



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **DRYLL TRADE s. r. o.**, IČO: 25560514
sídlem Hrobice č. p. 145, 763 15 Hrobice
zastoupený daňovým poradcem Ing. Pavlem Kučerou
sídlem 28. října 214, 709 00 Ostrava

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 7. 2018, č. j. 31893/18/5300-22441-711776,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 7. 2018, č. j. 31893/18/5300-22441-711776, **se ruší** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 15 342 Kč k rukám Ing. Pavla Kučery, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce (dříve MORÁVIA – PROINVEST, s. r. o.) se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 7. 11. 2016, č. j. 1909330/16/3301-51525-707715, kterým správce daně žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“); podle § 147 a § 139 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zprávy o daňové kontrole ze dne 2. 11. 2016, vyměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2015 ve výši 2 208 963 Kč.
2. Správce daně takto postupoval proto, že žalobci neuznal odpočet DPH na výstupu, uplatněný žalobcem v předmětném zdaňovacím období, neboť dle názoru správce daně u žalobce vyvolávaly pochybnosti v souhrnných hlášeníh uvedené dodávky zboží od dodavatele, společnosti MORÁVIA – CHEM s. r. o., neboť tato společnost z předmětných prodejů zboží sice přiznala DPH, avšak ji řádně správci daně neodvedla. Správce daně přitom shledal ve způsobu obchodování mezi žalobcem, jeho dodavatelem a jeho odběrateli existenci takových podezřelých okolností, které dle jeho názoru prokazují existenci daňového podvodu a účasti žalobce na něm. Žalobce tyto pochybnosti (přes výzvy k prokázání skutečnosti dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 daňového řádu) v rámci daňové kontroly neodstranil, a proto správce daně dospěl k závěru, že žalobce o záměru neodvést DPH na straně jeho dodavatele věděl, resp. přinejmenším mohl vědět a přitom neučinil adekvátní opatření, která lze po něm rozumně požadovat, aby své účasti na podvodném jednání předešel. S uvedeným hodnocením se následně ztotožnil i žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
4. Žalobce svou argumentaci opírá zejména o závěr, že dodávky zboží žalobci nebyly vůbec stiženy daňovým podvodem. Žalobce DPH při nákupu zboží od MORÁVIA – CHEM s. r. o. řádně zaplatil, a následně si z přiznané DPH odečetl pouze částku ve výši, ve které zaplatil DPH na vstupu. Opačný závěr žalovaného i správně daně dle žalobce nemá oporu se správním spise, kdy důvodem doměření daně je dle správce daně konstatování, že žalobce věděl, nebo vědět měl a mohl, že se svým nákupem od MORÁVIA – CHEM s. r. o. účastní daňového podvodu. Dle žalobce však podvod představuje vědomé, úmyslné jednání s cílem přinést sobě nebo jinému finanční výhodu. Žalobce rozporuje, že by v případě jím prováděných obchodů vůbec k daňovému podvodu došlo, natož aby se jej žalobce účastnil. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu přitom dle žalobce jasně vyplývá, že je to správce daně, kdo musí spolehlivě prokázat existenci daňového podvodu, vč. jeho nejdůležitějšího znaku, kterým je porušení daňové neutrality. V nyní projednávané věci je přitom nesporné, že správce daně neunesl svou důkazní povinnost, neboť kromě „objektivních skutečností“ nijak dále neodůvodnil, a nijak neprokázal, v čem daňový podvod spočíval. Jedinou skutečností, z níž správce daně v daňové kontrole dovodil existenci daňového podvodu, je, že společnost MORÁVIA – CHEM s. r. o.

neodvedla DPH. Dle žalobce přitom z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá také to, že pouhý výčet objektivních okolností (zejména v podobě neodvedení daně u dodavatele) není zdůvodněním daňového podvodu.

5. Dle žalobce pak správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl mnoho dalších skutečností, které dle jeho tvrzení prokazují účast žalobce na daňovém podvodu, tyto však podle žalobce nemají žádnou relevanci a navíc je správce daně vykládá tak, aby vyzněly vůči žalobci negativně. Žalobce přitom uvádí, že jeho hospodářská činnost byla a je provozována, DPH z prodaného zboží bylo odvedeno a nákup zboží nebyl učiněn pouze za účelem získání nadměrného odpočtu na DPH.
6. Žalobce také nikdy netvrdil, že věděl, že MORÁVIA – CHEM s. r. o. DPH neuhradí, zástupce daňového subjektu pouze uvedl, že věděl, že je zahájeno insolvenční řízení. Žalobce si přitom před jednáním o obchodní činnosti s MORÁVIA – CHEM s. r. o. ověřil z dostupné dokumentace, že tato společnost hradila závazky ve větší částce, než jaké byly její příjmy, tudíž bylo dle žalobce zjevné, že MORÁVIA – CHEM s. r. o. disponuje dostatečnými prostředky pro hrazení svých závazků. Podle žalobce pak MORÁVIA – CHEM s. r. o. v žádném případě nemůže splňovat definici tzv. missing trader, neboť tento subjekt po celou dobu vedení daňového řízení řádně spolupracuje, vše bylo potvrzeno, včetně skutečného dodání zboží, což ostatně nezpochybnila ani insolvenční správce MORÁVIA – CHEM s. r. o. Žalobce pak dále tvrdí, že nebýt šikanózního postupu orgánů celní správy, v jehož důsledku byla MORÁVIA – CHEM s. r. o. nucena na sebe podat insolvenční návrh, žádný dluh by správci daně nevznikl, neboť MORÁVIA – CHEM s. r. o. by měla dostatek majetku pro úhradu veškerých svých závazků. Žalobce dále uvádí, že předpokládaná hodnota majetkové podstaty MORÁVIA – CHEM s. r. o. dosahuje okolo 60 milionů Kč, přičemž největší pohledávka – pohledávka orgánů celní správy – byla insolvenční správce popřena, tudíž v případě úspěchu insolvenčního řízení bude správci daně dluh na DPH uhrazen.
7. Žalobce dále nepopírá, že se osobně znal z minulé doby s panem M., jednatelem MORÁVIA – CHEM s.r.o., přičemž plná moc panu H., jednatelem žalobce, byla ze strany MORÁVIA – CHEM s.r.o. udělena v roce 2014 za účelem zřízení nových bankovních účtů, a byla vypovězena 15. 1. 2015. Další skutkové okolnosti, z nichž správce daně dovozoval účast žalobce na daňovém podvodu (tj. neuzavření písemných smluv o koupi či jednostranný zápočet dlužné částky), jsou přitom dle žalobce běžnou a dovolenou praxí, pročez z těchto skutečností nelze jakkoliv podporovat tvrzení o existenci daňového podvodu. Taktéž dle žalobce není pravda, že by mezi žalobcem a MORÁVIA – CHEM s. r. o. nebyly sjednány reklamační podmínky, když z reklamačních protokolů je zjevné, že žalobce reklamoval část zboží u MORÁVIA – CHEM s. r. o., a ta reklamaci uznala. Žalobce dále uvádí, že správce daně měl za situace, kdy MORÁVIA – CHEM s. r. o. neuhradila správci daně dlužnou DPH, využít institutu ručení dle § 109 odst. 1 zákona o DPH, nikoliv odepření nároku na odpočet DPH vůči žalobci, neboť § 109 odst. 1 zákona o DPH je vůči § 72 a § 73 zákona o DPH *lex specialis*.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě, replika žalobce a další podání účastníků řízení

8. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě v první řadě opakuje svou argumentaci z napadeného rozhodnutí, dle které bylo v daňovém řízení dostatečným způsobem prokázáno, že v obchodním řetězci mezi žalobcem a MORÁVIA – CHEM s. r.o. došlo k daňovému podvodu, na němž byl žalobce účasten, přičemž o tom věděl, nebo vědět měl či mohl, a následně žalobce neprokázal, že by učinil veškerá opatření, která po něm bylo možno požadovat pro odvrácení účasti na daňovém podvodu. Z tohoto důvodu byly splněny podmínky pro odepření nároku na odpočet DPH. Dále žalovaný uvádí, že správce daně není povinen identifikovat konkrétní výhodu, získanou daňovým subjektem v souvislosti s daňovým podvodem, pro neuznání nároku na odpočet DPH, neboť je rozdíl mezi zneužitím práva a daňovým podvodem, přičemž i z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že za osobu účastníce se daňového podvodu je nezbytné považovat takovou osobu povinnou k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a to bez ohledu na to, zda tato osoba má z následného prodeje prospěch či nikoliv. Žalovaný rovněž poukazuje na skutečnost, že pokud žalobce nakupoval zboží od MORÁVIA – CHEM s. r. o. i po zahájení insolvenčního řízení, účastnil se žalobce nejen daňového podvodu, ale také snahy vyvést ze společnosti MORÁVIA – CHEM s. r. o. majetek, který by měl spadat do majetkové podstaty v rámci insolvenčního řízení. Co se týče definice MORÁVIA – CHEM s.r.o. jako tzv. missing tradera, pak žalovaný uvádí, že pro takové označení subjektu v rámci podvodného řetězce není podstatné faktické dodání zboží, ale to zda subjekt neodvádí státu daň či u něj tuto skutečnost nelze ověřit.
9. K aplikaci institutu ručení dle § 109 odst. 1 zákona o DPH žalovaný uvádí, že tento institut není možno použít na situaci v nyní projednávané věci neboť mezi odepřením nároku na odpočet DPH a ručením ve smyslu § 109 odst. 1 není vztah *lex generalis – lex specialis*. Zejména žalovaný poukazuje na skutečnost, že odepření nároku na odpočet DPH v důsledku účasti na daňovém podvodu se použije v nalézacím řízení, kdežto institut zákonného ručení ve smyslu § 109 odst. 1 zákona o DPH se využije až v řízení o placení daní. Žalovaný dále tvrdí, že institut ručení není vhodné použít v nyní projednávané věci, neboť tento lze využít výlučně na jeden článek obchodního řetězce, kdežto problematika daňových podvodů je mnohem komplexnější, přičemž v případě shledání existence daňového podvodu je možno nepřiznat nárok na odpočet DPH všem subjektům, které se daňového podvodu účastní.
10. V replice k vyjádření žalovaného pak žalobce nad rámec rekapitulace námitek, vyjádřených v žalobě, uvádí, že z platných právních předpisů je zjevné, že po zahájení insolvenčního řízení s MORÁVIA – CHEM s. r. o. nebylo možno DPH uhradit, neboť by tím MORÁVIA – CHEM s.r.o. porušila zákon zvýhodněním jednoho z věřitelů. Nadto již v době zahájení insolvenčního řízení čelila společnost MORÁVIA – CHEM s. r. o. exekuci ze strany orgánů celní správy, pročez nebyla ze strany této společnosti žádná možnost jak dlužnou DPH uhradit.
11. V duplice žalovaného a ve vyjádření žalobce k duplice pak již účastníci řízení toliko setrvali na svých stanoviscích, vyjádřených v předchozích podáních.

12. Dne 21. 8. 2019 pak žalobce zaslal krajskému soudu konečnou zprávu a vyhlášku o konečné zprávě z insolvenčního řízení, vedeného s MORÁVIA – CHEM s. r. o. ze dne 12. 8. 2019, č. j. KSBR 33 INS 10537/2015, B-84, ze které je dle žalobce zjevné, že velká část dluhu MORÁVIA – CHEM s. r. o. vůči správci daně bude z majetkové podstaty této společnosti splacena, přesně jak uváděl v žalobě i v replice k vyjádření žalovaného.

IV. Posouzení věci soudem

13. Krajský soud, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházejících jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba je **důvodná** (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).
14. Žalobce ve svých daňových přiznáních uplatňoval odpočet DPH za zdaňovací období 21. 4. 2015 až 30. 4. 2015. Podle § 72 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení. Pro přiznání nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit rovněž formální podmínku, která spočívá v předložení daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi vyplývajícími z citovaného § 73 odst. 1 zákona o DPH.
15. Při splnění těchto hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně zpravidla přiznán, neboť nárok na odpočet daně ve smyslu čl. 167 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice 2006/112“) je nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu představují právě situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem, jak dovodil Soudní dvůr EU ve své judikatuře (srov. např. rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11).
16. Jak zdůraznil i žalovaný, problematikou podvodného jednání ve spojitosti s daňovými subjekty uplatňovanými nároky na odpočet DPH se ve své judikatuře mnohokrát zabýval i Nejvyšší správní soud (s inspirací v judikatuře Soudního dvora EU týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH - viz např. citovaný rozsudek ve věci *Mahagében*; rozsudek ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd. a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, či rozsudek ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04). Cílem tzv. karuselového podvodu zpravidla není reálná ekonomická činnost, ale neuhrazení DPH na výstupu plátcem typu „missing trader“ (plátce, který daň na výstupu z titulu dodání zboží dalšímu plátcovi ve stejném státě nepřiznává v podaném daňovém přiznání k DPH, nebo jí přiznává, ale neplatí, popř. vůbec nepodává a stává se pro správce daně nekontaktní) a následované inkasem nadměrného odpočtu plátcem typu „broker“ (plátce, kterému vzniká nadměrný odpočet z titulu uplatněného odpočtu z přijatého zdanitelného plnění v daném členském státě a osvobozeného od plnění při dodání zboží do EU). Dalším subjektem, který je do řetězce zpravidla zařazován, je „buffer“, jehož úkolem v řetězci je navenek

působit jako běžný obchodník a vytvořit tak zdání legality plnění zasaženého daňovým podvodem, tedy zastříti vazby mezi jednotlivými články řetězce (zejména mezi *missing traderem* a ostatními články řetězce), a znesnadnit či znemožnit tak odhalení daňového podvodu. „Pojmem podvod na DPH se v souladu s touto judikaturou označují situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. 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“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156, rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na www.nssoud.cz).

17. Ve shodě s touto judikaturou proto krajský soud přistoupil k námitce žalobce k hodnocení, zda v daném případě žalovaný (či správce daně) prokázal existenci první podmínky, jež musí být splněna při odepření nároku daňového subjektu na odpočet DPH, tj. zda zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že v posuzované obchodní transakci (řetězci) došlo k podvodnému jednání na DPH a tedy, že nedošlo k odvedení daně jedním z účastníků řetězce.
18. K otázce rozložení důkazního břemene ve vztahu k daňovým podvodům se již opakovaně vyjadřoval Nejvyšší správní soud, který například ve svém rozsudku ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, judikaturu, vztahující se této problematice, shrnul tak, že: „Pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Tuto osobu je třeba považovat za účastníce se podvodu bez ohledu na to, zda má z prodeje zboží prospěch či nikoli (viz závěry věci Kittel přejaté 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, publ. pod č. 2172/2011 Sb. NSS, či již zmiňovaný rozsudek č. j. 6 Afs 130/2014 – 60; a potvrzené např. usnesením Ústavního soudu ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1885/10). Není povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (srov. již zmiňované rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 15/2014 – 59 a č. j. 6 Afs 130/2014 – 60). [34] Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního č. j. 9 Afs 94/2009 – 156). Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt choval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů (srov. již zmiňované rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 15/2014 – 59 a č. j. 6 Afs 130/2014 – 60). [35] [...] Mezi jeho typické rysy (podvodného jednání za účelem krácení daně, pozn. zdejšího soudu) se řadí např. tyto: jedná se o řetězovou transakci s prvotním

nakupem v jiném členském státu, jeden z článků řetězce po uskutečnění transakci neodvedl DPH a je nekontaktní a přeprave zboží mezi více subjekty nedává žádný ekonomický smysl. Řada účastníků dané obchodní transakce se registrovala k dani těsně před zahájením obchodní operace, je dáno osobní propojení mezi jednotlivými subjekty, sjednané smlouvy nejsou datovány a neodpovídají skutečnosti, řada jednotlivců je nekontaktních či nemá žádné bližší informace o provedené transakci, jednotlivé subjekty operovaly s více bankovními účty, které neoznámily správci daně, a docházelo k výběrům značných částek v hotovosti zúčastněnými subjekty.“

19. Závěry citované judikatury lze ve vztahu k rozložení důkazního břemene shrnout tak, že daňové orgány prokazují, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, a dále objektivní okolnosti, které nasvědčují tomu, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět o své účasti na podvodu, daňový subjekt naopak prokazuje, že přijal přiměřená opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu.
20. Jak vyplývá z odůvodnění rozhodnutí správce daně a žalovaného, správce daně se v rámci řízení v I. stupni zaměřil na prokazování skutečnosti, že žalobce mohl nebo měl vědět, že se účastnil daňového podvodu, a že nepřijal dostatečná opatření k tomu, aby své účasti na daňovém podvodu předešel. Žalovaný, aniž by jakkoli doplňoval dokazování, zjištěné skutečnosti aprobeoval. Rozhodnutí žalovaného obsahuje jednak přehled základní judikatury a doktrinárních názorů k dani z přidané hodnoty a karuselovým podvodům, dále obsahuje vlastní hodnocení, proč žalovaný dospěl k závěru, že se žalobce karuselového podvodu účastnil. Správce daně a žalovaný konkrétně odůvodnili existenci podvodu na DPH na základě skutečností, že žalobce nakoupil zboží od společnosti MORÁVIA – CHEM s. r. o., která sice daň přiznala, ale neuhradila. U společnosti MORÁVIA – CHEM s. r. o. pak byl dne 11. 9. 2015 na základě návrhu ze dne 21. 4. 2015 prohlášen konkurz na majetek dlužníka. Správce daně následně poukázal na personální propojení žalobce s MORÁVIA - CHEM s. r. o. a společností DOSY s. r. o., která se stala plátcem DPH krátce před zahájením insolvenčního řízení s MORÁVIA – CHEM s. r. o., od které taktéž začala nakupovat zboží. Zmiňované společnosti přitom sdílely představitele svých výkonných orgánů, MORÁVIA – CHEM s. r. o. a společnost DOSY s. r. o. s žalobcem sdílely rovněž adresu sídla, včetně skladovacích prostor. Správce daně považoval za podezřelou objektivní skutečnost také to, že jednatelem žalobce byla v roce 2014 udělena plná moc k zastupování MORÁVIA – CHEM s. r. o., a že v dubnu 2015 uzavřela společnost DOSY s. r. o. pracovní smlouvu s jednatelem MORÁVIA – CHEM s. r. o. Podezřelou skutečností správce daně shledal také to, že žalobce ani jeho dodavatelé si v řádných lhůtách neplnili povinnosti zveřejňovat účetní závěrky, nebo že žádná ze společností nedisponovala webovými stránkami, které by propagovaly jejich činnost. Z těchto okolností měli správce daně a následně i žalovaný za prokázané, že v obchodním řetězci žalobce a jeho dodavatelů došlo k daňovému podvodu. V souvislosti s prokázáním vědomosti účasti žalobce na tomto daňovém podvodu pak správce daně a žalovaný nad rámec již výše uvedených skutečností přičetli k tíži žalobce také to, že neměl se svými dodavateli uzavřeny písemné smlouvy, nedoložil žádné podklady o vyjednávání dodacích či reklamačních podmínek, za zboží společnosti MORÁVIA – CHEM s. r. o. neplatil prostřednictvím bankovních účtů, nebo že žalobce hradil část zboží formou jednostranného zápočtu. Žalovaný dále uvedl, že ze správního spisu vyplývá, že

MORÁVIA – CHEM s. r. o. poté, co u ní byl prohlášen konkurz, prodávala žalobci zboží v rozporu se zákonem.

21. Ačkoliv krajský soud dává za pravdu žalovanému, že při izolovaném hodnocení jednotlivých skutkových okolností bez přihlédnutí ke konkrétním okolnostem daného případu se tyto mohou jevit určitým způsobem podezřelé, krajský soud je toho názoru, že žalovaný i správce daně se nicméně dopustili několika myšlenkových zkratk a ve smyslu citované judikatury se nezaměřili na prokázání skutečností, které legitimují odepření nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH. Krajský soud předně poukazuje na to, že v napadeném rozhodnutí zcela chybí základní vysvětlení, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Povinností žalovaného nebylo prokázat veškeré detaily karuselového podvodu, ale minimálně popsat jeho základní mechanismus. Žalovaný se však zaměřil pouze na charakteristiku obchodů mezi žalobcem a společnostmi MORÁVIA – CHEM s. r. o. a DOSY s. r. o. Veškeré další závěry o účasti žalobce na karuselovém podvodu jsou bezpředmětné, pokud nebyl identifikován samotný karuselový podvod.
22. Žalovaný se dále zaměřil na hodnocení povahy obchodů mezi žalobcem a jeho dodavateli. Zde však krajský soud shledává onu myšlenkovou zkratku jak žalovaného, tak správce daně, když v podstatě konstatují daňový podvod na základě skutkových okolností, shodných s okolnostmi, nezbytnými k prokázání existence chybějící daně. Krajský soud přitom již dříve ve svých rozhodnutích uvedl, že pouhá existence neodvedené daně není dostatečná pro konstatování podvodného jednání (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 9. 2019, č. j. 29 Af 70/2017-61). V tomto rozsudku krajský soud odkazoval na předchozí judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně na rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že „z uvedeného je zjevné toliko to, že jmenovaná společnost neodvedla za výše uvedená období daň. Nicméně to samo o sobě nevypovídá o tom, že se jedná o daňový podvod, ale ani o tom, že existuje jakákoli spojitost mezi touto společností a stěžovatelem a o tom, že stěžovatel měl a mohl vědět, že byl zapojen do obchodního řetězce zatíženého (na samém jeho počátku) podvodem na DPH. Je povinností správce daně specifikovat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (to ostatně tvrdí i samotný žalovaný). Samotné neodvedení daně, které žalovaný vzal za podvodné jednání, podvodem ve smyslu judikatury SDEU není. Nelze pomíjet ani to, že v rámci daňového řízení existují legitimní nástroje, které správce daně může, resp. musí využít k zabezpečení splnění dlužné daňové povinnosti především ve vztahu ke skutečnému daňovému dlužníkovi.“
23. Ze správního spisu se přitom podává, že žalobce celý obchodní řetězec mezi ním a společnostmi MORÁVIA – CHEM s. r. o. a DOSY s. r. o. vysvětloval tak, že na společnost MORÁVIA – CHEM s. r. o. byl dne 23. 1. 2015 Celním úřadem pro Zlínský kraj vydán zajišťovací příkaz č. j. 3453-3/2015-640000-11, ve výši 508 469 925 Kč, přičemž zajišťovaná částka byla na základě odvolání této společnosti Generálním ředitelstvím cel na základě rozhodnutí ze dne 12. 3. 2015, č. j. 10096-4/2015-900000-302, snížena na částku ve výši 42 392 610 Kč. Tento zajišťovací příkaz měl přitom přispět ke snížení solventnosti MORÁVIA – CHEM s. r. o., která na sebe v období mezi 11. 2. 2015 a 21. 4. 2015 podala celkem 5 insolvenčních

návrhů. Na základě posledního z nich pak bylo s MORÁVIA – CHEM s. r. o. zahájeno insolvenční řízení. Současně začal žalobce od společnosti MORÁVIA – CHEM s. r. o. skupovat výrobky, a to i přes zahájení insolvenčního řízení, neboť z důvodu nové legislativy Evropské unie v oblasti označování zboží by tyto výrobky byly do značné míry znehodnoceny. Ze správního spisu přitom nevyplývá, že by tyto smlouvy byly uzavřeny v rozporu s § 111 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (dále jen „insolvenční zákon“), neboť ze správního spisu nevyplývá, že by tyto smlouvy byly u insolvenčního soudu napadeny insolvenčním správcem jako neúčinné.

24. Tento postup přitom krajský soud hodnotí jako nikterak nemyslitelný, absurdní či mimo realitu, z něhož by si mohli správce daně či žalovaný, aniž by se tímto postupem blíže zabývali, učinit závěr, že byl proveden čistě a pouze za účelem vylákání daňového odpočtu, jak vyplývá z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.
25. Právě naopak, žalovaný a správce daně opakovaně konstatují v obchodních řetězcích mezi žalobce a společnostmi MORÁVIA – CHEM s. r. o. a DOSY s. r. o. existenci daňového podvodu z důvodu, že MORÁVIA – CHEM s. r. o. přiznala, avšak neodvedla daň, aniž by se zabývali tak podstatnou skutečností, kterou dle krajského soudu je, že dne 21. 4. 2015 bylo s touto společností zahájeno insolvenční řízení. Přitom dle § 109 odst. 1 písm. a) insolvenčního zákona platí po zahájení insolvenčního řízení jedna ze základních zásad vedení insolvenčního řízení, a sice že *„pohledávky a jiná práva týkající se majetkové podstaty nemohou být uplatněny žalobou, lze-li je uplatnit přihláškou“*. Této povinnosti věřitelů insolvenčního dlužníka pak dále odpovídá povinnost dlužníka podle již zmiňovaného § 111 odst. 1 insolvenčního zákona *„zdržet se od okamžiku, kdy nastaly účinky spojené se zahájením insolvenčního řízení, nakládání s majetkovou podstatou a s majetkem, který do ní může náležet, pokud by mělo jít o podstatné změny ve skladbě, využití nebo určení tohoto majetku anebo o jeho nikoli zanedbatelné zmenšení. Peněžité závazky vzniklé před zahájením insolvenčního řízení je dlužník oprávněn plnit jen v rozsahu a za podmínek stanovených tímto zákonem.“*
26. Podle krajského soudu je proto více než zjevné, že ačkoliv mohly správci daně vznikat za MORÁVIA – CHEM s.r.o. pohledávky z titulu dlužné DPH, vzniklé z prodeje zboží žalobci i přes skutečnost, že bylo se společností MORÁVIA – CHEM s.r.o. zahájeno insolvenční řízení (zde je možné usuzovat, že insolvenční správce přistoupil na argumentaci rizika znehodnocení zboží MORÁVIA – CHEM s.r.o. v důsledku nové legislativy Evropské unie v oblasti označování výrobků, čímž by jednání MORÁVIA – CHEM s.r.o. splňovalo podmínky pro uplatnění výjimky ze zákazu nakládání s majetkovou podstatou dle § 111 odst. 2 insolvenčního zákona, neboť nenapadl smlouvy mezi MORÁVIA – CHEM s.r.o. a žalobcem u insolvenčního soudu pro porušení § 111 odst. 1 insolvenčního zákona), neboť prostředky získané MORÁVIA – CHEM s.r.o. z těchto prodejů spadaly v souladu s § 205 insolvenčního zákona do majetkové podstaty insolvenčního dlužníka, a správce daně tak byl dlužnou daň oprávněn uplatnit pouze na základě přihlášky v insolvenčním řízení. Za takto popsaného skutkového stavu dle krajského soudu v žádném případě nelze usuzovat na existenci daňového podvodu, neboť účelem neplacení DPH ze strany MORÁVIA – CHEM s. r. o. nebylo vylákání daňového odpočtu u žalobce, nýbrž plnění svých povinností dle insolvenčního zákona.

27. Za takto popsaného skutkového stavu dle krajského soudu v žádném případě nelze usuzovat na existenci daňového podvodu, neboť účelem neplacení DPH ze strany MORÁVIA – CHEM s.r.o. nebylo vylákání daňového odpočtu u žalobce, nýbrž plnění svých povinností dle insolvenčního zákona. Závěr krajského soudu dále podporuje žalobcem odkazovaná vyhláška insolvenční správkyně MORÁVIA – CHEM s.r.o. ze dne 12. 8. 2019, č. j. KSBR 33 INS 10537/2015-B-84, dle které byla insolvenčnímu soudu předložena konečná zpráva spolu s vyúčtováním odměny a hotových výdajů insolvenčního správce, přičemž krajskému soudu je z vlastní úřední činnosti známo, že dne 27. 9. 2019 nabylo právní moci usnesení insolvenčního soudu o schválení konečné zprávy, č. j. KSBR 33 INS 10537/2015-B-85, a dne 17. 10. 2019 byl insolvenčním soudem schválen návrh rozvrhového usnesení, č. j. KSBR 33 INS 10537/2015-B-88, dle kterého správci daně z majetkové podstaty MORÁVIA – CHEM s. r. o. vyplacena částka 5 279 080,03 Kč z celkově přihlášených 8 945 421,53 Kč. Tato částka, určená k vyplacení, přitom představuje nezanedbatelný podíl 12,22 % na rozvrhu. Tato skutečnost nadto dle krajského soudu vypovídá o tom, že správce daně v souladu s výše citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 60/2017-60 postupoval tak, aby k zabezpečení splnění dlužné daňové povinnosti došlo především ve vztahu ke skutečnému daňovému dlužníkovi, a krajskému soudu ani není zjevné, proč by za takové situace přistupoval k zajištění splnění daňové povinnosti daňového dlužníka u jiných subjektů.
28. Krajský soud konečně konstatuje, že dojde-li ke splnění rozvrhu ze strany MORÁVIA – CHEM s.r.o., insolvenční soud rozhodne z úřední povinnosti po obdržení zprávy insolvenčního správce o splnění rozvrhového usnesení dle § 308 odst. 1 písm. c) insolvenčního zákona o zrušení konkursu. Toto rozhodnutí má přitom jednak za následek zrušení právnické osoby dle § 173 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, v rozhodném znění, a zároveň podle § 311 insolvenčního zákona dojde-li k takovému zrušení MORÁVIA – CHEM s. r. o. a následně k jejímu zániku, pohledávky nebo jejich neuspokojené části zaniknou, pokud nebudou uspokojeny ze zajištění. Jinými slovy, podstatná část dlužné DPH má být správci daně dle rozvrhového usnesení v rámci konkurzu MORÁVIA – CHEM s. r. o. uhrazena a zbylá část této dlužné DPH spolu se zrušením a zánikem MORÁVIA – CHEM s.r.o. zanikne taktéž.
29. Krajský soud proto uzavírá, že v nyní projednávané věci správce daně, resp. žalovaný nejen, že dostatečným a věrohodným způsobem neprokázali skutkové okolnosti, v nichž měl spočívat daňový podvod v rámci obchodních transakcí mezi žalobcem a společnostmi MORÁVIA – CHEM s. r. o. a DOSY s. r. o., ale nadto, pokud MORÁVIA – CHEM s. r. o. splní rozvrhové usnesení, nastane v nyní projednávané věci podstatná okolnost v podobě absence existence chybějící daně, coby jedné z podstatných okolností pro konstatování existence daňového podvodu.

V. Závěr a náklady řízení

30. Krajský soud proto s ohledem na výše uvedené rozhodnutí žalovaného zrušil, a to z toho důvodu, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve spisovém materiálu [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], a současně věc vrátil

žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu [§ 78 odst. 5 s. ř. s.] a bude tedy na něm, aby zajistil nápravu shora vytčených vad.

31. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
32. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna zástupce (daňového poradce) žalobce a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o tři úkony právní služby (příprava a převzetí zastoupení, žaloba, další podání ve věci samé – replika) ve výši $3 \times 3\,100$ Kč a tři režijní paušály ve výši 3×300 Kč, tedy celkem 10 200 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení ve smyslu § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 2 142 Kč odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést. Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3 000 Kč.
33. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 15 342 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 28. ledna 2020

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu