



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové, soudkyně Mgr. et Mgr. Lenky Bahýřové, Ph. D., a soudce Mgr. Jiřího Lifky v právní věci

žalobkyně: **FEROSTAV, a.s.**

sídlem Vyšehradská 1349/2, Praha 2

zastoupena JUDr. Milanem Břeněm, advokátem

sídlem náměstí Míru 58/47, Svitavy

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 5. 2016, č. j. 22746/16/5300-21441-711898,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 5. 2016, č. j. 22746/16/5300-21441-711898, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč k rukám JUDr. Milana Břeně, advokáta.

Odůvodnění:

I.

Úvod a obsah žaloby

1. Žalobkyně se domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, jímž byla zamítnuta její odvolání proti celkem jedenácti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně I. stupně“), kterými jí byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben a květen 2013 a dále červenec 2013 až duben 2014. Daň byla doměřena proto, že správci daně dospěli k závěru, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně na vstupu ze zdanitelných plnění, která byla

poskytnuta v rámci podvodného jednání, o němž žalobkyně mohla vědět. Konkrétně šlo o nákup membránových stěn k montáži vysokotlakového kotle, které původně byly vydraženy v exekučním řízení jako šrot, avšak následně byly žalobkyní nakoupeny za násobně vyšší cenu.

2. Předně žalobkyně namítá vadu řízení, která mohla způsobit nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. Tu spatřuje ve skutečnosti, že dne 22. 7. 2014 podala námitku podjatosti tří úředních osob, avšak o jedné z těchto námitek, směřující proti Ing. M. M., nikdy nebylo rozhodnuto. Tato úřední osoba však v řízení následně prováděla podstatné procesní úkony.
3. Druhá podstatná vada řízení dle žalobkyně spočívá v tom, že jí ani jejímu zástupci nebylo umožněno účastnit se výslechu J. L., jednatele společnosti Schatzi s.r.o., provedeného dne 29. 7. 2014. O výslechu byl vyrozuměn pouze člen představenstva žalobkyně V. H., a to telefonicky pouhých patnáct minut před konáním výslechu. Pan H. jednak nebyl oprávněn žalobkyni na výslechu zastupovat, jednak byl objednán k lékaři, a tedy se výslechu nezúčastnil. Žalobkyni bylo postupem správce daně I. stupně upřeno právo zúčastnit se výslechu, který tedy měl být opakován za její přítomnosti.
4. Žalobkyně dále tvrdí, že napadené rozhodnutí je založeno na nesprávně zjištěném skutkovém stavu. Zpochybňuje závěr žalovaného, že došlo k daňovému podvodu, o němž žalobkyně mohla vědět. Žalobkyně i její obchodní partner, společnost Schatzi s.r.o., jsou spolehlivými plátcí DPH; za předchozí transakce se zbožím žalobkyně nenese žádnou odpovědnost. Mezi žalobkyní a dalšími články řetězce, v němž bylo zboží přeprořádáno, není žádné personální propojení. Jedno osobní spojení lze spatřovat v osobě J. L., jedná se však pouze o propojení mezi žalobkyní a společností Schatzi, mezi nimiž však došlo ke standardní obchodní operaci.
5. Zboží, za něž žalobkyně uplatnila odpočet daně na vstupu, dle závěrů žalovaného nemělo deklarovanou hodnotu, což ovšem nebylo prokázáno. Žalovaný vycházel ze závěrů znaleckého posudku ze dne 19. 3. 2012, vypracovaného pro účely exekučního řízení vedeného proti povinné společnosti Wertach CZ s.r.o., dle něž mělo zboží hodnotu 6 Kč/kg. Ke zpochybnění závěrů tohoto posudku žalobkyně v rámci odvolacího řízení doložila jednak vlastní znalecký posudek ze dne 18. 1. 2015, dle něž se hodnota zboží pohybovala mezi 180 až 240 Kč/kg, jednak nabídku od společnosti Bresson a.s., která za podobné zboží požadovala cenu 244 Kč/kg. Žalovaný však i přesto setrval na závěru, že cena zboží odpovídala 6 Kč/kg.
6. S cenou zboží souvisí i tvrzení žalovaného, že zboží nemělo žádné rozumné ekonomické využití, které žalobkyně též zpochybňuje. Poukazuje především na výslech svědka M. L., který uvedl, že se pokouší zprostředkovat prodej zboží do Bosny a Hercegoviny, případně Egypta. Žalobkyně má za to, že právě provedená daňová kontrola jí zhatila prodej zboží, neboť vyvolala nedůvěru na straně jejích potenciálních obchodních partnerů.
7. Dle žaloby není pravdou, že by společnost Drak Krakovany s.r.o. nabídla žalobkyni obdobné zboží za 100 000 Kč. Dále není pravdou, že by žalobkyně předmětné zboží koupila, ale nepřeskladnila. Z výslechů svědka P. Z. vyplynulo, že zboží bylo převezeno do jiného skladu.
8. Žalobkyně tvrdí, že se před provedením obchodu chovala dostatečně obezřetně, aby se případnému zapojení do daňového podvodu vyhnula. Jednak ověřila, že společnost Schatzi není v insolventi a je spolehlivým plátcem DPH, jednak zboží kupovala za standardní cenu

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

za okolností, které nevzbuzovaly podezření. K transakci byla vypracována velmi přesná smluvní dokumentace. Též předmětné zboží, tedy membránové stěny k montáži vysokotlakového kotle, zcela zapadá do předmětu podnikání žalobkyně, která vyrábí a montuje kotle po celou dobu své činnosti od roku 1995. Žalobkyně též provedla průzkum trhu, což prokázala nabídkou od společnosti Bresson. Dále žalobkyně nerezignovala na faktickou kontrolu nad zbožím, neboť je měla uskladněno ve svém skladu, zboží bylo též pojištěno. Žalovaný neuvedl, jaké jiné konkrétní opatření měla žalobkyně učinit, aby se ujistila, že se neúčastní daňového podvodu.

9. Závěrem žalobkyně uvedla, že dle jejího názoru nebyly splněny požadavky judikatury na prokázání, že mohla či měla o daňovém podvodu vědět. Dále uvedla, že orgány činné v trestním řízení nevyhodnotily uvedené transakce jako trestný čin, přičemž soud je těmito závěry vázán.

II.

Replika žalovaného a další podání žalobkyně

10. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.
11. K námitce, že nebylo rozhodnuto o námitce podjatosti M. M., uvedl, že žalobkyně svou námitku směřovala primárně proti J. P., jejíž podjatost shledána nebyla. Podjatost M. M. byla namítnuta pouze ve vztahu k J. P., a tedy o této námitce nebylo nutné samostatně rozhodovat.
12. Pokud jde o výslech svědka L., bylo nutné jej provést po předvedení policií nejvýše do 24 hodin, což je doba, po kterou směl být za tímto účelem zadržen. Správce daně vynaložil veškeré možné úsilí, aby včas kontaktoval zástupce žalobkyně nebo některého ze členů jejího statutárního orgánu; to se mu nakonec i povedlo, když kontaktoval V. H.. Pokud ten nebyl oprávněn sám žalobkyni při výslechu zastupovat, měl příležitost zařídit, aby žalobkyně oprávněnou osobu vyslala a za tímto účelem neformálně požádat o odložení výslechu.
13. Dále žalovaný odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí. Žalobní tvrzení nemohou nic změnit na tom, že se žalobkyně zapojila do řetězce podvodných obchodů, který byl v napadeném rozhodnutí popsán. Opatření, která žalobkyně dle svého tvrzení přijala k tomu, aby se podvodu neúčastnila, byla dle názoru žalovaného ryze účelová. Žalovaný netvrdil, že by žalobkyni zakoupené zboží nemělo žádné ekonomické využití, tvrdil však, že za daných podmínek jeho nákup neměl pro žalobkyni žádný rozumný ekonomický smysl. Žalobní argumentace se dále mýlí s odůvodněním napadeného rozhodnutí, když tvrdí, že žalobkyně zakoupené zboží přeskladnila; skutkové zjištění o tom, že zboží nebylo přeskladněno, se týkal společnosti Schatzi, nikoliv žalobkyně. Žalovaný tedy uzavřel, že podmínky pro odepření odpočtu daně z přidané hodnoty na vstupu z důvodu zapojení žalobkyně do podvodu, o němž věděla či mohla vědět, byly splněny.
14. Dne 19. 12. 2017 byl soudu doručen přípis žalobkyně, kde bez dalšího uvádí, že k věci zasílá důkaz. Přílohou tohoto podání bylo doplnění posudku znalce č. 71/15 ze dne 17. 10. 2017 vypracované Ing. R. P.; dle úvodu posudku se jedná o aktualizaci původního posudku k datu vypracování.

III.

Obsah správního spisu

15. Ze správního spisu soud zjistil následující, pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti.
16. Dne 3. 4. 2014 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem byla daň z přidané hodnoty za leden 2013 až duben 2014, a to v souvislosti s plněními vztahujícími se ke společnostem Schatzi, PRINSPEL - M-T MARKET, s.r.o., Drak Krakowany a Wertach CZ.
17. Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 12. 2. 2015, č. j. 375516/15, vyplývá, že žalobkyni nebyl uznán nárok na odpočet daně na vstupu z přijatého plnění od společnosti Schatzi, konkrétně nákupu železných svařenců a membránových stěn elektrárenských kotlů. V návaznosti na zjištění daňové kontroly byla žalobkyni platebními výměry správce daně I. stupně specifikovanými ve výroku napadeného rozhodnutí žalovaného doměřena daň z přidané hodnoty.
18. Žalobkyně proti doměření daně brojila odvoláním, jež bylo napadeným rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 5. 2016, č. j. 22746/16/5300-21441-711898, zamítnuto. Žalovaný dospěl, k závěru, že žalobkyně byla vědomě součástí řetězové transakce, jejímž účelem byl podvod na dani z přidané hodnoty. Tento závěr byl založen na následujících zjištěních. Jednak předmětné zboží v průběhu řetězce transakcí začalo být prodáváno za podstatně vyšší cenu. Dále pak žalobkyně byla silně personálně propojena se společností Schatzi, neboť jednatel této společnosti J. L. vypověděl, že se cítí být zaměstnancem žalobkyně a že funkci jednatele ve společnosti Schatzi reálně nevykonává. Žalobkyně dle závěrů žalovaného od společnosti Schatzi zakoupila předmětné zboží za cenu 18 060 418,42 Kč bez DPH, aniž by tuto kupní cenu zaplatila, a to navíc za situace, kdy o několik měsíců předtím měla možnost totožné zboží zakoupit za cenu 100 000 Kč od společnosti Drak Krakowany, což odmítla. Dále pak žalovaný poukázal na skutečnost, že zboží bylo po celou dobu uskladněno v prostorách vlastněných žalobkyní.

IV.

Posouzení věci městským soudem

19. Městský soud v Praze, vázán v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. rozsahem žalobních bodů, přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž podle § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu.
20. Žaloba je důvodná.
21. Vzhledem k tomu, že soud napadené rozhodnutí zrušil pro nedostatečně zjištěný skutkový stav a jinou vadu řízení, rozhodl v souladu s § 76 odst. 1 písm. b), c) s. ř. s. bez nařízení ústního jednání.

a) Vady řízení

22. Nejprve se soud zabýval namítanými vadami řízení. Podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. soud zruší rozhodnutí správního orgánu pro vady řízení, které mohly způsobit jeho nezákonnost.
23. Žalobkyně zaprvé namítala, že nebylo rozhodnuto o její námitce podjatosti úřední osoby M. M. ze dne 22. 7. 2014. Žalovaný nepopíral, že o této námitce nebylo rozhodnuto, avšak dle jeho názoru o této námitce nebylo třeba rozhodovat, jelikož žalobkyně podjatost M.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

M. spatřovala pouze v jejím blízkém pracovním vztahu k J. P., jejíž podjatost nebyla shledána.

24. Soud z textu námitky podjatosti ověřil, že žalobkyně tyto námitky skutečně primárně směřovala proti dvěma úředním osobám, a to J. P. a Ing. L. K. Na závěr odůvodnění námitky podjatosti J. P. však uvedla: „Co se týče její kolegyně Ing. M., tak ta by měla být z řízení vyloučena, jelikož jde o blízkou spolupracovnici J. P.“
25. Soud má za to, že správce daně měl v uvedeném textu identifikovat též námitku podjatosti M. M., a to v souladu s § 70 odst. 2 daňového řádu, dle něž se podání posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno. O této námitce tedy mělo být dle § 77 odst. 4 daňového řádu rozhodnuto. Nestalo-li se tak, jedná se o vadu řízení.
26. Soud dále zkoumal, zda tato vada mohla mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí, přičemž dospěl k negativnímu závěru. Žalobkyně skutečně za jediný důvod podjatosti M. M. označila její vztah k J. P., jejíž podjatost byla namítána primárně. O námitce podjatosti J. P. bylo přitom řádně rozhodnuto ředitelem Finančního úřadu pro Středočeský kraj, Územního pracoviště v Kolíně, dne 30. 7. 2014, přičemž žalobkyně proti důvodům tohoto rozhodnutí v žalobě nic nenamítala. Je tedy zřejmé, že z důvodů uvedených žalobkyní nemohla být podjatá ani M. M., a bylo by ryzím formalismem, zrušil-li by soud napadené rozhodnutí žalovaného jen proto, že o této námitce podjatosti nebylo vydáno rozhodnutí. Tato vada řízení tedy ke kasačnímu zásahu soudu vést nemohla.
27. Dále soud posoudil žalobní bod, dle něž bylo žalobkyni odepřeno její právo zúčastnit se výsledku svědka J. L.
28. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků v daňovém řízení užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem.
29. Podle § 96 odst. 5 daňového řádu má daňový subjekt právo být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky; o provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení.
30. Žalovaný tvrdil, že v daném případě hrozilo nebezpečí z prodlení, neboť svědek L. se k výpovědi opakovaně nedostavil a teprve dne 29. 7. 2014 byl na druhý pokus předveden policií. S tímto hodnocením se soud ztotožňuje, avšak i za dané situace měl správce daně postupovat tak, aby v co největší možné míře šetřil práva žalobkyně. Měl tedy výsledek svědka provést bez její přítomnosti až v okamžiku, kdy by bylo zřejmé, že se žalobkyně výsledku dne 29. 7. 2014 nebude chtít nebo moci zúčastnit.
31. Z úředního záznamu ze dne 29. 7. 2014, č. j. 3408275/14/2111-05402-203313, vyplývá, že svědek byl předveden tohoto dne v 6:30. Správce daně se pokusil okamžitě telefonicky kontaktovat právního zástupce žalobkyně, což se mu nedařilo, následně se pokusil dovolat členům představenstva žalobkyně. V 6:45 se dovolal V. H., členovi představenstva žalobkyně, jemuž bylo dle úředního záznamu oznámeno zahájení svědecké výpovědi v 7:00.
32. Soud konstatuje, že uvedený postup byl za daných okolností neadekvátní. Podle § 26 odst. 3 zákona č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky, lze osobu zajistit za účelem předvedení nanejvýš na 24 hodin od okamžiku omezení její osobní svobody. Ačkoliv ze správního spisu nevyplývá, kdy přesně byl svědek zadržen, v protokolu o jeho výpovědi se

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

uvádí, že byl „*dnes kontrolován Policií ČR a následně předveden*“. Je tedy evidentní, že zákonná lhůta pro omezení předvedeného svědka na osobní svobodě musela uplynout až dne 30. 7. 2014. Nebyl tedy důvod provádět výslech již v časných ranních hodinách dne 29. 7. 2014.

33. Správce daně měl vyčkat podstatně déle, zda se mu nepodaří kontaktovat advokáta žalobkyně. Není příliš překvapivé, že advokát nezvedal telefon před sedmou hodinou ranní, a naopak je pravděpodobné, že o několik hodin později by správce daně mohl být úspěšnější. Zbývalo by potom ještě dost času k tomu, aby byl výslech uskutečněn v odpoledních hodinách za přítomnosti zástupce žalobkyně. Pokud se již správce daně rozhodl spokojit s tím, že se dovolal členovi představenstva žalobkyně, který nebyl oprávněn za ni samostatně jednat, měl mu dát dostatečný prostor k tomu, aby se pokusil zajistit účast zástupce žalobkyně při výslechu. Dle úředního záznamu správce daně bylo však telefonátem v 6:45 členovi představenstva žalobkyně toliko sděleno, že se výslech uskuteční v 7:00. Přitom z tohoto záznamu ani není zřejmé, že by člen představenstva žalobkyně dal jakkoliv najevo vůli žalobkyně výslechu se nezúčastnit (kterou by beztak sám nebyl oprávněn projevit). Není tedy zřejmé, z čeho vycházel žalovaný, když ve vyjádření k žalobě uvedl, že člen představenstva žalobkyně dostal příležitost požádat o odložení výslechu, které nevyužil.
34. Soudu tedy nezbylo než uzavřít, že výslech svědka J. L. byl proveden v rozporu se zákonem. V souladu s výše citovaným § 93 odst. 1 daňového řádu tedy tento výslech nemohl být použit jako důkaz v daňovém řízení. Pokud žalovaný z nezákonného důkazu vycházel, zatížil tím řízení vadou.
35. Jak ovšem uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 8. 2013, č. j. 4 As 28/2013-24, č. 2938/2014 Sb. NSS, bodě 32, i v případě, kdy správní orgán vycházel z nezákonného důkazu, lze žalobu proti jeho rozhodnutí zamítnout, pokud zjištěný skutkový stav ob stojí na základě důkazů ostatních. Soud proto v nyní projednávané věci přistoupil k posouzení skutkového stavu, který vzal žalovaný za základ svého rozhodnutí, přičemž mimo jiné zkoumal, zda tento skutkový stav ob stojí i bez přihlédnutí k výpovědi svědka L.

b) Zapojení žalobkyně do daňového podvodu

36. V projednávané věci žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně uvedl, že žalobkyně splnila zákonné podmínky pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty na vstupu. Shledal však, že jsou důvody k odepření tohoto odpočtu z důvodu zapojení žalobkyně do podvodného řetězce transakcí, jehož jediným účelem bylo uplatnění odpočtu na DPH.
37. Pojem „daňový podvod“ odůvodňující odepření nároku na odpočet daně na vstupu 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 šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, bod 24, a judikatura Soudního dvora Evropské unie tam extenzivně citovaná).
38. Za předpokladu, že je prokázáno, že k daňovému podvodu došlo, je třeba u každého jednotlivého plátce zkoumat, zda o tomto podvodu věděl, či vědět měl nebo mohl. Ohledně této skutečnosti tíží důkazní břemeno správce daně (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 12. 2012, C-285/11, Bonik, body 35 a 37, a dále rozsudky

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, bod 32, a ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, body 53 a 54).

39. V projednávané věci byl řetězec transakcí žalovaným popsán tak, že společnost DRAK Krakovany nejprve zboží vydrazila za cenu 570 000 Kč ve veřejné dražbě uskutečněné v rámci exekučního řízení vedeného proti společnosti Wertach CZ, která je původně vlastnila. Následně bylo zboží za cenu 100 000 Kč prodáno společnosti Prinspel. Společnost Prinspel následně zboží prodala za cenu 17 877 642 Kč společnosti Schatzi, přičemž neodvedla DPH na výstupu ve výši 3 754 305 Kč. Společnost Schatzi následně zboží za cenu 18 060 418,42 Kč + DPH ve výši 3 792 688 Kč prodala žalobkyni, jež uplatnila nyní sporný odpočet daně na vstupu.
40. Žalovaný svůj závěr o tom, že došlo k daňovému podvodu, o němž žalobkyně věděla či mohla vědět, založil zejména na následujících podezřelých znacích transakce. Jednalo se o razantní navýšení ceny, skutečnost, že žalobkyně měla dříve příležitost totožné zboží koupit za řádově nižší cenu, personální propojení žalobkyně a společnosti Schatzi a skutečnost, že cena zboží ve skutečnosti nebyla zaplacená.
41. Prvním podezřelým znakem řetězce transakcí je markantní navýšení ceny prodáváného zboží. Žalobkyně se v žalobě bránila, že zvýšení ceny je způsobeno skutečností, že až společnost Schatzi rozpoznala skutečnou hodnotu zboží způsobenou jeho možným průmyslovým využitím k původnímu účelu, zatímco předchozí vlastníci je bezdůvodně považovali za šrot.
42. Žalovaný při zjišťování hodnoty zboží vycházel především ze znaleckého posudku Oceňovací a znalecké kanceláře s.r.o., znalce v oboru oceňování majetku, ze dne 19. 3. 2012, č. 4405-551/2012, jenž byl vypracován pro účely exekuční dražby, v níž zboží vydrazila společnost DRAK Krakovany. V tomto posudku znalec dospěl k závěru, že zboží bylo vyrobeno pro specifický účel, železný materiál má specifické tvary, které brání obecnému využití. Znalec též přihlédl k tomu, že zboží bylo již opotřeбенé. Dle názoru znalce tedy nebylo pro zboží možné najít jiné využití, než jeho výkup jako šrotu. Výsledná cena oceňovaného majetku dle posudku činila 6 Kč/kg.
43. Žalobkyně uvedený posudek zpochybňovala, a to již v daňovém řízení, přičemž tvrdila, že uvedené ocenění je zapříčiněno nedostatkem odborných znalostí, kterými žalobkyně, na rozdíl od předchozích vlastníků zboží a znalce v oboru oceňování majetku, disponuje. Byla to tedy až žalobkyně, respektive společnost Schatzi, které měly objevit skutečnou hodnotu zboží. To žalobkyně prokazovala znaleckým posudkem, který sama nechala zpracovat. Z posudku znalce v oboru bezpečnosti práce, energetiky se zvláštní specializací na tlaková zařízení, parní kotle a tlakové nádoby Ing. R. P. ze dne 16. 1. 2015, č. 71/15, vyplývá, že cena zboží činí 180 – 240 Kč/kg; znalec k ocenění uvedl, že na otázku je „těžko odpovědět“, avšak „dá se říci, že rozumné ceny šrotů a membránových stěn dimenzované na tyto tlaky a teploty se pohybují v relaci 180 – 240 Kč/kg“.
44. Soud je nucen konstatovat, že ani jeden z uvedených posudků není natolik přesvědčivý, aby z něj bylo možno učinit jednoznačný závěr o skutečné ceně zboží. Na jedné straně se soud s žalovaným plně ztotožňuje v závěru, že znalecký posudek předložený žalobkyní v daňovém řízení je nepřesvědčivý. Znalec Ing. P. v posudku uvádí, že cenu stanovil pouze vlastním odhadem, aniž by alespoň zhruba uvedl, jak tento odhad provedl. Posudek neobsahuje žádná výchozí data, z nichž by vycházel. Navíc sám znalec svůj závěr

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

formulacemi použitými v posudku značně relativizuje. Žalobkyni se tedy tímto posudkem nemohlo podařit prokázat, že reálná cena zboží je skutečně tak vysoká, jak tvrdí.

45. Na druhé straně však ani posudek Oceňovací a znalecké kanceláře s.r.o. není přesvědčivý. V posudku totiž není vysvětleno, z jakých konkrétních důvodů nelze zkoumané zboží použít k jeho původnímu účelu. Jediné zdůvodnění tohoto závěru lze nalézt v úvodu kapitoly 2.3 posudku na str. 9, kde uvádí následující: „*Jelikož jde o železný materiál, jehož využití je značně omezené, a to z důvodů nestandardních tvarů jednotlivých kusů, které byly vyhotoveny pro specifické účely, pak jedinou reálnou možností využití tohoto materiálu je jeho výkup*“. Tento závěr je za prvé dosti obecný, za druhé lze pochybovat, zda pro něj znalec disponoval dostatečnou odborností. V tomto dílčím ohledu lze souhlasit s žalobkyní, že posuzovaný materiál měl relativně specifické využití jako izolace průmyslových kotlů. Když už se žalovaný rozhodl své rozhodnutí založit mimo jiné na skutkovém závěru, že zboží nebylo možno dále využít ke svému původnímu účelu, nemohl se spokojit pouze s uvedeným vágním a blíže neodůvodněným závěrem znalce v obecném oboru oceňování majetku, nýbrž měl dalším dokazováním, případně i znaleckým zkoumáním, zjišťovat, zda zboží skutečně bylo k původnímu účelu nepoužitelné.
46. Na tomto místě je třeba znovu připomenout, že ohledně zapojení žalobkyně do daňového podvodu leželo důkazní břemeno na žalovaném. Pokud tedy proti sobě stály dva znalecké posudky, z nichž ani jeden neposkytoval přesvědčivý obrázek o zjišťované skutečnosti, bylo povinností žalovaného, nikoliv žalobkyně, opatřovat další důkazy. Zvláště za situace, kdy znalec z oboru energetiky ve svém, byť nedostatečně odůvodněném, posudku, přitakal tvrzení žalobkyně o možnosti dalšího využití zboží k původnímu účelu, měl žalovaný vůči znalci vznést dotaz na doplnění jeho posudku, případně nechat vypracovat další posudek jiným znalcem v témže oboru.
47. Pokud žalovaný nedisponoval přesvědčivým závěrem o skutečné ceně zboží opírajícím se o znalecké zkoumání, nemohl ani odmítnout jako nedůvěryhodný žalobkyní navržený důkaz, a to nabídku od společnosti Bresson a.s., která v minulosti za podobné zboží požadovala cenu 244 Kč/kg. Závěr o nedůvěryhodnosti tohoto důkazu se totiž opíral zejména o posudek Oceňovací a znalecké kanceláře s.r.o., který, jak soud uvedl výše, sám o sobě nebyl dostačující.
48. Lze tedy uzavřít, že závěr žalovaného o skutečné ceně zboží neměl oporu v tvrzených důkazech. Proto soud neprováděl jako důkaz další, třetí znalecký posudek vypracovaný znalcem v oboru tepelných energetických zařízení, Ing. F. H., CSc., který žalobkyně předložila v průběhu řízení před soudem. Za situace, kdy žalovaný v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno ohledně nižší reálné ceny zdanitelného plnění, neměla žalobkyně povinnost sama navrhopvat další důkazy ke zpochybnění vadně zjištěného skutkového stavu. Navíc, i kdyby soud uvedený znalecký posudek provedl jako důkaz v řízení před soudem, bylo by v každém případě nutné věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení z důvodu dalších vad zjištěného skutkového stavu, které budou popsány níže. Nic však nebrání tomu, aby žalovaný znalecký posudek Ing. H. provedl jako důkaz v pokračujícím řízení.
49. Soud tedy shrnuje, že žalovaný neprokázal svůj závěr, že přijaté zdanitelné plnění nebylo použitelné pro svůj původní účel, a tedy nemělo žalobkyní deklarovanou hodnotu. Pokud nebylo postaveno najisto, jakou hodnotu dané zboží reálně mělo, nebylo možné ani posoudit tvrzení žalobkyně, že k markantnímu navýšení jeho ceny v řetězci transakcí

došlo právě proto, že počáteční články řetězce neměly dostatečné odborné znalosti k tomu, aby reálné potenciální využití a cenu zboží posoudili.

50. Žalovaný v napadeném rozhodnutí poukazoval kromě samotného navýšení ceny zboží v průběhu řetězce jeho prodejů též na skutkové zjištění, že žalobkyně dříve dostala příležitost totožné zboží koupit od společnosti Drak Krakowany za částku 100 000 Kč, avšak tuto možnost odmítla (srov. body 27, 53 a 60 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Žalobkyně tvrdila, že toto zjištění nemá oporu v dokazování. Žalovaný v bodu 27 napadeného rozhodnutí uvedl, že danou skutečnost zjistil z výpovědi svědka, společníka společnosti Prinspel, P. S. Soud se seznámil s protokolem o této svědecké výpovědi ze dne 14. 5. 2014, č. j. 2675664/14/2115-05403-208830, avšak byl nucen konstatovat, že obsah výpovědi je v napadeném rozhodnutí značně posunut.
51. Svědek popsal situaci, kdy společnost Drak Krakowany měla předmětný materiál uskladněný ve skladě vlastněném žalobkyní, přičemž svědkova společnost Prinspel měla za úkol zprostředkovat vyprázdnění tohoto skladu. Svědek uvedl, že v té době se ohledně prodávaného zboží radil s žalobkyní, která jej však tehdy koupit nechtěla. Přesně svědek uvedl: „*Ohledně jeho využití [tj. využití zboží, pozn. soudu] jsme se poradili s FEROSTAV a.s., který v té době neměl zájem vstupovat do kontraktu.*“. Dále již svědek k této otázce nic neuvedl a ani správce daně ho nevedl k bližšímu rozvedení uvedeného tvrzení. Následně žalovaný z této věty dospěl k závěru, že svědek S. nabízel žalobkyni možnost zboží zakoupit právě za cenu 100 000 Kč, za niž ji později odkoupila společnost Prinspel, přičemž žalobkyně takovouto nabídku odmítla.
52. Dle názoru soudu však takto dalekosáhlý význam, který je navíc pro žalobkyni značně nepříznivý, uvedené jediné větě z výpovědi svědka S. přikládat nelze. Svědek totiž uvedl jen to, že žalobkyně dané zboží v závěru roku 2012 od společnosti Drak Krakowany nechtěla odkoupit. Soud s žalovaným souhlasí, že se nejedná jako příliš pravděpodobné, že by žalobkyně o totožné zboží neměla zájem v závěru roku 2012, ale následně by je o několik měsíců později zakoupila. Klíčovou skutečnost, kterou žalovaný kladl žalobkyni k tíži, totiž že žalobkyně v roce 2012 věděla, že je zboží k mání za podstatně nižší cenu, než za kterou ji o několik měsíců koupila, však žalovaný neprokázal, neboť svědek o nabízené ceně nic nevypověděl. Žalovaný z výpovědi svědka pouze dovodil skutečnost, kterou svědek neuvedl, a to v neprospěch žalobkyně.
53. V dokazování tedy nemá oporu nejen skutkové zjištění žalovaného, že reálná cena zboží byla nižší, než za kterou je žalobkyně koupila, ale ani další skutkové zjištění, podle kterého měla žalobkyně dříve odmítnout toto zboží zakoupit za podstatně nižší cenu.
54. K výše uvedenému přistupuje další okolnost, kterou žalovaný kladl žalobkyni k tíži, totiž její personální propojení s jednatelem společnosti Schatzi, od níž žalobkyně zboží koupila, J. L. Toto zjištění se však zejména opíralo o výpověď J. L. při výslechu provedeném dne 29. 7. 2014, neboť právě v tomto výslechu J. L. uvedl skutečnosti, z nichž bylo možné dospět k závěru, že byl na žalobkyni existenčně závislý, dle vlastního tvrzení byl jejím zaměstnancem i v době uskutečnění sporné transakce a že funkci jednatele společnosti Schatzi vykonával toliko formálně. Jak ovšem bylo uvedeno výše, výslech J. L. byl proveden nezákonně, neboť žalobkyni bylo znemožněno se tohoto výslechu účastnit. Soud je si vědom, že dožádáním na Českou správu sociálního zabezpečení bylo prokázáno, že J. L. byl v minulosti zaměstnancem žalobkyně, avšak tato skutečnost sama o sobě neprokazuje ani zdaleka tak intenzivní spojení jednatele společnosti Schatzi s žalobkyní,

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

jako bylo popsáno v napadeném rozhodnutí. Napojení jednatele společnosti Schatzi na žalobkyni v rozsahu uvedeném v napadeném rozhodnutí tedy také nelze považovat za prokázané, a jedná se tak o další část skutkového stavu zjištěného žalovaným, který nemá oporu v provedeném dokazování.

55. Ze skutkového stavu tak, jak byl zjištěn žalovaným, tedy v řízení před soudem neobstály tři podstatné prvky, tedy intenzivní personální propojení žalobkyně a společnosti Schatzi, skutečná cena zdanitelného plnění a žalobkyní nevyužitá předchozí možnost koupit totožné zboží za nižší cenu. Za takové situace soudu nezbylo, než napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. b), c) s. ř. s. zrušit, a to jednak proto, že skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, vyžaduje rozsáhlé a zásadní doplnění, jednak pro související vadu řízení spočívající v provedení nezákonného výsledku svědka J. L. dne 29. 7. 2014.
56. Soud zdůrazňuje, že obsahem tohoto rozsudku není závěr, že se žalobkyně na podvodu nepodílela. Stále je totiž přítomno několik značně podezřelých okolností, a to jednak skutečnost, že žalobkyně nikdy za přijaté zdanitelné plnění společnosti Schatzi nezaplatila, a jednak fakt, že žalobkyní nakoupené zboží bylo od počátku přítomno ve skladech vlastněných žalobkyní. Žalovaný však své závěry vystavěl na daleko širším okruhu skutečností, z nichž podstatná část neobstála. Soud nemohl vykročit ze své role a nahrazovat činnost správce daně, ať už prováděním rozsáhlého dokazování, které by dodatečně podepřelo skutkové závěry žalovaného, nebo aprobační závěrů napadeného rozhodnutí na základě značně odlišného skutkového stavu, než z jakého vycházel žalovaný. Nelze tedy vyloučit, že v pokračujícím řízení žalovaný doplní takové zákonně pořízené důkazy, které odůvodní závěr, že se žalobkyně dopustila podvodu na DPH, respektive o takovém podvodu věděla či mohla vědět, to však soud nyní nemůže předjímat.
57. Jelikož žalovaný zatím neunesl své důkazní břemeno ohledně svého tvrzení, že se žalobkyně účastnila na podvodu a že o tom věděla či mohla vědět, nemohl se soud zabývat otázkou, zda žalobkyně učinila dostatečná opatření k tomu, aby se účasti na podvodu vyhnula. Zkoumání, zda žalobkyně taková opatření provedla, by totiž bylo namístě až v případě, kdy by správce daně prokázal existenci daňového podvodu, a zároveň skutečnosti, na základě kterých lze učinit závěr, že žalobkyně v době vzniku nároku na odpočet daně na vstupu mohla či měla o tomto podvodu vědět. Až tehdy by totiž přešlo důkazní břemeno zpět na žalobkyni, která by musela prokázat, že učinila dostatečná opatření k tomu, aby se účasti na podvodném jednání vyhnula (viz rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012, C-80/11 a C-142/11, Mahagében a David, body 59 až 61, a výše citovaný rozsudek téhož soudu ve věci PPUH Stehcemp, body 51 a 52).

V.

Závěr a náklady řízení

58. Soud uzavírá, že napadené rozhodnutí bylo založeno na skutkovém stavu, který z podstatné části neměl oporu ve spise, respektive v zákonně provedených důkazech. Proto bylo napadené rozhodnutí v souladu s § 76 odst. 1 písm. b), c) s. ř. s. zrušeno a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný je v dalším řízení v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. právním názorem vysloveným v tomto rozsudku vázán.
59. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle něž má právo na náhradu nákladů ten účastník, který byl v řízení úspěšný, v tomto případě tedy žalobkyně.

Její náklady tvoří jednak soudní poplatek ve výši 3 000 Kč, dále pak tři úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), tedy převzetí právního zastoupení, podání žaloby a repliky k vyjádření žalovaného. Podle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, činí výše odměny za jeden úkon právní služby 3 100 Kč ($3 \times 3\,100 = 9\,300$). Náhrada hotových výdajů pak dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu tvoří 300 Kč za každý úkon ($3 \times 300 = 900$). Odměna advokáta tak činí 10 200 Kč a DPH ve výši 21 %, celkem tedy 12 342 Kč. Spolu se soudním poplatkem je tedy žalovaný povinen zaplatit žalobkyni celkem 15 342 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 21. června 2018

JUDr. Ing. Viera Horčicová, v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.