ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **Starmobil s. r. o.**, se sídlem Mladé gardy 2918, Most, zastoupena JUDr. Dušanem Rendlem, advokátem se sídlem SNP 1872, Most, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 2009, čj. 12964/08-1300-502413, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23. 11. 2011, čj. 15 Ca 61/2009 – 43,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Žalobkyně je obchodní společnost, která se v roce 2006 účastnila na obchodech s počítačovými hrami PC Games Giant vol. 1. Žalobkyně deklarovala čtyři vývozy tohoto zboží v lednu, únoru, březnu a dubnu 2006 pro svého odběratele do Spojených arabských emirátů jako plnění osvobozená od DPH s nárokem na odpočet daně podle § 66 odst. 2 písm. a) zákona 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Finanční úřad v Mostě (dále jen „správce daně“) a následně žalovaný ve svých rozhodnutích dospěli k závěru, že se jedná o obchod, jehož jediným účelem bylo získání nadměrného odpočtu DPH, čímž žalobkyně

nesplnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Naopak žalobkyně tvrdí, že se ve věci jednalo o čtyři obchodní dodávky v rámci běžného obchodního styku a předložila řadu formálně bezvadných dokladů. Posouzení těchto obchodních vztahů je klíčovou otázkou tohoto případu.

[2] Správce daně stanovil žalobkyni nadměrný odpočet DPH 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. Odvolání žalobkyně proti čtyřem platebním výměrům správce daně bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného, cit. v záhlaví tohoto rozsudku.

[3] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobou ze dne 30. 4. 2009. Krajský soud žalobu zamítl. Podle krajského soudu je ze správního spisu i z odůvodnění rozhodnutí žalovaného jednoznačně patrné, na základě jakých skutečností správní orgány dospěly k závěru, že doklady předkládané jednotlivými účastníky řetězovitě provedených transakcí (včetně žalobkyně) pouze ve smyslu § 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.

II.
Stručné shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. V ní namítá nezákonnost rozsudku pro nesprávné posouzení právní otázky v předcházejícím řízení, existenci vad řízení a nepřezkoumatelnost rozhodnutí.

[5] Stěžovatelka ve svém rozsudku především obšírně polemizuje se skutkovými zjištěními žalovaného, správce daně a tomu odpovídající analýzou krajského soudu. Krajskému soudu vytýká též dílčí nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Navrhuje, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

[6] Žalovaná ke kasační stížnosti podala jen stručné vyjádření. Odkazuje na svá předchozí vyjádření a rozhodnutí, plně se ztotožňuje se závěrem krajského soudu. Kasační stížnost navrhuje jako nedůvodnou zamítnout.

III.
Právní názor Nejvyššího správního soudu k meritu věci

[7] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Na daný případ doměření DPH je aplikovatelný zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pro leden až duben 2006 (dále jen „zákon o DPH“). Veškeré odkazy na zákon o DPH tedy odrážejí toto rozhodné znění.

III.A.

Stručné vymezení skutkového stavu

[10] Stěžovatelka byla správcem daně vyzvána podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, k odstranění pochybností. Správce daně požadoval, aby prokázala předmět zdanitelného plnění a jeho rozsah za období ledna, února, března a dubna 2006. Stěžovatelka předložila mj. záznam z jednání ze dne 2. 1. 2006, ve kterém akceptuje nabídku společnosti BOSLIE s. r. o. na soubory počítačových her PC Games Giant vol. 1 (15 ks her v souboru) a rámcovou kupní smlouvu z téhož dne. Cenu obě strany dohodly na 1.450 Kč za 1 ks hry, tedy 21.750 Kč za celý soubor bez DPH. Ke čtyřem transakcím s BOSLIE předložila stěžovatelka rovněž čtyři daňové doklady a převody peněz na účet BOSLIE. Dále stěžovatelka předložila objednávku zboží ze dne 2. 1. 2006 od společnosti Sultan Juma Ali Trading, Dubai, Spojené arabské emiráty, a to na dodávku 100 000 kusů her Games Giant vol. 1. Stěžovatelka dále smlouvami prokazovala vývoz zboží do Spojených arabských emirátů. K prokázání dodání zboží do Spojených arabských emirátů poskytla potvrzení společnosti Sultan Juma Ali Trading, že tato dodávku PC her obdržela. Stěžovatelka předložila rovněž znalecký posudek Ing. Zápotockého ze dne 27. 6. 2006, který stanovil průměrnou cenu za hru ve výši 1.300 Kč.

[11] Správce daně opatřoval ve věci další důkazy. Zjistil tak, že předmětné zboží nejprve prodala společnost FR production, spol. s r. o. za 1.300 Kč bez DPH společnostem RONA JATKY s. r. o. a Stavitelství KATONA, spol. s r. o. Ty prodaly toto zboží za 1.350 Kč společnosti BOSLIE s. r. o. BOSLIE prodala zboží stěžovatelce za 1.450 Kč, která zboží prodala společnosti Sultan Juma Ali Trading za 51 eur za kus, v kurzu v lednu 2006 tedy 1.481,30 Kč. Úhradu kupní ceny stěžovatelka v zásadě realizovala postoupením pohledávek na základě smluv o postoupení pohledávek. Nakonec tedy měla společnost FR production, která stála na počátku řetězce, pohledávku vůči společnosti Sultan Juma Ali Trading, která měla svůj závazek uhradit dodávkou zboží. Správce daně provedl ve dnech 12. 7. 2007 a 16. 7. 2007 lustraci v centrálním registru jednotných správních dokladů – dovoz ve vztahu ke společnostem BOSLIE a FR production. Pro tyto společnosti nebyl proveden žádný dovoz. Z knihy pohledávek společnosti BOSLIE vyplývá, že ta měla od počátku roku 2006 do května 2006 pohledávky pouze vůči stěžovatelce, a to ve výši 91.159.950 Kč. Společnost FR production nesídlí na adrese udávaného sídla. Podala daňová přiznání, na nichž vykázala daňovou povinnost, kterou však neuhradila, písemnosti nepřebírá. Jednatel této společnosti Vasyl Varha měl dlouhodobý přechodný pobyt na území ČR do 20. 2. 2006, o pozdějším pobytu není nic známo. Smlouvu o postoupení pohledávky společnosti RONA JATKY vůči společnosti BOSLIE, mezi společnostmi FR production a RONA JATKY ze dne 14. 6. 2006 podepisoval za obě strany Vasyl Varha.

[12] Jednatel společnosti Stavitelství KATONA pan Marek Bilik žádná uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění neprokázal. Společnost nemá žádnou evidenci DPH, daňové doklady za rok 2006 nepředložila, Finanční úřad v Kutné Hoře proto zaslal této

společnosti platební výměry na DPH na 0 Kč (odpověď dožádaného Finančního úřadu v Kutné Hoře ze dne 27. 4. 2007). Kupní smlouvou mezi společností FR production a RONA JATKY bylo prodáno 45 000 kusů PC her Games Giant vol. 1, za obě strany vystupoval Vasyl Varha. Od dubna 2006 podává společnost RONA JATKY již jen nulová daňová přiznání. Společnost RONA JATKY neprokázala, že by počítačové hry PC Games Giant vol. 1 od dodavatele FR production nakoupila a přepravila do pronajatých skladů. Jednatel společnosti Radek Heger s finančním úřadem nespolupracoval; 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 o obchodech s počítačovými hrami slyší poprvé v životě.

[13] 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 souborů her, do ČR nebyly žádné dodány. Hry byly opakovaně dodávány různým odběratelům do Německa, Francie a Anglie v počtu 50 až 3 264 souborů her v jedné dodávce. Výhradním dovozcem společnosti JoWooD Production Software AG do České republiky je společnost SeVeN M Vertriebs s.r.o. Tato společnost však tyto hry do ČR vůbec nedovezla.

III.B

Hodnocení důkazů, rozložení důkazního břemene

[14] Stěžovatelka posoudila čtyři vývozy počítačových her do Spojených arabských emirátů jako plnění osvobozená od DPH s nárokem na odpočet daně podle § 66 zákona o DPH. Krajský soud v tomto cituje na věc neaplikovatelné pozdější ustanovení zákona o DPH, které vstoupilo v účinnost teprve od 1. 1. 2009 zákonem č. 302/2008 Sb. Na správnosti posouzení věci to však nic nemění, neboť na věc aplikovatelné normy byly v podstatě stejné. Podle § 66 odst. 1 zákona o DPH se vývozem zboží rozuměl výstup zboží z území Evropského společenství. Podle odstavce 2 téhož ustanovení byl vývoz zboží osvobozen od daně, pokud je odeslání nebo přeprava uskutečněna vývozcem nebo jím zmocněnou osobou. Žalovaný ve svém rozhodnutí dospěl k závěru, že se jednalo o obchod, jehož účelem bylo získání nadměrného odpočtu DPH, čímž stěžovatelka nesplnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH podle § 72 zákona o DPH. Podle tohoto ustanovení 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.

[15] V daném případě je nesporné, že celá transakce s počítačovým software PC Games Giant vol. 1 v České republice byla příkladem předem promyšleného podvodu s DPH. Tato skutečnost jednoznačně plyne z faktů podaných v bodech [11] až [13]. Stěžovatelka s touto skutečností nepolemizuje. Základem stěžovatelčiny argumentace tak v podstatě je, že ona sama podvodně nejednala a o nelegálním jednání třetích osob vůbec nevěděla. Stěžovatelka říká, že neví nic o tom, že by byla součástí kolotočového podvodu zaměřeného na uplatnění nadměrného odpočtu DPH. Správce daně podle ní neprokázal, že by si byla nebo mohla být vědoma předchozího osudu obchodovaného zboží. Stěžovatelce prý nebyly známy žádné podezřelé okolnosti.

[16] Jak plyne z početné judikatury NSS, nárok na odpočet daně vskutku nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Typickým příkladem je podvodná nebo nezákonná činnost některých účastníků řetězce obchodních transakcí. Každá transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006 - 142, resp. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008 - 100, *Ondřejovická strojírna*).

[17] Tato judikatura vychází z judikatury Soudního dvora EU, podle níž „[n]*árok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět*“ [viz právní závěr rozsudku ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen, Fulcrun a další* (C-354/03, C-355/03 a C-484/03) Sb. rozh. s. I-483]. „*Naopak, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet*“ [právní závěr ve spojených věcech ze dne 6. 7. 2006, *Kittel a Recolta Recycling* (C-439/04 a C-440/04), Sb. rozh. s. I-6161, bod 49].

[18] Soudní dvůr EU tedy dospěl výkladem právních předpisů EU o dani z přidané hodnoty k závěru, že plátce daně má nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění, které splňují požadavky uvedené směrnice, i v případě, že jiná transakce, předcházející či následující v řetězci obchodních vztahů, byla uskutečněna se záměrem zkrácení daňové povinnosti. To ovšem jen a pouze za podmínky, že *plátce daně o takovém záměru nevěděl a nemohl vědět*.

[19] Jak bude v detailech vysvětleno níže, okolnosti stěžovatelčina případu jasně ukazují, že ona sama žádnou dobrou víru osvědčit nemůže.

[20] Daňové řízení je 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 prokazoval všechny skutečnosti, které byl 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 především nález sp. zn. Pl. ÚS 38/95 ze dne 24. 4. 1996 (N 33/5 SbNU 271; 130/1996 Sb.) a konstantní judikatura], nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Podle § 31 odst. 8 písm. c) cit. zákona správce daně prokazoval 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.

[21] Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH nárok na odpočet daně měl v roce 2006 plátce, který přijatá zdanitelná plnění použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Znamenalo to tedy, že stěžovatelka byla v tomto konkrétním případě povinna tvrdit, chtěla-li uplatnit nárok na odpočet DPH, že dodávky software použila pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Tuto skutečnost také tvrdila a prokazovala listinnými důkazy uvedenými shora v bodě [10]. Naopak správce daně toto tvrzení zpochybnil, prokázal existenci série podvodů v řetězci transakcí s daným zbožím. Dále pak prokázal, že účastníci řetězce kontraktů včetně stěžovatelky neprováděli jednotlivé obchody pro uskutečnění své ekonomické činnosti, ale jen a pouze za účelem získání neoprávněné daňové výhody na DPH. Jinými slovy, správce daně a následně žalovaný prokázali, že stěžovatelka o daňových podvodech věděla, respektive přinejmenším vědět mohla.

[22] Má-li Nejvyšší správní soud stručně hlavní důvody rozhodnutí žalovaného shrnout, podařilo se mu prokázat, že se stěžovatelka účastnila jednání, o němž musela vědět, že má rysy daňového podvodu. Z účetnictví stěžovatelky vyplynulo, že jde o společnost s minimálním pohybem kapitálu, a to převážně v řádech stokorun. Vedle toho však stěžovatelka obchodovala výhradně právě v tomto případě posuzované sporné transakce v řádech desítek milionů Kč, jejichž výsledkem je uplatnění nadměrného odpočtu DPH. Předtím stěžovatelka nikdy se softwarem a s počítačovými hrami neobchodovala, neměla s tímto typem podnikání žádné zkušenosti. Nedostatečně si ověřila hodnověrnost svého dodavatele, společnosti BOSLIE. Právě od ní nakoupila software a následně jej tentýž den, 2. 1. 2006, prodala s minimálním ziskem do Spojených arabských emirátů. Cena, za kterou mezi sebou společnosti na území České republiky počítačové hry obchodovaly, několikanásobně převyšovala reálnou cenu tohoto zboží. Stěžovatelka se vůbec nepokusila jakýmkoliv rozumným způsobem zjistit cenu počítačových her před tím, než je nakoupila; její následné pokusy toto vysvětlit před správcem daně (např. později doloženým znaleckým posudkem Ing. Zápotockého) byly vnitřně rozporné a zcela nepřesvědčivé. V podstatě všechny platby za zboží nebyly činěny převodem peněz, ale postupováním pohledávek, které proti sobě jednotliví účastníci podvodných transakcí měli. Například stěžovatelka postoupila svou pohledávku za svým odběratelem ze Spojených arabských emirátů společnosti BOSLIE, tedy vlastnímu dodavateli. BOSLIE pak tyto pohledávky dále postoupila na FR production, tedy společnost, která stála na samém počátku celé podvodné transakce. Ačkoliv byly BOSLIE i stěžovatelka zavázány k dodání 100 000 kusů předmětného zboží, dodávky po dodání 60 000 kusů záhadně ustaly, aniž by některá ze stran požadovala smluvně ujednané plnění. Z kontextu případu je zřejmé, že dodávky ustaly právě v souvislosti se zahájením vytýkacího řízení správcem daně.

[23] Stěžovatelka polemizuje se závěrem krajského soudu, podle něhož společnost FR production nemohla nakoupit od žádného subjektu více jak 80 % celkové produkce zboží. Krajský soud podle ní přehlédl, že PC Games Giant vol. 1 je soubor patnácti her. Předmětem dodávek mezi stěžovatelkou a společností BOSLIE je 100 000 kusů her, nikoliv souborů her. Předmětem dodávek bylo cca 6667 kusů souborů her, což je dáno podílem 100 000 kusů her a číslovkou 15 (počet her v jednom souboru). Pokud rakouský výrobce vyrobil celkem 74 503 kusů souborů her, přičemž předmětem dodávek bylo 6667 kusů tohoto zboží, byl stěžovatelčin podíl cca 8 %. Závěr soudu je tedy mylný, navíc směřuje k tomu, že zboží ani fakticky neexistovalo, což je v rozporu i s rozhodnutím žalovaného.

[24] S touto dílčí námitkou se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Ovšem jen do jisté míry. Stěžovatelka má pravdu, že krajský soud zaměnil počet souborů her a počet samotných her. Krajský soud tedy zašel příliš daleko, když v rozporu se samotným rozhodnutím žalovaného zpochybnil dokonce samotnou existenci zboží. Rozhodnutí žalovaného zajisté nestojí na neexistenci zboží. Stojí na tom, že početné a zdánlivě nelogické transakce s počítačovými hrami měly jediný smysl – totiž uplatnit odpočet DPH některými společnostmi, zatímco daň na výstupu nebude plátci – prázdnými skořápkami vlastněnými později nezvěstným společníkem a jednatelem (Vasyl Varha) nikdy uhrazena. Potud lze dát stěžovatelce za pravdu.

[25] Argumentu krajského soudu však lze dát poněkud jiný význam, který je plně v souladu s koncepcí, na níž je založeno rozhodnutí správce daně a žalovaného. Podíl souborů her, o kterých hovoří stěžovatelka, totiž ve skutečnosti představuje bezmála desetinu produkce rakouského výrobce PC Games Giant vol. 1 (přesně jde o 8,949 % celkové produkce). Jako velmi nevěrohodné se pak jeví to, že stěžovatelka jako někdo, kdo s počítačovými hrami nikdy neobchodovala, se bezstarostně vrhne do nákupu a prodeje takto velkého počtu těchto her. A to za naprosto podezřelých podmínek, o kterých nemůže nevědět. Rakouský výrobce, JoWooD Production Software AG, stěžovatelku jako „významného“ obchodníka svého zboží vůbec nezná. Dokonce ani neví, že se v České republice nějaké transakce s jeho produkty děly (srov. bod [13] shora).

[26] Stěžovatelka dále argumentuje, že rozhodnutí krajského soudu neobsahuje vysvětlení, jak soud došel k závěru, proč byla ve dvou dodávkách odběrateli ve Spojených arabských emirátech stanovena cena za jednu hru pod nákupní cenou. Nejvyšší správní soud souhlasí, že krajský soud vskutku neoznačuje, oč tento závěr opírá. Tento závěr však evidentně vyplývá z obsahu správního spisu, ze snižujícího kurzu eura vůči koruně v průběhu roku 2006 za situace, kdy hodnota jedné sady her zůstává stále 51 eur (srov. bod [11] shora).

[27] Stejná odpověď na údajně nepřezkoumatelnou pasáž rozhodnutí soudu se ostatně rýsuje i z další části kasační stížnosti, v níž stěžovatelka zdůrazňuje, že stanovila na tento obchodní případ běžnou velkoobchodní marži, o čemž svědčí fakt, že nákupní cena byla stanovena na 1.450 Kč za jeden kus hry, prodejní cena na 51 eur. Cenu prý stěžovatelka sjednávala s ohledem na aktuální kurz eura, nemohla předpokládat, že dojde k poklesu kurzu, což je ale v mezinárodním obchodě běžným mezinárodním rizikem. Ke kurzu určenému pro účely účetnictví dle stěžovatelky nelze přihlížet, nelze tedy učinit závěr, že prodej her byl učiněn se ztrátou.

[28] Nejvyšší správní soud souhlasí s tím, že určitá obchodní neobratnost, případně dobrovolná akceptace obchodního rizika spojeného s poklesem kurzu, sama o sobě nic neznamená. Skutečnost, že se společnost velikosti stěžovatelky naprosto vůbec nejistí proti kurzovým rizikům v pro ní tak velkých transakcích, může *sama o sobě* potvrzovat jen to, že stěžovatelka byla začátečníkem ve velkých mezinárodních transakcích. V daném případě však nejde o problém, který by existoval *sám o sobě*. Je to opět jen jeden z mnoha střípků spletité mozaiky, která jako celek prokazuje, ve spojitosti se všemi

ostatními argumenty, že stěžovatelka ve skutečnosti vůbec nevstoupila do vážně míněného obchodního vztahu.

[29] Stěžovatelka dále vysvětluje svou ztrátu, o níž se zmiňuje krajský soud. Ta byla výsledkem hospodaření společnosti, tato byla způsobena v důsledku druhotné platební neschopnosti z důvodu nepřiznání odpočtu DPH. Nejvyšší správní soud k tomu jen dodává, že je to sice možné, není však jasné, jak má tato informace vyvracet závěry soudu o tom, že stěžovatelka byla vědomě zapojena do podvodných transakcí s cílem vylákat ze státu odpočet DPH.

[30] Stěžovatelka dále polemizuje s další částí rozsudku krajského soudu. Vysvětluje, že celou transakci ukončila pro nepřiznání nadměrného odpočtu DPH po čtyřech obchodech. Zboží bylo totiž nakupováno včetně DPH a prodáváno bez DPH.

[31] K tomu lze uvést, že Nejvyššímu správnímu soudu není jasné, zda je toto konstatování pouhým vysvětlením, proč byly obchodní transakce ukončeny předčasně, nebo naopak, zda jde o kasační námitku. Pokud platí to druhé, není jasné, k čemu vede a co by měla v rozhodnutí krajského soudu vyvracet. Stěžovatelka v podstatě jen potvrzuje podezření krajského soudu, že transakce skončila v důsledku neuznání odpočtu DPH stěžovatelce. Neodpovídá však vůbec na jádro výtky krajského soudu: proč se ostatní smluvní strany nedomáhaly na stěžovatelce pokračování dodávek a odběru zboží. Skutečnost, že všechny strany bez problémů akceptovaly zastavení celé transakce ze strany stěžovatelky, *sama o sobě* může svědčit třebas jen nezvykle vřelým vztahům mezi aktéry obchodů. Ve spojitosti s jinými argumenty je však jasným argumentem ve prospěch toho, že stěžovatelka a všichni ostatní aktéři velmi dobře věděli, oč v daných obchodech jde.

[32] Stěžovatelka dále polemizuje se závěrem krajského soudu, podle něhož cena zboží několikanásobně převyšuje reálnou cenu zboží. Tento závěr krajský soud opírá o znalecký posudek Ing. F. Bláhy, a to o úvahu, podle něhož cena celé sady her by neměla být vyšší než součet cen jednotlivých her. Tento závěr však ze znaleckého posudku nevyplývá. Znalec výslovně uvádí, že cenu obvyklou v ČR za set her nelze určit, a že výsledná cena nemůže vzniknout součtem cen jednotlivých her a ani neuvádí, že by výsledná celková cena neměla být vyšší než součet cen jednotlivých her, tak jak to dovodil soud ve svém rozhodnutí.

[33] Nejvyšší správní soud s takovouto stěžovatelčinou tezí nesouhlasí. Stěžovatelka má pravdu, že Ing. Bláha ve svém znaleckém posudku č. 28/2288/08 dospěl k závěru, že obvyklou cenu sady 15 ks PC her Games Giant vol. 1 nelze stanovit. Současně ovšem uvedl obvyklou cenu každé jednotlivé hry z celkem patnácti kusů, které tvořily soubor her; u bonusového CD pak nebyl s to cenu zjistit, u Patch CD pak jen uvedl, že slouží pro opravu chyb programů. Žalovaný a krajský soud dospěli k závěru, že jakkoliv znalec nemohl určit obvyklou cenu sady her, cena sady by v každém případě neměla být vyšší než prostý součet obvyklé ceny jednotlivých položek sady, které znalec určil. Jak uvedl krajský soud s odkazem na znalce, 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. Závěr, podle něhož součet obvyklých cen

jednotlivých položek sady her nemůže být nižší než tržní cena celé sady, vskutku není ve znaleckém posudku Ing. Bláhy uveden. Potud má stěžovatelka pravdu. Na druhou stranu však podle názoru Nejvyššího správního soudu tento závěr vyplývá ze samotné koncepce prodeje vícero položek v jednom balíčku. Nedávalo by naprosto žádný smysl, aby bylo možno koupit položky balíčku PC her na volném trhu jednotlivě za lepší cenu než činí jejich celková cena v jednom balíčku. K takovémuto závěru žalovaný ani krajský soud nepotřebovali znalecký posudek, jde totiž o skutečnost všeobecně známou (notorieta). Tento závěr samozřejmě není se znaleckým posudkem v žádném rozporu.

[34] Podle stěžovatelky zůstal zcela opomenut fakt, že si sama v průběhu svých transakcí nechala zpracovat znalecký posudek, od něhož se odvíjela sjednaná cena. Tuto zásadní informaci prý ve svých závěrech žalovaný zcela opomenul.

[35] Nejvyšší správní soud stěžovatelku upozorňuje, že touto námitkou se žalovaný zabýval velmi detailně na straně 3 rozhodnutí. Znalecký posudek Ing. V. Zápotockého byl totiž pro stěžovatelku vyhotoven teprve *ex post facto*, po uskutečnění všech transakcí, a to až v červnu 2006. Mělo se tak dle stěžovatelky stát na základě jejího ujednání se společností BOSLIE, v němž se BOSLIE zavázala poskytnout stěžovatelce dodatečnou slevu na zboží v případě, že znalec určí cenu o 20 % méně než byla cena dohodnutá mezi stěžovatelkou a BOSLIE. V době uzavření smlouvy na počátku ledna 2006 tedy stěžovatelka nejenže neměla žádnou zkušenost s daným typem obchodování, ale dokonce vůbec netušila, jaká je běžná cena jí obchodovaného zboží. Na tomto místě není třeba rozebírat, zda stěžovatelka doplnila celou historii znaleckého posudku Ing. Zápotockého do svého příběhu účelově jen proto, aby si zlepšila důkazní pozici před správcem daně, či zda jde jen o další neobvyklou věc v sérii jejích neobvyklých transakcí. Jakkoliv správce daně a žalovaný naznačují prvou možnost, pro doložení toho, že stěžovatelka nebyla v dobré víře, bohatě postačí možnost druhá. Ta je samozřejmě významná jen v kontextu se všemi dalšími neobvyklostmi a nestandardnostmi těchto obchodních transakcí. Na okraj možno poznamenat, že ceny odhadnuté Ing. Zápotockým jsou bezmála desetkrát vyšší než ceny jednotlivých her podle znaleckého posudku Ing. F. Bláhy, znalce určeného správcem daně.

[36] Stěžovatelka říká, že správce daně vyzývala k účasti při celní kontrole zboží, správce tak měl přímou možnost realizaci obchodu i druh zboží ověřit. Pokud to neučinil, nemůže to být přičítáno k tíži stěžovatelce. K tomu lze jen stručně dodat, že žalovaný existenci zboží nezpochybnil, proto by takovýto důkaz byl pro věc bezvýznamný.

[37] Stěžovatelka upozorňuje, že soud tvrdí, že k závěru o nerealizování obchodů dospěly i další místně příslušné finanční orgány. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou v tom, že tento závěr krajského soudu není určitý a je v částečném rozporu s obsahem spisu, neboť sám žalovaný nezpochybnil existenci samotných obchodů (viz bod [24] shora). Je ovšem pravdou, že některé jiné finanční úřady zpochybnily i tyto skutečnosti (srov. např. názor Finančního úřadu v Kutné Hoře ve vztahu ke společnosti Stavitelství KATONA, cit. v bodě [12] shora). Tato dílčí vada odůvodnění krajského soudu souvisí s tím, že krajský soud na několika místech směšuje celkový počet *kusů* PC her a celkový počet prodaných *sad* PC her (viz body [23] a [24] shora). Tato dílčí vada odůvodnění usnesení krajského soudu však nemá dopad na zákonnost rozhodnutí

krajského soudu jako celku. Další argumentace krajského soudu jasně svědčí podvodnosti obchodů s PC hrami, o které stěžovatelka s ohledem na všechny okolnosti případu nemohla nevědět.

[38] Stěžovatelka konečně tvrdí, že společnosti BOSLIE byla uznána DPH na výstupu, její neuznání stěžovatelce pak znamená, že daň byla vyměřena dvakrát. O tom byl předložen důkaz, se kterým se soud nijak nevypořádal. K tomu lze jen stručně uvést, že krajský soud se tímto důkazním návrhem vypořádal, a to na straně 11 dole a straně 12 nahoře. Tam jasně říká, že stěžovatelkou navržený důkaz daňovým spisem společnosti BOSLIE neprovedl, neboť by tento důkaz nemohl nic zvrátit na jeho argumentech.

[39] Nejvyšší správní soud navíc dodává, že stěžovatelka v žalobě daňovou kontrolou u společnosti BOSLIE vůbec neargumentovala. Teprve v dopise, který krajskému soudu došel dne 4. 7. 2011, tedy dvě a čtvrt roku po podání žaloby, dodala stěžovatelka krajskému soudu dokument označený jako „Výsledek šetření finančního úřadu pro Prahu 4“, podepsaný za společnost APTUS a.s. jejím předsedou představenstva (č. l. 21 soudního spisu). Stěžovatelka se domáhala k „potvrzení informací, které jsou v dopisu uvedeny“, provedení důkazu zprávou Finančního úřadu pro Prahu 4. Krajský soud dopisem provedl důkaz, nic relevantního však z něj pro účely žaloby nevyvodil. V dopise se mj. hovoří o tom, že Finanční úřad pro Prahu 4 v daňové kontrole se společností BOSLIE nezpochybnil obchody se stěžovatelkou. Nejvyšší správní soud uzavírá, že takovéto tvrzení učiněné nikoliv stěžovatelkou či jejím zástupcem, ale třetí osobou, nebylo žalobní námitkou. Žalobní námitky musí být obsaženy v žalobní nebo jiné argumentaci podané žalobcem nebo jeho zástupcem. Nemohou se skrývat v dokumentech zcela jiných, kterými soud provádí důkaz, jako byl nedatovaný dopis předsedy představenstva společnosti APTUS. Existence obdobné „žalobní námitky“ by jinak paradoxně závisela na tom, zda soud provede důkaz dokumentem, v němž se má takováto „žalobní námitka“ skrývat.

[40] Kasační námitka o dvojím vyměření DPH je proto nepřípustná, neboť jí stěžovatelka neuplatnila v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohla (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[41] V daném případě je tedy nesporné, že stěžovatelka s ohledem na důkazy shora podané nemůže argumentovat, že o daňovém podvodu nevěděla a nemohla vědět. Všechny kasační námitky jsou proto nedůvodné.

IV.
Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[42] Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovatelce v tom, že by bylo zjevně nepřiměřené, aby nesla v režimu daňového práva v podstatě objektivní odpovědnost za podvodné jednání třetích osob. V daném případě je však s ohledem na důkazní materiál shromážděný správcem daně a žalovaným nepochybné, že na stěžovatelku nelze hledět jako na nevinnou osobu jednající v dobré víře, která přijala veškerá rozumná opatření, aby zajistila, že operace, kterou provádí, nepovede k účasti na daňovém podvodu.

[43] Stěžovatelka se svými námitkami tedy neuspěla; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou.

[44] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný měl ve věci úspěch, žádné náklady v řízení o kasační stížnosti mu však nevznikly. Soud proto žalovanému náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. května 2012

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu