

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Lenky Krupičkové a Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **Wood Pellets s. r. o.**, se sídlem Habrovany 352, zastoupen společností Daňové a účetní služby s. r. o., se sídlem Zbraslavská 12/11, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 11. 2020, č. j. 29 Af 3/2019-43,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 4 114 Kč, a to do patnácti dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce, společnosti Daňové a účetní služby s. r. o.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 10. 2018, č. j. 45991/18/5300-21442-711458, zamítl odvolání žalobce a potvrdil tři platební výměry ze dne 9. 8. 2017, jimiž Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty (DPH), resp. nadměrný odpočet za zdaňovací období listopad 2014, prosinec 2014 a duben 2015. Daňové orgány neuznaly žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění přijatých od společností PRONOSTAV Group s. r. o. (dále též „Pronostav“) a Aziro s. r. o. (dále též „Aziro“), neboť tato plnění byla součástí podvodu na DPH, o čemž žalobce mohl a měl vědět. Žalobce nakoupil od společnosti Pronostav technologii na zpracování dřeva a od společnosti Aziro peletovací linku.

II.

[2] Krajský soud v Brně (dále též „krajský soud“) rozhodnutí žalovaného na základě žaloby žalobce zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Přisvědčil námitce žalobce, že správní orgány neunesly důkazní břemeno ve vztahu prokázání vědomé účasti žalobce na daňovém podvodu. Podle krajského soudu byly rozkryty v zásadě pouze dvě indicie způsobilé vnést do věci určitou míru pochybností ve vztahu k dobré víře žalobce, které však (ani ve svém souhrnu) nejsou způsobilé prokázat vědomou účast žalobce na daňovém podvodu. Krajský soud připustil, že bylo prokázáno, že žalobce věděl o existenci peletovací linky ve vlastnictví společnosti Vítězslav Babušík - dřevovýroba, s. r. o. (dále též „VBD“), která tuto linku dodala společnosti Aziro (dodavateli žalobce). Samotná osobní známost mezi Vítězslavem Babušíkem (bývalý jednatel VBD), Věrou Křížovou (bývalá jednatelka žalobce) a Antonínem Bazalou (jednatel Aziro) však nijak nesvědčí o jejich vědomé účasti na daňovém podvodu, neboť jednotlivé články obchodního řetězce, v nichž tyto osoby působí, současně nevzbuzují předvídatelné podezření, které by ospravedlnilo požadavek na zvýšenou opatrnost. V rozhodné době byla společnost VBD na trhu zpracování dřeva aktérem s více než desetiletou historií a krom nezveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin se navenek nejevila jakkoliv podezřele. Na nezveřejňování účetních závěrek přitom nelze vystavět požadavek zvýšené opatrnosti. Ostatní okolnosti, z nichž žalovaný dovozoval nedůvěryhodnost společnosti VBD, nemohly být žalobci v rozhodné době zřejmé. Dále nebylo podle krajského soudu možné prodej peletovací linky přes společnost Aziro jednoznačně označit za účelové vložení dalšího článku do obchodního řetězce. O ekonomickém smyslu zapojení Aziro svědčí to, že žalobce potřeboval pro účely dotace opatřit novou peletovací linku, tudíž se logicky obrátil přímo na jejího výrobce, nikoliv na společnost VBD. Zároveň byla daná peletovací linka smontována právě zaměstnanci společnosti Aziro, tato společnost ji dále technicky upravila podle přání žalobce a dodala mu ji se zárukou a s veškerou provozní dokumentací. O vědomém zapojení žalobce do daňového podvodu nijak nesvědčí ani to, že linku nikdy neuvedl do provozu. Jestliže žalobce nezajistil, aby došlo ke zvýšení příkonu elektrické energie v takovém termínu, aby splnil podmínky pro poskytnutí dotace, jednal lehkovážně. Nelze z toho však dovozovat, že by tím pádem věděl (či měl vědět) o svém zapojení do daňového podvodu. Již vůbec nelze přistoupit na to, že by zprovoznění peletovací linky mělo představovat preventivní opatření, kterým by žalobce svou vědomou účast na daňovém podvodu mohl vyloučit. Krajský soud rovněž zpochybnil, že by mohlo být indicií o vědomé účasti žalobce na daňovém podvodu to, že předložil nájemní smlouvu na prostor, v němž se peletovací linka nachází, až v odvolacím řízení. V řízení byl totiž doložen podnikatelský záměr, dohoda o poskytnutí dotace se SZIF, a k pořízení peletovací linky došlo transparentním způsobem včetně veškeré související dokumentace. Dále bylo prokázáno, že peletovací linka byla v předmětném prostoru v Habrovanech podle požadavků žalobce technicky upravována/montována a SZIF tam prováděl její fyzické kontroly. Navíc žalobce sice uzavřel kupní smlouvu na peletovací linku již v létě roku 2014, nicméně teprve v dubnu 2015 doplatil poslední dílčí splátku a předložená nájemní smlouva byla uzavřena dne 1. 5. 2015, tedy v odpovídající časové návaznosti.

III.

[3] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). V ní nejprve obsáhle rekapituloval

východiska při posuzování existence podvodu na dani a účasti plátce daně na něm. Namítl, že krajský soud vystavěl své závěry stran účasti žalobce na podvodu na DPH na izolovaném hodnocení, nadto jen některých objektivních kritérií zjištěných v dané věci. Krajský soud podle něj zcela pominul zjištěné okolnosti týkající se nákupu technologie na zpracování dřeva od společnosti Pronostav. Nesouvislost této transakce s nákupem peletovací linky od společnosti Aziro je toliko zdánlivá a při komplexním posuzování věci nelze odhlédnout od průběhu obou transakcí.

[4] Stěžovatel dále popsal okolnosti, v nichž spočíval daňový podvod. Podle zjištění správce daně byla v případě obou transakcí subdodavatelem společnost VBD. V případě peletovací linky společnost Aziro vyrobila a dodala danou linku v letech 2013 a 2014 společnosti VBD, která ji v letech 2014 a 2015 prodala zpět společnosti Aziro, od níž ji ve stejné době koupil žalobce. Žalobce nekoupil linku přímo od VBD, ačkoliv věděl o tom, že ji vlastní. Přeprodej linky mezi VBD, Aziro a žalobcem proběhl v rozmezí několika dnů. Žalobce provedl platbu bankovním převodem, přičemž krom hotovostních vkladů na úhradu linky nedisponoval na bankovním účtu žádnými dalšími částkami. Tehdejší jednatel VBD měl nahlášené trvalé bydliště na obecním úřadě v Kadově, nynější jednatel má místo pobytu v Lotyšsku. Společnosti VBD, Aziro ani Pronostav nezveřejnily všechny účetní závěrky. Podle stěžovatele prokazují tato zjištění nestandardní průběh transakcí. Společnosti Aziro a Pronostav byly zjevně uměle vloženy do řetězce, v němž byly zapojeny rizikové společnosti, které byly propojeny. Platby proběhly neobvykle a v případě obou transakcí byla u VBD identifikována chybějící daň. Zjištěné nestandardnosti a detekovaná chybějící daň svědčí o podvodném charakteru průběhu obchodu, jehož se účastnil žalobce.

[5] Dále stěžovatel shrnul, z jakých okolností dovodil, že žalobce o své účasti na daňovém podvodu věděl nebo musel vědět: a) nedůvěryhodnost a řádné nezveřejňování účetních závěrek články řetězce; b) jejich personální propojenost; c) okolnosti uzavření kupních smluv a nájemní smlouvy a d) žádost o poskytnutí dotace. Krajský soud podle něj pochybil, pokud se zabýval pouze osobní známostí účastníků a neuvedením linky do provozu, nikoliv všemi okolnostmi jako komplexním celkem. Subdodavatel VBD vykazuje znaky nedůvěryhodnosti. Mění často sídlo, neměl v době spolupráce zveřejněny účetní závěrky za roky 2012 až 2014, přičemž bývalá jednatelka žalobce znala bývalého jednatele VBD. Ani společnost Aziro neměla v době transakce zveřejněny všechny účetní závěrky a dodavatel Pronostav nezveřejnil žádné účetní závěrky. Dále pramení nestandardnost obchodu z toho, že žalobce nekoupil peletovací linku přímo od VBD, ačkoliv znal její původ a umístění a znaly se i jednotlivé články řetězce. Nadto transakce proběhla v řádu několika dní a žalobce disponoval pouze prostředky na úhradu kupní ceny. Žalobce se také nijak nezaobíral nedostatky v dokumentaci k peletovací lince, které byly zjištěny při kontrole SZIF a lišily se výpovědi aktérů stran původu peletovací linky. Prodej linky skrze společnost Aziro byl zbytečně složitý, neboť její úpravy mohly být provedeny jako služba. Nadto se linka celou dobu nacházela na stejném místě, a to bez právního důvodu a hrazení nájemného. Krajský soud pak odhlédl od toho, že na obdobném „půdorysu“ byl proveden nákup technologie od Pronostav. Nezohlednil ani to, že nájemní smlouva k prostoru v Habrovanech byla předložena teprve v odvolacím řízení a uzavřena v průběhu daňové kontroly, což by znamenalo, že umístění linky v daném prostoru nebylo po určitou dobu nijak smluvně ošetřeno. Rovněž způsob a důvod nezprovoznění linky (neuhrazení podílu

na oprávněných nákladech) nasvědčuje tomu, že hlavním cílem a motivací žalobce nebyla výroba pelet, ale získání nadměrného odpočtu na DPH a dotací.

[6] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[7] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel toliko zopakoval svá tvrzení s konstatováním, že je krajský soud chybně posoudil. Doplnil pouze obvinění, že záměrem žalobce bylo nejen vylákání odpočtu, ale i dotace, pročež však nepředložil jediný důkaz. Žalobce se pak plně ztotožnil s hodnocením krajského soudu. Zpochybnil relevanci požadavku nakupovat výhradně od společností, které mají řádně splněny povinnosti vůči obchodnímu rejstříku. Dále uvedl, že nikdy nepopíral osobní známost mezi jednotlivými aktéry. Transakci takto realizoval právě proto, že znal osoby vystupující za VBD a Aziro. Vítězslav Babušík však ukončil angažmá ve VBD ještě před uzavřením kupní smlouvy mezi Aziro a žalobcem. Od tohoto data nemohl mít žalobce ponětí o plnění daňových povinností ze strany VBD. Názor stěžovatele, že mohlo dojít k přímému nákupu od VBD, je pak zjednodušující a nereálný. Na peletovací lince uložené u VBD bylo nutné vyrobit a doinstalovat dopravníky a drtiče, čímž vznikl v podstatě nový výrobek. Žalobce přitom musel podle dotačních podmínek pořídit novou linku se zárukou a vysoutěžit dodavatele. Nedostatky v dokumentaci byly toliko formálního charakteru a došlo k jejich nápravě. ČOI za toto pochybení žádnou sankci neuložila a nemělo vliv ani na nevyplacení dotace. K tomu došlo v důsledku včasného nepřipojení linky na venkovní zdroj energie, což bylo způsobeno jen dlouhou dodací lhůtou na straně dodavatele energií, nikoliv neuhrazením podílu na oprávněných nákladech. Absence prostředků na bankovním účtu byla dána tím, že žalobce teprve připravoval svou ekonomickou činnost a jinou aktivitu nevyvíjel. Úhrady byly realizovány podle vkladových možností společníka. Stěžovatel neuvedl, z čeho dovozuje, že v době mezi uzavřením kupní smlouvy se společností Aziro a dodáním linky byl prostor v Habrovanech užíván bez právního důvodu. Nadto tato skutečnost nesouvisí se žalobcem a nemohl ji nijak ovlivnit. Žalobce proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[8] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Předmětem sporu je otázka, zda daňové orgány unesly důkazní břemeno stran prokázání toho, že žalobce mohl a měl vědět o tom, že se nákupem peletovací linky od společnosti Aziro účastní podvodu na DPH.

[11] Mezi stranami není sporu o tom, že společnost VBD, od níž dodavatel Aziro odkoupil peletovací linku, nepřiznala z tohoto prodeje DPH a tuto neodvedla. Stejně tak

nečinil žalobce sporným to, že ve stejné době nakoupil od společnosti Pronostav technologii na zpracování dřeva, jejímž původním dodavatelem byla rovněž společnost VBD a že i v případě tohoto prodeje nebyla ze strany VBD přiznána a zaplacena DPH. Žalobce v žalobě nijak nerozporoval ani to, že mu nebyl uznán nárok na odpočet daně z pořízení technologie na zpracování dřeva z důvodu jeho vědomé účasti na daňovém podvodu.

[12] Stěžovateli je možno přisvědčit v tom, že samotné schéma, jakým došlo ze strany žalobce k pořízení obou zařízení pro zahájení jeho podnikatelského záměru, vzbuzuje určité pochybnosti. Tyto pochybnosti jsou dány především nevyjasněnou rolí společnosti VBD, respektive jejího bývalého jednatele Vítězslava Babušíka, v obou transakcích a jejím zamlžováním ze strany Věry Křížové (jednatelky žalobce v době nákupu obou zařízení). Ze zjištění správce daně vyplývá, že společnost VBD řadu let podnikala v oblasti zpracování dřeva a byla původním vlastníkem peletovací linky i technologie na zpracování dřeva, které žalobce posléze koupil prostřednictvím společností Aziro a Pronostav. Žalobce byl přitom založen v únoru 2014 za účelem výroby a prodeje pelet z dřevěného odpadu v areálu v Habrovanech, který měl pronajat od matky Vítězslava Babušíka. Společnost VBD řádně fungovala a vykazovala zdanitelná plnění do dubna 2014, kdy došlo ke změně na pozici jednatele, jímž se stal namísto dlouholetého jednatele Vítězslava Babušíka (jednatelem společnosti byl téměř 12 let) Petr Adámek, který měl nahlášeno trvalé bydliště na obecním úřadě v Kadově. Bezprostředně po této změně společnost VBD dodala peletovací linku i technologii na zpracování dřeva společnostem Aziro a Pronostav, aniž by přiznala a odvedla DPH s tím, že od července 2014 podávala nulová daňová přiznání. Z výpovědí Věry Křížové přitom plyne, že s Vítězslavem Babušíkem v minulosti spolupracovala (zpracovávala mu účetnictví a zastupovala jej při daňových kontrolách v období prosinec 2013 až květen 2014). Současně s ním byla domluvena, že Vítězslav Babušík bude jednak žalobci po zahájení ekonomické činnosti poskytovat technické poradenství a dále že žalobce bude zajišťovat pořez dřeva pro společnost První Paletová Společnost s. r. o., kterou Vítězslav Babušík založil rovněž v únoru 2014. Věra Křížová přitom ve své výpovědi ze dne 9. 9. 2015 tvrdila, že peletovací linka byla žalobci dodávána do areálu v Habrovanech tak, že se tam vozily jednotlivé části ke smontování. Současně uvedla, že nevěděla o tom, že peletovací linku původně vlastnila společnost VBD a že kontakt se společností Pronostav navázala přes inzerát. Naproti tomu jednatel Aziro Pavel Mrázik při výslechu dne 29. 5. 2015 uvedl, že se peletovací linka po celou dobu nacházela v areálu v Habrovanech, kde byly demontovány dílce a že se jednání mezi Aziro a VBD účastnila Věra Křížová. Také společník Aziro Antonín Bazala dne 2. 6. 2015 vypověděl, že peletovací linka, která byla v letech 2012 a 2013 vyrobena na zakázku pro společnost VBD a zkompletována v Habrovanech, zůstala v tomto areálu i po jejích prodejích zpět společnosti Aziro a následně žalobci. I on uvedl, že se jednání mezi Aziro a VBD účastnila Věra Křížová, která projevila o peletovací linku zájem poté, co společnost Aziro oslovil Petr Adámek, nový jednatel VBD, který hledal kupce a byl podle výpovědi Antonína Bazaly dlouhodobě nemocný a nechtěl v tomto oboru podnikat. Také v opakované výpovědi ze dne 22. 11. 2017 Antonín Bazala potvrdil, že se Věra Křížová účastnila jednání ve věci zpětného odkupu peletovací linky od VBD a že musela o peletovací lince vědět. Upřesnil však, že se neúčastnila prvotních schůzek. Z výpovědi bývalého jednatele společnosti Pronostav ze dne 10. 4. 2015 dále plyne, že kontakt se žalobcem byl navázán prostřednictvím jeho obchodního partnera „pana P.“. Při výslechu dne 1. 9. 2016 pak Věra

Křížová uvedla, že obchodní spolupráce s Aziro byla navázána tak, že ji Antonín Bazala oslovil s nabídkou peletovací linky, kterou měl rozpracovanou pro jinou společnost, která si ji neodebrala. Sám žalobce nato v žalobě uvedl, že Věra Křížová vedla pro VBD do června 2014 účetnictví a že založila společnost žalobce poté, co dohodla spolupráci s Vítězslavem Babušíkem, který již nechtěl působit v oboru výroby pelet, ale hodlal se věnovat pouze výrobě palet prostřednictvím První Paletová Společnost s. r. o. Podle žalobce to byl právě Vítězslav Babušík, kdo Věru Křížovou zkontaktoval se zástupci společnosti Aziro, která byla schopna smontovat a dodat novou peletovací linku. Zároveň žalobce připustil, že Věra Křížová nepochybně musela vědět v době, kdy s Vítězslavem Babušíkem sjednávala budoucí spolupráci, že společnost VBD vlastní v Habrovanech nedokončenou peletovací linku.

[13] Jakkoliv výše popsané skutečnosti zavdávají určité pochybnosti o skutečném průběhu, pozadí a smyslu transakcí mezi VBD, Aziro, Pronostav a žalobcem a o roli jednotlivých článků v těchto transakcích, shoduje se Nejvyšší správní soud s hodnocením krajského soudu, že daňové orgány neoznačily dostatečně silné a přesvědčivé indicie, na jejichž základě by bylo možné spolehlivě uzavřít, že žalobce věděl nebo musel vědět o svém zapojení do daňového podvodu. Ze shromážděných důkazů lze spolehlivě dovodit toliko to, že Věra Křížová z neznámého důvodu zastírala znalost původu peletovací linky, která se po celou dobu nacházela v Habrovanech, kde ji smontovala a upravila společnost Aziro. Zjištěné skutečnosti však ještě nevypovídají spolehlivě o tom, že skutečným cílem jednajících článků bylo neoprávněné získání nadměrného odpočtu daně, a to ani při spojení s ostatními indiciemi, které daňové orgány označily ve svých rozhodnutích. Chybí především jasné propojení mezi žalobcem a vývojem, který nastal u společnosti VBD po změně na pozici jednatele a jehož součástí bylo narušení daňové neutrality.

[14] Stěžovatel v kasační stížnosti krajskému soudu především vytýká, že se zabýval pouze dvěma indiciemi, nikoliv všemi objektivními okolnostmi ve svém souhrnu. Tak tomu ovšem nebylo. Jakkoliv krajský soud uvedl, že byly rozkryty v zásadě pouze dvě indicie způsobilé vnést do věci určitou míru pochybností ve vztahu k dobré víře žalobce, vyslovil se ke všem objektivním okolnostem, které stěžovatel opakuje v kasační stížnosti.

[15] Co se týče nedůvěryhodnosti osob zúčastněných na transakcích, krajský soud správně uzavřel, že tato je objektivně opřena jen o to, že dané osoby nezveřejňovaly řádně účetní závěrky. Tuto svou úvahu krajský soud vysvětlil v bodě 25 a 26 rozsudku. Poukázal na to, že v rozhodné době se společnost VBD nejevila jakkoliv podezřele a že stěžovatel tuto podezřelost dovozuje z okolností, které nastaly až po dodání peletovací linky žalobci (existence virtuálního sídla, označení za nespolehlivého plátce). Stěžovatel v kasační stížnosti jako znak nedůvěryhodnosti VBD zmiňuje častou změnu sídla a právě nezveřejňování účetních závěrek. K častějším změnám sídla této společnosti však začalo docházet právě až po dodání peletovací linky žalobci. Z výpisu z obchodního rejstříku plyne, že VBD měla od 19. 12. 2002 do 8. 10. 2015, tedy i v rozhodnou dobu, sídlo v Jiříkovicích na téže adrese (došlo pouze k formální změně doplněním ulice). Nutno dodat, že v rozhodnou dobu podle obchodního rejstříku nevykazovala ani žádné jiné překotné změny. Jejím jediným jednatelem byl po dobu téměř 12 let Vítězslav Babušík (do 22. 4. 2014, poté Petr Adámek do 8. 10. 2015). Vítězslav Babušík byl do 16. 3. 2005 taktéž jediným společníkem VBD, poté se stala jediným společníkem Renata Babušíková (od

16. 3. 2005 do 8. 10. 2015, s krátkou přestávkou 2 měsíců v roce 2010), bytem na téže adrese jako Vítězslav Babušík, kde bylo rovněž zapsáno sídlo společnosti. Nelze rovněž říci, že by společnosti VBD a Aziro vůbec neplnily povinnost zveřejňovat závěrky v obchodním rejstříku. U VBD chyběly v rozhodnou dobu pouze závěrky za roky 2012 a 2013, u Aziro za roky 2011 až 2013 (účetní závěrky za roky 2014 a následující nelze považovat za nezveřejněné v rozhodnou dobu, neboť žalobce uzavřel kupní smlouvu na nákup peletovací linky 15. 7. 2014). Nadto nelze než přisvědčit krajskému soudu, že samotné nezveřejnění účetní závěrky představuje poměrně slabou indicii stran nedůvěryhodnosti daného obchodního partnera, která by musela být podpořena dalšími závažnými (podezřelými) zjištěními, které jsou veřejně dohledatelné. Žádné takové však daňové orgány neoznačily. Aziro má od svého vzniku dosud stejného jednatele (Pavel Mrázik), stejné společníky (Pavel Mrázik a Antonín Bazala), sídlo i předmět podnikání. Nejen VBD, ale i Aziro tedy vykazovaly v rozhodnou dobu stabilitu ve vedení i dalších identifikačních údajích, nelze proto hovořit o jejich zjevné nedůvěryhodnosti. Nebylo např. zjištěno, že by společnosti měly fiktivní sídla, že by danou transakci ve skutečnosti dojednávala jiná osoba bez jednatelského oprávnění nebo že by neměly zázemí pro realizaci dané transakce. Stěžovatelem označená objektivní skutečnost ad a) tedy neobstojí.

[16] K objektivní okolnosti spočívající v personálním propojení článků řetězce se Nejvyšší správní soud částečně vyjádřil již výše. Stejně jako krajský soud stěžovateli přisvědčil, že se jedná o indicii, která má potenciál vnést do věci pochybnosti stran skutečného průběhu, pozadí a smyslu transakcí mezi VBD, Aziro, Pronostav a žalobcem. Správce daně však ustrnul ve svých zjištěních na tom, že se Věra Křížová znala s Vítězslavem Babušíkem (který skončil v pozici jednatele VBD v dubnu 2014, tedy před uzavřením kupní smlouvy na peletovací linku) a zástupci společnosti Aziro. Prokázal tedy osobní známosti žalobce, resp. jeho bývalé jednatelky ve vztahu k „neproblematické“ fázi existence VBD, kdy byla vedena Vítězslavem Babušíkem a plnila daňové povinnosti. Neoznačil však žádnou indicii, z níž by bylo možno usuzovat na to, že žalobce mohl s ohledem na „personální propojenost“ předvídat následný vývoj u společnosti VBD do budoucna. Správce daně se blíže nezabýval rolí Vítězslava Babušíka, Renaty Babušíkové a především Petra Adámka, kterého ani nevyslechl, přestože právě on byl v rozhodnou dobu dodání peletové linky mezi VBD, Aziro a žalobcem jednatelem VBD, nikoliv Vítězslav Babušík, s nímž pojila Věru Křížovou osobní známost. Nelze vyloučit, že by výslech těchto osob vnesl větší jasno do průběhu a pozadí obou transakcí, právě s ohledem na to, že jejich načasování bylo paralelně provázeno změnami ve společnosti VBD, u níž byla bezprostředně poté identifikována chybějící daň.

[17] Je pravdou, že krajský soud při posuzování věci nijak nezohlednil, že paralelně s nákupem peletovací linky od Aziro proběhl nákup pořezové technologie od Pronostav, přičemž v obou případech byla vlastníkem zařízení společnost VBD. Jak již však Nejvyšší správní soud vysvětlil výše, ani tato okolnost ve spojení se zbývajícími zjištěními nepostačuje ke spolehlivému závěru, že žalobce věděl o svém zapojení do daňového podvodu. K tomuto závěru bylo zapotřebí, aby správce daně důkladněji rozkryl okolnosti pozadí těchto transakcí, především pak změny nastalé u společnosti VBD a případné zapojení žalobce, respektive Věry Křížové. Namísto toho daňové orgány dovozují vědomost žalobce o účasti na podvodu z toho, že Pronostav nevymáhal po žalobci dlužné částky, tedy z okolnosti nastalé *ex post*.

[18] Nejvyšší správní soud sice již připustil, že v případě vědomé účasti na podvodu může o vědomí daňového subjektu o podvodu svědčit i okolnost nastalá až po konci daňového podvodu. Musí se však jednat o takovou okolnost, která poukazuje na vědomí daňového subjektu o podvodu již v době jeho páchání (srov. rozsudky ze dne 6. 9. 2022, č. j. 7 Afs 225/2020-79 a ze dne 7. 9. 2022, č. j. 8 Afs 123/2020-84). To vyžaduje ze strany daňových orgánů prokázat, že se daňový subjekt choval natolik podezřele či nelogicky, že jeho chování není vysvětlitelné jinak, než tím, že o své účasti na daňovém podvodu věděl. To však není případ objektivní okolnosti zmiňované stěžovatelem pod písm. c). Nepoukazuje zde totiž na podezřelé chování žalobce, nýbrž společnosti Pronostav, která nevymáhala zbývající část kupní ceny, a nepožadovala vrácení pořezové technologie poté, kdy žalobce nedoplatil zbytek kupní ceny. Správce daně ani stěžovatel však nijak srozumitelně nezdůvodnili, jak s tímto souvisí vědomí žalobce o podvodu na dani, který nastal u společnosti VBD několik měsíců předtím, respektive z čeho lze usuzovat na to, že se žalobce nějakým způsobem podílel na chování společnosti Pronostav, které daňové orgány kvalifikovaly jako neobvyklé.

[19] Pokud má snad toto chování podle daňových orgánů svědčit o prostém „nastrčení“ společnosti Pronostav, nelze tento závěr automaticky přenášet na transakci se společností Aziro, u níž má její zapojení plausibilní vysvětlení. Jak již uvedl krajský soud, Aziro je výrobcem dané linky, která je vždy sestavena jako unikátní výrobek. Aziro zahájila její sestavení pro společnost VBD, která však nikdy nezahájila její provoz a po změně na pozici jednatele projevila zájem linku prodat. Jelikož žalobce musel za účelem čerpání dotace pořídit novou linku, jeví se zcela logicky, že tuto zakoupil právě prostřednictvím výrobce Aziro, který ji upravil dle jeho požadavků a potřeb, poskytl mu související provozní dokumentaci a především veškerý pozáruční servis, který by žalobce zřejmě nemohl dostat od společnosti VBD jakožto prostého výrobce pelet. Nedostatky v dokumentaci, na něž stěžovatel v kasační stížnosti poukazuje, byly formálního charakteru a byly po výtce ze strany dotačního orgánu odstraněny. Ani financování nákupu peletovací linky ze strany žalobce nelze považovat samo o sobě za jakkoliv podezřelé. Věra Křížová ve své výpovědi (viz protokol o ústním jednání ze dne 16. 2. 2015) vysvětlila způsob financování přípravné fáze podnikatelského záměru, který spočíval v tom, že jakožto tehdejší jediný společník vkládala finanční prostředky na bankovní účet žalobce dle svých možností. Finance zajišťovala buďto z vlastních úspor nebo půjčkami od osob, které identifikovala. Jedná se o plausibilní vysvětlení způsobu financování, kterému nelze nic vytknout, pakliže správce daně neoznačil žádnou konkrétní okolnost, z níž by plynulo, že tato skutková verze neodpovídá realitě (např. že prostředky byly vkládány jinou osobou, či obstarávány jiným způsobem apod.).

[20] I další objektivní okolnosti, které stěžovatel v kasační stížnosti zmiňuje, nastaly po konci daňového podvodu. Je na ně tedy třeba uplatnit výše popsané východisko, tj. zkoumat, zda tato okolnost (podezřelé či ekonomicky nelogické chování) poukazuje na vědomí žalobce o podvodu již v době jeho páchání. Ve shodě s krajským soudem však ani Nejvyšší správní soud nepovažuje za relevantní, že žalobce předložil nájemní smlouvu k prostoru v Habrovanech až v odvolacím řízení, ačkoliv byla uzavřena dne 1. 5. 2015 a že po určitou dobu byla peletovací linka umístěna v tomto prostoru zřejmě bez uzavřené nájemní smlouvy. Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, jak by mohlo být na vědomí

žalobce o podvodu na DPH usuzováno na základě toho, kdy předložil nájemní smlouvu k prostoru v Habrovanech. Z průběhu daňového řízení plyne, že žalobce poukázal na existenci nájemní smlouvy ve své odpovědi na výzvu k prokázání skutečností ze dne 18. 4. 2017 v části, v níž reagoval na úvahu správce daně, že nájemní smlouva byla pravděpodobně uzavřena před instalací peletovací linky. Následně správce daně žalobci ve výsledku kontrolního zjištění v rámci vypořádání se s jeho odpovědí na výzvu k prokázání skutečností vytkl, že smlouvu nedoložil. Vzápětí byla daňová kontrola ukončena a žalobce poté předložil smlouvu v odvolacím řízení. Na tomto postupu nespatřuje Nejvyšší správní soud nic zapovězeného či účelového. Co se týče absence právního důvodu pro umístění peletovací linky v Habrovanech do uzavření nájemní smlouvy ze dne 1. 5. 2015, jedná se o prostou domněnku, kterou daňové orgány nepodložily žádnými důkazy. Žalobce vysvětlil, že nájemní smlouvu uzavřel poté, kdy mu byla peletovací linka kompletně dodána společností Aziro. Podle daňových dokladů přitom doplatil poslední splátku v dubnu 2015, na což časově navazuje datum uzavření nájemní smlouvy, jak správně poukázal krajský soud. Pokud správce daně považoval právní režim užívání prostoru v Habrovanech před tímto datem za zásadní okolnost, neměl se spoléhat na své domněnky, ale směřovat dokazování ke zjištění, jaký byl právní režim užívání prostoru po dobu úprav peletovací linky ze strany Aziro a zda bylo po tuto dobu hrazeno nájemné, případně proč tomu tak nebylo. Nabízelo se provést minimálně výslech vlastníka tohoto prostoru, jímž byla zřejmě L. B.

[21] Také v případě žádosti o dotaci a důvodu ukončení projektu nelze přisvědčit stěžovateli, že zjištění správce daně svědčí o vědomém zapojení žalobce do podvodu na DPH. Žalobce racionálně vysvětlil, že důvodem pro nedokončení projektu byla skutečnost, že se mu nepodařilo včas (dle podmínek dotace) zapojit peletovací linku na venkovní zdroj energie, neboť dodavatel energií disponoval příliš dlouhou lhůtou pro realizaci tohoto připojení. Dle tvrzení žalobce požádal o připojení na začátku roku 2015, dodavatel si vyhradil lhůtu 17 měsíců, což mělo za následek, že v době kontroly SZIF (konec roku 2015) nebyly splněny podmínky pro čerpání dotace. Po zamítnutí žádosti o dotaci a nevyplacení nadměrného odpočtu nebyl žalobce schopen po finanční stránce projekt dokončit ve smyslu vlastního zahájení výroby, tudíž již pro něj ani nemělo význam doplatit poplatek za připojení peletovací linky. Daňové orgány však tuto skutkovou verzi podrobněji neprověřily a nevyvrátily. Spolehly se pouze na vyjádření dodavatele energií, podle něhož podala společnost VBD dne 24. 2. 2015 žádost o zvýšení rezervovaného příkonu, která nebyla dosud realizována z důvodu neuhrazení druhé části podílu na oprávněných nákladech ve výši 89 000 Kč. Na jeho základě uzavřely, že nedošlo k dokončení projektu pro nezaplacení 89 000 Kč, což svědčí o tom, že hlavním cílem žalobce bylo vylákání nadměrného odpočtu a dotace. Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s hodnocením krajského soudu, že toto zjištění nijak nedokládá, že záměrem žalobce bylo pouze získat nadměrný odpočet, protože i přes toto zjištění lze skutkovou verzi předestřenou žalobcem považovat za plausibilní a nevyvrácenou. I v tomto ohledu lze daňovým orgánům vytknout, že se více nezabývaly rolí společnosti VBD v celé transakci a nevyslechly jejího tehdejšího jednatele Petra Adámka. Zcela pominuly, že to byla právě společnost VBD, kdo podal žádost o zvýšení rezervovaného příkonu, tedy v podstatě ve prospěch žalobce a realizace jeho podnikatelského záměru. Z této skutečnosti lze minimálně usuzovat na nějaké pokračující spojení mezi oběma entitami, které však nebylo nijak prověřováno (viz výše). Daňové orgány se nezabývaly ani tím, kdo zaplatil první část

podílu na oprávněných nákladech, či jak byl tento postup ošetřen s vlastníkem areálu v Habrovanech. I tyto skutečnosti však mohly nabídnout ucelený obraz o skutečném průběhu, pozadí a smyslu transakcí mezi VBD, Aziro, Pronostav a žalobcem.

[22] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud nepochybil, pokud shledal, že daňové orgány neprokázaly, že žalobce mohl a měl vědět o tom, že se nákupem peletovací linky od společnosti Aziro účastní podvodu na DPH. Daňové orgány neobstaraly dostatek zjištění, z nichž by bylo možno spolehlivě usuzovat na to, že žalobce mohl a měl vědět o tom, že je transakce na úrovni subdodavatele zatížena podvodem na DPH, respektive že hlavním cílem zapojení jednotlivých článků řetězce bylo získání nadměrného odpočtu na DPH. Tento závěr nelze vystavit pouze na blíže neprověřeném podezření či nepodložených pochybnostech, náznacích a domněnkách.

[23] Výše uvedené nicméně neznamená, že orgány finanční správy mají v dalším řízení žalobci sporný nárok na odpočet daně bez dalšího přiznat. Nelze totiž předjímat, nakolik se skutkový stav změní po případném doplnění dokazování zaměřeném na vyjasnění role společnosti VBD, respektive jejích bývalých jednatelů Vítězslava Babušíka a Petra Adámka, v obou transakcích. Potvrdí-li se provedením dalších důkazů pokračující personální spojení obou entit, z něhož bude možné plausibilně usuzovat na povědomí žalobce o vývoji, který nastal u společnosti VBD po změně na pozici jednatele, závěr daňových orgánů o vědomém zapojení žalobce do podvodu na DPH obstojí. Nabízí se zejména provedení svědeckých výpovědí dalších osob, které byly podle dosavadních zjištění nějakým způsobem zapojeny do transakce, jejímž výsledkem mělo být tvrzené zprovoznění peletovací linky žalobcem (Vítězslava Babušíka, Petra Adámka, L. B.).

[24] Nejvyšší správní soud tak neshledal na podkladě kasačních námitek důvod ke zrušení rozsudku krajského soudu. Neshledal ani existenci vad, ke kterým je povinen přihlížet *ex offo* (viz např. § 109 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[25] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Zamítnutí kasační stížnosti je procesním úspěchem žalobce, jemuž proto svědčí právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti stěžovateli, který řízení o kasační stížnosti vyvolal, avšak neměl v něm procesní úspěch. Tyto náklady se skládají z odměny zástupce žalobce za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti) v souladu s § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 ve spojení s § 12 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, v částce 3 100 Kč, z výdajů zástupce žalobce nahrazovaných paušálně v souladu s § 13 odst. 4 advokátního tarifu v částce 300 Kč za tento úkon právní služby a z náhrady odvodu daně z přidané hodnoty ve výši 21 % z nahrazované odměny a hotových výdajů, tj. v částce 714 Kč. Celkem tedy náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti činí 4 114 Kč. Uvedenou částku uhradí stěžovatel žalobci do patnácti dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

pokračování

V Brně dne 15. listopadu 2022

David Hipšr
předseda senátu