



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Evy Lukotkové v právní věci žalobce: **RACIT s. r. o.**, se sídlem Vyškov, Palánek 1a, zastoupeného JUDr. Liborem Nedorostem, Ph.D., advokátem se sídlem Praha 1, Malostranské náměstí 265/6, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 30. 12. 2010, č. j. 18501/10-1300-707271,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á**.
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V záhlaví označeným rozhodnutím Finanční ředitelství v Brně zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově (dále též správce daně) ze dne 3. 9.

2009, č. j. 61703/09/341910700536. Správce daně tímto rozhodnutím dle § 46 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále též ZSDP) a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále též ZDPH) vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále též DPH) za zdaňovací období červen 2008 ve výši nadměrného odpočtu 9 171 Kč. Správce daně snížil částku nadměrného odpočtu daně uvedenou v daňovém přiznání, jelikož neuznal nároky žalobce z důvodu nenaplnění podmínek dle § 72 odst. 1 a 2 ZDPH. Dle správce daně žalobce neprokázal, že přijal zdanitelná plnění od společnosti *Ferja holding s. r. o.* (nyní *Ferja holding s. r. o.* „v likvidaci“; plnění měla spočívat v dodání celkem 4 700 ks souborů křišťálových mís v ceně 17 897 600 Kč včetně DPH ve výši 2 857 600 Kč) a *MEXIM one, spol. s r. o.* (nyní *MEXIM one, spol. s r. o.* v likvidaci; plnění měla spočívat v provedení přepravy zboží celkem za cenu 11 424 Kč včetně DPH ve výši 1 824 Kč).

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

[3] Správce daně současně rozhodl o daňových povinnostech žalobce na DPH za zdaňovací období červenec a srpen 2009. Žaloby proti následným rozhodnutím žalovaného zdejší soud vede pod sp. zn. 29 Af 17/2011 a sp. zn. 29 Af 22/2011.

[4] Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí v první řadě konstatoval, že se zabýval i námitkami žalobce, které se přímo netýkaly předmětného zdaňovacího období, ale měly nepřímý vliv na stanovení daňové povinnosti, neboť všechna odvolací řízení spolu úzce souvisela, a posoudit zákonnost postupu žalovaného bylo možné pouze při jejich vzájemném komplexním posouzení.

[5] K jednotlivým odvolacím námitkám pak žalovaný uvedl, že výzva ze dne 6. 8. 2008, č. j. 61438/08/341910/0536, již správce daně zahájil předmětné vytykácí řízení, obsahovala odůvodnění pochybností správce daně. Jednalo se o výzvu splnitelnou, srozumitelnou a určitou. Ani formálně bezvadné daňové doklady nemohou vyloučit vznik pochybností správce daně.

[6] Dále žalovaný uznal, že případný nepravdivý údaj o sídle společnosti *Ferja holding s. r. o.* nelze přičítat k tíži žalobce. Tato skutečnost nemůže být důkazem, že žalobce od této společnosti nepřijal zdanitelná plnění.

[7] Žalovaný též osvědčil výpovědi svědků Š. a V. jako důkazy prokazující, že žalobce dle daňových dokladů č. 280100067 a 280100068 přijal od společnosti *MEXIM one, spol. s r. o.*, zdanitelné plnění – přepravní službu.

[8] V odvolacím řízení došlo k odstranění procesní vady spočívající v tom, že správce daně žalobci neumožnil účast při výslechu svědka Ing. M. W., člena představenstva společnosti *AGRA Velký Týnec, a. s.*

[9] Co se týče stanovení ceny zboží, žalovaný konstatoval, že obecně nemá výše prodejní ceny vliv na uznání či neuznání nároku na odpočet daně, resp. na splnění zákonných podmínek dle § 72 a § 73 ZDPH. Prodej zboží za cenu výrazně vyšší než je nákupní cena či cena obvyklá, nemá přímý vliv na nárok na odpočet daně dle ZDPH, neboť stanovení ceny je věcí smluvního ujednání mezi dodavatelem a odběratelem. Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně tak je nepodstatným závěr správce daně ohledně vztahu ceny a skutečnosti, zda se ve skutečnosti jednalo o zboží z křišťálového či obyčejného skla. Správní orgány přitom nezpochybňovaly existenci předmětného zboží, jeho existenci tedy nemusely dokazovat odbornými posudky ze dne 26. 9. 2008.

[10] Žalovaný dále souhlasil se žalobcem, že jím předložené doklady mají náležitosti běžného daňového dokladu dle § 28 ZDPH. Zákon výslovně nestanoví povinnost označovat zboží konkrétními kódy, názvy či čísla. Formální náležitosti předložených dokladů nerozporoval ani správce daně.

[11] Zboží, které žalobce dle jeho tvrzení nakoupil od společnosti Ferja holding s. r. o. v měsících červnu a červenci 2008, bylo následně v červenci a srpnu 2008 vyvezeno do Kanady společností ATLANTIC TRADING. Správce daně nezpochybňoval existenci zboží, ani to, že žalobce uskutečnil jeho vývoz. Samotná existence zboží či prokázaný prodej zboží automaticky neprokazuje, od koho bylo zboží zakoupeno, ale pouze to, že je žalobce musel nějakým způsobem nabýt.

[12] K argumentaci rozsudky Soudního dvora Evropské unie (dále jen Soudní dvůr) ve věcech *Optigen Ltd.* a *Kittel*, žalovaný uvedl, že tyto judikáty, týkající se obchodování v tzv. řetězci, na předmětné daňové řízení nedopadají. Žalovaný totiž dospěl k závěru, že žalobce přijal v měsících červen až srpen 2008 zdanitelná plnění od společnosti Ferja holding s. r. o.

[13] Žalovaný se dále zabýval otázkou přepravních služeb poskytnutých dle tvrzení žalobce původně společností BaN STAV s. r. o., posléze A. S. Tato zdanitelná plnění však měla proběhnout v jiných zdaňovacích obdobích.

[14] Smyslem vytýkácího řízení je odstranění pochybností správce daně o údajích uvedených v daňovém přiznání. Ke správnému stanovení daňové povinnosti musí mít správce daně povědomí o tom, jak probíhaly jím ověřované obchodní případy. Za tím účelem byl dne 9. 9. 2008 sepsán i protokol o ústním jednání s jednatelem žalobce Z. H. Ten odpověděl na 96 otázek správce daně. Z těchto odpovědí mimo jiné vyplynulo, že mezi žalobcem a společností Ferja holding s. r. o. byla uzavřena pouze ústní smlouva, za společnost ATLANTIC TRADING při jednání se Z. H. (jediným jednatelem a společníkem žalobce) vystupoval pan M., zásilky zboží do Kanady nebyly pojištěny, smlouva mezi žalobcem a kanadskou společností nebyla uzavřena písemně, žalobce nemá žádné záruky, že společnost ATLANTIC TRADING dodané zboží uhradí.

[15] K doplnění odvolání, jež obdržel dne 29. 7. 2010 v reakci na závěry ústního jednání konaného se Z. H. dne 19. 7. 2010, žalovaný zejména uvedl, že výpověď svědka W., který zpochybnil nakládku zboží na veřejném prostranství před areálem společnosti AGRA Velký Týnec, a. s., nelze osvědčit jako důkaz vyvracející skutečnosti tvrzené ohledně této nakládky R. H. (jediným jednatelem společnosti Ferja holding s. r. o.). Správní orgány nijak

nezpochybnily realizované vývozy zboží. Celní úřad Vyškov však pouze fyzicky ověřil existenci zboží. nemůže tak potvrdit, od koho žalobce zboží koupil či zda ho vůbec koupil.

[16] K doplnění odvolání, jež obdržel dne 12. 8. 2010, žalovaný konstatoval, že přítomnost pracovníků celního úřadu či správce daně u vývozu zboží nemá vliv na posouzení, zda žalobce prokázal přijetí zdanitelného plnění od společnosti Ferja holding s. r. o.

[17] Současně však žalovaný po zhodnocení dokazování provedeného žalobcem přeloženými prvotními doklady a účetními zápisy a dále výpověďmi svědků shledal (na rozdíl od správce daně), že žalobce unesl svoje důkazní břemeno, neboť prokázal, že přijal zdanitelná plnění od jím deklarovaných společností Ferja holding s. r. o. a MEXIM one, spol. s r. o.

[18] V rámci posuzování skutečností odvolatelem neuplatněných, majících však podstatný vliv na výrok rozhodnutí, žalovaný dne 29. 9. 2010 jednal s jednatelem žalobce Z. H., který mimo jiné uvedl, že za společnost ATLANTIC TRADING jednal pan M., s touto společností žalobce obchodoval pouze v měsících červenec a srpen 2008, zboží dodané dle dokladů č. FV08001 až FV08004 v celkové hodnotě 48 579 120 Kč společnosti ATLANTIC TRADING nebylo dosud uhrazeno (přičemž kdy bude zboží zapláceno není žalobci známo), žalobce nečiní žádné právní kroky k vymožení dlužné částky, pouze je zvažuje, zboží nakoupené od společnosti Ferja holding s. r. o. v srpnu 2008 v hodnotě 5 265 750 Kč nebylo dosud prodáno, toto zboží je uskladněno u kamaráda Z. H., kde přesně se nachází však není žalobci známo, žalobce nemá žádné záruky, že je toto zboží řádně uskladněno, kromě nákupu zboží v červnu a červenci 2008 od společnosti Ferja holding s. r. o. a vývozu zboží společnosti ATLANTIC TRADING v červenci a srpnu 2008 žalobce nevyvíjel žádné ekonomické aktivity.

[19] Žalovaný dále přejal do odůvodnění rozhodnutí obsah sdělení ze dne 9. 11. 2010, č. j. 15833/10-1300-707271, jímž seznámil žalobce se svými závěry. Ve věci shledal naplnění objektivních kritérií zneužití práva. Uvedl, že žalobce vznikl dne 20. 5. 2008, následujícího dne se stal plátcem DPH. Kromě nákupu zboží v červnu a červenci 2008 od společnosti Ferja holding s. r. o. a vývozu zboží společnosti ATLANTIC TRADING v červenci a srpnu 2008 žalobce nevyvíjel žádné jiné ekonomické aktivity. Zboží v celkové výši 48 579 120 Kč bylo opakovaně vyvezeno do zahraničí stejnému odběrateli bez jakékoli záruky úhrady – nebyla uzavřena žádná písemná smlouva zpřesňující obchodní podmínky či případné sankce, nebyly přijaty žádné zálohy ani záruky, a to přesto, že se jednalo o první obchodní spolupráci mezi žalobcem a kanadskou společností. Dle odborných posudků ze dne 26. 9. 2008 nebylo vyvezené zboží vyrobeno z křišťálového skla, ale z obyčejného lisovaného skla, žalobce tedy pro daňové i celní řízení deklaroval, že obchodoval se zbožím, jehož obvyklá cena je výrazně vyšší než obvyklá cena zboží, s nímž skutečně obchodoval. Přestože společnost ATLANTIC TRADING neuhradila faktury č. FV08001 a FV08002 ve výši 15 369 000 Kč ve lhůtě splatnosti (20. 8. 2008), žalobce jí opětovně vyvezl zboží v ceně 33 210 120 Kč (faktury (FV08003 a FV08004), a to opět bez jakékoli záruky úhrady. Společnost ATLANTIC TRADING neuhradila dluh ve výši 48 579 120 Kč ani částečně. I přes výši pohledávek žalobce nečiní proti společnosti ATLANTIC TRADING žádné kroky k jejich uspokojení či vymáhání. Fakturu společnosti Ferja holding s. r. o. žalobce uhradil postupně v hotovosti pouze do výše 1 650 000 Kč, další faktury již neuhradil. Při vývozu zboží do Kanady byly pro přepravu zboží sjednány standardní dodací podmínky DDU, dle kterých prodávající nese

výlohy a rizika až do určeného místa v zemi dovozu. Ačkoliv žalobce nesl všechna rizika související s dodáním zboží v hodnotě 48 579 120 Kč do Kanady (riziko ztráty, krádeže, poškození či zničení zboží), nijak se proti těmto rizikům nepojistil. Zboží, které žalobce nakoupil dle faktury č. 20080007 v srpnu 2008 za celkovou částku 5 265 750 Kč, doposud neprodal. Kde se přesně toto zboží nachází, není žalobci známo, nemá též žádné záruky řádného uskladnění. Žalobce též nečiní žádné kroky k prodeji tohoto zboží. Doufal v jeho prodej společnosti ATLANTIC TRADING, vzhledem k nezaplacení předchozích faktur však již nebylo odesláno.

[20] Z těchto objektivních kritérií plyne, že deklarované obchodní transakce ukončené režimem vývoz nebyly uskutečněny za obvyklých obchodních podmínek a s cílem dosažení zisku, nýbrž jejich cílem bylo pouze formální vytvoření a splnění podmínek vyplývajících ze ZDPH pro získání nároku na odpočet. Takové jednání je zneužitím objektivního daňového práva. V takovém případě však dochází k dočasné derogaci zneužívaného práva a to po dobu zneužití neplatí.

[21] V daném případě bylo naplněno i subjektivní kritérium, a to, že uvedené transakce byly uskutečněny žalobcem úmyslně a zcela záměrně za účelem získání nadměrného odpočtu deklarováním pořízení zboží a následného vývozu, který je dle ZDPH osvobozen od daně. Nebyla uzavřena písemná smlouva na prodej zboží ve vysokých objemech, nejsou činěny žádné standardní kroky k vymáhání pohledávek žalobce, ačkoliv jej tyto obchodní transakce přivedly do situace ohrožující jeho existenci.

[22] Objektivní i subjektivní kritéria ukazují, že kroky žalobce byly evidentně činěny nikoli za účelem uskutečnění zdařilého a ziskového obchodu, ale pouze s cílem získat výhodu vyplývající ze ZDPH, a to uplatnění a následné vyplacení nadměrných odpočtů. Z těchto důvodů žalovaný neuznal žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně z faktur od společností Ferja holding s. r. o. a MEXIM one, spol. s r. o.

[23] Poté se žalovaný zabýval obsahem žalobcova „Vyjádření ke sdělení Finančního ředitelství v Brně“, jež obdržel dne 22. 11. 2010. Uzavřel, že obsah tohoto vyjádření nemá vliv na závěr uvedený ve sdělení ze dne 9. 11. 2010, tedy že žalobce zneužil daňového práva a žalovaný neuznal uplatněný nárok na odpočet daně v celkové výši 2 857 600 Kč dle dokladů od společnosti Ferja holding s. r. o. ani nárok na odpočet v celkové výši 1 824 Kč dle dokladů od společnosti MEXIM one, spol. s r. o.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[24] Proti rozhodnutí podal žalobce včas žalobu. Uvedl, že rozhodnutí žalovaného je v rozporu se zákonem o správě daní a poplatků, zákonem o DPH a Listinou základních práv a svobod. Žalobce splnil podmínky k prokázání nároku na odpočet daně podle § 73 odst. 1 ZDPH. Konkrétní žalobní námitky lze shrnout takto:

[25] Výzva k odstranění pochybností ze dne 6. 8. 2008, č. j. 61438/08/341910/0536, kterou bylo zahájeno vytýkáci řízení, neobsahovala konkrétní pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového přiznání. Výzva neodpovídala zákonným předpokladům

dle § 43 odst. 1 ZSDP, že se musí jednat o výzvu jasnou, určitou, srozumitelnou a splnitelnou. V důsledku toho jsou nezákonné i závěry z tohoto vytýkácího řízení. Žalobce předložil daňové doklady. Měl-li žalovaný za to, že jimi nelze prokázat uplatněný nárok, měl v rámci řízení konkretizovat, jaké další důkazní prostředky by měl žalobce předložit.

[26] Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí zcela účelově spojuje důkazně naprosto nesouvisející momenty a důkazy z různých daňových období, které se týkají navíc zcela rozdílných obchodních případů a plnění.

[27] Jednou z rozhodných skutečností hodnocených správcem daně bylo, že společnost Ferja holding s. r. o. (dodavatel žalobce) „*své sídlo deklarovala jako formálně právní stav, že na uvedené adrese nikdy neměla sídlo a nemohla sídlit*“. Takové hodnocení je zcela účelové a nemístné, jelikož jde o skutečnost zcela mimo sféru vlivu žalobce.

[28] Dokazování u správce daně proběhlo účelově. Správce daně vyhodnotil výpověď svědků Š., V. a W. tak, že zdanitelné plnění – přepravní službu – žalobce nepřijal. Rovněž závěr správce daně, že „*hodnocení, zda se jednalo o zboží z křišťálového skla nebo o obyčejné sklo je moment zcela podstatný z hlediska ceny*“, je ryze účelový a zcela nepodstatný. Dokazování prováděné správcem daně a jeho hodnocení bylo prováděno účelově, přičemž hodnocení těchto skutečností je pak v souhrnu naprosto v rozporu s obsahem mezí, v nichž se měl žalovaný v rámci volné úvahy dle § 2 odst. 3 ZSDP pohybovat.

[29] Správní orgány nesmyslně a nezákonně požadovaly písemnou formu smluv uzavíraných žalobcem, pojištění zásilky zboží do Kanady a záruky, že společnost ATLANTIC TRADING uhradí dodané zboží. Veškeré tyto okolnosti jsou zcela v dispozici žalobce a na jeho vůli. Pro vznik nároku na odpočet DPH je zásadní uskutečnění zdanitelného plnění, nikoliv forma smlouvy, pojištění či faktické zaplacení zboží. Takové skutečnosti nelze přičítat k tíži žalobce.

[30] Žalobce doklady (č. 8510022179, č. 2107364/Z2008, č. 2107792/Z2008 a dalšími) prokázal přepravu a prodej nakoupeného zboží svému odběrateli v Kanadě. Žalovaný tento fakt přehlédl a postupoval tak v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny. Jak vyslovil Ústavní soud v nálezu ze dne 9. 11. 2004, sp. zn. I. ÚS 163/02, z ústavněprávních hledisek je stěžejí akceptovatelné, pokud státní orgán při výkonu veřejné moci, tj. v postavení vrchnostensky nadřazeného subjektu, autoritativně přezkoumá a osvědčí určité skutečnosti, čímž vyvolá v jednotlivci dobrou víru ve správnost těchto skutečností a v samotný akt státu, aby následně jednotlivce sankcionoval za to, že tyto skutečnosti mocensky aprobované státem v předchozím aktu jsou nesprávné a jednání jednotlivce protizákonné. Takovým aktem totiž orgán státu narušuje princip důvěry jednotlivce v rozhodovací činnost státu a v akty státu. Taková situace plně dopadá na skutkový stav daného případu, jelikož fyzická existence zboží byla ověřena Celním úřadem ve Vyškově. Důkazní břemeno v takovém případě dle § 31 odst. 8 písm. c) a 9 ZSDP spočívalo na správci daně.

[31] Postupem žalovaného, který naprosto ignoroval důkazy uvedené žalobcem, nebyl sledován cíl řádného zjištění skutkového stavu, ale naopak cíl upřít žalobci jeho zákonný nárok za každou cenu. Žalobce splnil veškeré zákonné náležitosti ve smyslu § 72 odst. 1 a 2 ZDPH a má nárok na odpočet daně. Žalovaný nijak konkrétně neprokázal a nekonkretizoval objektivní a subjektivní kritéria (podíl na řetězci, nadhodnocená cena, úmysl), na základě

kterých dospěl k závěru, že žalobce zneužil objektivní daňové právo. Úvaha žalovaného je nepodložená a nepřezkoumatelná a odůvodněna pouze obecným odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora.

[32] S ohledem na shora uvedené skutečnosti žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně, zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[33] Ve vyjádření k žalobě žalovaný zejména provedl právní rozbor problematiky DPH. Dále reagoval na jednotlivé námitky žalobce, přičemž rozvedl názory a závěry uvedené v napadeném rozhodnutí. Žalovaný byl přesvědčen o zákonnosti napadeného rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby.

IV. Replika žalobce k vyjádření žalovaného

[34] Žalobce setrval na svém stanovisku o nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností, které podložil judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Měl za to, že nebyla splněna podmínka existence pochybností u správce daně. Dále upozornil na rozporuplnost závěrů žalovaného, co se týče přepravy zboží za jednotlivá období a hodnocení výpovědí svědků. Především pak setrval na námitce, že žalovaný přezkoumatelným způsobem neprokázal, jak žalobce zneužil objektivní daňové právo.

V. Vyjádření žalovaného k replice

[35] Dle žalovaného žalobce v replice vytrhl z kontextu objektivní a subjektivní kritéria, značící to, že v daném případě došlo ke zneužití objektivního práva. Nelze přistoupit na izolované pojetí, které může navozovat dojem naprosté standardnosti prováděných a realizovaných obchodních případů. V dalším žalovaný odkázal na své předchozí vyjádření a na napadené rozhodnutí.

VI. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

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

[37] Soud se v první řadě zabýval námitkami ohledně průběhu vytýkacího řízení, přičemž vedle textu zákona vycházel zejména z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, publ. pod č. 1729/2008 Sb. NSS (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Vytýkací řízení je řízením, v němž má správce daně určitá kontrolní oprávnění. Nejedná se sice o oprávnění provádět proti vůli kontrolovaného zjišťování skutkového stavu v jeho právní sféře (tato oprávnění má správce daně v rámci daňového řízení v daňové kontrole, viz zejm. § 16 odst. 2

ZSDP), nicméně jde o oprávnění vyzvat kontrolovaného k doložení určitých skutečností. Podle § 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.*

[38] Již ze samotného znění citovaného § 43 odst. 1 ZSDP je zřejmé, že se nejedná o oprávnění správce daně vyzvat k prokázání určitých skutečností kohokoli, nýbrž o oprávnění oslovit takový daňový subjekt, který vykazuje zákonem definovanou vlastnost. Touto vlastností je, že ve vztahu k dotýčenému daňovému subjektu má správce daně pochybnost o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového prohlášení (resp. dalších zákonem stanovených písemností) nebo o pravdivosti údajů v tomto prohlášení uvedených.

[39] Existence pochybnosti správce daně o zákonem předepsaných skutečnostech je tedy nutnou podmínkou pro zahájení vytykácího řízení. V materiálním právním státě, v němž je vyloučena libovůle orgánů veřejné moci, musí být existence pochybnosti opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající jen v úsudku a vůli příslušných pracovníků správce daně. Nutno zdůraznit, že pochybnost ve smyslu § 43 odst. 1 ZSDP nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Něco takového ostatně ani nebude ve většině případů možné, neboť ucelené a najisto postavené poznatky o daňovém subjektu a o pravdivosti jeho daňově relevantních tvrzeních lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit. Postačí tedy, půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. Takové analýzy mohou být založeny například na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu (např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém zdaňovacím období znatelně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích) či na analýze toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty.

[40] V souzené věci dospěl zdejší soud k závěru, že výzva ze dne 6. 8. 2008 vydaná správcem daně dle § 43 ZSDP dostojí požadavkům jasnosti, určitosti, srozumitelnosti a splnitelnosti, jelikož je v jejím textu učiněn odkaz na oddíl B. daňového přiznání, o kterém měl správce daně pochybnosti opřené o objektivně existující důvody, založené na tom, že se „*částka vykázaného nadměrného odpočtu značně odlišuje od uvedených údajů v předchozím daňovém přiznání*“. Je pravdou, že se v daném případě nejednalo o dlouhodobou analýzu daňových povinností žalobce (ostatně vzhledem k datu vzniku žalobce taková analýza ani nebyla možná), nicméně i nadměrný odpočet u nově založeného daňového subjektu, který náhle dosahuje částky v řádech milionů korun, zajisté splňuje charakteristiku objektivní skutečnosti, zakládající relevantní podezření ve smyslu § 43 odst. 1 ZSDP. V žádném případě se tak v souzené věci nejednalo o formu namátkové kontroly.

[41] Správce daně současně uvedl, jakým způsobem požaduje jeho pochybnosti odstranit – předložením evidence dle § 100 ZDPH a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období. Z výzvy bylo zřejmé, jaké má správce daně pochybnosti a jak je může žalobce rozptýlit. Ostatně tak žalobce učinil a předložil řadu formálně bezchybných dokladů.

[42] Lze si samozřejmě představit, že by obsah předmětné výzvy mohl být, zejména pokud šlo o vymezení pochybností, poněkud konkrétnější. Nicméně postupem správce daně nebyl žalobce zkrácen na právech. Podstata vytýkacího řízení je založena na komunikaci mezi správcem daně a daňovým subjektem. Požadavky na určitost výzvy mají za účel znemožnit, aby byl daňový subjekt kvůli „nepochopení“ obsahu výzvy zkrácen na právech tím, že mu bude daň vyměřena dle pomůcek. Tak tomu však nebylo. Daň byla stanovena dokazováním, a to na základě déletrvajícího diskurzu mezi žalobcem a správcem daně či posléze žalovaným. Předmětná výzva tudíž byla v souladu se zákonem a nic nebránilo závěry z vytýkacího řízení použít při vyměrování daně.

[43] Dle § 50 odst. 3 ZSDP odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání a v rámci odvolacího řízení může výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. V souladu s touto zásadou žalovaný odstranil vady řízení, jichž se dopustil správce daně, a nahradil též některé úvahy správce daně (sídlo dodavatele, hodnocení výpovědí svědků Š., V. a W., podstatnost charakteru skla pro posouzení nároku na odpočet daně). V těchto věcech dal žalovaný žalobci za pravdu a podle toho upravil hodnocení důkazů v souladu s § 2 odst. 3 ZSDP. Žalobní námitky v těchto otázkách tak nejsou důvodné.

[44] Správce daně ani žalovaný existenci zboží ani formální náležitosti předložených dokladů nezpochybňovali. V dané věci orgány finanční správy nesankcionovaly žalobce za to, že by orgán veřejné moci osvědčil určité skutečnosti, které by se ukázaly nesprávné. Doklady vydané Celním úřadem ve Vyškově nebyly správními orgány nijak zpochybňovány. Námitka porušení principu důvěry jednotlivce v rozhodovací činnost státu a v akty státu byla tedy nedůvodná.

[45] V roce 2008 byla správcem daně zahájena celkem tři vytýkací řízení na daňová přiznání k DPH za zdaňovací období červen, červenec a srpen 2008. Na základě nich byly vydány platební výměry, proti kterým žalobce podal odvolání. Všechna řízení spolu úzce skutkově a právně souvisela, a proto bylo od správce daně, resp. žalovaného, logické, že je řešil ve vzájemné souvislosti. Proto ani skutečnosti uvedené v napadeném rozhodnutí, které se bezprostředně netýkají konkrétně řešeného zdaňovacího období, nemohou způsobovat nezákonnost rozhodnutí. Obzvláště pokud byly řešeny otázky zneužití objektivního práva a hodnocena objektivní a subjektivní kritéria tohoto zneužití (viz níže), bylo zcela na místě posuzovat všechny žalobcovy obchodní transakce probíhající shodným způsobem (což je nutno odlišit od posuzování jednotlivých transakcí probíhajících v tzv. řetězci) ve vzájemné souvislosti. Tak postupoval i soud.

[46] Žalobci lze dát za pravdu, že dle znění § 72 odst. 1 ZDPH má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a že nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Pro samotný vznik nároku není tedy podstatné, zda plnění proběhlo na základě písemné smlouvy, zda bylo při prodeji skutečně zaplacené atd. Správními orgány nebylo zpochybňováno, že žalobce doložil formálně bezvadné daňové doklady. K výše uvedeným okolnostem bylo však třeba přihlídnout, když správce daně posuzoval, zda bylo zneužito objektivní daňové právo. V takovém případě bylo nutné prokázat, zda ze všech objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem dotčených plnění bylo získání daňového zvýhodnění. Takovými okolnostmi pak byly též skutečnosti týkající se zdanitelných plnění deklarovaných v souvisejících zdaňovacích obdobích.

[47] Klíčovou námitkou bylo posouzení skutkového stavu a výklad § 72 ZDPH. Dle tohoto ustanovení má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Ekonomickou činností se dle § 5 odst. 2 ZDPH rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby atd.

[48] V daném případě žalovaný nezpochybňoval existenci zboží ani realizované vývozy zboží do zahraničí. Žalovaný uzavřel, že žalobce přijal zdanitelná plnění od společností Ferja holding s. r. o. a MEXIM one, spol. s r. o. Po formální stránce tedy žalobce splňoval podmínky pro nárok na odpočet daně. Podle žalovaného však žalobce neprokázal, že cílem jeho činnosti bylo zákonem předvídané faktické uskutečnění ekonomické činnosti. Žalobcem deklarované obchodní transakce považoval žalovaný za jednání, která nebyla uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, postrádala jakýkoli ekonomický smysl a byla deklarována pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody (nadměrný odpočet), bylo nutné je tedy považovat za zneužití objektivního daňového práva.

[49] K institutu zneužití práva a jeho aplikaci zdejší soud vycházel z níže citované judikatury Soudního dvora a též Nejvyššího správního soudu (zde zejména z rozsudků ze dne 10. 1. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48, ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005-77, ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108, ze dne 27. 11. 2008, č. j. 5 Afs 61/2008-80, či ze dne 12. 12. 2012, č. j. 5 Afs 75/2011-57, jakož i z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2010, č. j. 1 As 70/2008-74).

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

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

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

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

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

[38] Základní podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně je, aby plátce přijatá zdanitelná plnění použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Jak opakovaně judikoval Soudní dvůr (např. v případě C-437/06 *Securenta*), nárok na odpočet daně 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. Cílem systému odpočtu zavedeného Směrnicí Rady ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále též „Šestá směrnice“), je totiž zcela zbavit podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho hospodářských činností. Společný systém DPH tak zaručuje neutralitu daňové zátěže bez ohledu na účel nebo výsledky takových činností.

[51] Lze rovněž připomenout, že podle ustálené judikatury se procesní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat norem Společenství (viz zejména rozsudky ze dne 12. 5. 1998, *Kefalas a další*, C-367/96, Recueil, s. I-2843, bod 20, ze dne 23. 3. 2000, *Diamantis*, C-373/97, Recueil, s. I-1705, bod 33, a ze dne 3. 3. 2005, *Fini H*, C-32/03, Recueil, s. I-1599, bod 32). Použití právní úpravy Společenství totiž nemůže jít tak daleko, aby zahrnovalo zneužívající praktiky hospodářských subjektů, tedy plnění, jež nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, nýbrž pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem Společenství (viz v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 11. 10. 1977, *Cremer*, 125/76, Recueil, s. 1593, bod 21; ze dne 3. 3. 1993, *General Milk Products*, C-8/92, Recueil, s. I-779, bod 21, a rozsudek ze dne 14. 12. 2000 *Emsland-Stärke*, C-110/99, Recueil, s. I-11595, bod 59).

[52] Bylo-li by přitom osobám povinným k dani umožněno odpočíst celou DPH odvedenou na vstupu, zatímco v rámci jejich běžných obchodních transakcí by jim žádné plnění podle ustanovení o systému odpočtů podle Šesté směrnice nebo vnitrostátních předpisů, které jej provádějí, neumožnilo uvedenou DPH odpočíst nebo jim umožnilo odpočíst pouze její část, bylo by to v rozporu se zásadou daňové neutrality, a tedy v rozporu s cílem uvedeného systému. Pokud jde o druhou okolnost, podle níž musí být hlavním účelem dotčených plnění získání daňového zvýhodnění, je namístě připomenout, že přísluší vnitrostátnímu soudu, aby zjistil skutečný obsah a význam dotčených plnění. Může přitom vzít v úvahu čistě umělý charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi subjekty účastnícími se plánu na snížení daňové zátěže (viz v tomto smyslu rozsudek C-110/99 *Emsland-Stärke*, bod 58). Šestá směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že brání nároku osoby povinné k dani na odpočet DPH odvedené na vstupu, pokud plnění zakládající tento nárok představuje zneužití.

[53] V případě žalobce byly naplněny podmínky pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu zneužití práva. Z objektivních kritérií uvedených žalovaným v napadeném rozhodnutí vyplývá účelovost jednání žalobce. Jeho ekonomická činnost neměla za účel vytvářet skutečný zisk, nýbrž jen využít objektivního daňového práva k získání nároku na odpočet daně. Hlavní účel žalobcem navozené situace je třeba hledat na základě skutečného obsahu jím provedených úkonů. Správce daně v tomto smyslu postupoval správně, pokud se snažil jejich skutečný obsah a účel rozkrýt. V souladu se zásadami právní jistoty a legitimního očekávání bylo přitom nutné, aby poskytl žalobci prostor, aby vysvětlil, zda jeho ekonomická činnost nemá jiný účel, než pouhé dosažení daňového zvýhodnění. V tomto případě však i přes poskytnutý prostor žalobce neuvedl (vzhledem ke zjištěným skutkovým okolnostem) dostatečně relevantní důvody, proč by jím prováděné úkony měly být posuzovány v intencích běžných podnikatelských cílů.

[54] Soud se ztotožnil se závěry žalovaného podrobně popsány v odůvodnění napadeného rozhodnutí, že ekonomické chování žalobce nebylo ve svém souhrnu(!) racionální a v mezích obvyklých obchodních praktik. Přestože obchodované zboží mělo deklarovanou hodnotu několika desítek milionů korun, nebyly o těchto transakcích (při nákupu ani při prodeji) sepsány žádné písemné smlouvy. Rovněž zajištění plateb či podmínky odpovědnosti za škodu neodpovídaly postupům očekávatelným při nakládání s předmětným zbožím. Žalobce se choval jako běžný podnikatelský subjekt pouze zdánlivě. Ze zjištěného skutkového stavu vyplývá, že jednal tak, jako by ho nezajímalo, zda na předmětných transakcích vůbec vydělá (tedy vyjma vyplacení nadměrných odpočtů).

[55] Přestože mu jeho odběratel – společnost ATLANTIC TRADING dlužila cca 15,4 mil. Kč, opětovně odeslal další zboží v hodnotě cca 33,2 mil. Kč. Rovněž tuto další dodávku odběratel neuhradil, proti čemuž žalobce dva roky nečinil žádné právní kroky. Jak plyne z výpovědi jednatele žalobce Z. H. ze dne 29. 9. 2010, žalobce zatím žádné právní kroky vůči společnosti ATLANTIC TRADING nečiní, ale zvažuje je. Rovněž se zdá nestandardní, že jediný jednatel společnosti Z. H. nevěděl, kde se nachází zbývající část zboží v hodnotě cca 5,2 mil. Kč, kterou se nepodařilo prodat.

[56] Dle odborných posudků zpracovaných na základě požadavku Celního úřadu ve Vyškově, bylo též zjištěno, že vyvezené zboží nebylo vyrobeno z křišťálového skla, jak

deklaroval žalobce, ale z obyčejného lisovaného skla. I tato skutečnost, že žalobce deklaroval zboží, jehož obvyklá cena je výrazně vyšší než obvyklá cena skutečně obchodovaného zboží, podporuje závěr, že cílem transakcí bylo získat co nejvyšší daňové zvýhodnění. Byť sama o sobě vyšší deklarovaná cena zboží nemá při uplatňování daňových odpočtů vliv, nelze tuto okolnost v daném kontextu též pominout.

VII. Závěr a náklady řízení

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

[58] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta) a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 29. března 2013

JUDr. Zuzana Bystřická
předsedkyně senátu

v. z. Mgr. Petr Pospíšil, v. r.
člen senátu
(§ 54 odst. 2 věta druhá s. ř. s.)