



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučera a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **BBAL s.r.o.**, se sídlem Moravské náměstí 127/3, Brno, zast. JUDr. Liborem Nedorostem, Ph.D., advokátem se sídlem Hlavní 40, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 19. 10. 2012, č. j. 15797/12-1303-703609,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „odvolací orgán“) ze dne 19. 10. 2012, č. j. 15797/12-1303-703609, kterým bylo

zamítnuto odvolání proti rozhodnutím – platebním výměrům vydaným Finančním úřadem Brno I jako orgánem prvního stupně (dále je „správce daně“), jimiž byla podle § 46 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a podle zákona č. 253/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“) vyměřena za jednotlivá zdaňovací období daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) ve výši 0 Kč. Konkrétně se jednalo o tato rozhodnutí:

- platební výměr č.j. 316801/10/288912701296, ze dne 21. 12. 2010, za zdaňovací období říjen 2009,
- platební výměr č.j. 316828/10/288912701296, ze dne 21. 12. 2010, za zdaňovací období prosinec 2009,
- platební výměr č.j. 319569/10/288912701296, ze dne 22. 12. 2010, za zdaňovací období leden 2010,
- platební výměr č.j. 316843/10/288912701296, ze dne 21. 12. 2010, za zdaňovací období únor 2010, a
- platební výměr č.j. 316851/10/288912701296, ze dne 21. 12. 2010, za zdaňovací období březen 2010.

Žalobce podal přiznání k DPH za měsíce říjen 2009, prosinec 2009, leden 2010, únor 2010 a březen 2010, ve kterých uplatnil podle § 72 a 73 zákona o DPH nárok na nadměrný odpočet z titulu osvobození zboží od DPH při jeho vývozu podle § 66 zákona o DPH. Deklaroval nákup výrobků ze skla a porcelánu v tuzemsku a jeho následný vývoz do Libye, tedy mimo území EU, ve značném objemu a za poměrně vysoké jednotkové ceny, které by měly odpovídat luxusnímu zboží.

Za jednotlivá období nárokoval tyto odpočty:

- říjen 2009: 9 761 724 Kč (základ daně 51 377 495 Kč),
- prosinec 2009: 9 923 463 Kč (základ daně 52 228 814 Kč),
- leden 2010: 9 914 545 Kč (základ daně 49 572 726 Kč),
- únor 2010: 9 964 197 Kč (základ daně 49 821 016 Kč),
- březen 2010: 934 117 Kč (základ daně 4 670 613 Kč).

Za tato předmětná zdaňovací období byla správcem daně zahájena vytykácí řízení podle ustanovení § 43 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „ZSDP“), neboť žalobce uplatňoval vysoké nadměrné odpočty DPH a správci daně vznikly pochybnosti, zda přijatá zdanitelná plnění žalobce použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Žalobce proto správce daně vyzval, aby prokázal původ zboží, předmět a rozsah deklarovaných plnění, aby mohly být předložené doklady uznány za doklady daňové. Žalobce předložil řadu dokladů (faktury a jednotné správní doklady). Předložené doklady byly po formální stránce v pořádku, avšak správci daně nebyly vyvráceny pochybnosti o uskutečnění obchodních transakcí, a to s ohledem na (podle správce daně) značně nadhodnocenou cenu zboží a dlouhou lhůtu splatnosti předložených faktur.

U místně příslušného správce daně dodavatele žalobce – společnosti LP investment s.r.o. – byl potvrzen nákup zboží žalobcem. Tato společnost dále deklarovala, že zboží nakoupila od svého dodavatele v tuzemsku – společnosti PRAGESTAR s.r.o. Místně příslušný finanční úřad tohoto subdodavatele zjistil, že společnost PRAGESTAR s.r.o. je zcela nekontaktní (na výzvy ani předvolání správce daně nikterak nereagovala). Dále správce daně dožádal Celní ředitelství Brno a také vyzval k součinnosti bankovní ústavy v České republice. Z odpovědi byl zjištěn bankovní účet žalobce vedený u Raiffeisenbank, a.s., přičemž z odpovědi tohoto ústavu na výzvu bylo správcem daně zjištěno, že pohyby na účtu žalobce byly minimální a že nedocházelo k žádným platbám dodavateli v tuzemsku, ani k platbám od odběratele v zahraničí.

Na základě provedeného dokazování byly správcem daně zjištěny objektivní skutečnosti (minimální pohyby na účtu žalobce, dlouhé lhůty splatnosti, nevymáhání dlužných částek – viz napadené rozhodnutí), které podle něj dokazovaly nestandardní charakter v porovnání s obvyklou obchodní praxí. Na základě těchto objektivních okolností správce daně dovodil i naplnění subjektivního kritéria, neboť tyto okolnosti svědčí o úmyslném uskutečnění transakcí s cílem získání nadměrného odpočtu. Správce daně dospěl k závěru, že deklarované transakce nebyly uskutečněny za obvyklých obchodních podmínek s cílem dosažení zisku. Jejich cílem měla být účelová simulace právních úkonů sloužících k vytvoření a splnění podmínek vyplývajících ze zákona o DPH. Podle správce daně žalobce neprokázal faktické uskutečnění ekonomické činnosti. Deklarované transakce byly podle něj pouze uměle vytvořeny, z čehož dovodil, že se jednalo o zneužití objektivního daňového práva.

Po provedených vytykácích řízeních tak správce daně vyloučil z nároku na odpočet daně z přidané hodnoty daň na vstupu za jednotlivá zdanitelná období, protože žalobce nesplnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH. Obchodní transakce ukončené režimem vývoz nebyly uskutečněny za obvyklých obchodních podmínek a byly vytvořeny za účelem nadměrného odpočtu DPH. Následně vydal výše uvedená prvostupňová rozhodnutí, kterými byla na základě provedeného vytykácího řízení vyměřena žalobci daň z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období ve výši 0 Kč.

Žalobce s tímto závěrem nesouhlasil a podal proti těmto platebním výměrům odvolání. Na základě podaného odvolání došlo k dalšímu doplnění dokazování o znalecký posudek z oboru ekonomika, odvětví ceny a odhady, specializace věci movité, získaný od Policie ČR, svědčící o výrazném nadhodnocení ceny zboží a dále o zjištění zastupitelského úřadu v Tripolisu ohledně existence a sídel deklarovaných odběratelů žalobce. Bylo zjištěno, že tito na uvedených adresách nesídlí (tyto adresy byly zaměstnanci ministerstva zahraničí ČR v Tripolisu fyzicky navštíveny). Uvedené společnosti se nepodařilo najít ani v rejstříku firem. Podle odvolacího orgánu tak bylo doloženo, že deklarované obchodní transakce nebyly žalobcem uskutečněny za obvyklých obchodních podmínek a s cílem dosažení zisku, nýbrž cílem bylo pouze formální vytvoření a splnění podmínek vyplývajících ze zákona o DPH pro získání nároku na odpočet. Z těchto obvyklých kritérií je zřejmé i subjektivní kritérium, a to že uvedené transakce byly uskutečněny odvolatelem úmyslně a zcela záměrně za účelem získání nadměrného odpočtu. Úmyslně byl deklarován nákup zboží za vysoké ceny, nebyla uzavřena písemná smlouva na prodej zboží ve vysokých objemech, nejsou činěny žádné standardní kroky k vymáhání pohledávek ani jedním z dodavatelů. Všechny

výše uvedené skutečnosti, a to objektivní i subjektivní, ukazují, že kroky žalobce jsou zcela odlišné od běžných a zavedených obchodních praktik. Jde o chování, jehož smyslem je výhradně získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Jednání, která nejsou uskutečněna v rámci obvyklých ekonomických podmínek, postrádají jakýkoliv ekonomický smysl a jsou deklarována pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené zákonem, což znamená zneužití objektivního daňového práva. Odvolací orgán vycházel a odkazuje na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dál jen „SDEU“), a to rozsudek ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02 Halifax (dále „věc Halifax“), v němž byla definována činnost daňových subjektů, jež představuje zneužití práva.

Odvolací orgán v napadeném rozhodnutí dále vypořádal další odvolací námitky žalobce a konstatoval, že nijak nezpochybňuje skutečnost, že žalobce deklarované zboží vyvezl do zahraničí. Tato skutečnost je zřejmá z úkonů orgánů celní správy, listin vztahujících se k přepravě zboží a daňových dokladů za provedenou přepravu. K tvrzení žalobce, že si správce daně vybíral ze všech informací jen ty, které se mu hodí, žalovaný konstatoval, že vyhodnocoval skutečnosti vyskytnuvší se u předmětných plnění, které svoji podstatou naplnily princip zneužití práva; uvedl tedy takové skutečnosti, které se mu jevily pro předmětné posouzení jako rozhodné.

Odvolací orgán uzavřel, že správce daně tedy oprávněně odepřel nárok na odpočet u předmětných plnění, u kterých bylo zjištěno zneužití práva, protože žalobce realizoval předmětné obchodní transakce v rámci neobvyklých obchodních podmínek, které postrádaly jakýkoliv ekonomický smysl a nemají žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku na odpočet daně vůči správci daně a přiznání tohoto práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem zákona o DPH a principem neutrality daně z přidané hodnoty.

S ohledem na zásadu hospodárnosti rozhodl o napadených platebních výměrech jedním rozhodnutím tak, že odvolání žalobce zamítl a napadené platební výměry potvrdil.

Jen pro úplnost soud dodává, že s účinností od 1. 1. 2013 došlo zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, a vyhlášky Ministerstva financí č. 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech, ke změně organizační struktury správních orgánů pro výkon správy daní tak, že procesním nástupcem Finančního ředitelství v Brně je Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 31, Brno, které je tedy žalovaným v řešeném případě.

II. Stručný obsah žaloby

V rámci žalobního návrhu žalobce namítal, že splnil všechny podmínky pro řádné uplatnění nároku na odpočet daně. Příslušným státním orgánem (Celní úřad Brno) byla aprobovaná existence zboží. Má-li správce daně pochybnosti o důkazní hodnotě prostředků, jimiž daňový subjekt prokazuje svá tvrzení, přenáší se důkazní břemeno z daňového subjektu na správce daně. Žalobce učinil vše, co podle daňového řádu a zákona o DPH měl učinit pro řádné doložení svých daňových povinností, stejně jako pro řádné uplatnění nároku na odpočet daně. Žalobci je vytýkáno něco, co leží mimo jeho dispozici, co není schopen ověřit, ale ani ovlivnit.

S odkazem na vybrané rozsudky SDEU pak žalobce uvedl, že nárok na odpočet DPH nemůže být dotčen skutečností, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížená daňovým podvodem, o němž plátce neví nebo nemůže vědět. Každá další transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následujícími událostmi. Podle žalobce nebylo také dostatečně konkretizováno, co považoval odvolací orgán za objektivní kritéria. Svá tvrzení totiž nijak nedoložil a jeho rozhodnutí je tak z tohoto důvodu nepřezkoumatelné. Vedle toho také žalobce zpochybnil některá z těchto objektivních kritérií a dále namítal, že, odvolacím rozhodnutím uváděné rozsudky popisují oproti projednávané věci naprosto jinou situaci, a to případy, kdy byl nárok na odpočet uplatňován na základě pouze formálního stavu a nikoli stavu faktického. V podrobnostech jsou námitky žalobce zapracovány v části IV. tohoto rozsudku.

Závěrem pak žalobce soudu navrhl, aby zrušil napadené rozhodnutí Finančního úřadu v Brně, a zároveň aby zrušil i výše uvedené platební výměry.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření, doručeném soudu dne 28. 1. 2013, navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl a odkázal se na textaci napadeného rozhodnutí. Dlouze rozvedl odůvodnění aplikace institutu zákazu zneužití práva, shrnul relevantní právní úpravu a judikaturu SDEU a Nejvyššího správního soudu a uvedl, že zjištěná objektivní a subjektivní kritéria, svědčí ve svém komplexu o závěru, že v daném případě bylo žalobcem zneužito právo na nadměrný odpočet, což je v rozporu s principem neutrality DPH. Žalovaný také konstatoval, že obchodní transakce byly uskutečněny při hospodářské činnosti žalobce a nedošlo k rozporu mezi stavem deklarovaným a stavem reálným. Tato žalobní námitka je tedy podle něj nadbytečná, jelikož její obsah není mezi stranami sporný. Faktická existence zboží nebyla žalovaným nikdy zpochybněna.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (ex offio), a vycházeje ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

IV.a K unesení důkazního břemene

Žalobce především namítal, že řádně doložil veškeré doklady, které byl podle zákona o DPH povinen předložit k prokázání nároku na odpočet daně, neboť svůj nárok doložil daňovými doklady – fakturami. Žalobce také doložil splnění další podmínky, a to, že zboží bylo přepraveno z tuzemska zmocněnou třetí osobou – smluvním přepravcem a stejně tak

předložil doklady o dodání zboží (konosamenty) příslušnému odběrateli. Svou důkazní povinnost podle § 31 odst. 9 ZSDP ohledně realizace obchodu a jeho zaplacení tak splnil.

Soud k této námitce žalobce uvádí, že správce daně stejně jako následně odvolací orgán nijak netvrdili, že by nebylo prokázáno faktické uskutečnění deklarovaných transakcí. Vycházeli z prokázaného uskutečnění deklarovaného plnění, ale vzhledem ke zjištěným okolnostem případu na projednávanou věc uplatnili institut zákazu zneužití práva. Zjištěný skutkový stav ve vztahu k fyzické existenci zboží a jeho vývozu do Libye tak vůbec nebyl mezi stranami sporný. Předmětná námitka tak není důvodná.

Žalobce dále namítal s odkazem zejména na nálezy Ústavního soudu pod sp. zn. I. ÚS 163/02, že byl v dané věci porušen princip dobré víry žalobce ve správnost potvrzení fyzické existence zboží ze strany Celního úřadu Brno, stejně jako celních orgánů v Hamburku. Přehlédnutí tohoto faktu a zahájení vytykácího řízení je tak podle něj zcela neakceptovatelné a svědčí o libovůli rozhodovacího orgánu.

K tomuto žalobnímu bodu soud uvádí, že v rámci předmětných výzev správce daně uvedl své konkrétní pochybnosti, když vysvětlil, že důvodem vydání těchto výzev je zjištění, že žalobce opakovaně uplatňuje nárok na odpočet ve vysokých částkách (což vyplývá ze spisu), a proto správci daně vznikly pochybnosti, zda přijatá zdanitelná plnění byla použita pro uskutečnění jeho ekonomické činnosti. Žalobce byl vyzván k prokázání původu zboží, předmětu a rozsahu deklarovaných plnění jako základní podmínky uznatelnosti předložených daňových dokladů. Správce daně nezpochybňoval potvrzení faktického vývozu Celním úřadem Brno, ale zpochybňoval, zda se tak děje v rámci ekonomické činnosti žalobce. Z obsahu správního spisu vyplývá, že zboží bylo propuštěno do režimu vývozu a že opustilo území EU v režimu vývozu do Libye (viz zejména sdělení Celního ředitelství Brno ze dne 4. 10. 2010). Princip dobré víry žalobcem tvrzeným způsobem tak nebyl porušen, neboť správce daně ani odvolací orgán nezpochybňovali skutečnost, že Celní úřad Brno existenci zboží fyzicky ověřil. Nadměrný odpočet DPH nepřiznali z důvodu porušení zákazu zneužití práva. Předmětná žalobní námitka tak není důvodná.

Žalobce dále z hlediska porušení principu dobré víry namítal, že opačný hodnotící postup správce daně (oproti Celnímu úřadu Brno) byl v rozporu s nálezem Ústavního soudu pod sp. zn. Pl. ÚS 38/95 a s judikaturou SDEU ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (dále jen „věc Optigen“).

K této námitce je nutno uvést, že v poukazovaném nálezu Ústavní soud rozhodoval ve věci ústavnosti úpravy dokazování v daňovém řízení, kdy byl podán návrh na zrušení ust. § 31 odst. 9 ZSDP v části vyjádřené slovy: „...nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván“. Ústavní soud tak řešil odlišnou věc a žalobce neuvedl, jak konkrétně mělo být napadené rozhodnutí odvolacího orgánu v rozporu s tímto nálezem, neboť odvolací orgán netvrdil, že by žalobce neunesl své důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 ZSDP. Pokud jde o odkaz na věc Optigen, pak ta se týká podvodu na DPH, ve formě tzv. kolotočových podvodů a nikoli institutu zákazu zneužití práva. Uvedená námitka je tak rovněž nedůvodná.

Přímo ve vztahu k ust. § 31 odst. 9 ZSDP pak žalobce namítal, že mu s ohledem na ust. § 38 odst. 8 písm. c) téhož zákona neplynuly žádné další důkazní povinnosti, neboť svou důkazní povinnost splnil. Je to správce daně, který nese důkazní břemeno ohledně skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost nebo úplnost účetnictví nebo jiných záznamů. Za této situace nebylo možné po žalobci požadovat, aby prokazoval skutečnosti ležící mimo jeho sféru vlivu. Postup správce daně, který vyhodnotil předložené důkazy za nedostatečné k prokázání údajů uvedených daňovým subjektem a vedl vlastní šetření, byl zjevně účelový a v rozporu se zákonem. Zároveň žalobce odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75, které měly potvrdit jeho právní názor.

Soud k této námitce opětovně uvádí, že správce daně ani odvolací orgán netvrdili, že by žalobce neunesl své důkazní břemeno ve smyslu tohoto zákonného ustanovení. Otázka rozložení důkazního břemene podle citovaných ustanovení ZSDP nebyla žalobou napadeným rozhodnutím nastolena. Odvolací orgán nepochybně, že žalobce zboží pořídil (toto pořízení mu potvrdil dodavatel, který byl plátcem DPH) a že pořizené zboží, u kterého byl uplatněn nárok na odpočet daně, bylo vyvezeno. Žalobce tak formálně splnil jak podmínky pro uplatnění deklarovaného nároku na odpočet, tak podmínky pro uplatnění osvobození od DPH. Podle § 31 odst. 2 ZSDP však správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Pokud měl tedy správce daně pochybnosti, zda – přes prokázání uskutečnění deklarovaných transakcí do Libye – nedošlo ke zneužití práva, byl nejen oprávněn, ale přímo povinen zjišťovat i další skutečnosti, tak aby byla stanovena daňová povinnost (v tomto případě nadměrný odpočet DPH) ve správné výši. Ani v této souvislosti nebylo po žalobci nijak požadováno, aby prokazoval skutečnosti ležící mimo jeho sféru vlivu. Žalobní námitka je proto nedůvodná. Odkaz žalobce na rozhodnutí Ústavního a Nejvyššího správního soudu pak na tomto závěru nemohou ničeho změnit, neboť napadené rozhodnutí odvolacího orgánu je vystavěno na jiném právním základě.

IV.b K aplikaci institutu zákazu zneužití práva

Žalobce namítal, že odvolací orgán zjevně ignoroval jím předložené důkazy uvedené shora, čímž došlo k porušení zásady řádného zjištění skutkového stavu. Podle něj byl naopak odvolací orgán veden cílem upřít žalobci jeho zákonný nárok za každou cenu, a to v rozporu se základními zásadami daňového procesu, jak jsou zakotveny v § 2 odst. 1 a 3 ZSDP, stejně jako nároky kladenými na provádění dokazování podle § 31 odst. 2 a 4 ZSDP a nově podle § 92 odst. 2 a 5 daňového řádu (zákona č. 280/2009 Sb). Žalobce opakovaně namítal, že hodnocení důkazů vykazovalo prvky libovůle.

Ve smyslu ust. § 72 odst. 1 a 2 ZDPH má nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu, plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně nebo plnění v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. SDEU opakovaně judikoval např. v případě C-437/06 *Securenta*, že nárok na odpočet je nedílnou

součástí mechanismu DPH, nemůže být v zásadě omezen a uplatní se ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena zdanitelná plnění, uskutečněná na vstupu. Společný systém DPH zaručuje neutralitu daňové zátěže bez ohledu na účel nebo výsledky takových činností.

K těmto námitkám soud uvádí, že odvolací orgán přihlížel ke všem okolnostem, které během daňového řízení vyšly najevo a důkazy hodnotil podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti (§ 2 odst. 3 ZSDP). Odvolací orgán neignoroval žalobcem předložené důkazy, naopak z nich zjistil, že žalobce byl účasten obchodních transakcí, které jsou podle zákona o DPH považovány za ekonomickou činnost, a v rámci důkazního řízení vzal za prokázané, že žalobce prokazatelně zboží pořídil, že jeho faktické dodání mu potvrdil dodavatel, který byl plátcem, a že pořízené zboží bylo vyvezeno do Libye. Nedošlo tak ke zpochybnění žalobcem předložených důkazů, které i podle správce daně a odvolacího orgánu prokazují faktické uskutečnění deklarovaného plnění. Žalobce tak naplnil podmínky pro uplatnění deklarovaného nároku na odpočet i pro uplatnění osvobození od DPH. Odvolací orgán netvrdil, že by nemělo dojít k naplnění podmínek ve smyslu ust. § 72 a § 73 zákona o DPH. Důvodem neuznání nároku na odpočet byla následná zjištění správce daně, která podle něj, stejně jako podle odvolacího orgánu prokazovaly porušení zákazu zneužití práva. To znamená, že nebylo možné přiznat nárok na nadměrný odpočet DPH, přestože byly formálně splněny všechny podmínky § 72 a § 73 zákona o DPH. Zcela nepřipadné je tak i tvrzení žalobce, že závěry správce daně a následně odvolacího orgánu byly v rozporu s předloženým správním spisem či by v něm neměly oporu, neboť zjištění správce daně jsou ve spise obsažena.

K tvrzené skutečné ekonomické činnosti žalobce v souladu s obchodním zákoníkem a živnostenským zákonem (řádně zapsané živnosti – velkoobchod, zprostředkování obchodu a služeb, specializovaný maloobchod a maloobchod se smíšeným zbožím) soud jen stručně konstatuje, že odvolací orgán, na rozdíl od správce daně, nerozporoval žalobcem předestřené skutečnosti (viz str. 10 napadeného rozhodnutí), že předmětný obchod byl učiněn v rámci jeho ekonomické činnosti. To také vyplývá ze závěru odvolacím orgánem aplikovaného rozsudku SDEU ve věci Halifax, podle něhož plnění – dodání zboží nebo poskytnutí služeb – jsou hospodářskou činností, pokud splňují objektivní kritéria, na nichž jsou uvedené pojmy založeny, bez ohledu na jejich skutečný účel. Ostatně žalobce byl o změně právního názoru odvolacího orgánu, který se odlišoval od názoru správce daně vyrozuměn již jeho sdělením ze dne 11. 11. 2011, č. j. 14010/11-1303-703609.

Žalobce také namítal nepřezkoumatelnost úvahy odvolacího orgánu týkající se tzv. objektivních kritérií, kdy není zjevné, co za ně odvolací orgán vlastně považoval. Podle žalobce bylo dovozeno, že se transakce neměly uskutečnit za účelem podnikání, ale za účelem simulace právních úkonů a sestavení řetězce dodavatelů s cílem získání nároku na odpočet. Nebylo však uvedeno, jakým způsobem se měl žalobce na takovém jednání řetězce dodavatelů podílet. Soudu v této souvislosti nezbývá, než opětovně konstatovat, že odvolací orgán projednávanou věc posoudil jako zneužití práva. Napadené rozhodnutí nikde nehovoří o simulaci právních úkonů a účasti žalobce na kolotočových podvodech s DPH (tzv. carousel frauds). Na str. 10 napadeného rozhodnutí je výslovně uvedeno, že nedošlo k žádnému zastření skutečného stavu stavem formálně právním.

V této souvislosti považuje soud za žádoucí vyjádřit se k rozdílu mezi simulací právních úkonů, karuselovými (kolotočovými) podvody na DPH a porušením zásady zneužití práva. Z obsahu žaloby vyplývá, že žalobce patrně vychází z nesprávného názoru, že právě simulace právních úkonů nebo karuselové podvody na DPH představují porušení principu zákazu zneužití práva, jehož aplikaci v projednávané věci považoval za nesprávnou.

Simulace právních úkonů (současnou terminologií právních jednání) znamená pouhé formální předstírání, kterým se „naoko“ usiluje docílit určitých právních následků. Ve vztahu k DPH se tedy jedná o případy, kdy nedochází ke skutečnému uskutečnění zdanitelného plnění, ale pouze k jeho formálnímu předstírání. Žalobce nečinil právní úkony naoko a nesnažil se jimi zastříti ani právní úkony jiné. Jeho vůle směřovala k uskutečnění transakcí tak, jak byly formálně deklarovány.

Stejně tak nebyla tvrzena účast žalobce na tzv. karuselových podvodech, přesto žalobce namítal zásadu vyplývající z judikatury Nejvyššího správního soudu i SDEU (věc Optigen, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 12. 1. 2006 a rozhodnutí ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, věc Kittel), že každá další transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142). Soud uvádí, že tyto závěry dopadají právě na zmíněné kolotočové podvody na DPH. Judikatura SDEU tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. V projednávané věci však byly transakce žalobce posuzovány samy o sobě bez ohledu na případné předchozí či následné transakce jeho dodavatelů a odběratelů v řetězci. Na projednávanou věc se tak výše uvedené závěry nepoužijí. S ohledem na okolnosti souzeného případu bylo dovozeno porušení zákazu zneužití práva na odpočet DPH.

K otázce zneužití práva se podrobně vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 – 48, podle kterého je zneužitím práva „*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 (viz. Knapp, V.: Teorie práva. C. H. Beck, Praha, 1995, s. 184-185). Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.*“ V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud dále uvedl, že „*takové chování neodpovídá principu rozumného uspořádání společenských vztahů, a zcela nedůvodně přináší žalobci prospěch na úkor ostatních členů společnosti tím, že zkracuje stát o daňové příjmy, jež by mohly být po právu redistribuovány ve prospěch ostatních členů společnosti, tj. působí v konečném důsledku ničím neodůvodněnou újmu každého člena společnosti.*“ Podle tohoto rozsudku „*institut zákazu zneužití práva (k ničím neodůvodněné újmě jiného či k ničím neodůvodněné újmě společnosti, tj. konec konců jejich členů) představuje materiální korektiv formálního pojmání práva, prostřednictvím něhož se do*

právního řádu vnáší hledisko ekvity (spravedlnosti). Zákon, jenž je ze své povahy obecný, nemůže pojmově pamatovat na všechny myslitelné životní situace, které mohou za jeho účinnosti nastat. V důsledku toho se může přihodit, že určité chování formálně vzato – ve skutečnosti ovšem pouze zdánlivě, jak bylo vyloženo výše - odpovídá právní normě (či lépe řečeno: dikci právního předpisu), avšak je zároveň pocíťováno jako zjevně nespravedlivé, neboť v rozporu s určitými základními hodnotami a s rozumným uspořádáním společenských vztahů působí jiným újmu. Takové chování má potom povahu nikoliv výkonu subjektivního práva, nýbrž jeho (právem reprobovaného) zneužití.“

Vnitrostátní právní úprava DPH je založena na směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „recast šesté směrnice“), která navazuje na šestou směrnici Rady ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. V tomto ohledu je proto třeba připomenout, že veškeré vnitrostátní orgány jsou při uplatňování národního práva povinny vykládat toto právo v co možná největším rozsahu ve světle znění a účelu unijního práva, aby tak dosáhly výsledku jím zamýšleného (viz v tomto smyslu např. rozsudek SDEU ze dne 8. 10. 1987, Kolpinghuis Nijmegen, 80/86, Recueil, s. 3969).

Vzhledem k harmonizované úpravě DPH je v této oblasti zásadní výklad zneužití práva podaný SDEU ve věci Halifax. SDEU uvedl, že „šestá směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že brání nároku osoby povinné k dani na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu, pokud plnění zakládající tento nárok představují zneužití. Pro zjištění existence zneužití je jednak nezbytné, aby výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. Krom toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Pokud byla zjištěna existence zneužití, musejí být plnění uskutečněna v jeho rámci nově definována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících toto zneužití.“ Tento závěr byl také opakovaně potvrzen rozhodnutími Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 – 64). Také v rozsudku ze dne 14. 12. 2000 ve věci, C- 110/99, Emsland-Starke se SDEU zabýval doktrínou zneužití práva a uvedl, že „se jedná o právní zásadu uznávanou v mnoho právních oblastech práva Společenství, podle níž zůstanou nezohledněny ty transakce, které by skupina osob povinných k dani provedla bez hospodářského odůvodnění, nýbrž pouze za účelem vytvoření umělé situace, která umožňuje odpočet daně.“

V souladu s judikaturou SDEU vymezil Nejvyšší správní soud „testovací podmínky“ pro zneužití práva v případě vnitrostátního práva týkajícího se daně z přidané hodnoty (srov. již zmíněný rozsudek ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 – 64 nebo rozsudek ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155) následovně.

- 1) Objektivní analýza zákazu zneužití práva musí být v rovnováze se zásadami právní jistoty a ochranou legitimního očekávání (tyto principy jsou v českém právu na ústavní rovině zakotveny v čl. 1 odst. 1 Ústavy, neboť jsou imanentní pojmu materiálního právního státu, nepřímě pak vyplývají i z čl. 2 odst. 2 Listiny základních

práv a svobod), proto daňový subjekt má právo dopředu vědět, jaká bude jeho daňová situace, a z tohoto důvodu musí mít právo se spolehnout na prostý smysl slov právních předpisů o DPH.

- 2) Daňové subjekty mají právo uspořádat si svoje podnikání tak, aby si snížily svoji daňovou povinnost. Volba daňového subjektu mezi osvobozenými a zdanitelnými plněními může tedy být založena na řadě faktorů, včetně daňového hlediska ve vztahu k systému DPH. 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. Taková definice musí ovšem brát v úvahu zásadu právní jistoty a ochrany legitimního očekávání daňových subjektů.

Rozsah působnosti výkladové zásady zákazu zneužití pravidel DPH proto musí být definován tak, aby nebylo zasaženo legitimní podnikání. Tomu lze předejít, je-li zákaz zneužití chápán pouze v tom smyslu, že právo nárokové plátcem daně je odepřeno pouze, pokud:

- a) relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně (judikát Halifax tuto podmínku oproti názoru generálního advokáta „zmírňuje“ tím, že hovoří o tom, že „hlavním účelem“ realizovaných plnění je získání daňového zvýhodnění, viz zejm. bod 86. odůvodnění tohoto judikátu) a
- b) přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení zákona o DPH.

Nejvyšší správní soud uzavřel, že hospodářská činnost splňující současně podmínky ad a) a b), i kdyby nebyla protiprávní, by si nezasloužila žádné ochrany na základě zásad právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, jelikož jejím jediným pravděpodobným účelem je podrývat cíle právního systému jako takového.

Podstatou posouzení řádného uplatnění institutu zákazu zneužití práva v projednávané věci je tak posouzení splnění těchto podmínek. Soud konstatuje, že správce daně a následně odvolací orgán provedli rozsáhlé dokazování a podařilo se jim shromáždit velké množství podkladů, které vzal odvolací orgán za tzv. objektivní kritéria. Na základě nich dovedl i kritérium subjektivní. Soud má za to, že s ohledem na zjištěné okolnosti je možné bez jakýchkoliv pochybností aprobovat závěr odvolacího orgánu, že hospodářská činnost žalobce nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku na nadměrný odpočet DPH.

Pokud jde o žalobcem tvrzenou nepřezkoumatelnost odvolacím orgánem dovozených objektivních kritérií, soud uvádí, že tato spočívají v porovnání transakce s ostatními obdobnými transakcemi při zjištění vybočení z obvyklých obchodních podmínek, jak je dostatečně konkrétně uvedeno na straně 5 a 6 žalobou napadeného rozhodnutí. Ze zde uvedeného naopak vyplývá, že správce daně a následně odvolací orgán řádně a důkladně (včetně zjišťování informací prostřednictvím Zastupitelského úřadu v Libyi) zjišťovali všechny relevantní okolnosti případu, a ty byly také zcela přezkoumatelně uvedeny do

napadeného rozhodnutí. Odvolací orgán na základě svých zjištění dovodil zneužití práva žalobcem a tyto skutečnosti vyhodnotil jako tzv. objektivní kritéria ve smyslu rozsudku SDEU ve věci Halifax. Uvedená námitka tak není důvodná. K jednotlivým objektivním kritériím pak soud uvádí následující.

Žalobce byl do obchodního rejstříku (nyní veřejný rejstřík) zapsán dne 22. 5. 2009 a v podstatě ihned začal obchodovat zmíněné vysoké objemy zboží. Předmětné zboží bylo dle správního spisu dodáváno v řetězci následujících společností: PRAGESTAR s.r.o. – LP investment s.r.o. – BBAL s.r.o. – vývoz do Libye (odběratelé - Sharika EL TEKNIA a ALABDA TECHNICO). Indikátorem nestandardnosti ekonomické činnosti může být již samotné obchodování pouze se stejnými dodavateli a odběrateli v jednom řetězci a vzájemné neuhrazení vystavených faktur. Tuto skutečnost potvrzuje i rozvaha žalobce za rok 2009 a 2010 a výkaz zisků a ztrát za stejná období. Výše pohledávek i závazků v podstatě odpovídá tržbám a nákladům na pořízené zboží z výše uvedených transakcí a zároveň z těchto účetních výkazů vyplývá, že nebyla uhrazena přijatá ani uskutečněná deklarovaná plnění. Ze spisu pak dále vyplývá (je to zřejmé např. z výpisu z účtu), že jakmile začalo prověřování těchto transakcí, žalobce další obchodní činnost utlumil.

Soud nevzal za důvodnou námitku, že nezaplacení zboží nemá vliv na nárok na odpočet DPH podle § 72 odst. 1 zákona o DPH, stejně jako že nebylo pravdou, že žalobce nečinil žádné kroky k vymáhání dlužných částek. Soud k této námitce uvádí, že správce daně ani odvolací orgán žádným způsobem nespojovali nezaplacení fakturovaného zboží s okamžikem vzniku nároku na odpočet podle zákona. Nezaplacení dodaného zboží a nevymáhání této částky sloužilo toliko jako jeden z mnoha faktů dokreslujících závěr o zneužití práva žalobcem, tedy, že cílem předmětných transakcí bylo uplatnění práva na odpočet a nikoli běžná hospodářská činnost. Pokud žalobce namítal učinění kroků k vymození dlužné částky, nezbyvá soudu než konstatovat, že zůstal pouze u tohoto obecného tvrzení, které nijak nekonkretizoval a ani nijak nedoložil. Jestliže v předchozím řízení tvrdil uhrazení dlužné částky ve výši cca 420 000 USD na svůj účet, nelze než přisvědčit závěru odvolacího orgánu, že vzhledem k celkovému rozměru uskutečněného obchodu je tato částka zanedbatelná. Vzhledem k neaktivitě při vymáhání dlužné částky lze důvodně pochybovat o řádném podnikatelském záměru, tedy o obchodování za účelem dosažení zisku.

Absence písemné smlouvy vůči dodavateli i odběratelům v zahraničí u takto rozsáhlého obchodu je dalším faktem, který svědčí o silné nestandardnosti posuzovaných transakcí. Soud nijak nerozporuje námitku žalobce, že mu právní předpisy neukládaly povinnost uzavírat předmětné obchody v písemné formě. Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, v § 272 odst. 1 jasně stanovoval, že smlouva vyžaduje k platnosti písemnou formu pouze v případech stanovených v tomto zákoně, nebo když alespoň jedna strana při jednání o uzavření smlouvy projeví vůli, aby smlouva byla uzavřena v písemné formě. Žalobce tak správně uvedl, že kupní smlouva byla platně uzavřena a správci daně ani žalovanému nepřísluší posuzovat, zda měla být uzavřena v písemné formě. Soud však současně konstatuje, že odvolací orgán tuto skutečnost vůbec neposuzoval a platné uzavření smlouvy nijak nezpochybňoval. Ústní formu smlouvy vzal pouze za okolnost, která měla, vedle dalších kritérií, dokreslovat nestandardnost deklarovaného obchodu z hlediska obvyklých obchodních podmínek, a to samozřejmě nikoli jen sama o sobě, ale zejména v

souvislosti s dalšími zjištěnými okolnostmi případu (viz dále). Jestliže se v projednávané věci jedná v souhrnu o obchod v řádech stovek milionů (navíc do rozvojové země), je plně přiléhavým tvrzení žalovaného, že si nelze představit rozumně uvažujícího podnikatele, kterému by postačila pouze ústní dohoda. Ponechat takové otázky, jako jsou platební a dodací podmínky, otázky přechodu vlastnického práva a nebezpečí škody na věci či odpovědnosti za vady bez písemného zachycení, se soudu jeví přinejmenším vysoce neprofesionální. Tento závěr je zřejmý i bez ohledu na zjištění správce daně z teritoriálních informací na stránkách Businessinfo.cz o údajných obchodních zvyklostech při obchodování s Libyí. Pokud žalobce hovořil o tom, že se jednalo jen o jakási doporučení, která navíc z části podporují jeho tvrzení, soud k tomu uvádí, že tato doporučení hovořila o vhodnosti osobního kontaktu (nikoli o absenci písemné formy smlouvy). To, zda se skutečně jedná o obchodní zvyklosti či nikoli, pak na závěru o neprofesionalitě a nestandardnosti transakcí nic nemění. Ostatně napadené rozhodnutí odvolacího orgánu o obchodních zvyklostech nijak nehovoří.

Za podstatná lze považovat i zjištění Zastupitelského úřadu České republiky v Tripolisu, který fyzicky zkontroloval deklarované adresy odběratelů žalobce a také jednal se zástupci libyjské celní správy. Zastupitelský úřad zjistil, že na uváděných adresách libyjsští odběratelé nesídlí (adresy samotné jsou smyšlené), dokonce nejsou vedeni v tamním rejstříku firem. Po jednání na libyjském Generálním ředitelství cel bylo zjištěno, že libyjsští odběratelé nejsou ani v databázi subjektů dovážejících zboží do Libye. Jak vyplývá ze správního spisu, libyjsští odběratelé žalobce byly společnosti formy „tašarokit“. Právní forma „tašarokit“ je určena pro rodinné podnikání a slouží pro podporu malých živnostníků. Obchody ve stovkách milionů korun jsou vysoce nad finanční možnosti těchto drobných rodinných společností. Dle soudu je nepochybné, že od podnikatelských subjektů se očekává určitá míra obezřetnosti, která velí prověřovat si své obchodní partnery, zvláště v případě obchodů v rozsahu stovek milionů korun. Přesto žalobce s těmito odběrateli obchodoval. Tato skutečnost tak míru nestandardnosti předmětných transakcí dále posiluje. Žalobce dále namítal použití informací ze serveru Businessinfo.cz ohledně zvyklosti uzavírat akreditivy a nutnosti superlegalizace potvrzení o původu zboží z důvodu vyloučení izraelského zboží. Stejně tak namítal, že od 1. 8. 2005 byla zrušena dovozní cla, tudíž nebylo co proclívat. Soud konstatuje, že z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že odvolací orgán ke zjištěním ze serveru Businessinfo.cz nepřihlížel, neboť na těchto stránkách došlo k aktualizaci a zmíněné informace se na těchto stránkách již nenacházely. Tvrzení o zrušení cla od roku 2005 žalobce nijak nedoložil, kdežto závěr odvolacího orgánu byl podložen informacemi ze strany Zastupitelského úřadu v Tripolisu, který ve sdělení ze dne 27. 9. 2010, č. j. 1153/2010-TRIPO, uvedl, že dovozy skla a porcelánu jsou zatíženy clem ve výši 10,25 % z ceny přepravovaného zboží. Dále je nutné zaplatit celní, manipulační a kolkové poplatky.

Žalobce dále namítal, že závěr o tom, že by obchodní transakce měla být nadhodnocena, je pouze subjektivním názorem znalce a správce daně vybočující z hranic zákonem svěřené působnosti, neboť ani znalec ani správce nejsou autoritativním určovatelem prodejní ceny. Jestliže zákon o cenách připouští smluvní stanovení cen, pak závěry posudku o nadhodnocení ceny zboží nemají žádnou relevanci. K této části procesního podání žalobce soud uvádí následující.

Znalecký posudek č. 1/2011 byl vypracován soudním znalcem a odhadcem pro obor ekonomika, odvětví ceny a odhady, specializace věci movité, Ing. M. O., MBA dne 15. 1. 2011 pro objednatele – Policii ČR, Útvar odhalování korupce a finanční kriminality, Služby kriminální policie a vyšetřování, expozitura Brno a správci daně byl poskytnut na základě součinnosti. Ze spisu je zřejmé, že odvolací orgán zvolil namátkově několik položek zboží deklarovaných žalobcem a porovnal je s cenou obvyklou srovnatelného zboží stanovenou soudním znalcem. S takto provedeným důkazem byl také žalobce řádně seznámen sdělením ze dne 11. 11. 2011, č. j. 14010/11-1303-703609. Soud dává žalobci za pravdu v tom, že stanovení smluvní ceny je věcí podnikatelských subjektů na základě tržních mechanismů a správce daně ani znalec do tohoto procesu nemohou nijak zasahovat. Zároveň je však třeba uvést, že závěry odvolacího orgánu opírající se o vybrané části znaleckého posudku netvrdí, jaká měla být cena deklarovaného zboží, ale toliko upozorňují na rozdíl mezi cenou deklarovanou žalobcem a cenou, kterou stanovil pro takovéto zboží soudní znalec jako cenu obvyklou. Bez ohledu na absenci reálného zkoumání konkrétního zboží žalobce je prima facie taková disproporce cen (u některých položek i více než dvacetinásobek) z povahy věci podezřelá a žalobce toto podezření žádným způsobem nevyvrátil. Dle názoru soudu by se muselo jednat o skutečně luxusní zboží, což ale žalobce v žalobě netvrdil. Vývoz deklarovaného množství (v tisících kusech) luxusního zboží do rozvojového státu jako Libye se navíc podle soudu jeví jako vysoce nepravděpodobný. Soud tak uzavírá, že tato námitka žalobce není důvodná. Závěr odvolacího orgánu naopak plně zapadá do řetězce skutkových okolností, které vyvolávají podezření na zneužití práva, neboť neúměrně vysoká cena zboží svědčí o nestandardnosti a účelovosti předmětných transakcí.

O charakteru ekonomické činnosti žalobce svědčí i další zjištěná skutečnost – pohyby na jeho účtu u Raiffeisenbank, a.s. Přestože dle soudu nelze tyto pohyby označit za zcela minimální (jak učinil odvolací orgán), je z množství, výše a charakteru pohybů na účtu zřejmá nestandardní povaha činnosti žalobce, zvláště v kontextu prováděných obchodů ve výši několika stovek milionů. Ze spisu soud zjistil, že zásadní část těchto pohybů byla tvořena získanými nadměrnými odpočty DPH z předchozích zdanitelných období a souhrn ostatních pohybů dosáhl za všechna předmětná zdaňovací období pouze výše jednotek milionů. Charakter vkladů a výběrů byl dle soudu rovněž nestandardní. Kupříkladu vždy po připsání nadměrných odpočtů DPH na účet byly tyto prostředky (dohromady více než 42 mil. Kč) po několika hodinách z účtu v hotovosti vybrány.

Nedůvodnou je i námitka žalobce, že nutnost zajištění, případně pojištění proti možnému obchodnímu riziku nebo znehodnocení zboží není nikde stanovena a nelze je tak přičítat k tíži. Soud v žádném případě nijak nevyvrací tvrzení žalobce, že žádný předpis v tomto případě nestanoví povinnost sjednat si k závazkovému vztahu zajištění. Stejně tak soud nepochybně volnost podnikatelských subjektů pojistit či nepojistit si svá potencionální podnikatelská rizika. V případě takto rozsáhlého obchodu, navíc do rozvojové země jako je Libye, se ale jejich absence jeví vysoce neprofesionální a zapadá tak do řetězce skutkových okolností, které svědčí o vysoké nestandardnosti předmětných transakcí. Tvrzení žalobce, že na tuzemském trhu není nabízen vhodný produkt, doložil žalobce odkazem na webové stránky pouze vybraných tradičních českých pojišťoven. Z předloženého si ovšem nelze udělat obrázek o celém pojišťovacím trhu a produktech, které jednotlivé pojišťovny nabízí. I kdyby však žádná pojišťovna tento produkt nenabízela, na správnosti závěru odvolacího

orgánu to ničeho nemění, neboť ten je podložen celou řadou dalších skutkových okolností, které k závěru o zneužití práva žalobcem postačí.

Ohledně subjektivních kritérií pak žalobce namítal, že ani tato nejsou konkretizována a že nebylo zřetelně důkazně doloženo, proč by měly být obchodní transakce uskutečněny úmyslně, pouze za účelem získání nadměrného odpočtu. Podle něj nebylo tvrzeno, kterou část obchodní transakce odvolací orgán zpochybňuje a co považuje za nezákonné. Odvolací orgán pouze obecně odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a SDEU (zejména ve věci Halifax), což považoval žalobce za nepřezkoumatelné. Odvolací orgán podle něj neuvedl, co má předmětná věc s jím citovanými soudními rozhodnutími, které mají jiný skutkový základ, společného, úvaha o zneužití daňového práva je tedy chybná a stojí na mylném a neověřeném závěru. Žalobce zdůraznil, že prováděl legální ekonomickou činnost, kdy prodával za cenu vyšší než nákupní, což znamená, že tato činnost vedla k tvorbě zisku.

K této části žaloby soud uvádí, že subjektivní prvek porušení zákazu zneužití práva (že hlavním účelem jednání žalobce bylo získání daňového zvýhodnění) musí vycházet ze zjištěných objektivních kritérií. Přesně v tomto duchu také odvolací orgán postupoval. Zejména na straně 5 a 6 žalobou napadeného rozhodnutí konkretizoval subjektivní prvek zcela dostatečným způsobem. Soud má za to, že i s ohledem na výše uvedená objektivní kritéria je závěr odvolacího orgánu plně odůvodněn.

Námítku žalobce, že odvolacím orgánem uváděná rozhodnutí na podporu zjištění zneužití objektivního daňového práva popisují naprosto jinou situaci, a to tu, pokud je nárok na odpočet uplatňován pouze formálně, nikoliv fakticky, považuje soud za nedůvodnou a uvádí, že v rozsudku ve věci Halifax se jednalo o situaci, kdy Halifax vypracoval plán, který mu v praxi prostřednictvím řady plnění a „nastrčené“ společnosti, která v řetězci neměla jiné než čistě daňové odůvodnění, umožňoval získat zpět veškerou DPH, uhrazenou na vstupu za stavební práce. Závěry, které SDEU v dané věci vyslovil a které jsou shora uvedeny, byly ve vztahu ke skutkovým zjištěním odvolacího orgánu ve věci použitelné. Přestože se po skutkové stránce nejednalo o identické případy, nelze konstatovat, že by aplikované závěry z tohoto rozsudku odvolací orgán použil mimo rámec logické úvahy.

V. Shrnutí a závěr

Soud tak uzavírá, že naplněním podmínek vyplývajících z uvedeného rozsudku SDEU, stejně jako judikatury Nejvyššího správního soudu se odvolací orgán v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí řádně zabýval. Výše zmíněné indicie, byť každá sama o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují porušení zákazu zneužití práva. Činnost žalobce vykazovala rozsahu poskytnutého plnění natolik neodpovídající vybočení z mantinelů ekonomicky racionálního chování, že se soud plně ztotožňuje se závěry odvolacího orgánu v tom, že hospodářská činnost žalobce nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku na vyplacení nadměrného odpočtu vůči státu.

Ke druhé podmínce uvedené ve věci Halifax pak soud dodává, že poskytnutí nadměrného odpočtu by porušilo základní princip systému DPH, a to princip neutrality, což je nepochybně – jak vyplývá i s výše uvedené judikatury – v rozporu s § 72 zákona o DPH, stejně jako čl. 1 recastu šesté směrnice, ze kterého tento princip vyplývá. Došlo by totiž ke znevýhodnění ostatních konkurenčních hospodářských subjektů, které postupují řádným způsobem v rámci obvyklé hospodářské činnosti s cílem dosažení zisku a nikoli nadměrného odpočtu DPH. Nemluvě o porušení zájmu státu a v důsledku tak i celé společnosti na řádném placení daní a dalších plateb za účelem financování veřejných služeb. Žalobce tak nezasluhuje ochrany na základě zásad právní jistoty a ochrany legitimního očekávání.

S ohledem na vše výše uvedené rozhodl krajský soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. tak, že podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl.

VI. Náklady řízení

O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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. Žalobce ve věci úspěšný nebyl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní agendy nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 11. 12. 2014

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu