



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudců JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. a Mgr. Jany Volkové ve věci

žalobkyně: **F., s. r. o.**
sídlem S. 2911/20, X P.
zastoupený daňovým poradcem T. G., daňová kancelář, s.r.o. sídlem
J. 1284, X V.

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 6. 2018, č. j. 27209/18/5300-21443-702551,
ve věci ve věci nároku na odpočet daně z přidané hodnoty,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 6. 2018, č. j. 27209/18/5300-21443-702551 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 16.949 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám daňového poradce T. G., daňová kancelář, s.r.o., sídlem J. 1284, X V.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se podanou žalobou ze dne 20. 8. 2018 domáhala zrušení shora vymezeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj ze dne 6. 11. 2013, a to dodatečnému platebnímu výměru č. j. 450138/15/3107-50521-800637, jímž byla žalobkyni za zdaňovací období duben 2012 vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši nadměrného odpočtu 483.437 Kč.
2. Žalobkyně připomněla, že ve věci nepřiznání nároku na odpočet DPH na vstupu za období duben 2012 za nákup svařovacích automatů od společnosti D. s. r. o. již žalovaný jednou rozhodoval, a to rozhodnutím ze dne 1. 6. 2015, kterým zamítl odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně žalobu, která byla nejprve zamítnuta rozsudkem Krajského soudu v Ostravě, pobočka v Olomouci ze dne 3. 8. 2015, č. j. 65 Af 32/2015-128. Tento rozsudek byl však následně ke kasační stížnosti žalobkyně zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48, a to včetně rozhodnutí žalovaného. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný opět odvolání žalobkyně zamítl.
3. Žalobkyně uvedla, že předmětem sporu mezi ní a žalovaným je skutečnost, že žalovaný tvrdí, že v řetězci dodavatelů vedoucím k žalobkyni byl spáchán podvod na dani a že žalobkyně o tom věděla nebo vědět mohla, přičemž žalobkyně tvrdí, že žalovaný neprokázal, v čem podvod na dani v řetězci spočíval a že žalovaný neunesl své důkazní břemeno ve věci prokázání skutečnosti, že žalobkyně věděla nebo vědět mohla, že byl v řetězcích spáchán podvod na dani.
4. Žalobkyně má za to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí v podstatě zopakoval svá tvrzení z původního rozhodnutí zrušeného Nejvyšším správním soudem. Zdůraznila, že výlučně žalovaného tíží důkazní břemeno ohledně splnění podmínek a vědomé účasti na podvodu na dani. Úvahy žalovaného, že došlo k přenesení důkazního břemene na daňový subjekt, jsou liché. Takový postup je možný při dokazování, zda předmětné plnění bylo fakticky uskutečněno, či nikoli, ne však za situace, kdy prvotní důkazní břemeno tíží správce daně.
5. Žalobkyně je na základě poslední judikatury zcela přesvědčena, že žalovaný v projednávaném případě opětovně dostatečně nepopsal existenci daňového podvodu, resp. že žalovaný neunesl ve věci existence podvodu na DPH své důkazní břemeno. Skutečnosti, které žalovaný obecně označil za skutečnosti svědčící o podvodu na dani, nenastala. Žalobkyně ani dodavatel se nestali nekontaktními. Po celou dobu řádně spolupracovali, docházeli ke svědeckým výpovědím i ke správci daně. Dále nelze v žádném případě na základě nekontaktnosti některého z předchozích dodavatelů (O., B. S.), kteří ani nebyli

označení za subjekty, u kterých by došlo ke ztrátě daně, dovozovat, že se jedná o chybějící daň. Vždy je potřeba, aby správce daně určil, že ke ztrátě daně došlo, tzn. že nebyla přiznána, nebyla odvedena či byla přiznána mylně. To se zde nestalo. Žalovaný sice tvrdí, že některé korporace byly pro správce daně nekontaktní, ale samotná nekontaktnost dodavatele ještě sama o sobě neznámá, že transakce byla zatížena podvodem na dani (v této souvislosti poukázala žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2015, sp. zn. 9 Afs 163/2015). V napadeném rozhodnutí zcela absentuje průkazným způsobem uvedená skutečnost, že daň nebyla přiznána ve správné výši nebo že došlo k její ztrátě. Žalovaný pouze konstatoval, že D. daň nezaplatila, nikoli, že ji nepřiznala (bod 39). Za takové situace je nečinný místně příslušný správce daně, neznámá to, že řetězec byl zasažen podvodem na dani (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60).

6. Žalovaný velmi obsáhle komentuje svá zjištění ve věci společností B. S., O. S. a O. Tyto skutečnosti jsou však v dané věci irelevantní, neboť správce daně žádným způsobem nepopsal jejich úlohu na ztrátě daně, resp. dle jeho zjištění se tyto subjekty na obchodech vůbec nepodílely. Tyto skutečnosti tak opět svědčí o neprokázání existence podvodu na dani (v této souvislosti citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu týkající se této věci ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-52, bod 36-37).
7. Žalovaný se snažil unést své důkazní břemeno upozorněním na nestandardnosti v rámci uvedených dodávek svařovacích automatů, a to rozpory ve věci výrobce svařovacích automatů, ve věci výrobce SW, ve věci svařovacího zdroje Fronius, neprokázání tvrzení, že proces byl zdlouhavý, neprokázání přepravy, tvrdí přípravu fakturačního řetězce, není však zřejmé, z jakých důkazů vychází. V tomto směru považuje žalobkyně rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Navíc žádná z těchto skutečností není objektivní skutečností prokazující vědomou účast žalobkyně na podvodu na dani. Jedná se pouze o skutečnosti, které by mohly mít vliv na prokázání hmotněprávních podmínek nikoli podvodu (viz opět rozsudek Nejvyššího správního soudu týkající se této věci ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-52, bod 37-38).
8. Žalovaný neprokával, že jediným a hlavním účelem předmětného obchodu bylo získat daňovou výhodu, což je jedna z podmínek pro neuznání odpočtu na DPH. Je fakt, že jediným a hlavním účelem pořízení svařovacích automatů byla výroba vrutů na těchto automatech. To potvrdil i žalovaný ve svém rozhodnutí o odvolání ve věci poskytnutí dotací, když zrušil rozhodnutí prvostupňového správce daně.
9. Otázka vědomé účasti musí skončit na vlastní hranici zjišťovaných schopností daňového subjektu. Nebylo v silách žalobkyně, aby zjistila jakékoliv skutečnosti ohledně subdodavatelů, které žalovaný uvádí a kteří se nakonec dle žalovaného na dané věci nepodíleli. A už vůbec žalobkyně nemohla zjistit, že za několik let správce daně dodavateli D. doměří daň na vstupu a ten že ji neodvede. Rozlišovací schopnosti žalobkyně mohou být vztaženy pouze k tomu, co by mohla vědět v době, kdy probíhala transakce. Žalovaný v tomto směru neunesl důkazní břemeno. Žalovaný se snažil vybrat daň tam, kde viděl dostatečný majetek, nikoli od subjektu, jehož tato daňová povinnost skutečně stíhala. V této souvislosti žalobkyně znovu odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2014, č. j. 7 Afs 66/2013-78).

10. Na závěr žalobkyně upozornila na to, že v totožných případech musí žalovaný rozhodovat tak, aby nevznikaly bezdůvodné rozdíly. Není možné, aby dodavateli odmítl žalovaný nárok na odpočet z důvodů neprokázání hmotněprávních podmínek a u odběratele posuzoval prodej strojů jako podvod na dani. Jinými slovy, u D. nebylo dle žalovaného předmětné dodání zasaženo podvodem na dani, u žalobkyně již tomu tak bylo.

Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby jako nedůvodné a odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí. Uvedl, že vázán právním názorem zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48, se ve svém rozhodnutí zabýval otázkou neuznání nároku na odpočet daně z důvodu účasti žalobkyně na podvodu na DPH. Konstatoval, že z jeho strany došlo k řádnému unesení důkazního břemene, a to právě na základě tzv. vědomostního testu předpokládaného judikaturou SDEU i vnitrostátních správních soudů. Závěr žalovaného o existenci daňového podvodu nepředstavovala pouze nekontaktnost subjektů B. S. s. r. o., O. S. s. r. o. a O. k. s. r. o., nýbrž mnohá další zjištění postavená na logických úvahách vycházejících především z judikatury SDEU. Z ní, jakož i z judikatury Nejvyššího správního soudu jednoznačně plyne, že nezbytným předpokladem pro konstatování podvodu na DPH je existence chybějící daně, tento pojem však v judikatuře není nikde blíže konkretizován. V dané věci byla dle žalovaného chybějící daň zjištěna u přímého dodavatele žalobkyně, tj. společnosti D. s. r. o., přičemž jejímu dodavateli společnosti B. S. s. r. o. byla správcem daně vyměřena daň ve výši nula, společnosti O. S. s. r. o. a O. k. s. r. o. pak byly nekontaktními články obchodního řetězce. Shodně jako v napadeném rozhodnutí žalovaný upozorňuje, že existence podvodu na DPH nemůže být konstatována pouze vzhledem k chybějící dani, ale i vzhledem k nestandardnostem v celém řetězci, které právě ve svém souhrnu prokazují existenci daňového podvodu. Nelze proto přisvědčit námitce žalobkyně, dle které jsou skutková zjištění u subjektů B. S. s. r. o., O. S. s. r. o. a O. k. s. r. o. irelevantní, neboť dle žalovaného právě vztahy mezi jednotlivými články řetězce jsou jednou (nikoliv jednou) ze skutečností dokreslujících existenci daňového podvodu. Žalovaný rovněž odmítl tvrzení žalobkyně, že existenci podvodu na DPH dovodil pouze na základě skutečnosti, že dodavatel žalobkyně nezaplatil doměřenou daň. K žalobkyní namítanému posouzení správce daně ve věci daňového subjektu D. s. r. o. žalovaný uvedl, že na rozdíl od prvostupňového správce daně, který označil předmětné plnění za fiktivní, žalovaný jako odvolací orgán vyhodnotil, že se zdanitelné plnění ve prospěch žalobkyně uskutečnilo. Společnosti D. s. r. o. byl však odepřen odpočet daně z plnění na vstupu z důvodu, že nebyl prokázán deklarovaný dodavatel. Tomu odpovídá i závěr žalovaného uvedený v napadeném rozhodnutí, že hmotněprávní podmínky sice splněny byly, nicméně nárok na odpočet byl odepřen z důvodu zjištění podvodného jednání a prokázání účasti žalobkyně na něm. Ačkoliv se v případě obou daňových povinností jedná o totožný skutkový děj, pravomoc správce daně k jeho posuzování pro účely povinnosti platit DPH je i v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu u každého ze zúčastněných daňových subjektů samostatná a originální. K námitce žalobkyně, že v daném případě měl být přednostně aplikován institut ručení dle § 109 zákona o dani z přidané hodnoty žalovaný uvedl, že v souladu s judikaturou SDEU ve věci podvodů na dani z přidané hodnoty, podvodně nárokový odpočet daně přiznat vůbec nelze, resp. nárok na odpočet

vůbec nevznikne, a to nejen subjektu, který je bezprostředním příjemcem zdanitelného plnění, ale ani kterémukoli jinému článku podvodného řetězce. Pokud však v řetězci dodávek je jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, a daňový subjekt to nevěděl nebo vědět nemohl, nárok na odpočet dotčen není. Proto je dle žalovaného v případě zjištění daňového podvodu nutné prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla. Správce daně i žalovaný tedy postupovali zcela v souladu s judikaturou SDEU, pokud nárok na odpočet v tomto případě odepřeli. Žalovaný dále uvádí, že v tomto případě nelze ani § 109 zákona o dani z přidané hodnoty považovat za speciální ustanovení k možnosti odepření nároku na odpočet daně v případě zasažení transakcí podvodem na dani z přidané hodnoty jako principu obecnému. Princip možnosti odepření nároku na odpočet daně se totiž uplatní v nalézacím řízení, kdežto § 109 zákona o dani z přidané hodnoty upravující ručení se uplatní v řízení o placení daní. Navíc pravidlo přednosti ručení před odmítnutím nároku na odpočet daně v nalézacím řízení není žádným způsobem stanoveno a není dovozeno ani judikaturou SDEU, ani četnou judikaturou Nejvyššího správního soudu. K výkladu pojmu objektivní okolnosti dle obecné právní teorie uváděné žalobkyní žalovaný upozorňuje, že dle judikatury SDEU a vnitrostátních správních soudů objektivními okolnostmi jsou právě nestandardnosti posuzované obchodní transakce, které je třeba zkoumat v rámci vědomostního testu. Ze žalobkyní uváděného rozsudku SDEU ve věci M. žalovaný dovozuje, že se jedná o situace vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo k podvodu. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu se pak z hlediska objektivních okolností sice každá obchodní transakce (plnění) posuzuje sama o sobě, na druhou stranu se však obchodní podmínky a okolnosti nehodnotí izolovaně, ale komplexně jako celek, kdy ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět mohl. V projednávané věci má pak žalovaný za to, že právě objektivní okolnosti vymezené v napadeném rozhodnutí tvoří dílčí indicie, které sice samy o sobě nemusí být nezákonné, ve svém souhrnu však tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů prokazujících, že žalobkyně o svém zapojení do podvodného obchodního řetězce věděla či dokonce vědět musela. Jak vyplývá již z výše uvedeného rozsudku SDEU ve věci M., nelze sice od každého daňového subjektu, který chce uplatnit nárok na odpočet, požadovat, aby si svého obchodního partnera rozsáhle prověřoval a zjišťoval, zda má například nabízené zboží k dispozici, zda plní své daňové povinnosti apod. Na druhou stranu čím výrazněji existují v konkrétním případě náznaky, které by mohly vzbudit podezření, že by mohlo dojít nebo došlo k nesrovnalostem nebo podvodu, o to vyšší míru obezřetnosti je možné od obezřetného subjektu vyžadovat. O povinnosti zvýšené pozornosti věnované interním kontrolním mechanismům podnikatelů zabráňující v případě odhalení podvodného jednání vzniku pochybností, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli, pojednává i tuzemská judikatura. V daném případě však vzhledem k tomu, že dle žalovaného žalobkyně věděla, resp. musela vědět, že je součástí daňového podvodu, obezřetností žalobkyně ani jí přijatými opatřeními se nebylo třeba zabývat, neboť jediným opatřením bylo takový obchod nerealizovat. K namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pak žalovaný uvádí, že má za to, že odůvodnění napadeného rozhodnutí o odvolání splňuje veškeré požadavky uvedené v §

102 odst. 3 a 4 daňového řádu, a to ve shodě s požadavky kladenými na přezkoumatelnost správních rozhodnutí, vyjádřenými v judikatuře správních soudů, přičemž současně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 8. 2011, č. j. 9 Afs 10/2011-92. Žalovaný uzavírá, že s pouhým konstatováním, že s odkazem na body 51 a 60 rozhodnutí toto obsahuje nepravdivá tvrzení, na základě čehož má být rozhodnutí nepřezkoumatelné, se dle žalovaného ztotožnit nelze.

12. V doplnění k vyjádření k žalobě ze dne 29. 10. 2019 žalovaný reagoval na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 9. 2019, č. j. 64 Af 3/2018-58, k němuž uvedl, že se závěry v něm uvedenými se ztotožňuje v tom, že u obchodní společnosti D. s. r. o. byla nesprávně identifikována chybějící daň, když u této společnosti byla konstatována fiktivní plnění a daň doměřena podle § 108 zákona o dani z přidané hodnoty. V nyní projednávaném případě je však situace dle žalovaného skutkově odlišná, neboť po zrušení předchozího rozhodnutí Nejvyšším správním soudem, kdy mu tento soud ve svém rozsudku ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48 vytkl, že z jeho rozhodnutí není zřejmé, v jakých skutkových okolnostech měl daňový podvod spočívat, kdy jej správce daně nekvalifikoval ani nevylicil řetězec skutkových okolností, ze kterých by bylo možné dovodit, že se o daňový podvod jednalo, se žalovaný podrobně na tyto skutkové okolnosti zaměřil a na základě jejich zjištění dospěl k logickému závěru, že tyto ve svém souhrnu prokazují existenci daňového podvodu, spočívajícím v tom že svařovací automat byl vyvinut a vyroben dle požadavků žalobkyně společností D. s. r. o., přičemž celý výrobní proces byl pod kontrolou Ing. L. L., který je také autorem technické dokumentace. Za těchto okolností proto vytvoření předmětného „obchodního“ řetězce nemá žádné ekonomické opodstatnění a tvrzení žalobkyně, že *„jediným a hlavním účelem pořízení svařovacích automatů byla výroba vrutů na těchto automatech“* je třeba odmítnout. Žalovaný dále uvedl, že chybějící daň byla zjištěna u přímého dodavatele žalobkyně, tj. obchodní společnosti D. s. r. o., kdy v původním řízení bylo zjištěno, že předmětné plnění tato společnost ve svém daňovém přiznání uvedla a výslednou daň uhradila, současně však bylo zjištěno, že společnosti D. byla z důvodu vyloučení odpočtu daně z pořízení předmětného plnění doměřena daň, kterou D. svému správci daně neuhradila. Žalovaný uzavřel, že má za to, že vázán právním názorem vyjádřeným ve shora uvedeném zrušujícím rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zcela dodržel právní rámec, který mu Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku vymezil.

Zjištění z obsahu správních spisů

13. Ze správních spisů krajský soud zjistil, že správce daně zahájil protokolem ze dne 21. 6. 2012 u žalobkyně daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období duben 2011, listopad 2011 a duben 2012. Ve zdaňovacím období duben 2012, které je nyní předmětem přezkumu, se jednalo o posouzení nároku žalobkyně na vykázaný nadměrný odpočet ve výši 3.453.437 Kč. Součástí přiznání byla faktura s předmětem plnění „Svařovací automat, typ stroje TC 840, výrobní číslo TC840 766 167“, základ daně 14.850.000 Kč, DPH 20% 2.970.000 Kč.
14. Daňová kontrola byla ukončena Zprávou o daňové kontrole ze dne 16. 9. 2013. Správce daně dospěl k závěru, že se v tomto případě jednalo o plnění fiktivní a vydal dne 5. 11. 2013 platební výměr, v němž snížil žalobkyni uplatněný nadměrný odpočet na částku

483.437 Kč. Žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí odvolání. Žalovaný se se závěry správce daně neztotožnil, nařídil správci daně provést doplnění skutkového stavu a na základě tohoto doplnění dospěl k závěru, že předmětné zdanitelné plnění je součástí podvodného jednání, jehož cílem bylo dosažení neoprávněné daňové výhody a žalobkyně o této skutečnosti vzhledem k nestandardnímu průběhu obchodního případu a absenci takových důkazních prostředků, které by rozporuplná tvrzení žalobkyně prokázaly, věděla, či minimálně vědět mohla a měla. Rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 6. 2015, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru, bylo nejprve potvrzeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě, pobočka v Olomouci ze dne 17. 10. 2017, č. j. 65 Af 32/2015-128. Tento rozsudek byl však následně ke kasační stížnosti žalobkyně zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48, a to včetně rozhodnutí žalovaného. Následně rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 20. 6. 2018. V něm konstatoval, že v daném případě bylo splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně prokázáno a rovněž, že unikátnost svařovacího automatu, jeho cenu, či potvrzení jeho dodání žalobkyni žalovaný nerozporuje. Předmětné plnění bylo poskytnuto osobou povinnou k dani a použito pro uskutečňování ekonomické činnosti žalobkyně. Za takových okolností by měl být žalobkyni nárok na odpočet daně přiznán. Žalovaný však dospěl k závěru, že nárok na odpočet DPH je uplatňován podvodně nebo zneužívajícím způsobem, o čemž žalobkyně mohla nebo měla vědět. Ve vztahu k identifikaci daňového podvodu žalovaný uvedl, že u přímého dodavatele žalobkyně – společnosti D., bylo v původním řízení zjištěno, že předmětné plnění tato společnost ve svém daňovém přiznání uvedla a výslednou daň uhradila. Této společnosti však současně bylo z důvodu vyloučení odpočtu daně z pořízení předmětného plnění v rámci daňové kontroly doměřena daň, kterou dosud svému správci daně neuhradila. Na základě dožádání správce daně místně příslušného dodavatelé společnosti D., tj. společnosti B. S., pak bylo zjištěno, že za předmětné zdaňovací období tato společnost uskutečnění plnění ve prospěch společnosti D. uvedla a rovněž uplatnila odpočet daně z přijetí plnění od svého dodavatele (společnosti O. S.). Příslušný správce daně však faktický nákup a prodej předmětného svařovacího automatu zpochybnil a vyměřil tomuto daňovému subjektu daň ve výši 0 Kč. Chybějící daň byla zjištěna u přímého dodavatele žalobkyně, tj. společnosti D., přičemž dle žalovaného je tato daňová ztráta důsledkem podvodného jednání, se kterým byla předmětná obchodní transakce spojena, o čemž svědčí podle žalovaného nestandardní okolnosti, které ve svém souhrnu prokazují existenci daňového podvodu. Žalovaný uzavřel, že předmětné obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické v běžném obchodním prostředí a stejně tak společnosti figurující v předmětném řetězci se nejeví jako standardní podnikatelé. Nejasnosti ohledně výrobce svařovacího automatu, účelově vytvořené vazby s nekontaktními články obchodního řetězce, rozpory v samotném předmětu plnění a v důkazních prostředcích týkajících se přepravy automatu, rozpory v provázanosti článků a způsobů plateb vedly žalovaného k závěru, že předmětný svařovací automat byl vyvinut a vyroben společností D. dle požadavků žalobkyně, přičemž celý výrobní proces byl pod kontrolou Ing. L. L., který je rovněž dle žalovaného autorem technické dokumentace. Vytvoření „obchodního“ řetězce proto nemá žádné ekonomické opodstatnění.

Posouzení věci krajským soudem

15. Ve věci proběhlo u podepsaného soudu dne 29. 10. 2019 ústní jednání, u kterého účastníci setrvali na svých stanoviscích.
16. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
17. Námitky žalobkyně směřují v zásadě do nesprávného posouzení okolností vedoucích k závěru jednak o samotné existenci daňového podvodu, dále o účasti žalobkyně na transakcích zasažených podvodem na DPH a v té souvislosti neunesení důkazního břemene ze strany žalovaného.
18. Obchodní řetězec vysledovaný žalovaným: ??? → O. (?) → O. S. → B. S. → D. → žalobkyně
19. Podvod na DPH, resp. jeho účast na něm, důsledkem čehož je odepření nároku na odpočet daně uhrazené na vstupu, je v zásadě soudní konstrukcí; judikatura SDEU jako podvod 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 o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám [viz např. rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *O. Ltd a F. E. Ltd (v likvidaci) a B. H. S. Ltd proti C. of C. & E.*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. (dále jen „O.“), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *A. K. proti B. s. a B. s. proti R. R. S.*, (dále jen „K.“), naposledy rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *M. kft a P. D.*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „M.“)]. Zásadní je, že důkazního břemeno ohledně prokázání skutečnosti účasti daňového subjektu (žalobkyně) na řetězci obchodních transakcí zatížených podvodem na DPH tíží výhradně správce daně.
20. Aby mohl správce daně, resp. žalovaný přistoupit ke zkoumání, zda je u žalobkyně dána její subjektivní odpovědnost za účast na daňovém podvodu, musí nejprve zjistit takové skutkové (objektivní) okolnosti, ze kterých vůbec může vyplývat závěr, že se v případě předmětných transakcí jedná o daňový podvod. Ačkoliv není povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí být v daňovém řízení nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48).
21. Základním předpokladem pro závěr o podvodu na DPH a odpovědnost žalobkyně za účast na daňovém podvodu je především identifikace chybějící daně. V této souvislosti je zcela příležitavý odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44.
22. Žalovaný v bodu 46 svého rozhodnutí konstatuje, že *chybějící daň byla zjištěna u přímého dodavatele D. (viz bod 39)*. V bodu 39 rozhodnutí je uvedeno: *„U přímého dodavatele odvolatele- společnosti D., bylo v původním řízení zjištěno, že předmětné plnění tato společnost ve svém daňovém přiznání uvedla a výslednou daň uhradila. To také odvolací orgán ověřil dne 23. 5. 2018 u prvostupňového správce daně. Současně zjistil, že společnosti D. byla z důvodu vyloučení odpočtu daně z pořízení předmětného plnění v rámci daňové kontroly doměřena daň,*

kerou D. dosud svému správci daně neuhradila.“ V bodě 40 žalovaný uvedl, že příslušný správce daně u společnosti B. S. zpochybnil faktický nákup a prodej předmětného svařovacího automatu mezi společnostmi B. S. a společností D. (stejně jako přijetí zdanitelného plnění od společnosti O. S.) „*a vyměřil společnosti B. S. daň ve výši 0 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru se B. S. neodvolal.*“ V bodě 46 žalovaný shrnul, že dodavateli D. B. S. (než se stal nekontaktním) byla správcem daně vyměřena daň ve výši nula; společnosti O. S. a O. byly nekontaktními články obchodního řetězce.

23. Krajský soud tato zjištění žalovaného považuje za klíčová pro posouzení správnosti identifikace chybějící daně ze strany žalovaného, přičemž shledává závěry žalovaného o chybějící dani nesprávnými.
24. Stejně jako ve věci vedené pod sp. zn. 64 Af 3/2018 žalovaný učinil zcela chybný závěr o existenci chybějící daně a o porušení daňové neutrality. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, narušení daňové neutrality má spočívat v chybějící dani zjištěné u přímého dodavatele žalobkyně, společnosti D. s. r. o. na výstupu, tj. ve vztahu k žalobkyni, avšak tato chybějící daň vznikla v důsledku vyloučení odpočtu daně příslušným správcem daně z pořízení předmětného plnění na vstupu u této společnosti, tj. z plnění, které tento dodavatel deklaroval jako plnění přijaté od společnosti B. S. Proto byla také společnosti B. S. vyměřena daň ve výši 0 Kč. Žalovaný tak pomíjí zásadní skutečnost, a to, že existenci chybějící daně fakticky způsobil správce daně tím, že v rámci daňového řízení u společnosti D. s. r. o. vyloučil odpočet daně z pořízení předmětného plnění a doměřil jí daň znovu, odlišně od daně touto společností původně v jejím daňovém přiznání uvedenou a uhrazenou, a to z důvodu, že uvedená společnost neprokázala, že došlo fakticky k nákupu a prodeji mezi ní a společností B. S. deklarovaným způsobem. Dochází tím fakticky k rozpadu obchodního řetězce, jak jej vymezil žalovaný pro potřeby posouzení okolností podvodu na DPH, neboť chybí prokázání dodávky zboží mezi předchozími subjekty řetězce. Z pohledu posouzení nároku na odpočet DPH v řetězci zůstala jen společnost D. jako dodavatel žalobkyně a žalobkyně.
25. Žalovaný tak v zásadě svým postupem činí žalobkyni odpovědnou za to, že jiný daňový subjekt, dodavatel žalobkyně, v jiném daňovém řízení, neprokázal dodávku zboží, které však žalobkyně prokázala. Přesto, že skutkově se nyní projednáváný případ liší od věci vedené pod sp. zn. 64 Af 3/2018, jeho podstata je tak stejná. K odeprání nároku na odpočet DPH přistoupil žalovaný proto, že dodavatel žalobkyně nebyl s to ve vlastním daňovém řízení prokázat vlastní tvrzení. Žalovaný navíc pominul, že tuto skutečnost nebyla a není žalobkyně schopna jakkoli ovlivnit. Nadto, což je rovněž v dané věci podstatné, nebýt postupu správce daně v daňovém řízení u společnosti D. s. r. o., nedošlo by ani k fyzicky chybějící, tedy neuhrazené dani. Jinými slovy, správce daně odepřel společnosti D. nárok na odpočet daně, neboť neprokázala dodání zboží ze strany společnosti B. S., v důsledku čehož jí doměřil daň, avšak žalobkyni následně odepřel nárok na odpočet daně pro závěr o podvodu na dani.
26. Z uvedeného je zřejmé, že rozhodnutí žalovaného nemůže obstát již proto, že ze strany žalovaného byla zcela nesprávně identifikována chybějící daň ve smyslu judikatury SDEU jako základní prvek pro možný budoucí závěr o existenci daňového podvodu. Již tento závěr soudu postačí pro zrušení napadeného rozhodnutí. Krajský soud se tedy pro

nadbytečnost nezabýval dalšími námitkami žalobkyně, neboť jejich posouzení by nemohlo mít vliv na rozhodnutí ve věci.

Závěr a náklady řízení

27. Na základě uvedeného tedy krajský soud shledal žalobu důvodnou, a proto napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

28. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně byla v řízení procesně úspěšná a vzniklo jí tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobkyně tvoří:

- a) zaplacený soudní poplatek 3.000 Kč
- b) náklady právního zastoupení advokátem
 - odměna advokáta za zastupování v řízení ve výši 3.100 Kč / úkon při těchto úkonech právní služby:
 - 1) příprava a převzetí věci
 - 2) sepsí žaloby § 7, § 9 odst. 4 písm. d) vyhl. č. 177/1996 Sb. 9.300 Kč
 - 3) účast u ústního jednání
 - cestovné advokáta žalobkyně k jednání soudu dne 30. 10. 2019 po zaokrouhlení [cesta osobním automobilem 74 km z pobočky sídla zástupce ve Zlíně do sídla Krajského soudu Ostrava – pobočka v Olomouci, a zpět, tj. 148 km; spotřeba automobilu dle technického průkazu činí 4,5 l/100 km x 33,10 Kč/l (cena benzínu automobilového 95 oktanů dle vyhlášky č. 333/2018 Sb.), přičteno 4,10 Kč (základní sazba náhrady za 1 km dle téže vyhlášky), to celé násobeno 148 km vyhl. č. 333/2018 Sb. 828 Kč
 - náhrada za promeškaný čas – čas strávený cestou do místa jednání soudu a zpět dle § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb. – 2 x 1,14 h, tj. 5 půlhodin, tedy 500 Kč při 100 Kč za každou i jen započatou půlhodinu § 14 odst. 1 písm. a), odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb. 500 Kč
 - paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč / úkon při § 13 odst. 4 vyhl. č. 177/1996 Sb. _____

3 úkonech právní pomoci

900 Kč

Celkem včetně DPH 21% (vyjma soudního poplatku)

16.949 Kč.

29. Krajský soud neshledal v této věci důvod pro přiznání nákladů řízení za repliku, jak požadovala žalobkyně ve vyúčtování svých nákladů, neboť tento úkon právní služby hodnotí soud jako neúčelný, když žalobkyně toliko opakuje argumentaci obsaženou v žalobě.
30. Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení tuto částku, a to dle § 64 s. ř. s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen „o. s. ř.“) k rukám daňového poradce, který žalobkyni v řízení zastupoval. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení:

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

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Olomouc 30. října 2019

JUDr. Zuzana Šnejdrlová, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu