

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **Ing. Lubomír Č.**
sídlem xxx
zastoupený advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Moravská Ostrava

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 5. 2022, č. j. 17268/22/5300-22443-712892 ve věci doměření daně z přidané hodnoty

takto:

I. Žaloba se **zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 5. 2022 č. j. 17268/22/5300-22443-712892, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 8. 6. 2021 č. j.:

Shodu s prvopisem potvrzuje Jana Valošková.

2623046/21/3212-50522-804112,

2623128/21/3212-50522-804112,

2623184/21/3212-50522-804112,

2623351/21/3212-50522-804112,

2623392/21/3212-50522-804112,

2623410/21/3212-50522-804112,

2623432/21/3212-50522-804112,

2623471/21/3212-50522-804112,

2623496/21/3212-50522-804112,

2624240/21/3212-50522-804112,

2624288/21/3212-50522-804112,

2624416/21/3212-50522-804112,

jimiž byly žalobci doměřeny daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí roku 2017, 1. až 4. čtvrtletí roku 2018, 1. až 4. čtvrtletí roku 2019 a 1. a 2. čtvrtletí roku 2020.

2. V podané žalobě žalobce vymezil tyto žalobní body:

1) Správní orgány obou stupňů systematicky ignorují specifická rizika vznikající v oboru podnikání, kterému se věnují uvedené společnosti, jichž byl žalobce jednatelem, a to zcela účelově, aby dovodily, že jediným důvodem způsobu podnikání společností vlastněných žalobcem bylo získání neoprávněné daňové výhody. Žalobce všechna rizika a důvody uvedeného způsobu podnikání popsal již ve svém vyjádření ke kontrolním zjištěním ze dne 14. 4. 2021 a také v odvolání ze dne 15. 7. 2021. Specifická rizika spatřuje žalobce jednak v riziku spojeném s prodejem chemických látek (náplní do elektrických cigaret), u nichž je náročné kontrolovat kvalitu, správnou dobu spotřeby nebo obecně jejich složení. Jedná se o produkty zpravidla čínských výrobců, u nichž nelze vyloučit nedostatky v jejich kvalitě. Řízení a kontrola kvality je vzhledem k množství dodavatelů i objednaných kusů technicky velmi náročná, a ačkoliv žalobce nemá v úmyslu dovážet zdraví závadné zboží, mohl by z Číny obdržet zboží, které se stane v České republice neprodejné, přesto však bude čínský dodavatel požadovat plnou úhradu kupní ceny, či již dojde k plné úhradě kupní ceny a její navrácení se žalobce takřka s jistotou nedomůže. Další riziko je mediální riziko poškození pověsti spojené nejen s výše uvedeným, což byl také přední důvod, proč byl implementován systém výměny maloobchodního prodejce, resp. rozdělení ekonomické činnosti mezi dovozce/velkoobchodního distributora a maloobchodní prodejce. Pokud by celý prodej zastřešila pouze společnost AB MANA s.r.o. (dále jen „AB MANA“) jako dovozce či jen jedna maloobchodní společnost, jakákoliv mediální kauza týkající se kvality zboží by bez dalšího ohrozila a pravděpodobně i ukončila budoucí setrvání v podnikatelské činnosti nebo majetek společnosti. Toto je podle žalobce pouze základní výčet hlavních rizik. Rozdělení činnosti mezi jednotlivé obchodní společnosti finálně vlastněné žalobcem proto nebylo účelové, nebylo činěno za účelem obcházení zákona, a proto se nemůže jednat o zneužití práva ve vztahu k daňové povinnosti na DPH.

2) Jedním z hlavních účelů existence kapitálových obchodních společností je právě oddělení obchodního majetku od osobního majetku společníka. Právní úprava kapitálových společností výslovně umožňuje zakládání jednočlenných kapitálových společností, které nezřídka fungují na principu toho, že jediný společník je zároveň jednatel a veškerou podnikatelskou činnost fakticky vykonává prostřednictvím daných společností sám a odděleně od činností navázaných na činnost

konkrétní fyzické osoby. Z uvedeného nelze usuzovat, že jediný společník podnikatelskou činnost vykonává prostřednictvím obchodní společnosti pouze formálně, ani dále dovozovat, že podnikatelskou činnost prostřednictvím obchodních společností vykonává fakticky jako fyzická osoba. Výklad zastávaný správními orgány obou stupňů by znamenal, že celá právní úprava jednočlenných obchodních společností by postrádala smysl, byla by nadbytečná a v praxi nevyužitelná. Nelze dovozovat zneužití práva ze skutečnosti, že žalobce v minulosti podnikal jako fyzická osoba. Dřívější zkušenosti a z nich plynoucí snaha o řízení rizik vedly k legitimnímu kroku pokračovat v podnikání prostřednictvím společností s ručením omezeným.

3) Pokud správce daně a žalovaný tvrdí, že korporátní struktura vytvořená žalobcem je toliko zdánlivá a je na místě doměřit daň přímo žalobci jako fyzické osobě, pak by bylo na místě současně započíst žalobci oproti takto doměřené daňové povinnosti na DPH uhrazené daňové povinnosti na daních z příjmů odkazovaných právnických osob za předmětná zdaňovací období, které jsou reálně vyšší než jaké by při správcem daně a žalovaným tvrzené neexistenci korporátní struktury uhradil žalobce jakožto fyzická osoba. Podle žalobce finanční orgány nemohou k daňovým povinnostem žalobce přistupovat izolovaně, ale pokud mají za to, že veškerá činnost měla být prováděna žalobcem, a nikoliv prostřednictvím korporátní struktury, měly by provést komplexní předanění daňových povinností jednotlivých společností a žalobce na dani z příjmu.

4) Žalobce odkázal na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155, body 19 a 20, který vymezil, že institut zákazu zneužití práva je prostředkem *ultima ratio,* a musí proto být uplatňován co nejrestriktivněji. Žalobce má za to, že závěry správních orgánů obou stupňů vedou ke zcela nepřípustnému zásahu do korporátní struktury legitimně vytvořené za účelem rozložení podnikatelského rizika a k dovození osobní daňové povinnosti žalobce jakožto fyzické osoby podnikající, bez jakéhokoliv zákonného podkladu, resp. toliko s odkazem na velmi obecně formulovaný zákaz zneužití práva, bez vyhodnocení podnikatelské racionality podnikání jednotlivých obchodních společností. Žalobce poukázal na ust. § 118 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, v platném znění (dále jen „OZ“) upravující právní osobnost právnické osoby a zdůraznil, že správce daně přistoupil k užití institutu zákazu zneužití práva, na jehož základě dovozuje personální odpovědnost žalobce za domnělý daňový dluh právnických osob, jejichž byl žalobce společníkem a jednatelem, a to i navzdory tomu, že právní řád pro stanovení takovéto personální odpovědnosti neposkytuje zákonnou oporu, neboť naopak vychází z principu důsledného odlišování činnosti právnických osob od osob a činnosti jejich vlastníků. Správce daně tak aplikoval institut zákazu zneužití práva velmi extenzivně a v rozporu s jeho základním charakterem, co by prostředku *ultima ratio.*

5) Žalobce namítl nezákonnost procesního postupu správce daně, který před zahájením daňové kontroly vyzval žalobce, aby jako fyzická osoba podnikající podal dodatečné daňové přiznání k DPH za kontrolovaná období (blíže str. 45 až 46 Zprávy o daňové kontrole – dále jen „ZDK“). Žalobce neměl procesní možnost této výzvě vyhovět, neboť jako fyzická osoba podnikající v rámci kontrolovaného období nevykonával podnikatelskou činnost ve správcem tvrzeném rozsahu, ale naopak podnikatelskou činnost prováděly jednotlivé společnosti.

6) Správce daně v ZDK používá v neprospěch žalobce argument, že žalobce za účelem zastření svého jednání zakládal společnosti se sídly umístěnými na různých místech ČR. Tento závěr správce daně je spekulací a domněnkou a jako takový je nepřezkoumatelný, nemá oporu v žádném konkrétním důkazu. Premisa správce daně o zastření skutečností postrádá smysl, neboť o tom, jaké společnosti žalobce vlastní, se mohl správce daně dozvědět prostřednictvím obchodního rejstříku bez ohledu na sídlo společnosti.

7) ZDK je rovněž vnitřně rozporná, jestliže na str. 24 (obdobně také žalovaný v bodě 36 napadeného rozhodnutí) na jedné straně považuje za nesporné, že jednotlivé obchodní společnosti zaměstnávaly zaměstnance, a na straně druhé uvádí, že veškerá činnost byla prováděna pouze žalobcem jakožto fyzickou osobou podnikající, a nikoliv obchodními společnostmi. Takový závěr

nemá oporu v provedeném dokazování a je nepřezkoumatelný. Pokud jde o závěr správce daně, že žalobce byl osobou organizující a zajišťující veškerou ekonomickou činnost související s prodejem elektronických cigaret uměle deklarovanými společnostmi, osobou, která uzavírala nájemní smlouvy, pracovněprávní smlouvy, disponovala s peněžními prostředky na bankovních účtech apod., pak platí, že jelikož je žalobce jediným jednatelem předmětných společností, je logické, že zmiňované činnosti vykonával právě on. Tyto argumenty nijak nepodporují závěr správce daně o stanovení daňové povinnosti žalobci, když se jedná o popis legitimního a zákonem předpokládaného výkonu povinnosti statutárního orgánu obchodní společnosti.

8) Vnitřně rozporným je také postoj správce daně vyjádřený na str. 39 ZDK v souvislosti se společností AB MANA, jejíž postavení v korporátní struktuře správce daně akceptuje a uvádí, že tato společnost postupovala v souladu se zákonem, o čemž svědčí také výsledek daňové kontroly vedené u této společnosti, při níž nebyly shledány okolnosti pro doměření daně nad rámec dodatečných daňových přiznání podaných touto společností. Žalobce navrhl jako důkaz ZDK u společnosti AB MANA. Citací bodů 42 a 74 napadeného rozhodnutí pak žalobce poukázal na to, že žalovaný má předem danou arbitrární představu o tom, jakým způsobem by měly podnikatelské subjekty podnikat a z ní dovozuje zneužití práva žalobcem, neboť předmětná korporátní struktura do představ žalovaného nezapadá. Závěry správních orgánů obou stupňů nejsou v souladu se závěry žalovaným citovaného rozhodnutí NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55, podle něhož: *„...Pokud je zjištěno zneužití práva, daňové orgány mohou zpětně požadovat nastolení situace, jaká by existovala v případě neexistence zneužití...*“. Žalobce založil společnost pro dovoz zboží, tj. AB MANA a následně, za účelem eliminace obchodních rizik, založil několik společností na distribuci zboží konečným zákazníkům. Proto považuje za neodůvodněné doměření daňové povinnosti žalobci jakožto fyzické osobě podnikající, zejména s odkazem na judikaturu ke zneužití práva a také na zásadu přiměřenosti dle § 5 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“). V souladu se zásadou přiměřenosti měly správní orgány respektovat vůli a právo žalobce co nejvíce eliminovat rizika spojená s maloobchodním prodejem elektronických cigaret. Pokud by bylo možno uvažovat o zneužití práva, má žalobce za to, že by bylo na místě nastolení situace, kdy žalobce vykonává svou podnikatelskou činnost prostřednictvím jedné dovozní společnosti, tj. AB MANA a jedné společnosti zajišťující maloobchodní prodej, tj. dle zjištění správce daně MARINATAL s.r.o. (dále jen „MARINATAL“), která byla první společností, skrze niž probíhal maloobchodní prodej elektronických cigaret, a proto společnosti MARINATAL měly být doměřeny daňové povinnosti na DPH.

9) Správní orgány dovozují možnost doměření daně žalobci z toho důvodu, že měl obdobnou činnost zajišťovat jako podnikající fyzická osoba v období let 2012 až 2014, kdy byl uveden jako dovozce elektronických cigaret a příslušenství z Číny, případně z Polska. Žalobce zdůraznil, že jako podnikající fyzická osoba nikdy nedodával elektronické cigarety v rámci maloobchodního prodeje koncovým odběratelům, ale vždy je dodával v rámci odběratelsko-dodavatelského řetězce právnické osobě, která měla na starost maloobchodní prodej, a to zejména s ohledem na to, že rizika, která by žalobce nesl, pokud by maloobchodní prodej měl realizovat jako podnikající fyzická osoba, by byla neúměrně vysoká. Pokud má být nastolen stav jako by ke zneužití práva nedošlo, pak nelze DPH dodatečně stanovit žalobci, který nikdy nebyl účasten obchodního řetězce na úrovni dodavatele zboží koncovým zákazníkům. Žalobce dále dodal, že nikdy nebyl vlastníkem předmětného zboží, které bylo prodáváno koncovým zákazníkům. Posledním nesporným vlastníkem zboží byla společnost AB MANA jakožto dovozce ze zahraničí. Pokud by mělo dojít k nastolení stavu, jaký by byl v případě tvrzeného zneužití práva, měla by to být společnost AB MANA, které měl správce daně dodatečně stanovit DPH, popřípadě společnost MARINATAL. Dále žalobce poukázal na zjištění správce daně v ZDK na str. 30, z něhož plyne, že žalobce měl měnit společnosti zabývající se maloobchodním prodejem jak v případě, kdy se staly ve smyslu ust. § 6 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“) plátci DPH, tak i v případě, kdy se plátci ve smyslu ZDPH nestaly. To je však v přímém rozporu

Shodu s prvopisem potvrzuje Jana Valošková.

se závěry správce daně, že se žalobce dopustil zneužití práva, jestliže jediným cílem jím vytvořené korporátní struktury mělo být získání daňové výhody. Z odkazovaného skutkového zjištění správce daně (str. 30 ZDK) naopak vyplývá popření právní konstrukce vytvořené správními orgány obou stupňů a současně vyplývá, že žalobce měl měnit společnosti zabývající se maloobchodním prodejem pravidelně a zcela bez ohledu na to, zda se staly plátci DPH či nikoliv, a tedy není zřejmé, jak mělo dojít ke zneužití práva žalobcem. Správce daně na str. 42 ZDK tvrdí, že žalobce věděl, že v krátkém časovém období poté, co dojde ke zrušení registrace k DPH u uvedených společností, budou tyto opakovaně dosazeny do pozice maloobchodníka, a proto požádal o zrušení jejich registraci k DPH. Rušení registrace k DPH před znovudosazením těchto společností do funkce maloobchodníka, v důsledku čehož stál na této pozici znovu subjekt, který nebyl plátcem daně, považuje správce daně za účelové. Žalobce tento závěr správce daně odmítá, neboť se jedná o nepodloženou spekulaci nepodepřenou důkazy, která nemůže odůvodnit dodatečné stanovení daňových povinností žalobci.

10) Žalobce s odkazem na str. 48 ZDK a bod 72 napadeného rozhodnutí namítl, že správce daně i žalovaný nesprávně vykládají souvislosti plynoucí z vlastnických vztahů k přijatým finančním prostředkům i z vlastnických vztahů k jednotlivým společnostem uvnitř korporátní struktury a činí na základě svých nesprávných prvotních úvah i následné nesprávné právní závěry. I když byly tržby z maloobchodních prodejen provozovaných jednotlivými společnostmi žalobcem následně vkládány na bankovní účet jiné společnosti ve vlastnictví žalobce, tato skutečnost nemůže nic změnit na tom, že tržby z maloobchodních prodejen byly příjmy jednotlivých společností tyto maloobchodní prodejny provozujících, tj. společností, které finanční prostředky přijaly od konkrétních zákazníků. Tržby v rámci EET evidovala vždy ta společnost, která je přijala a řádně je zdanila jako svůj příjem. Převody finančních prostředků uvnitř korporátní struktury byly řádně evidovány a jsou dohledatelné. Cílem těchto převodů nebylo finanční prostředky „ukrýt“, ale ekonomicky využít k rozvoji podnikání korporátní struktury.

11) Pro závěr o existenci zneužití práva podle rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 21. 2. 2006, ve věci *Halifax* je nezbytné, aby byly kumulativně naplněny dvě podmínky: jednak, že výsledkem dotčených plnění při použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů ji provádějících bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními, a jednak ze všech objektivních okolností musí vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Zákaz zneužití není relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění vůči daňovým orgánům. Žalobce opětovně zdůraznil, že hlavním účelem, který ho vedl k vytvoření korporátní struktury pod jeho kontrolou, byla eliminace podnikatelských rizik spojených s provozováním podnikatelské činnosti v oblasti distribuce elektronických cigaret. Žalobce má v návaznosti na vyjádření tehdejšího svého zástupce Ing. Roberta E. ze dne 14. 4. 2021 a v návaznosti na Doplnění vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění ze dne 25. 6. 2021 za prokázané, že okolnosti, které vedly žalobce k vytvoření korporátní struktury a k opuštění výkonu podnikatelské činnosti fyzické osoby podnikající, byly zcela legitimní. Správce daně přistoupil k doměření daňové povinnosti žalobci jako fyzické osobě podnikající na základě nesprávných skutkových zjištění a nesprávných právních závěrů, a při nesprávné aplikaci institutu zákazu zneužití práva. Žalovaný uvedené rozpory v postupu správce daně neodstranil. Závěrem žalobce zdůraznil ústavněprávní rozměr věci, kdy má za to, že správní orgány obou stupňů svým postupem, který zpochybňuje korporátní strukturu vytvořenou žalobcem pouze s odkazem na nesprávně užitý institut zákazu zneužití práva, zcela nepřiměřeně zasáhly do základních práv žalobce, a to práva na podnikání ve smyslu čl. 26 Listiny základních práva svobod (dále jen „Listina“) a práva na vlastnictví ve smyslu čl. 11 Listiny. Správní orgány byly povinny respektovat projev vůle žalobce vytvořit korporátní strukturu za účelem podnikání a nemohou požadovat po daňovém subjektu, aby volil způsob podnikání, který bude z pohledu správce daně nebo žalovaného nejvýhodnější z hlediska daňových příjmů státu (rozsudek NSS, sp. zn. 6 Afs

278/2016). Stanovením daňové povinnosti správní orgány žalobci upírají právo vlastnit majetek, a to bez příslušné zákonné opory a v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny, neboť ukládají daňové povinnosti zcela mimo zákonný rámec.

3. Žalovaný ve vyjádření uvedl:

1) K námitce nesprávného posouzení institutu zneužití práva:

Vysvětlení žalobce stran vytvoření korporátní struktury bylo ve správním řízení nejprve značně obecné a věc neobjasňující (např. bod 29 napadeného rozhodnutí), následně žalobce vysvětlení změnil a uvedl, že cílem bylo rozložení rizika spojeného s dovozem zboží obsahujícího chemické látky, včetně rizika mediálního. Tato tvrzení má žalovaný za nevěrohodná, neboť potřeba vytvořit korporátní strukturu a v ní s železnou pravidelností přesouvat výkon podnikatelské činnosti z jedné obchodní společnosti na druhou tak, že v konečném důsledku de facto nevznikne povinnost k úhradě DPH, ačkoliv v průběhu 37 kalendářních měsíců (od února 2017 do února 2020) bylo prodáno zboží v řádu desítek milionů korun, není hodnověrně vysvětleno údajnou potřebou redukovat podnikatelské riziko. Nebylo zjištěno, a žalobce ani netvrdil, že u některé z obchodních společností nastal konkrétní problém s nákupem či uvedením vadného chemického výrobku na trh, jenž by vyústil např. v řízení s takovou společností před příslušným orgánem veřejné moci či k problémům s jejím cash flow. Takovou skutečností také není, že žalobci byla v minulosti uložena pokuta v souvislosti s porušením zákona č. 350/2011 Sb., chemického zákona, v platném znění (dále jen „chemický zákon"), neboť neodůvodňuje střídání aktivních obchodních společností v korporátní struktuře vždy jaksi preventivně, což nelze z hlediska redukce podnikatelských rizik ani specifických rizik spojených s prodejem chemických výrobků nijak rozumně odůvodnit (bod 42 napadeného rozhodnutí). Ve věci byla naplněna podmínka užití zákazu zneužití práva jako *ultimy ratio*, když fakticky byl obchodními společnostmi v korporátní struktuře realizován prodej zboží v rozmezí více než tří let za desítky milionů korun, jenž by u jiného daňového subjektu podléhal DPH, ale žalobce učinil takové kroky, v jejichž důsledku by sama o sobě, nebýt aplikace zákazu zneužití práva, daňová povinnost na DPH nevznikla. Došlo k tomu přitom takovým jednáním, jehož jednotlivé složky jsou za normálních okolností zákonem dovoleny (realizace podnikatelské činnosti prostřednictvím obchodních společností apod.) a teprve až aplikací zákazu zneužití práva dle § 8 odst. 4 daňového řádu byl napraven negativní důsledek v podobě obejití daňové povinnosti na DPH. Podmínka aplikace zákazu zneužití práva jako *ultimy ratio* bezesporu naplněna byla, neboť žádný jiný myslitelný prostředek k nápravě žalobcem způsobeného závadného stavu nepřicházel v úvahu.

K povinnosti podat po výzvě správce daně dodatečné daňové přiznání žalovaný uvedl, že žalobce k tomu povinen byl, neboť se ve smyslu ust. § 8 odst. 4 daňového řádu dopustil zneužití práva, přičemž žalovaný svá zjištění a jejich právní hodnocení podrobně popsal v bodech 22 až 47 napadeného rozhodnutí. V souladu s obsahem dané právní normy musel žalovaný na věc v rámci stanovení daňové povinnosti pohlížet tak, jako by předmětnou obchodní činnost provozoval osobně sám žalobce, nikoliv dané obchodní společnosti. Žalovaný rozhodně nemohl daňovou povinnost doměřit společnosti MARINATAL, neboť také činnost této společnosti byla součástí jednání, jež naplnilo zákonné znaky zneužití práva. MARINATAL byla provozována dle stejného modu operandi, jako byly provozovány jiné články korporátní struktury, kdy svou činnost de facto vykonávala v březnu a dubnu 2017, poté se stala plátcem DPH a když tento status opět pozbyla, byla ekonomicky aktivní v březnu a dubnu 2019. Daňovou povinnost nebylo možno doměřit jinému daňovému subjektu než žalobci, neboť když orgány finanční správy ve smyslu § 8 odst. 4 daňového řádu nepřihlédnou k tomu, že maloobchodní prodej předmětného zboží realizovaly obchodní společnosti v dané korporátní struktuře, musí vyhodnotit, který daňový subjekt tuto činnost vykonával fakticky. Takovým subjektem je pak právě žalobce, jenž, kromě toho, že formálně působil jako jediný jednatel a společník obchodních společností v korporátní struktuře, rozhodoval o jejich zapojení a střídání v rámci procesu zneužití práva a fakticky tak řídil proces

maloobchodního prodeje, mj. určoval, na jaké účty budou směřovat tržby z maloobchodního prodeje (bod 33 napadeného rozhodnutí), z titulu statutárního orgánu obchodních společností převáděl jejich obchodní aktivitu z jednoho článku na druhý apod. Daňovým subjektem nemůže být ani AB MANA, když sice na bankovní účet této společnosti byla směřována část hotových prostředků, avšak taková distribuce tržeb byla opět v gesci žalobce. V daňovém řízení nebylo zjištěno, ani žalobcem tvrzeno, že se AB MANA zabývala maloobchodním prodejem, jenž by následně přešel na MARINATAL jakožto první v řetězci obchodních společností, které se v korporátní struktuře maloobchodním prodejem zabývaly. Nelze tedy říci, že by u AB MANA byl počátek dané obchodní činnosti a toto pak lze přiřknout toliko žalobci jakožto osobě výlučně ovládající danou korporátní strukturu. Pro věc rovněž není rozhodné, že žalobce dříve dovážené totožné zboží prodával dle jeho tvrzení pouze velkoobchodně. To, že žalobce v letech 2012 až 2014 sám s elektronickými cigaretami aktivně obchodoval, je podstatnou okolností a není pro věc rozhodné, že se předcházející obchodní aktivita žalobce od aktivity obchodních společností v korporátní struktuře částečně odlišovala. Dle žalovaného je možno doměřit DPH fyzické osobě, jež provozovala určitou ekonomickou činnost (prodej elektronických cigaret) a stejnou či úzce související ekonomickou činnost pak účelově přenesla za účelem vyhnutí se DPH na obchodní společnosti v korporátní struktuře (bod 53 napadeného rozhodnutí). Není také podstatné, zda tatáž ekonomická aktivita byla nejprve realizována toliko velkoobchodně a poté rovněž maloobchodně. Jedná se stále o tutéž ekonomickou činnost či o činnost úzce související, přičemž odlišný závěr by vedl de facto k aplikační nevyužitelnosti institutu zneužití práva. Pro věc je podstatné, že žalobce v době před počátkem činnosti zneužívající právo prodej elektronických cigaret a jejich příslušenství vykonával a lze tak říci, že od něj daná obchodní činnost původně pocházela.

K námitce, že úvahy o zneužití práva jsou vyvráceny tím, že u některých společností žalobce ukončil jejich podnikatelskou aktivitu, ačkoliv se plátci DPH nestaly, žalovaný uvedl, že dle jeho názoru tato skutečnost předmětné úvahy nevyvrací. Jednalo se o obchodní společnosti Galopin société s.r.o., Wilwell Trading Company a Tarabo Faktum s.r.o., u nichž nedošlo k registraci k DPH pro neposkytnutí jejich potřebné součinnosti správci daně. I u těchto obchodních společností došlo po překročení zákonného obratu pro registraci DPH, resp. po skončení měsíce následujícího po měsíci, v němž k tomuto překročení došlo, k přesunu obchodní činnosti na jinou obchodní společnost z dané korporátní struktury. Dle žalovaného to naopak dokazuje, že žalobce dodržoval svůj modus operandi a snažil se předejít vzniku povinnosti k úhradě DPH preventivně, když v rozhodné době nemohl s jistotou vědět, zda se dotčená obchodní společnost plátcem DPH nakonec stane. Žalovaný v bodech 22 až 47 napadeného rozhodnutí podrobně popsal zjištěné skutečnosti a z nich vyplývající právní závěry a prokázal, že ve věci došlo ve smyslu ust. § 8 odst. 4 daňového řádu ke zneužití práva naplněním kritérií, která pro takový případ definuje judikatura SDEU i judikatura NSS. Pro aplikaci institutu zneužití práva byly naplněny všechny zákonné podmínky, včetně podmínek pro užití prostředku poslední instance, tedy *ultimy ratio* a žalovaný považuje posuzovaný případ za bezmála učebnicové zneužití práva.

2) K námitce popření principu právnické osoby:

Žalobce svou argumentací navozuje dojem, že dochází ke splynutí právních sfér žalobce a některých obchodních společností dané korporátní struktury, což je sice do jisté míry pravdivé, ale pouze v rozsahu daňové povinnosti na DPH. Vydáním napadeného rozhodnutí nedochází ke změně či splynutí vymezení práv a povinností mezi žalobcem na straně jedné a obchodními společnostmi na straně druhé v rozsahu práva soukromého veřejného, dokonce ani daňového, s výjimkou povinnosti k DPH. Aplikací institutu zneužití práva došlo toliko k nepřihlédnutí k tomu, že předmětný maloobchodní prodej zboží byl uskutečněn přes danou korporátní skupinu, a to pouze pro potřebu napravení následku, který žalobce mínil svým jednáním způsobit, tedy vyhnutí se povinnosti uhradit DPH. Není možno se domnívat, že vydáním napadeného rozhodnutí došlo ke sloučení majetku a z něj vyplývajících práv žalobce a jím vytvořené korporátní struktury. Z hlediska soukromého práva se pro žalobce vůbec nic nezměnilo, žalobce nadále ručí za závazky

jednotlivých článků dané korporátní skupiny pouze v rozsahu ručení dosud stanoveného zákonem či v rozsahu jím učiněných právních úkonů. Tvrzení žalobce, že žalovaný popírá smysl podnikání prostřednictvím obchodních společností, je proto nepravdivé, žalovaný toliko napravil důsledek jednání žalobce, jímž bylo zneužití práva, jež není zákonem dovoleno.

3) K námitce nezohlednění širších daňových důsledků doměření DPH:

Podstata zneužití práva spočívala v získání daňové výhody na DPH, což bylo prokázáno v rámci daňového řízení u žalobce, argumentace DPFO či DPPO se tak míjí svou podstatou, neboť DPH a daně z příjmů jsou samostatné daně, které jsou na sobě nezávislé. Žalovaný nemá žádný zákonný prostředek, aby v rámci řízení doměřil žalobci rovněž DPFO, nadto aby v rámci něj doměřil DPPO obchodním společnostem z dané korporátní struktury, jež nebyly daňového řízení účastny. Má-li žalobce za to, že se jeho daňová povinnost na DPFO za roky 2017 až 2020 odlišuje od dosavadně stanovené daňové povinnosti, může podat za některá nebo za všechna z těchto zdaňovacích období dodatečné daňové přiznání. Stejné právo *a mutatis mutandis* vztahující se k DPPO mají i obchodní společnosti z dané korporátní struktury.

4) K námitce nepřezkoumatelnosti:

Žalovaný odkazuje na konstantní judikaturu k problematice nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí, kterou lze vztáhnout rovněž na rozhodnutí správních orgánů, v jejímž kontextu nelze dle názoru žalovaného k závěru o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí dospět (podrobný výčet judikatury v bodě 20 vyjádření k žalobě – *pozn. soudu*). Námitkami žalobce se žalovaný zabýval v bodech 49 až 81 napadeného rozhodnutí řádně a zcela srozumitelně. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno nejzávažnějším vadám rozhodnutí, jimiž však napadené rozhodnutí dle žalovaného netrpí. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

4. Žalobce v replice doručené krajskému soudu dne 24. 3. 2023 zopakoval svou argumentaci týkající se eliminace rizik podnikání jakožto důvodu vzniku korporátní struktury. Dále žalobce uvedl v souvislosti s otázkou doměření DPH právě žalobci a tvrzením žalovaného, že společnost AB MANA nebyla zneužitím práva dotčena a že je lhostejno, zda předmětná ekonomická činnost byla realizována velkoobchodně či maloobchodně, neboť se jedná o ekonomické činnosti úzce související, že žalovaný vyvrací svou argumentaci vylučující doměření daňových povinností na DPH společnosti AB MANA. Závěr žalovaného, že účelem přenesení ekonomické činnosti na korporátní strukturu mělo být vyhnutí se plátcovství DPH, vylučuje skutečnost, že společnost AB MANA je plátcem DPH nepřetržitě ode dne 1. 4. 2014, tudíž v jejím případě nelze o snaze vyhnout se DPH vůbec uvažovat. Teprve až následně byla v rámci korporátní struktury žalobce pod společností AB MANA vytvořena struktura maloobchodní, přičemž všem subjektům vykonávajícím maloobchodní prodej bylo zboží dodáváno společností AB MANA. V důsledku toho žalobce dovozuje, že pokud při aplikaci institutu zneužití práva finanční orgány nedoměřily daňovou povinnost subjektům z maloobchodní struktury vytvořené žalobcem, pak mají být daňové povinnosti na DPH doměřeny společnosti AB MANA, která vykonává ekonomickou činnost stejnou či úzce související se subjekty dotčenými zneužitím práva a vykonává ekonomickou činnost, kterou dříve vykonával sám žalobce. V návaznosti na žalovaným zdůrazňované ust. § 8 odst. 4 daňového řádu žalobce uvedl, že závěry žalovaného nejsou správné za situace, kdy se v korporátní struktuře nachází společnost AB MANA, která dle závěru žalovaného zneužitím práva dotčena nebyla. Neexistuje tak žádný důvod k tomu, aby k existenci této společnosti v rámci korporátní struktury nebylo přihlíženo obdobně jako k existenci maloobchodních subjektů. Jediný možný závěr podle žalobce je, že obchodní činnost dotčených maloobchodních subjektů provozovala AB MANA, která dotčeným maloobchodním subjektům zboží dodávala. Závěrem žalobce uvedl k názoru žalovaného, že žalobce ukončil podnikatelskou činnost některých maloobchodních subjektů z preventivních důvodů, aniž se staly plátci DPH, kdy dodržoval svůj modus operandi, že tento není žalovaným nijak prokázán, resp. jej žalovaný sám vyvrací, jestliže uvádí, že žalobce nemohl s jistotou vědět, zda se dotčené společnosti plátci DPH nakonec nestanou. Žalobce

souhlasí s tím, že to skutečně vědět nemohl, což svědčí o tom, že maloobchodní struktura žalobce s plátcovstvím DPH vůbec nesouvisela.

5. Žalovaný v doplnění vyjádření doručeném krajskému soudu dne 17. 5. 2023 uvedl k obsahu repliky, že žalobce svá tvrzení o založení korporátní struktury v čase mění a upravuje od prvotního tvrzení, že ho to „prostě napadlo“ přes údajné rozložení rizika spojeného s obchodováním s chemickými látkami a mediálním rizikem, až po nyní tvrzenou eliminaci rizika spojeného s jeho dřívějším porušením chemického zákona. Současně uvedl, že žalobcovo porušení chemického zákona bylo spjato s uložením pokuty Českou inspekcí životního prostředí ve výši 40 000 Kč ze dne 6. 12. 2013. Žalovaný má za to, že si lze stěží představit, že by tato pokuta odůvodňovala vytvoření masivní korporátní struktury sčítající 27 samostatných obchodních společností, které fungovaly teprve od roku 2017, mj. také s ohledem na časové prodlení, administrativní a finanční náklady a skutečnost, že daná korporátní struktura nemohla plnit žalobcem tvrzenou funkci prevence obdobného postihu dovozce, jaký představovala předmětná pokuta. Žalobcem tvrzený účel vzniku korporátní struktury proto nebyl prokázán. Kromě toho k výkladu žalobce nelze přihlédnout i proto, že sleduje nepoctivý záměr, když účel vytvoření korporátní skupiny žalobce prezentuje jako vyhnutí se následkům zákonné sankce (obdobných pokut). Nebylo by tak možno aprobovat žalobci situaci, kdy tento nemusí hradit DPH z toho důvodu, že se chtěl vyhnout následkům správního trestání, což je rovněž nutno vnímat jako nepoctivé jednání.

   Dále žalovaný zdůraznil, že ve věci nebyl zjištěn jiný myslitelný důvod pro provoz korporátní struktury, než bylo vyhnutí se povinnosti odvést z realizovaného prodeje DPH, když právě tato fungovala v průběhu 37 kalendářních měsíců tak, že jejím členům nevznikla povinnost odvést DPH, a to i přesto, že prodali zboží v řádu desítek milionů korun, když se v tomto prodeji s železnou pravidelností střídali. Žalobce se v rámci obhajoby korporátní struktury omezil na nekonkrétní tvrzení, jež v čase měnil a upravoval a jakkoliv je nedoložil, což obhajuje zcela nevěrohodně. Žalobcův výklad představuje nepodložená subjektivní tvrzení, včetně zcela nepodloženého tvrzení o předpojatosti žalovaného. Žalobcova konstrukce, že stejná či úzce související ekonomická činnost se nabízí také v případě AB MANA, dle žalovaného nemůže obstát s ohledem na další skutečnosti, tedy že faktické řízení daných subjektů zabývajících se maloobchodem vykonával žalobce, jenž je řídil a rovněž za ně rozhodoval a byl tak rozhodujícím a jediným hybatelem jejich obchodní činnosti. To je zcela zásadní rozdíl oproti AB MANA. Žalovaný tak má za to, že ve věci nebylo na místě doměřit danou DPH daňovému subjektu AB MANA, ale žalobci.

6. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo (ust. § 75 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního v platném znění – dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu a byl vázán obsahem žalobních tvrzení.

7. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že u žalobce byla provedena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2017 až 2. čtvrtletí 2020. Správce daně zjistil, že žalobce v kontrolovaných zdaňovacích obdobích působil jako jediný jednatel a společník ve 27 obchodních korporacích uvedených v tabulce 1 na straně 6 a 7 ZDK. Předmětem činnosti těchto společností byl nákup a prodej elektronických cigaret včetně příslušenství a související činnosti (maloobchod, velkoobchod, administrace stánku, provoz e-shopu). Všechny společnosti vykonávaly ekonomickou činnost související s prodejem elektronických cigaret a příslušenství, a to jen v krátkém časovém období, většinou pouze 2 měsíce. Po uplynutí tohoto krátkého časového období začala prodej cigaret uskutečňovat jedna z dalších žalobcových společností, přičemž některé společnosti se na tomto způsobu podnikání za sledované období podílely i dvakrát. Většina z těchto společností se stala plátcem DPH z důvodu překročení zákonného obratu, nicméně dle zjištění prvostupňového správce daně v měsíci, kdy se společnosti staly plátcem, již k výkonu ekonomické činnosti nedocházelo a došlo k ukončení činnosti té které společnosti, k převodu

zaměstnanců a kompletní ekonomické činnosti na další žalobcovu společnost. Prvostupňový správce daně zakončil svá zjištění tím, že žalobcem došlo ke zneužití práva a doměřil mu DPH, které by v případě provozování své činnosti konzistentně pod svojí osobou, a nikoliv postupně pod zmíněným velkým množstvím společností, byl ze zákona nucen platit. Proti vyměření DPH podal žalobce odvolání, o němž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

8. Podle ust. § 8 odst. 4 daňového řádu, při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.

9. Krajský soud při posouzení věci vycházel z konstantní judikatury NSS a SDEU k otázce zneužití práva.

10. Podle rozsudku NSS ze dne 10. 11. 2005 č. j. 1 Afs 107/2004-48, publikovaného ve Sb. NSS pod č. 869/2006, je zneužitím práva *„situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti, takové chování, jímž see dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené“*. V souladu s rozsudkem NSS ze dne 17. 12. 2007 č. j. 1 Afs 35/2007-108 je třeba *„pečlivě rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění“*.

11. Podle rozsudků SDEU ze dne 14. 12. 2000, C-110/99, *Emsland-Starke*, ze dne 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax* a ze dne 26. 2. 2019 ve spojených věcech C-116/16 a C/117/16, *T Danmark a Y Denmark Aps*, dochází ke zneužití práva v případech, kdy přes formální splnění podmínek plynoucích z unijního práva není naplněn účel právní úpravy (objektivní kritérium) a kdy hlavním účelem určitého jednání je získat daňové zvýhodnění, a vytvářejí se tak umělé podmínky k jeho dosažení (subjektivní kritérium), srov. též rozsudek NSS zs dne 26. 4. 2022 č. j. 10 Afs 289/2021-42, body 17, 18 a 25.

12. Z této definice zneužití práva NSS pravidelně vychází ve věcech nepřímých daní (srov. např. rozsudky ze dne 23. 8. 2006 č. j. 2 Afs 178/2005-64, ze dne 16. 10. 2008 č. j. 7 Afs 54/2006-155, č. 1778/2009 Sb. NSS, body 69-71, a ze dne 16. 12. 2015 č. j. 1 Afs 92/2015-35, bod 28) i daní přímých (viz např. rozsudky č. j. 1 Afs 35/2007-108, č. j. 6 Afs 376/2018-46, body 33 a 34, č. j. 10 Afs 289/2021-42, bod 17, ze dne 31. 5. 2022, č. j. 4 Afs 376/2021-60, bod 25, ze dne 21. 12. 2022, č. j. 7 Afsb175/2022-37, bod 27, či ze dne 8. 8. 2023 č. j. 2 Afs 167/2022-52).

13. Při posouzení věci krajský soud shledal přiléhavým zejm. rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017 č. j. 1 Afs 53/2016-55, jenž vyslovil, že: *za zneužití práva lze v nejobecnější rovině označit plnění, která nejsou uskutečněna v rámci obvyklých podmínek, ale pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody vyplývající z unijního práva. Jediným cílem plnění je tedy daňové zvýhodnění. Pokud je zjištěno zneužití práva, daňové orgány mohou zpětně požadovat nastolení situace, jaká by existovala v případě neexistence zneužití. Zákaz zneužití práva vede k zákazu vykonstruovaných plnění, zbavených hospodářské reality, která se uskutečňují pouze za účelem získání daňového zvýhodnění.*

14. K prvnímu žalobnímu bodu soud uvádí, že neuvěřil účelu založení 27 korporátních společností, který žalobce deklaroval jako eliminaci rizika prodeje chemických látek a mediálního rizika poškození pověsti. Takový záměr nemohly vyvolat vcelku banální pokuty uložené žalobci jako podnikající fyzické osobě v roce 2013 z důvodu nesplnění formálních povinností plynoucích pro žalobce z chemického zákona. Žalobce ani netvrdil, že by některá ze společností byla například zaměřena na chemický rozbor dováženého zboží či kontrolu jeho kvality, nebo že by se vyskytly v rozhodné době či v době bezprostředně předcházející vzniku korporátní struktury konkrétní problémy, např. další správní pokuty nebo nežádoucí mediální pozornost. Systém protáčejících se obchodních korporací s toutéž obchodní činností, stejnými zaměstnanci a shodnými místy působení, a to v pravidelných časových intervalech po dobu 37 měsíců nelze dle mínění krajského soudu vysvětlit jinak, než právě obcházením zákona za účelem získání daňové výhody – neplacení

DPH. Za toto období byly zjištěny v rámci korporátní struktury mnohamilionové příjmy z prodeje, přičemž DPH nebyla nikdy žádnou ze společností korporátní struktury uhrazena. Ačkoliv žalobce v žalobě zdůraznil, že jím označená dvě rizika považuje za základní výčet hlavních rizik, v žalobě, ani dříve ve správním řízení žádné další riziko neuvedl.

15. K druhému žalobnímu bodu krajský soud uvádí, že nemá za to, že by korporátní struktura uvedených společností byla založena nelegitimně. Shodně s žalovaným však tvrdí, že nelegitimní byla ve svém důsledku její činnost, neboť spočívala ve zneužití práva, a proto žalobcova argumentace právní úpravou vzniku kapitálových společností rovněž nemůže být úspěšná.

16. K žalobnímu bodu 3) a z něj plynoucímu žalobcovu požadavku, aby mu byly započteny uhrazené daně z příjmů předmětných právnických osob za totožná zdaňovací období, krajský soud uvádí, že požadované nemá oporu v daňových předpisech, neboť DPH a daň z příjmů jsou dvě různé, samostatné a na sobě zcela nezávislé daně, jejichž mechanismy jsou zcela odlišné.

17. Pokud jde o žalobní bod 4), krajský soud nesdílí názor žalobce, že žalovaný nevyhodnotil podnikatelskou racionalitu fungování jednotlivých obchodních společností. Naopak učinil tak komplexně a přezkoumatelně v bodech 22-47 napadeného rozhodnutí, přičemž jeho hodnocení je souladné s judikaturouu SDEU i správních soudů. Lze připomenout rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 83/2010, v němž NSS konstatoval, že při posuzování zneužití práva je třeba stanovit, zda existuje kombinace objektivní okolnosti a subjektivního prvku. Obdobně judikovaly také rozsudky NSS sp. zn. 4 Afs 192/2015 nebo sp. zn. 9 Afs 57/2015. Žalovaný v souladu s odkazovanou judikaturou řádně vyhodnotil objektivní i subjektivní kritéria posuzované věci. Odkaz žalobce na ust. § 118 OZ považuje krajský soud za nepřípadný, neboť správními orgány nebyla posuzována žalobcova odpovědnost jakožto společníka a jednatele jednotlivých právnických osob tvořících korporátní strukturu, ale to, že žalobce byl strůjcem a realizátorem činnosti korporátního systému, smyslem jehož existence bylo zneužití práva. Institut zákazu zneužití práva jako prostředek *ultima ratio* tak postupem správních orgánů porušen nebyl.

18. K žalobnímu bodu 5) krajský soud uvádí, že byl-li žalobce jako fyzická osoba vyzván správcem daně k podání dodatečného daňového přiznání za kontrolované období a také mu byly následně daně doměřeny, vycházel správce daně v tomto svém postupu z § 8 odst. 4 daňového řádu a z obsáhlé judikatury správních soudů, zejména NSS. Lze zmínit rozsudek NSS sp. zn. 1 As 53/2016, podle kterého mohou daňové orgány v případě zjištění zneužití práva požadovat zpětně nastolení situace, která by existovala v případě, že by právo zneužito nebylo. Touto situací nezatíženou zneužitím práva bylo v posuzovaném případě období let 2012-2014, kdy žalobce podnikal jako fyzická osoba se shodnou komoditou a získal zkušenosti s tímto typem podnikání. Logickým zdůvodněním vzniku korporátní struktury jsou právě tyto dřívější žalobcovy zkušenosti. To, že se žalobce dříve jako podnikající fyzická osoba nevěnoval maloobchodu, je pro posouzení věci zcela irelevantní.

19. V 6) žalobním bodě žalobce namítl spekulativní závěr správce daně, že žalobce za účelem zastření svého jednání zakládal obchodní korporace v různých místech ČR. Krajský soud ve vytýkaném hodnocení žalovaného žádnou spekulativnost neshledal. Je nepochybné, že žalobce mohl zcela legitimně zakládat své obchodní korporace na různých místech ČR. Skutečnost, že tak žalobce činil, byla prokázána a popsána v bodě 32 napadeného rozhodnutí. Závěr, že tato strategie umožňovala žalobci zastření spekulativního fungování korporátního systému, se nabízí jako logické vysvětlení žalobcova počínání, neboť rozprostřením korporátní struktury na mnoha místech ČR žalobce ztížil finančním orgánům odhalení jejího fungování zaměřeného na zneužívání práva, jak žalovaný v bodě 32 napadeného rozhodnutí také vyhodnotil. Krajský soud námitku důvodnou neshledal.

20. Ve vztahu k žalobnímu bodu 7) krajský soud uvádí, že nesdílí názor žalobce o vnitřní rozpornosti obsahu ZDK na str. 24 a napadeného rozhodnutí v bodě 36, neboť má za to, že zde bylo v návaznosti na již výše uvedené skutečnosti popsáno a vyhodnoceno jednání žalobce jakožto

Shodu s prvopisem potvrzuje Jana Valošková.

strůjce a hybatele veškeré činnosti jím vytvořené korporátní skupiny, cílem jejíhož fungování bylo zneužití práva ve formě absolutního obcházení daňové povinnosti plynoucí pro jednotlivé členy struktury ze ZDPH.

21. Podle žalobce subjektem, kterému by měla být doměřena DPH namísto žalobce, by mohla být společnost AB MANA, která je je dovozcem zbožím a plátcem DPH od roku 2014. Krajský soud shodně s žalovaným má za to, že tomuto korporátnímu subjektu nemůže být doměřena DPH namísto žalobce, neboť tato společnost se vůbec nevěnovala maloobchodnímu prodeji, měla postavení dovozce zboží a nebyla u ní zjištěna žádná pochybení. Podstata detekovaného zneužití práva spočívala v řízení maloobchodní korporátní struktury, kterou ovládal výlučně žalobce, jenž byl jediným hybatelem této struktury, kterou ostatně sám vytvořil. AB MANA měla své pevné postavení dovozce zboží a tím byla její role naplněna. Krajský soud neshledal důvod k provedení žalobcem navrženého důkazu obsahem ZDK daňového subjektu AB MANA, neboť to shledal nadbytečným. Obsah správních spisů považuje soud za dostatečný podklad pro vydání rozhodnutí správních orgánů obou stupňů, jakž i pro účely soudního přezkumu.

22. Pokud žalobce dále namítal, že jako fyzická osoba nemůže být subjektem, kterému má být DPH doměřena a navrhoval, aby se tímto subjektem stala společnost MARINATAL jako první obchodní korporace z 27 společností založená za účelem maloobchodního prodeje, krajský soud se ztotožňuje s žalovaným, že takový postup neumožňuje výše odkazované ust. § 8 odst. 4 daňového řádu a související judikatura, neboť společnost MARINATAL již byla součástí žalobcem vytvořené korporátní struktury zaměřené na zneužití práva, takže by takové řešení nepředstavovalo návrat do období před zneužíváním práva.

23. Ve vztahu k žalobnímu bodu 9) krajský soud uvádí, že žalobcovu argumentaci poukazující na to, že nikdy, tedy ani v letech 2012-2014, nepůsobil na úrovni dodavatele zboží koncovému zákazníkovi, nepovažuje za relevantní. Podstatné je, že se žalobce v uvedeném období (před zneužitím práva) zabýval shodnou ekonomickou činností, nabyl zkušenosti v obchodování s danou komoditou a ty jej přivedly k vytvoření korporátní maloobchodní struktury, jejímž prostřednictvím zneužití práva realizoval. Pokud jde o závěr správce daně, že některé společnosti byly střídány (pravidelně), aniž by dosáhly postavení plátce DPH, v čemž žalobce spatřuje zpochybnění závěrů žalovaného, pak krajský soud poukazuje na závěry žalovaného vyjádřené v bodě 71 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvedené vysvětluje tím, že některé společnosti korporátní struktury nebyly reálně registrovány proto, že neposkytly správci daně požadovanou součinnost (shodně ZDK – str. 42). Žalobce v žalobě toto vysvětlení nijak nerozporoval a krajský soud je považuje za logické a konzistentní s dalšími úvahami správních orgánů obou stupňů, takže celkové závěry žalovaného doplňuje a zcela jistě je neznevěrohodňuje.

24. K žalobnímu bodu 10) krajský soud uvádí, že žalobcovy finanční a bankovní operace činěné v rámci korporátní struktury samy o sobě nebyly nelegitimní a odpovídaly také postavení žalobce jako jediného společníka a jednatele jednotlivých právnických osob začleněných v korporátním systému. Legitimita těchto žalobcových činností, jakož i řádná evidence převodů finančních prostředků však nemohou umenšit postavení žalobce jako strůjce a hybatele korporátní struktury, jejímž cílem bylo zneužití práva. Naopak je podtrhují, když konkrétním způsobem prokazují žalobcovo jednání v rámci struktury, kterou i tímto způsobem ovládal. Žalobci není vytýkáno, že měl v úmyslu finanční prostředky „ukrýt“, ale to, že vytvořil podmínky, aby se subjekty zapojené do korporátní struktury mohly vyhýbat daňovým povinnostem dle ZDPH.

25. Ani žalobní bod 11) neshledal krajský soud důvodným, když dospěl k závěru, že rozhodnutí správních orgánů obou stupňů jsou v souladu s rozsudkem SDEU ve věci *Halifax,* neboť obě v něm stanovené podmínky byly v posuzované věci naplněny, tj. získání daňového zvýhodnění v rozporu s relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů, a dále to, že hlavním účelem dotčených plnění bylo na základě všech objektivních okolností získání daňového zvýhodnění.

Shodu s prvopisem potvrzuje Jana Valošková.

26. Jelikož krajský soud neshledal důvodným žádné z žalobních tvrzení, nemohl dospět ani k závěru, že došlo k zásahu do žalobcových práv garantovaných Listinou (čl. 26 a 11 Listiny). Žalobci nebyly daňové povinnosti stanoveny mimo zákonný rámec, ale naopak v plném souladu s ním a nelze ani úspěšně tvrdit, že bylo neoprávněně zasaženo žalobcovo právo vlastnit majetek.

27. Na základě obsahu správních spisů a napadeného rozhodnutí krajský soud shrnuje, že závěry žalovaného podložené rozsáhlým dokazováním jsou v souladu s právními předpisy, jakož i s judikaturou NSS a požadavky SDEU. Obě kumulativní podmínky nezbytné pro závěr o zneužití práva, tj. získání daňového zvýhodnění v rozporu s unijními a vnitrostátními předpisy a existence objektivních skutečností, z nichž plyne účel získání daňového zvýhodnění, byly v případě žalobce naplněny.

28. Jelikož krajský soud neshledal žádný z žalobních bodů důvodným, žalobu v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

29. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému, jemuž vzniklo právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly dle obsahu soudního spisu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

V Ostravě dne 20. 5. 2024

JUDr. Monika Javorová, v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje Jana Valošková.