



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Barbory Berkové a soudců Mgr. Michala Rendy a Mgr. Jany Volkové ve věci

žalobkyně: **R. R., spol. s r. o., IČO X**
sídlem S. 1907/12, P.
zastoupena advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 12. 2016, č. j. 57474/16/5300-22443-711513, ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 12. 2016, č. j. 57474/16/5300-22443-711513 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 32 444,03 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Palackého 151/10, Prostějov.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně uplatnila v daňovém přiznání za zdaňovací období březen 2014 nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „daň“ nebo „DPH“) na základě faktur č. X ze dne 24. 3. 2014, č. X ze dne 27. 3. 2014 a č. X ze dne 31. 3. 2014, přijatých od dodavatele N. K., spol. s r. o. (dále jen „N.“), vystavených jím za prodej tří kovoobráběcích center (M. D. 103 V, M. D. 1035 V a H. U1000 A) za cenu celkem 6 688 637 Kč, z čehož DPH činilo 1 160 838. Po odečtení daně na výstupu od celkově uplatněného nároku na odpočet vykázala žalobkyně nadměrný odpočet 1 067 715 Kč.
2. Finanční úřad pro Olomoucký kraj, Územní pracoviště v Prostějově (dále jen „správce daně“) žalobkyni uplatněný nárok na odpočet daně neuznal a platebním výměrem ze dne 26. 2. 2016 vyměřil žalobkyni za uvedené zdaňovací období daň ve výši 93 123 Kč. Ve zprávě o daňové kontrole, již byl platební výměr odůvodněn, dospěl správce daně k závěru, že předmětná přijatá zdanitelná plnění jsou součástí řetězce dodávek zasaženého daňovým podvodem, jehož cílem bylo umožnit čerpání nároku na odpočet daně, nikoli dosažení zisku z podnikání, přičemž byly zjištěny skutečnosti prokazující, že žalobkyně o své účasti na daňovém podvodu věděla nebo alespoň vědět mohla. Současně správce daně uzavřel, že žalobkyně nepřijala opatření k ověření skutečnosti, že plnění, která provádí, nepovedou k účasti na daňovém podvodu.
3. Ve výroku označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a platební výměr potvrdil. Žalovaný vyšel ze skutkových zjištění a závěrů správce daně. Nejprve popsal samotný daňový podvod. Uvedl, že podvod na DPH spáchala společnost N., která neodvedla z předmětných plnění daň na výstupu, přičemž tímto podvodem zatížila celý detekovaný obchodní řetězec. Ten dle žalovaného začal u společnosti S. s. r. o. (dále jen „S.“), která předmětná kovoobráběcí centra vlastnila a pronajímala společnosti S. C. E. s. r. o. (dále jen „S.“), v jejíž nástrojárně se také tyto stroje nacházely. Dne 3. 3. 2014 společnost S. vyřadila předmětné stroje z majetku v zůstatkové ceně 317 172 Kč a prodala je za částku 917 180 Kč společnosti N., která je následně ve dnech 24., 27. a 31. 3. 2014 prodala žalobkyni za cenu celkem 6 688 637 Kč, aniž by z provedeného dokazování vyplynulo racionální opodstatnění mnohonásobného navýšení ceny (deklarované repasování strojů nebylo prokázáno). Správcem daně zjištěná obvyklá tržní cena strojů byla přitom o více než polovinu nižší. Současně bylo zjištěno, že byly stroje při nezměněném technickém stavu dále pronajímány společnosti S. za dvojnásobné nájemné, přičemž se po celou dobu nacházely v uvedené nástrojárně. Následně dne 29. 8. 2014 byly stroje žalobkyni prodány společnosti S. jako hmotný investiční majetek za cenu 6 615 496 Kč. Žalovaný uvedl, že společnost N., dodavatel žalobkyně, se v předmětném zdaňovacím období zabývala zpracováním dřeva a pro správce daně byla nekontaktní. Dále žalovaný odkázal na zjištění správce daně vzešlá z prověřování pohybů finančních prostředků na bankovních účtech o tom, že řadou propojených finančních transakcí bylo simulováno poskytnutí cizích zdrojů

žalobkyni v celkové výši 4 730 000 Kč, a dále navrácení cizích zdrojů přes bankovní účet N. Prodeje strojů mezi zúčastněnými články měl tak dle žalovaného formální charakter a jeho cílem bylo získat přes řetězec simulovaných půjček a splátek nadměrný odpočet nejdříve u žalobkyně, a poté u S.

4. Žalovaný dále popsal objektivní skutečnosti prokazující, že žalobkyně o svém zapojení do daňového podvodu musela vědět, přičemž tyto skutečnosti spočívají v nestandardních okolnostech, vymykajících se běžným obchodním zvyklostem. Byly jimi zejména: personální vazby díky osobám bývalých jednatelů a společníků společností, které jsou články řetězce, a to prostřednictvím jejich kapitálové účasti v dalších obchodních korporacích; absence písemných objednávek, protokolů či zpracovaných nabídek k předmětným fakturám; shoda daňových dokladů vydaných společností S. pro N. s doklady vydanými žalobkyní pro S., včetně nesprávného značení předmětných obráběcích center; krátké časové období, v němž transakce proběhly, přičemž stroje se stále nacházely na téže místě; neprokázání deklarovaného repasování strojů; vstup žalobkyně do obchodního případu bez dostatečných finančních prostředků, využití peněžních prostředků od spřízněných společností a jejich vedení jako půjčky, výběr hotovosti po obdržení úplaty N. od žalobkyně a její následné vložení na bankovní účty spřízněných společností, závěrečné vypořádání mezi aktivně zapojenými osobami prostřednictvím bankovních účtů Ing. Ch., žalobkyně a spřízněné společnosti; následná změna společníků a jednatelů u žalobkyně i dalších zapojených společností; nákup strojů za mnohonásobně vyšší cenu, než za jakou byly v nezměněném technickém stavu nakoupeny společností N. od společnosti S.; nákup strojů od subjektu, který se standardně zabývá obchodováním se dřevem; nepojištění strojů v milionových hodnotách proti škodám, zatímco ostatní hmotný majetek odvolatele pojištěn byl; navýšení nájemného pro S. o více než 100 %; prodej strojů S. po necelých 5 měsících, ačkoliv se mělo jednat až o šestiletý nájem, za cenu nižší, než za kterou je žalobkyně od společnosti N. zakoupila.
5. Poté žalovaný hodnotil, zda žalobkyně jednala v dobré víře a učinila veškerá rozumná opatření, která lze po ní vyžadovat, aby se účasti na daňovém podvodu vyvarovala, a dospěl k tomu, že nikoliv. Zdůraznil, že žalobkyně uzavřela obchodní kontrakt se společností N., aniž by měla od ní relevantní dokumentaci o technickém stavu obráběcích center, a že předložený znalecký posudek na stav obráběcích center trpí formálními vadami a byl vyhotoven nikoli pro žalobkyni, nýbrž pro původního vlastníka společnost S. v roce 2011, přičemž v době převodu vlastnických žalobkyně neučinila žádné kroky vedoucí ke zjištění skutečné tržní ceny v aktuálním období 2014. Jelikož Ing. Ch. a Ing. V. ručili za závazky nájemce společnosti S. u těchto strojů, měli o nich znalost a žalobkyně si tak mohla ověřit soulad mezi faktickým a deklarovaným stavem strojů a adekvátnost deklarované ceny obvyklé. Jednání žalobkyně bylo dle žalovaného záměrné, neboť jí umožňovalo nárokovat podstatně vyšší daňový odpočet daně než při ceně tržní, což dokládá i následný prodej strojů společnosti S., která i přes svou nepříznivou finanční situaci rovněž přistoupila na odkup předmětných obráběcích center za cenu neodpovídající jejich technickému stavu. Rovněž žalovaný poukázal na skutečnost, že v době přípravy projektu prodeje nástrojárny nevykonala žalobkyně žádné kroky k přímému nákupu od vlastníka, společnosti S. Žalobkyně tedy nepřijala taková opatření, která lze po ní s ohledem na charakter obchodní transakce v řádech milionů Kč rozumně vyžadovat.
6. Žalovaný tudíž uzavřel, že ačkoliv žalobkyně prokázala splnění hmotněprávních a procesních podmínek vzniku a uplatnění nároku na odpočet ve smyslu § 72 odst. 1 a § 73

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), nárok na odpočet z dokladů vystavených dodavatelem N. jí nenáleží, neboť žalobkyně věděla a vědět mohla, že se uvedenými plněními účastní podvodu na DPH.

II. Obsah žaloby a stanovisko žalovaného

7. Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného. V žalobě nejprve popsala, že zpochybněná zdanitelná plnění byla součástí dlouhodobého a obsáhlého obchodního plánu prodeje nástrojárny v Prostějově, kterou vlastnila společnost S. Nástrojárna byla hospodářský a funkční celek a úmyslem společníků bylo nástrojárnu prodat tak, aby byla zachována její činnost, což mělo garantovat co nejvyšší prodejní cenu. Některé stroje tvořící součást nástrojárny vlastnila společnost S. a tyto dlouhodobě pronajímala společnosti S. S nástupem hospodářské krize v roce 2009 se společnost S. dostávala do tíživé hospodářské situace, kterou se snažila řešit formou získávání půjček, mj. od žalobkyně. Za účelem zachránění provozu nástrojárny byl hledán od roku 2009 solventní kupce, který by finančně nástrojárnu stabilizoval. Cena nástrojárny se pohybovala v rozmezí 18 – 20 mil. Kč za podmínky jejího zachování jako celku. Nikdo ze zájemců však nebyl dostatečně solventní. V průběhu let 2011 – 2014 bylo využito zprostředkovatelských služeb, jakož i služeb realitní kanceláře a profesionální agentury za účelem zajištění prodeje, ale vhodný kupující nebyl nalezen. Zprostředkovatelské společnosti požadovaly s ohledem na specifický předmět provizi ve výši nejméně 5 mil. Kč. Společnost N. přislíbila, že pokud bude začleněna do prodeje nástrojárny (forma provize), zajistí solventního kupce, což následně učinila v podobě Nástrojárny Mgr. T. N. (dále jen „N. N.“). Záměr byl takový, že společnost N. prodá stroje přímo svému zájemci, který si zároveň od společníka A. M., a. s. (většinový vlastník S.) odkoupí i obchodní podíl ve společnosti S., čímž by došlo ke komplexnímu převodu nástrojárny na zájemce. Provize společnosti N. pak měla být obsažena v rozdílu cen strojů, které by přeprodala konečnému zájemci. N. N. byla ochotna nástrojárnu koupit za 17 mil. Kč s podmínkou, že financování kupní ceny bude rozděleno do 6 let. Bylo tak třeba vyřešit problém, komu a jak bude kupní cena po dobu 6 let placena, proto byla část strojů (stroje uvedené na sporných daňových dokladech) přes společnost N. prodána žalobkyni, která je následně formou dlouhodobého pronájmu s právem následného odkupu pronajímala společnosti S., neboť žalobkyně má jednak mnoholeté zkušenosti s pronájmy a jako věřitel společnosti S. měla enormní zájem na zachování činnosti nástrojárny, jinak by jí S. neměla z čeho splatit půjčku. Jednalo se přitom o nejjednodušší řešení z pohledu jakéhokoli kupce, který by si následně pouze odkoupil obchodní podíl v S., s nímž by převzal i uzavřené nájemní smlouvy s právem následného odkupu na celý strojní park, který by postupně splácel 6 let. Každému potenciálnímu kupujícímu takovéto rozložení financování vyhovovalo a bylo tím zmírněno riziko, že pokud by kupující případně nebyl schopen hradit nájem za stroje, zůstal by žalobkyni jako věřiteli S. v nejhorším případě již částečně splacený strojní park. Celý obchodní plán byl však náhle změněn, neboť ve druhé polovině srpna 2014 vstoupila do jednání o koupi nástrojárny ekonomicky silná společnost K. V. a.s., která byla sice ochotná zaplatit ihned 15 mil. Kč, avšak s podmínkou, že se stane vlastníkem celé nástrojárny včetně strojů. Okamžitá platba byla z hlediska prodeje nástrojárny mnohem výhodnější, než podmínky, které nabízela N. N. Kupní cena byla sice nižší, ale bylo eliminováno riziko, že kupující nedostojí své povinnosti splatit kupní cenu v dlouhodobém horizontu 6 let. Z tohoto důvodu dostal přednost prodej nástrojárny společnosti K. V. a.s.

Jelikož již však nešlo vrátit vše zpět, byly stroje žalobkyní převedeny na S. za tržní cenu a kupující K. V. a. s. odkoupila podíl v S. od společníka A. M., a.s., čímž byl prodej nástrojárny završen.

8. Žalobní body krajský soud shrnuje takto:

- a) závěr o podvodu je iracionální a pramení z nedostatečného zjištění skutkového stavu, neboť nebyli vyslechnuti svědci (S. S., R. S., P. S., J. S., M. Z., V. V., D. P., R. Š., P. K., M. V., J. Ž. a T. N.), které žalobkyně navrhovala za účelem objasnění hospodářského důvodu zpochybněných obchodů a jejich okolností, tj. za účelem rozptýlení pochybností správce daně a současně za účelem unesení důkazního břemene, které ji tížilo v ohledu vlastních tvrzení. Svědci měli objasnit a prokázat realizaci předmětného zdanitelného plnění v rámci obchodního plánu prodeje nástrojárny. Měli objasnit okolnosti prodeje nástrojárny a zpochybněných zdanitelných plnění (podmínky obchodů, cenu a další okolnosti transakcí za účelem dodržení pravidel due diligence), standardnost celého řetězce obchodů a hospodářské důvody prodeje zboží mezi společnostmi S., N., žalobkyní a S. Žalovaný i správce daně vytrhli převod tří strojů z kontextu plánu prodeje nástrojárny a vytvořili účelově dojem pouhého fakturačního řetězce, kde žalobkyně je na pozici brokera a společnost N. na pozici missing tradera. Orgány finanční správy postavily žalobkyni do neřešitelné situace, kdy jí ukládají povinnost prokázat svá tvrzení, avšak odmítají provést navržené důkazy. Zásada volného hodnocení důkazů neslouží k účelové selekci důkazů podporujících skutkovou verzi správce daně. Rovněž nelze před provedením výsledku předjímat, jaké znalosti o zjišťovaném skutkovém stavu svědek má;
- b) správce daně si mohl daňovou povinnost společnosti N. zajistit na jejím účtu (žalobkyně zasílala veškeré platby na zveřejněné účty plátce daně) a žalobkyni nelze klást k tíži, že tak neučinila. O záměrném neodvedení daně nelze vůbec uvažovat, neboť v době podání daňového přiznání byl na osobním daňovém účtu společnosti N. evidován přeplatek v podobě nadměrného odpočtu, kterým byla předmětná daňová povinnost uhrazena. Ke změně došlo až vystavením dodatečných platebních výměrů společnosti N. ve dnech 7. a 8. 10. 2014. Žalobkyně tak nemohla jakkoli předvídat, že dojde k neodvedení daně;
- c) navýšení kupní ceny strojů při prodeji ze společnosti N. na žalobkyni oproti nákupu těchto strojů společností N. od společnosti S. bylo zapříčiněno tím, že v kupní ceně byla obsažena i faktická provize za obstarání příležitosti prodat nástrojárnu zájemci N. N. Přitom tato cena byla přiměřená běžným tržním podmínkám, což bylo podloženo znaleckým posudkem Ing. S. Důvodem navýšení ceny byla akceptace tržní ceny dle znaleckého posudku zájemcem N. N., kterého zajistila společnost N., přičemž se tato cena měla promítnout v dlouhodobém pronájmu;
- d) společnost N. označovala prodávané obráběcí stroje v daňových dokladech jako repasované. Žalobkyni však není známo, že by byly jakékoliv opravy strojů prováděny. Žalovaný i správce daně se pouze chytají slova „repasované“, které bylo použito ve smyslu „použité a funkční zboží“. V tomto stavu se skutečně stroje nacházely. Záměrem tak nebylo deklarovat fiktivní provedení oprav, nýbrž označit, že se jedná o použité zboží;
- e) stroje neopustily prostory nástrojárny společnosti S., neboť jí byly používány i v době, kdy je koupila žalobkyně (byly jí pronajaty). Jde o několikátunové stroje pevně spojené se zemí, napojené na přívody energií a jejich případná demontáž, vyvezení, zpětná

montáž, by byla nesmyslná, zvláště s přihlédnutím k účelu dlouhodobého plánu prodeje nástrojárny jako celku;

- f) žalovaný neprokázal tvrzení o nadhodnocení ceny strojů. Neprokázal, že by obvyklá tržní cena byla jiná, než v posudku, který předložila žalobkyně. Pokud správce daně dospěl k závěru o nutnosti doplnění nebo vyjasnění údajů, uvedených ve znaleckém posudku předloženém daňovým subjektem, bylo jeho povinností ustanovit znalce, který posudek zpracoval. Jednalo se o použité stroje, jejichž hodnotu nelze stanovit bez posouzení konkrétního technického stavu odborníkem. Žalobkyně při nákupu strojů vycházela z předloženého znaleckého posudku, neboť vytiženo strojů mezi lety 2011 a 2014 byla nízká (potvrdil svědek V.) a docházelo k minimálnímu opotřebení těchto strojů. Rozhodující je, že byly posuzovány předmětné stroje, nikoli, kdo byl zadavatelem posudku. Bylo tak povinností správce daně ustanovit znalce k posouzení obvyklé tržní ceny, což žalobkyně také navrhovala. Žalovaný nemůže dospět k závěru o nadhodnocení ceny strojů, aniž by cenu posoudil soudní znalec, a vycházet z vyjádření osob, které určují cenu, aniž by daný stroj fyzicky prohlédly. Hodnotu strojů dle znaleckého posudku potvrdilo i tržní prostředí, kdy jak zájemce N. N., tak i kupující K. V. a.s. s cenami dle znaleckého posudku souhlasili;
- g) závěr správce daně o vědomé účasti žalobkyně na podvodu na DPH se nemůže opírat o skutečnost, že se správci daně, resp. žalovanému nepodařilo kontaktovat společnost N. V době, kdy byly realizovány obchody, byla společnost N. kontaktní, vykonávala podnikatelskou činnost, měla ekonomické zázemí a přivedla seriózního zájemce o koupi nástrojárny. Pochybnosti správce daně jsou tak zatíženy předsudkem zpětného hodnocení. Nadto přes datovou schránku společnosti N. byla tato společnost, resp. její jednatel T. P., vždy kontaktní. Společnost se správcem daně spolupracovala, její jednatel zasílal správci daně mailly a dostavil se okamžitě i do Brna k podání svědecké výpovědi. Označení společnosti N. za nekontaktní je nepravdivé a svědčí o účelové snaze žalovaného vytvářet okolnosti nestandardního obchodu za účelem „hledání“ dalšího bodu, který je typický pro daňový podvod;
- h) nebyla zpochybněna dobrá víra žalobkyně, ta si počínala při výběru smluvního partnera a při obchodování náležitě obezřetně. Daňový subjekt není povinen a priori detailně prověřovat každého svého obchodního partnera, naopak mu toto v zásadě ani nepřísluší, jak plyne z relevantní judikatury. SDEU i NSS zastávají názor, že odpovědnost za daňovou povinnost třetí osoby lze uplatnit pouze tehdy, jsou-li daňovému subjektu známy prvotní pochybnosti („prověřuj, až když pochybuješ“). Naproti tomu žalovaný v napadaném rozhodnutí vychází z předpokladu, že dostatečné prověřování je třeba činit bez dalšího automaticky, bez ohledu na okolnosti konkrétního případu. Žalobkyně neměla důvod mít jakékoli pochybnosti, tudíž nebyla povinna detailně prověřovat činnost společnosti N. před uzavřením transakce, učinila tak pouze běžné základní ověření, které lze po ní spravedlivě požadovat. Nahlédnutím do obchodního rejstříku zjistila, kdo je oprávněn za dodavatele jednat, nahlédnutím do insolvenčního rejstříku prověřila, zda daný subjekt není v úpadku, a rovněž v registru ověřila, že se nejedná o nespolehlivého plátce DPH. Registrace plátce N. k DPH vznikla k 1. 4. 1997, avšak to, že se jedná o nespolehlivého plátce DPH, bylo zveřejněno až 15. 8. 2015. Po dobu více než 18 let se tak jednalo o bezproblémového plátce DPH, u kterého lze stěží předvídat možnost podvodného jednání. Společnost N. měla zveřejněný bankovní účet, na který žalobkyně platila kupní ceny strojů.

Společnost N., jakož i všechny ostatní společnosti účastníci se obchodního řetězce, byly kontaktní a měly reálně fungující sídla. Navíc měla žalobkyně dobré reference od společnosti B., s.r.o., pro kterou společnost N. prováděla práce již v roce 2013. Kupní cena byla sjednávána na podkladě znaleckého posudku o obvyklé tržní ceně, technický stav zboží byl ověřen z revizních zpráv k daným strojům. Veškeré transakce, které se v rámci zamýšleného prodeje nástrojárny realizovaly, měly vždy předjednaný způsob financování, kdy bylo využíváno i úvěrů a půjček, což je v podnikatelském prostředí naprosto standardní. Opatření požadovaná po daňových subjektech musí být racionální a musí být skutečně s to účasti na podvodu zamezit. Z rozhodnutí není zřejmé, jak měla dle názoru žalovaného žalobkyně postupovat, jaká opatření měla přijmout, aby si počínala náležitě obezřetně a vyvarovala se daňovému podvodu, což činí rozhodnutí nepřezkoumatelným;

