



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., v právní věci žalobce: **LARNK SEE s.r.o.**, se sídlem v Brně, Palackého třída 200/77, zastoupeného Mgr. Markem Sedlákem, advokátem se sídlem v Brně, Příkop 8, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 30. 11. 2012, č. j. 18225/12-1303-703609,

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** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění

[1] S nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo dnem 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Nástupcem Finančního ředitelství v Brně, které napadené rozhodnutí vydalo, se stalo Odvolací finanční ředitelství. Výraz „žalovaný“ v tomto rozsudku označuje *promiscue* jak původní, tak nástupnický orgán finanční správy, a to dle kontextu dané věty.

I. Vymezení věci a shrnutí rozhodnutí žalovaného

[2] V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil čtyři platební výměry Finančního úřadu Brno II (dále též „správce daně“) ze dne 18. 5. 2011.

[3] Rozhodnutím č. j. 164793/11/289916703021 správce daně dle § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále též „daňový řád“), a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále též „ZDPH“), vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období březen 2010 tak, že přiznal nadměrný odpočet ve výši 1000 Kč.

[4] Rozhodnutím č. j. 165095/11/289916703021 správce daně dle § 147 daňového řádu, a ZDPH vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2010 tak, že přiznal nadměrný odpočet ve výši 1000 Kč.

[5] Rozhodnutím č. j. 165102/11/289916703021 správce daně dle § 147 daňového řádu a ZDPH vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2010 tak, že přiznal nadměrný odpočet ve výši 1000 Kč.

[6] Rozhodnutím č. j. 165106/11/289916703021 správce daně dle § 147 daňového řádu a ZDPH vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2010 tak, že přiznal nadměrný odpočet ve výši 31 018 Kč.

[7] Správce daně učinil součástí odůvodnění platebních výměrů protokol o seznámení daňového subjektu s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností ze dne 20. 4. 2011, č. j. 132687/11/289934704330, v jehož rámci byly žalobci doručeny úřední záznamy o průběhu postupu k odstranění pochybností ze dne 20. 4. 2011, čj. 132571/11/289934704330, čj. 132574/11/289934704330, čj. 132579/11/289934704330 a čj. 132583/11/289934704330. V tomto odůvodnění správce daně uvedl, že snížil částku nadměrného odpočtu daně uvedenou v daňových přiznáních, jelikož dospěl k závěru, že žalobce nejednal v rámci obvyklých ekonomických podmínek, jeho jednání postrádalo ekonomický smysl a bylo deklarováno pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem daňové zvýhodnění. Jednání porušující § 72 odst. 1 ZDPH, které představuje zneužití práva, nebylo možno považovat za ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 2 ZDPH.

[8] V odůvodnění rozhodnutí o odvolání žalovaný potvrdil závěry správce daně, že žalobce splnil formální podmínky pro uplatnění osvobození od DPH. Okolnosti zjištěné v průběhu řízení (objektivní i subjektivní kritéria) však indikovaly porušení zákazu zneužití práva, a proto nemohl být uznán nárok na odpočet daně uplatněný žalobcem. Žalovaný však korigoval chybný závěr správce daně, že žalobce nenaplnil podmínky § 72 odst. 1 ZDPH, protože neprovozoval ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 2 ZDPH. Žalovaný uvedl, že žalobce formálně splnil podmínky nároku na odpočet ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH a uskutečňoval ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 2 ZDPH. Hospodářská činnost žalobce však neměla žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně. Přiznání tohoto práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem ZDPH. Došlo tak k dočasné derogaci takto zneužívaného zákona a objektivní právo po dobu jeho zneužití nemohlo platit. Proto nebylo

možné žalobci přiznat nárok na odpočet daně tak, jak jej deklaroval v daňových přiznáních, přestože byly podmínky § 72 a § 73 ZDPH naplněny.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[9] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce včas žalobu. Jednak namítal porušení procesních ustanovení daňového řádu a jednak nesprávné vyhodnocení okolností, které měly prokázat zneužití práva ze strany žalobce.

[10] Konkrétně namítal, že seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy v odvolacím řízení a seznámení s odlišným právním názorem ze dne 10. 7. 2012 nesplňovalo požadavky dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný nijak neupřesnil neobvyklé obchodní praktiky, na základě jejichž hodnocení dospěl k jinému právnímu názoru – nespecifikoval tzv. objektivní a subjektivní kritéria zneužití práva. Pouhý odkaz na nekonkretizovaná zjištění správce daně nebyl dostatečný. Úvahy žalovaného byly zřejmé až teprve z odůvodnění napadeného rozhodnutí, a žalobce tak neměl možnost na ně reagovat v rámci odvolacího řízení.

[11] Žalovaný nesprávně vyhodnotil jednotlivé skutečnosti, které podle něj mají velmi nestandardní charakter v porovnání s obvyklou obchodní praxí, a které lze vyhodnotit jako objektivní kritéria v testu zneužití.

[12] V Iráku je specifické obchodní a právní prostředí, obchodní vztahy jsou založené na důvěře a osobní známosti mezi obchodníky. Písemná forma smlouvy má význam pouze ve fungujícím právním státě jako je ČR, v Iráku neposkytuje písemná forma smlouvy žádnou záruku vymahatelnosti dodržení smluvních povinností.

[13] Není zřejmé, jak si žalovaný představoval, aby byl žalobce zajištěn. V Iráku je možno zajištění pouze formou státní garance, kterou však stát neposkytuje na platby za dodávky textilního zboží.

[14] Platební údaje žalobce jsou jeho obchodním partnerům známy z předchozích obchodních případů, proto nejsou uvedeny na odběratelských fakturách. Převody valut do zahraničí jsou v Iráku omezeny, v současnosti toto omezení činí u amerických dolarů 50 000 USD. Platby do zahraničí ve větších částkách není možno provádět přímo na účet v ČR, ale buď zápočtem, platbou v hotovosti, převodem přes třetí zemi atd.

[15] Vzhledem k tomu, že žalovaný odmítá vyplatit DPH, nemůže žalobce svému dodavateli zaplatit kupní cenu včetně DPH v plné výši. Žalobce nepředpokládal, že bude daňové řízení trvat tak dlouho, a proto se se svými obchodními partnery domluvil, že s dokončením obchodu počkají až do ukončení daňového řízení.

[16] Roční doba splatnosti není u velkých obchodů s Irákem neobvyklá. Správní orgány neuvedly, ve srovnání s jakými obdobnými obchodními případy, považovaly dobu splatnosti za neobvykle dlouhou. Žalovaný pouze uvedl srovnání s tuzemskými transakcemi, zde se však jednalo o transakci zahraniční.

[17] Pojistné do zemí jako je Irák obchod značně prodražuje. Pokud se nejedná o křehké zboží nebo zboží podléhající rychlé zkáze, obchodník uzavře smlouvu o přepravě s velkým a renomovaným dopravcem a ušetří náklady na pojištění zboží.

[18] Není pravdou, že nadměrný odpočet za předcházející zdaňovací období byl ve všech případech vybrán z účtu v hotovosti. Nadměrný odpočet nebyl vyveden z podnikání, ale byl použit na úhradu závazků žalobce. Žalovaný neodůvodnil svůj závěr, že nadměrný odpočet DPH byl v minulosti žalobcem „vyveden z podnikání.“

[19] Podnikání žalobce spočívá v mezinárodním obchodě – vývozu zboží z tuzemska do třetích zemí. Jelikož žalovaný odmítá vrátit nadměrný odpočet DPH, byl žalobce nucen utlumit svoji činnost do doby, než bude zřejmé, jak má podle správních orgánů postupovat. Žalobci nelze klást k tíži, že v obchodní činnosti nepokračuje a neriskuje tak další obdobné problémy v daňovém řízení.

[20] Při velkém objemu zboží je fakticky možné provést pouze namátkovou kontrolu. Žalobci je zřejmé, jaké zboží nakoupil a jaké vyvážel. Žádný daňový subjekt nepředpokládá, že jej bude správce daně přezkušovat z popisu konkrétních položek prokazatelně existujícího a vyvezeného zboží.

[21] Není zřejmé, co považuje žalovaný za zboží luxusního charakteru a jakým způsobem z pouhé fotodokumentace mohl učinit závěr o kvalitě použitých materiálů a zpracování zboží. Postup znalce při zpracování znaleckého posudku ze dne 12. 6. 2011, č. 7/2011, je nepřezkoumatelný. Znalec měl u každé jednotlivé položky písemného posudku uvést, jakým způsobem stanovil cenu obvyklou. Pokud vycházel ze srovnání s identickým nebo obdobným zbožím, které našel v kamenném či internetovém obchodě, měl uvést v jakém obchodě a kdy srovnávací vzorek dohledal, za jakou cenu se tento vzorek prodával a proč považoval vzorek za srovnatelný s posuzovanou konkrétní položkou zkoumaného zboží. Nic takového však znalec u jednotlivých položek neuvedl. Znalec nepřihlédl ke skutečnosti, že se na trhu nachází textilní zboží, které je v podstatě identické a liší se pouze kvalitou použité bavlny a z toho důvodu i cenou. Správní orgány při svém rozhodování neměly vycházet z ceny obvyklé (střední), jelikož u každé ceny existuje určitý rozptyl, přičemž obchodníci se snaží zboží co nejlevněji nakoupit a prodat s co nejvyšším výnosem.

[22] Žalobci není známo, že by Irácká celní správa vedla evidenci společností, které do Iráku dovážejí zboží. Žalovaný však nepochyboval, že žalobce zboží do Iráku skutečně fyzicky dovážel, a proto je (ne)uvedení v této evidenci irelevantní.

[23] Správce daně není oprávněn posuzovat, jaká přírážka k pořizovací ceně je při prodeji neobvyklá či minimální. Zisk, který zúčastnění na obchodech očekávali, byl zcela obvyklý vzhledem k dalším okolnostem obchodu. To mohlo být objasněno, kdyby správce daně provedl navrhované důkazy – výslech pana K. a výslech zástupce společnosti LOOMAN, s.r.o.

[24] Žalovaný s odkazem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) uvedl, že objektivní kritéria použitá při testu zneužití práva při předmětných transakcích porovnával s ostatními podobnými transakcemi. Žádné takovéto podobné transakce však

v rozhodnutí neuvedl. Postup žalovaného tak neodpovídá požadavkům judikatury, na kterou se odvolával. Žalobci není známo, že by ostatní exportéři postupovali nějak zásadně odlišně.

[25] Žalovaný rovněž v rámci hodnocení subjektivních kritérií neprovedl posouzení právních, hospodářských a personálních vztahů v řetězci. Subjektivní kritérium uvedené v napadeném rozhodnutí na str. 6 v první a druhé větě neodpovídá požadavkům judikatury SDEU a není odůvodněno konkrétními důkazy.

[26] Jednání žalobce mělo reálný ekonomický základ, z porovnání nákupní a prodejní ceny je zřejmé, že žalobce směřoval k obvyklému přiměřenému zisku. Není možné, aby žalobci, který svým jednáním zákon neporušil a legitimně proto očekával vrácení nadměrného odpočtu DPH, bylo toto odepráno z důvodu neobvyklosti okolností obchodu, aniž by tato neobvyklost vyplývala z porovnání s jinými konkrétními obchodními transakcemi jiných obchodních subjektů, které by správce daně konkrétně a podrobně popsal.

[27] S ohledem na shora uvedené skutečnosti žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[28] Ve vyjádření k žalobě žalovaný předně uvedl, že skutková zjištění nejsou mezi stranami sporná. Dále uvedl, že doplnění odvolacího řízení proběhlo naprosto v souladu s § 115 daňového řádu a žalobce byl s výsledkem tohoto doplnění seznámen písemností ze dne 10. 7. 2012, č. j. 10409/12-1303-703609.

[29] Napadené rozhodnutí je vystavěno na zjištění porušení zásady zákazu zneužití práva, nikoliv na zjištění nezákonnosti postupu či neunesení důkazního břemene žalobcem. Žalovaný uvedl důvody, pro něž považoval předmětnou obchodní transakci za nestandardní (tzv. objektivní kritéria případu) a dospěl k závěru, že cílem jednání žalobce bylo dosáhnout úmyslně neoprávněné výhody zneužitím neutrality DPH v rámci řetězce obchodních případů (subjektivní kritérium). Napadené rozhodnutí proto nelze považovat za nepřezkoumatelné.

[30] Objektivní a subjektivní kritéria je nutno hodnotit ve vzájemném souhrnu. Izolované pojetí takových kritérií může navozovat dojem naprosté standardnosti realizovaných obchodních případů. Přesvědčivost a síla objektivních a subjektivních kritérií spočívá v jejich komplexu.

[31] Žalovaný dále obšírně popsal princip DPH a zásady zákazu zneužití práva a zdůraznil, že nikdo nezpochybňoval, že zboží fyzicky existovalo a v deklarované podobě opustilo území České republiky. Správcem daně však bylo zjištěno vědomé zneužití systému a neutrality DPH v rámci společného trhu Evropské unie.

[32] Cena, jako jedno z objektivních kritérií, nebyla zjišťována zcela konkrétně a najisto. Postačoval závěr z pořízeného znaleckého posudku, že se jednalo o cenu neobvykle vysokou, několiknásobně vyšší než jsou ceny na českém trhu. Napadené rozhodnutí nebylo esenciálně vystavěno na zjištění nesrovnalosti v ceně smluvené a ceně tržní (obvyklé). Znalecký posudek

hodnotil i kvalitu vyváženého zboží a dospěl k závěru, že se ve většině případů jednalo o zboží pochybné kvality, mnohdy hraničící s naprostou nefunkčností.

[33] V dalším žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na správní spis a navrhl zamítnutí žaloby.

IV. Další podání žalobce

[34] V replice ze dne 30. 5. 2013 žalobce odkázal na následující pasáž vyjádření žalovaného: „Zde správce daně a žalovaný odvolací orgán vycházel ze zjištěných běžných a obvyklých obchodních zvyklostí při obchodování se Spojenými arabskými emiráty“ a uvedl, že není zřejmé jakým způsobem správce daně a žalovaný zjišťoval běžné a obvyklé obchodní zvyklosti při obchodování s Irákem. Neuvedl žádné konkrétní obchodní případy, se kterými obchody žalobce srovnával, když je shledal za nestandardní.

[35] Podáním ze dne 18. 6. 2014 žalobce prostřednictvím nového jednatele společnosti žalobu doplnil a předložil listinné důkazy (daňová přiznání žalobce k DPH a dani z příjmu právnických osob, usnesení o odložení věci neznámého pachatele – příslušníka Policie České republiky, podezřelého ze spáchání přečinu zneužití pravomoci úřední osoby, přečinu vydírání a přečinu nebezpečného vyhrožování, usnesení o nařízení sledování bankovního účtu společnosti SYTECO, s.r.o., a usnesení o odložení podezření ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, kterého se měl dopustit mj. dřívější jednatel žalobce M. B. J. H. A.). Dále uvedl, že dodavatelská společnost LOOMAN, s.r.o., odvedla do státní pokladny DPH ve výši, která zhruba odpovídá dani na vstupu žalobce. Žalobce se stejným dodavatelem obchodoval po dobu čtyř let, předchozí obchodní transakce správce daně uznal a vyměřil v plné výši dle daňového přiznání společnosti. Uvedené obchodní případy, včetně těch, které jsou předmětem žaloby, prokazatelně proběhly, a to za plné kontroly státních orgánů.

[36] Po celou dobu podnikání nedošlo k žádnému trestnému činu, a proto je použití zásady zákazu zneužití práva v daném případě nesmyslná. Předložená usnesení orgánů činných v trestním řízení měl správce daně k dispozici, ale žalobci je zamlčel, nepoužil je jako důkaz ve prospěch žalobce a ani nezahájil obnovu řízení, příp. přezkum napadeného rozhodnutí.

[37] Dne 23. 6. 2014 žalobce doložil další listinné důkazy – daňová přiznání k DPH a dani z příjmu právnických osob dodavatele žalobce společnosti LOOMAN, s.r.o., na vědomí soudu žalobce poslal podnět k prověření postupu Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, územního pracoviště Brno II, resp. Brno III, a sdělení Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj k žádosti o poskytnutí informace.

V. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[38] Zdejší soud, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně, včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[39] Žalobce namítal, že seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy v odvolacím řízení a seznámení s odlišným právním názorem ze dne 10. 7. 2012 nesplňovalo požadavky dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Úvahy žalovaného byly dle žalobce zřejmé až teprve z odůvodnění napadeného rozhodnutí, a ten tak neměl možnost na ně reagovat v rámci odvolacího řízení. Soud se s touto námitkou neztotožnil.

[40] Již v průběhu vytýkacího řízení (postupu k odstranění pochybností) muselo být žalobci zřejmé, proč správní orgány hodlají přistoupit k úpravě jeho daňové povinnosti. V odůvodnění platebních výměrů (jejichž součástí byly i úřední záznamy o průběhu postupu k odstranění pochybností) bylo jasné uvedeno, že žalobce formálně splnil podmínky nároku na odpočet, nicméně po posouzení objektivních a subjektivních kritérií dospěl správce daně k závěru, že hlavním cílem žalobce bylo získat nárok na nadměrný odpočet. Správce daně uvedl důkazní prostředky, ze kterých vycházel a popsal i objektivní kritéria, která prokazovala nestandardní charakter obchodních transakcí žalobce. Dle správce daně se jednalo ze strany žalobce o zneužití objektivního daňového práva.

[41] Žalovaný v rámci odvolacího řízení informoval žalobce o zjištěných skutečnostech a důkazech v odvolacím řízení a odlišném právním názoru seznámením ze dne 10. 7. 2012, č. j. 10409/12-1303-703609. V rámci odvolacího řízení byly získány další důkazy, mj. znalecký posudek ze dne 12. 6. 2011, č. 7/2011, informace z Velvyslanectví ČR v Bagdádu či řada dalších listinných důkazů předložených žalobcem. Žalovaný potvrdil závěry správce daně, že žalobce splnil formální podmínky pro uplatnění osvobození od DPH. Okolnosti zjištěné v průběhu řízení (objektivní i subjektivní kritéria) však indikovaly porušení zákazu zneužití práva, a proto nemohl být uznán nárok na odpočet daně uplatněný žalobcem. Žalovaný korigoval chybný závěr správce daně, že žalobce nenaplnil podmínky § 72 odst. 1 ZDPH, protože neprovozoval ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 2 ZDPH (viz str. 5 odst. 1 seznámení ze dne 10. 7. 2012). Ačkoli žalobce vykazoval hospodářskou činnost, bylo zjištěno zneužití ZDPH.

[42] Žalovaný se tedy se správcem daně shodl v základní otázce, zda se jednalo ze strany žalobce o zneužití práva. Žalovaný pouze upravil právní konstrukci, z jakého důvodu není možno vyhovět nároku žalobce na přiznání nadměrného odpočtu daně, přestože formálně byly splněny veškeré podmínky. V tom spočíval odlišný právní názor žalovaného. O změně dotčených ustanovení ZDPH byl žalobce v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámen dne 10. 7. 2012.

[43] V rámci postupu podle § 115 odst. 2 daňového řádu odvolací orgán seznamuje odvolatele s *nově* zjištěnými skutečnostmi a důkazy či *odlišným* právním názorem. Skutečnosti, důkazy či právní názory zřejmé z předchozího průběhu řízení není odvolací orgán povinen opakovat. V souladu s tím nebyl v nyní projednávané věci žalovaný povinen v seznámení znovu opakovat veškeré objektivní a subjektivní kritéria (svědčící o existenci zneužití práva), která byla známa již z odůvodnění rozhodnutí správce daně. V procesním postupu žalovaného tak soud neshledal pochybení.

[44] Hlavní spor mezi stranami spočíval v tom, zda obchodní transakce žalobce byly skutečnou podnikatelskou aktivitou, nebo se jednalo o zneužití práva na odpočet daně a zda žalovaný svoje závěry řádně odůvodnil.

[45] Co se týče institutu zneužití práva a jeho aplikace, zdejší soud vycházel z judikatury SDEU a též Nejvyššího správního soudu (zejména z rozsudků ze dne 10. 1. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48, ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005-77, ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108, ze dne 27. 11. 2008, č. j. 5 Afs 61/2008-80, či ze dne 12. 12. 2012, č. j. 5 Afs 75/2011-57, jakož i z rozsudku rozšířeného senátu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155, a usnesení rozšířeného senátu ze dne 27. 5. 2010, č. j. 1 As 70/2008-74).

[46] V daňové oblasti v obecné rovině platí, že neexistuje žádná povinnost podnikat takovým způsobem, aby se zvýšil daňový příjem státu. Daňoví poplatníci si mohou uspořádat svoje podnikání tak, aby si snížili svou daňovou povinnost. Na druhé straně však taková svoboda existuje pouze v rozsahu legálních možností stanovených režimem DPH. V souladu s rozsudkem SDEU ze dne 21. 2. 2006, *Halifax*, C-255/02, Recueil, s. I-1609, přitom plátcí daně lze odepřít jim nárokováné daňové zvýhodnění s odkazem na porušení zákazu zneužití pokud

a) výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice (resp. směrnice 2006/112) a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními a

b) ze všech objektivních okolností musí vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Zákaz zneužití přitom není relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění vůči daňovým orgánům.

[36] Závěry z rozsudku *Halifax* byly potvrzeny a dále rozvedeny i v rozsudku SDEU ze dne 21. 1. 2008, *Part Service*, C-425/06, Recueil, s. I-00897, ve kterém byla řešena otázka, zda je zneužitím práva situace, kdy je hlavním účelem dotčeného nebo dotčených plnění dosažení daňového zvýhodnění, nebo zda se o zneužívající praktiku jedná pouze tehdy, pokud je dosažení tohoto daňového zvýhodnění jediným sledovaným účelem, s vyloučením jiných hospodářských účelů. SDEU přisvědčil první z možností a mj. uvedl, že: „[...] vnitrostátní soud může při posuzování, které mu přísluší provést, vzít v úvahu čistě umělý charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi dotčenými hospodářskými subjekty, [pokud] tyto skutečnosti jsou takové povahy, že ukazují na to, že získání daňového zvýhodnění představuje hlavní sledovaný cíl, přes případné vedle toho existující hospodářské cíle vycházející z hledisek týkajících se například marketingu, organizace a záruk.“

[47] Při ověření, zda zamýšlená operace sleduje nedovolené daňové zvýhodnění, se přitom vnitrostátní orgány nemohou omezit na použití předem určených obecných kritérií, ale musí provést v každém konkrétním případě celkový přezkum dotčené operace (rozsudek SDEU ze dne 17. 7. 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95, Recueil, s. I-4161).

[48] V případě žalobce byly podmínky pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu zneužití práva naplněny. Z objektivních kritérií uvedených žalovaným v napadeném rozhodnutí vyplývá účelovost jednání žalobce. Jeho ekonomická činnost neměla za účel vytvářet skutečný zisk, nýbrž jen využít objektivního daňového práva k získání nároku na odpočet daně. Hlavní účel žalobcem navozené situace je třeba hledat na základě skutečného

obsahu jím provedených úkonů. Správce daně v tomto smyslu postupoval správně, pokud se snažil jejich skutečný obsah a účel rozkrýt. V souladu se zásadami právní jistoty a legitimního očekávání bylo přitom nutné, aby poskytl žalobci prostor, aby vysvětlil, zda jeho ekonomická činnost nemá jiný účel, než pouhé dosažení daňového zvýhodnění. V tomto případě však i přes poskytnutý prostor žalobce neuvedl (vzhledem ke zjištěným skutkovým okolnostem) dostatečně relevantní důvody, proč by jím prováděné úkony měly být posuzovány v intencích běžných podnikatelských cílů.

[49] V rámci provedeného dokazování správce daně zjistil zapojení žalobce do obchodování v rámci řetězce obchodníků, které se vyznačovalo tím, že mezi jednotlivými společnostmi docházelo k dodávkám ve stejný den a bylo vždy dodáváno stejné množství zboží, jehož cena se v řetězci minimálně navyšovala. Docházelo pouze k „přefakturaci“ zboží z jedné společnosti na druhou s minimální přírůžkou.

[50] Soud se ztotožnil se závěry žalovaného podrobně popsány v odůvodnění napadeného rozhodnutí, že ekonomické chování žalobce nebylo ve svém *souhrnu* racionální a v mezích obvyklých obchodních praktik. Přestože obchodované zboží mělo deklarovanou hodnotu v řádu desítek milionů korun, nebyly o těchto transakcích (při nákupu ani při prodeji) sepsány žádné písemné smlouvy. Rovněž zajištění plateb, způsob plateb, podmínky odpovědnosti za škodu, (ne)sjednání pojištění či doby splatnosti neodpovídaly postupům očekávatelným při nakládání s předmětným zbožím. Žalobce se choval jako běžný podnikatelský subjekt pouze zdánlivě. Ze zjištěného skutkového stavu vyplývá, že jednal tak, jako by ho nezajímalo, zda na předmětných transakcích vůbec vydělá (tedy vyjma vyplacení nadměrných odpočtů). Kromě předmětných transakcí, u kterých nárokoval nadměrný odpočet daně, žalobce nevyvíjel další obchodní aktivity.

[51] Správce daně i žalovaný hodnotili jak objektivní, tak subjektivní kritéria, a dospěli k závěru o nestandardním charakteru uskutečněných transakcí. Zde je nutné zdůraznit, že se nejednalo o transakce nezákonného charakteru. Žalobce nebyl povinen provádět transakce nějakým určitým „obvyklým“ způsobem, ale souhrn všech okolností a celá řada nestandardních kroků vedla žalovaného k závěru, že došlo k účelovému sestavení řetězce dodavatelů za dodržení formálních zákonných podmínek pro získání nároku na odpočet daně.

[52] S přihlédnutím k výše uvedenému je potřeba přistupovat k hodnocení jednotlivých objektivních kritérií, která žalovaný uvedl v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobci lze přisvědčit, že nebyl povinen uzavírat písemné smlouvy, zajistit svoje pohledávky, na fakturách uvádět číslo účtu, sjednat si krátkou dobu splatnosti či pojistit zboží. I u dalších objektivních kritérií (úhrada závazků, výběr nadměrného odpočtu za předcházející zdaňovací období, následná činnost žalobce, kontrola zboží atd.), žalobce předložil vysvětlení, dle kterých se mohlo zdát, že se jednalo o standardní obchodní transakce.

[53] Zde lze přisvědčit žalovanému, že objektivní kritéria je nutno hodnotit ve vzájemném souhrnu. Izolované pojetí takových kritérií může navozovat dojem standardnosti realizovaných obchodních případů. Přesvědčivost objektivních kritérií však spočívá v jejich komplexu. Všechny zmíněné okolnosti ve svém souhrnu svědčily o nestandardnosti předmětných transakcí. Neobvyklý charakter podmínek transakcí oproti obvyklé obchodní praxi byl zřejmý *prima facie* (například absence písemné smlouvy u zboží v hodnotě několika

desítek miliónů korun atd.), a nebylo povinností žalovaného dotčené transakce srovnávat s jinými konkrétními transakcemi jiných subjektů. Žalobce neprokázal, že by obdobné obchodní jednání bylo v obecné obchodní praxi obvyklé.

[54] Dle znaleckého posudku ze dne 12. 6. 2011, č. 7/2011, ceny deklarované žalobcem při nákupu zboží v tuzemsku stejně jako při následném vývozu zboží do Iráku, podstatně překračovaly ceny obvyklé. Znalec uvedl, že oceňované zboží je v nejnižší cenové kvalitě nacházející se na českém trhu. Zdůraznil přitom, že ve většině případů bylo vyvážené zboží pochybné kvality, hraničící mnohdy až s naprostou nepoužitelností a nefunkčností. Lze se ztotožnit se závěrem žalovaného, že cenu, jako jedno z objektivních kritérií, nebylo nutné zjišťovat zcela konkrétně. Postačoval závěr z porízeného znaleckého posudku, že se jednalo o cenu neobvykle vysokou, několikanásobně vyšší než jsou ceny na českém trhu. Skutečnost, že cena deklarovaná žalobcem byla neobvykle vysoká a odchylovala se od ceny obvyklé, podporuje závěr, že cílem transakcí bylo získat co nejvyšší daňové zvýhodnění. Byť sama o sobě vyšší deklarovaná cena zboží nemá při uplatňování daňových odpočtů vliv, nelze tuto okolnost v daném kontextu též pominout. Námitka žalobce vůči znaleckému posudku tedy nebyla důvodná.

[55] Soud se s provedeným hodnocením správních orgánů ztotožnil a v provedeném testu zneužití práva neshledal žádné excesy. Žalovaný nevybočil z mezí svého správního uvážení.

[56] Krajský soud se zabýval také druhým kritériem zneužití daňového práva, a to je subjektivní kritérium na straně žalobce, tedy, zda žalobce věděl či s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem mohl vědět, že jeho jednání v důsledku směřuje pouze k získání nároku na odpočet DPH (srov. rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04, Sbírka rozhodnutí 2006, s. I-06161, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 111/2009-274).

[57] Nárok na odpočet daně mohl být žalobci uznán pouze za situace, kdy by prokázal, že s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem nemohl mít žádný důvod domnívat se, že se svým nákupem a následným prodejem do třetí země účastní plnění, které je zasaženo podvodem na DPH, jinými slovy že byl do řetězce zapojen zcela náhodně.

[58] Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že se tímto zabýval i žalovaný. Na straně 6 uvedl, že předmětné transakce byly žalobcem uskutečněny „úmyslně a zcela záměrně za účelem získání nadměrného odpočtu deklarováním nákupu zboží a následného vývozu, který je ve smyslu ZDPH osvobozen od daně na výstupu. Úmyslně byl deklarován nákup zboží za vysoké ceny, nebyla uzavřena písemná smlouva, i když se jednalo o prodej zboží ve velkých objemech, nebyly činěny žádné standardní kroky k vymáhání pohledávek ani jedním ze zainteresovaných subjektů. Na základě těchto skutečností nelze než dovodit, že daňový subjekt musel vědět o výše popsanych okolnostech provázejících předmětné obchodní transakce a musel si být vědom skutečného efektu těchto transakcí.“ Zdejší soud se s tímto závěrem žalovaného ztotožnil. Ze zjištěných konkrétních okolností případu vyplývá, že v předmětných obchodních transakcích byl žalobce aktivním a podstatným účastníkem, počínal si při obchodování značně nestandardně a z ekonomického hlediska riskantně. Bylo

tak možné vyloučit, že by se žalobce podvodného řetězce účastnil zcela náhodně. Tím spíše, že byl žalobce posledním článkem řetězce, který měl inkasovat nadměrný odpočet daně.

[59] Krajský soud považuje za vhodné též připomenout, že daňový subjekt by měl přijmout opatření proti podvodům v rámci své obchodní činnosti a být obezřetný při sjednávání obchodních kontraktů, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděl či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohl (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 73/2008-162 nebo ze dne 5. 2. 2009, č. j. 2 Afs 46/2008-175). Žalobce neprokázal, že by navzdory řadě objektivních okolností svědčících o podvodném jednání, o svém zapojení v řetězci nevěděl. Žalovaný naopak prokázal, že žalobce věděl (či alespoň vědět mohl) o tom, že jeho jednání slouží pouze k zisku nadměrného odpočtu DPH. Na základě výše uvedeného pak zdejší soud konstatuje, že bylo naplněno i tzv. subjektivní kritérium pro zneužití daňového práva.

[60] Důkazy předložené žalobcem v podáních ze dne 18. 6. 2014 a 23. 6. 2014 soud neprovedl pro jejich nadbytečnost. Daňové řízení na straně jedné a trestní řízení na straně druhé vykazují podstatné odlišnosti. Nelze obecně tvrdit, že ten, kdo byl zproštěn obvinění ze spáchání trestného činu (resp. vůči němuž bylo odloženo podezření ze spáchání trestného činu), má bez dalšího nárok na to, aby mu bylo vyhověno v daňovém řízení a byl mu uznán nárok na odpočet daně. Podmínky pro uplatnění odpočtu DPH a okolnosti vedoucí k závěru o spáchání trestného činu mohou být rozdílné a zproštění obžaloby v trestní věci automaticky nepředjímá úspěch i v daňovém řízení. Obzvlášť pokud v daňovém řízení je daňovým subjektem právnická osoba a v trestním řízení je stíhán jednatel této právnické osoby - osoba fyzická. Smysl těchto řízení je zcela odlišný a závěr správce daně o zneužití objektivního daňového práva je nezávislý na zjištění orgánů činných v trestním řízení, zda byla naplněna skutková podstata trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Proto soud neprovedl důkaz usnesením o odložení podezření ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, kterého se měl dopustit mj. dřívější jednatel žalobce M. B. J. H. A. Další důkazy s nyní projednávanou věcí přímo nesouvisely - usnesení o odložení věci neznámého pachatele – příslušníka Policie České republiky, podezřelého ze spáchání přečinu zneužití pravomoci úřední osoby, přečinu vydírání a přečinu nebezpečného vyhrožování a usnesení o nařízení sledování bankovního účtu společnosti SYTECO, s.r.o.

[61] Daňová přiznání společnosti LOOMAN, s.r.o., také nebyla pro danou věc rozhodná, jelikož předmětem přezkumu byla daňová povinnost žalobce, nikoli společnosti LOOMAN, s.r.o. Tato společnost byla posledním článkem řetězce před žalobcem (jeho dodavatel) a nedošlo u něj k nadhodnocení prodejní ceny. Nákupní a prodejní ceny se lišily pouze v jednotkách korun, a proto byl i rozdíl daně na vstupu a na výstupu minimální. K tomu se žalovaný vyjádřil na str. 7 napadeného rozhodnutí.

[62] O tom, že v předcházejících zdaňovacích obdobích byly nadměrné odpočty finančním úřadem žalobci vyplaceny, nebylo sporu. Relevantní daňová přiznání žalobce byla součástí správního spisu a daňová přiznání za ostatní zdaňovací období nebyla pro nyní projednávanou věc podstatná.

VI. Závěr a náklady řízení

[63] Krajský soud v Brně tedy shledal žalobcovy námitky nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[64] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto 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 úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti 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 31. března 2015

JUDr. Zuzana Bystřická, v. r.
předsedkyně senátu
v.z. JUDr. Kateřina Mrázová, Ph.D.
členka senátu
(dle § 54 odst. 2 s. ř. s.)