



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobkyně: Starmobil s.r.o.**, se sídlem v Mostě, Mladé gardy 2918, IČ 25482882, zastoupené JUDr. Dušanem Rendlem, advokátem, se sídlem v Mostě, SNP 1872, **proti žalovanému: Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, ul. Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27.2.2009, č.j. 12964/08-1300-502413,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27.2.2009, č.j. 12964/08-1300-502413, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti čtyřem platebním výměrům Finančního úřadu v Mostě (dále jen „správce daně“) všechny ze dne 3.1.2008, č.j. 661/08206911/5172, č.j. 665/08/206911/5172, 668/08/206911/5172, 670/08/206911/5172, k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až duben 2006, kterými byl správcem daně stanoven nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty za měsíc leden 2006 ve výši 456,- Kč místo žalobkyní uplatněných 4 132 956,- Kč, za měsíc únor 2006 ve výši 456,- Kč místo žalobkyní uplatněných 4 132 956,- Kč, za měsíc březen 2006 ve výši 760,- Kč místo žalobkyní uplatněných 4 133 260,- Kč a za měsíc duben 2006 ve výši 152,- Kč místo žalobkyní uplatněných 4 132 652,- Kč.

V žalobě konstatovala, že nesouhlasí s úpravou nadměrného odpočtu, jak byl stanoven správcem daně. Žalobkyně považuje rozhodnutí žalovaného za nezákonné a závěry za z velké části spekulativní v rozporu s předloženými listinami a dalšími důkazy. Nesprávný byl postup

žalovaného, který přesto, že žalobkyně veškeré rozhodné skutečnosti prokázala a unesla tudíž důkazní břemeno, neprokázal existenci takových skutečností, které by věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost dokladů žalobkyně vyvracely. V této souvislosti odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 9 Afs 81/2007. Žalovaný má za to, že žalobkyně jednala v rozporu se zásadami poctivého obchodního styku podle § 265 obchodního zákoníku, nečinila žádné kroky k ověření poctivosti uzavíraného obchodu a neprověřila serióznost dodavatele. Zásadami poctivého obchodního styku se však rozumí zneužití práva jednoho ze subjektů obchodu vůči druhému soukromoprávnímu subjektu. Není však zřejmé, vůči jakému subjektu by se měla žalobkyně tohoto jednání dopustit. Dodavatel zboží pro žalobkyni má v obchodním rejstříku uveden předmět podnikání nákup a prodej se zaměřením přímo na prodej audiovizuálních děl a nebyl a není důvod se domnívat, že by nebyl seriózním. Na základě nabídky společnosti Boslie s.r.o. na dodávku počítačových her, nedělitelného boxu obsahujícího patnáct kusů počítačových her, provedla žalobkyně vyhledání odběratele, tím se stala společnost Sultan Juma Ali Trading, Dubai. Žalobkyně se pokusila kontaktovat i jiného dodavatele, což dokazuje výpověď svědka P., který potvrdil, že pro žalobkyni orientačně zjišťoval cenu v Německu, žalobkyně však učinila závěr, že internetoví prodejci v Německu sice měli toto zboží na skladě, ale ne v takovém množství, čeští dodavatele neměli sadu vůbec. V okamžiku uzavření kupní smlouvy neznala žalobkyně přesnou cenu boxu her na území České republiky. Pro žalobkyni bylo nejpodstatnější, že cenu odsouhlasil odběratel a měl zájem na odběru zboží od žalobkyně. Ta nepodstoupila žádné finanční riziko, když měla odbyt zaručen za vyšší cenu, než za kterou zboží nabídl dodavatel. Přesto ještě navíc žalobkyně souhlasila s obchodní transakcí pouze v případě, že bude zpracován soudněznalecký posudek a v případě, že cena stanovená znalcem bude o více než 20% nižší, než cena domluvená, vystaví dodavatel žalobkyni dodatečnou slevu tvořenou rozdílem ceny domluvené a ceny stanovené znalcem. Tuto skutečnost žalovaný zcela opomněl.

Dle žalobkyně napadené rozhodnutí sice obsahuje závěr, že žalovaný zjistil z jiných zdrojů, že cena se pohybuje kolem 199,- Kč, což je 7x méně, vychází však pravděpodobně z výsledku svědka – zástupce společnosti SeVeN M Vertriebs s.r.o., který uvedl podobnou cenu ovšem s tím, že se tento box nikdy v ČR neprodával. Ve znaleckém posudku Ing. F. B. vypracovaném na základě opatření správce daně se výslovně uvádí, že obvyklou cenu sady 15 ks her nelze stanovit. Po zpracování znaleckého posudku a konečném určení ceny žalobkyně zajistila přepravu zboží ke svému odběrateli prostřednictvím nadnárodní spediční společnosti Lagermax spedice a logistika s.r.o. Po dodání zboží žalobkyně uhradila část kupní ceny svému dodavateli, a to částečně penězi a částečně postoupením pohledávky za společností Sultan Juma Ali Trading, Dubai. Celý obchod nejví známky nelogičnosti, neserióznosti ani žádného jiného úmyslu žalobkyně než koupit a prodat zboží se ziskem. Postoupením pohledávky svému dodavateli (společnosti Boslie s.r.o.) byla eliminována rizika obchodu, což svědčí o poctivém jednání žalobkyně a snaze minimalizovat případné finanční dopady. Žalobkyně stanovila při obchodu běžnou obchodní marži, o čemž svědčí fakt, že nákupní cena byla dohodnuta na 1450,- Kč za jeden kus, prodejní cena byla stanovena na 51 Euro, což činí zisk 31,- Kč na jeden kus, tedy 465,- Kč za jeden box a celkem 465 000 Kč za jeden obchodní případ. Z toho plyne, že společnost mohla ze svého zisku uhradit i ostatní náklady vzniklé balením, přepravou, atd.

Žalobkyně dle jejího názoru předložila formálně bezvadné listinné důkazy, a pokud měl správce daně pochybnosti o jejich pravosti, mohl si tyto listinné důkazy ověřit dožádáním

nebo výsledkem osob. Správce daně ani žalovaný nepředložili žádný důkaz vyvracející pravost nebo věrohodnost předložených listin. Napadené rozhodnutí je založené na pouhých spekulativních úvahách o vědomém nadhodnocení ceny, na údajném vědomém riziku při neznalosti obchodní komodity a akceptování ceny při uzavírání obchodu a na údajné vědomosti žalobkyně o podvodném jednání jakéhosi obchodního řetězce. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty přesně vymezuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) a žalobkyně svůj nárok uplatnila v souladu s podmínkami stanovenými zákonem. Z těchto důvodů navrhl napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení a uložit žalobkyni nahradit náklady řízení od 3 dnů od právní moci rozsudku.

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí. Uvedl, že žalobní námitky jsou totožné s námitkami uplatněnými v odvolání a s nimi se žalovaný plně vypořádal v napadeném rozhodnutí. Předmětem napadeného rozhodnutí bylo posouzení oprávněnosti žalobkyně uplatněného nároku na odpočet daně za jednotlivá zdaňovací období z přijatých zdanitelných plnění – nákupu počítačových her PC Games Giant vol. 1 – box/1000 ks. Žalovaný shledal námitky žalobkyně nedůvodné a ve svém rozhodnutí se vypořádal s důvody, pro které odvolání zamítl. Žalobkyně musela vědět, že je součástí podvodného řetězce obchodů, jehož účelem bylo získání výhody v daném případě nadměrného odpočtu DPH. Tuto skutečnost žalovaný hodnotil jako zneužití práva, jak bylo judikováno v rozsudku Evropského soudního dvora ve věci sp. zn. C-255/02. Žalovaný se nezabýval nepřiměřeností délky řízení, protože ve věci již dříve pravomocně rozhodl soud. Žalobkyně nebyla nikterak zkrácena na svých právech.

Následně žalovaný postoupil soudu zprávu Finančního úřadu pro Prahu 4 ze dne 24.8.2009 o výsledku kontroly u společnosti Boslie s.r.o., aniž by přímo navrhl její provedení jako důkaz. Přípisem ze dne 1.7.2011 postoupil žalobce soudu zprávu společnosti APTUS a.s., kterou navrhl v řízení provést jako důkaz a dále navrhl provést důkaz zprávou Finančního úřadu pro Prahu 4, zda údaje v této zprávě jsou pravdivé.

Soud ve věci nařídil jednání při němž žalobkyně setrvala na žalobě a konstatovala, že postupovala při uzavírání obchodu běžným způsobem. Vyjma dodavatelské společnosti Boslie s.r.o. nikoho dalšího neznala, přičemž doložila vše, co po ní bylo ze strany správce daně požadováno. Žalobkyně cenu zboží řádně doložila, a to dokonce znaleckým posudkem. Přesto správce daně měl stále pochybnosti o ceně zboží a nechal vyhotovit vlastní znalecký posudek. Tento znalecký posudek se však snažil posléze zatajit, neboť závěry tohoto posudku nerozporovaly tvrzení žalobkyně o ceně obchodovaného zboží, které bylo značně specifické, neboť se jednalo o počítačové hry. Závěrem navrhl žalobě vyhovět.

Žalovaný i při jednání soudu setrval na svém stanovisku a navrhl žalobu zamítnout.

Soud provedl listinné důkazy, a to zprávu Finančního úřadu pro Prahu 4 ze dne 24.8.2009, č.j. 288307/09/004934107109, kterou předložil soudu žalovaný a dále dopis společnosti APTUS a.s. předložený žalobkyní k výsledkům šetření u společnosti Boslie s.r.o. Vzhledem k tomu, že soud ve správním spise nedohledal fakturu – daňový doklad č. 20060004 vystavenou žalobkyní společnosti Sultan Juma Ali Trading, vyžádal ji od žalobkyně a provedl ji též jako listinný důkaz.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že

soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobkyně uplatnila v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobkyně je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny a nebyla ani zjištěna prekluze daňové povinnosti.

Po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.

Soud si vyžádal u žalovaného spis, ze kterého zjistil následující podstatné skutečnosti. Po podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za leden 2006 byla žalobkyně správcem daně vyzvána podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) k odstranění pochybností s tím, aby prokázala předmět zdanitelného plnění a jeho rozsah. V následujícím řízení podala žalobkyně ještě další tři přiznání k dani z přidané hodnoty za období února, března a dubna 2006 a byla opakovaně vyzývána správcem daně výzvami ze dne 19.4.2006, 16.5.2006, 14.5.2006, 24.7.2006, 27.7.2006, 22.8.2006 k odstranění pochybností. Žalobkyně předložila mimo jiné Záznam z jednání ze dne 2.1.2006 ve kterém žalobkyně akceptuje nabídku společnosti Boslie s.r.o. na set počítačových her PC Games Giant vol. 1 (15 ks her v setu), kde se cena smluvně dohodla na 1450,- Kč za 1 ks hry, tedy 21 750,- Kč za celý set bez DPH, dále předložila objednávku zboží ze dne 2.1.2006 od společnosti Sultan Juma Ali Trading, Dubai, United Arab Emirates, a to na dodávku 100 000 ks PC her typu Games Giant vol. 1 po jednotlivých dodávkách ve výši 15 000 ks, dále komisionářskou smlouvu uzavřenou se společností Lagermax expedice a logistika s.r.o., prohlášení o vývozu společnosti Lagermax expedice a logistika s.r.o. a další doklady vzniklé při přepravě zboží, rámcovou kupní smlouvu ze dne 2.1.2006, kterou uzavřela žalobkyně se společností Boslie s.r.o. na nákup PC her série Games Giant vol. 1 v počtu 100 000 ks a PC her ostatní (různé – dle specifikace) 30 000 kusů, dále daňové doklady ze dne 4.1.2006, 3.2.2006, 16.3.2006 a 14.4.2006 na nákup počítačových her PC Games Giant vol. 1 – box/1000ks od dodavatele společnosti Boslie s.r.o., každý daňový doklad se základem 21 750 000,- Kč a DPH ve výši 4 132 500,- Kč. Dne 24.5.2006 předložil zástupce žalobkyně správci daně jedno balení předmětných her Games Giant vol. 1, které bylo dne 16.8.2006 vráceno. Dále žalobkyně doložila prohlášení jednatele společnosti Boslie s.r.o., že společnost Boslie s.r.o. nakoupila deklarované hry a prodala je žalobkyni a že doklady k prodeji č. 26010001, 26010027, 26010061 a 26010079 byly vystaveny společností Boslie s.r.o. a řádně zaúčtovány. Dále poskytla potvrzení společnosti Sultan Juma Ali Trading, že dodávku PC her obdržela. Předala i potvrzení společnosti S&V Stock s.r.o. ze dne 21.6.2007, že v měsíci lednu až dubnu 2006 bylo uskladněno a vyskladněno vždy 1000 boxů-setů na základě potvrzené výdejky společnosti Lagermax expedice a logistika s.r.o. Žalobkyně předložila znalecký posudek Ing. V. Z. ze dne 27.6.2006, který stanovil průměrnou cenu za hru ve výši 1300,- Kč. Žalobkyně dále předložila šest potvrzení o vkladu na účet společnosti Boslie s.r.o., a to dne 16.2.2006 ve výši 900 000,- Kč, dne 21.2.2006 ve výši 1 000 030,- Kč, dne 7.3.2006 ve výši 1 200 030,- Kč, dne 7.3.2006 ve výši 450 030,- Kč, dne 10.3.2006 ve výši 53 705,- Kč, dne 10.3.2006 ve výši 290 030,- Kč. Z daňového dokladu (faktury) č. 20060001 vystaveného žalobkyní společností Sultan Juma Ali Trading, P.O.Box 42 412, Dubai, United Arab Emirates, na dodávku PC Games Giant vol. 1 – 15/1000 ks za cenu 51

Euro za kus v množství 15 000 kusů v celkové ceně 765 000,- Euro za stanoveného kurzu 29,005 Kč za jedno Euro vyplývá, že cena za 1 kus PC hry byla stanovena na 1479,255 Kč. Jako země původu bylo označeno Rakousko. Z následujícího daňového dokladu (faktury) č. 20060002 vystaveného žalobkyní společnosti Sultan Juma Ali Trading, P.O.Box 42 412, Dubai, United Arab Emirates, na dodávku PC Gamex Giant vol. 1 – 15/1000 ks za cenu 51 Euro za kus v množství 15 000 kusů v celkové ceně 765 000,- Euro za stanoveného kurzu 28,410 Kč za jedno Euro vyplývá, že cena za 1 kus PC hry byl stanoven na 1448,91 Kč. Jako země původu bylo označeno Rakousko. Z daňového dokladu (faktury) č. 20060003 vystaveného žalobkyní společnosti Sultan Juma Ali Trading, P.O.Box 42 412, Dubai, United Arab Emirates, na dodávku PC Gamex Giant vol. 1 – 15/1000 ks za cenu 51 Euro za kus v množství 15 000 kusů v celkové ceně 765 000,- Euro za stanoveného kurzu 28,325 Kč za jedno Euro se zjišťuje, že cena za 1 kus PC hry byl stanoven na 1444,575 Kč. Jako země původu bylo označeno Rakousko. Z daňového dokladu (faktury) č. 20060004 vystaveného žalobkyní společnosti Sultan Juma Ali Trading, P.O.Box 42 412, Dubai, United Arab Emirates, na dodávku PC Gamex Giant vol. 1 – 15/1000 ks za cenu 51 Euro za kus v množství 15 000 kusů v celkové ceně 765 000,- Euro za stanoveného kurzu 28,595 Kč za jedno Euro se zjišťuje, že cena za 1 kus PC hry byl stanoven na 1458,345 Kč.

Správce daně se nespokojil s doklady předloženými žalobkyní a opatroval ve věci další důkazy. Za pomoci místně příslušných finančních úřadů bylo zjištěno, předmětné zboží bylo prodáno nejprve společností FR production spol. s r.o. za 1300,- Kč bez DPH společností RONA JATKY, s.r.o. a Stavitelství KATONA s.r.o., které prodali toto zboží za 1350,- Kč společnosti Boslie s.r.o. a ta dále žalobkyni za 1450,- Kč, která zboží prodala společnosti Sultan Juma Ali Trading. Úhrada kupní ceny byla realizována vyjma shora uvedených plateb v hotovosti na účet společnosti Boslie s.r.o. postoupením pohledávek na základě smluv o postoupení pohledávek mezi uvedenými společnostmi tak, že nakonec měla společnost FR production spol. s r.o. pohledávku vůči společnosti Sultan Juma Ali Trading, která měla svůj závazek uhradit dodávkou zboží. Součástí spisu je i účetní deník, hlavní kniha a výpis dokladů s DPH za období leden 2006 žalobkyně.

Správce daně provedl ve dnech 12.7.2007 a 16.7.2007 lustraci v centrálním registru jednotných správních dokladů – dovoz ve vztahu ke společností Boslie s.r.o. a FR production, spol. s r.o. Pro tyto společnosti nebyl proveden žádný dovoz. Z knihy pohledávek společnosti Boslie s.r.o. vyplývá, že měla od počátku roku 2006 do května 2006 pohledávky pouze vůči žalobkyni ve výši 91 159 950,- Kč. Z odpovědi na dožádání Finančního úřadu pro Prahu 10 vyplývá, že společnost FR production, spol. s r.o. nesídlí na adrese udávaného sídla, podala daňová přiznání, na nichž vykazala daňovou povinnost, kterou však neuhradila, písemnosti nepřebírá. Jednatel společnosti Vasyl Varha měl dlouhodobý přechodný pobyt na území ČR do 20.2.2006, o současném pobytu není nic známo. Veškeré vstupy a výstupy byly vyhodnoceny jako neprokázané a daňová povinnost za období I. a II. kvartálu 2006 byla stanovena 0,- Kč. Na tomto místě je nutno poznamenat, že Smlouvu o postoupení pohledávky společnosti RONA JATKY s.r.o. vůči společnosti Boslie s.r.o., mezi společnostmi FR production spol. s r.o. a RONA JATKY s.r.o. ze dne 14.6.2006 podepisoval za obě strany právě Vasyl Varha. Z odpovědi Finančního úřadu v Kutné Hoře vyplynulo, že jednatel společnosti Stavitelství KATONA, spol. s r.o. Marek Bilik žádná uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění neprokázal. Dne 24.4.2006 byly společnosti Stavitelství KATONA, spol. s r.o. zaslány platební výměry na DPH za jednotlivá zdaňovací období roku 2006, kde na všech řádcích byla 0,- Kč a dne 18.4.2007 bylo Stavitelství KATONA, spol. s r.o. zasláno

rozhodnutí o zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty. Společnost na udávané adrese sídla nemá žádnou kancelář. Jak vyplývá z odpovědi na dožádání Finančního úřadu v Olomouci ze dne 11.8.2006 došlo kupní smlouvou mezi společností FR production spol. s r.o. a společností RONA JATKY, s.r.o. k prodeji 45 000 kusů PC her Games Giant vol. 1, za obě strany vystupoval Vasyl Varha. Od dubna 2006 podává společnost RONA JATKY, s.r.o. již jen nulová daňová přiznání a za leden až březen 2006 bylo zahájeno vytýkácí řízení. Obchodní případ se dle názoru Finančního úřadu v Olomouci jeví jako formálně právní. V další zprávě ze dne 23.10.2006 Finanční úřad v Olomouci uvedl, že společnost RONA JATKY, s.r.o. neprokázala, že by počítačové hry PC Games Giant vol. 1 od dodavatele FR production, spol. s r.o. nakoupila a přepravila do pronajatých skladů. Jednatel společnosti Radek Heger s finančním úřadem nespolečně pracoval a od 3.3.2006 se stal jednatelem Martin Viktorin, který rovněž nepřebíral písemnosti. Do protokolu o ústním jednání dne 18.10.2006 Martin Viktorin uvedl, že jméno Radek Heger mu nic neříká. Pouze byl u notárky, když prodával auto a co se týká podpisů na předkládaných listinách uvedl, že vypadají jako jeho, nicméně o počítačových hrách slyší poprvé v životě, a tak nemá k čemu by se vyjádřil.

Ze správcem daně opatřeného vyjádření rakouské společnosti JoWoOD Production Software AG, výrobce her PC Games Giant vol. 1, vyplývá, že tato společnost vyrobila celkem 74 503 kusů tohoto produktu, do ČR nebyly žádné dodány. Z poskytnutého přehledu vyplývá, že hry byly opakovaně dodávány různým odběratelům do Německa, Francie a Anglie v počtu 50 až 3 264 kusů v jedné dodávce. Dále bylo zjištěno, že výhradním dovozcem společnosti JoWoOD Production Software AG do České republiky je společnost SeVeN M Vertriebs s.r.o. Tato společnost však předmětné hry do ČR nedovezla. Z úředního záznamu ze dne 23.6.2006 podle § 13 zákona o správě daní a poplatků, kterým bylo zachyceno místní šetření u daňového subjektu J. T., „X“, za účelem ověření prodejních cen počítačových her, vyplynulo, že část her v setu PC Games Giant vol. 1 je již neprodejná v hodnotě 50,- Kč, pět her se ještě prodává za 199,- Kč. Správce daně dále nechal ještě vypracovat znalecký posudek k ocenění počítačových her, které byly předmětem transakce. Znalec Ing. B. ohodnotil 12 her částkou 170,- Kč/ks, jednu hru částkou 650,- Kč, jednu hru částkou 600,- Kč a jednu částkou 400,- Kč. Přípisem ze dne 5.2.2007 upozornil Celní úřad Praha D8 správce daně ve věci předmětných čtyř vývozů žalobkyně na možný nadhodnocený vývoz za účelem pokusu o nadměrný odpočet DPH.

Na základě takto provedeného dokazování soud konstatuje, že žalobkyně deklaroval čtyři vývozy zboží PC Games Giant vol. 1 pro svého odběratele do třetí země (Spojených arabských emirátů) jako plnění osvobozená od DPH s nárokem na odpočet daně podle § 66 odst. 2 písm. a) zákona o DPH, který stanoví, že osvobozeno od daně při vývozu zboží do třetí země je dodání zboží plátcem, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska do třetí země prodávajícím nebo jím zmocněnou osobou.

Žalovaný ve svém rozhodnutí dospěl k závěru, že se jedná o obchod, jehož účelem bylo získání nadměrného odpočtu DPH, čímž žalobkyně nesplnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH podle § 72 zákona o DPH. Naopak žalobkyně tvrdí, že se ve věci jednalo o čtyři obchodní dodávky v rámci běžného obchodního styku a předložila řadu formálně bezvadných dokladů.

Zákon o DPH rozumí uskutečněním zdanitelného plnění stav faktický, nikoli stav formálně vykazovaný, a proto daňový subjekt v průběhu daňového řízení musí doložit oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH. Obdobně pro účely daně z příjmů může

daňový subjekt uplatnit jen takový výdaj, který má hospodářský účel, tedy byl vynaložen za účelem zajištění, dosažení a udržení příjmů (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30.4.2008, 1 Afs 15/2008, www.nssoud.cz).

Daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz náleze ze dne 24. 4. 1996, Pl. ÚS 38/95, www.usoud.cz), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky, zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená ustanovení zákona o správě daní a poplatků v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.

Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v daném případě z § 72 odst. 1 zákona o DPH ze kterého vyplývá, že nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Podle § 72 odst. 2 písm. b) zákona o DPH má plátce nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely uskutečňování plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně. Mezi tato plnění patří i vývoz zboží podle § 66 zákona o DPH.

Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá z ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) a odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví (§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dále jen „zákon o účetnictví“) či jiné povinné záznamy či evidence (viz § 26 a násl. zákona o DPH). Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu [viz § 7 zákona o účetnictví a shora již zmíněný § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků], kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.

Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen

prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu.

Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, oba na www.nssoud.cz).

K unesení důkazního břemene daňovým subjektem tak nestačí jen formálně zdánlivě bezvadné doklady o přijetí zdanitelného plnění a odeslání zdanitelného plnění. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. nález ÚS ze dne 11.2.2008, I. ÚS 1841/07, nález ÚS ze dne 15.05.2001, IV.ÚS 402/99, www.usoud.cz, rozsudek NSS ze dne 21.4.2010, 9 Afs 111/2009, rozsudek NSS ze dne 21.4.2010, 9 Afs 1/2010, oba na www.nssoud.cz).

Pro úspěšné uplatnění nadměrného odpočtu je nutné jednak to, aby plátcé daně přijal zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem, jednak to, aby toto plnění dále použil při svém vlastním podnikání, při dodržení věcné a časové souvislosti přijatých a vlastních zdanitelných plnění. Prokázání těchto skutečností přitom nekončí u předložení dokladů vystavených a přijatých plátcí daně na obou koncích transakce: vedle toho je třeba prokázat, že obchodování bylo skutečně výkonem podnikání a že bylo prováděno za účelem dosažení zisku. Správce daně by nedostál své zákonné povinnosti, kdyby se pro uznání oprávněnosti nároku spokojil jen s formálně bezvadnými fakturami na vstupu a na výstupu; naopak postupuje správně, pokud se zajímá o osud zboží a způsob jeho převodu v době, která předcházela dodávce pro žalobkyni, a pokud zkoumal i ekonomickou účelnost převodu, v nějž nakonec celý řetězec transakcí vyústil (srov. rozsudek NSS ze dne 23.8.2006, 1 Afs 110/2005, www.nssoud.cz).

Správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, neboť opatřil řadu důkazů, jimiž prokázal, že o souladu stěžovatelčina účetnictví se skutečností jsou natolik vážné a důvodné pochyby, že činí nadměrné odpočty DPH nevěrohodnými.

Nebylo zjištěno, jak se 60 000 kusů zboží PC her Games Giant vol. 1 obchodovaných ve čtyřech dodávkách vyvezených z České republiky na území České republiky dostalo. Pro

společnost FR production spol. s r.o. nebylo žádné zboží přes hranice dovezeno. Tato společnost nenabyla dovozem obchodované zboží, ani jí nebyla následně po ukončení transakce její pohledávka uhrazena dodávkou zboží od konečného odběratele společnosti Sultan Juma Ali Trading, jak vyplývalo ze smluv o postoupení pohledávek. Současný jednatel této společnosti Martin Viktorin o své účasti ve společnosti nic neví, společnost je tak nekontaktní a nefunkční. Dle zprávy Finančního úřadu v Olomouci se jednalo o formální obchod mezi společnostmi FR production spol. s r.o. a společností RONA JATKY s.r.o., neboť na obou stranách smlouvy vystupoval Vasyl Varha, dnes na neznámém místě pobytu. Soud je přesvědčen, že společnost FR production spol. s r.o. nemohla nakoupit od žádného subjektu více jak 80% celkové produkce zboží - PC Games Giant vol. 1.

Ze zprávy společnosti JoWood Production Software AG vyplynulo, že toto zboží bylo postupně a opakovaně dodáváno různým odběratelům v Německu, Francii a Anglii. Z toho vyplývá, že zboží bylo i postupně prodáváno a odběratelé byli následně opět tímto produktem zásobováni. Jediným způsobem, jak získat většinu této produkce společnosti JoWood Production Software AG by bylo, že by někdo postupně po malém množství skupoval od prodejců v různých státech Evropy uvedený titul, a poté ho dodal do České republiky a prodal společnosti FR production spol. s r.o. Takovýto scénář je však zcela nereálný, neboť s ohledem na zastarávání počítačových her se během času jejich cena snižuje, nikoliv zvyšuje, což bylo prokázáno i odborným vyjádřením a znaleckým posudkem opatřeným správcem daně. Nebyl by tedy důvod, aby tato sada byla prodávána ve velkém množství v pozdějším čase. Navíc by takovýto postup i postrádal logiku, neboť tento kupující subjekt by nejednal přímo s výrobcem - společností JoWood Production Software AG, jejíž autorství je z manuálů ke hrám zřejmé, ale s jejími odběrateli. Soud považuje za nemožné, aby bylo na území ČR obchodováno 60 000 kusů Games Giant vol. 1. Další nepřímé důkazy tento závěr jenom potvrzují.

Objednávka společnosti Sultan Juma Ali Trading, stejně jak rámcová smlouva mezi žalobkyní a společností Boslie s.r.o., počítala s dodávkou 100 000 kusů tohoto zboží, což představovalo podstatně více, než činila celková produkce tohoto zboží, která byla 74 503 kusů. Pro společnost Boslie s.r.o. pak nebyl realizován žádný dovoz do České republiky a nevyplynulo, že by sama nějaké zboží v zahraničí nakoupila. Žalobkyně se zavázala k dodávce zboží, které nikdy nebylo vyrobeno a s výrobcem nebylo ani jednáno o eventuální další výrobě. Předmět smlouvy tak nemohl být naplněn.

Z účetnictví žalobkyně vyplynulo, že jde o společnost s minimálním pohybem kapitálu, a to převážně v řádech stokorun a vedle toho jsou obchodovány výhradně předmětné transakce v řádech desítek milionů Kč, jejichž výsledkem je uplatnění nadměrného odpočtu DPH. Žalobkyně nakoupila od společnosti Boslie s.r.o. jednu hru za 1450,- Kč, jeden box PC her Games Giant vol. 1 tak žalobkyni stál 21 750,- Kč. Jak vyplývá z daňového dokladu (faktury) č. 20060001 prodala žalobkyně společnosti Sultan Juma Ali Trading první dodávku s určitou obchodní marží (29,255 Kč na hru), kterou ovšem nelze zaměňovat za čistý zisk s ohledem na náklady spojené s realizací dodávky. V následujících dvou dodávkách však byla cena za jednu hru stanovena pod nákupní cenu.

Z daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob žalobkyně za rok 2006 vyplývá, že žalobkyně vykázala i přes realizaci obchodů v hodnotě několika desítek milionů Kč ztrátu ve výši 918 000,- Kč. Dále bylo prokázáno, a to odborným vyjádřením i znaleckým posudkem, že cena za kterou mezi sebou společnostmi na území České republiky obchodovaly,

několikanásobně převyšuje reálnou cenu tohoto zboží. I když znalec Ing. F. B. konstatoval, že obvyklou cenu celé sady 15 kusů PC her Games Giant vol. 1 nelze stanovit, na rozdíl od cen za jednotlivé hry, z jeho posudku vyplývá, že cena celé sady by neměla být vyšší než součet cen jednotlivých her. Uvedl totiž, že sady her se sestavují na základě individuálních požadavků odběratele nebo z rozhodnutí distributora v době, kdy jsou jednotlivé hry samostatně málo prodejné. Aby se lépe prodaly, vytvoří se sada her, ve které je několik atraktivních titulů a ostatní méně prodejné se k nim přiřadí. O reálné ceně celé sady her lze mít tedy určitou konkrétní představu, jež v odhadu činí maximálně součet hodnot všech her v sadě.

Ačkoliv byla jak společnost Boslie s.r.o., tak žalobkyně zavázány k dodání 100 000 kusů předmětného zboží, dodávky po dodání 60 000 kusů ustaly, aniž by některá ze stran požadovala smluvně ujednané plnění, a nelze se tak ubránit podezření, že dodávky ustaly v souvislosti se zahájením vytykácího řízení správcem daně. Nelze odhlédnout ani od skutečnosti, že ke stejnému závěru jako správce daně o nerealizaci předmětných obchodů, došly i další místně příslušné finanční úřady.

Správce daně, žalovaný ani soud nezpochybňují, že nějaké zboží deklarované jako sada PC her Games Giant vol. 1 bylo skladováno a přepravováno, avšak s ohledem na shora uvedené skutečnosti není pochyb o tom, že se nemohlo jednat o toto zboží v počtu 60 000 kusů.

Je sice pravdou, že žalobkyně neodpovídá za obchodní či ekonomickou činnost jiných daňových subjektů, a to především těch, se kterými nebyla v žádném kontaktu. Na druhou stranu je ale třeba připomenout, že podle ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků je správce daně povinen při svém rozhodování zhodnotit každý důkaz zvlášť a všechny pak ve vzájemné souvislosti a přitom má přihlížet i k tomu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. V předmětné věci správce daně skutkový stav zjistil řádně a ve své úplnosti, která jej následně vedla i ke správným závěrům o tom, že žalobkyně byla součástí kolotočového podvodu (carousel fraud) zaměřeného na uplatnění nadměrného odpočtu DPH. Na tomto místě je třeba zdůraznit, že ačkoliv jednotlivé okolnosti by samy o sobě nemusely zpochybnit uplatněný nárok na odpočet DPH, je třeba hodnotit je ve vzájemném souhrnu včetně jednotlivých vztahů mezi subjekty obchodujícími s předmětným zbožím, což může ve své celistvosti vyvrátit nebo potvrdit reálnost deklarovaného obchodu a tím i oprávněnost uplatňovaného nadměrného odpočtu DPH. Tak tomu je i v projednávaném případě, neboť právě souhrn všech okolností transakce včetně předchozího a následného osudu obchodovaného zboží vyvrací oprávněnost nároku žalobkyně na uplatněný nadměrný odpočet DPH ve všech čtyřech případech.

Naopak nelze se ztotožnit se závěrem žalovaného, že žalobkyně porušila zásadu ochrany poctivého obchodního styku podle § 265 obchodního zákoníku tím, že si neověřila serióznost dodavatele a nezjistila cenu zboží na trhu. Toto ustanovení obchodního zákoníku normuje, že výkon práva, který je v rozporu se zásadami poctivého obchodního styku, nepožívá právní ochrany. Není patrné, jaké právo by měla žalobkyně vykonávat v rozporu se zásadami poctivého obchodního styku. Soud má za to, že samotná neobratnost při sjednávání obchodních závazků není porušením ustanovení § 265 obchodního zákoníku. V této souvislosti je nutno poukázat na to, že obchodní zákoník sice předpokládá odbornou zdatnost podnikatele, avšak ten zároveň nese podnikatelské riziko za své smluvní závazky. Dále nesmí zneužít práv, nad rámec obvyklých jednání vymezených poctivým obchodním stykem, která

mu podle zákona nebo na jeho základě vznikla (srov. Štenglová, I., Plíva, S., Tomsa, M.: Obchodní zákoník. Komentář., Praha, C.H.Beck, 2010, str. 907-908). Skutečnost, že by si žalobkyně nepočínala při uzavírání smluv dostatečně opatrně, by nebylo možno považovat za porušení ustanovení § 265 obchodního zákoníku. Na druhou stranu v rozporu se svým účelem (srov. ust. § 2 odst. 1 obchodního zákoníku) se žalobkyně zjevně nesnažila dosáhnout zisku, když některé dodávky prodala za nižší cenu, než byla cena nákupní, a to aniž by ji k tomu nutila ekonomická situace.

V řízení bylo ze strany žalobkyně i žalovaného argumentováno judikaturou Evropského soudního dvora, ze které také vyplývá, že pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet (C-255/02, C-439/04, C-440/04). Judikatura Evropského soudního dvora podvodem na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice 77/388/EHS (od 1.1.2007 směrnice 2006/112/ES), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Právě o takový případ se v projednávané věci jedná, neboť společnost FR production spol. s r.o. vlastníci zboží před žalobkyní na začátku celého řetězce své daňové povinnosti nesplnila a žalobkyně uplatnila nadměrný odpočet DPH.

Soud při hodnocení důkazní situace vycházel zejména z dikce ust. § 31 zákona o správě daní a poplatků, které pojednává o dokazování v daňovém řízení a v neposlední řadě i ze základních zásad daňového řízení, které jsou upraveny v ust. § 2 zákona o správě daní a poplatků. Jak ze správního spisu, tak i z odůvodnění předmětného rozhodnutí žalovaného je jednoznačně patrné, na základě jakých skutečností správní orgány dospěly k závěru, že doklady předkládané jednotlivými účastníky řetězovitě provedených transakcí (včetně žalobkyně) pouze ve smyslu ust. § 2 odst. 7 daňového řádu zastírají skutečný stav stavem formálně právním a navozují dojem legálního uskutečnění deklarovaných obchodních případů. Jelikož žalobkyně nevyvrátila pochybnosti správce daně a neprokázala, že jí bylo poskytnuto zdanitelné plnění, které následně použila při podnikání, nebyl jí právem přiznán nadměrný odpočet.

Vzhledem k tomu, že soud považoval shora uvedený skutkový stav za dostatečně zjištěný, nepřikročil k provádění dalších důkazů, a to spisem či další zprávou Finančního úřadu pro Prahu 4 ke společnosti Boslie s.r.o. či k výsledku svědků podílejících se na dopravě předmětných dodávek, neboť jejich provedení by nemohlo zvrátit shora uvedený řetězec úvah a závěrů.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji ve výroku ad I. rozsudku podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Současně v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. ve výroku ad II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovaný se náhrady nákladů řízení výslovně vzdal a navíc mu ani žádné náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

P o u ě n í :

Proti tomuto rozsudku **lze** podat **kasační stížnost** do dvou týdnů po jeho doručení z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 soudního řádu správního.

Kasační stížnost se podává u Krajského soudu v Ústí nad Labem a rozhoduje o ní Nejvyšší správní soud. Kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem, což 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 Ústí nad Labem dne 23.11.2011

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová