



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Markéty Fialové a JUDr. Michala Jantoše 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 24. 8. 2020, č. j. 31852/20/5300-22443-712892

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 8. 2020, č. j. 31852/20/5300-22443-712892 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen zaplatit** žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 19 456 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Palackého 151/10, Prostějov.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

Odůvodnění:

I) Vymezení věci

1. Žalobkyně vykázała za zdaňovací období březen 2014 nadměrný odpočet na DPH ve výši 1 067 715 Kč, vzniklý po uplatnění nároku na odpočet ze tří faktur vystavených dodavatelem N. K., spol. s r. o. (dále jen „N.“) za prodej tří kovoobráběcích center v celkové ceně 6 688 637 Kč, z čehož DPH činilo 1 160 838 Kč. Po odečtení daně na výstupu od celkově uplatněného nároku na odpočet vykázała žalobkyně nadměrný odpočet ve výši 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 jí vyměřil za uvedené zdaňovací období daň ve výši 93 123 Kč. Dospěl k závěru, že ačkoliv žalobkyně prokázala splnění hmotněprávních a procesních podmínek vzniku nároku na odpočet podle § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále „ZDPH“), nárok na odpočet z dokladů vystavených N. jí nenáleží, neboť mohla vědět, že se uvedenými obchodními transakcemi účastní podvodu na DPH a nepřijala opatření k zamezení své účasti na něm.
3. Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a platební výměr potvrdil rozhodnutím ze dne 20. 12. 2016, které ale rozsudkem ze dne 30. 8. 2019, č. j. 65 Af 8/2017-102, zdejší soud zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Soud žalovanému vytkl jednak nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí pro nedostatek důvodů, spočívající v tom, že se žalovaný zcela odmítl zabývat odlišnou skutkovou verzí, kterou žalobkyně nabídla a kterou vysvětlovala svou účast na zkoumaných obchodních transakcích jinak než svou účastí na daňovém podvodu, dále podle něj zatížil žalovaný své rozhodnutí vadou s vlivem na zákonnost, spočívající v nevyslechnutí svědků, kteří měli skutkovou verzi žalobkyně potvrdit, a dále správce daně ani žalovaný nevysvětlili, jak jimi identifikované „objektivní skutečnosti“ dokládají vědomost žalobkyně o nezaplacení daně společností N.
4. Žalovaný po vrácení doplnil dokazování a následně ve výroku označeným rozhodnutím opět zamítl odvolání žalobkyně a platební výměr potvrdil, neboť dospěl k závěru, že předmětná zdanitelná plnění byla součástí podvodu na DPH, o němž žalobkyně věděla.

II) Shrnutí obsahu podání účastníků

Žaloba

5. Žalobou se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného. Stejně jako v první žalobě, zopakovala žalobkyně nejdříve svou verzi skutkového stavu. Zpochybněná zdanitelná plnění byla podle ní součástí dlouhodobého a obsáhlého obchodního plánu prodeje nástrojárny v P., kterou vlastnila společnost S. E. s. r. o. (dále jen „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., s. r. o. (dále jen „S.“) a tyto dlouhodobě pronajímala společnosti S. S ohledem na zhoršující se finanční situaci nástrojárny (nedostatek zakázek) byl hledán solventní kupec, na čemž měla žalobkyně zájem, neboť byla věřitelem S. V průběhu let 2013 – 2014 se situace zhoršovala. Společnost N. přislíbila, že pokud bude

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

začleněna do prodeje nástrojárny (forma provize), zajistí solventního kupce, což následně učinila v podobě N. Mgr. T. N. (dále jen „N. N.“). Jelikož zájemci, včetně Nástrojárny Netáhlová, neměli dostatek finančních prostředků na jednorázovou platbu, bylo počítáno s variantou rozložení financování ceny. Z toho důvodu byla část strojů pře N. prodána žalobkyni, která je následně formou dlouhodobého pronájmu s právem následného odkupu pronajímala S., neboť žalobkyně měla předešlé zkušenosti s pronájmy a jako věřitel S. měla zájem na zachování činnosti nástrojárny, jinak by jí S. neměla z čeho splatit půjčku. Celý obchodní plán byl však náhle změněn, neboť ve druhé polovině srpna 2014 vstoupila do jednání o koupi nástrojárny ekonomicky silná společnost Kovárna V. a. s., která byla sice ochotná zaplatit ihned 15 mil. Kč, avšak s podmínkou, že se stane vlastníkem celé nástrojárny včetně všech strojů. Okamžitá platba byla z hlediska prodeje nástrojárny mnohem výhodnější, neboť bylo eliminováno riziko, že kupující nedostojí své povinnosti splatit kupní cenu v dlouhodobém horizontu, proto byly stroje žalobkyní převedeny za tržní cenu na S. a kupující K. V. odkoupila podíl v S. od společníka A. M., a. s., čímž se stala vlastníkem celé nástrojárny.

6. Velmi obsáhlou žalobu zde soud pro přehlednost jen stručně shrnuje, podrobněji rozvede žalobní body až v části III) rozsudku. Podle žalobce žalovaný ignoroval závěr trestního soudu ve zprošťujícím rozsudku, že předmětné obchody měly hospodářský účel a že nelze přijmout závěr, že by se jednalo od počátku o vědomé předstírání převodu kovoobráběcích strojů. Nájem i prodej strojů byl podle žalobkyni po ni ziskový. Žalovaný hodnotil výpovědi svědků izolovaně a nikoli ve vzájemných souvislostech, tj. v příkrém rozporu s § 8 odst. 1 a § 92 odst. 7 daňového řádu, nezohlednil časový odstup mezi provedenými výsledky a prokazovanými skutečnostmi a v řadě případů nepřipustně konstatoval, že výpověď svědka „nemá důkazní potenciál“, ačkoli svědek jasně vysvětlil ekonomickou racionalitu předmětných transakcí, popř. nezohlednil, že svědek vypovídající odlišně od trestního řízení, mohl „upravit“ svou výpověď s ohledem na vlastní zájmy. Ke dni rozhodování žalovaného absentovala skutečně existující daňová ztráta. Neutralita DPH byla znovunastolena odepřením nároku na odpočet DPH společnosti S., které byla daň za duben až září 2014 doměřena a tato ji uhradila, odepření nároku na DPH nemůže sloužit k obohacení fisku. Žalovaným označené nestandardní okolnosti nesvědčí o podvodu, nejsou v jakékoli příčinné souvislosti a údajným narušením daňové neutrality, přičemž žalovaný vsadil na kvantitu a přenáší své důkazní břemeno na žalobkyni. Objektivní okolnosti popsané žalovaným o povědomí žalobkyně o podvodu nevypovídají, jde jen o umělé spojování nesouvisejících okolností. Schází úvaha o tom, jak žalovaný dospěl k sumarizujícímu závěru o tom, že žalobkyně věděla o podvodu, tj. o úmyslu společnosti N. nezaplatit daň, jde jen o frázi bez skutkové opory, což již soud žalovanému vytkl v předchozím rozsudku. Mezi tvrzením o vědomém zapojení žalobkyně do řetězce plnění a úmyslným podílením se na podvodu je zásadní rozdíl. Žalovaný žalobkyni fakticky obvinil z trestného činu krácení daně, aniž vysvětlil, z čeho dovodil, že cílem žalobkyně bylo vylákání nadměrného odpočtu. Teorie žalovaného ničeho nevypovídají o „zlé víře“ žalobkyně, jde jen o tvrzení, která neprokazují nic sama o sobě ani v souhrnu. Vědomá účast žalobkyně na podvodu není jediným možným vysvětlením jej účasti na předmětné transakci. Žalobkyně si při prověřování obchodního partnera N. počínala dostatečně obezřetně a při běžné prověřování nezjistila nic, co by bylo důvodem k přijetí zvláštních kontrolních mechanismů. Dobrá víra se presumuje, „zlou víru“ musí prokázat správce daně, ani v tomto ohledu nelze přenášet důkazní břemeno na žalobkyni. Souladnou s cílem správy

daní pak podle žalobkyně není snaha žalovaného vybrat daň od kohokoli a nikoli primárně od subjektu, u něž byla chybějící daň zjištěna.

Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl, a odkázal na žalobou napadené rozhodnutí. Poukázal na rozdílnost daňového a trestního řízení, na to, že daňový podvod není skutkovou podstatou trestného činu a že k odepření nároku na odpočet DPH postačuje dle judikatury SDEU vědomá účast na podvodu, zatímco k odpovědnosti za spáchání trestného činu zkrácení daně je třeba úmysl, tudíž se liší i způsob a účel dokazování. Časový odstup dokazování podle žalovaného automaticky hodnotu zjištěných skutečností nesnižuje, přičemž žalovaný tento odstup zohlednil. Výpovědi svědků neprokázaly racionální ekonomický účel přeprave předmětných strojů a dřívější požadavek kteréhokoli z kupců neopodstatňuje šestinásobné navýšení kupní ceny předmětných strojů. Existenci daňového podvodu již soud v předchozím rozsudku aproboval a žalovaný doplnil soudem vyžadované dokazování. Nárok na odpočet v řetězci je možné nepřiznat několikrát, neboť smyslem odepření nároku je ochrana systému DPH a těch, kteří daň řádně odvádějí. Na pozici missing trader nemusí vystupovat jen zcela nekontaktní společnost, nýbrž i „neplatič“. Nemožnost hradit daň měla společnost N. řešit se správce daně a nikoli jen vyčkávat na vyměření nadměrného odpočtu, nadto by ani vyměření nadměrného odpočtu za 3. čtvrtletí 2013 dlužnou částku společnosti N. neuhradilo. Nestandardní okolnosti byly podle žalovaného dostatečně popsány, přičemž jejich síla tkví v jejich komplexnosti. Stejně tak správce daně unesl důkazní břemeno stran objektivních okolností svědčících o vědomé účasti žalobkyně na popsáném podvodu. Z judikatury vyplývá, že důkazní břemeno ohledně opatření, které žalobkyně přijala k zabránění podvodu na dani, spočívá výlučně na daňovém subjektu, jenž požaduje nárok na odpočet DPH, nikoli na správci daně. Nezaplacení daně společností N. žalovaný k tíži žalobkyně nehodnotil. Uplatnila-li žalobkyně nárok na odpočet daně, tížilo ji důkazní břemeno ohledně prokázání oprávněnosti nároku a splnění veškerých zákonných podmínek.

Replika žalobkyně

8. Žalobkyně v replice podrobně reagovala na veškerá tvrzení žalovaného. Závěr Okresního soudu v Prostějově v trestní věci o hospodářské odůvodněnosti předmětných obchodů nelze podle ní označit za irelevantní, stejně jako nelze pomíjet časový odstup prováděných výslechů svědků. Žalovaným akcentované nadhodnocení ceny nemá žádný podklad, cena byla určena podle posudku a trestní soud po výslechu znalce dovodil, že cena nebyla násobně předražena. Žalovaný se podle žalobkyně nemůže odvolávat na závěry prvního rozsudku, pokud bylo doplněno dokazování, v mezidobí byl ze stejného důvodu odepřen i nárok SCE a daň jí byla uhrazena, a i jeho odůvodnění je odlišné. Tvrzení o možnosti odepřít nárok na DPH všem článkům řetězce je v rozporu s judikaturou (rozsudek NSS 3 Afs 85/2019). Za daňový podvod ve smyslu judikatury SDEU také podle žalobkyně nelze považovat pouhé neodvedení priznané daně. Nadstandardní skutečnosti svědčící o podvodu, uvedné v odst. 34 vyjádření k žalobě, označila žalobkyně za argumentační novoty, k nimž nelze při soudním přezkumu přihlídnout, nicméně ani tyto nově tvrzené skutečnosti o podvodu nesvědčí. V rámci vyjádření ke shrnutým objektivním okolnostem svědčícím o vědomé účasti na podvodu žalobkyně zbovu vytkl žalovanému, že zaměňuje mezi vědomé účasti na prodeji nástrojární a vědomé účasti na podvodu, což jsou ale dvě rozdílné skutečnosti, mezi něž nelze položit rovnítko. Žádné důkazy poskytující dostatečný skutkový základ pro žalovaným tvrzenou formu subjektivní stránky, tj. vědomou (úmyslnou) účast na podvodu,

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

žalovaný neoznačil a podle žalobkyně ani neexistují. Opatření k zamezení účasti na podvodu učinila žalobkyně dostatečná, spáchání podvodu nic nenasvědčovalo, takže je třeba odmítnout tvrzení žalovaného, že přijatá opatření postrádají „argumentační sílu a váhu“. Pokud žalovaný dovodil úmyslnou účast žalobkyně na podvodu, pak jednoznačně neodvedení daně společností N. klade k její tíži, nebylo však prokázáno, že by žalobkyně o úmyslu společnosti N. neodvést daň věděla, nebo ji k tomu jakkoli instruovala.

Vyjádření žalovaného k replice

9. Žalovaný ve vyjádření k replice uvedl, že podvod byl jednoznačně prokázán i bez ohledu na svědecké výpovědi. Ty označil z většiny za bezpředmětné. Rozsudek NSS 3 Afs 85/2019 označil žalovaný za rozporný s dosavadní judikaturou. Stran formulace nestandardních okolností odkázal na bod 81 napadeného rozhodnutí, z něhož lze výtku pasivního přijetí ceny strojů dle znaleckého posudku dovodit, neboť žalobkyně přijala cenu dle znaleckého posudku obsahujícího závažné vady, aniž si učinila vlastní průzkum, který by riziko neobjektivního cenového hodnocení eliminoval. Objektívni okolnosti svědčí podle žalovaného o tom, že k žalobkyni nelze ve vztahu k šetřeným transakcím přistupovat jako k nezávislému podnikateli, který byl součástí řetězce s průkazně zjištěnou chybějící daní pouze omylem či nevědomky, nýbrž jako k tomu, kdo o obchodech vše věděl. Jakkoli každá z uvedených skutečností sama o sobě nemusela svědčit o zapojení žalobce do podvodu, ve svém souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících (provázaných) nepřímých důkazů, které prokazují, že žalobkyně o podvodu na DPH nejenže měla a mohla vědět, ale že o podvodu dokonce věděla. Preventivní opatření v podobě pouhého nahlédnutí do veřejně dostupných rejstříků se jeví při obchodních transakcích takového rozsahu jako neadekvátní. Míra obezřetnosti, kterou musí daňový subjekt prokázat, je odvislá od závažnosti objektivních okolností.

Duplika žalobkyně

10. V duplice žalobkyně nad rámec již dříve uváděného s odkazem na rozsudek NSS 4 Afs 95/2021 zdůraznila, že narušení neutrality DPH nebylo důsledkem daňového podvodu, nýbrž finanční tísně, do níž se N. dostala poté, co jí správce daně odepřel nárok na jiné odpočty DPH na vstupu, na což v řízení poukázala. Správce daně ale, ač jednatele N., T. P., vyslyšel, se na důvody nezaplacení daně nedotazoval. Dále poukázala na skutečnost, že závěr o reparační a nikoli sankční funkci odepření nároku na DPH je v judikatuře dlouhodobě potvrzovaný. Dále uvedla, že v řetězci nemůže reálně žádná daň chybět už proto, že si N. nárok na odpočet daně na vstupu neuplatnila. Žalobkyni také není jasné, jaký vlastní průzkum si měla ohledně tak specifické komodity, jakou jsou kovoobráběcí stroje, učinit. Vycházet z posudku bylo zcela racionální, přičemž se jednalo o posudek znalce, který neocenuje částkou, jakou si zadavatel přeje, nýbrž podle svých odborných znalostí, znalecké objektivitě a nestranně, jinak by se dopouštěl trestného činu křivého znaleckého posudku. K přijatým preventivním opatřením žalobkyně namítla, že je limitována okruhem veřejně dostupných informací a není jí jasné, jaká jiná opatření by měla přijmout.

Vyjádření žalovaného k duplice

11. Žalovaný ve vyjádření k duplice uvedl, že jeho závěr o možnosti odepřít nárok na odpočet více článkům řetězce potvrzuje rozsudek SDEU C-596/21 ze dne 24. 11. 2022 ve věci *F. M.*

III) Posouzení věci krajským soudem

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

12. 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.).
13. Jak již soud uvedl výše, odepřel správce daně žalobkyni jí uplatněný nárok na odpočet daně z důvodu, že podle jeho závěru se žalobkyně předmětnou transakcí vědomě účastnila daňového podvodu. Správce daně detekoval řetězec plátců přeprodávajících předmětné stroje: S. →N.→žalobkyně→S. Uvedl, že dodavatel žalobkyně N. nakoupil 3. 3. 2014 tyto stroje dle dokladu č. 110140042 vystaveného S. s předmětem plnění prodej investičního majetku (tři obráběcí centra) v celkové ceně ve výši základu daně 758 000,00 Kč a daně 21 % tj. 159 180,00 Kč a tyto prodal za 3 týdny, tj. ve dnech 24. 3. 2014 – 31. 3. 2014, žalobkyni jako repasovaná obráběcí centra za cenu v celkové výši základu daně v základní sazbě 5 527 800,00 Kč a daně 21 % tj. 1 160 838 Kč. Dodavatel N. přiznal, ale neodvedl daň a šetřením bylo zjištěno, že stroje byly prodány v nezměněném stavu. Obráběcí centra dále odvolatel pronajímal nájemci S. za dvojnásobné měsíční nájemné, než S. platilo za pronájem předchozímu majiteli S. a posléze tato obráběcí centra v srpnu a září roku 2014 žalobkyně prodala odběrateli S. za ceny téměř shodné s těmi, za které je od dodavatele N. nakoupila. Stroje po dobu transakcí s nimi prováděnými nezměnily umístění v provozu nástrojárny S. a odběratel S. je měl nepřetržitě v nájmu a vyráběl na nich.

Obecná východiska k daňovým podvodům

14. NSS se problematikou podvodů na DPH již ve své rozhodovací praxi nespočetněkrát zabýval, přičemž východiska z judikatury SDEU čas od času ve svých rozsudcích shrnuje, přičemž důsledně přihlíží k judikaturnímu vývoji. Tak tomu je např. v odst. 46 až 55 rozsudku ze dne 18. 8. 2022, č. j. 1 Afs 201/2021-53, v němž NSS uvedl:

„[47] Zmiňovaná judikatura jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné evropské směrnice (nyní směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty). Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, která se projeví tím, že některý z článků řetězce v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Pakliže ze zjištěných okolností vyplývá, že daň sice nebyla přiznána a zaplacená, avšak (pravděpodobný) daňový dlužník, který inkasoval při poskytnutí plnění částku odpovídající dani z přidané hodnoty, není nekontaktní a není vyloučeno, že se mu podaří daň doměřit a ta bude následně zaplacená, je konstatování chybějící daně přinejmenším předčasné (srov. bod [25] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 – 43, AUTODOPRAVA K & K).

[48] Ve vztahu k existenci podvodu musí daňové orgány vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (srov. bod [38] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 – 63, KRPOL). Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že k podvodnému jednání došlo, a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu

mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění.

[49] *Užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (bod [26] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 – 33, ExaSoft Holding). Není však povinností daňových orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60, č. 3275/2015 Sb. NSS, ALADIN plus).*

[50] *V rozsudku ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 – 43, Nejvyšší správní soud k otázce chybějící daně dodal, že „[d]ůsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, kterýžto pojem Nejvyšší správní soud nevnímá omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit).“*

[51] *Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami, k tomu srov. věc E. H., bod [27]).*

[52] *Jestliže správce daně prokáže, že k daňovému podvodu došlo, je třeba dále přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani. Ve věci Optigen totiž SDEU zdůraznil, že nárok na odpočet nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavínění by překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Je proto na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (věc Mahagében, bod [49]).*

[53] *Každá transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (věc Optigen, bod [47]). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (věc Kittel, bod [51]). Nárok na odpočet DPH tedy bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.*

[54] *Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla a mohla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. V takové*

situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 – 100, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 – 195, č. 2172/2011 Sb. NSS, MAKRO Cash & Carry ČR, nebo ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018 – 45).

[55] Nicméně, jak výstižně zdůraznila judikatura, nelze „extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její „obezřetnost“ sahat. [...] Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky. Obdobně je třeba posuzovat i samotné neodvedení daně v řetězci z hlediska závěru o daňovém podvodu.“ (bod [69] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, VYRTYCH).“

15. Lze shrnout, že při úvaze, zda lze daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, vychází judikatura NSS z testu, který v nyní souzené aplikoval i žalovaný, v němž jsou posuzovány následující podmínky: 1) existence podvodu, 2) existence objektivních skutkových okolností svědčících o možné vědomosti daňového subjektu o jeho účasti na daňovém podvodu 3) neexistence dostatečných rozumných opatření, jimiž by daňový subjekt minimalizoval riziko své účasti na podvodu, neboli absence dobré víry. Zároveň platí, že jednotlivé skutkové okolnosti mohou hrát roli ve více krocích testu (viz rozsudky NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018–42, bod 43, ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019–39, bod 34, nebo ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020–41, bod 33).
16. Důkazní břemeno stran prvních dvou podmínek tíží s ohledem na § 92 odst. 5 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, správce daně, a nelze je přenášet na daňový subjekt. V případě unesení důkazního břemene správcem daně má pak daňový subjekt možnost zvrátit učiněná zjištění tím, že prokáže přijetí dostatečných opatření, jimiž riziko účasti na podvodu minimalizoval.
17. Z takto nastíněných východisek krajský soud při vypořádání žalobních bodů vycházel.
Absence chybějící daně
18. Z výše uvedeného shrnutí vyplývá, že pro závěr o existenci daňového podvodu musí být postaveno najisto, že v systému DPH nebyla odvedena daň. Tuto chybějící daň detekoval žalovaný v souladu se správcem daně u společnosti N., dodavatele žalobkyně (viz body 73 až 77 napadeného rozhodnutí).
19. Podle žalobkyně ke dni rozhodování žalovaného absentovala skutečně existující daňová ztráta (první podmínka tzv. Axel Kittel testu). Neutralita DPH byla znovunastolena odepřením nároku na odpočet DPH společnosti S., které byla daň za duben až září 2014 doměřena a tato ji uhradila. Podle ustálené judikatury je smysl odepření nároku na DPH reparační a nikoli sankční, daňové řízení neslouží k trestání daňových subjektů, prostředky boje proti daňovým podvodům nemohou sloužit k obohacení fisku a neexistuje daňová

dlužnická solidarita. Odepřením nároku na odpočet společnosti S. byla v předmětném řetězci vyrovnána a obnovena neutralita DPH údajně narušená nezaplacením DPH společností NEKO. Neutralitu daně teď svým postupem narušuje správce daně. Žalobkyně svou daňovou povinnost splnila, což odporuje tvrzení žalovaného, že smyslem má být ochrana subjektů plnících si daňové povinnosti.

20. S touto argumentací se žalovaný vypořádal v odst. 124 napadeného rozhodnutí. Poukázal na obecnou zásadu práva Evropské unie, že nikdo nemůže zneužívat nebo podvodně využívat práv plynoucích z unijního právního systému, akcentovanou v rozsudku SDEU ze dne 18. 12. 2014, ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13 *Italmoda* a další. Žalobkyně namítla, že argumentace tímto rozsudkem je lichá, neboť nijak argumentaci žalovaného nepodporuje, a naopak argumentovala rozsudkem NSS ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019-44, *Fast Money*.
21. Krajský soud k této polemice cituje z rozsudku NSS ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, č. 4447/2023 Sb. NSS,

„[25] Co je však stěžejní pro otázku odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na daňovém podvodu (úniku), je zásada zákazu daňových úniků (zákaz uplatňování odpočtu podvodným způsobem) hojně zdůrazňovaná v judikatuře Soudního dvora (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky ve věci K. a R. R. či ve věci G. A. H. a v nich citovaná judikatura). V novějším rozsudku ze dne 24. 11. 2022, F. M, C-596/21, Soudní dvůr nepřisvědčil názoru předkládajícího soudu, podle kterého lze odepřít nárok na odpočet DPH jen „v rozsahu, v němž se jeví jako nezbytný pro kompenzaci ztráty daňových příjmů způsobené podvodným jednáním“ (bod 17). V daném případě byla daňová ztráta nižší než nárokováný odpočet dokonce již od počátku provedení podvodných transakcí (daň na vstupu byla částečně odvedena, nikoliv pouze dodatečně vymožena jako v nyní souzeném případě). Přesto Soudní dvůr zdůraznil potřebu boje proti daňovým únikům a s tím spjatou nemožnost jednotlivců dovolávat se norem unijního práva podvodným nebo zneužívajícím způsobem. Proto pokud se prokáže, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že porušením určitého zboží či služeb se účastní plnění zasaženého únikem na DPH, účastní se tohoto úniku, i když z něj nemá sama žádný prospěch. Takové osobě musí být nárok na odpočet odepřen v plném rozsahu (bod 38 a v něm citované rozhodnutí). Vnitrostátní orgány mají povinnost odepřít nárok na odpočet daně na vstupu osobám, které nedodržely povinnost řádné péče a neujistily se, že se přijetím plnění nebudou podílet na daňovém úniku (bod 39). Tohoto cíle by nebylo možné účinně dosáhnout, „pokud by odepření nároku na odpočet bylo úměrně omezeno pouze na tu část částek zaplacených z titulu splatné DPH, která odpovídá částce, jež je předmětem daňového úniku, jelikož by tím byly osoby povinné k dani pouze nabádány k přijetí vhodných opatření za účelem omezení důsledků případného daňového úniku, ale nikoliv nezbytně k přijetí opatření umožňujících se ujistit, že se plněními, která uskutečňují, nebudou podílet na daňovém úniku, nebo jej usnadňovat“ (bod 40).

[26] S ohledem na citované závěry Soudního dvora Nejvyšší správní soud shrnuje, že nelze připustit (byť jen) částečné uznání nároku na odpočet DPH z plnění zasaženého daňovým podvodem, a stejně tak nelze umožnit, aby se účast na daňovém podvodu „zhojila“ a nárok na odpočet obnovil, jestliže došlo k dodatečné úhradě daně na vstupu. V opačném případě by došlo k popření cílů akcentovaných Soudním dvorem, které primárně míří k prevenci účasti na daňových podvodech (naplnění zásady zákazu daňových úniků). Dodatečné přijímání opatření za účelem minimalizace účasti na daňovém úniku výše vymezené cíle nenaplňuje. V souzené věci však stěžovatelka právě na prevenci zcela rezignovala a teprve po odhalení podvodného řetězce správcem daně začala postupovat tak, aby se vyhnula odepření nároku na odpočet DPH (snažila

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

se minimalizovat brozící následky svého předchozího jednání). Je jistě žádoucí, aby daňové subjekty se správcem daně spolupracovaly a přispěly k omezení důsledků podvodu na DPH, nicméně důležitější je, aby se především snažily k daňovým únikům nepřispívat. V opačném případě nemohou požívat výhod tohoto systému (zejména odpočtů daně).“

22. Krajský soud má tedy za to, že odpověď na otázku možné multiplikace výběru daně přinesla recentní judikatura SDEU, zmíněná výše, kterou NSS interpretoval tak, že zhojení účasti na podvodu nelze dodatečnou úhradou daně zhojit. Závěr žalovaného, že v témže řetězci lze nepřiznat nárok na odpočet daně všem subjektům, které neprojdou tzv. vědomostním testem, tj. jimž je prokázána vědomá účast na podvodu, je správný. Důvodem je především zajištění rovného postavení daňových subjektů. Nárok na odpočet daně nemůže být uznán žádnému z daňových subjektů, který nesplní podmínky pro jeho uznání. Z toho důvodu nemělo žádný význam se blíže zabývat zprávou o daňové kontrole, již bylo zdůvodněno doměření daně S.

Pouze nezaplacená daň nesvědčí o podvodu

23. Dále žalobkyně namítala, že k závěru o daňovém podvodu nestačí pouze chybějící daň, aniž bylo objasněno, proč daň odvedena nebyla. Zdůraznila, že N. daň přiznala, pouze ji nezaplatila, a její jednatel se dostavil k výsledku, tj. nešlo o nekontaktní společnost, což není typické pro pozici missing trader, ani neuplatnila nárok na odpočet z pořízených strojů, což by jako daňový podvodník zajisté učinila. Podle žalobkyně N. nezaplatila daň z důvodu, že se dostala do obtížné finanční situace kvůli zadržování dalších nároků na odpočty daní, o čemž ale žalobkyně v době realizace obchodu nemohla vědět, tj. k nezaplacení daně nedošlo z důvodu podvodného jednání. Tvrdí-li žalovaný, že N. naposledy dobrovolně uhradila daňovou povinnost 21. 9. 2011 (pro což ale nejsou ve spise podklady) a následně byly u ní daňové povinnosti exekvovány, je podle žalobkyně v rozporu s logikou, aby taková společnost byla na pozici missing trader, neboť by byla pro správce daně nápadná a hrozilo by zabavení částek obdržených v obchodním řetězci. Pokud N. skutečně 3 roky neplnila daňové povinnosti, aniž byla správcem daně označena za nespolehlivého plátce, pak finanční správa ke vzniku údajného daňového podvodu přispěla.
24. S těmito námitkami se žalovaný dostatečně a přesvědčivě vypořádal v odst. 117 a 118 napadeného rozhodnutí. Poukázal na to, že tvrzení žalobkyně o údajném nedostatku financí dodavatele na úhradu daně, které mělo být vynuceno doplatkem doměřené daně, vyvrací skutečnost, že dodavateli N. byla dodatečně vyměřená daň až v říjnu 2014, tj. více než půl roku po povinnosti odvést daň za zdanitelná plnění uskutečněná dodavatelem v březnu 2014 (termín splatnosti daně za 1. čtvrtletí 2014 je 25. 4. 2014, splatnost doměrku u dodavatele je listopad 2014), takže měl-li být tento odvod zaplacen již v dubnu 2014, stěží mohlo být jeho zaplacení ovlivněno doměřenou daní splatnou v listopadu 2014. Rovněž uvedl, že definici pozice „missing trader“ nenaplnují jen společnosti, které nepodávají daňová přiznání a nespolupracují vůbec se správcem daně, nýbrž i společnosti typu „neplatič“, tj. plátcí, kteří podávají svá daňová přiznání k DPH, ovšem daňové povinnosti vyplývající z těchto přiznání zůstávají neuhrazeny. S tímto závěrem se krajský soud ztotožňuje.

Existence nestandardních okolností svědčících o podvodu a o vědomém zapojení žalobkyně do něj

25. Poté, co žalovaný zjistil chybějící daň v předmětném řetězci, jal se odůvodnit závěr o tom, že tato daň chybí v důsledku podvodu, a to odkazem na výčet nadstandardních okolností, za jakých posuzované obchodní transakce probíhaly, které shrnul v bodě 81 napadeného rozhodnutí, přičemž zdůraznil, že se nemusí jednat o skutečnosti nezákonné, nýbrž o takové

skutečnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že daň nebyla odvedena nikoli v důsledku podnikatelského selhání, ale v důsledku podvodného jednání v obchodním řetězci.

26. Krajský soud předně uvádí, že ve zrušujícím rozsudku č. j. 65 Af 8/2017-102 sice dospěl k závěru, že správcem daně, a následně žalovaným popsaný sled na sebe navazujících skutečností, tvoří komplexní obraz o daňovém podvodu, avšak s výhradou, že tento obraz nemůže bez dalšího obstát, neboť orgány finanční správy nezákonně odmítly konfrontovat své závěry skutkovou verzí žalobkyně, která od počátku tvrdila, že se jedná o 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 nějž nezasílá 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 tvrdila, a činí tak nadále, 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., 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. do obchodních jednání, jí nabídnuté výhodné podmínky, podmíněné však vlastnictvím, nikoli pronájmem strojů. K těmto tvrzením žalobkyně odkázala na výsledek trestního řízení a navrhla provedení výslechu řady svědků.
27. Krajský soud proto uložil žalovanému výslechy svědků provést a věc po doplnění dokazování nově vyhodnotit, neboť uzavřel, že těmito důkazními návrhy chtěla žalobkyně 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.
28. Žalovaný pokyn soudu splnil, svědky vyslechl a jejich výpovědi v odst. 47 až 69 napadeného rozhodnutí podrobně hodnotil. Podle žalobkyně tak ale žalovaný učinil izolovaně a nikoli ve vzájemných souvislostech, tj. v příkrém rozporu s § 8 odst. 1 a § 92 odst. 7 daňového řádu, nezohlednil časový odstup mezi provedenými výslechy a prokazovanými skutečnostmi a v řadě případů nepřipustně konstatoval, že výpověď svědka „nemá důkazní potenciál“, ačkoli svědek jasně vysvětlil ekonomickou racionalitu předmětných transakcí, popř. nezohlednil, že svědek vypovídající odlišně od trestního řízení, mohl „upravit“ svou výpověď s ohledem na vlastní zájmy.
29. Současně žalobkyně vytkla žalovanému, že jeho závěr o absenci racionálního ekonomického opodstatnění obchodu mezi žalobkyní a N. nemůže obstát z důvodu, že Okresní soud v Prostějově vydal dne 10. 10. 2017 zprošťující rozsudek, v němž verzi žalobkyně označil za logický postup v daných obchodních případech a dospěl k závěru, že nelze přijmout závěr, že by se jednalo od počátku o vědomé předstírání převodu kovoobráběcích strojů. Trestní soud tedy podle žalobkyně potvrdil, že předmětné obchody měly hospodářský smysl, a tudíž se nejedná o účelovou verzi, jak tvrdí žalovaný, stejně jako není pravda, že žalovaný zjistil skutečnosti vlastním dokazováním důkladněji, neboť naopak v trestním řízení bylo provedeno dokazování podrobnější a včasné (svědci byli vyslechnuti v době, kdy

měli věc v živé paměti, a nikoli po 6 letech). Ignorování výsledku trestního řízení by podle žalobkyně znamenalo, že by žalovaný těžil ze svého protiprávního jednání spočívajícího v dlouhodobém odmítání provedení výslechu svědků.

30. K (ne)použitelnosti závěrů uvedených v rozsudku Okresního soudu v Prostějově ze dne 10. 10. 2017, č. j. 1 T 10/2017-1151 se žalovaný vyslovil v odst. 119 a následně shodně v odst. 142, kde uvedl, že závěry uvedené v předloženém trestním rozsudku nelze přejímat, neboť správce daně v samostatně vedeném důkazním řízení zjistil skutečnosti pro vyhodnocení této okolnosti komplexněji a podstatně důkladněji. Také poukázal na rozdílnost trestního a daňového řízení, ať už jde o způsob dokazování, vyžadovanou míru aktivity obviněného/daňového subjektu a rovněž cíle, kterými jsou v případě trestního řízení zjištění, zda byl spáchán trestný čin, zjištění jeho pachatele a následně uložení a výkon trestu, zatímco v případě daňového řízení je cílem správné stanovení daně.
31. Krajský soud uvádí, že žalovaný má v obecné rovině bezpochyby pravdu, že se v trestním řízení a v řízení daňovém zásadním způsobem liší předmět dokazování. V této souvislosti lze odkázat např. na závěry rozsudku NSS ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 118/2009-76. V trestním řízení se dokazuje skutek, pro nějž se trestní řízení vede, a to ve vazbě na okolnosti rozhodné pro naplnění skutkové podstaty trestného činu, mezi něž v případě skutkové podstaty zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku, pro nějž byl stíhán T. P. a společnost N., úmyslné zavinění. V daňovém řízení, v němž se posuzuje to, zda lze upřít právo na odpočet daně, přestože zkoumané plnění splňuje formální i hmotněprávní podmínky pro jeho přiznání, z důvodu účasti daňového subjektu na podvodu, však obecně postačuje prokázání minimálně nedbalostní vědomosti daňového subjektu o podvodu na DPH. V nyní posuzované věci ale z obsahu napadeného rozhodnutí nevyplývá závěr žalovaného o nedbalostní vědomosti žalobkyně, nýbrž jednoznačný závěr o vědomosti, jakožto složky úmyslu (žalovaný označuje počínání žalobkyně za cílené a záměrné). Žalovaný tedy nazíral na předmětný skutkový stav stejnou optikou jako trestní soud. V takovém případě se však podle krajského soudu nelze spokojit s odmítnutím argumentace hodnotícími úvahami obsaženými v předmětném trestním rozsudku pouhým obecným odkazem na odlišnost obou řízení. Předmětným rozsudkem v trestní věci žalobkyně v daňovém řízení argumentovala a žalovaný se byl proto povinen tímto důkazem zabývat, hodnotit jej jako důkaz a přezkoumatelně zdůvodnit své tvrzení, že provedl dokazování podrobněji a komplexněji a k závěrům trestního soudu se vyjádřit. Soud v předmětné trestní věci totiž na základě hodnocení výpovědi týchž svědků, které následně po letech vyslyšel správce daně v rámci doplnění odvolacího řízení, dospěl stran vědomé (úmyslné) účasti žalobkyně na podvodu k diametrálně odlišným závěrům než žalovaný, na což žalobkyně ve svých četných podáních upozorňovala.
32. Krajský soud se rovněž ztotožňuje s částí výhrad žalobkyně proti způsobu hodnocení výpovědi svědků, které v žalobě podrobně rozvedla. Krajský soud souhlasí s žalobkyní, že v případě svědka J. Ž. nemůže obstát hodnotící závěr žalovaného o tom, že by se jednání o koupi nástrojárny S. „nedostala do natolik pokročilé fáze, že by již byly dojednávány např. konkrétní okolnosti a detaily převodu vlastnických práv či přesné podmínky financování“, neboť svědek potvrdil, že ve věci proběhlo několik jednání a bylo jednáno o konkrétní částce, a že byl pro účely koupě dojednáván i úvěr u Raiffeisen Bank. Stejně tak soud souhlasí, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí schází ve vztahu k výpovědi svědkyně T. N. konfrontace její výpovědi s výpovědi učiněnou v trestním řízení a s ohledem na skutečnost, že se krajský soud neztotožňuje s hodnocením výpovědi svědka Ž. stran vážnosti a reálnosti

zájmu N. N. o koupi nástrojárny S., právě i s výpovědí svědka Ž. Souhlasit nelze podle krajského soudu ani s banalizováním významu výpovědi svědka D. P. žalovaným, neboť tento svědek, byť s ohledem na časový odstup pochopitelně nikoli do všech podrobností, potvrdil verzi žalobkyně o snaze zachovat provoz nástrojárny, a dále potvrdil, že aktivně pomáhal hledat zájemce o koupi nástrojárny z řad svých obchodních partnerů, a uvedl také, že jednal s žalobkyní i ve věci prodeje strojů. Za zásadní považuje dále krajský soud důvodné výtky žalobkyně proti hodnocení výpovědi svědka P. K., v jehož případě zásadně schází komparace jeho výpovědi s dřívější výpovědí učiněnou v trestním řízení, snaha odstranit a vysvětlit zřejmé rozpory, na něž žalobkyně v žalobě poukázala, a tudíž i hodnocení věrohodnosti výpovědi uvedeného svědka. Konečně je třeba žalovanému vytknout absenci vypořádání rozporu mezi obsahem výpovědi svědka M. Va. a jeho mailové komunikace s D. Ch.

33. Podle žalobkyně tak neobstojí ani výčet nadstandardních okolností shrnutý žalovaným v odst. 81 napadeného rozhodnutí, neboť žalovaný (i) nevedl žádné dokazování, u něž by zkoumal, jak obdobné obchody běžně probíhají, tj. co je standardní, (ii) neprokázal, že by mezi dotčenými společnostmi existovaly úzké vztahy, a není ani zřejmé, co „úzkými vztahy“ vlastně myslí a jak tyto svědčí o podvodu, (iii) povědomí osob o záměru prodat nástrojárnu nijak nepodporuje závěr o podvodu, (iv) jeho tvrzení, že S. mohla od ST. stroje výhodně odkoupit a následně při prodeji nástrojárny očekávat náležitý zisk, je logický nonsens, neboť S. nebyla prodávajícím, nýbrž předmětem prodeje (její podíl), (v) nepřipustně přenáší důkazní břemeno stran prokázání podvodu na žalobkyni (závěrem, že nebyla prokázána její tvrzení o ekonomické racionalitě obchodů), ačkoli jeho existenci musí prokázat sám, (vi) pomíjí, že žalobkyně byla jen věřitelem S. a jejím úkolem bylo zajištění rozložení dlouhodobého financování pro potenciálního kupce, nebyla však vlastníkem nástrojárny (prodávajícím), tudíž není jasné, proč by měl v tomto procesu aktivně jednat Dr. Ing. K., (vii) neprokázal, že by cena strojů byla příliš vysoká, neboť se cenou obvyklou nezabýval (na rozdíl od Okresního soudu v Prostějově), při určení ceny bylo přihlédnuto k ceně určené znaleckým posudkem, mezi lety 2011 a 2014 došlo k jejich minimálnímu opotřebení, přičemž závěr znalce nemůže žalovaný bez odborných znalostí rozporovat, (viii) v rozporu se závěry trestního řízení a bez opory v dokazování žalovaný fabuluje, že účast N. svědčí záměru uvést do účetní evidence obráběcí centra v navýšené vstupní ceně a uplatnit si odpočet DPH; (ix) nevysvětlil, jakou má zjištění o pronájmu strojů vypovídací schopnost k závěru o podvodu, pronajímání strojů společnosti S. bylo zcela logické, přičemž navýšení ceny nájmu bylo legitimním podnikatelským záměrem žalobkyně a zvýšená cena odpovídala tržním podmínkám, (x) závěr o postupu se záměrem a cílem inkasovat vyšší odpočet DPH nemá oporu v dokazování, podíl žalobkyně na neodvedení daně společnostmi N. nebyl prokázán, (xi) skutečnost, že T. P. byl zapsán jako jednatel a společník v dalších čtyřech korporacích neplnících povinnost zveřejňování účetních závěrek a dvě z nich jsou vymazány z obchodního rejstříku z důvodu konkurzu, neprokazuje existenci podvodu, není jasné, jak má tato okolnost souviset s předmětnými obchody, společnost N. v době realizace obchodů účetní závěrku zveřejněnu měla, (xii) tvrzení o nepřehledných finančních tocích, mezi něž zařadil i zcela jiné společnosti, žalovaný nijak nevysvětlil, (xiii) zajištění finančních prostředků pro obchodní účely žalobkyně neprokazuje podvodný charakter řetězce, (xiv) pouhé neplnění daňových povinností N. nesvědčí o podvodu v konkrétní věci, (xv) Ing. Ch. se prodeje nástrojárny neúčastnil za žalobkyni, ale z pověření A. M., s. r. o., vlastníka podílu v S., neboť měl s obdobnými projekty zkušenosti a také vlastní zájem na prodeji jakožto věřitel A. M., s. r. o., (xv) závěr, že se Ing. K. účastnil obchodu jen okrajově, neprokazuje

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

jeho podvodný charakter, (xvi) dlouhodobý záměr prodeje nástrojárny prokázala např. výpověď D. P.

34. Následně pak podle žalobkyně nesvědčí o jejím vědomém zapojení do podvodu ani objektivní okolnosti označené žalovaným, neboť (i) stanovení kupní ceny na základě znaleckého posudku je jen důkazem náležité míry obezřetnosti, (ii) není pravda, že předmětný obchod byl mimo předmět podnikání společnosti N., neboť ta disponovala podnikatelským oprávněním výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, (iii) žalovaný nevysvětlil, co je to „vázaný obchod“, tvrzení, že stroje nezměnily své umístění a stále byla jejich nájemcem S., nijak nesvědčí o vědomé účasti žalobkyně na podvodu, jedná se o mnohatunové stroje a S. je využívala k činnosti, přičemž primárním cílem bylo zachovat chod nástrojárny, neboť měla určitou hodnotu pouze jako funkční celek, a tento zájem měla i žalobkyně, jakožto věřitel S., (iv) zjištěné a nijak nespecifikované pohyby na účtech nijak nesvědčí o vědomosti žalobkyně o záměru vymámit nadměrný odpočet a neodvést daň (v) není zřejmé, jak zjištění, že jednatel dodavatele v minulosti působil ve společnostech, které skončily v konkurzu, svědčí o vědomí žalobkyně, že v nyní detekovaném řetězci dojde k daňovému podvodu, k prověřování profesní historie jednatele dodavatele neměla žalobkyně důvod, neboť z ničeho nevystaly primární pochybnosti, nadto žalovaný neproověřil, jak k úpadku předmětných společností došlo, (vi) vyjádření žalobkyně v řízení v roce 2015 nemají vypovídací schopnost o vědomé účasti na podvodu v březnu 2014, žalobkyně si toliko zjišťovala kompletní informace o zpochybňovaných obchodech za účelem obhájení jí uplatněných nároků na odpočet DPH, a nadto žalobkyně využila vědomostí Ing. Ch., který se stal v srpnu 2014 jejím prokuristou, (vii) vytýkané neprokázání souvislosti s požadavky jednotlivých kupců, racionality celého obchodu a tvrzení o zahrnutí provize pro N. je snahou žalovaného zbavit se vlastního důkazního břemene a nadto není zřejmé, jak má být údajná úmyslná účast žalobkyně na podvodu prokázána údajným neunesením důkazního břemene žalobkyní, (viii) na tvrzení žalobkyně o jejím profitu na předmětném obchodu i v případech neplacení nájmu (zůstaly by jí stroje i dosud zaplacený nájem) i v případě placení nájmu a realizaci prodeje (zůstal by jí nájem), není nic nelogického.
35. Krajský soud uvádí, že dokazování správce daně ohledně naplnění prvních dvou podmínek odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu, spočívá zpravidla v prokázání provázaného komplexu dílčích, avšak natolik silných nepřímých důkazů (střípků mozaiky), které nelze vytrhávat z kontextu a hodnotit izolovaně, neboť jejich důkazní síla spočívá právě v jejich komplexnosti (viz rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, body 35 a 47).
36. Krajský soud však již v předchozím rozsudku vytkl žalovanému, že nelze 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. Jakkoli žalovaný v napadeném rozhodnutí oproti prvému rozhodnutí významně své hodnotící úvahy rozhojnil, krajský soud se ztotožňuje s žalobkyní, že většina uváděných skutečností sice potvrzuje vědomou účast a zainteresovanost žalobkyně a osob za ni jednajících (zejm. D. Chlubny) na prodeji předmětných strojů, což však žalobkyně nikdy nepopírala, nikoli však bez pochybností o tom, že byla žalobkyně přímým aktérem předem připravené strategie vylákání daňové výhody, tj. že se spolupodílela na daňovém podvodu. Jakkoli lze souhlasit s žalovaným, že pochybnosti posuzované obchodní transakce vzbuzují, má krajský soud s ohledem na výše neaprobované hodnocení výpovědí některých svědků a

na opětovné zohledňování skutečností, které nemají vzhledem k závěru o úmyslu žalobkyně potřebnou vypovídací hodnotu (viz shrnuté argumenty žalobkyně výše), má krajský soud za to, že bez důvodných pochybností nelze označit skutkovou verzi žalobkyně o tom, že prodej předmětných strojů měl jí opakovaně popisovaný hospodářský účel v rámci dlouhodobé snahy o prodej celé nástrojárny.

37. Za důvodné považuje soud námitky žalobkyně vůči závěrům správce daně a žalovaného o nepřiměřeném nadhodnocení ceny předmětných strojů, neboť s ohledem na v trestním řízení provedený výslech znalce a obsah jeho výpovědi, kterou žalovaný nezohlednil, je nelze považovat za přesvědčivé. Krajský soud rovněž přisvědčuje žalobkyni, že pronajímání strojů společnosti S. bylo zcela logické, přičemž navýšení ceny nájmu bylo jejím legitimním podnikatelským záměrem žalobkyně. Rovněž žalovaný nijak neozřejmil zařazení zjištění o nepřehledných finančních tocích, mezi nimiž figurovaly i zcela jiné společnosti, a zjištění o zajištění finančních prostředků pro obchodní účely žalobkyně, mezi okolnosti svědčící o jednoznačně podvodném charakteru řetězce. Aprobovat nelze ani zařazení zjištění o tom, že stroje nezměnily své umístění a stále byla jejich nájemcem S., mezi objektivní okolnosti svědčící o vědomé účasti žalobkyně na podvodu, jedná-li se o mnohatunové stroje a S. je využívala k činnosti.
38. S ohledem na uvedené nedostatky dospěl soud k tomu, že žalovaným označené a sumarizované okolnosti nelze označit za provázaný komplex dílčích, avšak natolik silných nepřímých důkazů, které mohou vést k jedinému kategorickému závěru, který žalovaný učinil, a sice o záměrné účasti žalobkyně na podvodu na DPH v posuzované věci.
39. Krajský soud proto uzavírá, že žalovaný neunesl důkazní břemeno o vědomém zapojení žalobkyně do daňového podvodu, které jej tížilo, jak uvedl výše v odstavci 16. Proto bylo nadbytečné zabývat se důvodností žalobních bodů, kterými žalobkyně napadala závěr žalovaného o neučinění dostatečných preventivních opatření k zamezení své účasti na tomto podvodu.

IV) Závěr a náklady řízení

40. Krajský soud proto žalobou napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 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.).
41. 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., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“). Náklady za zastupování tvoří odměna za zastupování ve výši 12 400 Kč za 7 úkonů právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) AT, tj. převzetí zastoupení, sepsání žaloby a sepsání dalších dvou podání ve věc samé [odměna za 1 úkon právní služby ve výši 3 100 Kč byla stanovena podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 AT], dále náhrada hotových výdajů ve výši 1 200 Kč za provedené úkony, tj. 4 x 300 Kč podle § 13 odst. 4 AT, a dále částka 2 856 Kč, která odpovídá příslušné sazbě DPH z odměny a náhrad dle § 57 odst. 2 s. ř. s., tj. 21 % z částky 13 600 Kč (12 400 Kč + 1 200 Kč), neboť advokát žalobkyně je plátcem uvedené daně. Celková částka nákladů je tak součtem částek 3 000 Kč + 13 600 Kč + 2 856 Kč, tj. celkem 19 456 Kč.

42. Soud uložil žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení žalobkyni ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku, která nastane již jeho doručením. 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 31. ledna 2024

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu