



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudců Mgr. Barbory Berkové a Mgr. Michala Rendy ve věci

žalobce: **F., s. r. o., IČO X**
sídlem S. 2911/20, P.
zastoupený **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s. r. o., IČO
26879411
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 11. 2015, č. j. 38566/15/5300-21443-708158, ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 11. 2015, č. j. 38566/15/5300-21443-708158, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 23 570 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám společnosti **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s. r. o., IČO 26879411, se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín.

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 11. 2015, č. j. 38566/15/5300-21443-708158, jímž byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena

rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“), dodatečné platební výměry, ze dne 13. 3. 2015, č. j. 450138/15/3107-50521-800637, č. j. 450233/15/3107-50521-800637 a č. j. 450318/15/3107-50521-800637, jimiž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období duben 2011 ve výši 1.160.000 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále v částce 232.000 Kč, za zdaňovací období listopad 2011 ve výši 1.820.000 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále v částce 364.000 Kč a za zdaňovací období červen 2012 ve výši 1.196.118 Kč.

2. Žalobce zakoupil od společnosti D., s. r. o. (dále jen „D.“) prototypy strojů (kovací stroj, stroj na srážení hran, stroj na děrování otvorů), společnost D. deklarovala přijetí strojů od španělské společnosti L. T. SL. Správce daně na základě daňové kontroly na DPH za zdaňovací období duben a listopad 2011 a duben a červen 2012 dospěl k závěru, že předmětná zdanitelná plnění byla součástí daňového podvodu a neuznal žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně z těchto přijatých zdanitelných plnění.
3. Žalobce s rozhodnutím nesouhlasil, dle jeho názoru je zatíženo podstatnými vadami. Ze strany žalovaného došlo k nesprávnému posouzení právní otázky a rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Žalovaný ani v napadeném rozhodnutí neuvedl, v čem by měl daňový podvod spočívat. Žalobce namítal, že se v daném případě nejednalo o podvod. Z judikatury vyplývá, že aby se jednalo o podvod na DPH, muselo by dojít k neodvedení daně v řetězci dodavatelů, kteří měli povinnost tuto daň odvést, nebo k situaci, kdy v tomto řetězci nebylo možno ověřit u některého článku řetězce, zda tento DPH přiznal. Je pak lhostejno, zda ji ve skutečnosti přiznal a zaplatil, když tuto skutečnost ověřit nelze. Jiná situace by nastala, pokud by v řetězci či na jeho počátku byl zapojen neplátce, který povinnost odvést daň na výstupu z logiky věci nemá, a všechny ostatní subjekty by si své povinnosti ve věci DPH vůči správce daně řádně plnily. V takovém případě by ke ztrátě DPH nedošlo a stát by nebyl zkrácen na daňových příjmech, neboť nárok na odpočet by si nikdo nenárokoval od neplátce, neboť neplátce DPH při prodeji neuplatňuje. Podstatné pro vznik daňového podvodu na DPH je, že se musí jednat o řetězec sestavený z plátců. V tomto případě však je na počátku řetězce neplátce DPH (společnost L. T. SL), který povinnost odvést daň na výstupu, jakožto neplátce, z logiky věci nemá, a všechny ostatní subjekty (společnost D. a žalobce) v řetězci si své povinnosti ve věci DPH vůči správci daně řádně splnily. Společnost D. si na vstupu z nákupu těchto strojů odpočet DPH neuplatnila. Jediným poškozeným je tak žalobce, který ačkoli daň na vstupu zaplatil, nedostal ji od státu zpět. Žalobce dále tvrdil, že o podvod na DPH podle judikatury nemůže jít v případě, kdy absentují subjekty typu missing trader, broker, buffer. Sám žalovaný uvádí, že skutečnosti týkající se účasti na daňovém podvodu prokazuje správce daně. V napadeném rozhodnutí zcela absentuje situace, která by mohla podvod na DPH připomínat. Žalovaný své rozhodnutí zakládá výhradně na skutečnosti, že nárok na odpočet byl zatížen podvodem na DPH, a takové rozhodnutí žalobce považuje za nepřezkoumatelné. Nestačí pouze, aby žalovaný obecně definoval, co je daňovým podvodem, ale musí prokázat, že k takovému podvodu došlo. Zjištění, která žalovaný uvádí k prokázání, že se stal podvod, jsou zjištěními, která sice prokazují, že si žalobce a jeho dodavatel neplnili řádně své povinnosti ve věci správné evidence dat předání jednotlivých strojů, nelze jej však dle žalobce považovat za důkazy toho, že byl spáchán podvod na DPH. Pokud z dokazování provedeného žalovaným plyne, že dodávky strojů od společnosti L. T. SL pro společnost D. byly pouze fiktivní, či fiktivní byla sama společnost L. T. SL, je patrné, že takovým jednáním mohla být pouze snaha společnosti D. snížit si základ daně z příjmů ve formě nákladů na nákup fiktivního zboží a jen této

společnosti může být takové jednání k tíži. Žalovaný namítá cenu věci, za kterou společnost D. předmětné stroje dodala žalobci, avšak nezadal zpracování znalci jako v předchozím případě, zřejmě proto, že se obával, že by posudek potvrdil správnost ceny. Pokud žalobce a D. uváděli nesprávně data faktického předání strojů, činili tak z důvodu čerpání úvěrů od bank, aby nedošlo k sankcím za pozdní čerpání. Tato situace neblokuje nárok na odpočet DPH jako takový, maximálně měl správce daně plátcí, který takto postupoval, vyměřit úrok z prodlení (viz ustanovení § 104 odst. 2 zákona o DPH). Nelze tedy dospět k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno pouze na základě formálních nedostatků smluvních ujednání mezi jednotlivými subjekty dodavatelského řetězce, pokud je zároveň nepochybné, že tvrzené plnění bylo žalobci poskytnuto a byly jednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely.

4. K tvrzením žalovaného pod bodem 53 rozhodnutí, která se týkají společnosti D. a která žalovaný přičítá žalobci, žalobce uvedl, že tyto skutečnosti znal žalobce od Ing. L., jednatele společnosti D. Všechny stroje jsou plně funkční a vždy se jednalo o jedinečná řešení sestavená na míru pro žalobce, žalobce spolupracuje s Ing. L. již více jak 17 let. Proto neměl žalobce důvod pochybovat o ceně za stroje, ani o skutečnostech Ing. L. sdělených. Jediným pochybením žalobce byla skutečnost, že data na předávacích protokolech neuváděl dle skutečnosti.
5. Žalovaný navrhl zamítnout žalobu jako nedůvodnou a odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí. K námitkám žalobce uvedl, že ačkoli hlavní žalobní námitka spočívá v tom, že se v daném případě nemohlo jednat o podvod na DPH, žalobce argumentuje pouze vykonstruovaným souběhem událostí, o nichž se domnívá, že se mohly uskutečnit, avšak bez jakékoliv návaznosti na prokázané skutečnosti. V dané souvislosti je nutné poukázat na to, že jednatel dodavatele žalobce, společnosti D., od počátku řízení tvrdil registraci svého dodavatele společnosti L. T. SL k DPH. Tvrdil, že mu byl předložen doklad o registraci firmy, domníval se, že se jedná o registraci k DPH a není mu známo, že by společnost plátcem DPH nebyla. Žalovaný se proti těmto tvrzením v průběhu celého řízení nikterak neohradil a nevzněl v tomto smyslu žádnou námitku. Až nyní v žalobě poukazuje na to, že společnost L. T. SL byla neplátcem DPH, který neodvedl daň, protože k tomuto ani nebyl povinen. Jedná se tak o účelové tvrzení přizpůsobené vývoji celého řízení. Naopak žalovaný od počátku obstarával taková zjištění, která jednotlivě i souhrnně svědčí o tom, že se v daném případě prokazatelně jednalo o podvod DPH, neboť bylo prokázáno, že v řetězci figuruje neověřitelný subjekt, údajný výrobce, údajná společnost L. T. SL (sám žalobce použil v žalobě toto spojení), která je vydávána za subjekt jiného členského státu a za neplátce DPH, protože u ní uskutečnění plnění nebylo možné ověřit a stejně tak nebylo možné ověřit ani to, zda tento subjekt neměl být plátcem DPH, jak tvrdí žalobce. Se shodnou mírou pravděpodobnosti je totiž nutné trvat na tom, že tento subjekt (ať domnělý dodavatel nebo zcela jiný subjekt) měl povinnost k registraci k DPH a měl povinnost odvést daň, což se v daném případě nestalo (protože se např. mohlo jednat o tuzemského dodavatele). Dále pak tedy v řetězci stojí žalobce, který neoprávněně uplatňuje nárok na odpočet DPH ze státního rozpočtu. Tyto skutečnosti nasvědčují tomu, že se jedná o daňový podvod. Pořízení předmětných strojů žalobcem od společnosti D. tak za těchto okolností musí být považováno za součást podvodného jednání, jehož cílem bylo dosažení neoprávněné daňové výhody, přičemž neméně významnou roli hraje to, že žalobce o výše uvedených skutečnostech vzhledem k nezpochybnitelně prokázanému nestandardnímu průběhu obchodních případů věděl, či minimálně vědět mohl a měl. Jednoznačně tak lze dovodit, že nárok na odpočet daně byl uplatněn zneužívajícím způsobem, a za těchto

okolností je dle ustálené judikatury na místě jeho přiznání odmítnout, přestože jsou formální podmínky pro vznik odvodu zdánlivě splněny. Poskytnutí daňového zvýhodnění by za těchto okolností bylo v rozporu s cílem sledovaným právní úpravou, která předpokládá, že dochází k vrácení daně zaplacené v ceně zdanitelných plnění, přijatých a použitých v rámci uskutečňování ekonomické činnosti daňového subjektu, který nárok na odpočet DPH uplatňuje. Pokud jde o námitku žalobce, že dva plátcí netvoří řetězec, odkazuje žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, sp. zn. 1 Afs 61/2015, který tuto otázku řeší a v němž je uvedeno, že z příslušné evropské judikatury nevyplývá, že řetězec musí tvořit více než dva subjekty.

6. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)] a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
7. Judikatura Soudního dvora EU pod pojmem „podvod na dani z přidané hodnoty“ označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si uplatní nárok na její odpočet, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, 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). V rozsudku Halifax Soudní dvůr EU konkrétně uvedl, že *„šestá směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že brání nároku osoby povinné k dani na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu, pokud plnění zakládající tento nárok představují zneužití. Pro zjištění existence zneužití je jednak nezbytné, aby výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. Krom toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Pokud byla zjištěna existence zneužití, musejí být plnění uskutečněná v jeho rámci nově definována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících toto zneužití.“* Jak dále ve svém rozsudku ze dne 10. 11. 2015, č. j. 1 Afs 61/2015-46 shrnul Nejvyšší správní soud, zneužití nemusí být jediným, ale musí být hlavním účelem provedené transakce (srov. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21. 2. 2008 ve věci *Ministero dell'Economia e delle Finanze v. Part Service Srl.*, C-425/06 (dále jen věc „Part Service“). Současně je však třeba zdůraznit, že *„[r]ozsah působnosti výkladové zásady zákazu zneužití pravidel DPH (...) musí být definován tak, aby nebylo zasaženo legitimní podnikání. Tomu lze předejít, je-li zákaz zneužití chápán pouze v tom smyslu, že právo nárokované plátcem daně je odepřeno pouze, pokud: a) relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně (...); b) přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení zák. o DPH. Hospodářská činnost splňující současně podmínky ad a) a b), i kdyby nebyla protiprávní, by si nezasloužila žádné ochrany na základě zásad právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, jelikož jejím jediným pravděpodobným účelem je podrývat cíle právního systému jako takového“* (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155, publ. pod č. 1778/2009 Sb. NSS).

8. Aby bylo rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, zda a jak se správní orgán v rozhodnutí vypořádal se všemi okolnostmi, které uplatnil účastník řízení, a zda srozumitelným způsobem uvedl, jaké skutečnosti vzal při svém rozhodování za prokázané a kterým naopak nepřisvědčil, jakými úvahami byl ve svém rozhodování veden, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a které důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí.
9. Žalovaný zmíněným nárokům na přezkoumatelnost odůvodnění rozhodnutí nedostál, neboť se ve svém rozhodnutí zaměřil pouze na podrobný popis okolností předmětného obchodního případu žalobce, společnosti D. a společnosti L. T. SL, avšak následně ve smyslu výše uvedené judikatury na tyto zjištěné okolnosti pojmové znaky podvodu na DPH žádným způsobem neaplikoval.
10. Žalovaný spatřoval nestandardnost průběhu obchodního jednání mezi zainteresovanými subjekty zejména v rozporu obsahu kupní smlouvy na dodávky jednotlivých zařízení, v nichž bylo uvedeno, že spolu se zbožím bude dodána příručka s technickými výkresy, že tyto příručky k jednotlivým strojům měly být v době uzavření smluv zpracované, a s faktickým stavem, kdy svědek L. uváděl, že proces výroby a kompletace strojů byl zdlouhavý, docházelo k řešení řady technických problémů, změnám technické dokumentace, dále v tom, že společnost L. T. SL, která měla být výrobcem strojů, sice existuje, ale její předmět činnosti je textilní výroba, velkoobchod s potravinami, nápoji a tabákovými výrobky, nikdy nebyla plátcem DPH, nemá platné DIČ, v uvedeném sídle se nenacházela, jednatelem nebyla osoba, kterou označil Ing. L. Dále žalovaný uvedl, že v rozporu s vyjádřením Ing. L., který uvedl, že zařízení byla vyrobena a kompletována ve Španělsku a dopravena výrobcem přímo žalobci, bylo zjištěno, že součástí kovacího zařízení je revolverový soustruh R5 vyráběný podnikem T. od r. 1970, dále základem stroje na dělení materiálu je pila ADIGE, která byla žalobci dodána přímo společností R. D. I. a byla dodána dříve než další věci prostřednictvím společnosti D. Základem balicího zařízení byl robot FANUS zakoupený rovněž v ČR. Stroje pro modifikované technologie byly při místním šetření dne 18. 7. 2012 opatřeny výrobními štítky a nápisy v čínštině, při místním šetření dne 6. 6. 2013 byly opatřeny českými nápisy a označením D. s. r. o. Dále žalovaný poukázal na skutečnost, že žalobci nebyl jednoznačně znám subjekt výrobce, ačkoli tvrdil, že mezi všemi zúčastněnými osobami panovaly nadstandardní přátelské vztahy a všechny tyto osoby se měly účastnit konzultací během výroby. Žalovaný rovněž poukázal na rozpory v datu dodání strojů dle předávacích protokolů a jejich faktického dodání s ohledem na okolnosti jejich uvedení do provozu, rozpory v tvrzeních žalobce a společnosti D. ohledně přepravy strojů, a na nedostatky v provedených platbách.
11. Žalovaný hodnotí zjištěné okolnosti pro naplnění podmínky daňového podvodu pouze v bodě 55 svého rozhodnutí, následně se krátce věnuje subjektivní stránce jednání žalobce a vypořádání odvolacích námitek žalobce. Pro přesnost krajský soud cituje bod 55 rozhodnutí žalovaného, v němž je toliko uvedeno, že: *„Odvolací orgán na základě výše uvedených objektivních kritérií konstatuje, že pořízení předmětných strojů od společnosti D. bylo součástí podvodného jednání, jehož cílem bylo dosažení neoprávněné daňové výhody a daňový subjekt o této skutečnosti vzhledem k nestandardnímu průběhu obchodních případů a absenci důkazních prostředků, které by rozporuplná tvrzení daňového subjektu prokázaly, věděl, či minimálně vědět mohl a měl. Nárok na odpočet daně byl uplatněn zneužívajícím způsobem a za těchto okolností lze dle ustálené judikatury jeho přiznání odmítnout, přestože jsou formální podmínky pro vznik nároku zdánlivě splněny. Poskytnutí daňového zvýhodnění by za těchto*

okolností bylo v rozporu s cílem sledovaným právní úpravou, která předpokládá, že dochází k vrácení daně zaplacené v ceně zdanitelných plnění, přijatých a použitých v rámci uskutečňování ekonomické činnosti“.

12. Takové hodnocení je obecné a zcela nedostatečné. Žalovaný ve svém rozhodnutí nepopsal, z jakých zjištěných okolností vyplývá, že hlavním účelem posuzovaných plnění bylo získání daňového zvýhodnění. Žalovaný nevymezil, v čem v tomto konkrétním případě může spočívat daňové zvýhodnění a zneužití pravidel DPH. V rozhodnutí žalovaného absentuje konkrétní a přezkoumatelný závěr o tom, jak byly naplněny pojmové znaky daňového podvodu. Pouhý popis zjištěných okolností nestandardního průběhu obchodních případů, jak soud shrnul výše v bodě 10, nemůže jako závěr o existenci podvodu na DPH stačit. Jak je uvedeno výše, podle rozsudku Soudního dvora EU ve věci P. S., k odeření práva na vrácení DPH může dojít pouze pokud: *a) relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně (...); b) přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení zák. o DPH. Hospodářská činnost splňující současně podmínky ad a) a b), i kdyby nebyla protiprávní, by si nezasloužila žádné ochrany na základě zásad právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, jelikož jejím jediným pravděpodobným účelem je podrývat cíle právního systému jako takového. Z rozhodnutí žalovaného však žádný takový závěr není seznatelný.*
13. Krajský soud tudíž zrušil napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí [ust. § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Současně krajský soud vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (ust. § 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný se v řízení musí zabývat řádným a konkrétním zhodnocením zjištěných objektivních okolností pro naplnění podmínek daňového podvodu. Při novém projednání věci je žalovaný vázán právním názorem soudu (ust. § 78 odst. 5 s. ř. s.). V souladu s ust. § 76 odst. 1 s. ř. s. bylo ve věci rozhodnuto bez jednání.
14. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl výrokem II. podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že v řízení plně procesně úspěšný žalobce má právo vůči žalovanému na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce ve výši 23.570 Kč tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000 Kč, a dále náklady za zastupování žalobce advokátem, stanovené dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“) jako odměna za zastupování ve výši 15.500 Kč za 5 provedených úkonů právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a), d) AT, tj. převzetí a příprava zastoupení a sepsání žaloby (odměna za 1 úkon právní služby ve výši 3.100 Kč byla stanovena dle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 AT), a dále náhrada hotových výdajů za provedené úkony ve výši 1.500 Kč, tj. 5 x 300 Kč dle § 13 odst. 3 AT, to vše zvýšené o DPH z odměny a náhrad ve výši 3.570 Kč (tj. 21 % z částky 17.000 Kč), neboť zástupce žalobce je plátcem uvedené daně. Krajský soud nepřiznal žalobci náhradu za písemné doplnění ze dne 14. 1. 2016, v němž žalobce neuvedl žádné nové skutečnosti.
15. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení žalobci ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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 vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí nebo exekuci.

Olomouc 28. února 2018

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