- i) žalovaný pochybil při hodnocení důkazů, neboť učinil skutkový závěr o nestandardnosti okolností deklarovaných transakcí, aniž by uvedl, z jakého důkazu jej činí. Standardnost obchodní transakce nestačí konstatovat, musí se stát předmětem dokazování, aby byl závěr přezkoumatelný ve správním soudnictví. Je třeba provést relevantní důkazy o tom, jak v daném odvětví probíhá standardní obchod (např. znalecké posudky, vyjádření obchodních komor, důvěryhodných subjektů atd.), kdy důkazní břemeno v tomto ohledu tíží správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“). Standard chování musí být podroben komparaci s běžnou mírou opatrnosti, kterou dodržuje obvykle sama žalobkyně, nebo jiní podnikatelé pohybující se v daném odvětví;
 - j) nedostatky vytýkané žalovaným (údajné personální vazby bývalých jednatelů a společníku, které žalovaný nikterak nekonkretizuje, absence písemných objednávek, nesprávné značení strojů, absence pojištění konkrétních strojů atd.) nemohou odůvodňovat nedostatečnou míru obezřetnosti žalobkyně, neboť zde zcela chybí příčinná souvislost s podvodem. Pojištění starších strojů je v praxi zcela nestandardní, neekonomické a obvykle se na jednotlivé stroje pojištění nesjednává. Běžné je naopak pojištění obchodního závodu jako celku. Pojištění je pouze svobodným rozhodnutím každého podnikatele.
9. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl, a odkázal na žalobou napadené rozhodnutí. Za meritum sporu označil úplnost zjištění skutkového stavu. Dle žalovaného však bylo nalezeno dostatečné množství důkazů prokazujících existenci objektivních okolností svědčících o tom, že žalobkyně musela vědět a také věděla o tom, že se účastní daňového podvodu. V rozhodnutí popsaná zjištění představují dílčí indicie, které sice samy o sobě nejsou nezákonné, avšak v souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů. Návrhu na doplnění dokazování o výsledcích svědků nebylo dle žalovaného vyhověno důvodně. Žalobkyní přijatá opatření, která měla zamezit její účasti na daňovém podvodu, nebyla vzhledem k podezřelým okolnostem transakcí dostatečná, správce daně však není povinen identifikovat opatření, která žalobkyně přijmout mohla, tudíž není rozhodnutí nepřezkoumatelné. Důkazní břemeno ohledně přijatých opatření spočívá na daňovém subjektu, žalobkyně však neprokázala, že by nějaká preventivní opatření přijala. S tvrzením, že se žalobkyně při výběru smluvního partnera a při obchodování chovala obezřetně, žalovaný nesouhlasí. Stejně tak nesouhlasí s tvrzením žalobkyně, že se obchodovalo za obvyklou cenu strojů. Obvyklou cenou se rozumí cena na trhu v době realizace obchodní transakce, nikoli cena

dle znaleckého posudku, který žalobkyně předložila správci daně při zahájení postupu k odstranění pochybností, neboť měl formální vady, obsahoval toliko fotografie a celkovou cenu strojního vybavení bez jednotlivých položek. Následně předložený posudek byl pak zpracován pro potřeby společnosti S., nikoli pro žalobkyni, přičemž byl zjištěn nesoulad mezi vstupní cenou strojů vedenou v majetku společnosti S. a vstupní cenou uvedenou v předloženém posudku. Správce daně proto zjistil obvyklou cenu u výhradních dodavatelů a poskytovatelů servisních služeb předmětných strojů s ohledem na jejich technický stav v roce 2014 a tato zjištění vyhodnotil v návaznosti na zjištěnou finanční historii těchto strojů. Nekonтактnost dodavatele a neplnění si jeho daňových povinností není sice ve sféře vlivu žalobkyně, ale za situace, kdy žalobkyni dle podaných vysvětlení v podstatě nezajímalo, za jakou cenu stroje kupuje, zda jsou plně funkční, zda písemné objednávky či daňové doklady odrážejí konkrétní značení strojů, zda má s tím dodavatel dostačující obchodní zkušenosti, ale pouze jí stačilo, že ji někdo oslovil bez předešlých věrohodných referencí, že dodá či poskytne službu, a to v řádu jednotek milionů Kč, nelze takové jednání považovat za jednání s péčí dobrého hospodáře ve smyslu zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

10. Žalobkyně v replice ze dne 9. 6. 2017 označila za účelové, že žalovaný jí sice vytýká neuskutečnění potřebných opatření, aby se vyhnula účasti na podvodu, avšak nekonkretizuje, o jaká opatření by se mělo jednat. Dále žalobkyně připomněla medializovaný případ nákupu mobilních telefonů Generálním finančním ředitelstvím od dodavatele 2. C. A., s. r. o., který byl společností účastníci se podvodů na DPH. Žalobkyně poukázala na tiskové prohlášení finanční správy k tomuto případu ze dne 15. 5. 2017, v němž popsala vlastní přijatá preventivní opatření k zamezení účasti na podvodu toliko jako lustraci dodavatele ve veřejných rejstřících s důrazem na zjištění, že se nejednalo o nespolehlivého plátce, to vše v případě, kdy existovaly indicie, které mohly varovat před rizikem neseriózního obchodního partnera (cizinci v orgánech společnosti, společníci se sídlem v daňovém ráji, nízká cena, riziková komodita). Pro samotnou finanční správu by neměla být uplatňována odlišná měřítko, než pro běžné daňové subjekty, tudíž i žalobkyně v kontextu uvedeného veškerá požadovaná opatření přijala. Dále opětovně zdůraznila, že celá transakce je vysvětlitelná a byla vysvětlena záměrem prodat nástrojárnu jako celek nejvhodnějšímu zájemci, k čemuž nakonec i došlo, nikoli účasti žalobkyně na daňovém podvodu. Žalobkyně také zopakovala výtky vůči postupu správce daně při zjišťování obvyklé ceny strojů. Dále žalobkyně vytkla žalovanému, že se ztotožnil se správcem daně, který nepřipustně spojil závěr o neprokázání rozsahu přijetí zdanitelného plnění se závěrem o účasti žalobkyně na daňovém podvodu. Tyto závěry však nejsou slučitelné a použitá dvojí argumentace vede dle judikatury k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí. Pokud žalovaný nepřezkoumatelné rozhodnutí správce daně přezkoumal, zatížil i on své rozhodnutí nepřezkoumatelností. Závěrem uvedla, že žalovaný užil nesrozumitelnou formulaci pro popis zapojení žalobkyně do předmětného podvodu. Uvedl-li, že žalobkyně *věděla nebo měla a mohla vědět*, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, učinil současně dva protichůdné vzájemně se vylučující závěry. Žalobkyně tak bylo znemožněno se účinně bránit, když dosud neví, jakým způsobem měla být do údajného podvodu zapojena.
11. Žalovaný ve vyjádření k replice žalobkyně uvedl, že dle judikturních závěrů není povinností správce daně vymezovat opatření, která měl daňový subjekt preventivně přijmout. K žalobkyni připomenutému případu nákupů mobilních telefonů uvedl, že Generální finanční ředitelství vystupovalo v pozici koncového zákazníka a mobilní

telefony nakoupilo pro svou potřebu, nikoli k uskutečňování zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti, tudíž z přijetí tohoto plnění neuplatňovalo a ani nemohlo uplatnit nárok na odpočet daně. Judikurní závěry vymezující pravidla, za kterých může být daňovému subjektu odepřen nárok na odpočet z důvodu jeho uplatnění podvodně nebo zneužívajícím způsobem, proto nelze na postup finanční správy v dané věci aplikovat, neboť postih v podobě odepření nároku na odpočet daně byl zde vyloučen. Obezřetnost daňových subjektů je nutné vykládat optikou rozsudků SDEU, které posuzují nezbytnou míru obezřetnosti dle zjištěných konkrétních objektivních okolností jednotlivých obchodních případů. Čím větší nestandardnosti vzbuzující podezření existují, tím vyšší míru obezřetnosti je možné po daňovém subjektu požadovat a klást vyšší požadavky na rozsah a kvalitu jím učiněných opatření vůči obchodním partnerům. Daňový subjekt musí přijmout zejména taková opatření, která vyplynou z jednotlivých objektivních okolností, které nemůže daňový subjekt jako řádný hospodář ignorovat.

12. V dalším podání ze dne 21. 8. 2017 žalobkyně namítla, že Generální finanční ředitelství v případě nákupu mobilů vystupovalo jako plátc DPH. Jestliže § 109 ZDPH vyžaduje dostatečnou obezřetnost po všech plátcích DPH, není rozhodné, že nebyl uplatňován nárok na odpočet a zboží bylo pořízováno pro vlastní potřebu. Paralela s posuzovanou věcí je tedy na místě.
13. V podání doručeném soudu dne 6. 2. 2018 žalobkyně doplnila ke svému žalobnímu tvrzení o vytržení předmětné obchodní transakce prodeje 3 strojů z kontextu prodeje celé nástrojárny, rozsudek Okresního soudu v Prostějově ze dne 10. 10. 2017, č. j. 1 T 10/2017-1151, kterým byli T. P. a společnost N. zproštěni obžaloby ze zločinu kráčení daně v souvislosti s posuzovaným případem, a to z důvodu, že popsany skutek není trestným činem. Žalobkyně zdůraznila, že soud v trestním řízení provedl mnohem obsáhlejší dokazování než správce daně, zejména vyslechl žalobkyní navrhované svědky, z jejichž výpovědí učinil závěr, že celý obchodní případ byl důsledkem vývoje, který směřoval nejprve k leasingovému prodeji celé nástrojárny a v konečném důsledku pak skončil prodejem obchodního podílu společnosti S. včetně nástrojárny a všech kovoobráběcích strojů společnosti K. V. Svědky popsané postupy shledal soud logickými a uvedl, že jimi popsanou verzi skutkového děje nelze jednoznačně vyvrátit přímými důkazy ani souhrnem důkazů nepřímých. Trestní soud dále dospěl k závěru, že hodnota předmětných strojů byla cca 5 400 000 Kč, tudíž neobstojí závěr o nadhodnocení kupní ceny. Závěry správce daně a žalovaného v posuzované věci jsou tedy dle názoru žalobkyně hrubě zkreslené, neboť v porovnání s obsáhlým dokazováním v trestním řízení nemohou obstát. Žalovaný byl povinen zohlednit všechny aspekty předmětných transakcí a vyslechnout navržené svědky, jimiž chtěla žalobkyně prokázat hospodářský smysl transakce, jakož i svou dobrou víru. Z pouhého faktu neodvedení daně jiným subjektem nelze odpovědnost žalobkyně vyvozovat. Závěrem žalobkyně uvedla, že v posuzované věci došlo k nezákonné multiplikaci výběru DPH, neboť totožná daň byla doměřena také společnosti S., jakožto dalšímu účastníkovi údajného řetězce. Současně vysvětlila, že tuto skutečnost nemohla uplatnit v žalobě, neboť zpráva o daňové kontrole ve věci S. byla vyhotovena až po podání žaloby (12. 10. 2017) a žalobkyně se o této skutečnosti dozvěděla náhodně nahlédnutím do spisu Okresního soudu v Prostějově, sp. zn. 9 C 320/2017 ve věci jiného klienta zástupce žalobkyně týkající se slevy z kupní ceny při prodeji nástrojárny.
14. Při jednání soudu žalobkyně zdůraznila nemožnost současné existence závěru o nesplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH dle § 72 a 73 ZDPH a závěru o nutnosti

odepřít jí nárok na odpočet z důvodu její účasti na daňovém podvodu, což ve své judikatuře opakovaně vylučuje Nejvyšší správní soud. Dále poukázala na skutečnost, že žalovaný založil své rozhodnutí na vadné úvaze o přenosu důkazního břemene ze správce daně na žalobkyni, kterou učinil odpovědnou za prokázání jednání v dobré víře. Je totiž výlučnou povinností správce daně prokázat, že kupující věděl nebo vědět mohl a měl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu. Daňový subjekt neprokazuje svou nevinu.

15. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
16. Krajský soud předně uvádí, že žalobkyně v rozporu s § 71 odst. 2 s. ř. s. rozšiřovala žalobu o další žalobní body i po uplynutí lhůty k jejímu podání (tj. po datu 27. 2. 2017). Jedná se o námitku nerovného zacházení, vznesenou v souvislosti s poukazem na nákup mobilních telefonů Generálním finančním ředitelstvím, námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí z důvodu současného zaujetí závěru o neprokázání rozsahu přijetí zdanitelného plnění a závěru o účasti na podvodu, námitku nesrozumitelnosti závěru žalovaného o tom, v jaké míře se měla žalobkyně podvodu účastnit (všechny uvedené v podání ze dne 9. 6. 2017), jakož i námitku nezákonné multiplikace výběru DPH (uvedená v podání ze dne 6. 2. 2018). K žalobním bodům vzneseným po uplynutí lhůty k podání žaloby soud zásadně nepřihlíží.
17. Námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného pro rozpornost závěrů o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění a účasti žalobkyně na podvodu, žalobkyně při jednání soudu akcentovala jako stěžejní.
18. Krajský soud považuje za nezbytné uvést, že si je vědom judikatury Nejvyššího správního soudu týkající se vad, které je třeba zohlednit i bez námítky (resp. bez včasné vznesené námítky), tzv. z moci úřední. Podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je krajský soud povinen zrušit napadené správní rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v této souvislosti dovodil, že *„postup z moci úřední přichází v úvahu u vad spočívajících v nepřezkoumatelnosti podle § 76 odst. 1 písm. a) SŘS, a to proto, že nepřezkoumatelnost brání zpravidla věcnému přezkumu a posouzení důvodnosti žalobních námitek“* (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2008, č. j. 2 As 34/2006-73, část VI., č. 1546/2008 Sb. NSS). Jak rozšířený senát v další judikatuře vysvětlil, krajský soud musí zrušit rozhodnutí správního orgánu pro nepřezkoumatelnost, kterou žalobce konkrétně nenamítl, pokud *„rozhodnutí vůbec není schopno přezkumu z hlediska žalobních námitek. Tato vadnost a nemožnost podrobit rozhodnutí zkoumání musí být zjevná buď ze spisu (či z jeho absence), nebo z rozhodnutí samého, pokud bude postrádat srozumitelnost či důvody v takové míře, že vylučuje zkoumání důvodnosti žaloby, anebo ji soud sezná na základě jiných rozhodných skutečností, jež se dostanou do jeho sféry“* (usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, č. 2288/2011 Sb. NSS, bod 15).
19. Žalobkyni lze přisvědčit, že závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní. Než začne správce daně jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo. Pokud plátce neprokáže uskutečnění zdanitelného plnění (zda k němu vůbec došlo, či zda

k němu došlo v deklarovaném rozsahu), nárok na odpočet DPH mu vůbec nevznikne, a proto jsou zbytečné jakékoli úvahy o tom, že by mu neměl být (neexistující) nárok na odpočet přiznán z důvodu jeho nárokování zneužívajícím způsobem či v důsledku daňových podvodů. Postup plátce daně, který vykáže neexistující plnění, na základě něhož následně nárokuje odpočet DPH, lze sice také považovat za v jistém smyslu podvodný, avšak daňová povinnost mu v tomto případě bude zvýšena nikoli proto, že se dopustil či účastnil podvodu, ale proto, že nárok na odpočet mu vůbec nevznikl, neboť fakticky nebylo žádné zdanitelné plnění uskutečněno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28).

20. V posuzované věci však k výše popsané neschopnosti krajského soudu přezkoumat napadené rozhodnutí z hlediska žalobních námitek nedošlo. V žalobě vznesené námitky totiž směřují výlučně proti závěru žalovaného o účasti žalobkyně na daňovém podvodu a z žaloby nijak nevyplývá, že by byla žalovaná v nejistotě, k jakému ze dvou vzájemně se vylučujících závěrů žalovaný dospěl a jak má tudíž formulovat svou obranu.
21. Nad rámec nutného odůvodnění krajský soud uvádí, že rozhodnutí žalovaného za vnitřně rozporné nepovažuje. Z obsahu správního spisu vyplývá, že důvodem, pro který správce daně přešel z původního postupu k odstranění pochybností k zahájení daňové kontroly, byl závěr, že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění zdanitelného plnění přijatého od dodavatele N. a tím soulad uplatněného nároku na odpočet daně s § 72 odst. 3 ZDPH. Správce daně zpochybnil fyzické dodání strojů a převod vlastnického práva k nim, jejich tvrzené spuštění a ověření funkčnosti před předáním, jakož i na fakturách deklarované repasování strojů. V rozsáhlé zprávě o daňové kontrole správce daně vyslovoval postupně řadu dílčích závěrů a formuloval své hodnotící úvahy, které spočívaly v hodnocení popsaného obchodního řetězce jako toliko fakturačního bez fakticity plnění. Na str. 51 zprávy o daňové kontrole správce daně konstatoval, že *předložením formálně vyhovujících listinných důkazních prostředků daňovým subjektem a provedením svědeckých výpovědí nedošlo k faktickému prokázání souladu deklarovaných skutečností se zjištěným stavem*, což je bezpochyby závěr o neunesení důkazního břemene žalobkyní, které ji tížilo ve vztahu k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet dle § 72 ZDPH, tj. prokázání uskutečnění zdanitelného plnění. Správce daně však bezprostředně poté na str. 51 zprávy o daňové kontrole konstatoval, že k odchýlnému vyměření daně od daňového přiznání přistupuje z důvodu, že *k přijatým zdanitelným plněním od společnosti N. K., s. r. o. bylo v rámci řízení shromážděno dostatek objektivních okolností svědčících o tom, že dodání šetřených obráběcích center fakturovaných daňovému subjektu obchodní korporací N. K., na základě kterého si daňový subjekt nárokoval odpočet daně z přidané hodnoty, bylo součástí daňového podvodu*. Na straně 58 zprávy o daňové kontrole pak správce daně v rozporu se svým prvním konstatováním na str. 51 zprávy uvedl, že *předloženými důkazními prostředky byly veškeré deklarované obchodní transakce potvrzeny*. Lze tak konstatovat, že správce daně sice prve zaujal oba vzájemně nekompatibilní závěry, avšak již závěr zprávy o daňové kontrole vyznívá tak, že je žalobkyni nárok na odpočet daně odpírán na základě premisy její účasti na daňovém podvodu a nikoli z důvodu neunesení důkazního břemene o uskutečnění zdanitelného plnění. Žalovaný následně v odst. 45 žalobou napadeného rozhodnutí zcela explicitně konstatoval, že *ačkoli odvolatel skutečně unesl prvotní důkazní břemeno a prokázal splnění hmotněprávních a procesních podmínek vzniku a uplatnění nároku na odpočet ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH a § 73 odst. 1 ZDPH, dospěl prvoinstanční správce daně k závěru, a odvolací orgán tento závěr potvrdil, že odvolateli nárok na odpočet z dokladů vystavených dodavatelem N. nenáleží, neboť odvolatel věděl a vědět mohl, že se uvedeným plněním účastní*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

podvodu na DPH. O důvodu doměření daně tak nemůže být sporu a rozhodnutí žalovaného není nepřezkoumatelné.

22. V rozsudku ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48 Nejvyšší správní soud shrnul problematiku daňových podvodů takto:

„Pojem „podvod na dani z přidané hodnoty“ je správními soudy užíván ve smyslu judikatury SDEU, týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na dani z přidané hodnoty [viz rozsudky ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02, Halifax plc a další, ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd (dále jen „věc Optigen“), ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL (dále jen „věc Kittel“), ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében kft a Péter Dávid (dále jen „věc Mahagében“)].

Opakovaně se zde konstatuje, že „[o]bchod uvnitř Společenství se zdá být živnou půdou pro podvody na DPH, které mohou nabývat různých podob, ale jsou vždy organizovány „řetězově“ s tím, že „práva Společenství se nelze dovolávat pro zneužívající nebo podvodné účely“. Judikatura SDEU pod pojmem podvod na dani z přidané hodnoty 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 Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 – 156).

Kromě objektivních okolností je nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu. Ve věci Optigen je zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (věc Mahagében, bod 49). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na dani z přidané hodnoty, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu (viz rozsudek SDEU ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, Federation of Technological Industries a další, bod 33).

23. Pokud je ovšem 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 (viz věc Kittel). Není však povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být

nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60, a další).“

24. Podstatu podvodu popsal žalovaný v odst. 29 až 36 rozsudku tak, že správce daně detekoval řetězec S. → N. → žalobkyně → S., v jehož rámci proběhl fakturační přeprdej předmětných strojů. Transakce mezi S., N. a žalobkyní proběhla ve značně krátkém čase od 3. 3. 2014 do 31. 3. 2014 a došlo při ní k mnohonásobnému navýšení ceny při prodeji strojů žalobkyni, a to ze 758 000 Kč na 5 527 800 Kč (obojí v základu daně), jenž postrádá ekonomické opodstatnění, když na fakturách deklarované repasování provedeno nebylo. Současně správce daně zjistil, že obvyklá tržní cena strojů byla o více než polovinu nižší a žalobkyně pronajímala stroje témuž nájemci jako původní vlastník S. za takřka dvojnásobné nájemné při nezměněném technickém stavu strojů. Dále uvedl, že společnost N. je pro místně příslušného daně nekontaktní, při daňové kontrole bylo zjištěno, že vlastní daňovou povinnost vyplývající z uskutečněného zdanitelného plnění přiznala, avšak daň nezaplatila. V řešeném zdaňovacím období se zabývala zpracováním dřeva, přičemž nákupy pořizovala od nekontaktních subjektů, které nepodávaly daňová přiznání. Tato zjištění dle žalovaného svědčí o tom, že přímým pachatelem podvodu na DPH byla společnost N., která neodvedla předmětnou daň, a tak podvodem zatížila celý obchodní řetězec. Dále žalovaný učinil součástí popisu podvodu z dokazování vzešlé zjištění, že nájem strojů a jejich následný odkup společností S. od společnosti S. přes společnost N. a žalobkyni byl součástí koncepce obchodní strategie týkající se řešení finančních problémů S., přičemž jednotlivé obchodní případy byly prováděny systematicky a účelově. Zdůraznil, že v průběhu přechodu vlastnických práv ke strojům mezi jednotlivými články řetězce se stroje nacházely stále v nástrojárně a nájemce neprojevil vůli nevyužívat je ke své ekonomické činnosti. Dále zmínil zjištění správce daně o jím prověřovaných pohybech na bankovních účtech jednotlivých článků řetězce, které uskutečnily popisovanou řetězovou transakci, ačkoli nedisponovaly dostatkem finančních prostředků, a proto byly do transakce finančně zapojeny subjekty personálně nebo kapitálově s žalobkyní a společnostmi S. a S. propojené, přičemž odkázal na rozsáhlá zjištění správce daně. Popsané skutečnosti žalovaný v odst. 36 rozhodnutí shrnul tak, že veškeré deklarované obchodní transakce měly ryze formální charakter a jejich cílem bylo přes finanční řetězec simulovaných půjček a splátek vést k získání nadměrných odpočtů nejprve u žalobkyně, a následně u společnosti S., o čemž svědčí správcem daně detekované objektivní důkazy o nestandardnosti provedených obchodních transakcí s obráběcími centry, zejména o účelovém navýšení prodejní ceny.
25. Předmětná pasáž rozhodnutí žalovaného je převzetím textu uvedeného na str. 52 a 53 zprávy o daňové kontrole a odpovídá tedy tvrzení žalovaného, že se závěry správce daně ztotožnil. Krajský soud konstatuje, že správce daně zcela jednoznačně identifikoval obchodní řetězec a v něm chybějící, společností N. neodvedenou, daň. Zjištění o chybějící dani dal pak do souvislosti se zjištěním, že způsob, jakým žalobkyně obchodovala s předmětnou strojírenskou komoditou, zcela neodpovídal obecně očekávaným standardům. Zejména správce daně zdůraznil, že žalobkyně pasivně přijala cenu strojů dle znaleckého posudku zpracovaného pro prodávajícího N., který obsahoval závažné formální i věcné nedostatky, aniž si učinila vlastní průzkum, který by riziko neobjektivního cenového hodnocení eliminoval. Dále poukázal na skutečnost, že předmětné stroje byly v kupní smlouvě i fakturách deklarovány jako repasované, ačkoli žalobkyni muselo být známo, že žádné repasování strojů neproběhlo. I přes vysokou cenu

předmětných strojů, které žalobkyně hodlala dle svého tvrzení dlouhodobě pronajímat, proběhlo dle správce daně jejich převzetí od společnosti N. a kontrola jejich funkčnosti zcela formálně, žalobkyně stroje nepojistila a nezajistila jejich odborný servis, ačkoli neměla s jejich provozem žádné zkušenosti. Do smluv o nájmu poté převzala formulace používané v nájemních smlouvách ke kopírovacím zařízením (jejichž dlouhodobým pronájmem se zabývala). Všechny popsané skutečnosti při jejich položení do souvislosti se zjištěnou neodvedenou daní dodavatelem žalobkyně dle správce daně svědčí o tom, že cílem popsaných přeprodejů strojů bylo v rámci připravované koncepce za aktivní účasti žalobkyně prostřednictvím Dr. K., J. T. a Ing. Ch. získat přes finanční řetězec simulovaných půjček a splátek nadměrný odpočet nejprve u žalobkyně, a následně u společnosti S.

26. Krajský soud konstatuje, že správcem daně, a následně žalovaným popsaný sled na sebe navazujících skutečností, tvoří komplexní obraz o daňovém podvodu. Správce daně dospěl na základě rozsáhlých šetření a hodnocení provedených důkazů ve vzájemných souvislostech ke srozumitelnému závěru, že společnost N., jakožto dodavatel v řetězci, neodvedla státní podkladně vybranou daň, kterou si však následně odečetla žalobkyně, a to zřetelně za účelem zvýhodnění, neboť jí uskutečněné obchodní operace neodpovídaly běžným obchodním podmínkám. Namísto přímého prodeje strojů společností S. společnosti S. došlo k tomu, že se tyto stroje sice fakticky, avšak zcela formálně, staly cestou od společnosti S. ke společnosti S. uskutečněnou v krátkém čase, během něž došlo ke skokovému a realitě neodpovídajícímu nadhodnocení jejich ceny, vlastnictvím nejprve společnosti N., a poté žalobkyně, která je teprve převedla společnosti S. Tato cesta byla provázena uplatňováním nároků na odpočet daně, avšak současně nebyla jedním z článků řetězce odvedena daň na výstupu. Předmětné zdanitelné plnění se tak dle závěru správce daně stalo nástrojem nepřipustné „daňové optimalizace“ v podobě uplatnění nároku na odpočet daně podvodným jednáním.
27. Žalobkyně však již v průběhu daňové kontroly, následně pak v odvolání a nyní znovu v žalobě označuje popis podvodu učiněný správcem daně za konstrukt, který neodpovídá skutečnosti a je výsledkem vytržení popisovaných transakcí s předmětnými stroji z kontextu obchodního plánu prodeje nástrojárny, který ve svých podáních podrobně popsala a u něž nezastírá svou aktivní účast. Při svém popisu však zdůraznila, že její vlastní vstup do celé popisované transakce byl výsledkem vývoje vyjednávání se zájemci o nástrojárnu a nutností zohlednit jejich finanční možnosti. Žalobkyně tvrdí, že do celé transakce vstoupila až poté, co se ukázal nereálným (z důvodu nedostatku finančních prostředků) zamýšlený přímý prodej strojů spolu s celou nástrojárnou zájemci, jehož zajistila společnost N. (N. N.), avšak schůdnou se ukázala možnost prodeje ve splátkách prostřednictvím dlouhodobého nájmu s právem odkupu. Žalobkyně proto do transakce, která měla původně proběhnout jinak, vstoupila jako leasingový pronajímatel, tj. předmětné stroje odkoupila a pronajala je, zatím však dosavadnímu nájemci, nicméně za podmínek pro žalobkyni finančně výhodných. Skutečnost, že stroje předmětem dlouhodobého pronájmu nezůstaly, byla důsledkem nečekaného vstupu společnosti K. V. a.s. do obchodních jednání, jí nabídnuté výhodné podmínky, podmíněné však vlastnictvím, nikoli pronájmem strojů.
28. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v odst. 34 již připomínaného rozsudku ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48: „Ve fázi daňového řízení, v níž je dokazováno zneužívající uplatnění nároku na odpočet DPH, může daňový subjekt zůstat zcela pasivní, neboť svou důkazní

povinnost již splnil.“ Uvedené však neznamena, že by bylo upřeno právo daňového subjektu rozporovat tvrzení o skutečnostech, na nichž má dle správce daně spočívat daňový podvod.

29. Právě o to se žalobkyně snažila prostřednictvím návrhu na výslech osob, které měly jí uvedený průběh prodeje potvrdit a tím přispět k vyvrácení nesprávného závěru správce daně, že postupný převod strojů byl za účasti žalobkyně od počátku naplánován tak, jak ve výsledku proběhl, a že jediným racionálním vysvětlením byla snaha vylákat odpočet daně.
30. Správce daně se navrženými výsledky svědků zabýval ve zprávě o daňové kontrole opakovaně. Poprvé již na str. 24 a 25, kdy však odmítl výslech navržených svědků provést z důvodu jejich zjevné nezpůsobilosti osvětlit v té době správcem daně ještě rozporovanou skutečnost, že se zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak bylo deklarováno na předložených fakturách. K tomuto vypořádání krajský soud nepřihlížel s ohledem na posun v argumentaci žalovaným, který splnění podmínek nároku na odpočet dle § 72 a 73 ZDPH nerozporoval. Na str. 64 až 66 zprávy o daňové kontrole poté správce daně nejprve ocitoval, v jaké podobě učinila žalobkyně důkazní návrh na výslech svědků ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a dospěl k závěru, že dle žalobkynina vymezení skutečností, které měly být těmito svědky prokázány, se mají tyto vyjádřit k procesu řešení ekonomické situace společnosti S. v průběhu roku 2014, což však nebylo předmětem daňové kontroly. Dle závěru správce daně nebylo podstatné, kdo se podílel na vyhledávání potenciálních kupců nástrojárny a kdo zveřejňoval inzeráty k jejímu prodeji. Jelikož se navržení svědci neúčastnili obchodních transakcí žalobkyně, nebyli způsobilí svou výpověď objasnit skutečnosti, které se této transakce týkaly. Žalovaný se k nerealizovaným důkazním návrhům vyjádřil v odst. 50 svého rozhodnutí, v němž nad rámec důvodů uvedených správcem daně uvedl, že svědci by nemohli přinést zjištění žádných relevantních skutečností vztahujících se k prokázání dobré víry žalobkyně v obchodním vztahu se společností N.
31. Tímto paušálním vypořádáním navržených svědeckých výpovědí však žalovaný dle názoru soudu nerespektoval skutečný důvod, pro který žalobkyně tyto výsledky navrhovala. Žalobkyně netvrdila a netvrdí, že by jí označené osoby mohly osvědčit její dobrou víru při nákupu strojů od společnosti N., nýbrž tyto svědky navrhla k prokázání svého tvrzení, že se nejednalo o transakci komplexně od počátku připravenou v podobě, v jaké proběhla, nýbrž že šlo o transakci vyvíjející se s ohledem na podmínky na trhu, a tudíž že nešlo o předem připravenou konstrukci k vylákání daňového odpočtu ve spojení s nezaplacením daně dodavatelem. Těmito důkazními návrhy tak žalobkyně chtěla prokázat svou „verzi příběhu“, který, pokud by byl osvětlen komplexně, tj. s přihlédnutím k tomu, že nešlo o izolovaný prodej tří strojů, by byl s to správcem daně prokázat, že je jím tvrzená nelogičnost a ekonomická neopodstatněnost transakce vysvětlitelná, a to jinak, než účastí žalobkyně na podvodu. Neboli, že měl zpochybněný obchod hospodářský důvod. Krajský soud proto shledává žalobní bod a) opodstatněným.
32. Dále se krajský soud zabýval posouzením skutečností, které žalovaný vyjmenoval v odst. 38 napadeného rozhodnutí, jako objektivní skutečnosti prokazující, že žalobkyně „*mohla a měla vědět, ne-li věděla*“ o svém zapojení do podvodu na DPH. Krajský soud konstatuje, že žalovaný převzal a zestručnil text uvedený na str. 53 až 56 zprávy o daňové kontrole. Dle názoru krajského soudu je však uvedený seznam skutečností, jakkoli je rozsáhlý, toliko souborem spíše izolovaných, úvahami žalovaného neprovázaných konstatování o zjištěných skutečnostech, které však ničeho nevypovídají o vědomostech žalobkyně o

zapojení do podvodu, zejména pak o tom, že žalobkyně mohla vědět, či věděla, že její dodavatel N. neuhradí předmětnou daň na výstupu. Souvislost skutečností konstatovaných v odst. 38 napadeného rozhodnutí s alespoň možnou vědomostí žalobkyně o tom, že je společnost N. subjektem, který hodlá neodvést daň. Krajskému soudu není jasné, jak např. neexistence písemné objednávky, popřípadě skutečnost, že se stroje nacházely během změn jejich vlastníků stále na stejném místě, neprokázané repasování strojů, či nedostatek vlastních finančních prostředků zúčastněných subjektů, přispívají k závěru, že žalobkyně o záměrném nesplnění daňové povinnosti společnosti N. mohla vědět. Takový přístup k vymezení subjektivní stránky daňového podvodu dle názoru krajského soudu nelze akceptovat. Správce daně není oprávněn toliko za sebe zařadit bez vzájemného provázání tvrzení a závěrem konstatovat, že tyto skutečnosti sice samy o sobě o nezákonném jednání nesvědčí, avšak ve svém souhrnu již dokládají vědomou účast na podvodu. Žalovaný nevyložil příčinnou souvislost popsaných objektivních okolností a neprokázal, že by z těchto skutečností v souhrnu a ve vzájemných souvislostech bylo možné dovozovat, že žalobkyně věděla, že je či může být součástí podvodu či k němu svou neobežřetností být nápomocna.

33. Žalobkyně pak v žalobě také důvodně vytýká, že žalovaný zřetelně neměl ani ujasněno, zda tedy dle jeho názoru žalobkyně s ohledem na charakter jím zmíněných nestandardností obchodu o své účasti v podvodném řetězci věděla, či toliko mohla a měla vědět (viz odst. 37 a 39 napadeného rozhodnutí). Obdobně neurčitě se ostatně vyjádřil již správce daně v posledním odstavci na str. 56 zprávy o daňové kontrole. V kontrastu k tomu však žalovaný, stejně jako správce daně, na jiných místech svých rozhodnutí označili žalobkyni za osobu, jejíž jednání bylo cílené a záměrné (viz odst. 42 napadeného rozhodnutí). Je-li daňový subjekt označen za přímého aktéra předem připravené strategie vylákání daňové výhody, nemůže současně správní orgán vnášet pochybnosti do závěru o tom, zda daňový subjekt o účasti v podvodném řetězci věděl. Taková pochybnost činí rozhodnutí zcela nepřesvědčivým. Správce daně a žalovaný dle názoru soudu postupovali šablonovitě ve snaze dostat všem požadavkům, které v jednotlivých případech dnes již bohatá judikatura správních soudů a zejména SDEU nastolily. Dle názoru soudu je však třeba odlišit skutkové okolnosti jednotlivých případů.
34. S ohledem na skutečnost, že žalobkyně nabídla jinou skutkovou alternativu k závěrům správce daně a žalovaného, na základě níž by bylo možné vysvětlit situaci jiným způsobem, než její účasti na daňovém podvodu, avšak správce daně i žalovaný se odmítli touto alternativou (komplexním posouzením situace) zabývat a vyslechnout alespoň některé z žalobkyní navržených svědků, a dále s ohledem na skutečnost, že správce daně ani žalovaný nevysvětlili, jak jimi identifikované „objektivní skutečnosti“ dokládají vědomost žalobkyně o nezaplacení daně společností N., nezabýval se již dále krajský soud relevancí úvah, jimiž žalovaný posuzoval kvalitu žalobkyní přijatých opatření k zamezení účasti na podvodu.
35. S ohledem na výše uvedené krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil jako nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., jakož i pro vadu řízení spočívající v nevyslechnutí navržených svědků žalobkyně, přičemž nebylo možné vyloučit, že by při doplnění dokazování nedospěl žalovaný k odlišnému právnímu závěru, tudíž šlo o vadu, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Podle § 78 odst. 4 s. ř. s. soud vrací věc žalovanému k dalšímu řízení,

v němž je žalovaný vázán právními názory vyslovenými v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

36. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že v řízení procesně úspěšná žalobkyně má právo vůči žalovanému na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobkyně tvoří: 1) zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a 2) náklady za zastupování žalobkyně advokátem, stanovené dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“). Náklady za zastupování tvoří: a) odměna za zastupování ve výši 21 700 Kč za 7 úkonů právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) AT, tj. převzetí zastoupení, sepis žaloby, sepis dalších tří podání ve věci samé a účast u jednání soudu přesahujícího 2 hodiny [odměna za 1 úkon právní služby ve výši 3 100 Kč byla stanovena dle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 AT]; b) náhrada hotových výdajů ve výši 2 100 Kč za provedené úkony, tj. 7 x 300 Kč dle § 13 odst. 4 AT; c) náhrada cestovních výdajů za cestu k jednání soudu ze sídla zástupce žalobkyně z Prostějova do Olomouce a zpět, při ujetí celkem 38 km automobilem tov. zn. Hyundai, reg. zn. x, přičemž průměrná spotřeba benzínu dle TP činila 5,8 l na 100 km a částka základní náhrady za opotřebení vozidla činila 4,10 Kč/km dle vyhlášky MPSV č. 333/2018 Sb., tudíž částka za spotřebované pohonné hmoty při ceně benzínu Natural 95 33,10 Kč/l dle vyhlášky č. 333/2018 Sb. a opotřebení vozidla činila celkem 243 Kč; d) náhrada za promeškaný čas ve výši 200 Kč dle § 14 odst. 1 písm. a) AT, tj. 100 Kč za každou započatou půlhodinu, a to za 2 započaté půlhodiny strávené cestou na jednání soudu; e) částka 5 091,03 Kč, která odpovídá příslušné sazbě DPH z odměny a náhrad dle § 57 odst. 2 s. ř. s., tj. 21 % z částky 24 243 Kč (21 700 Kč + 2 100 Kč + 243 Kč + 200 Kč), neboť advokát žalobkyně je plátcem uvedené daně, a dále částka 110 Kč jako prokázané parkovné. Celková částka nákladů je tak součtem částek 3 000 Kč + 24 243 Kč + 5 091,03 + 110 Kč, tj. celkem 32 444,03 Kč.
37. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (§ 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení žalobkyni ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Místo plnění určil soud dle § 149 o. s. ř.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

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

Olomouc 30. srpna 2019

Mgr. Barbora Berková
předsedkyně senátu

v. z. Mgr. Jana Volková v. r.
člen senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

