



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové, soudkyně JUDr. Evy Lukotkové a soudce Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobce **ROYAL ADVERTISING s.r.o.**, IČ: 28321405, se sídlem Žerotínova 1851/62, Praha 3, zastoupený JUDr. Tomášem Krejčím, advokátem se sídlem Špitálka 23b, Brno, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 20. 7. 2012, č. j. 10685/12-1303-704561,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení a podstata souzené věci

[1] Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 21. 9. 2012 domáhal vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 20. 7. 2012, č. j. 10685/12-1303-704561 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno I ze dne 16. 12. 2010, č. j. 316209/10/288912704603, ve věci platebního výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2009 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), kterým byla vyměřena žalobci daň z přidané hodnoty ve výši 1 085 Kč; a věc byla žalovanému vrácena

k dalšímu řízení, a aby žalovaný byl zavázán k povinnosti zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení.

[2] 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.

[3] Krajský soud shrnuje podstatu souzené věci následovně: žalobce dodal na základě vydané faktury č. 1100709 ze dne 28. 7. 2009 odběrateli R. J., se sídlem B. P. 12293, D., Kamerun, zboží (2.092.553 ks kosmetických tužek) v celkové hodnotě 22.599.572 Kč, pořízené od společnosti LED METAL SERVIS s.r.o. na základě přijaté faktury č. 0907005 ze dne 20. 7. 2009, celková hodnota plnění 22.158.573 Kč bez DPH, 19% DPH 4.210.129 Kč. Žalobce uplatnil z této obchodní transakce za zdaňovací období červenec 2009 nárok na nadměrný odpočet na daň z přidané hodnoty ve výši 4.167.127 Kč.

[4] Předmětné zboží bylo dle správního spisu dodáváno v řetězci následujících společností: COSMOLAB INC. (USA) → CANADA INC. (Kanada) → HOME CONSULTING s.r.o. (tato společnost systematicky nespolupracuje se správcem daně, nepředkládá účetnictví, pouze formálně podává daňová přiznání) → LED METAL SERVIS s.r.o. → ROYAL ADVERTISING s.r.o. → R. J. (vývoz do Kamerunu).

[5] Žalovaný pak pro úplnost také uvedl druhý řetězec zboží, ve kterém byl zainteresován žalobce a to u předmětu plnění: mechanické kolotoče, dětské hračky, kabely a kosmetické tužky, kdy žalobce na základě vydané faktury č. 1090709 ze dne 27. 9. 2009 převedl výše uvedené zboží (které předtím nakoupil od dodavatele HOME CONSULTING s.r.o.) společnosti ALADIN plus a.s., v celkové hodnotě 11.031.130 Kč bez DPH, která předmětné zboží dále vyvezla opět do Kamerunu, a to společnosti Mach-Production. Tento řetězec zboží však není přímo řešen tímto soudním řízením, slouží však pro doplnění úplnosti závěrů žalovaného.

[6] Finanční úřad Brno I (dále jen „správce daně“) vydal prvostupňové rozhodnutí, kterým byla na základě provedeného vytýkácího řízení vyměřena žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2009 ve výši 1 085 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce postupoval s úmyslem získat výhodu vyplývající ze zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „ZDPH“), kterou je uplatnění a následné vyplacení nadměrného odpočtu, a konstatoval, že se v daném případě jednalo o zneužití objektivního daňového práva. Dle správce daně činnost žalobce nesplňovala definici ekonomické činnosti dle § 5 odst. 2 ZDPH a nebyly tak splněny podmínky pro uplatnění odpočtu ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 ZDPH.

[7] Žalovaný dospěl k částečně odlišnému právnímu závěru, jemuž předcházelo doplnění podkladů pro rozhodnutí o odvolání. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobce vykazoval ekonomickou činnost na základě deklarovaných plnění týkajících se nákupu a prodeje zboží a formálně vytvořil a splnil podmínky vyplývající ze zákona o dani z přidané

hodnoty, avšak stejně jako správce daně konstatoval porušení zásady zákazu zneužití práva, v konkrétním případě tedy došlo ke zneužití zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný po provedení doplnění dokazování dospěl k závěru, že deklarované obchodní transakce jsou zcela odlišné od běžných a zavedených obchodních praktik, jsou činěny ne za účelem zdařilého ziskového obchodu, nýbrž pouze s úmyslem získat výhodu vyplývající ze zákona o dani z přidané hodnoty. Předmětné transakce postrádají jakýkoliv jiný ekonomický smysl než nárokování předmětného odpočtu dle ZDPH. Na počátku řetězce v tuzemsku stojí společnost, která je převáděna na tzv. „bílé koně“ a tato společnost (v řešeném případě HOME CONSULTING s.r.o.) je zčásti nekontaktní. Milionové transakce měl při dovozu předmětného zboží zajišťovat brigádník, na jehož jméno si jednatel společnosti HOME CONSULTING s.r.o. nevzpomíná, jednatel poslední společnosti v řetězci (ALADIN plus, a.s.) vybral peníze z účtu první společnosti v řetězci, přitom tvrdí, že tuto společnost nezná.

[8] Žalovaný dále uvedl, že na základě znaleckého posudku č.1/2012 o určení ceny obvyklé věci movitých, který byl zpracován soudním znalcem Ing. M. O., MB, je zřejmé, že docházelo k nadhodnocování ceny zboží, jak při jeho pořízení, tak i při vývozu tohoto zboží. Dále pak žalovaný uvedl, že údaje uvedené v účetních výkazech žalobce, rozvaze a výsledovce neodpovídají reálnému, standardnímu a obvyklému fungování obchodních společností a z údajů je zřejmé, že hlavním předmětem zájmu daňového subjektu bylo nárokování odpočtu DPH.

[9] Žalovaný uvedl, že na základě dožádání bylo zjištěno, že celková odkupní cena zásob zaplacená společností CANADA INC. americkému dodavateli COSMOLAB INC. činila v přepočtu 2.998.063 Kč, přičemž prodejní cena při prodeji zboží společnosti HOME CONSULTING s.r.o. činila částku 53.650.351 Kč. Uvedenou částku HOME CONSULTING s.r.o. nezaplatila a společnost CANADA INC. nečinila žádné kroky k vymáhání zaplacení této částky, nadto zástupce této společnosti uvedl, že se v řadě případů jednalo o použité zboží a kosmetické tužky „byly kontaminovány parazity“ a toto zboží bylo dovezeno rovnou z USA a nikoliv z Kanady, jak bylo deklarováno.

[10] Dále žalovaný uvádí, že společnost HOME CONSULTING s.r.o. tyto dovozy zboží ve svých daňových přiznáních neuvedla. Na předmětných dokladech při dovozu zboží je jako odběratel uvedena HOME CONSULTING s.r.o., ale IČ a DIČ daňového subjektu pan náleží žalobci – společnosti ROYAL ADVERTISING s.r.o., což svědčí o nestandardnosti předmětných transakcí. Platby deklarované žalobcem jako částečné úhrady za zboží od kamerunského odběratele R. J. pak pořád kolují v uzavřeném okruhu společností v ČR dle uvedeného schématu (v roce 2011 takto kolovaly částky v rozmezí od 500.000 Kč do 2.000.000 Kč): ROYAL ADVERTISING s.r.o. → odešle platbu na účet LED METAL SERVIS s.r.o. → odešle platbu na účet HOME CONSULTING s.r.o. → odešle platbu na účet SOLECRON CONSULTING CORP. → odešle platbu na účet KAM3 s.r.o. → z tohoto účtu je pak platba odeslána pod avízem „*platba za zboží R. J.*“ zpět na účet ROYAL ADVERTISING s.r.o. (žalobce). Z výše uvedených skutečností je jednoznačně prokázáno, že účastníci předmětných transakcí jsou propojeni hospodářsky i personálně, přesouvají účelově částky na účtech společností deklarované jako platby ze zahraničí, vybírají si částky z účtů a dále pak nevymáhají standardním a obvyklým způsobem neuhrazené pohledávky ani po několika letech po uplynutí jejich splatnosti atd.

[11] Žalovaný pak dále uvádí, že na základě součinnosti od České pošty, s. p. zjistil, že písemnost adresovanou společnosti HOME CONSULTING s.r.o. převzala osoba jménem Petr Fuchs na základě identifikace podle pasu č. CZ35818190. Jednatel žalobce (společnosti ROYAL ADVERTISING s.r.o.) je pak pan Bc. Petr Fuchs, narozen 6. 7. 1968, bytem Erbenova 382/14, Brno, který na základě „Prohlášení o osobách oprávněných k převzetí zásilky společnosti HOME CONSULTING s.r.o.“ ze dne 14. 4. 2011 tuto zásilku převzal. K této skutečnosti pan Bc. Fuchs v protokolu o ústním jednání uvedl, že žádnou poštu od této společnosti nepřebíral, dokument je pro něho cizí a navrhuje prověřit evidenci odcizených pasů. Nicméně i tato skutečnost svědčí dle žalovaného o personálním propojení výše uvedených společností v řetězci.

[12] Žalovaný mimo jiné dále uvedl, že z Generálního ředitelství cel v Kamerunu bylo dále zjištěno, že v centrálním systému celních orgánů Kamerunu nejsou žádné záznamy o žalobci, a ani mezinárodní inspekční společnost SGS, která kontroluje pro tamní vládu dovoz zboží do země, nemá o žalobci, ani o jeho kamerunském odběrateli R. J., žádné záznamy. Zjištění uvedená v teritoriálních informacích ve vazbě na skutečnosti zjištěné od zastupitelského úřadu v Kamerunu a skutečnosti uvedené zástupkyní tradičního vývozce doplňují a potvrzují zjištění žalovaného, že vývoz zboží z České republiky nebyl uskutečněn za obvyklých obchodních podmínek v souvislosti s běžným postupem při vývozu zboží z Evropské unie do Kamerunu, o čemž svědčí i ten fakt, že v období červenec až říjen 2009 byl dovoz zboží z ČR do Kamerunu pouze ve výši 9.008.000 Kč, přitom u samotného daňového subjektu (žalobce) se mělo jednat o částku 22.599.572 Kč, což svědčí o tom, že zboží nebylo řádně propuštěno celními orgány v Kamerunu do volného oběhu.

[13] Žalovaný tak odvolací námitky žalobce s odkazem na zásadu zákazu zneužití práva (a s odkazem na evropské předpisy i judikaturu Soudního dvora EU) týkající se zčásti nesprávného procesního postupu a zčásti nesouhlasu se zneužitím práva zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil. Správce daně i žalovaný byl v dané věci na základě výše uvedeného oprávněn nerespektovat nesporný text ZDPH a odpočet daně neuznat, jelikož by dle něj v opačném případě došlo k výkonu práva, který je v rozporu s účelem ZDPH a vedl by k poškození jiného subjektu, v tomto případě státu. Tento závěr nyní žalobce napadá podanou žalobou.

II. Obsah žaloby

[14] Žalobce odůvodnil žalobu tím, že napadené rozhodnutí žalovaného je nezákonné, což prokazuje níže uvedenými žalobními body.

[15] Žalobce namítá, že výzva k odstranění pochybností ze dne 4. 9. 2009, č. j. 235119/09/288913706426, jež směřovala k zahájení vytýkacího řízení, vyjadřovala pouze obecné pochybnosti o správnosti a pravdivosti údajů o uskutečněných zdanitelných plněních a neobsahovala tudíž náležitosti ve smyslu § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „ZSDP“) a ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu – rozsudek č. j. 9 Afs 110/2007-102. Vytýkací řízení tedy dle žalobce nebylo řádně zahájeno, což má za následek nezákonnost vytýkacího řízení jako celku. Avšak i za tohoto stavu má žalobce za to, že předmětné výzvě bylo z jeho strany beze zbytku vyhověno.

[16] Žalovaný dle žalobce dal po podání odvolání pokyn správci daně k došetření podkladů pro rozhodnutí o odvolání. Žalovaný však taktéž pochybil, neboť současně s pokynem určenému správci daně vyjádřil subjektivní právní názor, že existuje podezření na porušení zákazu zneužití práva. Toto prohlášení bylo předčasné, což zapříčinilo porušení základních zásad správy daní dle ustanovení § 5 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „DŘ“).

[17] Žalovaný i správce daně se dopustili dalšího procesního pochybení, kdy v rozporu s ustanovením § 65 DŘ nezpřístupnili do veřejné části spisu veškeré důkazní prostředky, které při svém rozhodování žalovaný použil. Žalobce je tak nezákonným způsobem krácen na svých právech, neboť mu nebylo umožněno řádně nahlédnout do spisové dokumentace. Žalobce dále namítá, že dosud nebyly řádně projednány důkazní prostředky s uvedením, které důkazní prostředky považuje správce daně za důkazy a jak tyto důkazy hodnotí, což způsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

[18] Žalobce dále také v žalobě upozorňuje s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2008, č. j. 1 Ans 3/2008-78, na nestandardní postup správce daně i žalovaného stran zbytečných průtahů řízení vyvěrajících až v nečinnost správních orgánů, v čemž spatřuje nezákonnou diskreci a šikanózní výkon práva ze strany orgánů státní správy.

[19] Žalobce dále nesouhlasí s právním názorem žalovaného ohledně čestného prohlášení p. V. R. a s odkazem na judikaturu NSS uvádí, že čestné prohlášení může být použito jako listinný důkazní prostředek a žalovaný měl povinnost k obsahu čestného prohlášení přihlížet.

[20] Poměrně velkou část žaloby pak žalobce věnuje problematice nadhodnocení zboží a způsobu prokazování tohoto nadhodnocení. Žalovaný dle žalobce použil nesprávně znalecký posudek č. 1/2012, který byl vypracován pro společnost ALADIN plus, a.s., tedy pro jinou obchodní transakci, která probíhala za jiných podmínek. Tento posudek neměl být použit i z toho důvodu, že jeho závěry jsou nepřesné a posudek považuje žalobce za nekvalitní. K prokázání tohoto tvrzení pak žalobce předkládá jako důkaz znalecký posudek č. 651/2012 o stanovení intervalu obvyklých cen části zboží dodaného společnostmi ALADIN plus, a.s., který byl vypracován znaleckým ústavem CD RATING, s.r.o. V souhrnu lze argumentaci žalobce k tomuto bodu shrnout tak, že žalobce nakupoval i prodával zboží za cenu obvyklou, tedy, že nedošlo k nadhodnocení předmětného zboží. Chybný je pak i závěr žalovaného, že k podhodnocení zboží došlo u „předchozího článku řetězce“, konkrétně u společnosti Canada Inc. Výrobcem předmětných kosmetických tužek je společnost Cosmolab Inc. se sídlem v USA, která v roce 2010 skončila v úpadku a ještě před tímto datem ve snaze zachránit výrobu došlo k odprodeji značné části výrobků i právě společnosti Canada Inc. za hodnotu nižší, než činily samotné výrobní náklady. Proto se může cena, za kterou společnost Canada Inc. zboží nakoupila, jevit jako podhodnocená.

[21] Všechny dále uvedené žalobní námitky pak směřují k samotné základní právní otázce v řešené věci, tedy, jestli došlo žalobcem k porušení zásady zákazu zneužití práva. Žalobce zdůrazňuje, že to, že je společnost HOME CONSULTING s.r.o. nekontaktní, nemůže sloužit v neprospěch žalobce, stejně tak žalovaný nemůže použít jako důkazy skutečnosti vztahující se k jiným společnostem (např. celní deklarace ze dne 8. 12. 2009 od společnosti ALADIN

plus, a.s. či také údajné podhodnocení zboží v obchodním vztahu Cosmolab Inc. → Canada Inc. → HOME CONSULTING s.r.o. nebo všechny ostatní skutečnosti uváděné k jiným společnostem – např. i k LED METAL SERVIS s.r.o.). To, že bylo špatně uvedeno identifikační číslo na fakturách vystavených kanadským dodavatelem (viz bod [10] tohoto rozsudku) je vysvětleno úředně ověřeným dopisem od kanadského dodavatele, který důvody záměny vysvětluje. Jedním z důkazních zdrojů byly internetové stránky <http://www.businessinfo.cz> – dle názoru žalobce se jedná o nedostatečný podklad pro rozhodnutí. Žalobci dále nebylo vysvětleno, v čem jsou jeho obchodní transakce odlišné od běžných a zavedených obchodních praktik a setrvává na právním názoru, že nemůže obstát tvrzení žalovaného, že žalobce splnil všechny předpoklady ZDPH na odpočet daně a zároveň že prokázal reálnou existenci předmětných obchodních transakcí, ale na druhou stranu zase žalovaný uvádí, že ze strany žalobce dochází ke zneužití práva kvůli podvodnému jednání. Tato tvrzení nemohou vedle sebe obstát. Pak také žalobce napadá provádění dokazování prostřednictvím Zastupitelského úřadu ČR v Nigérii, jelikož zjištění získaná prostřednictvím třetích osob jsou pro účely rozhodnutí nedostatečně průkazná, žalovaný tudíž na jejich základě neměl rozhodovat. Ke skutečnosti, že celní orgány v Kamerunu nemají o žalobci žádné záznamy, žalobce zdůrazňuje, že export do Kamerunu pro něj po všech stránkách zajišťovala speditérská společnost Dolphin Shipping a vzhledem k tomu, že export zboží byl prokazatelně proveden a p. J. pravidelně hradí finanční částky, žalobce celou dobu předpokládal, že vývoz zboží proběhl řádně.

[22] Žalobce dále ke skutečnosti uvedené v bodě [11] tohoto rozhodnutí uvádí, že cestovní pas Bc. Petra Fuchse byl odcizen a navrhl, aby si správce daně tuto skutečnost prověřil v evidenci odcizených pasů; není známo, jestli tak žalovaný učinil. Je také na zvážení soudu, zda nedocházelo k záměrné manipulaci se spisovým materiálem. Ke „koloběhu“ finančních prostředků na účtech uvedených společností (viz bod [10] tohoto rozhodnutí) žalobce uvádí, že určitá provázanost finančních aktivit musí existovat, a to s ohledem k obdobnému podnikatelskému zaměření těchto společností. Žalobce odmítá tato tvrzení žalovaného, považuje je za nedůvěryhodná (i proto, že nejsou dodány výpisy týkající se společnosti LED METAL SERVIS s.r.o.) a nemají tedy dle žalobce oporu v provedeném dokazování. K útlumu své činnosti pak žalobce uvádí, že tento je zapříčiněn jednáním správce daně a žalovaného, kvůli kterým se do špatné finanční situace dostal a dodává, že v případě podnikatelů, kteří se v rámci své obchodní činnosti zaměřují na vývoz zboží do třetích zemí mimo členské státy EU, je nárok na odpočet DPH řádnou součástí jejich podnikatelského uvážení a jedná se o zcela běžný instrument.

[23] Žalobce dále napadá důkaz výpovědi tradičního vývozce zboží z ČR do Kamerunu a to jak z hlediska procesního (porušení ustanovení § 96 odst. 5 DŘ o přítomnosti daňového subjektu při výslechu svědka) tak samotný obsah této výpovědi, kdy tento vývozce nemohl mít dostatek informací o obchodním styku s odběrateli z Kamerunu (protože nenavázal obchodní styk s obchodním partnerem v Kamerunu, ale přes třetí osobu). Stejně tak jako žalobce pak svěřil přepravu předmětného zboží třetí osobě, která měla na starosti i celní řízení. Tohoto vývozce na základě výše uvedeného pak tedy nelze hodnotit jako tradičního. Dále žalobce uvádí, že pro nárok na odpočet DPH je právně relevantní pouze ta skutečnost, zda předmětné plnění bylo vyvezeno z území Evropské unie; veškeré další následující skutečnosti po opuštění území Evropské unie jsou pro řízení právně irelevantní.

[24] Závěrem pak žalobce s odkazy na rozsáhlou judikatorní činnost Soudního dvora EU nesouhlasí s právním závěrem žalovaného o možnosti aplikace případu Halifax na řešenou kauzu, jelikož tento případ byl po skutkové stránce zcela odlišný. Není tedy možné dle žalobce zhodnotit postup žalovaného při aplikaci testu zneužití práva. Žalobce také kategoricky odmítá, že by došlo k podvodu. Na základě všech výše uvedených informací tedy žalobce opakovaně uvádí, že se zneužití práva nedopustil, jeho cílem nebylo získat neopodstatněnou daňovou výhodu, ale naopak dosáhnout řádného zisku v rámci své obchodní činnosti. Ze strany žalovaného tak došlo k vydání rozhodnutí, které nemá oporu v související spisové dokumentaci a žalovaný se dopustil i nezákonného porušení principů právní jistoty a legitimního očekávání účastníků právních vztahů.

III. Vyjádření žalovaného, replika žalobce a doplnění vyjádření žalovaného

[25] Žalovaný ve svém vyjádření, doručeném soudu dne 29. 10. 2012, navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Žalovaný odkazuje především na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, jakož i na celý spisový materiál. Dále pak konstatuje, že většina žalobních námitek nebyla žalobcem uplatněna v odvolacím řízení a nelze jeho liknavost zhojit až v řízení soudním k tíži žalovaného. Žalovaný odmítá, že by vůči žalobci bylo postupováno nestandardním způsobem a zdůrazňuje, že zaujal odlišný právní názor, než vyjádřil správce daně (který tedy žalovaný v napadeném rozhodnutí revidoval), a konstatoval, že ačkoliv daňový subjekt vykazoval ekonomickou činnost na základě deklarovaných plnění týkající se nákupu a prodeje zboží a formálně vytvořil a splnil podmínky vyplývající ze ZDPH, bylo v posuzovaném případě zjištěno, že došlo k porušení zásady zákazu zneužití práva (zneužití ZDPH), k čemuž žalovaný dospěl po provedení rozsáhlého doplnění odvolacího řízení a po vyhodnocení všech subjektivních a objektivních kritérií zjištěných jak v rámci vytýkacího, tak v rámci odvolacího řízení, přičemž skutečný stav věci byl v posuzovaném případě řádně zjištěn.

[26] Ke znaleckému posudku žalovaný uvádí, že ze zpracovaného znaleckého posudku č. 1/2012 je zřejmé, že v posuzovaném případě docházelo k nadhodnocení ceny zboží, jak při jeho pořízení, tak i při vývozu tohoto zboží. Znalecký posudek předkládaný žalobcem v soudním řízení jako důkaz (viz bod [20] tohoto rozhodnutí) považuje žalovaný za účelový a navrhuje jeho odmítnutí, jelikož žalobce ve vyjádření k písemnosti č. j. 8599/12-1303-704561 (doručeném žalovanému dne 22. 6. 2012, č. j. 9586/12), kterou byl žalobce seznámen s provedeným doplněním dokazování v rámci odvolacího řízení, žalobce nezpochybnil podklady, na základě kterých správce daně dospěl k závěru o nadhodnocení ceny zboží. Žalovaný dále pro komplexnost doplňuje další skutečnosti o nadhodnocení zboží při šetření správce daně u společnosti ALADIN plus, a.s.

[27] Žalovaný pak souhrnně opakuje svá skutková zajištění a závěry uvedené v napadeném rozhodnutí (a shrnuté zdejším soudem v bodech [3] až [13] tohoto rozhodnutí). K právní otázce souzené věci pak žalovaný odkazuje na princip neutrality DPH a k zásadě zákazu zneužití práva odkazuje na rozsáhlou judikatorní činnost Soudního dvora EU. Žalovaný také konstatuje kumulativní splnění dvou základních podmínek pro zjištění existence zneužití práva (objektivní a subjektivní okolnosti), jak byly definovány v rozhodnutí Halifax, což prokazuje celým průběhem vytýkacího i odvolacího řízení. Všechny uvedené skutečnosti (v

kombinaci s mnoha uvedenými důkazy, skutečnostmi a indiciemi) zjištěnými jak u žalobce, tak u dalších společností v řetězci nelze označit za standardní obchodní praxi a po jejich zhodnocení lze konstatovat, že se žalobce dopustil zneužití objektivního i subjektivního práva (tzn. práva na odpočet daně), neboť věděl či vědět mohl, že je součástí podvodu. Žalovaný pak byl oprávněn nerespektovat nesporný text ZDPH a odpočet daně neuznat.

[28] V replice ze dne 19. 11. 2012 žalobce setrvává na své žalobě a zdůrazňuje, že nedošlo k porušení zásady zákazu zneužití práva, ani zneužití ZDPH. Žalovaný tuto skutečnost neprokázal, pouze ji presumuje z nepřímých důkazů, které se ve většině případů ani nevztahují k osobě žalobce. Žalobce také dodává, že mu nelze mít na zlé, že v rámci svých podnikatelských aktivit dopředu počítal se svým nárokem na odpočet DPH (zásada legitimního očekávání) a podle toho své obchodní jednání přizpůsoboval obchodní situaci. Pokud by žalobci nebyl nárok na odpočet DPH přiznán, znamenalo by to jeho neoprávněné znevýhodnění mezi konkurenty na poli mezinárodního obchodu, což se již fakticky stalo. Žalovaný pak dle žalobce uvedl, že pochybení předchozích nebo následných vlastníků zboží nepřenesl na žalobce. S ohledem k průběhu (a výsledkům) daňového řízení je toto tvrzení dle žalobce liché, neboť žalovaný řádně uplatněný nárok žalobce na odpočet DPH neuznal právě z důvodů na straně třetích osob, což je jednání vůči žalobci nepřípustné. Dále v replice pak žalobce opakuje a rozvíjí již výše shrnuté žalobní námitky a setrvává na svém žalobním petitu.

[29] Žalovaný pak doplnil své vyjádření přípisem ze dne 17. 10. 2014, ve kterém poukázal na právní závěry zdejšího soudu učiněné ve věci sp. zn. 62Af 1/2013 a připojil rozsudek zdejšího soudu v této věci, který dle jeho názoru souvisí se souzenou kauzou. Tento přípis byl zaslán na vědomí žalobci.

IV. Jednání před krajským soudem

[30] Na nařízeném jednání dne 22. 10. 2014 setrvali účastníci řízení na svých stanoviscích. Žalobce uvedl, že nesouhlasí s posouzením zásady zneužití práva ve věci sp. zn. 62Af 1/2013 a zdůraznil, že nerozumí tomu, proč nemá nárok na odpočet DPH, když jde o nárok zákonný. K vysvětlení ekonomického smyslu transakce žalobce uvádí, že ziskem byla pro žalobce částka cca 500.000 Kč řádně zdaněná a tvrzená. Žalobce dále uvádí, že nyní má roční obrát 60 mil. Kč, vyvíjí běžné obchodní aktivity a pokud jsou nestandardní postupy vytýkány jiným subjektům, tak žalobce nemůže vědět, jak se chová partner jeho obchodního partnera. Zástupkyně žalovaného zdůraznila, že správce daně hodnotil nikoli izolovaný případ žalobce, ale celý obchodní řetězec, počínající první firmou HOME – consulting s.r.o., která měla zboží dovést přímo z území USA, nikoli Kanady, jak bylo deklarováno v předložených dokladech, tato firma žádné daňové přiznání nepodávala. Pak se stejné zboží „přelilo“ přes různé firmy, přičemž k úhradám sice docházelo, ale s prodlením a se zpožděnými platbami, poté, jak byly nárokovány odpočty. Sám žalobce v podstatě nedisponoval finančními prostředky na nákup takového zboží v daném objemu. Když správce daně začal celý obchodní řetězec šetřit, ustala posléze obchodní aktivita firmy. Přes Český statistický úřad zjišťoval správce daně i objem vývozu do Kamerunu v rozhodném období, přičemž zjistil, že do Kamerunu bylo vyvezeno zboží za 9.008.000 Kč, zatímco jen žalobce deklaroval vývoz v hodnotách 22.599.572 Kč.

V. Posouzení věci krajským soudem

[31] Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) osobou k tomu oprávněnou dle ustanovení § 65 odst. 1 s.ř.s. a jde o žalobu přípustnou ve smyslu ustanovení § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.

[32] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná a na základě ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s. ji zamítl.

[33] Krajský soud se postupně zabýval jednotlivými žalobními námitkami, které budou pro nutnou přehlednost jejich vypořádání uváděny vždy s odkazem na příslušný bod tohoto rozhodnutí, kde je žalobní námitka uvedena.

[34] K žalobní námitce uvedené v bodě [15] tohoto rozhodnutí, týkající se tvrzené neurčitosti výzvy zahajující vytýkáci řízení, krajský soud uvádí následující. V podané žalobě je odkazováno na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102 [publikováno ve Sbírce NSS pod č. 1729/2008 Sb.], kde je jasně stanoven požadavek na dostatečnou určitost výzvy: „*Je tedy povinností správce daně, aby své pochybnosti i to, jakým způsobem mají být vyvráceny, daňovému subjektu dostatečně konkrétním, jednoznačným, srozumitelným a o skutkové důvody opřeným způsobem sdělil. Nepostačí proto, vyzve-li správce daně daňový subjekt toliko k tomu, aby vysvětlil údaje na určitém řádku či řádcích daňového přiznání – taková výzva totiž postrádá uvedení pochybností, které správce daně ve vztahu k daňové povinnosti daňového subjektu chová.*“

[35] Podle ustanovení § 43 odst. 1 ZSDP: „*vzniknou-li pochybnosti o správnosti průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, správce daně ve výzvě sdělí daňovému subjektu tyto pochybnosti způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Současně správce daně vyzve daňový subjekt, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil, nebo pravdivost údajů řádně prokázal.*“

[36] Z výzvy ze dne 4. 9. 2009, č. j. 235119/09/288913706426, vyplynuly následující pochybnosti: „*Shora uvedenému správci daně po přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty, Vámi podaného dne 25. 8. 2009 za červenec 2009 vznikly pochybnosti o správnosti a pravdivosti údajů o uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. přiznání, neboť částka vykázaného nadměrného odpočtu se značně odlišuje od daňové povinnosti, kterou běžně přiznáváte. V předloženém daňovém přiznání za červenec 2009 vykazujete na ř. 40 přijatá zdanitelná plnění od plátců v plné výši v základní sazbě daně a na ř. 1 uskutečněná zdanitelná plnění (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku) v základní sazbě daně, dále na ř. 22 vykazujete vývoz zboží. Vznikly pochybnosti,*

zda vaše přijatá zdanitelná plnění použijete pro uskutečnění své ekonomické činnosti (...) a zda k uskutečnění zdanitelného plnění skutečně došlo tak, jak uvádíte.“ A dále správce daně v předmětné výzvě žalobce vyzval k předložení účetní evidence a dalších přesně specifikovaných důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání.

[37] Účelem výzvy k odstranění pochybností má být zahájit komunikaci mezi správcem daně na straně jedné a daňovým subjektem na straně druhé a umožnit daňovému subjektu na sdělené pochybnosti správce daně reagovat a pokud možno je vyvrátit.

[38] Z uvedené výzvy dle zdejšího soudu vyplývá dostatečně konkrétně sdělená pochybnost správce daně a zejména jak měl žalobce reagovat, čemuž odpovídá i řízení vedené k odstranění pochybností, v rámci něhož žalobce prokazoval uskutečnění zdanitelná plnění. Pokud byl žalobce schopen na výše uvedené výzvy reagovat, dokonce tak, že prokázal zdanitelná plnění, nelze tyto výzvy považovat za nezákonné. Žalobce svým vlastním jednáním prokázal fakt, že výzvy byly dostatečně určité a pro něj srozumitelné. Žalobní námitka je tedy nedůvodná.

[39] K žalobní námitce uvedené v bodě [16] tohoto rozhodnutí je předně třeba konstatovat, že žalovaný na základě dodatečného dokazování v rámci odvolacího řízení změnil právní názor správce daně. Oproti původnímu názoru prvostupňového správce daně žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že daňový subjekt splnil podmínky pro uplatnění deklarovaného nároku na odpočet i podmínky pro uplatnění osvobození od daně z přidané hodnoty a nedošlo k zastření skutečného stavu, předmětné transakce se uskutečnily, ovšem žalovaný konstatoval zneužití práva, konkrétně práva na odpočet daně z přidané hodnoty.

[40] Se žalobcem lze proto souhlasit v tom směru, že v rovině skutkové prokázal uskutečnění zdanitelného plnění a nejednalo se ani o simulovaný úkon – k tomu srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004-89 [publikováno ve Sbírce NSS pod č. 1301/2007 Sb.]. Tomuto závěru však nijak neodporuje konstatování žalovaného o zneužití práva. Soud tedy k námitkám žalobce vztahujícím se k protichůdné argumentaci prvostupňového správce daně ohledně neprokázání uskutečnění zdanitelných plnění a zneužití práva odkazuje na stranu 6 napadeného rozhodnutí, který tento rozpor nahradil vlastní argumentací.

[41] Pokud žalobce namítal, že žalovaný uvedl svoji úvahu předčasně a bylo již předem rozhodnuto, nelze dát žalobci zapravdu. Tím, že žalovaný předestřel správcem daně svůj právní náhled na danou věc, neznamená, že o věci již „bylo rozhodnuto“. Naopak byl v návaznosti na názor žalovaného vznesen požadavek na rozsáhlé doplnění dokazování. Stejně tak o daňové povinnosti žalobce nemohlo být rozhodnuto ani k datu 6. 6. 2012, kdy bylo vyhotoveno „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují“. Pokud žalovaný dospěl na základě správcem daně zjištěného skutkového stavu k jinému právnímu závěru, byla taková úvaha žalovaného nezbytná k dalšímu postupu v řízení, a to ve vztahu k doplnění skutkového stavu a naopak směřovala k realizaci práva žalobce účinně se hájit a vznášet důkazní prostředky na podporu svých vlastních tvrzení.

[42] Dle ustanovení § 116 DŘ nemá odvolací orgán (žalovaný) jinou možnost, než prvostupňové rozhodnutí změnit, zrušit napadené rozhodnutí a řízení zastavit či odvolání

zamítnout a napadené rozhodnutí potvrdit. Dle daňového řádu je řízení chápáno jako jeden celek a tomu odpovídá i zákonný postup doplnění odvolacího řízení v intencích § 115 DŘ daňového řádu.

[43] V této souvislosti považuje soud za příléhavé odkázat na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, které se vyčerpávajícím způsobem zabývá charakterem odvolacího řízení proti prvostupňovému rozhodnutí správce daně a podle kterého: „*doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřipustné, ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), že tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv, že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm. (...) Jestliže zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správce daně prvního stupně, a to i v neprospěch odvolatele, je tím zásada dvojinstančnosti do určité míry prolomena. To však plyne přímo ze zákona.*“. Žalovaný tak nepochybně byl oprávněn nejen doplnit skutková zjištění, ale i změnit právní náhled na skutkový stav. Uvedená žalobní námitka je proto nedůvodná.

[44] K žalobní námitce uvedené v bodě [17] tohoto rozhodnutí, zdejší soud uvádí, že jak je patrné z Protokolu o ústním jednání s daňovým subjektem (žalobcem) ze dne 24. 9. 2010, č. j. 250500/10/288934709122, bylo žalobci umožněno nahlížet do veřejné části spisu s tím, že mu byl předložen také soupis neveřejné části daňového spisu. Z veřejné části spisu si pak žalobce učinil kopie některých písemností. Žalobce také namítal, že předložený spis obsahuje velmi málo dokumentů, a že mu nebylo umožněno do něj nahlížet již dne 22. 9. 2010. Nicméně, jak vyplývá z protokolu o ústním jednání ze dne 22. 9. 2010, č. j. 249510/10/288934707681, zástupce žalobce přišel ke správci daně neohlášen, a správce daně byl zaneprázdněn a navrhl k nahlížení do spisu termín, který o pouhé 2 dny následoval po prvotní návštěvě. Tento postup soud shledává za naprosto zákonný a také ze strany správce daně za korektní. Žalobce pak během ústního jednání vznesl jednu výtku k obsahu předložené spisové dokumentace, kterou správce daně dle názoru soudu dostatečně obsahově vypořádal a odůvodnil. Žalobce pak během tohoto jednání nevznesl žádnou další výtku k veřejné části spisu či k potřebě přesunu některých listin z neveřejné části spisu (jejichž soupis prokazatelně obdržel) do části veřejné. Žalobci pak bylo umožněno nahlížení do spisu také v rámci odvolacího řízení, jak vyplývá z Protokolu o ústním jednání ze dne 16. 1. 2012, č. j. 907/12-1303-704561, kde byl žalobci předložen celý spisový materiál. Ani při tomto jednání žalobce nenavrhl přesun žádných dokumentů z neveřejné části spisu do části veřejné. Zdejší soud pak shledává, že v rámci odvolacího řízení byl žalobce dokumentem označeným jako „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují“ ze dne 6. 6. 2012, č. j. 8599/12-1303-704561, také seznámen s veškerými důkazními prostředky s uvedením, které důkazní prostředky považuje žalovaný za důkazy a jak tyto důkazy hodnotí s tím, že řádně poučil žalobce o možnosti jeho práva vyjádřit se, popřípadě navrhnout další důkazní prostředky. Žalobce tohoto práva využil svým přípisem ze dne 19. 6. 2012, č. j. 9586 (jeho sp. zn. K 141/10), kdy rozporuje právní názor žalovaného, ale nerozporuje jeho procesní postup stran jeho nepřezkoumatelnosti, a ani nenavrhl další důkazní prostředky či upřesnění důkazních prostředků použitých žalovaným. Krajský soud na základě výše uvedeného shrnuje, že tedy není příléhavá argumentace žalobce upozorňující, že je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné z důvodu, že mu nebylo

umožněno nahlíženo do spisu, a že nebyly řádně projednány důkazní prostředky použité v řešené kauze či že bylo dokazováno vyhledávací částí spisu. Pokud žalobci byly některé důkazní prostředky předloženy později, než došlo k samotnému nahlížení do spisu (např. kopie znaleckého posudku, která byla žalobci předána dne 10. 4. 2012, č. j. 5706/12-1303-704561), ale byly s ním projednány, což prokazatelně byly, a měl dostatečný prostor, aby se k jejich obsahu vyjádřil, nezpůsobuje takový postup v žádném případě nezákonnost napadeného rozhodnutí. Krajský soud také z předložené spisové dokumentace nezjistil, že by bylo jakkoliv správcem daně (i žalovaným) porušeno ustanovení § 65 DŘ a v ohledu použitých důkazních prostředků byly správními orgány dodrženy všechny zákonem dané postupy uvedené v předmětném ustanovení. Tato žalobní námitka je tedy nedůvodná.

[45] K žalobní námitce uvedené v bodě [18] tohoto rozhodnutí, zdejší soud uvádí, že předmětem tohoto soudního řízení je žaloba proti rozhodnutí správního orgánu, tedy úkolem zdejšího soudu je posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí, jakož i řízení předcházející jeho vydání, a to ve smyslu ustanovení § 65 a násl. s.ř.s. Předmětem řízení tedy není žaloba ve věci ochrany proti nečinnosti správního orgánu ve smyslu ustanovení § 79 a násl. s.ř.s., jak by mohlo vyplývat z žalobní argumentace uvedené v této žalobní námitce. Žalobce pak ani neuvedl žádné skutečnosti svědčící o tom, že by tato deklarovaná nečinnost mohla způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí jako takového. Krajský soud tedy nepřezkoumával, ani přezkoumávat nemohl, tyto argumenty uvedené žalobcem. Nad rámec tohoto konstatování však zdejší soud uvádí, že všechny námitky žalobce stran nečinnosti správce daně a žalovaného byly řádně procesně vypořádány v přípisě Generálního finančního ředitelství ze dne 11. 6. 2012, č. j. 19810/12-3211-010202, který podnět žalobce odložilo. Krajský soud konstatuje, že nic nebránilo žalobci, aby již tehdy podal výše uvedenou žalobu ve věci ochrany proti nečinnosti správního orgánu a bránil se tak soudní cestou; činit tak v tomto soudním řízení je zpozdilé a uvádět výše uvedené argumenty je pak bezpředmětné. Pokud žalobce také dále namítal nečinnost správce daně, kterou spatřoval v „nesmyslné a neúčelné činnosti“, ani tu nemůže být úspěšný, neboť blíže neuvádí, o jakou činnost či nečinnost by se v konkrétním případě mělo jednat. Soud tedy nad rámec výše uvedeného pouze obecně konstatuje, že ze správního spisu nevyplynulo, že by správce daně, resp. žalovaný postupoval liknavě, nesmyslně či neúčelně, a že daňový řád nabízí dostatečné prostředky obrany proti nečinnosti či nesprávným postupům pracovníků správce daně (§ 38, § 261 DŘ). I tato žalobní námitka je tedy nedůvodná.

[46] K žalobní námitce uvedené v bodě [19] tohoto rozsudku, krajský soud podává následující shrnutí celkově vypořádávající tento žalobní bod. Krajský soud úvodem poukazuje na nestandardní postupy mezi žalobcem (společností ROYAL ADVERTISING s.r.o.) a společností HOME CONSULTING s.r.o. V případě společnosti HOME CONSULTING s.r.o. lze poukázat na to, že její jednatelé neměli jen chabé povědomí o jejím fungování. Správce daně, resp. žalovaný se podrobně zabývali nestandardností dovozu zboží společností HOME CONSULTING s.r.o., k němuž její jednatel V. R. nebyl schopen uvést podrobnější údaje, byť se jednalo o mnohamilionové obchody, které měly být uhrazeny dodavateli z Kanady bezhotovostně. Taktéž správce daně zjistil pohyby částek na účtech článků společností v řetězci (viz bod [10] tohoto rozsudku) a nestandardnost ohledně vývozu předmětného zboží do Kamerunu (viz bod [12] tohoto rozsudku).

[47] Krajský soud dále uvádí, že žalovaný připouští, že osoba jménem P. W. byla jednatelem společnosti HOME CONSULTING s.r.o. pouze do 30. 4. 2009, zároveň však dodává, že na závěry odvolacího orgánu (žalovaného) tato skutečnost neměla žádný vliv. Zásadní pro žalovaného byla skutečnost, že tato osoba figurovala jako prokurista u společnosti HOME CONSULTING s.r.o. právě v době, kdy jediným jednatelem byl V. R., a že bylo zjištěno, že tato osoba jednala i za společnost LED METAL SERVIS, s.r.o., tedy za společnost, jež byla přímým dodavatelem žalobce. Výpovědi P. W. a V. R. ohledně obchodování společnosti HOME CONSULTING s.r.o. s žalobcem (společností ROYAL ADVERTISING s.r.o.) se pak neshodovaly s výpovědí jednatele žalobce, pana Bc. Petra Fuchse. Bc. Petr Fuchs uvedl, že jednal vždy s P. W.; P. W. naopak tvrdil, že žádné obchody za společnost HOME CONSULTING s.r.o. nedojednával a vše zajišťoval V. R.

[48] Z protokolu o vysvětlení podaném panem V. R., který správce daně obdržel od Policie ČR, Krajského ředitelství Jihomoravského kraje, vyplynulo, že obchody s kanadským partnerem společnost HOME CONSULTING s.r.o. realizovala, nic bližšího k nim však V. R., kromě toho že se jednalo o cca 400.000 kusů kosmetických tužek a několik zábavních automatů, a že zboží se prodávalo přes více prostředníků, a bylo uhrazeno bezhotovostně, neuvedl.

[49] Zdejší soud ovšem poukazuje na to, že žalovaný nezpochybnil dovoz zboží z Kanady, pouze se zabýval podmínkami a charakterem předmětné transakce souvisejícími se sjednáváním a placením zboží a jeho původem. Odkazoval-li v této souvislosti žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2010, č.j. 2 Afs 1/2010-171, pak zdejší soud konstatuje, že v citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud vyslovil, že čestné prohlášení lze použít jako listinný důkazní prostředek. Tento je pak hodnocen v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů v daňovém řízení ve vztahu i k ostatním důkazním prostředkům. Soud poznamenává, že skutečnosti, jež byly osvědčeny čestným prohlášením V. R., ze dne 13. 7. 2010, podepsaným dne 14. 7. 2010 u notáře, které žalobce předložil v odvolacím řízení (Protokol o ústním jednání ze dne 15. 9. 2010, č. j. 244631/10/288934707681), by nevnesly do zjištěného skutkového stavu nic nového – V. R. uvedl základní údaje k nákupu zboží z Kanady a prohlásil, že předmětné zboží dovezl z Kanady tak, jak je uvedeno na fakturách a dodal jej odběratelům. Namítané jednání žalovaného tedy nemohlo mít na zákonnost napadeného rozhodnutí žádný vliv a tato žalobní námitka je tedy nedůvodná.

[50] K žalobní námitce uvedené v bodě [20] tohoto rozhodnutí zdejší soud úvodem předkládá judikatorní závěry Soudního dvora EU k problematice nahodnoceného zboží. Soudní dvůr EU v rozsudku ze dne 26. 4. 2012 ve spojených věcech C-621/10 a C-129/11 („Balkan and Sea Properties ADSITS“ (C-621/10), „Provaadinvest OOD“ (C-129/11)), v bodě 47 a 48, uvádí: „[...]pokud jsou zboží nebo služby dodávány za uměle nízké nebo vysoké ceny mezi stranami, které jsou obě oprávněny k plnému odpočtu DPH, nemůže na tomto stupni docházet k daňovým únikům nebo k vyhýbání se daňovým povinnostem. Uměle nízká nebo vysoká cena může vést ke ztrátě na dani jen na úrovni konečného spotřebitele nebo na úrovni osoby povinné k dani, která má nárok pouze na poměrný odpočet daně. Riziko daňového úniku nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, jemuž mohou členské státy předcházet podle čl. 80 odst. 1 této směrnice, existuje tudíž jen tehdy, když osoba dotčená plněním nemá nárok na plný odpočet.“ K tomu je však podle zdejšího soudu nutno dodat celou argumentaci

generální advokátky E. S. ze dne 26. 1. 2012, na níž je v předmětném rozsudku odkazováno: „*Teprve na konci dodavatelského řetězce na úrovni konečného spotřebitele - nebo na mezičlanku tohoto řetězce u osoby povinné k dani, která má nárok pouze na poměrný odpočet daně, může vést uměle nízká nebo vysoká cena k daňové ztrátě. Výlučně v tomto okamžiku se definitivně „vykrystalizuje“ celková výše DPH splatné za celý dodavatelský řetězec - a tato částka je úměrná pouze konečné ceně bez ohledu na částky fakturované v předchozích stádiích tohoto řetězce [...]*“. Je tedy zjevné, že vyslovené závěry se netýkají případu žalobce, který uplatnil nadměrný odpočet DPH z titulu vývozu zboží z území EU, nikoliv ve vztahu ke konečnému spotřebiteli v rámci EU. Z tohoto faktu (i z judikatury soudem dále níže použité) vyplývá, že skutečnost nadhodnocení zboží není nezbytnou podmínkou pro konstatování zneužití práva při vývozu zboží mimo území EU, je pouze jedním z jeho indikátorů.

[51] Pokud žalobce namítal, že znalecký posudek č. 1/2012 Ing. M. O., soudního znalce a odhadce z oboru ekonomika, odvětví ceny a odhady, specializace věci movité, neměl být pro souzenou věc použit, tak s tímto jeho názorem zdejší soud musí vyjádřit svůj nesouhlas. Předmětný znalecký posudek byl sice primárně vyhotoven pro jiný obchodní případ u jiné společnosti, ale fakticky se jednalo o posouzení naprosto totožného zboží od stejného dodavatele v obchodních řetězcích, jak jsou popsány v bodech [4] a [5] tohoto rozhodnutí. Znalec posuzoval cenu obvyklou mj. u kosmetických tužek u společnosti ALADIN plus, a.s., které byly naprosto totožné s kosmetickými tužkami v obchodním případě žalobce, jelikož pocházely od stejného dodavatele, který je dovezl do České republiky v rámci jednoho obchodního případu. Tato skutečnost tedy opravňuje správce daně (a také žalovaného) použít předmětný znalecký posudek jako důkazní prostředek dle níže uvedených zákonných ustanovení.

[52] Podle ustanovení § 264 odst. 1 DŘ: „*řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.*“ Podle ustanovení § 93 odst. 1 DŘ „*jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.*“ K tomu zdejší soud pro úplnost dodává, že zadavatelem znaleckého posudku byla Policie ČR. Tato skutečnost však nemění nic na použitelnosti předmětného znaleckého posudku jako důkazního prostředku.

[53] Krajský soud doplňuje, že v rámci soudního řízení akceptoval (a během jednání před zdejším soudem provedl) znalecký posudek č. 651/2012 od znaleckého ústavu CD RATING, s.r.o., který byl žalobcem navržen jako důkaz. Na základě žalobcem předloženého posudku a z dalších okolností zkoumané věci zdejší soud dospěl k závěru, že není žalovaným jednoznačně a nadevší pochybnost prokázáno, že by došlo na úrovni žalobce (v rámci zdejším soudem posuzovaného případu) k nadhodnocení předmětného zboží. Žalobcem předložený znalecký posudek uvádí, že všeobecná cena kosmetických tužek je velmi rozdílná, a to v úrovni od cca 16 Kč do cca 100 Kč bez DPH za kus i s ohledem na rozdílnost cen obdobných výrobků na jednotlivých trzích. Pokud tedy znalecký posudek použitý žalovaným uvádí, že cena obvyklá je 12,61 Kč / kus a žalobce nakoupil kosmetickou tužku v ceně cca

10,59 Kč / kus od společnosti LED METAL SERVIS s.r.o. a prodal ji do Kamerunu za cca 10,80 Kč / kus, není na základě výše uvedeného zdejšímu soudu nikterak patrné, kde (v které fázi žalobcova jednání) by v případě jeho jednání mělo dojít k uvedenému nadhodnocení zboží, spíše se jedná o cenu pod hranicí cen obvyklých. S ohledem na určitou rozpornost v předložených znaleckých posudcích pak zdejší soud také uvádí, že žalovaný jednoznačně neprokázal, že by samotná nákupní či prodejní cena za kosmetickou tužku byla v případě obchodních transakcí uskutečněných žalobcem nadhodnocena, zdejší soud spíše naopak shledává tuto cenu jako mírně podhodnocenou. K uvedenému nesouladu týkající se množství tužek na uvedených fakturách v jiném obchodním případě, než v řešené kauze (vztah žalobce a společnosti ALADIN plus, a.s. v řetězci uvedeném v bodě [5] tohoto rozhodnutí), na což odkazuje v napadeném rozhodnutí žalovaný, a z čehož dovozuje, že by cena jedné tužky mohla být až 357 Kč, zdejší soud uvádí, že zde musí dát za pravdu žalobci, že tuto okolnost je třeba ve světle ostatních skutečností hodnotit jako evidentní písarskou chybu, jelikož představa, že by došlo k prodeji jedné tužky za výše uvedenou cenu, je přeci jen poněkud absurdní. Zdejší soud však v této souvislosti zdůrazňuje, že nadhodnocení ceny není nezbytnou podmínkou konstatování zneužití práva, když ostatní okolnosti svědčí o tomto zneužití. Navíc k nadhodnocení ceny zboží může dojít také v jiné fázi obchodních transakcí (na jiné úrovni řetězcích se obchodů), čímž se zdejší soud bude zabývat dále, ale tento fakt pak nemůže být přímo přičítán k tíži žalobce. Zdejší soud tedy shrnuje, že není prokázáno, že by žalobcem došlo k nadhodnocení předmětného zboží, nicméně tento fakt sám o sobě nezpůsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí, protože nadhodnocení ceny není nezbytnou podmínkou pro zneužití práva – toto však bylo prokázáno na základě dalších skutečností, jak bude zdejším soudem uvedeno na jiných místech v tomto rozsudku.

[54] Pro úplnost, a pro nastínění obchodních praktik žalobce (nad rámec výše uvedeného, nikoliv však k tíži žalobce), zdejší soud dodává, že tytéž kosmetické tužky v jednom případě nakupoval v ceně 10,59 Kč / kus a prodával za 10,80 Kč / kus (týká se vývozu do Kamerunu) a v druhém případě nakupoval za cca 35 Kč / kus a prodával za cca 36 Kč / kus (týká se vnitrostátního obchodu se společností ALADIN plus, a.s.). Rozdílná prodejní cena může být vysvětlitelná množstvím prodaných tužek (a tedy určitou množstevní slevou), ale zdejšímu soudu nedává ekonomický smysl, proč by zcela totožné kosmetické tužky jednou žalobce nakupoval od společnosti HOME CONSULTING s.r.o. za cca 35 Kč / kus a jednou od společnosti LED METAL SERVIS s.r.o. (která je předtím nakoupila od společnosti HOME CONSULTING s.r.o.) za cca 10,59 Kč / kus. Toto jednání žalobce postrádá jakýkoliv ekonomický smysl (*„proč žalobce nenakupoval tužky vždy za nižší, pro něj výhodnější, cenu?“*) a dle názoru soudu může svědčit o nestandardnosti všech uvedených obchodních transakcí.

[55] Zdejší soud také pro komplexní zhodnocení problematiky nadhodnocení zboží zkoumal z předložené spisové dokumentace možnost nadhodnocení zboží v jiné obchodní transakci v rámci řetězcích se obchodů, jak ostatně sám naznačil žalobce v bodě [20] tohoto rozhodnutí. V souvislosti s šetřením původu zboží v Kanadě byly ve spolupráci s Generálním ředitelstvím cel postoupeny správci daně 2 odpovědi na žádost o vzájemnou pomoc od kanadského úřadu „Criminal Investigation Division, Program Branch, Ottawa, Canada“ (č. j. 247855/11; č. j. 212511/12), ze kterých jsou patrné následující skutečnosti. Celková odkupní cena zásob zaplacená kanadskou společností CANADA, Inc. americkému dodavateli COSMOLAB, Inc. činila 155.477 USD (v přepočtu 2.998.063 Kč), přičemž celková cena při

prodeji zboží společností CANADA, Inc. společnosti HOME CONSULTING s.r.o. (subdodavatel žalobce) činila částku mnohonásobně vyšší, a to 2.779.435,65 USD (v přepočtu 53.650.351 Kč). Tato částka přitom nebyla odběratelem – společností HOME CONSULTING s.r.o. – nikdy uhrazena. U předmětného zboží v řešené kauze se pak jednalo o nákupní cenu ve výši cca 0,64 Kč / kus / kosmetická tužka a prodejní cenu ve výši cca 10,60 – 10,90 Kč / kus / kosmetická tužka. Z uvedeného je dle zdejšího soudu zřejmé, že cena zboží je ze strany kanadské společnosti CANADA, Inc. výrazně nadhodnocena a zdejší soud má za to, že právě v tento okamžik došlo k nadhodnocení zboží v celé řetězové obchodní transakci. Z šetření kanadských celních orgánů navíc vyplývá, že zboží bylo exportováno přímo z Tennessee v USA a nikoliv z Kanady, jak bylo žalobcem deklarováno a na dokladech vystavených kanadskou společností pro HOME CONSULTING s.r.o. jsou uvedeny identifikátory (IČ a DIČ) žalobce. Společnost HOME CONSULTING s.r.o. navíc tyto dovozy ve svých příznáních neuvedla. Zdůvodnění tohoto nadhodnocení ze strany žalobce pak považuje zdejší soud za málo pravděpodobné a poněkud nevěrohodné, zejména s přihlédnutím ke skutečnosti, že došlo k nadhodnocení zboží více než 17 x! Krajský soud sice konstatuje, že vše výše uvedené v tomto bodě sice nelze přičítat k tíži žalobci (jelikož se jedná o obchodní transakce jiných společností – subdodavatelů žalobce), ale opět veškeré uvedené okolnosti svědčí dle názoru zdejšího soudu o značné nestandardnosti všech obchodních transakcí uvedených v řetězci dle bodu [4] tohoto rozhodnutí. Nicméně k této žalobní námitce zdejší soud závěrem shledává (a opakuje), že se žalovanému nepodařilo prokázat nadhodnocení zboží přímým jednáním žalobce.

[56] Základní spornou otázkou mezi účastníky tedy je, zda skutečně došlo k porušení zásady zákazu zneužití práva, tedy zejména otázka vyhodnocení žalobních námitek uvedených v bodech [21] a [22] tohoto rozhodnutí.

[57] Krajský soud zkoumal, jestli žalovaný v napadeném rozhodnutí správně aplikoval závěry vycházející z judikatury Soudního dvora EU, které se týkají výkladu jednotlivých ustanovení dotčených předpisů evropského práva (zejména Šesté směrnice Rady č. 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 a tzv. Recastu Šesté směrnice, tedy Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty) a s nimi související aplikací ZDPH, ZSDP a DŘ.

[58] Krajský soud považuje za vhodné uvést úvodem rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156, ve kterém: „*Pojmem (...) podvod na DPH (...) se v souladu s touto judikaturou 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.*“

[59] Tyto objektivní okolnosti jsou pak uvedeny v rozsudku Soudního dvora EU ze dne 21. 2. 2006, ve věci C-255/02 (Halifax), ve kterém bylo judikováno, 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 uskutečněná 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).

[60] Zneužití však nemusí být jediným, ale musí být hlavním účelem provedené transakce – srov. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21. 2. 2008 ve věci C-425/06 (Ministero dell'Economia e delle Finanze v. Part Service Srl.) Dále je třeba vnímat závěry plynoucí z rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155 [publikováno ve Sbírce NSS pod č. 1778/2009 Sb.], podle kterého musí být rozsah působnosti výkladové zásady zákazu zneužití pravidel DPH 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 relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně (rozhodnutí Halifax tuto podmínku oproti názoru generálního advokáta „zmírňuje“ tím, že hovoří o tom, že „hlavním účelem“ realizovaných plnění je získání daňového zvýhodnění, a přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty).

[61] Na základě výše uvedeného tedy krajský soud zkoumal, jestli žalovaný řádně na základě objektivních okolností prokázal, že hlavním účelem dotčených plnění bylo získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Po důkladném studiu předložené spisové dokumentace krajský soud shledává, že se žalovanému podařilo bez jakýchkoliv možných pochybností a s nadstandardní pečlivostí doložit zneužití daňového práva žalobcem, a to na základě na sebe navazujících důkazních prostředků, jak jsou shrnuty v bodech [3] až [12] tohoto rozhodnutí. Tyto důkazní prostředky jako souvislý celek dokládají, že obchodní transakce ukončené vývozem předmětného zboží (kosmetických tužek) do Kamerunu nebyly uskutečněny za obvyklých obchodních podmínek s cílem dosažení zisku, ale hlavním (a vlastně v důsledku jediným) účelem bylo pouze formální vytvoření a splnění podmínek vyplývajících z právních předpisů pro získání nároku na odpočet DPH. Tyto objektivní podmínky tedy hodnotí transakci jako celek, tedy 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, zda je taková transakce obchodně zdůvodnitelná. V řešeném případě dle právního názoru zdejšího soudu jakékoliv jiné obchodní zdůvodnění kromě nároku na odpočet DPH jednoduše neexistuje s tím, že jednotlivé žalobní námitky jsou pak podrobněji vypořádány v dalších částech rozhodnutí.

[62] Zdejší soud konstatuje, že skutečností svědčící o zneužití ZDPH jsou i informace zjištěné žalovaným z porovnání veřejně přístupných informací na webu Českého statistického úřadu, ze kterých vyplývá, že v období od 1. 7. 2009 do 30. 9. 2009 dovoz zboží z ČR do Kamerunu byl podle kódu zboží dané nomenklaturou SITC (89 různé výrobky) pouze ve výši 9.008.000 Kč. Přitom dle dokladů postoupených žalovanému vyplynulo, že ve zdaňovacím

období červenec 2009 se mělo jen u žalobce jednat o částku 22.599.572 Kč. Ačkoliv žalobce v rámci celního i daňového řízení v ČR deklaroval vývoz uvedeného zboží do Kamerunu, výše uvedené informace svědčí o tom, že zboží nebylo řádně propuštěno celními orgány v Kamerunu do volného oběhu.

[63] S odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2012, č.j. 5 Afs 75/2011-57, ve kterém: „*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.*“ a také s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2008, č.j. 5 Afs 61/2008-80, kde: „*Pokud ze všech okolností uzavření kupní smlouvy na dodání zboží vyplývá, že jejím jediným účelem a zároveň i výsledkem je – i přes formální dodržení podmínek vyplývajících ze zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty – pouze získání nadměrného odpočtu (§ 19 odst. 1 citovaného zákona), přitom takové jednání postrádá jakýkoli ekonomický smysl, nelze toto jednání kvalifikovat jinak než zneužití objektivního daňového práva a pro daňové účely k němu nelze přihlížet*“ má zdejší soud za jednoznačné, že žalobcovo jednání tak, jak bylo důsledně prokázáno žalovaným, nelze hodnotit jinak, než zneužití objektivního daňového práva, a jako takové si nezasluhuje zvláštní ochrany.

[64] Nicméně krajský soud se musel také zabírat druhým kritériem zneužití daňového práva, a to je subjektivní kritérium na straně žalobce, tedy, že žalobce, v souladu s rozsudkem Soudního dvora EU ze dne 6. 7. 2006, ve věci C-439/04 (Axel Kittel), v souladu s rozsudkem Soudního dvora EU ze dne 12. 1. 2006, ve věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (Optigen Ltd.), a v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č.j. 9 Afs 111/2009-274, věděl či s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem mohl vědět, že jeho jednání v důsledku směřuje pouze k získání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

[65] Z tuzemské judikatury lze v tomto směru odkázat také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, z něhož plyne, 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.

[66] Krajský soud v souladu s ustálenou judikaturou konstatuje, že „zda mohl vědět“ znamená, že existovala určitá skutková zjištění zakládající důvodné pochybnosti o tom, že by daňový subjekt o podvodném jednání nevěděl, a že byl tak s možností existence podvodného jednání alespoň srozuměn. „Zda měl vědět“ pak znamená, že daňový subjekt měl a mohl

přijmout taková opatření, jež by vyloučila podvodné jednání, resp. účast dotčeného subjektu na takovém jednání. Nárok na odpočet daně je pak chráněn pouze za situace, že plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět. K naplnění subjektivních podmínek je tedy nezbytné, aby osoba (většinou jde o osobu na konci článku v řetězci, která se podílí na vývozu do třetích zemí) o tomto zneužití věděla, nebo alespoň s přihlédnutím právě k objektivním okolnostem transakce vědět mohla, což žalovaný prokazoval personálním propojením všech společností v obou řetězcích.

[67] K personálnímu propojení všech společností krajský soud odkazuje v první řadě na vypořádání jiné žalobní námitky v bodech [46] a násl. tohoto rozhodnutí. Co se týče účelového sestavení řetězce dodavatelů, tak k tomu soud odkazuje na strany 11 – 14 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný podrobně popisuje skutkové okolnosti ohledně činnosti a personálního propojení a dalších okolností jednotlivých článků v řetězci – společností: HOME CONSULTING s.r.o., ROYAL ADVERTISING s.r.o. (žalobce), LED METAL SERVIS, s.r.o. a také ALADIN plus, a.s. Spolu s těmito společnostmi se správce daně zaměřil také na poslední článek v druhém řetězci popsáném v bodě [5] tohoto rozhodnutí, kterým byla společnost ALADIN plus, a.s., a kde žalobce vystupoval jako dodavatel této společnosti. Přes tento subjekt bylo vyváženo v druhém řetězci zboží do třetích zemí, a to partnerům Mach Production, B.P. a SYSOCO, B.P.

[68] Jak je zdejšímu soudu z jeho rozhodovací činnosti známo a jak také doložil žalovaný (rozsudek zdejšího soudu ve věci sp. zn. 62Af 1/2013 předložen žalovaným jako důkaz a proveden při jednání u krajského soudu) tak přestože, že jednatel společnosti ALADIN plus, a.s. (R. V.) ve své výpovědi do protokolu ze dne 18. 6. 2010, č. j. 175954/10/288934709122 uvedl, že jméno společnosti HOME CONSULTING s.r.o. mu nic neříká a jejího ukrajinského jednatele nikdy neviděl, ani s ním nikdy nejednal, bylo zjištěno, že z běžného účtu společnosti HOME CONSULTING s.r.o. byly provedeny výběry v hotovosti na základě výběrových poukazů, přičemž osoba provádějící tyto výběry byl právě R. V. Konkrétně bylo zjištěno, že k datu 30. 11. 2009 R. V. vybral částku 3.800.000 Kč, k datu 8. 12. 2009 částku 3.000.000 Kč a k datu 11. 12. 2009 částku 3.200.000 Kč, celkem tedy částku ve výši 10.000.000 Kč.

[69] Následným vysvětlením, že se mělo jednat o jeho osobní závazek za účasti zprostředkovatele Bc. Petra Fuchse (což je jednatel žalobce v řešené kauze!), a předložením Protokolu o vrácení vybrané finanční částky sepsaný mezi R. V. a společností HOME CONSULTING s.r.o., R. V. nijak neobjasnil své původní tvrzení, že společnost HOME CONSULTING s.r.o. nezná; správce daně, resp. žalovaný podle soudu správně dovodil opak. Soud konstatuje, že pokud k výběru hotovosti osobou odlišnou od osob s dispozičním právem k účtu je nutný tzv. výběrový poukaz (obdoba šeku), který osoba s dispozičním právem vystaví ve prospěch jiné konkrétní osoby, která je uvedena jako příjemce na výběrový poukaz, musel jednatel společnosti HOME CONSULTING s.r.o. znát osobu R. V., aby mohl být v jeho prospěch vystaven předmětný výběrový poukaz a tento mu musel být předán.

[70] Personální propojení je pak také zřejmé z faktu, že písemnost adresovanu společnosti HOME CONSULTING s.r.o. prostřednictvím poštovní přepravy převzala osoba jménem Petr Fuchs na základě identifikace podle pasu č. CZ35818190. Jednatel žalobce je pak, jak již bylo několikrát uvedeno výše, pan Bc. Petr Fuchs, který na základě „Prohlášení o osobách oprávněných k převzetí zásilky společnosti HOME CONSULTING s.r.o.“ ze dne 14. 4. 2011

tuto zásilku prokazatelně převzal, což má zdejší soud za prokázané a jednoznačně to pak potvrzuje závěry žalovaného o propojení dotčených společností. Tvrzení žalobce, že byl Bc. Petru Fuchsovi odcizen pas, a že měl žalovaný prověřit evidenci odcizených pasů, hodnotí zdejší soud za zcela účelové, zvláště s odkazem na to, že pravděpodobnost, že by případný zloděj šel s odcizeným pasem vybírat poštu konkrétně společnosti HOME CONSULTING s.r.o. na konkrétní poštovní pobočku, kam je pošta doručována a s vědomím, že tam nějaká poštovní zásilka opravdu uložena je, a že shodou čirých náhod je to pošta subdodavatele osoby, které byl pas odcizen, za limitně se blížíci nule. Dále o propojenosti společností svědčí také fakt, že na předmětných dokladech při dovozu zboží je jako odběratel uvedena společnost HOME CONSULTING s.r.o., ale IČ a DIČ daňového subjektu pan náleží žalobci – společnosti ROYAL ADVERTISING s.r.o. Vysvětlení doložené žalobcem o záměně údajů u kanadského dodavatele zdejší soud sice může akceptovat jako věrohodné, ale stále to nemění nic na správném závěru žalovaném o jednoznačném personálním propojení dotčených společností.

[71] Pokud jde o námitku, že není dostatečně prokázána finanční propojenost dotčených subjektů, tak k této námitce zdejší soud uvádí, že uváděná finanční propojenost společností má jednoznačně oporu ve spisovém materiálu žalovaného, tedy že tato dílčí žalobní námitka není důvodná. Ze správního spisu vyplynulo, že platby deklarované žalobcem jako částečné úhrady za zboží od kamerunského odběratele R. J. kolovaly v uzavřeném okruhu společností v ČR dle uvedeného schématu: ROYAL ADVERTISING s.r.o. → odešle platbu na účet LED METAL SERVIS s.r.o. → odešle platbu na účet HOME CONSULTING s.r.o. → odešle platbu na účet SOLECRON CONSULTING CORP. → odešle platbu na účet KAM3 s.r.o. → z tohoto účtu je pak platba odeslána pod avízem „*platba za zboží R. J.*“ zpět na účet ROYAL ADVERTISING s.r.o. (žalobce). Na tomto faktu nic nemění ani skutečnost, že se správci daně (ani žalovanému) nepodařilo zajistit výpisy z účtu u jednoho z článku řetězce (společnosti LED METAL SERVIS s.r.o.), jelikož tento pohyb finančních prostředků je patrný i bez něj. K tomu pak zdejší soud odkazuje také na poznatky zjištěné v bodě [68] tohoto rozhodnutí. Z výše uvedených skutečností je jednoznačně prokázáno, že účastníci předmětných transakcí jsou propojeni hospodářsky i personálně, přesouvají účelově částky na účtech společností deklarované jako platby ze zahraničí a tyto se pak vracejí zpět v koloběhu žalobci.

[72] Krajský soud dále shledává, že žalovaný pak také ohledně společnosti HOME CONSULTING s.r.o. zjistil, že v roce 2010 tuto společnost odkoupil pan A. K., který o společnosti nic nevěděl, pracoval jako kuchař, bydlel na ubytovně a pouze „podpisoval dokumenty“, které mu předkládaly neznámé osoby. V roce 2011 společnost prodal (aniž uvedl důvod) Á. J. F., jenž je od 21. 10. 2010 jednatelem ve společnosti Emiron Trade, s.r.o., u něhož bylo správcem daně rovněž konstatováno zneužití daně z přidané hodnoty.

[73] Dále se žalovaný zabýval i subjektem LED METAL SERVIS, s.r.o., a to formou dožádání místně příslušného správce daně. Bylo zjištěno, že tato společnost neprokázala přijetí ani uskutečnění zdanitelných plnění. Zástupce této společnosti uvedl, že výdej zboží ze skladu v Měnině společnosti LED METAL SERVIS, s.r.o. zajišťoval pan P. W., který byl jednatelem a následně i prokuristou společnosti HOME CONSULTING s.r.o. Společnost LED METAL SERVIS, s.r.o. byla v roce 2011 převedena na osobu L. G. F.

[74] Soud je toho názoru, že v případě posouzení zneužití práva není vadou, zabývá-li se správce daně i charakterem fungování jednotlivých článků v řetězci, naopak pro posouzení subjektivní stránky je zjištění fungování jednotlivých článků v řetězci a zejména personálního propojení mezi články nezbytné. V daném případě je personální propojení předmětných článků dostatečně skutkově podloženo (fungování P. W.; výběry z účtu HOME CONSULTING s.r.o. R. V. a výběry poštovních zásilek HOME CONSULTING s.r.o. jednatelem žalobce – Bc. Petrem Fuchsem), stejně jako nestandardnost transakcí a závěry žalovaného ve vztahu k podrobně popsaným skutkovým zjištěním, soud neshledal zavádějícími.

[75] Soud tedy konstatuje, že o provázanosti mezi jednotlivými společnostmi nemůže být za takto zjištěného skutkového stavu sporu a správce daně a žalovaný dostatečně skutkově podložili závěr o naplnění subjektivní stránky zneužití práva. Z předložené spisové dokumentace a na základě všech výše uvedených informací jednoznačně vyplývá, že v daném obchodním případě byl daňový subjekt aktivním a podstatným účastníkem celé transakce a věděl či minimálně mohl a měl vědět, že je součástí podvodného jednání směřujícího k získání neoprávněného odpočtu na dani z přidané hodnoty.

[76] Žalovaný dospěl k závěru, že realizované obchodní transakce postrádají ekonomický smysl a byly realizovány za neobvyklých obchodních podmínek spočívajících zejména v personální propojenosti a fungování jednotlivých společností v rámci řetězce, kterým zboží putovalo. Správce daně a žalovaný jako jediný logický a racionální smysl daných transakcí dovodili právě získání nadměrného odpočtu a zdejší soud je toho názoru, že neobvyklost obchodních transakcí žalobce žalovaný dostatečně skutkově podložil. Zdejší soud konstatuje, že předmětné transakce postrádají jakýkoliv jiný ekonomický smysl než nárokování předmětného odpočtu DPH. Na počátku řetězce v tuzemsku stojí společnost, která je převáděna na tzv. „bílé koně“ (zde dovozce – společnost HOME CONSULTING s.r.o.), společnost nekomunikuje se správcem daně, nepředkládá účetnictví, neplní daňové povinnosti, pouze podává daňová přiznání a je pak převáděna na osoby, které nemají povědomí o jejím chodu, pouze podepisují doklady. Již dovoz zboží byl proveden za nestandardních podmínek – miliónové transakce měl při dovozu zboží zajišťovat brigádník, na jehož jméno si jednatel dovozce nevzpomíná, na dokladech jsou uvedeny identifikátory žalobce namísto dovozce. Jednatel poslední společnosti v druhém řetězci vybíral peníze z účtu dovozce, jednatel žalobce zase vybíral jeho poštovní zásilky atd., jak bylo podrobněji rozvedeno v tomto rozsudku. Dále krajský soud uvádí, že lze dát za pravdu žalovanému, že údaje uvedené v účetních výkazech žalobce, zejména v rozvaze a výsledovce neodpovídají reálnému a standardnímu fungování obchodních společností, a že je zřejmé, že hlavním předmětem žalobcova zájmu bylo nárokování odpočtu DPH – počítal s ním jakožto s hlavním ziskem z uvedené obchodní transakce. Vše v tomto rozsudku uvedené tedy prokazuje, že předmětné obchodní transakce nebyly uskutečněny za běžných a zavedených obchodních praktik a došlo jednáním žalobce ke zneužití práva, jehož jediným cílem bylo získání odpočtu na dani z přidané hodnoty.

[77] Krajský soud připomíná, že od žalobce se předpokládá, že přijme opatření proti podvodům v rámci své obchodní činnosti a bude obezřetný při sjednávání obchodních kontraktů, aby nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděl či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohl. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2009, č.j. 2 Afs 46/2008-175 (který byl potvrzen usnesením Ústavního soudu ze dne 19. 11. 2009,

sp.zn. III. ÚS 1061/09), kde kasační soud konstatuje, že závěry Soudního dvora EU „*neznamenají pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale znamenají mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.*“ zdejší soud shledává, že žalovanému se, jak vyplývá ze spisové dokumentace, podařilo objektivně prokázat, že žalobce věděl (či alespoň vědět mohl) o tom, že jeho jednání slouží pouze k zisku nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty. Na základě výše uvedeného pak zdejší soud konstatuje, že bylo naplněno i tzv. subjektivní kritérium pro zneužití daňového práva.

[78] K dalším dílčím žalobním námitkám pak zdejší soud uvádí, že web <http://www.businessinfo.cz> je webem exportního klubu CzechTrade, je to oficiální portál pro podnikání a export, jehož gestorem je Ministerstvo průmyslu a obchodu ČR, takže dokazování tímto prostředkem zdejší soud neshledává vadným. K provádění dokazování v Kamerunu prostřednictvím Zastupitelského úřadu ČR v Nigérii, zdejší soud konstatuje, že Česká republika nemá v Kamerunu svůj zastupitelský úřad a soud hodnotí potřebné informace zjištěné v rámci činnosti Zastupitelským úřadem ČR v Nigérii, který pokrývá konzulární působnost v Nigérii, Beninu, Čadu, Kamerunu, Rovníkové Guinei, Gabonu, Konžské demokratické republice, Konžské republice a Středoafričské republice, za dostatečně věrohodné a průkazné, navíc podané s potřebnou znalostí místních poměrů a reálií, čímž je bezpochyby dokazování prostřednictvím tohoto orgánu státní správy nutno shledat v dané kauze přijatelným a více než vhodným. Dále co se týká samotného vývozu zboží do Kamerunu, tu lze konstatovat, že bylo doloženo, že tento vývoz se z ČR uskutečnil, a že žalobce pro něj využil služeb speditérské společnosti Dolphin Shipping, což bylo žalobcem řádně prokázáno. Nicméně skutečnosti uvedené v bodě [62] tohoto rozsudku svědčí o nestandardnosti tohoto vývozu, resp. následného dovozu zboží do Kamerunu, což v celkovém kontextu řešené kauzy opět podkládá nestandardnost obchodních transakcí. Navíc bylo žalovaným zjištěno, že dle mezinárodní inspekční společnosti SGS, která kontroluje pro kamerunskou vládu dovoz zboží do Kamerunu, nemá o žalobcově odběrateli – panu Robertu Jansenovi – žádné záznamy. K namítané možné manipulaci se spisovým materiálem ze strany žalovaného zdejší soud shledává, že z předloženého spisového materiálu ani z žádných dalších okolností řešené kauzy, není jakékoliv manipulace se správním spisem zřetelná. Správní spis je veden řádně s rozdělením na veřejnou a vyhledávací část, listiny jsou chronologicky číslovány (číselná řada listů je souvislá a neporušená), žádná z listin nechybí a je uveden také seznam vedených dokumentů – tuto námitku je tedy třeba hodnotit jako nedůvodnou.

[79] Co se týče námitek ohledně výpovědi tradičního vývozce (žalobní námitka uvedená v bodě [23] tohoto rozhodnutí), tak v tomto ohledu lze pouze konstatovat, že v daném případě se nejednalo o výslech svědka ve smyslu ustanovení § 96 odst. 5 DŘ. Šlo pouze o jeden z podkladů pro rozhodnutí (a to ve formě podání vysvětlení dle ustanovení § 79 DŘ), se kterým bylo žalobci při nahlížení do spisu prokazatelně umožněno se seznámit – uvedená procesní námitka je tedy v tomto případě nedůvodná. Stejně tak je i nedůvodná hmotněprávní námitka, jelikož toto vysvětlení tradičního vývozce nepřineslo samotný skutkový důvod rozhodnutí

žalovaného (sloužilo pouze k dokreslení celkové situace na trhu mezi Českou republikou a Kamerunem) a skutečnosti vyplývající z tohoto vysvětlení pak nebyly žalobci přičítány jakkoliv k jeho tíži. Zdejší soud však nemůže souhlasit s tvrzením žalobce, že skutečnosti nastávající po opuštění území Evropské unie jsou pro toto řízení právně irelevantní. Vzhledem k tomu, že v daném případě je řešena právní otázka zásady zákazu zneužití práva s ohledem na vývoz předmětného zboží mimo území EU, je třeba zkoumat veškeré okolnosti řešené kauzy tak, aby toto zneužití práva bylo potvrzeno či vyvráceno, a zdejší soud tak, jak je patrné z odůvodnění tohoto rozhodnutí, činí.

[80] Žalobce v rámci své argumentace odkazoval na rozhodnutí Soudního dvora ze dne 22. 12. 2010, ve věci C-103/09 (Weald Leasing Ltd) a také obdobně ve věci C-108/99 (Cantor Fitzgerald International). Přestože zdejší soud do jisté míry souhlasí se žalobcem v tom smyslu, že je na obchodníkovi, jak bude své daně optimalizovat, není argumentace v těchto rozhodnutích zcela aplikovatelná na právě posuzovanou věc. V odkazovaných případech se totiž jednalo o situaci, kdy společnost Weald Leasing Ltd. (obdobně Cantor Fitzgerald International) využila tuto optimalizaci tak, že namísto koupě zboží si toto zboží pouze najala, čímž prakticky toliko oddálila přísun daně z přidané hodnoty.

[81] V nyní posuzované věci byl jediným vysvětlením podmínek popsaných transakcí mezi jednotlivými články právě odpočet DPH, neboť jiný významnější přínos pro žalobce neměly a podmínky transakcí, zejména ve vztahu k zaplacení zboží v rámci celého řetězce, byly zcela nestandardní. Jednalo se přitom dle předmětných faktur o zboží v mnohamilionové hodnotě.

[82] Krajský soud tedy konstatuje, že ačkoliv žalobce vykazoval hospodářskou činnost na základě deklarovaných plnění, byla žalovaným jednoznačně prokázána existence zneužití objektivního daňového práva, o čemž svědčí jak objektivní, tak i subjektivní kritéria stanovená v ustálené evropské i tuzemské judikatuře. Žalovaný proto oprávněně odepřel nárok na odpočet daně z přidané hodnoty uplatněný žalobcem v předmětném zdaňovacím období. Namítal-li v této souvislosti žalobce nedostatek skutkových důvodů pro závěr žalovaného ohledně zneužití práva, soud shledává tuto námitku nedůvodnou, neboť žalovaný v napadeném rozhodnutí vyčerpávajícím způsobem popsal a hodnotil všechny skutkové okolnosti předmětných transakcí. Žalovaný v této věci rozhodl přesně v intencích zásady zákazu zneužití práva, jak byla definována např. v rozsudku Soudního dvora EU ze dne 14. 2. 2000 ve věci C-110/99 (Emsland-Stärke GmbH), 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.*“ 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.

[83] Krajský soud k tomu pak dodává, že právo lze chápat jako technické normy, jejichž dodržování společnost vynucuje. Právo však je třeba také chápat jako kulturní sílu, jejíž funkcí je definovat normy a struktury sociálního chování. Cílem práva je normy objasňovat a propojovat. (srov. Timasheff, Nicholas S. „*What is 'Sociology of Law'?*“ 1937. American Journal of Sociology 43(2): 225–235. s. 226). Z toho plyne, že soud svým rozhodováním v rámci právního diskursu mění společenské kulturní normy a sociální chování jednotlivců i celých skupin. Soud nemůže poskytovat ochranu takovému jednání, které je sice po formální

stránce zcela v souladu se zákonem, ale obchází jeho podstatu, duch a obecně míří proti spravedlnosti, která je jeho primárním cílem.

VI. Shrnutí a náklady řízení

[84] S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout.

[85] Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 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 v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí 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 22. října 2014

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu