



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Miloslava Výborného v právní věci žalobce: **FESTON CZ a.s.**, se sídlem Biskupský dvůr 2095/8, Praha 1, zastoupeného prof. JUDr. Janem Dědičem, advokátem se sídlem Jungmannova 745/24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 21. 12. 2012, čj. 19244/12-1300-108624 a čj. 19245/12-1300-108624, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 2. 2016, čj. 11 Af 16/2013 – 57,

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** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Platebními výměry ze dne 7. 3. 2012, čj. 89681/12/001512104133, čj. 89688/12/001512104133, čj. 89798/12/001512104133, čj. 89803/12/001512104133, čj. 89804/12/001512104133, čj. 89806/12/001512104133 a čj. 89808/12/001512104133, Finanční úřad pro Prahu 1 (dále „finanční úřad“) snížil žalobci nadměrné odpočty DPH za zdaňovací období duben až říjen 2010 vykázané žalobcem v jeho řádných daňových přiznáních a vyměřil žalobci nadměrné odpočty DPH za toto zdaňovací období v celkové výši 2 878 727 Kč.

[2] Platebním výměrem ze dne ze dne 7. 3. 2012, čj. 94876/12/001512104133, finanční úřad zvýšil vlastní daňovou povinnost za zdaňovací období prosinec 2010 vykázanou žalobcem v jeho

řádném daňovém přiznání a vyměřil žalobci vlastní daňovou povinnost za toto zdaňovací období ve výši 2 403 105 Kč.

[3] Dodatečným platebním výměrem ze dne 26. 6. 2012, čj. 354815/12/001512104133, finanční úřad doměřil žalobci DPH za zdaňovací období listopad 2010 ve výši 2 199 948 Kč.

[4] Rozhodnutím ze dne 21. 12. 2012, čj. 19244/12-1300-108624, Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zamítlo odvolání žalobce proti všem shora uvedeným platebním výměrům ze dne 7. 3. 2012, a tyto platební výměry potvrdil.

[5] Rozhodnutím ze dne 21. 12. 2012, čj. 19245/12-1300-108624, Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zamítlo odvolání žalobce proti shora uvedenému dodatečnému platebnímu výměru ze dne 26. 6. 2012 a tento platební výměr potvrdilo.

[6] Ve věci původně rozhodovalo Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, které však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství (dále „žalovaný“).

II.

[7] Žalobce podal proti oběma shora uvedeným rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 21. 12. 2012 žalobu k Městskému soudu v Praze. Městský soud žalobu zamítl. Vyšel ze skutkového stavu zjištěného v daňovém řízení, neboť jej žalobce neučinil sporným, brojil pouze proti jeho právnímu posouzení.

[8] Městský soud přisvědčil žalovanému, že žalobce zneužil právo tím, že jako prodávající uzavřel se společností Slavia Marino s. r. o. (dále „společnost Slavia Marino“) jako kupujícím smlouvu o prodeji akcií emitovaných obchodní společností WEKOSA a. s. (dále „společnost WEKOSA“), která nabyla účinnosti dne 4. 1. 2010; předmětné akcie představovaly zhruba 31 % základního kapitálu společnosti WEKOSA. Společnost WEKOSA přitom vlastnila 95 % základního kapitálu žalobcových odběratelů. V důsledku tohoto prodeje přestal žalobce být osobou kapitálově propojenou se svými odběrateli podle § 36a odst. 3 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o DPH“), a tudíž se na něj nevztahovalo pravidlo pro stanovení základu daně ve zvláštních případech podle § 36a odst. 1 téhož zákona, jehož aplikace by pro žalobce byla značně nevýhodná. Žalobce totiž poskytoval svým odběratelům služby za úplatu, která byla nižší než obvyklá; pokud by byl s odběrateli kapitálově spojen tak, že by jeho podíl na jejich základním kapitálu nebo hlasovacích právech přesahoval 25 %, byla by základem daně nikoli cena za poskytnuté plnění (§ 36 odst. 1 zákona o DPH), nýbrž cena obvyklá.

[9] O účelovosti žalobcova postupu svědčí řada dílčích okolností případu, které je třeba hodnotit komplexně, a nikoli jednotlivě. Žalobce například nevykázal prodej akcií společnosti WEKOSA v přiznání k DPH, a poté, co byly smlouvy podepsány, znovu nabyt vlastnictví 31 % základního kapitálu uvedené společnosti v době od 1. 6. 2010 do 1. 9. 2010, a dále od 27. 9. 2010 do 29. 9. 2010. Všechny odběratele ovládala společnost WEKOSA; až na jednoho byli zastoupeni představenstvem v totožném složení a měli shodné sídlo; na základě § 60 zákona o DPH nemohl být ani jeden z odběratelů plátcem DPH, a tudíž nemohli uplatňovat nárok na odpočet DPH v plné výši.

[10] Poté, co se žalobce stal s účinností od 1. 4. 2010 plátcem DPH, došlo k podstatnému navýšení položek jednotlivých vstupů v úrovni stanovené ceny za jednotku času; žalobcem evidované tržby z prodeje služeb poskytovaných odběratelům přitom nedosahovaly úrovně celkových vstupů (úplaty za přijatá zdanitelná plnění opakovaně převyšovaly úplaty za uskutečněná zdanitelná plnění). Jednalo se tedy o dlouhodobě nevýhodné smlouvy založené na vysokých nákladech na pořízení služeb a nízkých výnosech z jejich dalšího poskytování. Neobstojí tedy žalobní námitka, že účelem žalobcova podnikání bylo dosažení zisku. K této námitce žalobce důkazy nenavrhl, pouze tvrdil, že zisku plánoval dosáhnout v delším časovém horizontu. Snaha dosáhnout zisku není patrná ani z žalobcova přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2010, podle kterého vykázal ztrátu 176 437 354 Kč.

[11] Žalobce tedy cíleně a účelově postupoval tak, aby nebyl posuzován jako osoba kapitálově spojená se svými odběrateli, a to ve snaze získat prospěch na úkor státního rozpočtu v podobě nadměrného odpočtu za předmětná zdaňovací období přesahujícího částku 25 milionů Kč. Toto daňové zvýhodnění bylo v rozporu s principem zachování neutrality a zvýhodňovalo žalobce oproti jiným subjektům na trhu. Jednání žalobce naplnilo znaky zneužití práva popsané v rozsudku Soudního dvora EU (dále jen „Soudního dvora“) sp. zn. C-255/02 ze dne 21. 2. 2006 ve věci Halifax, neboť žalobce nejednal za obvyklých obchodních podmínek a jeho hlavním cílem bylo vylákat daňovou výhodu v podobě nadměrného odpočtu DPH.

III.

[12] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost, ve které nejprve nastínil svůj náhled na skutkové okolnosti případu a provedl obsáhlou analýzu příslušné judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora, podle které se daňový subjekt dopouští zneužití práva při současném splnění dvou podmínek: 1) jediným možným objektivním vysvětlením (hlavním účelem) jeho činnosti je získání daňového zvýhodnění, přičemž účel lze považovat za hlavní, je-li neporovnatelně významnější oproti ostatním účelům, které v podstatě marginalizuje; 2) přiznání práva daňového subjektu by bylo v rozporu se smyslem a účelem zákona o DPH a směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále „Směrnice“). Tuto judikaturu městský soud nezohlednil a dostatečně nezdůvodnil, proč jednání stěžovatele bylo zneužitím práva.

[13] Podle stěžovatele nebyly podmínky zneužití práva naplněny. Hlavním cílem stěžovatele bylo dosažení zisku, a to v horizontu dvou až tří let. Rok 2010 byl prvním rokem v nové oblasti podnikání a výše tržeb byla nejistá. Stanovením nižší ceny za jím poskytovaná zdanitelná plnění se stěžovatel snažil získat konkurenční výhodu, nehledě na trvající důsledky hospodářské krize z roku 2009. V hernách je přitom obvyklé, že se občerstvení hráčům nabízí za sníženou cenu nebo zdarma, neboť se jedná o podporu hlavní činnosti. Již v prosinci 2010 stěžovatel dosáhl zisku, a k dalšímu podstatnému zvýšení zisku mělo dojít podle smluv s odběrateli v letech 2011 a 2012, kdy se měla cena za stěžovatelem poskytovaná plnění zvýšit až dvacetinásobně. Není tedy pravda, že by hlavním účelem stěžovatelovy činnosti bylo získat daňové zvýhodnění.

[14] Takový účel nelze dovozovat ani z prodeje akcií společnosti WEKOSA. Tento prodej měl opodstatnění, neboť se jím stěžovatel snažil vyřešit svou neuspokojivou finanční situaci v roce 2009 a zároveň zajistit financování nové podnikatelské činnosti. Pokud by jediným cílem prodeje akcií bylo odstranit kapitálové propojení se společností WEKOSA, není logické, že by stěžovatel souhlasil s vrácením akcií v červnu 2010 (mohl se například dohodnout na prodloužení splatnosti kupní ceny do konce roku 2010). Při obchodování s akciemi je obvyklé stanovit splatnost závazku nejpozději k určitému datu. Složení představenstev stěžovatelových odběratelů nesvědčí o zneužití práva stěžovatelem; takový závěr je absurdní. Žádný právní

předpis nezakazuje uzavírat smlouvy se subjekty, které mají shodná představenstva či sídlo na stejné adrese.

[15] Ve světle shora uvedeného je stěžovatel přesvědčen, že nebyla naplněna ani druhá podmínka zneužití práva, tj. že by přiznání nároku na odpočet bylo v rozporu se smyslem a účelem odpočtů DPH, kterým je zajištění daňové neutrality všech hospodářských činností podléhajících DPH bez ohledu na jejich účel nebo výsledky.

[16] Stěžovatel dále označil rozsudek městského soudu za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Městský soud neuvedl, zda přihlédl ke stěžovatelem citované judikatuře, a pokud ano, jakými úvahami se při jejím posuzování řídil, a proč ji nepovažoval v souzené věci za přílehlavou. Interpretace závěrů rozsudku Halifax provedená městským soudem, podle které nelze poskytnout ochranu takovému jednání stěžovatele, které neprobíhá za obvyklých obchodních podmínek a je z něj patrná snaha o získání výhody, je nepřesvědčivá a nesprávná, neboť ignoruje závěry judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu.

[17] Na závěr stěžovatel namítl porušení principu *in dubio pro libertate (in dubio mitius)*, neboť městský soud upřednostnil pro stěžovatele nevýhodnou interpretaci příslušných ustanovení zákona o DPH, ačkoli zde existuje i příznivější výklad zastávaný nejen stěžovatelem, ale i judikaturou Nejvyššího správního soudu, Ústavního soudu a Soudního dvora.

IV.

[18] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na názoru, že podnikatelská činnost stěžovatele naplnila znaky zneužití práva, neboť jejím hlavním cílem bylo čerpat nárok na odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění a jediným cílem prodeje akcií bylo, aby stěžovatel nebyl kapitálově spojen se společností WEKOSA. Městský soud správně uzavřel, že úkony stěžovatele byly jen zdánlivě dovolené, neboť byly vzájemně propojené a jejich cílem bylo daňové zvýhodnění oproti jiným účastníkům trhu získané v rozporu s principem zachování neutrality. Na daný případ lze aplikovat závěry Soudního dvora ve věci Halifax, jak je interpretoval městský soud.

V.

[19] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Podstatou kasační stížnosti je nesouhlas stěžovatele se závěrem městského soudu a žalovaného, podle nichž prodej akcií společnosti WEKOSA naplnil podmínky zneužití práva, neboť jeho hlavním účelem bylo získat daňové zvýhodnění v rozporu s principem zachování neutrality DPH.

[22] Institut zákazu zneužití subjektivních práv slouží jako materiální korektiv formálního pojmání práva, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity (spravedlnosti). Jakkoliv není zákaz zneužití práva výslovně upraven v tuzemských právních předpisech, jde o právní princip, který plní funkci „*záchranné brzdy*“ pro případ, že právní pravidla by při svém doslovném uplatnění v konkrétním případě vedla k rozporu s materiální spravedlností, neboť by byla využita v rozporu se smyslem a účelem dané právní úpravy. Obdobnými principy jsou např. zákaz jednat v rozporu s dobrými mravy, ochrana dobré víry, ochrana poctivého obchodního styku, či zákaz obcházení zákona. V této souvislosti lze poukázat na usnesení

Ústavního soudu ze dne 6. 8. 2008, sp. zn. II. ÚS 2714/07, podle kterého „*ačkoliv finanční právo (zde konkrétně zákon o daních z příjmů a zákon o správě daní a poplatků) institut zneužití práva explicitně nevymezuje, neznamená to, že by v této oblasti ke zneužívání práva či jeho obcházení docházet nemohlo, resp. že by chování, jež vykazuje znaky zneužití práva, nemohlo být za takové označeno, a z toho vyvozený adekvátní právní důsledek. V tomto duchu k problému také soudní praxe přistupuje.*“

[23] Soudní dvůr poprvé uvedl dvoustupňový test pro posouzení existence zneužití (komunitárního) práva v rozhodnutí ze dne 14. 12. 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, Sb. rozh., s. I-11569. Podle tohoto testu nastává zneužití práva, existuje-li současně objektivní a subjektivní prvek zneužití práva. Objektivní prvek spočívá v tom, že navzdory formálnímu splnění podmínek daných komunitárním právem nebyl naplněn účel dané právní úpravy; subjektivní prvek spočívá v existenci záměru získat výhodu plynoucí z komunitárních norem umělým vytvořením podmínek pro její dosažení.

[24] Soudní dvůr následně aplikoval dvousložkový test zneužití práva z rozhodnutí *Emsland-Stärke* v oblasti nepřímých daní, a to konkrétně v oblasti DPH v již zmíněném rozsudku ze dne 21. 2. 2006, *Halifax*, C-255/02, Sb. rozh., s. I-1609, z něhož vyplývá, že o zneužití práva se jedná tehdy, pokud ze všech objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem jednání a zároveň i výsledkem je – i přes formální dodržení podmínek vyplývajících z příslušných právních předpisů – získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným danou právní úpravou.

[25] Na rozsudek *Halifax* navázala řada rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, mimo jiné i rozsudek čj. 2 Afs 178/2005 – 64, rozsáhle citovaný stěžovatelem v kasační stížnosti i v žalobě, či rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, čj. 7 Afs 54/2006 – 155, č. 1778/2009 Sb. NSS. Nejvyšší správní soud v těchto rozsudcích zdůraznil, že s ohledem na ochranu legitimního podnikání lze plátcům daně odeprít jím nárokané právo z titulu zneužití práva pouze tehdy, pokud jeho relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně, a přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení zákona o DPH.

[26] Podle stěžovatele byl rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný, neboť městský soud nesprávně interpretoval rozsudek *Halifax* a nevzal v potaz judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu zmíněnou v žalobě. Tato námitka není důvodná.

[27] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu má být z přezkoumatelného rozhodnutí zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu; dále z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě; proč považuje žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené; či proč subsumoval skutkový stav pod zvolené právní normy (srov. např. rozsudky ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003 – 52, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 – 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 – 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 – 78, či ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003 – 130, čj. 244/2004 Sb. NSS). Rozsudek městského soudu vyhovuje těmto kritériím. Jedná se o srozumitelné rozhodnutí opřené o dostatek relevantních důvodů. Je z něj zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[28] Městský soud shrnul závěry Soudního dvora ve věci *Halifax* do poměrně stručného konstatování, že „*pokud žalobce nečinil úkony za obvyklých obchodních podmínek a je z těchto úkonů patrná snaha o získání výhody, nelze takovému jednání poskytnout ochranu.*“ Uvedený závěr městského soudu odpovídá základní úvaze Soudního dvora, která vedla ke shora prezentovaným závěrům

o zneužití práva v oblasti DPH, jak je patrné z bodů 68. a 69. rozsudku Halifax: „*Bez ohledu na toto zjištění je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury se procesní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat norem Společenství. (...) Použití právní úpravy Společenství totiž 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.*“

[29] Městský soud sice výslovně neodkázal na rozsudek NSS čj. 2 Afs 178/2005 – 64, nicméně při posuzování, zda se stěžovatel dopustil zneužití práva, postupoval podle kritérií v něm uvedených, tj. zkoumal, zda stěžovatelova hospodářská činnost neměla žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně, a zároveň, zda by přiznání tohoto nároku bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení zákona o DPH. Městský soud své závěry podpořil odkazem na jiný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, čj. 9 Afs 1/2010 – 252, který se rovněž zabýval rozsudkem Halifax a podmínkami zneužití práva v oblasti daní.

[30] Stěžovatel dále tvrdil, že hlavním cílem jeho činnosti bylo dosáhnout zisku v delším časovém horizontu. Podle stěžovatele nelze hodnotit hospodářský výsledek pouze za rok 2010, neboť se jednalo o první rok v nové podnikatelské činnosti a vývoj tržeb byl nejistý. Správní orgány i městský soud měly zohlednit, že podle smluv s odběrateli měla být odměna stěžovatele v letech 2011 a 2012 za poskytované služby až dvacetinásobná. Nabídka občerstvení hráčům za sníženou cenu nebo zdarma je podle stěžovatele v hernách obvyklá, neboť podporuje hlavní podnikatelskou činnost. Sporným prodejem akcií stěžovatel zamýšlel vyřešit svou neuspokojivou finanční situaci v roce 2009, a zároveň financovat nové podnikání; pokud by jediným cílem prodeje bylo odstranit kapitálové spojení se společností WEKOSA, není logické, aby předmětné akcie přijímal od kupujícího nazpět. Splatnost kupní ceny za akcie byla nastavena obvyklým způsobem a k tíži stěžovatele nelze přičítat, že většina jeho odběratelů měla shodné složení představenstva a sídlila na totožné adrese.

[31] Uvedená argumentace není přesvědčivá a při bližším zkoumání neobstojí. Stěžovatel vybírá ze zjištěného skutkového stavu pouze některá zjištění, která interpretuje ve svůj prospěch, a vyhýbá se dalším relevantním skutečnostem, které tvořily ucelený obraz skutkového stavu a z nichž správní orgány i městský soud vycházely při úvaze o tom, zda stěžovatel zneužil právo.

[32] Tvrzení, že rok 2010 byl pro stěžovatele prvním rokem v nové podnikatelské činnosti, je s ohledem na stěžovatelovu kapitálovou a personální strukturu poněkud zavádějící. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že stěžovatel byl dceřinou společností 5 vzájemně propojených obchodních společností z holdingu WIS Group Europe a. s. (WIS Technic a. s., WIS Economic a. s., WIS Personal a. s., WIS VHP a. s. a WIS Service a. s.), z nichž každá držela 20 % podíl na základním kapitálu. Totožnou kapitálovou strukturu měly i sesterské společnosti stěžovatele FANEO CZ a. s. a FELINI CZ a. s., které v roce 2009 držely společně se stěžovatelem 100 % podíl na základním kapitálu společnosti WEKOSA, která ovládala 95 % základního kapitálu stěžovatelových odběratelů, jejichž podnikatelská činnost spočívala v provozování loterií a jiných podobných her. Stěžovatel tedy byl přinejmenším v roce 2009 součástí struktury, která přímo ovládala společnosti podnikající na trhu loterií a jiných podobných her, a tudíž se pro něj v roce 2010 nejednalo o vstup do „nové“ podnikatelské činnosti, o jejímž fungování by neměl dostatek informací.

[33] Ze zprávy o daňové kontrole dále vyplývá, že stěžovatel odebíral zboží a služby výhradně od svých akcionářů a jeho odběrateli byly prakticky jen společnosti ovládané společností WEKOSA. Stěžovatel tedy podnikal v rámci již dříve vytvořené struktury a neusiloval navázat

hlubší spolupráci i s dalšími subjekty mimo skupinu. Se svými dodavateli a odběrateli uzavřel dlouhodobě nevýhodné smlouvy. Zboží a služby nakupoval u dodavatelů, kteří byli plátcí DPH, za poměrně vysoké ceny, ale jeho provize za služby poskytované odběratelům byla nápadně nízká. Tato cenová politika evidentně nesledovala dosažení zisku, a to ani v delším časovém období, ale byla daňově výhodná v rámci celé struktury. Vysoká cena zdanitelných plnění na vstupu v kombinaci s nízkou úplatou za zdanitelná plnění na výstupu měla pravidelně za následek nadměrné odpočty na straně stěžovatele, které v souhrnu za duben až listopad 2010 činily více než 25 milionů Kč. Nízká cena na výstupu byla výhodná i pro stěžovatelovy odběratele, kteří jakožto provozovatelé heren a loterií neměli z této činnosti nárok na odpočet DPH [srov. § 51 odst. 1 písm. j) zákona o DPH], a proto bylo v jejich zájmu hradit co nejnížší daň na vstupu. Pro fungování tohoto mechanismu bylo klíčové, aby stěžovatel nebyl posuzován jako kapitálově spojená osoba se svými odběrateli, neboť v opačném případě by se aplikovalo pravidlo pro stanovení základu daně ve zvláštních případech podle § 36a odst. 1 zákona o DPH, a základem daně by nebyla úplata za zdanitelné plnění, nýbrž jeho cena obvyklá bez daně.

[34] Není důvodná ani námitka, že stěžovatel měl dosáhnout zisku v letech 2011 a 2012; stěžovatel totiž ukončil většinu dodavatelských i odběratelských smluv k 30. 12. 2010 a od ledna 2011 postupně utlumoval činnost. K tvrzenému zlepšení hospodářského výsledku v letech 2011 a 2012 tedy nedošlo.

[35] I další specifické okolnosti případu nasvědčují závěru, že prodej akcií společnosti WEKOSA mířil k získání daňové výhody. Uvedená společnost byla pro ekonomické fungování struktury kardinální, neboť její dceřiné společnosti inkasovaly valnou část tržeb z provozování heren. Podnikatelská činnost ostatních subjektů ve struktuře měla podpůrný význam (pronájem, vybavení a údržba heren a hracích zařízení, nájem výpočetní techniky, pokladen a vozidel, obsluha heren, zajištění občerstvení na baru). Není přesvědčivé, že by v takto nastavené struktuře existoval vážný zájem financovat podnikatelskou činnost podpůrného charakteru prodejem majoritního podílu na prosperující klíčové společnosti třetí nespojené osobě, nadto s několikaměsíční až několikaleťou splatností, bez adekvátního zajištění a za protihodnotu, která odpovídala zhruba pouze 75 % nominální hodnoty akcií.

[36] Jednatel a jediným společníkem společnosti Slavia Marino, která se stala vlastníkem akcií společnosti WEKOSA dne 4. 1. 2010, byl člen dozorčí rady stěžovatele Ing. Marek Justa. Společnost Slavia Marino neuhradila kupní cenu a akcie vrátila zpět stěžovateli dne 1. 6. 2010. Podruhé stěžovatel prodal akcie dne 1. 9. 2010 společností WIS Trade a. s. a WIS Real a. s., které byly sesterskými společnostmi stěžovatelových akcionářů. Ani tyto společnosti neuhradily kupní cenu a akcie vrátily zpět stěžovateli již dne 27. 9. 2010. Třetí tvrzený prodej měl proběhnout dne 29. 9. 2010; kupujícími byla společnost LITIS a. s. a společnost WIS Trans a. s. Kupní cena byla splatná až 31. 12. 2015. O skutečném průběhu a účelu třetího prodeje akcií existují vážné pochybnosti, neboť stěžovatel nevykázal tento prodej v přiznání k DPH za měsíc září 2010 a při ústním jednání dne 22. 11. 2010 předložil správci daně pouze doklady o prodeji akcií společností WIS Trade a. s. a WIS Real a. s. Tvrzený prodej ze dne 29. 9. 2010 nefiguruje ani v soupisu daňových dokladů za tento měsíc, který stěžovatel předložil správci daně při jednání dne 8. 12. 2010; doklady o třetím prodeji akcií obsahuje až nová daňová evidence ze dne 14. 11. 2011 předložená na výzvu správce daně.

[37] Ve světle shora uvedeného nelze přisvědčit ani námitce, že přiznání nároku na odpočet bylo v souladu se smyslem a účelem odpočtů DPH, kterým je zajištění daňové neutrality všech hospodářských činností podléhajících DPH bez ohledu na jejich účel nebo výsledky. Účelem § 36a zákona o DPH je zajistit daňovou neutralitu ve vztazích, které nejsou založeny na obvyklých obchodních podmínkách, neboť vznikají mezi spřízněnými osobami. Postupuje-li

plátce daně cíleně tak, aby se vyhnul stanovení základu daně podle citovaného ustanovení, jedná v rozporu s principem daňové neutrality. Takovému postupu nepřísluší soudní ochrana.

[38] Nejvyšší správní soud se konečně neztotožnil ani s námitkou porušení principu *in dubio pro libertate (in dubio mitius)*. Jak plyne z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, čj. 2 Afs 57/2013 – 34, ze dne 11. 6. 2014, čj. 5 Afs 116/2013 – 39, nebo ze dne 29. 8. 2014, čj. 5 Afs 113/2013 – 41, k aplikaci zmíněného principu je třeba přistoupit v případě, kdy je přítomen rovnocenný konkurenční výklad práva, nikoliv pouze výklad obtížně obhajitelný a formalistický. V nyní projednávané věci se právě o takový naposledy uvedený výklad stěžovatele jednalo.

[39] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine*).

[40] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu nevznikly žádné náklady mimo rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně 26. října 2016

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu