



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Petra Šebka a Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. v právní věci žalobce: **Lia Fail company s.r.o.**, se sídlem Brno, Hybešova 726/42, zastoupený Mgr. Jakubem Hartmanem, advokátem, se sídlem Brno, Veverí 456/9, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 13.12.2012, č.j. 19313/12-1303-703609,

t a k t o :

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce podanou žalobou brojí proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 13.12.2012, č.j. 19313/12-1303-703609, kterým bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno I ze dne 24.8.2011, č.j. 309885/11/288914707162.

Působnost orgánu rozhodujícího o žalobcově odvolání přešla v průběhu řízení před zdejším soudem s účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, na Odvolací finanční ředitelství, které se tak podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), stalo žalovaným.

I. Podstata věci

Žalobce dodal na základě kupní smlouvy ze dne 21.7.2010 společnosti LOOTRADE s.r.o. 48.000 kusů textilního zboží (- dle kupní smlouvy se jednalo o mix - bundy, mikiny, vesty, trenky, košile, trička, tepláky, polokošile) v celkové hodnotě 55.872.000 Kč včetně DPH (faktura na výstupu ze dne 27.7.2010). Zboží žalobce pořídil od společnosti GASTROSERVIS s.r.o. na základě kupní smlouvy ze dne 21.7.2010, podle faktury na vstupu ze dne 27.7.2010, za cenu 55.756.800 Kč včetně DPH. Podle kupní smlouvy ze dne 21.7.2010 se jednalo o 48.000 kusů - mix - bundy, mikiny, vesty, trenky, košile, trička, tepláky, polokošile. Žalobce uplatnil z této obchodní transakce za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2010 nárok na odpočet DPH.

Na základě výsledku postupu k odstranění pochybností správce daně dospěl k závěru, že žalobce a další daňové subjekty jsou zapojeni do účelově sestaveného řetězce obchodů, jejichž skutečným cílem není dosažení zisku z nákupu a prodeje zboží, ale pouze neoprávněné získání nadměrného odpočtu DPH u posledního článku řetězce. O tomto podezření svědčí, že zboží není mezi žádným článkem řetězce doposud uhrazeno a to ani částečně, přestože od jeho dodání uplynulo již téměř 12 měsíců, že pohledávky a závazky nejsou zúčastněnými subjekty v řetězci nijak zajištěny ani vymáhány. Jednatel žalobce Radek Novák a jednatel LOOTRADE s.r.o. Michal Lomjanský jsou současně jednatelem společností NOVRA s.r.o. a LOOMAN s.r.o., které od konce roku 2007 do poloviny roku 2010 vystupovaly jako prostřední články řetězců subjektů obchodujících s nadhodnoceným zbožím (převážně textilem), které bylo posledním článkem řetězce vždy vyvezeno do třetích zemí s požadavkem na vyplacení nadměrného odpočtu v řádech milionů Kč.

Společnosti NOVRA s.r.o. a LOOMAN s.r.o. po dobu 3 let deklarovaly obchodní případy v řádech desítek milionů Kč měsíčně, přičemž předmětné dodávky zboží nebyly rovněž v řetězci hrazeny, což jednoznačně potvrzuje výše pohledávek a

závazků z obchodního styku uvedená těmito společnostmi v jejich účetní závěrce za rok 2009, která se pohybuje v řádech miliard Kč.

Všechny společnosti zapojené do řetězce dodávek jsou společnostmi s ručením omezeným se základním povinným vkladem 200.000 Kč, které nemají žádný majetek ani zaměstnance a kromě deklarovaných obchodů nevykazují žádnou jinou podnikatelskou činnost. Sídla těchto společností jsou pouze formální, ve skutečnosti na těchto adresách subjekty žádné prostory nevyužívají. Na počátku řetězce vystupuje nekontaktní daňový subjekt, který sice formálně podal daňové přiznání, ve kterém uvedl odpovídající objem přijatých a uskutečněných plnění, ale na výzvu správce daně již nijak nereagoval a neprokázal, že se předmětná plnění vůbec uskutečnila. Správce daně neměl možnost zjistit ani skutečný původ obchodovaného zboží ani prvotního dodavatele, který by odvedl adekvátní výši DPH do státního rozpočtu.

Z výpovědi jednatele žalobce je zřejmé, že při provádění obchodních transakcí nikoho ze zúčastněných článků řetězce nezajímaly běžné parametry obchodovaného zboží (kvalita, užité vlastnosti, materiál, velikost, země původu, výrobce, obchodní značka apod.), dokonce ani množství kusů. Sám jednatel daňového subjektu uvedl v protokole o ústním jednání, že veškeré platby mezi články řetězce jsou odvislé od vyplacení nadměrného odpočtu posledního daňového subjektu a veškeré termíny očekávaných plateb za zboží se odvíjí od ukončení daňového řízení u této společnosti. Pro případ, že finanční úřad neuzná nárok na odpočet na základě faktury vystavené společností LOOTRADE s.r.o. a nevyplatí nadměrný odpočet, zvažuje žalobce variantu vrácení zboží v celém řetězci a vydobropisování předmětných faktur.

Správce daně nárok na odpočet DPH neuznal, neboť dospěl k závěru, že v případě této transakce bylo jejím cílem získání výhody spočívající v uplatnění odpočtu a nikoliv dosažení reálného ekonomického zisku.

Odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně žalovaný zamítl s tím, že předmětné zboží bylo dodáváno v řetězci NEZNÁMÝ SUBJEKT→ PROFYREAL s.r.o.→ GASTROSERVIS s.r.o.→ LIA FAIL COMPANY s.r.o.→ LOOTRADE s.r.o.→ SKALINEX TRADE s.r.o., a poté bylo dodáno na Slovensko. Podle žalovaného zjištěné subjektivní a objektivní okolnosti nasvědčují tomu, že došlo k úmyslnému deklarování nadhodnocených nákupů velkého množství textilního zboží, kdy jednotliví dodavatelé vykazali minimální marže. Nákupy i prodeje po formální stránce splnily podmínky zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), nicméně byly uskutečněny za neobvyklých obchodních podmínek, které nasvědčují úmyslnému jednání za účelem čerpání odpočtu; tento stav pak není v souladu s účelem zákona o DPH. Žalovaný tak odvolací námitky žalobce týkající se nesouhlasu se zneužitím práva zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil.

Tento závěr nyní žalobce napadá podanou žalobou.

II. Shrnutí žaloby

Žalobce namítá, že tvrzení, že se úmyslně podílel na vybudování řetězce obchodních společností, jejichž cílem bylo prostřednictvím formálně bezvadných obchodních transakcí vylákat na státu odpočet DPH, nebylo prokázáno.

Žalobce se nijak netajil tím, že se jednalo o jeho první obchodní případ. Žádný právní předpis nestanoví obrat, jaký má první realizovaný obchod mít. Jednalo se o klasický model obchodu nákup – prodej, kdy není pravdou, že by nebyl sledován ekonomický účel. V případě úspěšné realizace by žalobce získal 96.000 Kč před zdaněním.

K provozování obchodní činnosti v oblasti nákup – prodej není nutnou podmínkou vlastnictví movitého či nemovitého majetku; obzvláště v době provádění internetových obchodů. Důležitější jsou obchodní znalosti a schopnosti. Ke skutečnosti, že na pokladně žalobce byl pouze základní vklad ve výši 200.000 Kč a že žalobce nečerpal žádný úvěr, žalobce poukázal na to, že znakem ekonomického zdraví daňového subjektu je, pokud je schopen svou činnost financovat výlučně ze svých vlastních zdrojů a nemá potřebu si opatřovat cizí kapitál. Dále odkázal na praxi zakládání a převádění tzv. ready-made společností.

Ke skutečnosti, že na adrese svého sídla má pouze administrativní sídlo se schránkou, žalobce namítá, že podle právní úpravy platné od 20.7.2009 nemusí být sídlo právnické osoby určeno adresou, kde právnická osoba sídlí skutečně. V případě potřeby bylo možné se s žalobcem na daném místě skutečně setkat. Tento údajně nestandardní znak podnikání žalobce je tedy naopak věcí zcela běžnou. Zcela standardním znakem podnikání je dále to, že žalobce zná své odběratele, v tomto případě konkrétně pana Michala Lomjanského.

K nezvyklé délce splatnosti faktur za předmětné zboží žalobce uvádí, že lhůta splatnosti faktur závisí výhradně na dohodě smluvních stran, přičemž žalobce si domluvil se svým dodavatelem lhůtu splatnosti tak, aby mohl kupní cenu zaplatit z částky utržené z dalšího prodeje zboží. Splnění povinnosti zaplatit kupní cenu pak bylo zajištěno směnkami vystavenými odběratelem. Pokud jde o vymáhání předmětné částky, pak celý dluh zatím není promlčen a proto jakékoliv závěry o tom, že se žalobce nedomáhal jeho zaplacení soudní cestou, jsou předčasné. Žádný právní předpis neukládá podnikatelům pojistit se na obchodní rizika a riziko znehodnocení zboží. Pojištěním by navíc žalobce zvyšoval své náklady. Správce daně nemůže vyžadovat po daňových subjektech další vydání s tím, že bez nich se jedná o pochybné obchody. Pojištění proti znehodnocení zboží bylo z pohledu žalobce navíc zbytečné, neboť k předání zboží odběrateli došlo prakticky ihned po nákupu zboží od dodavatele, čímž zcela eliminoval nebezpečí škody na věci v době, kdy byl jejím vlastníkem.

K poukazu správce daně, resp. žalovaného, že v kupní smlouvě nebyla specifikována kvalita zboží, druh, materiál, velikost, země původu, výrobce, obchodní značka apod., žalobce uvádí, že žádné právní předpisy neukládají žalobci povinnost v kupní smlouvě uvádět citované znaky zboží. Žalobce dodržel § 420 odst. 2 obchodního zákoníku. Žalobce dále odkazuje na § 427 odst. 1 obchodního zákoníku s tím, že vzhledem k množství krabic bylo nemožné a neúčelné, aby daňový subjekt prohlédl všechno zboží. V případech, kdy se následně zjistí rozpor mezi dodaným zbožím a předloženými vzorky, uplatní kupující své nároky vyplývající z odpovědnosti za vady u prodávajícího.

Skutečnosti, označené žalovaným za „nestandartní“, nemohou podle žalobce samy o sobě prokázat, že se jednalo o zneužití práva. Žalovaný extenzivně interpretoval závěry rozsudku Soudního dvora ve věci Halifax a nerespektoval zásady posuzování zneužití práva vytyčené rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 23.8.2006 ve věci sp.zn. 2 Afs 178/2005. Žalobce trvá na tom, že veškeré své jednání činil za účelem zisku. Ten měl být s ohledem na hodnotu obchodovaného zboží malý, avšak z hlediska vynaložených nákladů a času zcela dostačující. Je více než obvyklé, že pokud měl žalobce kontakty jak na dodavatele, tak na odběratele, že se zapojil do obchodní transakce a zboží s vidinou zisku přeprodal. To podle žalobce prokazuje, že nedošlo k naplnění podmínky, že relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně.

Pokud jde o podmínku, že přiznání práva na odpočet by bylo v rozporu se smyslem a účelem zákona o DPH, žalobce uvádí, že sám správce daně dospěl k závěru, že předmětná transakce byla uskutečněna, a proto přiznání odpočtu je zcela v souladu se zákonem o DPH. Žalovaný podle žalobce neunesl důkazní břemeno, neprokázal, že došlo k úmyslnému vytvoření řetězce subjektů za účelem vylákání nadměrného odpočtu. Žalovaný by musel prokázat minimálně to, že žalobce jednal s ostatními účastníky řetězce se společným úmyslem vylákat nadměrný odpočet a mít z něho prospěch. Žalobce nadto nikoho kromě odběratele a dodavatele neznal. Žalovaný i správce daně postupovali svévolně a svým postupem žalobce diskriminovali ve vztahu k daňovým subjektům ve stejném postavení a porušili tak § 8 odst. 2 daňového řádu.

Z výše uvedených důvodů se žalobce domáhá zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného i prvostupňového rozhodnutí správce daně. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný uvádí, že žalobce ve své žalobní argumentaci vytrhl jednotlivá objektivní kritéria případu z jejich vzájemné souvislosti. Je pravdou, že jejich izolované pojetí může navozovat dojem naprosté standartnosti realizovaného

obchodního případu, popřípadě může poukazovat na přísnou optiku správce daně. Nicméně síla a přesvědčivost objektivních a subjektivních kritérií, svědčících o zneužití objektivního práva, je právě v jejich komplexu. Pokud by se plnění uskutečnilo způsobem explicitně zakázaným, jak jednotlivá kritéria vykládá žalobce, nedošlo by *de iure* k jeho uskutečnění, což však není případ žalobce. Žalovaný dospěl k jednoznačnému závěru, že došlo ke zneužití práva žalobcem.

Taktéž žalovaný setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před soudem a z výše uvedených důvodů navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 s.ř.s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Napadené rozhodnutí bylo přezkoumáno v mezích uplatněných žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s.ř.s., podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného postupem podle § 75 odst. 1 s.ř.s.

Soud rozhodoval bez nařízení jednání za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s.ř.s.

Na základě údajů uvedených v daňovém priznání, v němž žalobce poprvé uvedl jiné než nulové hodnoty, vyzval správce daně žalobce k odstranění pochybností o správnosti a pravdivosti údajů o uskutečněných zdanitelných plněních.

Žalobce správci daně předložil kupní smlouvu s odběratelem LOOTRADE s.r.o. ze dne 21.7.2010 na 48.000 kusů textilního zboží, fakturu pro odběratele ze dne 27.7.2010, č. 10/0001, na částku 46.560.000 Kč, DPH: 9.312.000 Kč, dodací listy ze dne 27. a 26.7.2010, kupní smlouvu s dodavatelem GASTROSERVIS s.r.o. ze dne 21.7.2010 na 48.000 kusů textilního zboží, fakturu přijatou od dodavatele GASTROSERVIS s.r.o., ze dne 27.7.2010, č. 12010, na částku 46.464.000 Kč, DPH: 9.929.800 Kč, s dodacími listy ze dne 27.7. a 26.7.2010 a fakturu přijatou ze dne 28.7.2010, č. 37/10 a příjmový pokladní doklad za přepravu zboží od neplátce DPH - Petra Zatloukala.

Jednatel žalobce Radek Novák uvedl (protokol ze dne 25.2.2011, č.j. 45938/11), že k navázání kontaktu s odběratelem LOOTRADE s.r.o. došlo na základě dřívější obchodní spolupráce s jednatelem této společnosti - Michalem Lomjanským. Seznam zboží podle druhu a velikostí vyhotoven nebyl, protože cena byla dohodnutá za celkový objem zboží v počtu 48.000 kusů. Zboží kontroloval jednatel žalobce pouze při nakládce ve skladu společnosti GASTROSERVIS s.r.o., a to pouze namátkově, kdy otevřel cca 10 až 20 krabic, při pořízení je nekontroloval vůbec. Celkový počet krabic, v nichž bylo zboží uloženo, jednatel neznal, neznal dále

značku zboží ani zemi původu či výrobce, tyto skutečnosti nezjišťoval. Předmětné zboží nebylo doposud odběratelem uhrazeno a ani žalobce nic neuhradil svému dodavateli. Převážu provedl přepravce Petr Zatloukal.

Dále jednatel žalobce dne 25.2.2011 uvedl, že k úhradě faktury ze dne 27.7.2010, splatné ke dni 27.1.2011 zatím nedošlo. Splatnost faktur byla posunuta na žádost Michala Lomjanského, a to z důvodu neukončení daňového řízení u společnosti LOOTRADE s.r.o. Pokud nebude zboží uhrazeno či nedojde k další domluvě, budou učiněny právní kroky k vymáhání pohledávky na základě směnky. Není doposud jasné, zda bude finančním úřadem uznán vstup od společnosti LOOTRADE s.r.o. Žalobce je jistěn pro případ nezaplacení směnkou vystavenou společností LOOTRADE s.r.o. ve prospěch žalobce. Případně bude žalobce společně s LOOTRADE s.r.o. a GASTROSERVIS s.r.o. postupovat vůči konečnému odběrateli, kterého jednatel žalobce zatím nezná. Další varianta řešení v případě nezaplacení je vrácení zboží a vydobropisování faktur.

Z těchto důvodů též žalobce neuhradil fakturu ze dne 27.7.2010, splatnou dne 27.1.2011 společnosti GASTROSERVIS s.r.o. Ta zaslala žalobci upomínku a po domluvě byla prodloužena lhůta splatnosti. Jednatel žalobce dále uvedl, že společnost Lia Fail company s.r.o. nemá žádný majetek, nemá zaměstnance, jednatel ji koupil před třemi lety jako tzv. ready made společnost, uskutečnila dva obchodní případy – nákup a prodej textilního zboží a dne 27.1.2011 nákup a prodej kosmetických tužek. Na pokladně byl základní vklad 200.000 Kč, z něho se hradily provozní náklady, na bankovních účtech je základní udržovací kapitál. Úvěr žalobce nemá a nikdy neměl. Žalobce má pouze administrativní sídlo, kde má poštovní schránku. Dříve měl pronajatou kancelář. Na adrese sídla se jednatel běžně nezdržuje.

Jednatel žalobce dále uvedl, že je stále jednatelem společnosti NOVRA s.r.o., tato společnost v polovině roku 2010 uskutečnila poslední obchod a od té doby z důvodu neplacení ze strany odběratele – společnosti LOOMAN s.r.o. (jednatel Michal Lomjanský) došlo k ukončení spolupráce. Odběratele společnosti LOOMAN s.r.o. společnost LARNK SEE s.r.o. vyšetřují orgány policie. S Michalem Lomjanským zvažuje jednatel žalobce podání žaloby na odběratele LARNK SEE s.r.o.

Ke společnosti NOVRA s.r.o., jejímž jednatelem byl jednatel žalobce, správce daně zjistil, že v současnosti nevlastní majetek, nemá úvěr, nikdy neměla zaměstnance, v rozvaze ke dni 31.12.2009 vykazovala pohledávky, které vznikly z titulu neplacení ze strany odběratele za zboží dodané v době od 2007 — 2010. Jedná se především o LOOMAN s.r.o. (jednatel Michal Lomjanský), potom OSSO s.r.o. a FINRAX s.r.o. V současnosti je to v řešení, pohledávky jsou vymáhány ústně.

Daňový subjekt GASTROSERVIS s.r.o. se dobrovolně zaregistroval k DPH dne 5.3.2010. V rámci daňového řízení u této společnosti sepsal Finanční úřad Brno III se zástupcem společnosti GASTROSERVIS s.r.o. protokol o ústním jednání, týkající se

přijatých a uskutečněných plnění za 3. čtvrtletí 2010. V rámci protokolu byla správci daně předložena jedna faktura vydaná pro odběratele Lia Fail company s.r.o. a jedna faktura přijatá od dodavatele, dodací listy a kupní smlouvy na textilní zboží. Zástupce společnosti GASTROSERVIS s.r.o. v protokolu mimo jiné uvedl, že faktury za nákup a prodej textilu nebyly doposud uhrazeny ani částečně.

Správce daně zjistil, že veškeré platby deklarované společností NOVRA s.r.o. jak ve vztahu k jejím odběratelům (LOOMAN s.r.o., FINRAX s.r.o.), tak i dodavatelům byly provedeny v hotovosti tak, aby byl dodržen zákonný limit 15.000 EUR denně. Na běžném účtu společnosti NOVRA s.r.o. nebyl zjištěn žádný významný pohyb peněžních prostředků. Většina faktur vydaných i přijatých byla uhrazena pouze částečně ve výši cca 5 až 6 mil Kč anebo vůbec. O tom vypovídá i hodnota pohledávek a závazků z obchodních vztahů uvedená v rozvaze ke dni 31.12.2009 - společnost NOVRA s.r.o.: 2,57 miliardy Kč, LOOMAN s.r.o.: 1,8 miliardy Kč Pohledávky vzniklé od roku 2007 nejsou zúčastněnými subjekty nijak vymáhány. Tyto subjekty po dobu 3 let soustavně dodávají další zboží stále stejným odběratelům, kteří jim nejsou schopni uhradit závazky vzniklé od roku 2007 a sami se tak dostávají do platební neschopnosti vůči svým dodavatelům.

Jednatel společnosti NOVRA s.r.o. Radek Novák v protokolech opakovaně popisoval skutečnosti týkající se předmětných obchodů stejným způsobem jako v případě obchodu s textilem, který deklaruje žalobce. V protokolech například uváděl, že zboží bylo neznámé značky, od neznámého výrobce a že tyto skutečnosti ani nijak neprověřoval a nepátral po nich. Rovněž nikdy přesně nekontroloval celkový počet kusů textilního zboží ani jeho velikosti a podobně, protože to s ohledem na množství nebylo ani fyzicky možné zkontrolovat. Ve věci plateb za zboží uváděl, že platby proběhly pouze částečně v hotovosti anebo zboží nebylo uhrazeno vůbec, že vše je založeno na důvěře a že nemá nijak ošetřeno jejich případné zajištění a vymáhání. Jednatel společnosti LOOMAN s.r.o. Michal Lomjanský při ústních jednáních vypovídal obdobně.

Soud předně konstatuje, že žalobce prokázal faktické uskutečnění zdanitelného plnění, o tom ostatně ani není mezi účastníky řízení sporu. Tomuto skutkovému zjištění nijak neodporuje právní závěr žalovaného a správce daně o zneužití práva.

Spornou otázkou mezi účastníky je právní otázka, a to zda předmětnou transakcí žalobce porušil zásadu zákazu zneužití práva. K tomu by došlo v tom případě, kdy by sledovaným výsledkem činnosti žalobce bylo získání daňového zvýhodnění. Uskutečnění transakce s takovým hlavním cílem je v rozporu právem EU. *„Pojmem ...podvod na DPH...se...označují 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 šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými*

subjekty“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.4.2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156, dostupný na www.nssoud.cz).

Podle Soudního dvora „... je zřejmé, že v oblasti DPH je pro zjištění existence zneužití 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...“ (rozsudek Soudního dvora ze dne 21.2.2006, Halifax, C-255/02, Recueil, s. I-1609).

Získání daňového zvýhodnění nemusí být jediným, ale musí být hlavním účelem provedené transakce (rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 1. 2008, Part Service, C-425/06, Recueil, s. I-00897). Soudní dvůr 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.“.

Při ověření, zda zamýšlená operace sleduje nedovolené daňové zvýhodnění, je nutné v každém konkrétním případě posoudit předmětnou transakci celkově (rozsudek Soudního dvora ze dne 17. 7. 1997, *Leur-Bloem*, C 28/95, Recueil, s. I 4161).

Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30.4.2008, č.j. 1 Afs 15/2008 - 100, dostupného na www.nssoud.cz, dále vyplývá, že pokud je dodání zboží uskutečněno pro osobu povinnou k dani z přidané hodnoty, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, nelze jen na základě samotné skutečnosti daňového podvodu vyvozovat ztrátu nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené touto osobou povinnou k dani. Naopak, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, lze takové osobě odmítnout přiznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu. „...[p]okud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního

soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet...“ (rozhodnutí Soudního dvora ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, Recueil, s. I-6161.).

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že sjednání obchodních transakcí a uskutečnění plnění, které je v rozporu se zásadou zákazu zneužití práva, nesměruje k výsledku sledovanému zákonem a není státem akceptováno (nepožívá právní ochrany). Ke konstatování tohoto závěru je nutné, aby ze strany správce daně bylo prokázáno splnění výše citovanou judikaturou dovozených podmínek. Namítal-li v této souvislosti žalobce, že úkolem správce daně bylo prokázat, že žalobce jednal s ostatními účastníky řetězce se společným úmyslem vylákat nadměrný odpočet a mít z něho prospěch, pak důkazní břemeno takové šířky na možnost neuznání odpočtu DPH z důvodu zneužití práva z ničeho nevyplyvá.

V tomto ohledu proto bylo pro soud podstatné, zda správce daně, resp. žalovaný jednotlivé popsané znaky transakce, které žalobce ostatně ani nerozporuje, jen se dovolává jejich dovolenosti, hodnotil nejen zvlášť, ale i jako celek, ve svém souhrnu. Jen tak je možné posoudit, zda je taková transakce obvyklá v běžném obchodním styku, co do výše ceny, charakteru sortimentu, způsobu hrazení, ale například i způsobu zajištění úhrady. Jinými slovy, to, zda je taková transakce obchodně zdůvodnitelná a zda s ohledem na všechny objektivní okolnosti transakce žalobce o zneužití práva na odpočet DPH věděl, nebo právě s přihlédnutím k okolnostem transakce vědět mohl, je nutné posoudit právě až na základě souhrnu všech podmínek předmětné transakce; poukaz žalobce, že jednání v rámci transakce byla jednáními dovolenými, není s tímto východiskem nijak v rozporu.

Správce daně ze souhrnu všech znaků transakce správně dovodil, že i přes určité očekávané hospodářské výsledky, jejím hlavním účelem bylo získání odpočtu na DPH. S ohledem na okolnosti personálního propojení jednatele žalobce s Michalem Lomjanským, okolnosti dalšího působení jednatele v jiné společnosti a jeho způsob obchodování, zajištění mnohamilionového obchodu, v kontextu s tím, že za plnění v mnohamilionové částce nebylo žádnou ze stran transakce zapláceno, je závěr správce daně, resp. žalovaného správný.

Správce daně správně vycházel z právních, hospodářských a personálních vztahů mezi žalobcem a jeho obchodními partnery a postupoval správně, pokud se snažil tyto vazby rozkrýt. Správce daně dostatečně prokázal okolnosti, z nichž pak vyplynul právní závěr o zneužití práva. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyčerpávajícím způsobem popsal a hodnotil všechny okolnosti předmětných transakcí; soud pro stručnost odkazuje na stranu 4 žalobou napadeného rozhodnutí a se žalovaným se ztotožňuje v tom, že předmětné obchodní transakce neměly žádné jiné vysvětlení než umělé vytvoření podmínek pro získání nároku na odpočet daně posledním článkem řetězce v tuzemsku a že na základě zjištěných skutkových

okolností lze zcela jednoznačně vyloučit možnost pouze náhodného a nevědomého zapojení žalobce do tohoto řetězce.

Protiprávnost jednotlivých aspektů obchodování žalobce pak není podmínkou pro konstatování zneužití práva. Pokud by žalobce skutečně v dobré víře nakupoval zboží za cenu v řádu milionů, pak tím spíše s ohledem na jeho základní kapitál a způsob zajištění je z ekonomického hlediska tento postup nepochopitelný a nelogický, neboť žalobce vstupoval do rizika platební neschopnosti. Míra rizika související se vstupem do takové transakce vůbec neodpovídá způsobu zajištění a to tím spíše, měl-li již i v jiných případech obchodování s Michalem Lomjanským žalobce zkušenost s průběhem transakcí tohoto typu.

Správce daně a žalovaný jako jediný logický a racionální smysl dané transakce dovedli právě získání nadměrného odpočtu a soud je toho názoru, že závěr o naplnění subjektivní stránky zneužití práva správce daně dostatečně skutkově podložil. V případě zneužití práva je posouzení subjektivní stránky nezbytné zjištění fungování jednotlivých článků v řetězci a zejména personálního propojení mezi články, čímž se správce daně podrobně zabýval.

Námítka libovůle či diskriminačního postupu správce daně není rovněž důvodná. Správce daně posuzoval všechny individuální okolnosti případu a žalobce ani neodkazuje na žádný skutkově shodný případ či okolnosti nasvědčující možné podjatosti správce daně. Soud této námitce rozumí tak, že pokud všechny popsane znaky transakce byly možné a právem dovolené, měl správce daně nárok na odpočet uznat. Nicméně jak už bylo výše opakovaně zdůrazněno, právní řád nemůže poskytovat ochranu zneužívajícím praktikám, jež nejsou uskutečněny v rámci obvyklých obchodních transakcí, a to ani tehdy, pokud je činnost daňového subjektu v souladu se striktním formalistickým výkladem příslušných předpisů daňového práva (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2012, č.j. 5 Afs 75/2011-57, dostupný na www.nssoud.cz). Tento závěr je v souladu se závěry vyslovenými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23.8.2006, č.j. 2 Afs 178/2005-64, dostupném na www.nssoud.cz, na nějž se žalobce odvolával.

Soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou další vadu, jež by měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti.

Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

V. Náklady řízení

Soud rozhodl o nákladech účastníků řízení podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce ve věci nebyl úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení, to by

náleželo procesně úspěšnému žalovanému. Soud však nezjistil, že by žalovanému v souvislosti s řízením vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti, proto mu náhrada nákladů řízení nebyla soudem přiznána.

P o u ě n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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 18. června 2014

David Raus
předseda senátu