudku Halifax a další. Je třeba se vyhnout řečnickému dovolávání se pravidel Společenství týkajících se uvedené daně za účelem dosažení opačného výsledku, než jaký je předpokládán.*“ (Rozhodnutí ESD ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel)

[30] Nejvyšší správní soud uzavírá, že jednání stěžovatele je v rozporu s cílem sledovaným relevantními ustanoveními daňových předpisů a tudíž byla naplněna i druhá podmínka zneužití práva.

[31] Stěžovatel se dovolává ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu, dle něhož správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly; a to zejména s odkazem na skutečnost, že u jeho dodavatele (společnost GASTROSERVIS s.r.o.) i odběratele (společnost LOOTRADE s.r.o.) nebylo zneužití práva zjištěno a jejich daňová příznání byla správcem daně akceptována. Tím byl porušen princip, že objektivní analýza zákazu zneužití práva musí být v rovnováze se zásadami právní jistoty a ochranou legitimního očekávání (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č. j 2 Afs 178/2005 - 64).

[32] Zde je vhodné uvést, že pro účely posuzování zneužití práva lze principu legitimního očekávání rozumět minimálně ve třech různých významech. V první řadě jde o legitimní očekávání subjektu, který jedná v dobré víře v souladu s právními předpisy a není možné přičítat mu k tíži protiprávní jednání jiných osob, o kterém nemohl vědět. Legitimnímu očekávání v tomto smyslu se Nejvyšší správní soud věnoval zejména v bodech 20. – 22. tohoto rozhodnutí.



pokračování

[33] Zásada legitimního očekávání dále souvisí s volností subjektů organizovat si své obchody, a tím omezit jejich daňové důsledky, přičemž si, vedeni hospodářskými důvody, mohou vybrat mezi plněními zatíženými daní nebo osvobozenými od daně, za účelem snížení daňové zátěže; proto není namístě jim vyčítat, pokud se rozhodnou využít nějakého ustanovení nebo nějaké právní mezery k tomu, aby platili nižší daně (viz rozhodnutí ESD ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel). Daňové subjekty mohou v rámci své hospodářské činnosti daňovou zátěž optimalizovat a z možností daných zákonem využít tu nejvýhodnější, aniž by jim tato volba mohla jít k tíži.

[34] Obdobně se vyjádřil i Nejvyšší správní soud, když uvedl, že „*neexistuje žádná povinnost podnikat takovým způsobem, aby se zvýšil daňový příjem státu. Základní zásadou je vybrat si co nejméně zdanitelný způsob provozování podnikání, aby se minimalizovaly náklady. Na druhé straně taková svoboda existuje pouze v rozsahu legálních možností stanovených režimem DPH. Normativní cíl zákazu zneužití v rámci systému DPH je přesně tím, který definuje oblast volby, již společná pravidla DPH nabízejí plátcům daně*“ (rozsudek ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 - 73). Hranice volby je v tomto ohledu dle uvedené judikatury definována právě korektivem zneužití práva, stěžovatel tuto hranici překročil a legitimního očekávání v tomto smyslu se tudíž nemůže dovolávat.

[35] V posledním smyslu lze legitimní očekávání vyjádřit jako princip daňového práva, dle něhož správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly (§ 8 odst. 2 daňového řádu). Zásada legitimního očekávání v tomto smyslu je imanentní správnímu právu jako celku a svůj odraz nachází též v obdobném znění § 2 odst. 4 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu. Je zásadně nepřípustné, aby správce daně ve skutkově obdobných či totožných případech postupoval vůči jinému, nebo i témuž subjektu, odlišně. Pokud tak činí, je povinen svůj postup přesvědčivě odůvodnit, aby bylo zřejmé, že nepostupuje svévolně.

[36] Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí vychází ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu pak k této problematice ve svém rozhodnutí ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, vyslovil: „*Správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánu veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě.*“

[37] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že aplikovatelnost zásady ochrany legitimního očekávání je omezena také tím, že nesmí jít o „nezákonné“ legitimní očekávání. Pokud by v jednom případě stěžovatel nebyl v rozporu se zákonem za své deliktní jednání sankcionován, pak takový postup žalovaného nezakládá legitimní očekávání stěžovatele, že v jiných případech nemůže být v souladu se zákonem postížen (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 4. 2009, č. j. 4 As 58/2008 - 97).

[38] Obdobným způsobem nahlíží na princip legitimního očekávání také Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“), a to zejména pro obor hospodářských aktivit. V souladu s jeho judikaturou se zásady ochrany legitimního očekávání nemůže dovolávat osoba, která se dopustila zjevného porušení platné právní úpravy (viz rozsudky Soudního dvora ze dne 12. 12. 1985, Sideradria, 67/84, Recueil, s. 3983, bod 21 či ze dne 13. 3. 2008, Vereniging Nationaal Overlegorgaan Sociale Werkvoorziening, spojené věci C-383/06 až C-385/06).

[39] Správní orgán, resp. správce daně je však obecně vázán i dalšími zásadami, zásadou legality, zásadou materiální pravdy, podle níž postupuje správní orgán tak, aby byl zjištěn stav

věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a současně dbá, aby přijaté řešení bylo v souladu s veřejným zájmem a aby odpovídalo okolnostem daného případu.

[40] K tvrzenému legitimnímu očekávání stěžovatele tak lze uvést, že nelze pokládat za ustálenou, jednotnou a dlouhodobou správní praxi ve smyslu výše uvedené judikatury situaci, kdy jiný správce daně (Finanční úřad Brno III) nezjistil u dodavatele a odběratele v obdobné situaci pochybení, zatímco správce daně (Finanční úřad Brno I) na základě skutkového šetření a vlastního právního hodnocení konstatoval zneužití práva ze strany stěžovatele. Nelze tvrdit, že by správce daně v minulosti postupoval vůči stěžovateli ve stejné situaci odlišně a nic nenasvědčuje ani tomu, že by správce daně v minulosti jednotně a dlouhodobě podobné obchodní transakce vyhodnocoval jako standardní. Tato situace tudíž není s to založit legitimní očekávání stěžovatele.

[41] I v případě, že by tomu tak bylo, nemohl by se stěžovatel legitimního očekávání s ohledem na protiprávní charakter svého jednání dovolávat. Subjektu, který zneužívá právo, s ohledem na shora citovanou judikaturu legitimní očekávání ohledně zneužívajícího jednání nesvědčí. Zásada ochrany legitimního očekávání zneužívajícího subjektu by pak v obecné rovině v případě stěžovatele nemohla uspět ani při poměrování se zásadami legality a materiální pravdy.

[42] Stěžovatel namítá, že se krajský soud s námitkou ohledně odlišného postupu správce daně ve stejných případech, dokonce v případě jednoho obchodu, nevypořádal. Stěžovatel v žalobě (bod VI.) poukázal sice na to, že u jeho dodavatele i odběratele byl inkriminovaný obchod z daňového hlediska příslušným (jiným správcem daně) uznán, učinil tak však v souvislosti s námitkou, že důkazní břemeno, zda došlo ke zneužití práva na straně žalobce, leží výhradně na žalovaném, resp. správci daně, jehož povinností je prokázat, že žalobce v rámci vytvořeného řetězce jednal s cílem vylákání nadměrného odpočtu. S takto uplatněnou námitkou se krajský soud vypořádal na str. 10 se závěrem, že správce daně dostatečně prokázal okolnosti, z nichž vyplynul závěr o zneužití práva, současně krajský soud odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného a ztotožnil se s ním v závěru, že předmětné obchodní transakce neměly žádné jiné vysvětlení, než umělé vytvoření podmínek pro získání nároku na odpočet posledním článkem řetězce v tuzemsku a lze vyloučit možnost pouze náhodného a nevědomého zapojení žalobce do tohoto řetězce. Krajský soud sice výslovně neodkázal na příslušnou pasáž odůvodnění rozhodnutí žalovaného na str. 7 k obdobně uplatněnému tvrzení v doplnění odvolání do protokolu ze dne 26. 9. 2011, nicméně je zřejmé, že žalovaný se s obranou žalobce proti závěru o úmyslném zneužívání práva vypořádal, krajský soud pak zdůraznil, že je nutno prokázat splnění shora uvedených dvou podmínek vždy v konkrétním případě. Rozhodnutí krajského soudu tak není, z důvodu nevypořádání se výslovně s touto dílčí námitkou, nepřezkoumatelné.

[43] V další části žaloby (bod VII.) se žalobce totiž jen obecně dovolával zásady ochrany legitimního očekávání v souvislosti se zněním § 8 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud proto v závěru svého rozsudku (str. 11) k námitce libovůle a diskriminačního postupu správce daně již poukázal jen na individuální okolnosti daného případu s tím, že žalobce „neodkazuje na žádný skutkově shodný případ“ a v intencích daného žalobního bodu tuto námitku vypořádal s poukazem na skutečnost, že právní řád nemůže poskytovat ochranu zneužívajícím praktikám, jež nejsou uskutečněny v rámci obvyklých obchodních transakcí, a to ani tehdy, pokud je činnost daňového subjektu v souladu se striktním formalistickým výkladem příslušných předpisů daňového práva.

[44] Žalovaný tak postupoval v souladu s rozhodovací praxí ESD, když k posuzované transakci při vyměření daně nepřihlédl, jelikož dle této *praxe plnění uskutečněná v rámci zneužití musejí*

pokračování

*být nově definována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících uvedené zneužití (rozhodnutí ve věci C-255/02 Halifax, a ve věci C-425/06 Part Service).*

#### IV.

#### Závěr a náklady řízení

[45] Z výše uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[46] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle 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. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 11. prosince 2014

Mgr. Jana Brothánková  
předsedkyně senátu