



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Pospíšila a Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobce **BESJORK s.r.o.**, se sídlem Starobrněnská 3, Brno, zastoupený JUDr. Alexanderem Nettem, advokátem, se sídlem Hlavní 40, Brno, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 27. 6. 2012, č.j. 9733/12-1301-704581,

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

[1] Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 23. 8. 2012 domáhal vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 27. 6. 2012, č.j. 9733/12-1301-704581 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno I ze dne 15. 12. 2010, č.j. 313754/10/288912701296, ve věci platebního výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2009 a proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno I ze dne 15. 12. 2010, č.j.

313800/10/288912701296, ve věci platebního výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2010 (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“), jejichž zrušení se žalobce také domáhá; 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.

II. Průběh správního řízení a obsah napadeného rozhodnutí

[3] Žalobci byla za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2009 vyměřena na základě vytýkacího řízení daň z přidané hodnoty ve výši nadměrného odpočtu 9.276,- Kč a za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2010 daň z přidané hodnoty ve výši nadměrného odpočtu 8.168,- Kč. V přiznání k dani z přidané hodnoty vykázal žalobce nadměrné odpočty ve vysokých částkách, za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2009 ve výši 4.329.164,- Kč a za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2010 ve výši 10.088.168,- Kč. Správci daně vznikly pochybnosti o nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění a pochybnosti o jejich použití pro uskutečnění ekonomické činnosti žalobce – v daňových přiznáních buď nebyla vykázána žádná uskutečněná plnění, anebo byla přiznána výhradně plnění osvobozená od daně.

[4] Za předmětná zdaňovací období byla zahájena vytýkací řízení podle ustanovení § 43 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „ZSDP“). Žalobce předložil daňové doklady uvedené na straně 2 a 3 napadeného rozhodnutí. Žalobce deklaroval nákup výrobků ze skla a textilního zboží (pánského spodního prádla) v tuzemsku a jeho následný vývoz do třetí země mimo území EU (Libye), ve značném objemu a za poměrně vysoké jednotkové ceny, které by měly odpovídat luxusnímu zboží. Předložené doklady byly po formální stránce v pořádku, avšak správci daně nebyly vyvráceny pochybnosti o uskutečnění obchodních transakcí.

[5] U místně příslušného správce daně dodavatele žalobce (společnosti Induco Trade, s.r.o.) bylo zjištěno, že žalobce nakoupil od ní zboží s tím, že tato společnost dále deklarovala, že zboží nakoupila od svého dodavatele v tuzemsku (DAM servis s.r.o.), kdy při kontaktu s tímto subdodavatelem vždy jednala s jeho zplnomocněným zástupcem, panem Vasyliem Bachynskym, nikoliv s jednatelem. Místně příslušný finanční úřad tohoto subdodavatele zjistil, že společnost DAM servis s.r.o. je zcela nekontaktní (na výzvy správce daně nikterak nereagovala, společnost sídlí ve 14. patrovém bytovém domě, sídlo společnosti není v domě označené a je tedy nedohledatelné a společnost ani nikdo z nájemníků nezná). Sama skutečnost neprokázání původu zboží u subdodavatele přímého dodavatele žalobce není však žalobci přičítána k jeho tíži. Jelikož však transakce probíhaly za neobvyklých podmínek, správce daně prověřoval i původ zboží. Vyzval k součinnosti bankovní ústavy v ČR, z odpovědi byl zjištěn bankovní účet žalobce vedený u ČSOB, a.s., přičemž pohyby na účtu

jsou minimální a nedocházelo k žádným platbám dodavateli v tuzemsku, ani k platbám od odběratele v zahraničí.

[6] Po provedených vytýkacích řízeních správce daně vyloučil z nároku na odpočet daně z přidané hodnoty daň na vstupu ve výši 4.319.888,- Kč za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2009 a ve výši 10.080.000,- Kč za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2010 s tím, že žalobce nesplnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „ZDPH“), obchodní transakce ukončené režimem vývoz nebyly uskutečněny za obvyklých obchodních podmínek a byly vytvořeny za účelem nadměrného odpočtu DPH.

[7] Žalovaný přistoupil k doplnění podkladů pro rozhodnutí o odvolání s ohledem na podezření na porušení zákazu zneužití práva. Se závažnými zjištěnými skutečnostmi a důkazy získanými v rámci odvolacího řízení a s odlišným právním názorem žalovaného byl žalobce ve smyslu ustanovení § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „DŘ“) seznámen, bylo mu umožněno, aby se ke zjištěným skutečnostem a k odlišnému právnímu názoru vyjádřil, přičemž na výzvu reagoval žalobce svým přípisem. Názor správce daně, že se nejedná o ekonomickou činnost plátce DPH, byl žalovaným (odvolacím orgánem) přehodnocen. Bylo zjištěno, že žalobce prokazatelně pořídil předmětné výrobky ze skla a textilní zboží, jehož faktické dodání mu potvrdil dodavatel, který byl plátcem a pořízené zboží, u kterého byl uplatněn nárok na odpočet daně, bylo vyvezeno, tedy žalobce splnil jak podmínky pro uplatnění deklarovaného nároku na odpočet podle ustanovení § 72 a 73 ZDPH, tak podmínky pro uplatnění osvobození od daně z přidané hodnoty podle ustanovení § 66 ZDPH. Rovněž bylo zjištěno, že nedošlo k zastření skutečného stavu stavem formálně právním. Jak bylo zboží ve skutečnosti pořízeno i vyvezeno odpovídá údajům na dokladech deklarujících nákup a vývoz. Tyto obchodní transakce byly uskutečněny v rámci hospodářské (ekonomické) činnosti žalobce. Podle judikatury Soudního dvora Evropské unie (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21. 2. 2006, ve věci C-255/02 – Halifax) je považována za hospodářskou činnost veškerá činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb, všechny stadia výroby, distribuce a poskytování služeb, kdy její objektivní povaha je dána tím, že činnost je posuzována sama o sobě, bez ohledu na její účel nebo výsledky. Ačkoliv žalobce vykazoval ekonomickou činnost na základě deklarovaných plnění týkajících se nákupu a prodeje zboží, bylo zjištěno, že došlo k porušení zásady zákazu zneužití práva – ZDPH. O dané skutečnosti svědčí objektivní i subjektivní kritéria (okolnosti). Žalovaný proto z důvodu zjištění zneužití práva odepřel žalobci nárok na odpočet daně. Žalobce realizoval obchodní transakce v rámci neobvyklých obchodních podmínek, které postrádaly jakýkoliv ekonomický smysl a nemají žádné jiné objektivní vysvětlení, než získání nároku na odpočet daně. Přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem ZDPH, a to principem neutrality této daně. Na základě zjištění zneužití práva dochází k dočasné derogaci zneužívaného ZDPH a objektivní právo po dobu jeho zneužití nemůže platit. Tato hospodářská činnost, a to i kdyby nebyla protiprávní, si nezaslouží žádné ochrany na základě zásad právní jistoty a ochrany legitimního očekávání.

[8] Prověřovány byly mimo jiné i úhrady za deklarovaná plnění, jednu z indicí neobvyklých obchodních transakcí lze považovat i nestandardní platební podmínky (dlouhé lhůty splatnosti faktur, vysoké nevymáhané pohledávky či minimální pohyb finančních prostředků na účtu sloužícímu k podnikání). Pohyby na účtu žalobce byly minimální,

nedocházelo k žádným platbám dodavateli v tuzemsku, ani k platbám od odběratele ze zahraničí. Úhrady za zboží deklarované jako vývoz do Libye nebyly uskutečněny žádným odběratelem, a to po dobu několika let, nebyly ani zaznamenány příjmy v hotovosti. Byly deklarovány pouze výdaje v hotovosti jednateli společnosti Induco Trade s.r.o. a to opakovaně v maximální částce umožněné zákonem – tj. 390.000,- Kč.

[9] U žalobce se v případě předmětných vývozů do Afriky přitom jednalo o nové aktivity společnosti, jež byla v oblasti vývozu v předcházejícím období dlouhodobě nečinná (od března 2005 nebyly realizovány žádné obchody týkající se vývozu nakoupeného zboží do třetích zemí) a neexistují ani podklady svědčící o obchodování daňového subjektu v bezprostředně předcházejících letech. Rovněž byla prověřena provázanost konkrétních osob účastnících se plnění s žalobcem s ohledem na jejich činnost v jiných společnostech, které se také zabývají dodáním zboží a jejich následným vývozem do třetích zemí. Bylo zjištěno, že stejná skladba subjektu v řetězci dodání zboží je i u společnosti BEXANO s.r.o., u které bylo rovněž zjištěno dodání a vývoz nakoupeného zboží do třetích zemí. Dodavateli zboží žalobce i uvedené společnosti byly společnosti Induco Trade s.r.o. a DAM servis s.r.o., u níž nebylo možné, vzhledem k její nekontaktnosti, jak je uvedeno výše, zjistit okolnosti týkající se zboží.

[10] Žalovaný přisvědčuje daňovému subjektu, že předložil veškeré důkazní prostředky ohledně obchodních vztahů mezi účastníky transakcí. Okamžitá úhrada zboží není podmínkou existence závazkového vztahu, nicméně žalovaný, shodně se správcem daně, považuje skutečnosti zjištěné ohledně odběratele a ohledně plateb za zboží za skutečnost svědčící o neobvyklosti obchodních transakcí.

[11] Z odpovědi zastupitelského úřadu v Tripolisu bylo zjištěno, že příjemci zboží – Al Bawadi a Tasharokit Alsohool – na uvedených adresách nesídlí, adresy jsou smyšlené (tyto byly zaměstnanci ministerstva zahraničí ČR v Tripolisu fyzicky navštíveny), telefonní čísla jsou buď neúplná, nebo jde o soukromé byty, které nemají nic společného se zmíněnými společnostmi. Uvedené společnosti se nepodařilo najít ani v rejstříku firem. Obchodní komora upozornila, že se většinou jedná o malé rodinné firmy typu „tašarokit“ a podle libyjských zákonů by správně žádný zastupitelský úřad Libye v zahraničí na takovou adresu neměl dovoz zboží do Libye povolit. Právní forma „tašarokit“ je určena zákony pro rodinné podnikání a slouží pro podporu malých živnostníků. Obchody v částkách miliónů korun jsou absolutně nereálné a vysoce nad finanční možnosti těchto drobných rodinných společností. Ze Souhrnných teritoriálních informací Libye (web exportního klubu CzechTrade, gestorem je Ministerstvo průmyslu a obchodu ČR) vyplývá, že veškeré dovozní doklady, kterými jsou faktura, certifikát o původu zboží, balící list, musí být přeloženy do arabštiny a superlegalizovány Generálním konzulátem Libye v Praze, který je zodpovědný za zem vývozu, kdy na faktuře a certifikátu musí být uvedeno, že zboží není izraelského původu. Z odpovědi zastupitelského úřadu dále vyplynulo, že na pravidelné dovozy zboží jsou obvykle otevírány akreditivy, nebo jsou prováděny platby předem. Zasilání zboží bez úhrady do Libye provádějí pouze sami Libyjci, kteří jej nakoupili na území ČR a pak si je sami posílají s tím, že si zboží po návratu do Libye vyzvednou. Uvedená zjištění potvrzují, že vývoz zboží z ČR nebyl uskutečněn za obvyklých obchodních podmínek v souvislosti s běžným postupem při vývozu zboží z EU do Libye.

[12] Správce daně prováděl rozsáhlé šetření, kde byly prověřovány obvyklé obchodní podmínky, jejichž součástí jsou také platební podmínky. Správce daně vycházel z obecně známých skutečností získaných z veřejně přístupných informačních zdrojů, týkající se dovozních podmínek do Libye, rozšířených o vysvětlení konkrétního tradičního vývozce zboží z ČR do Libye a o vysvětlení jedné z největších logistických společností v ČR, která zajišťuje vývozy zboží do většiny zemí světa, vč. Libye. Je zřejmé, že dovozní podmínky vč. doporučení, která jsou uvedena v teritoriálních informacích týkajících se Libye, lze považovat za obchodní zvyklosti při obchodování s touto zemí při dovozu, protože byly potvrzeny jak zastupitelským úřadem v Libyi, tak byla potvrzena jejich aplikace i od českého vývozce zboží do této země. Nejedná se tedy o ustálenou praxi mezi jedním subjektem, ale o ustálená pravidla, ze kterých vychází uvedená teritoriální informace.

[13] Ze znaleckého posudku soudního znalce Ing. M. O., MBA, stran nadhodnocování vyvezeného zboží do Libye, předaného Policií ČR, bylo zjištěno, že zboží v této konkrétní řešené kauze nebylo předmětem tohoto znaleckého posudku. Také z dalších uvedených zjištění (úřední záznamy orgánů celní správy zařazených ve spisu) nelze jednoznačně vyvodit, že by se deklarovaná cena u předmětného obchodního případu výrazněji odlišovala od ceny obvyklé a nelze tedy učinit jednoznačný závěr, že by došlo z hlediska povahy zboží k jeho nadhodnocení. Znevěrohodněna však byla tvrzení daňového subjektu ve vztahu k předmětným přijatým a uskutečněným plněním. Z nabídkového listu a objednávky zboží vyplývá, že od společnosti Induco Trade s.r.o. mělo jít o dodávku pánského luxusního spodního prádla s označením COMFORT, zatímco ze zápisů o výsledcích kontroly celních orgánů je zřejmé, že šlo o zboží bez označení původu či jakékoliv bližší specifikace, popř. se zemí původu Čína, což se u prádla s exkluzivním designem vyrobeného z jemného a vysoce kvalitního materiálu (o němž se mělo dle doslovného označení předmětných textilií v nabídkovém listu a objednávce jednat), nenaplnilo. Uvedená skutečnost tak znevěrohodňuje výpovědi daňového subjektu ve vztahu k popisu, jak byly uskutečňovány předmětné obchodní případy.

[14] Bylo doloženo, že deklarované obchodní transakce nebyly žalobcem uskutečněny za obvyklých obchodních podmínek a s cílem dosažení zisku, nýbrž cílem bylo pouze formální vytvoření a splnění podmínek vyplývajících ze ZDPH pro získání nároku na odpočet. Z těchto obvyklých kritérií je zřejmé i subjektivní kritérium, a to že uvedené transakce byly uskutečněny odvolatelem úmyslně a zcela záměrně za účelem získání nadměrného odpočtu. Úmyslně byl deklarován nákup zboží za vysoké ceny, nebyla uzavřena písemná smlouva na prodej zboží ve vysokých objemech, nejsou činěny žádné standardní kroky k vymáhání pohledávek ani jedním z dodavatelů. Všechny výše uvedené skutečnosti, a to objektivní i subjektivní, ukazují, že kroky žalobce jsou zcela odlišné od běžných a zavedených obchodních praktik. Jde o chování, jehož smyslem je výhradně získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Jednání, která nejsou uskutečněna v rámci obvyklých ekonomických podmínek, postrádají jakýkoliv ekonomický smysl a jsou deklarována pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené zákonem, což znamená zneužití objektivního daňového práva. V daném případě došlo k dočasné neplatnosti zneužívaného práva, objektivní právo po dobu zneužití neplatí. Z rozsudků Soudního dvora Evropské unie vyplývá, že nárok na odpočet daně je omezitelný v případě zapojení plátce daně do řetězce, jehož cílem je zneužití systému daně z přidané hodnoty. Za nezákonnou lze považovat daňovou

optimalizaci, tzv. řetězové obchody, jejichž cílem je pouhé vylákání nadměrného odpočtu ze státního rozpočtu. Žalovaný vychází a odkazuje na judikaturu Soudního dvora EU, a to rozsudek ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02 Halifax, v němž byla definována činnost daňových subjektů, jež představuje zneužití práva. O takovou činnost se jedná tehdy, pokud ze všech objektivních okolností vyplývá, že jejím hlavním účelem a zároveň i výsledkem je, i přes formální dodržení podmínek vyplývajících z příslušných právních předpisů, získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným danou právní úpravou, právo nárokové plátcem by mělo být odepřeno, pokud relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení, než právě získání nároku vůči správci daně. Deklarovaná plnění jsou po formální stránce v souladu se ZDPH a Směrnicí 2006/112/ES, realizací těchto transakcí však došlo k popření hlavního cíle, a to zásady neutrality DPH, současně nebyly zjištěny znaky disimulace právních úkonů. Žalovaný se pak odkazuje na vícero rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, kterými podkládá správnost svých závěrů (sp. zn. 7 Afs 115/2004; sp. zn. 2 Afs 178/2005; sp. zn. 5 Afs 61/2008).

[15] Dle žalovaného tvoří důkazy shromážděné správcem daně i jím samotným ve svém komplexu logický celek, který zásadním způsobem zpochybnil tvrzení žalobce, že úvaha správce daně o zneužití práva je chybná. Žalobce se dopustil zneužití subjektivní práva (tzn. práva na odpočet daně), a správce daně byl oprávněn nerespektovat nesporný text ZDPH a odpočet daně neuznat. V opačném případě by se plátce daně dopouštěl výkonu práva, který by vedl k poškození jiného subjektu, v tomto případě státu. Výkon práva by byl prováděn v rozporu s jeho účelem. V rámci poměrování zde vítězí zásada zneužití práva nad principem právní jistoty a legitimního očekávání plátce daně (žalobce), který spoléhal na doslovný text zákona a snažil se jej využít ve svůj prospěch.

[16] Žalovaný v napadeném rozhodnutí dále vypořádal další odvolací námitky žalobce a konstatoval, že žalovaný nezpochybňuje skutečnost, že žalobce deklarované zboží vyvezl do zahraničí. Tato skutečnost je zřejmá z úkonů orgánů celní správy, listin vztahující se k přepravě zboží a daňových dokladů za provedenou přepravu. K tvrzení žalobce, že si správce daně vybíral ze všech informací jen ty, které se mu hodí, žalovaný konstatoval, že vyhodnocoval skutečnosti vyskytnuvší se u předmětných plnění, které svoji podstatou naplnily princip zneužití práva. Žalovaný tedy uvedl takové skutečnosti, které se mu jevily pro předmětné posouzení jako rozhodné. Z těchto důvodů také žalovaný neprovedl žalobcem navrhané dokazování o doložení dalších dokladů potvrzujících faktickou existenci zboží a jeho deklarovaný odběr libyjskými obchodními partnery, jelikož tento důkaz již nemůže do řízení vnést nové skutečnosti.

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

III. Stručný obsah žaloby

[18] V rámci žalobního návrhu, žalobce v souhrnu namítal, že splnil všechny podmínky pro řádné uplatnění nároku na odpočet daně, za uvedené situace nebylo možné požadovat, aby žalobce prokazoval cokoli víc, aniž by mu správce daně konkrétně sdělil, co má ještě dokazovat. Příslušným státním orgánem byla aprobovaná existence zboží. Správce daně se zabýval vztahy mezi dodavatelem žalobce a jeho dodavatelem, tedy skutečnostmi, na které žalobce neměl žádný vliv, nic o nich neví a které ho ani podle daňových předpisů nemusí zajímat. Žalobci je vytýkáno něco, co leží mimo jeho dispozici, není schopen ověřit, ale ani ovlivnit. Nárok na odpočet DPH nemůže být dotčen skutečností, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížená daňovým podvodem, o němž plátce neví nebo nemůže vědět. Každá další transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následujícími událostmi. Má-li správce daně pochybnosti o důkazní hodnotě prostředků, jimiž daňový subjekt prokazuje svá tvrzení, přenáší se důkazní břemeno z daňového subjektu na správce daně. Žalobce učinil vše, co podle daňového řádu a ZDPH měl učinit pro řádné doložení svých daňových povinností, stejně jako pro řádné uplatnění nároku na odpočet daně.

[19] Z podané žaloby lze pak vytyčit pět základních sporných okruhů (žalobních námitek), kterými žalobce svůj návrh odůvodňuje: **I.** je namítána nezákonnost vydání obou výzev dle ustanovení § 43 ZSDP a tím ve svém důsledku nezákonnost zahájení, průběhu a výsledků vytýkacích řízení; **II.** žalovaný ani správce daně neuznali faktičnost uskutečnění žalobcem deklarovaných plnění, zejména tedy, že nebyl realizován obchodní případ deklarovaným způsobem, mezi deklarovanými subjekty, a že zboží nebylo vyvezeno; **III.** tvrzení žalovaného, že vyvezené zboží bylo statisticky nadhodnoceno, je nepravdivé; **IV.** žalovaný zpochybňuje faktickou existenci zboží, proti čemuž se žalobce ohrazuje; **V.** žalobce napadá případnost a adekvátnost závěru žalovaného o tom, že v daném případě došlo žalobcem k porušení zásady zákazu zneužití práva a dostatečnosti zachycení všech objektivních a subjektivních kritérií, které tomuto závěru nasvědčují.

[20] Konkrétně žalobcem uvedené námitky budou, pro kýženou přehlednost tohoto rozhodnutí krajského soudu, uvedeny a současně vypořádány v části rozsudku V. označeného jako *Posouzení věci krajským soudem*.

IV. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

[21] Žalovaný ve svém vyjádření, doručeném soudu dne 22. 10. 2012, navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl a odkázal se na textaci napadeného rozhodnutí. Zároveň žalovaný uvedl k žalobní námitce **I.**, že správce daně splnil všechny zákonné náležitosti výzvy, že žalobci byla sdělena konkrétní pochybnost, byl mu dán návod, co předložit správci daně a na tomto základě již mohl žalobce činit vůči správci daně konkrétní kroky. K žalobnímu bodu **II.** žalovaný uvedl, že v rámci řízení o odvolání došlo k přehodnocení právních závěrů správce daně, a žalovaný má za nesporné, že žalobce prokazatelně pořídil zboží, byl plátcem DPH, zboží prokazatelně vyvezl, a že formálně splnil podmínky ZDPH pro uplatnění nároku na odpočet daně. Žalovaný také konstatoval, že obchodní transakce byly uskutečněny při hospodářské činnosti žalobce a nedošlo k rozporu mezi stavem deklarovaným

a stavem reálným. Tato žalobní námitka je tedy redundantní (nadbytečná), jelikož její obsah není mezi stranami sporný. Totéž lze konstatovat o žalobní námitce **III.**, jelikož nadhodnocení zboží není předmětem a nosným důvodem napadeného rozhodnutí, což je uvedeno na straně 8 a 9 napadeného rozhodnutí. Totéž pak platí o žalobní námitce **IV.**, protože ani faktická existence zboží nebyla žalovaným nikdy zpochybněna. Žalovaný tedy považuje za nosnou žalobní námitku **V.**, ke kterému podává svůj teoretický právní výklad, který resultoval v obsahu jeho napadeného rozhodnutí. Dále pak shrnuje relevantní právní úpravu a judikaturu Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu a shrnuje nastolená objektivní a subjektivní kritéria, která svědčí ve svém komplexu o závěru, že v daném případě bylo zneužito žalobcem právo založené na nutném principu neutrality DPH.

[22] V obsáhlé replice žalobce, doručené zdejšímu soudu dne 5. 12. 2012, žalobce konstatuje, že podstatu sporu lze shrnout tak, že ačkoliv žalobce uskutečnil obchodní transakce při své hospodářské a ekonomické činnosti, přičemž nedošlo k rozporu mezi stavem deklarovaným a reálným, odepřel žalovaný žalobci nárok na náhradu jím uplatněného odpočtu z důvodu, že zjistil skutečnosti, které nasvědčovaly a v celém komplexu odůvodnily závěr o to, že v daném případě došlo k porušení zásady zákazu zneužití práva. Žalovaný ačkoliv tuto situaci bohatě teoreticky vysvětluje, nikterak ji však skutkově a důkazně nepodkládá důkazními prostředky, které mají ve vztahu k žalobci přímý vztah. Dále uvádí, že zneužití práva v rozsudcích, na které odkazuje žalovaný, popisují naprosto jinou situaci, a to, že nárok na odpočet byl daňovým subjektem v těchto kauzách vykázán ve stavu nikoliv faktickém, ale pouze formálně vykázaném. Dále doplňuje a rozvádí všechny jím uvedené žalobní námitky, se kterými se zdejší soud pro kýženou přehlednost tohoto rozhodnutí, vypořádá v části rozsudku V. označeného jako *Posouzení věci krajským soudem*.

V. Posouzení věci krajským soudem

[23] 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.

[24] 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. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s.ř.s. poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas, resp. ve stanovené lhůtě nevyjádřili svůj nesouhlas.

[25] Krajský soud úvodem konstatuje, že z předloženého správního spisu, a také z vyjádření obou stran, je zřejmé, že spornými zůstávají žalobní námitky označené jako **I.** a **V.** uvedené v bodě [19] tohoto rozhodnutí. Námitky **II.** – **IV.** uvedené tamtéž jsou pak mezi stranami nesporné, jelikož žalovaný v napadeném rozhodnutí nevychází ze skutečností, které jsou mu žalobcem v těchto žalobních námitkách vytýkány, což je žalovaným konsenzuálně tvrzeno, a

je tak také naprosto zřejmé z předložené spisové dokumentace (k dílčím problémům se však zdejší soud v odůvodnění vyjádří).

[26] V žalobní námitce I. žalobce namítá, že výzva správce daně vydaná v rámci vytýkacího řízení za necelých 14 dnů poté, co správci daně bylo doručeno daňové přiznání, nemohla být vydána v souladu se zákonem, neboť ve vztahu k předmětnému daňovému přiznání nemohly existovat na straně správce daně v tak krátkém čase žádné důvodné pochybnosti, které ustanovení § 43 odst. 1 ZSDP vyžadovalo jako zákonný předpoklad pro konání vytýkacího řízení. Ve výzvě schází údaj, jaké konkrétní skutkové důvody zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, což jí činí nezákonnou. Toto své tvrzení pak žalobce opírá o rozhodnutí Krajského soudu v Brně, sp. zn. 30 Ca 553/2000, usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102 a rozhodnutí Ústavního soudu ve věci II. ÚS 232/02.

[27] Ustanovení § 43 odst. 1 ZSDP stanovilo: „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 předložením 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.“

[28] Krajský soud ve shodě s nálezem Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02 a také ve shodě s doktrinárními názory (srov. Kindl, M. a kol. *Zákon o správě daní a poplatků, Komentář*. Praha: C. H. Beck, 1. vyd., str. 296.) zkoumal, zda správce daně dostatečně v předmětných výzvách konkretizoval, čeho se jeho pochybnosti týkají a v čem jsou tyto pochybnosti spatřovány. Ve Výzvě k odstranění pochybností ke zdaňovacímu období 4. čtvrtletí 2009 (ze dne 8. 2. 2010, č. j. 34040/10/288915705733) správce daně uvedl, že má pochybnosti o uskutečněných zdanitelných plnění vykázaných v oddílu C. přiznání, neboť žalobce uvedl vývoz zboží v celkové hodnotě 22.971.880,- Kč, ale dle Centrálního registru JSD (jednotný správní doklad) u žalobce nebyl vývoz v tomto zdaňovacím období uskutečněn. Správci daně tedy vznikly pochybnosti, zda zboží bylo opravdu vyvezeno a dále pak vznikly pochybnosti, zda přijatá zdanitelná plnění použije žalobce pro uskutečnění své ekonomické činnosti, neboť uplatňuje nárok na odpočet ve vysokých částkách. Dále správce daně vyzval žalobce, aby prokázal vývoz zboží do třetí země a s tím související oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně a také, aby prokázal původ zboží a předmět a rozsah deklarovaných plnění s tím, že jej vyzval k předložení evidence dle ustanovení § 100 ZDPH, originálů všech daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním a originálů všech daňových písemností, které se vztahují k dotčeným dokladům (zvláště pak smlouvy, objednávky, dodací listy apod.). Obdobně pak správce daně postupoval ve Výzvě k odstranění pochybností ke zdaňovacímu období 1. čtvrtletí 2010 (ze dne 5. 5. 2010, č. j. 140755/10/288915705733) s tím rozdílem, že zde bylo hlavním důvodem vydání předmětné výzvy, že v daňovém přiznání neměl žalobce uveden vývoz zboží do zahraničí, ale dle Centrálního registru JSD žalobce zboží vyvezl a opět je zde uveden důvod o odpočtu ve vysokých částkách.

[29] Krajský soud shledává, že v rámci předmětných výzev správce daně vysvětlil, že důvodem vydání těchto výzev je zjištění, že žalobce opakovaně uplatňuje nárok na odpočet ve vysokých částkách a navíc jsou zde prokazatelné nesrovnalosti mezi daňovými přiznáními žalobce a Centrálním registrem JSD, a proto vznikly pochybnosti, zda přijatá zdanitelná plnění byla použita pro uskutečnění jeho ekonomické činnosti a o samotné existence tohoto zboží, a žalobce byl vyzván k prokázání původu zboží, předmětu a rozsahu deklarovaných plnění jako základní podmínky uznatelnosti předložených daňových dokladů s dostatečným odůvodněním. Dle právního názoru zdejšího soudu tedy žalovaný dostatečně v předmětných výzvách konkretizoval, čeho se jeho pochybnosti týkají a v čem jsou tyto pochybnosti spatřovány a předmětné výzvy tedy byly vydány zcela v souladu se zákonem i výše uvedenou judikaturou.

[30] Krajský soud dále konstatuje, že vytýkaná rychlost vydání předmětných výzev svědčí spíše o dodržení zásad rychlosti a hospodárnosti ze strany správce daně, než o jeho protizákonném jednání. Navíc v době rozvinuté informační techniky, standardizovaných postupů správce daně, a také díky součinnosti s ostatními orgány veřejné moci je zřejmé, že vyhodnocování potencionálně rizikových daňových přiznání je jednodušší (a o to účinnější) než v minulosti. To, že správce daně vydal předmětné výzvy za necelých 14 dnů od podání daňových tvrzení, samo o sobě nic nevypovídá (a nemůže vypovídat) o případné nezákonnosti těchto výzev.

[31] Krajský soud nadto uvádí, že žalobcem uvedené rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, judikovalo následující: „*Ve výzvě správce daně podle § 43 ZSDP musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající 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. Výzva odkazující pouze na příslušný řádek takového přiznání či hlášení nebo takové písemnosti tomuto požadavku zpravidla neodpovídá.*“ V tomto případě však správce daně jednoznačně uvedl konkrétní skutkové důvody zakládající mu pochyby o správnosti daňového přiznání, jak je uvedeno výše, a neodkázal pouze na příslušný řádek daňového přiznání, ale zcela prokazatelně vylíčil, na základě jakých skutečností předmětné výzvy vydal. Zdejší soud tedy musí konstatovat, že správce daně proto jednal také zcela v souladu s touto ustálenou judikaturou, a že žalobní námitka **I.** je bezdůvodná.

[32] Jak zdejší soud uvedl výše, žalobní body **II.** – **IV.** nejsou mezi stranami sporné, nicméně pro úplnost krajský soud k těmto žalobním bodům uvádí následující.

[33] Jak vyplývá z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a také z vyjádření žalovaného, tak tento je shodného názoru jako žalobce, tedy že žalobcem předložené doklady byly po formální stránce správné a žalovaný ani nezpochybnil skutečnost, že by zboží nemělo být přepraveno z tuzemska zmocněnou třetí osobou. Žalovaný svoji úvahu o neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty nepostavil na neprokázání přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele, nedošlo k odmítnutí vzneseného nároku z důvodu neunesení důkazního břemene ze strany žalobce, ani z důvodů týkajících se jiného smluvního partnera

žalobce. Odvolací rozhodnutí není postaveno ani na tvrzení, že by žalobce měl být účasten na podvodných jednáních na DPH, takže by o nich měl vědět, nebo alespoň vědět mohl. Žalovaný neviní žalovaného z nesprávnosti či neúplnosti účetnictví, či jiných evidencí, neviní jej z neunesení důkazního břemene ohledně fakticity uskutečněných zdanitelných plnění. Otázka uplatněného nároku na odpočet daně je otázkou skutkovou, která je posuzována s ohledem na konkrétní okolnosti zjištěného skutkového stavu. Jak již bylo shora uvedeno, žalovaný žalobcova tvrzení a dokladované skutečnosti v napadeném rozhodnutí nerozporoval. Žalobci nebylo dáno k tíži, že by neunesl své důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP. Námitka, že žalobce učinil vše pro řádné uplatnění nároku na odpočet daně, neboť prokázal nárok na odpočet daňovými doklady – fakturami vystavenými dodavatelem a prokázal, že zboží bylo přepraveno z tuzemska zmocněnou třetí osobou s poukazem na v žalobě citované rozsudky Nejvyššího správního soudu, nemůže obstát, neboť jak je shora již uvedeno, napadené rozhodnutí žalovaného je vystavěno na jiném právním základu.

[34] Žalobce také uvedl, že bylo ověřeno, že nakoupil zboží od dodavatele společnosti Induco Trade s.r.o., žalovaný sice uvádí, že skutečnost, že nedošlo k prokázání původu zboží u poddodavatele, není žalobci přičítána k tíži, avšak žalovaný tak fakticky nečiní. Žalobce dále uvedl, že žalovaný dále konstatuje, že vyzval k součinnosti všechny bankovní ústavy v ČR, kdy z odpovědí bank na dotazy správce daně byly zjištěny pouze pohyby na účtu žalobce; stejně tak žalovaný uvedl, že v rámci vytykácího řízení bylo z fotodokumentace získané v rámci součinnosti s Celním ředitelstvím v Brně zjištěno, že se jedná o textilní zboží vyrobené v Číně, které se v ČR prodává na tržnicích a v obchodech s levným textilem za ceny několikanásobně nižší. Žalobce dále zdůraznil závěr žalovaného, že ze všech zjištěných skutečností a důkazů, které předložil žalobce, nebo obstaral správce daně, vyplývá, že žalobce prokazatelně pořídil předmětné textilní zboží, jehož faktické dodání potvrdil dodavatel, který byl plátcem a pořízené zboží, u kterého byl uplatněn nárok na odpočet daně, bylo vyvezeno, tzn., že odvolatel splnil dle ZDPH jak podmínky pro uplatnění deklarovaného nároku na odpočet dle ustanovení § 72 a 73 ZDPH, tak podmínky pro uplatnění osvobození od daně z přidané hodnoty dle ustanovení § 66 ZDPH; rovněž bylo zjištěno, že nedošlo k zastření skutečného stavu stavem formálně právním, tzn., že nedošlo k disimulaci právních úkonů; tak jak bylo zboží ve skutečnosti pořízeno i vyvezeno, odpovídá údajům na dokladech deklarujících nákup a vývoz zboží; tyto obchodní transakce byly uskutečněny v rámci hospodářské (ekonomické) činnosti žalobce. Přestože v rámci dokazování byly obchodní transakce shledány objektivně za právně konformní, konstatovaly správní orgány, že je vlastně tato skutečnost nezajímá, protože se domnívají, že žalobce tak činil v rozporu s právem, neboť nečinil za hospodářským účelem, ale jen proto, aby vylákal DPH. Tímto logickým rozporem, kdy dodržování práva je shledáváno protiprávním, žalovaný dle žalobce fakticky porušil zásadu legitimního očekávání.

[35] K tomuto krajský soud uvádí následující. V odůvodnění napadeného rozhodnutí je uvedeno, že skutečnost neprokázání původu zboží u subdodavatele nebyla žalobci přičítána k jeho tíži. Vyzvání k součinnosti všech bankovních ústavů v ČR a z toho zjištěné skutečnosti nejsou mezi účastníky řízení sporné, stejně tak žalobce nerozporuje, že by se mělo jednat o zboží vyrobené v Číně, prodávané na tržnicích v ČR a v obchodech s levným textilem za ceny několikanásobně nižší. Žalobce taktéž nezpochybňuje jím zdůrazněné závěry žalovaného týkající se existence předmětného textilního zboží, že fakticita jeho dodání byla potvrzena

dodavatelem, který byl plátcem, že pořízené zboží, u kterého byl uplatněn nárok na odpočet daně, bylo vyvezeno a že žalobce tak splnil podmínky pro uplatnění deklarovaného nároku na odpočet ve smyslu ustanovení § 72 a 73 ZDPH a též podmínky pro uplatnění osvobození od daně podle ustanovení § 66 ZDPH. Žalobce ani nerozporuje závěr žalovaného, že nedošlo k zastření skutečného stavu stavem formálně právním a že zboží jak bylo ve skutečnosti pořízeno, bylo i vyvezeno, což odpovídá údajům na dokladech deklarujících nákup a vývoz, přičemž obchodní transakce byly uskutečněny v rámci hospodářské (ekonomické) činnosti žalobce. Z žádné části žalobou napadeného odvolacího rozhodnutí nevyplývá, že by žalobci byla přičítána k tíži skutečnost neprokázání původu zboží u subdodavatele (DAM servis s.r.o.). Zjištění, že žalobce předmětnou činnost vykonával v rámci tzv. hospodářské činnosti a že došlo k řádnému plnění (dodání zboží) není v rozporu s možností uplatnění principu zákazu zneužití práva. Nejedná se o logický rozpor, jak vyplývá z žalovaným poukazovaného rozsudku Soudního dvora EU. Uvedeným postupem nemohlo být zasaženo do zásady legitimního očekávání, neboť pokud dojde k zjištění existence zneužití, musí být nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících toto zneužití. Krajský soud nad to zdůrazňuje, že prokázání nároku na odpočet DPH je věcí skutkovou, kdy záleží na posouzení jednotlivých zjištěných skutečností v každé jednotlivé věci, přičemž daň či nárok na odpočet daně z přidané hodnoty nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění, jakožto předmětu daně. Žalobou napadené rozhodnutí ani nepopírá hospodářskou činnost žalobce.

[36] K obsáhlým žalobním tvrzením popírajícím správnost znaleckého posudku a z toho vyplývající závěry o nadhodnocení předmětného zboží, krajský soud uvádí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí i svém vyjádření k žalobě výslovně uvádí (viz body [13] a [21] tohoto rozhodnutí), že závěry znaleckého posudku Ing. M. O., MBA, nebyly v předmětné kauze v odůvodnění použity, a že žalovaný nerozhodl v napadeném rozhodnutí o nepřiznání odpočtu na základě domněnky o nadhodnocení předmětného zboží. Tato tvrzení mají dle zdejšího soudu jednoznačný podklad ve spisové dokumentaci, zejména na str. 8 a 9 napadeného rozhodnutí. Krajský soud tedy konstatuje, že tyto žalobní námitky nejsou v předmětné kauze vůbec relevantní.

[37] Žalobce dále také uváděl s odkazem zejména na nález Ústavního soudu, sp. zn. I.ÚS 163/02, že byl v dané věci porušen princip dobré víry žalobce ve správnost potvrzení fyzické existence zboží (co do počtu, kvality, původu i ceny) ze strany Celního úřadu v Brně. K tomuto zdejší soud uvádí, že princip dobré víry žalobcem tvrzeným způsobem nebyl porušen, neboť žalovaný nezpochybnil skutečnost, že Celní úřad v Brně existenci zboží fyzicky ověřil; z obsahu správního spisu vyplývá, že zboží bylo propuštěno do režimu vývozu, bylo doloženo, že opustilo území EU v režimu vývozu do Libye a byl vyloučen jeho zpětný přesun do ČR. V tomto ohledu není mezi stranami taktéž žádného sporu.

[38] Žalobce dále namítal, že opačný hodnotící postup správce daně [pozn. krajského soudu: zřejmě míněna návaznost na tvrzené porušení principu dobré víry] má být v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 a s judikaturou Soudního dvora ES ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (dále jen „věc Optigen“). K této námitce je nutno uvést, že v poukazovaném nálezu Ústavní soud rozhodoval ve věci ústavnosti úpravy dokazování v daňovém řízení, kdy byl podán návrh na zrušení ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP

v části vyjádřené slovy „*nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván*“. Ústavní soud mj. dovodil, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat (břemeno tvrzení), ale též povinnost toto tvrzení doložit (břemeno důkazní). Ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP neupravuje to, co může správce daně požadovat, ale kdo nese důkazní břemeno. Neprokáže-li daňový subjekt tvrzené skutečnosti, tedy neunes-li důkazní břemeno, tj. nevyvrátí-li pochybnosti správce daně, je správce daně oprávněn stanovit základ daně i daň podle pomůcek. Ústavní soud, jak shora uvedeno, řešil odlišnou věc, žalobce neuvedl, jak konkrétně má být napadené rozhodnutí žalovaného v rozporu s tímto nálezem, navíc jak bylo opakovaně uvedeno, žalovaný netvrdí, že by žalobce neunesl důkazní břemeno podle ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP, ani daň nebyla stanovena podle pomůcek. Pokud jde o odkaz na věc Optigen, pak ta se týká především podvodu na DPH, tzv. kolotočových podvodů (Carousel Frauds). Napadené rozhodnutí žalovaného neupřelo žalobci nárok na odpočet daně z důvodu podvodného řetězce tvořícího kruhový řetězec dodávek, Finanční ředitelství v Brně nedovodilo, že by jeden z účastníků neodvedl státní pokladně vybranou daň (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 – 232), tudíž ani toto tvrzení žalobce není důvodné.

[39] Žalobce dále namítal, že správce daně řešil vztahy mezi dodavatelem žalobce a jeho dodavatelem, tedy skutečnosti, na které žalobce nemá žádný vliv. Žalobce si splnil svoji důkazní povinnost ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP. Žalobci je tak vytýkáno v rozporu s judikaturou národních soudů i Soudního dvora ES něco, co leží mimo jeho dispozici. Dle žalobce každá další transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi. V této souvislosti žalobce dále poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2007, č. j. 5 Afs 58/2006 – 41, podle nějž má-li správce daně pochybnosti o důkazní hodnotě prostředků, jimiž daňový subjekt prokazuje svá tvrzení, přenáší se důkazní břemeno z daňového subjektu na správce daně a je jeho povinností ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 ZSDP prokázat existenci takových skutečností, které věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, evidence či jiných záznamů zcela vyvracejí. K tíži daňového subjektu nemohlo jít ani pochybení dodavatele, popř. předchozích vlastníků zboží, která se týkají zcela jiného obchodně právního vztahu. K této dílčí námitce uvádí zdejší soud následující. Odkazem na rozsudek ve věci Optigen, problematikou důkazního břemene podle ZSDP, a tzv. kolotočovými podvody se soud shora ve vztahu k napadenému odvolacímu rozhodnutí již zabýval. Soud zdůrazňuje, že žalobci nebylo přičítáno k tíži, že by neprokázal původ zboží u dodavatele či u subdodavatele. Napadené odvolací rozhodnutí sice bez bližší argumentace zmiňovalo otázku řetězových podvodů, ovšem ve zcela obecné rovině bez toho, že by přímo dovodilo, že by žalobce byl do tohoto typu podvodu zapojen. Jak bylo shora již uvedeno, argumentačně odvolací rozhodnutí vychází a odkazuje na judikaturu Soudního dvora, a to rozsudek ze dne 21. 2. 2006, ve věci C-255/02 Halifax (dále také jen „věc Halifax“), kdy žalovaný dovodil, že ze všech okolností daného případu vyplynulo, že hlavním účelem a zároveň výsledkem činnosti žalobce i přes dodržení formálních podmínek vyplývajících z příslušných předpisů bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným právní úpravou. Tedy ani tato uvedená dílčí žalobní námitka není důvodná.

[40] Žalobce dále uvedl, že nikdy nedeklaroval přijímání bezhotovostních plateb od svého dodavatele, kdy jej ani zákon č. 254/2004 Sb. o omezení plateb v hotovosti, ve znění

pozdějších předpisů, neomezuje v možnosti tyto platby přijímat, ale pouze mu ustanoví povinnost identifikovat osobu plátce ve smyslu ustanovení § 2 odst. 2 písm. d) zákona č. 253/2008 Sb. o některých opatřeních proti legalizaci výnosu z trestné činnosti a financování terorismu, stejně jako směrnice č. 91/308/EHS. Nepodložené jsou i premisy správce daně, např. vztahující se k neexistenci písemné smlouvy, popř. pojistné smlouvy, kdy nic takového právní řád jako zákonnou nutnost pro platné uzavření obchodně závazkového vztahu nestanoví. Správce daně využil informace z veřejně přístupných informačních zdrojů (www.businessinfo.cz), týkající se dovozních podmínek do Libye, ovšem přehlédl, že tyto stránky uvádí informaci, že *„pro úspěšný vývoz do Libye je nutný osobní kontakt, a to nejen v počáteční, akviziční fázi, ale v průběhu celé obchodní spolupráce. Sjednávání obchodu na dálku pomocí písemného styku je nepopulární a v řadě případů i pro libyjské obchodníky obtížné (jazykové překážky). Zákazníci proto dávají přednost nákupu zboží, které je na trhu fyzicky přítomné, které si mohou osahat a jehož ceny mohou osobně dohodnout.“* Pro většinu smluv v občanském či obchodním zákoníku není stanovena písemná forma, správci daně dle žalobce nepřísluší posuzovat, zda strany měly smlouvu učinit ve formě, kterou jim zákon neukládá. Hovoří-li správce daně o obchodních zvyklostech, pak s odkazem na rozsudek Nejvyššího soudu, sp. zn. 23 Cdo 4862/2008 je nutno poznamenat, že k uplatnění obchodních zvyklostí ve vzájemném vztahu podnikatelů může dojít pouze za situace, pokud smlouva uzavřená mezi nimi i zvyklost odkazuje, nebo tehdy, pokud by ustálená praxe mezi stranami jako obchodní zvyklost existovala v daném odvětví, nebo přinejmenším v dotyčném regionu. Z tohoto rozsudku je dle žalobce zřejmé, co lze považovat za obchodní zvyklost, rozhodně to však není žalovaným uváděná internetová stránka a její některá vybraná doporučení, která navíc v mnoha ohledech vypovídají o ustálené praxi shodné, jako je daný obchodní případ (absence písemné smlouvy, dlouhá splatnost). Moment zaplacení či nezaplacení u fakturovaného zboží nemá žádný vliv na vznik daňové povinnosti, nemá ani žádný význam ve vztahu k nároku na odpočet daně – nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. I správcem daně citované stránky www.businessinfo.cz uvádí, že platební morálka Libye je velmi špatná, zejména u státního sektoru, i když se postupně zlepšuje. Není ani pravdou, že žalobce nepodniká žádné kroky k vymáhání dlužných částek po svém odběrateli, neboť se svým odběratelem vede jednání k řešení tohoto stavu.

[41] K uvedené části žaloby zdejší soud uvádí, že se jedná o opět o argumenty, které nejsou mezi stranami sporné a ani skutkově a právně nerozporují podstatný závěr žalovaného o zjištění zneužití práva, které vedlo k odmítnutí jinak formálně naplněného nároku na odpočet DPH. Krajský soud nadto dodává, že žalobce nedoložil fyzickou přítomnost zboží na libyjském trhu z důvodu jeho prohlídky a stanovení ceny osobní dohodou. Za situace neexistence písemné, příp. pojistné smlouvy a s ohledem na značný rozsah obchodu svědčí závěrům žalovaného, že takováto skutečnost nedokládá existenci obvyklých ekonomických podmínek podobného typu obchodu. Žalobce neuvedl ani žádný konkrétní důkaz, který by prokázal, že finanční prostředky nadměrných odpočtů byly používány k úhradám závazku z obchodního vztahu za dodávku zboží jak tvrdí, nevyvrátil zjištění učiněná v rámci prověřování úhrad za deklarovaná plnění, jak jsou vylicena v napadeném rozhodnutí, přičemž ze zjištění vyplývá, že z údajů uvedených v účetních výkazech lze dovodit, že nedocházelo k úhradám deklarovaných plnění přijatých, ani uskutečněných standardním způsobem. Skutečnost, že by k platbám mělo dojít hotově, není v napadeném rozhodnutí uváděna jako

zjištěná skutečnost, která by měla jít žalobci k tíži. Žalovaný ani nerozporoval, že by pro vznik daňové povinnosti nemělo být zásadní uskutečnění zdanitelného plnění a vystavení faktury. Žalobou napadené rozhodnutí neargumentuje obchodními zvyklostmi ve smyslu žalobcem uváděného, pouze zjišťuje a rozebírá rozpor předmětného obchodu se zjištěními týkajícími se obvyklých postupů při vývozu zboží z ČR (Evropské unie) do Libye. Žalobce ani nijak nedoložil, že by dlužnou částku po odběrateli měl vymáhat.

[42] Žalobce dále uváděl, že mu naprosto uniká právní význam sdělení žalovaného: „*Za další skutečnosti svědčící o zneužití ZDPH lze považovat i informace zjištěné z porovnání veřejně přístupných informací, na které odkazuje web Ministerstva zahraničních věcí ČR (<http://www.biisinessinfo.cz/cz/aibrika/libve/1000789/> - [sic!]). Z těchto informací v části Obchodní a ekonomická spolupráce s ČR v bodu 6.2. Teritoriální struktura - postavení v (k) EU činil dovoz do Libye z ČR za rok 2009 celkem 118 mil. EUR, z toho dle komoditní struktury (viz bod 6.3) činilo spotřební zboží 9% - tedy 10,62 mil. € (zdroj informací: Ministerstvo zahraničních věcí, data o dovozu CIA World Factbook, NOC). Z údajů o vývozu deklarovaných odvolatelem v daňových přiznáních k DPH za jednotlivá zdaňovací období roku 2009, vyplývá, že odvolatel deklaroval vývoz zboží do Libye (dámské, pánské a dětské spodní prádlo) v roce 2009 ve výši 17,670 mil. € (467,644.600,- Kč, přepočet dle kurzu ČNB k 31. 12. 2009), což je v rozporu s údaji o dovozu uvedeného zboží do Libye, kdy dovoz veškerého spotřebního zboží z ČR (nejenom oděvní výrobky a doplňky, konkrétně spodní prádlo) za rok 2009 byl uskutečněn ve výši 10,62 mil. €“. Správní orgány si z těchto právně nezávazných sdělení vybraly to, co se jim hodí, neboť tato informace hovoří o tom, že „*převážná většina dovozu zboží je uzavírána na bázi akreditivů*“, nikoliv že jsou tak činěny všechny obchody. K této části podání žalobce zdejší soud uvádí, že se opět jedná o tu část informací, která není mezi stranami sporná a žalobce nadto část týkající se teritoriální struktury dovozu nevyvrací. Žalovaný v napadeném rozhodnutí ani nedovodil, že by veškeré obchody týkající se dovozu zboží měly být uzavírány na bázi akreditivů, výše uvedená informace tak byla v napadeném rozhodnutí uvedena pouze pro dokreslení celého skutkového stavu vývozu do Libye.*

[43] Žalobce dále uváděl, že zcela odmítá požadavek „*superlegalizace Generálním konzulátem Libye v Praze*“, neboť takovýto orgán neexistoval, stejně tak ani žádná povinnost daňového subjektu k jakési superlegalizaci jeho dokladu k předmětné obchodní transakci, termín superlegalizace značí vyšší ověření listin. Smyslem osvědčení původu zboží poskytovaného Hospodářskou komorou ČR je konstatování, že zboží má svůj původ v ČR a pro země arabského světa se jimi ověřuje fakt, že není izraelského původu. K této části podání zdejší soud uvádí, že se opět jedná o žalobní bod, který není mezi stranami sporný. Zpochybnění faktu přepravy zboží z tuzemska a ověření jeho vývozu Celním úřadem Brno žalovaný totiž nerozporuje. Námitka se netýká ani vztahu dodavatele a subdodavatele žalobce. Již z tohoto důvodu nemůže být žalobní námitka relevantní. Nadto zdejší soud uvádí, že žalovaný sice jinak nedoložil nutnost „*superlegalizace Generálním konzulátem Libye v Praze*“, ani existenci tohoto úřadu, nicméně ze zprávy Regionální hospodářské komory Brno ze dne 31. 5. 2011, č. j. 214218/11, vyplynulo, že žalobce Regionální hospodářské komoře Brno podal pět žádostí certifikátů č. 000979, 000980, 002387, 002388, 002389 a 5 podacích lístků s tím, že žadatel prokázal původ zboží pouze tak, že český původ zboží sám uvedl. Regionální hospodářská komora Brno při deklaraci českého původu zboží nevyžaduje další

dokumenty, kontrolu neprovádí a předložení certifikátu původu zboží je požadované v dovozních podmínkách Libye. Otázka původu zboží byla tedy řešena na uvedené úrovni, mezi účastníky řízení není sporné, že zboží nebylo izraelského původu. Navíc z předložené spisové dokumentace (ze zjištění Celně technické laboratoře ze dne 20. 7. 2010, zn. 18774/2010-900000-020 a k ní přiložené fotodokumentaci) vyplývá, že u některých vzorků pánského spodního prádla byl prokázán původ v Číně, což je rozporu s tvrzeními žalobce. I přes nedoložení rozporované podmínky superlegalizace Generálním konzulátem Libye v Praze (a samotné existence tohoto orgánu, což zdejší soud nezkoumal) však žalovaný uvedl další důvody svědčící o neobvyklosti obchodního případu v napadeném rozhodnutí. Tato část žalobní námitky nemůže být tedy také důvodná.

[44] V žalobě i v replice žalobce je pak pravidelně a dosti nesystematicky nastolena otázka rozložení důkazního břemene podle ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) a § 31 odst. 9 ZSDP mezi žalobce a žalovaného. Krom již výše uvedeného krajský soud opětovně zdůrazňuje, že tato otázka však nebyla žalobou napadeným rozhodnutím vůbec nastolena, žalovaný nezpochybnil, že žalobce zboží pořídil, toto pořízení mu potvrdil dodavatel, který byl plátcem a pořízené zboží, u kterého byl uplatněn nárok na odpočet daně, bylo vyvezeno, tedy žalobce splnil jak podmínky pro uplatnění deklarovaného nároku na odpočet, tak podmínky pro uplatnění osvobození od DPH. Po žalobci nebylo ani požadováno, aby prokazoval skutečnosti ležící mimo jeho sféru vlivu. Žalobce dále uvedl, že došlo k porušení principu volného hodnocení důkazů a v obecné rovině vylíčil, co pod tímto pojmem rozumí s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 165/2005. Jelikož však žalobce neuvedl, jak konkrétně by v projednávané věci mělo dojít k porušení principu volného hodnocení důkazů, nemůže být takováto námitka úspěšná. Nadto soud uvádí, že ze spisové dokumentace jednoznačně vyplývá, že žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí získané důkazy hodnotil zcela řádně, přezkoumatelně, a tudíž také zákonně.

[45] Žalobce dále uváděl, ve vztahu k předchozí námitce, zásadu vyplývající z judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora Evropských společenství (věc Optigen, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 12. 1. 2006 a rozhodnutí ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Kittel), že každá další transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi. Podstatou uvedené námitky se zdejší soud již shora zabýval a na toto své hodnocení odkazuje, navíc zdůrazňuje, že žalovaný nedospěl k závěru o existenci tzv. kolotočových podvodů (Carousel Frauds), nebylo zjištěno, že v řetězci nebyla jedním z daňových subjektů přiznána ani zaplacená daň a příslušný plátcem by přestal existovat, či by nebyl k dohledání. Žalovaný naopak dovedl zneužití práva ve smyslu Šesté směrnice. Žalovaný z žalobcem naznačeného pohledu věc nehodnotil.

[46] Žalobce dále namítal, že žalovaný zjevně ignoroval důkazy uvedené shora, tím došlo k porušení zásady řádného zjištění skutkového stavu, naopak žalovaný byl veden motivem upřít žalobci jeho zákonný nárok za každou cenu, a to v rozporu se základními zásadami daňového procesu, jak jsou zakotveny v ustanovení § 2 odst. 1 a 3 ZSDP, stejně jako nároky kladenými na provádění dokazování podle ustanovení § 31 odst. 2 a 4 ZSDP a nově podle § 92 odst. 2 a odst. 5 DR. Ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 a 2 ZDPH má nárok na odpočet daně plátcem, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti u přijatých

zdanitelných plnění, která použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu, plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně, nebo plnění v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. ESD opakovaně judikoval např. v případě C-437/06 *Securenta*, že nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu DPH, nemůže být v zásadě omezen a uplatní se ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena zdanitelná plnění, uskutečněná na vstupu. Společný systém DPH zaručuje neutralitu daňové zátěže bez ohledu na účel nebo výsledky takových činností. Ve vztahu k polemice žalovaného o splnění podmínky stanovené v ustanovení § 72 odst. 1 ZDPH, kdy správce daně nabízí jakousi „úvahu“ o tom, že přijatá zdanitelná plnění nebyla použita pro uskutečnění vlastní ekonomické činnosti, přičemž z tohoto důvodu nemůže správce daně daňovému subjektu nárok na odpočet daně přiznat. K této části podání žalobce uvádí zdejší soud následující. Zčásti se jedná o rozšíření námitek, které byly již soudem shora vypořádány, a soud na jejich řešení odkazuje, dále uvádí, že žalovaný neignoroval žalobcem předložené důkazy, naopak z nich zjistil, že žalobce byl účasten obchodních transakcí, které jsou podle ZDPH považovány za ekonomickou činnost a v rámci důkazního řízení vzal žalovaný za prokázané, že žalobce prokazatelně zboží pořídil, jeho faktické dodání mu potvrdil dodavatel, který byl plátcem, a pořízené zboží bylo vyvezeno. Tedy žalobce naplnil podmínky pro uplatnění deklarovaného nároku na odpočet i pro uplatnění osvobození od daně z přidané hodnoty. Důvodem neuznání nároku na odpočet však bylo následné zjištění správce daně o zneužití práva žalobcem. Žalovaný tedy netvrdil, že by nemělo dojít k naplnění podmínek ve smyslu ustanovení § 72 a 73 ZDPH, ale dovodil porušení zásady zákazu zneužití práva.

[47] Žalobce dále uváděl, že souhlasí s definicí ekonomické činnosti uvedenou žalovaným, má-li však žalovaný zato, že tyto zákonné předpoklady nejsou splněny, pak „*úvaha odvolacího orgánu je mimo rámec práva, neboť žalobce v souladu s obchodním zákoníkem a živnostenským zákonem má řádně zapsané živnosti – velkoobchod, zprostředkování obchodu a služeb, specializovaný maloobchod a maloobchod se smíšeným zbožím, podává daňová přiznání*“. Žalobce dále uvedl definici pojmu podnikání. K této části doplňujícího podání žalobce zdejší soud uvádí, že žalovaný nerozporuje žalobcem předestřené skutečnosti, nerozporuje, že předmětný obchod byl žalobcem učiněn v rámci jeho hospodářské – ekonomické činnosti. To také vyplývá ze závěru vysloveném Soudním dvorem ve věci *Halifax*, podle něhož plněním, dodáním zboží nebo poskytnutím služeb je hospodářskou činností, pokud splňují objektivní kritéria, na nichž jsou uvedené pojmy založeny.

[48] Žalobce dále namítal nepřezkoumatelnost úvahy žalovaného týkající se tzv. objektivních kritérií, kdy není zjevné, co za ně žalovaný vlastně považuje, přičemž bylo dovozeno, že transakce se neměly uskutečnit za účelem podnikání, ale za účelem simulace právních úkonů za účelem získání nároku na odpočet. Nebylo však uvedeno, jakým způsobem se žalobce měl na takovém jednání řetězce dodavatelů podílet. K této části podání žalobce zdejší soud uvádí, že napadené rozhodnutí výslovně uvádí, že simulace právních úkonů nebyla ve věci zjištěna. Pokud jde o tvrzenou nepřezkoumatelnost žalobcem dovozených tzv. objektivních kritérií, soud uvádí, že žalovaný dovodil, že tato spočívají v porovnání transakce s ostatními podobnými transakcemi při zjištění vybočení z obvyklých obchodních podmínek, jak je dostatečně konkrétně uvedeno v napadeném rozhodnutí. Žalovaný na základě zjištění,

týkajících se úhrad za plnění, úhrad z vrácených odpočtů, poznatků týkajících se vývozu do Libye, kvality a původu předmětného zboží, dovodil zneužití práva žalobcem a tyto skutečnosti správně vyhodnotil jako tzv. objektivní kritéria ve smyslu rozsudku Soudního dvora ve věci Halifax (jak bude v souhrnu uvedeno dále).

[49] Žalobce dále namítal ohledně tzv. subjektivních kritérií, že tato nejsou konkretizována, nebylo zřetelně důkazně doloženo, proč by měly být obchodní transakce uskutečněny úmyslně, pouze za účelem získání nadměrného odpočtu. Nebylo tvrzeno, kterou část obchodní transakce žalovaný zpochybňuje, pouze obecně odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu a věc Halifax, což je nepřezkoumatelné. Žalovaný neuvedl, co má předmětná věc s jím citovanými soudními rozhodnutími, které mají jiný skutkový základ, společného, úvaha o zneužití daňového práva je chybná a stojí na mylném a neověřeném závěru. Žalobce provádí legální ekonomickou činnost, kdy cena prodejní je vyšší, než nákupní a dochází k tvorbě zisku. Délka splatnosti i způsob vymáhání je zcela v souladu se zákonem a dosavadními obchodními i osobními zkušenostmi žalobce, přičemž vymáhání nezaplacených částek cestou právního zastoupení, zejména v rámci mezinárodního právního prostředí je nákladné. K této části podání žalobce zdejší soud konstatuje, že subjektivní kritéria žalovaný konkretizoval zejména na str. 11 a 13 napadeného rozhodnutí zcela dostatečným způsobem a souhrnnou argumentaci rozvinul v dalších částech odůvodnění tohoto rozhodnutí. Žalovaný využil některé ze závěrů rozsudku ve věci Halifax (jak bude v souhrnu uvedeno dále). Naplněním podmínek vyplývajících z uvedeného rozsudku se žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí řádně zabýval. Pokud jde o délku splatnosti a vymáhání nezaplacených pohledávek, žalovaný tyto skutečnosti použil jako jeden z mnoha faktů dokreslujících závěr o zneužití práva žalobcem, což nezpůsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí.

[50] Žalobce dále namítal, že žalovaným uváděná rozhodnutí na podporu zjištění zneužití objektivního daňového práva popisují naprosto jinou situaci, a to tu, pokud je nárok na odpočet uplatňován pouze formálně, nikoliv fakticky. K tomuto tvrzení zdejší soud uvádí, že v rozsudku ve věci Halifax šlo o to, že Halifax, bankovní ústav, chtěl provést stavební práce, naprostá většina služeb byla osvobozena od DPH, mohla mu být vrácena jen malá část této daně. Halifax vypracoval plán, který mu v praxi prostřednictvím řady plnění zahrnujících různé společnosti a organizace umožňoval získat zpět veškerou DPH, uhrazenou na vstupu za stavební práce. Závěry, které Soudní dvůr v dané věci vyslovil a které jsou shora uvedeny, byly ve vztahu ke skutkovým zjištěním žalovaného ve věci použitelné, nelze konstatovat, že by je žalovaný použil mimo rámec logické úvahy. Závěry vyplývající z rozsudku ve věci Halifax, jsou rovněž akceptovány v judikatuře Nejvyššího správního soudu (viz dále).

[51] Žalobce pak dále zopakoval námitku, že po něm bylo požadováno doložení něčeho, co leží mimo jeho dispozici, že došlo k porušení ustanovení § 31 odst. 9 a § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP, že fyzická existence zboží byla ověřena Celním úřadem v Brně – k těmto žalobním námitkám se zdejší soud již shora vyjádřil, a proto na svá vyjádření k nim odkazuje. Stejný závěr soud zaujímá ve vztahu k námitce porušení legitimního očekávání, která již byla shora řešena, včetně hodnocení způsobu odůvodnění závěru žalovaným. Soud se též zabýval dalším doplňujícím a zopakovaným tvrzením žalobce ohledně nepodloženosti a nepřezkoumatelnosti

závěru o zneužití objektivního daňového práva, což bylo zdejším soudem opakovaně řešeno a bude pro přehlednost a v souhrnu uvedeno dále.

[52] K žalobní námitce V. pak zdejší soud v souhrnu, krom již výše uvedeného, uvádí následující. 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 ZSDP, DŘ a ZDPH.

[53] Krajský soud opakovaně připomíná rozsudek 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 uskutečněna v jeho rámci nově definována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících toto zneužití.“* Tento závěr byl také opakovaně potvrzen rozhodnutími Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 – 64).

[54] 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 napadeném rozhodnutí, v části II. tohoto rozsudku a v odůvodnění výše. Tyto důkazní prostředky jako souvislý celek dokládají, že obchodní transakce ukončené vývozem předmětného zboží (skleněných výrobků a pánského spodního prádla) do Libye 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.

[55] 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.

[56] 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), 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.

[57] Z předložené spisové dokumentace jednoznačně vyplývá, že v daném obchodním případě byl daňový subjekt (žalobce) aktivním a podstatným účastníkem celé transakce, počínal si při obchodování značně nestandardně a nepochopitelně riskantně (např. obchodování v milionových částkách v hotovosti s prodejci z Libye, kteří podnikají ve formě tašarokit a deklarované obchody s nimi jsou z pohledu libyjského práva a místních obchodních zvyklostí de facto vyloučeny, navíc se kterým předtím neobchodoval, a jejichž sídla nejsou dohledatelná; uskutečňování veškerých plateb se svým dodavatelem pouze v hotovosti na hranici zákonných limitů; či vývozy předmětného zboží bez jakýchkoliv písemných smluv či pojištění a bez jakékoliv kontroly), nadto uváděl v rámci správního řízení různé verze svého jednání, svá tvrzení nebyl schopen prokázat a mnohá z nich jsou v rozporu s objektivními důkazy opatřenými žalovaným (např. původ a kvalita zboží – viz bod [43] tohoto rozsudku). Na základě výše uvedeného a s odkazem na odůvodnění celého rozsudku výše pak zdejší soud konstatuje, že bylo naplněno i tzv. subjektivní kritérium pro zneužití daňového práva.

[58] 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 předmětných zdaňovacích obdobích.

[59] Krajský soud závěrem a jako *obiter dictum* připomíná, že od daňového subjektu se předpokládá, že přijme opatření proti podvodům v rámci své obchodní činnosti a bude obezřetný při sjednávání obchodních kontraktů (se svými dodavateli a subdodavateli), aby nevznikly pochybnosti, že o možném podvodu (což není předmětem hodnocení zdejšího soudu v této řešené kauze) věděl či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohl. Tyto závěry jsou patrné z rozsudku 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.“

[60] 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

[61] 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.

[62] 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 30. září 2014

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu