



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Jarmily Ďáskové a Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobce **NORD AMSTRDAM, s.r.o.**, IČ: 25593951, se sídlem Masarykova 403/14, Brno, zastoupeným JUDr. Michaelem Bartončíkem, Ph.D., advokátem se sídlem Koliště 55, Brno, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 25. 6. 2012, č. j. 9689/12-1302-704326,

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] Žalobou doručenou zdejšímu soudu dne 24. 8. 2012 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 25. 6. 2012, č. j. 9689/12-1302-704326, kterým byla zamítnuta odvolání proti čtyřem rozhodnutím Finančního úřadu Brno I (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 12. 2010, č. j. 312943/10/288913702315,

313005/10/288913702315, 313239/10/288913702315, 313025/10/288913702315, kterými byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2009 a leden až březen 2010.

[2] Ačkoli byla žalobou napadena rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně, řízení bylo na straně žalovaného vedeno s Odvolacím finančním ředitelstvím, neboť dne 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, jímž došlo ke změně soustavy finanční správy a zároveň ke zrušení zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů. V řízení tak bylo pokračováno s procesním nástupcem, kterým je na základě ustanovení § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně.

II. Obsah žaloby

[3] V žalobě žalobce uvedl, že žalobou napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť spočívá na nesprávných skutkových zjištěních a nesprávném hmotněprávním posouzení. Navrhl, aby jej soud zrušil.

[4] Žalobce uvedl, že podle ustanovení § 66 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném a účinném pro dané zdaňovací období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) rozhodující moment pro uplatnění nároku na odpočet daně z titulu vývozu zboží určuje průkaz výstupu zboží z území Evropského společenství. Dále zmínil, že dle ustanovení § 66 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty je vývoz uskutečněn, jestliže zboží vstoupilo do třetí země a výstup je potvrzen na daňovém dokladu celním orgánem.

[5] V daném případě bylo propuštění zboží do režimu vývozu z České republiky do Iráku potvrzeno celními orgány. Žalobce tvrdí, že splnil všechny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, ale přesto mu správce daně nárok na odpočet nepřiznal, a to z důvodu zneužití práva, neboť mělo dojít k neobvyklým obchodním podmínkám. K využití „obvyklých“ obchodních podmínek však žalobce nepovinně žádný právní předpis. Pokud chce stát omezit možnost využití práva na odpočet daně, pak tak musí učinit obecně závazným právním předpisem.

[6] Žalobce dále považuje za nezákonné, že žalovaný posuzoval cenu žalobcem vyváženého zboží na základě znaleckého posudku, u kterého znalec vycházel ze vzorku úplně jiného zboží.

III. Vyjádření žalovaného

[7] Žalovaný ve svém vyjádření, doručeném soudu dne 22. 10. 2012, shrnul, že spor mezi ním a žalobcem je o tom, zda v daném případě došlo k zneužití práva k nárokování nadměrného odpočtu. K tomuto bodu žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, neboť se zde této námitce důkladně věnoval.

[8] K názoru žalobce, že omezit možnost využití práva k nárokování nadměrného odpočtu lze pouze právním předpisem, žalovaný uvedl, že žalobci nebylo nijak upřeno právo na nárokování nadměrného odpočtu, neboť jej uplatnil ve svém daňovém přiznání. Pokud ovšem žalobce myslel upřením svého práva fakt, že mu nebyl nadměrný odpočet vyměřen a takto vyměřený odpočet jako přeplatek vrácen, je nutné uvést, že se tak nestalo podle výsledků vyměřovacího řízení, které bylo zahájeno podle ustanovení § 21 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., zákona o správě daní a poplatků, ve znění tehdy platném a účinném (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

[9] Pokud chtěl žalobce svým tvrzením, že možnost využití práva k nárokování nadměrného odpočtu lze omezit pouze zákonem, zcela popřít možnost aplikace zásady zneužití práva, je nutné odkázat na konstantní judikaturu, a to např. na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48, a ze dne 27. 11. 2008, č. j. 5 Afs 61/2008-80, které aplikaci zásady zneužití práva v daňovém právu připouštějí.

[10] Ani poslední námitka, že znalecký posudek vyšel ze vzorku jiného zboží, nemůže dle žalovaného obstát. Byl to totiž právě žalobce, který v odvolacím řízení argumentoval právě cenou jiného textilního zboží z jiného zdaňovacího období. Důkazní prostředky byly v daňovém řízení řádně zhodnoceny a provedené dokazování vyústilo v řádně zjištěný skutkový stav, z něhož žalovaný vycházel.

[11] Na závěr žalovaný navrhl, aby žaloba byla podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“) zamítnuta a žalobci nebylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Replika žalobce

[12] V replice, doručené zdejšímu soudu dne 5. 12. 2012, žalobce rozvedl svou argumentaci k tomu, že nedošlo ke zneužití práva. Rozsah působnosti výkladové zásady zneužití práva musí být definován tak, aby nebylo zasaženo legitimní podnikání. Právo nárokové plátcem daně může být odepřeno jen tehdy, není-li pro relevantní hospodářskou činnost žádné objektivní vysvětlení a přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce uvedl, že v daném případě tyto podmínky splněny nebyly.

[13] Žalobce se v replice postupně zabýval všemi důvody, pro které žalovaný považoval nákup zboží žalobce za simulované právní jednání. V podstatě rozvedl svůj základní argument, že k žádnému chování, které mu bylo vytýkáno, není povinen podle zákona. Nemohlo tak dojít ke zneužití práva.

V. Posouzení věci krajským soudem

[14] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první soudního řádu správního), jakož i řízení předcházející jejich vydání. Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, že napadené

rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 soudního řádu správního, poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas.

[15] Spor mezi stranami spočíval v tom, zda obchodní transakce žalobce byly skutečnou podnikatelskou aktivitou, anebo se jednalo o zastřené právní jednání a zneužití práva na odpočet daně. Toho se také týkala stěžejní námitka uplatněná v žalobě. Druhá námitka se týkala provedení důkazu znaleckým posudkem a soud se jí bude zabývat níže.

[16] Žalovaný odůvodnil své rozhodnutí nepřiznat nárok na odpočet daně o fakt, že došlo ke zneužití práva, přičemž tento svůj právní názor opřel zejména o rozsudky Nejvyšší správního soudu ze dne 27. 11. 2008, č. j. 5 Afs 61/2008-80, a ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005-64. Tyto rozsudky reagují na judikát Soudního dvora Evropské unie ve věci C-255/02 (Halifax).

[17] Zneužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady *lex specialis derogat legi generali* vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním (viz. Knapp, V.: *Teorie práva*. C. H. Beck, Praha, 1995, s. 184-185). Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.

[18] Právo je jedním ze společenských normativních systémů; je tedy nerozlučně spjata s existencí společnosti, kterou svým regulativním působením významně ovlivňuje. Úkolem práva jako společenského normativního systému je zabezpečit reprodukci společnosti a tedy i vůbec její řádné fungování. Aby společnost nebyla pouhým souhrnem autonomních individuí, sledujících výlučně své vlastní zájmy, potřeby a toliko svůj prospěch, a nerespektujících zájmy, potřeby a prospěch ostatních, resp. celku, musí ve společnosti existovat i určitá shoda ohledně základních hodnot a pravidel vzájemného soužití. Z tohoto pohledu je evidentní, že právní řád nemůže být hodnotově neutrální, ale musí obsahovat, chránit a prosazovat alespoň hodnoty, které umožňují bezporuchové soužití jednoho člověka s lidmi dalšími, tedy život člověka jako člena společnosti.

[19] V tomto svém regulativním působení musí právo předkládat svým adresátům racionální vzorce chování, tedy takové vzorce, které slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů. To je příkaz nejen pro zákonodárce, ale i pro adresáty právních norem a orgány, které tyto právní normy autoritativně interpretují a aplikují; smyslu práva jako takového odpovídá pouze takový výklad textu právního předpisu, který takové uspořádání vztahů ve společnosti respektuje. Výklad, který by – při existenci několika různých interpretačních alternativ – racionalitu uspořádání společnosti pomíjel, nelze považovat za správný a závěr, k němuž dospívá, potom důsledně vzato nelze považovat ani za existující právo, a to z toho důvodu, že se přičí základnímu smyslu práva. Ostatně odedávna platí, že znát zákony neznamená znát jenom jejich text, ale především pochopit jejich smysl a působení; obdobné platí o právu samém.

[20] Při existenci několika interpretačních alternativ tedy takové chování, které není v souladu s požadavkem rozumného uspořádání společenských vztahů, je chováním protiprávním; takové chování může mít zároveň povahu zneužití subjektivního práva.

[21] Podmínky aplikace zásady zneužívání práva, vyvinuté judikaturou Soudního dvora Evropské unie, Nejvyšší správní soud rozvedl ve výše zmíněném rozhodnutí ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005-64. Zde se uvádí, že „objektivní analýza zákazu zneužití práva musí být v rovnováze ze zásadami právní jistoty a ochranou legitimního očekávání (tyto principy jsou v českém právu na ústavní rovině zakotveny v čl. 1 odst. 1 Ústavy, neboť jsou imanentní pojmu materiálního právního státu, nepřímě pak vyplývají i z čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod), proto daňový subjekt má právo dopředu vědět, jaká bude jeho daňová situace, a z tohoto důvodu musí mít právo se spolehnout na prostý smysl slov právních předpisů o DPH. [...] Daňové subjekty mají právo uspořádat si svoje podnikání tak, aby si snížily svoji daňovou povinnost. Volba daňového subjektu mezi osvobozenými a zdanitelnými plněními může tedy být založena na řadě faktorů, včetně daňového hlediska ve vztahu k systému DPH. Neexistuje žádná povinnost podnikat takovým způsobem, aby se zvýšil daňový příjem státu. Základní zásadou je vybrat si co nejméně zdanitelný způsob provozování podnikání, aby se minimalizovaly náklady. Na druhé straně taková svoboda existuje pouze v rozsahu legálních možností stanovených režimem DPH. Normativní cíl zákazu zneužití v rámci systému DPH je přesně tím, který definuje oblast volby, již společná pravidla DPH nabízejí plátcům daně. Taková definice musí ovšem brát v úvahu zásadu právní jistoty a ochrany legitimního očekávání daňových subjektů.“

[22] Při aplikaci principu zneužití práva musí daňové orgány aplikovat tzv. test zneužití práva, který spočívá ve vyloučení možnosti aplikace pozitivně-právní úpravy na daný případ a naplnění soudem definovaných kritérií, které jsou dle Soudního dvora Evropské unie jak objektivní, tak subjektivní povahy (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci Halifax, zn. C-255/02, body 55-57, 59-60).

[23] Správce daně i žalovaný hodnotili jak objektivní, tak subjektivní kritéria, a dospěli k závěru o nestandardním charakteru uskutečněných transakcí. Zde je nutné zdůraznit, že nejde o transakce nezákonného charakteru. Žalobce nebyl povinen provádět transakce nějakým určitým „obvyklým“ způsobem, ale souhrn všech okolností a celá řada nestandardních kroků vedla žalovaného k závěru, že došlo k účelovému sestavení řetězce dodavatelů za dodržení formálních zákonných podmínek pro získání nároku na odpočet daně. Soud se s tímto názorem ztotožnil. Neshledal v provedeném testu zneužití práva žádné excesy. Žalovaný nevybočil z mezí svého správního uvážení. V dané věci žalobce uvedl svou námitku, že ke zneužití práva nedošlo, pouze takto obecně. Neuvedl žádné konkrétní důvody, proč žalovaný při své úvaze pochybil.

[24] Soudní řízení správní není dalším stupněm správního řízení, ale přesto lze shrnout důvody, kvůli kterým dospěl žalovaný ke svému závěru. Žalobce nakoupil zboží od jediného dodavatele, a to korporace Finrax, s.r.o., IČ: 28061055, se sídlem Bohatcova 32, Brno, přičemž předchozí dodavatelé (NOVRA, s.r.o., a PAMIZ company, s.r.o.) byly zcela nekontaktní obchodní korporace. U bankovních institucí nedocházelo k žádným platbám

dodavateli. Dodávky nebyly podloženy žádnou písemnou smlouvou ve vztahu k dodavateli, ani k odběrateli. Nijak nebylo zajištěno riziko pro případ nezaplacení faktur (nebylo sjednáno ani žádné pojištění). Celní úřad identifikoval neúměrnou vývozní cenu zboží. Ze všech těchto okolností, mající oporu ve správním spise, soud dospěl k závěru, že uvedené transakce měly skutečně nestandardní charakter a byly žalobcem uskutečněny záměrně za účelem získání nadměrného odpočtu daně. Závěr žalovaného o zneužití práva tak byl správný.

[25] Soud se rovněž ztotožnil se závěrem, že tzv. řetězové dohody, jejichž cílem je pouhé vylákání nadměrného odpočtu ze státního rozpočtu, nejsou povolenou daňovou optimalizací. Za řetězec lze považovat situaci, kdy se na vylákání výhody na dani podílí více než dva plátcí, kdy předmětem obchodování je zboží nízké hodnoty, které je v řetězci nadceněno. Jeden z článků řetězce neodvede daň z přidané hodnoty a poslední článek řetězce pak uplatňuje nárok na odpočet na vstupu. Z běžného pohledu je tento obchod ovšem nepochopitelný (nemá ekonomický důvod).

[26] Soud nepřesvědčil ani druhé žalobní námitce. Ta spočívala v tvrzení, že znalecký posudek nemůže obstát, neboť vycházel ze vzorku jiného zboží. Nadhodnocení ceny zboží skutečně prokázali daňové orgány znaleckým posudkem č. 1/2011 o určení ceny obvyklé věci movitých zpracovaných znalcem z oboru ekonomika, odvětví ceny a odhady, specializace věci movité.

[27] Žalovaný k námitkám žalobce uvedl, že konkrétní dodávané zboží oceněné ve znaleckém posudku bylo dle vyjádření znalce pochybné kvality hraničící mnohdy až s naprostou nepoužitelností a nefunkčností, kdy tyto skutečnosti zohlednil při ocenění. Znalecký posudek žalovaný vyhodnotil jako důkaz, kterým bylo prokázáno nadhodnocení dodávaného zboží. Žalovaný dostatečným způsobem odůvodnil, proč nepovažuje znalecký posudek za účelový, když pouze u jedné z desítek položek vyplynula znalcem vyšší cena, než za kterou bylo zboží dodáváno v jiném zdaňovacím období. Naopak žalobce srovnával neporovnatelné zboží (vojenské kalhoty), aby znalecký posudek zpochybnil. Hodnocení důkazů je především pravomocí daňových orgánů. V dané věci žalovaný i správce daně důkazy (i znalecký posudek) hodnotily jednotlivě i ve vzájemných souvislostech. Žalovaný ve svém rozhodnutí velmi podrobně odůvodnil (na str. 8-9), proč znalecký posudek považoval za správný a objasnil všechny námitky, které proti němu měl žalobce. Soud neshledává tento postup za nepřezkoumatelný, ale naopak velmi podrobný a odůvodněný. Jde o postup v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů.

VI. Shrnutí a náklady řízení

[28] S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým byla odvolání žalobce zamítnuta, 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 soudního řádu správního zamítnout.

[29] Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 soudního řádu správního, 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 11. června 2014

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu