



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **STARCOM INTERNATIONAL s. r. o.**
sídlem Štramberská 1049/20, 703 00 Ostrava – Vítkovice
zastoupeného advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Sádky 1605/2, 796 01 Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2017, č. j. 23368/17/5300-21441-711676

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 5. 2017, č. j. 23368/17/5300-21441-711676, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje

81/2017

- II. Žalovaný je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 25 918,50 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, sídlem Sádky 1605/2, 796 01 Prostějov.

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 24. 7. 2017 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne ze dne 24. 5. 2017, č. j. 23368/17/5300-21441-711676, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 3. 5. 2016, platební výměry na daň z přidané hodnoty za měsíce září 2013 – prosinec 2013 a únor 2014 – květen 2014.
2. Žalobce uvedl, že správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období září 2013 – květen 2014 v souvislosti s vykázanými nadměrnými odpočty z přijatých zdanitelných plnění od společnosti AZ Group Czech s. r. o., a to s ohledem na následné osvobození plnění při dodání zboží do jiného členského státu EU – společnosti ACRX Corporation Ltd. Správce daně na základě daňové kontroly vyloučil žalobcem uplatněný nárok na odpočet z důvodu, že žalobce věděl, že se svým plněním stane součástí podvodu na DPH a tudíž dle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) nemá nárok na odpočet daně z popsanych plnění od společnosti AZ Group Czech s. r. o. a tento si neoprávněně uplatnil. Podle správce daně, resp. žalovaného mělo dojít k účelovému vytvoření několika řetězců společností, kdy ve zdaňovacích obdobích září – prosinec 2013 se mělo jednat o společnosti G.S.B Trade s. r. o. (dále jen „G.S.B.“), AZ Group Czech s. r. o. (dále jen „AZ“), žalobce a společnosti ACRX Corporation Ltd. (dále jen „ACRX“). Ve zdaňovacích obdobích únor a březen 2014 se mělo jednat o společnosti MICLERENE s. r. o. (dále jen „MICLERENE“), AZ, žalobce a DEC Trans/ACRX a v obdobích duben a květen 2014 o společnosti AZ, žalobce a ACRDX.
3. Žalobci je vytýkáno, že neměl se společností AZ, jakož ani s odběrateli uzavřeny písemné smlouvy, že nepřijal přiměřená opatření k zamezení účasti na podvodu, dále že zboží přijaté od dodavatele bylo označeno velmi obecně, absentovala kontrola zboží, dále, že žalobce nesledoval vývoj cen zboží na trhu, způsob úhrady kupní ceny, různé prodejní ceny ze strany dodavatele vůči odběratelům a další skutečnosti. Shledal tedy existenci objektivních okolností vedoucích k závěru o účasti žalobce na podvodu na DPH.
4. Žalobce namítá, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně zjištění relevantních objektivních okolností, ze kterých by bylo možno usuzovat na účast žalobce na daňovém podvodu, přičemž poukazuje na rozporné závěry správce daně a žalovaného; podle závěrů správce daně uvedeném v rámci daňové kontroly žalobce *věděl*, že se svým plněním stane součástí podvodu na DPH. Žalovaný pak již uvedl, že žalobce *věděl*, či *minimálně vědět mohl* o podvodu na DPH a dále uvedl, že *nelze souhlasit s tím, že by se podvodu účastnil nevědomě*. Další žalobní námitky směřuje žalobce k vadám dokazování, když podle žalobce žalovaný prováděl v rámci odvolacího řízení dokazování a v rozporu s § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) žalobce před vydáním rozhodnutí neseznámil se zjištěnými skutečnostmi. Žalobce totiž v odvolání proti platebním výměrům jednak navrhl provést svědecké výslechy vlastních zaměstnanců a dále navrhl k důkazu znalecký posudek, který se zabýval posuzovanou účastí žalobce na daňovém podvodu.

Shodu s prvopisem potvrzuje

81/2017

5. Nadto namítl žalobce, že správce daně byl povinen v případě zjištěného podvodu na DPH postupovat výhradně podle § 109 odst. 1 písm. a) zákona o DPH a aplikovat institut ručení. Podle citovaného ustanovení platí, že plátce, který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem nebo poskytne úplatu na takové plnění, ručí za nezaplacenou daň tohoto plnění, pokud v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty na takové plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená. Správce daně však podle citovaného ustanovení nepostupoval, jeho postup je obcházení zákona.
6. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Postup správce daně stran závěrů o existenci objektivních okolností o vědomosti žalobce o účasti na daňovém podvodu shledal správný. K vadám dokazování uvedl, že považuje vypořádání znaleckého posudku předloženého žalobcem za dostatečné, když dle žalovaného posudek nemůže vyvrátit veškeré skutečnosti zjištěné správcem daně podrobně popsané ve zprávách o daňové kontrole v napadeném rozhodnutí; obdobně to platí o námitce opomenutí dalších důkazů. K námitce žalobce týkající se aplikace zákonného institutu ručení dle § 109 zákona o DPH žalovaný uvedl, že užitím tohoto institutu není daňovému subjektu stanovena daň, ale je vyzván k úhradě daně jiného daňového subjektu, který nesplnil svou daňovou povinnost. Je třeba trvat na tom, že primární je vždy stanovení daně daňového subjektu.
7. Ve věci proběhlo u podepsaného soudu dne 24. 9. 2018 ústní jednání, u kterého účastníci setrvali na svých stanoviscích, přičemž žalobce je nadto akcentoval v souhrnném doplňujícím vyjádření.
8. Z obsahu správních spisů a z napadeného rozhodnutí vyplývá skutkový závěr správce daně a žalovaného, že v popsaném řetězci daňového podvodu byla identifikována chybějící daň, když společnosti AZ, která figuruje jako dodavatel žalobce, resp. dodavatelé této společnosti – G.S.B., MICLERENE, Gamexi, Robinia, nepřiznaly nebo neodvedly daň z dodání zboží dalšímu článku v řetězci; jedná se tedy o tzv. missing tradery - subjekty, které neodvedly daň do státního rozpočtu. Žalobce je přitom v daňovém podvodu subjektem, který uplatňoval nárok na odpočet daně na vstupu za nákup předmětného zboží a na výstupu deklaroval jeho dodání do jiného členského státu osvobozené podle § 64 zákona o DPH od daně. Tím došlo k narušení principu daňové neutrality DPH. Správce daně tak odmítl nárok na odpočet daně z předmětných plnění přijatých od dodavatele AZ.
9. Mezi stranami je nesporné a plyne i z obsahu správních spisů, že žalobci nebyl uznán odpočet daně na vstupu z důvodu zapojení v podvodném řetězci, kdy o své účasti v něm podle správce daně vědět měl a mohl, to vše v situaci, kdy podvodným článkem každého řetězce má být vždy subjekt, který je bezprostředním dodavatelem žalobce – společnost AZ.
10. Krajský soud se nejprve zabýval námitkou nutného postupu dle § 109 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Při posuzování obdobných případů – odmítnutí nároku na odpočet DPH z důvodu zapojení do podvodného řetězce - vychází judikatura soudů České republiky rozhodujících ve správním soudnictví vesměs z judikatury Soudního dvora Evropské unie, neboť úprava DPH v České republice je do značné míry transpozicí unijních směrnic. Tu v konkrétnostech zdejší soud na tomto místě nepřipomíná, neboť je oběma účastníkům důvěrně známa a odkazy na ni jsou v daňovém i soudním řízení oběma stranami hojně užívány. Její závěry nicméně spočívají v tom, že je možno neuznat odpočet DPH kterémukoli z následných článků podvodného řetězce, pokud tento článek vědět měl a

Shodu s prvopisem potvrzuje

81/2017

mohl, že daň nebude podvodným článkem zaplacená, podvodný článek se dostane do postavení, kdy daň nebude schopen zaplatit, anebo podvodným jednáním dojde ke zkrácení daně či vylákání daňové výhody.

11. Podle § 109 odst. 1 zákona o DPH plátce, který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem nebo poskytne úplatu na takové plnění (dále jen „příjemce zdanitelného plnění“), ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění věděl nebo vědět měl a mohl, že daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená, dále, že plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění (dále jen „poskytovatel zdanitelného plnění“), se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo že dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.
12. Ust. § 109 zákona o DPH má přitom být transpozicí čl. 205 Směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Podle tohoto článku Směrnice v situacích uvedených v článcích 193 až 200, 202, 203 a 204 mohou členské státy stanovit, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň.
13. Judikatorní závěry Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu o možnosti neuznání odpočtu daně vycházejí jednak z obecné zásady zneužití výhody v daňovém právu (kdy takovému zneužití nepřisluší ochrana) nebo toho, že právo nenáleží tomu, který se jej domáhá na podkladu podvodného jednání. Obecně vzato, ve vztahu k (ne)přiznání nároku na odpočet DPH z uvedených důvodů není dán v právních předpisech v ČR výslovný podklad, tedy není explicitně upraven postup správce daně vedoucí k neuznání nároku na odpočet DPH v situaci, kdy se má podle správce daně jednat o nárok uplatňovaný v důsledku zneužití práva či podvodného jednání. Oproti tomu § 109 odst. 1 zákona o DPH zcela jednoznačně normuje postup správce daně v situaci, kdy podvodným článkem v řetězci je bezprostřední dodavatel daňového subjektu, který následně uplatní nárok na odpočet DPH. Za dané situace dospěl krajský soud k závěru, že je nutné primárně užít konkrétních ustanovení právního řádu upravujících předmětnou situaci; až pokud takových ustanovení není, lze uplatnit obecnou zásadu odepření ochrany zneužití práva.
14. Obdobně se přitom v odborné literatuře vyjadřuje i Mgr. T.R. (R., T.: Odpočet daně z přidané hodnoty ve světle právní jistoty plátce daně, Daňový expert č. 1/2012, str. 21, Wolters Kluwer): „(...) zneužití práva, které je možné aplikovat až v případě, kdy jsou vyčerpány všechny zákonné možnosti. Novelizací ZDPH tedy dochází k situaci, kdy správce daně je povinen v první řadě aplikovat institut ručení dle ustanovení § 109 ZDPH a teprve v případě vyloučení jeho aplikace využít obecného právního principu zneužití práva. Ostatně podmínky pro aplikaci ustanovení § 109 ZDPH jsou obdobné jako pro aplikaci principu zneužití práva. Institut ručení bude aplikován v případě jednoduchých řetězců, kde figuruje jeden dodavatel, který neodvede DPH a jeden příjemce plnění, který bude nárokovat odpočet daně na vstupu. V případě komplikovanějších řetězových obchodů nebude aplikace ustanovení § 109 ZDPH možná, a to s ohledem na fakt, že předposlední článek řetězce většinou není tím, který by daň nezaplatil, ale tzv. missing trader se nachází spíše v jiných částech řetězce.“
15. Za situace, kdy v nyní posuzovaném konkrétním případě má být podle daňových orgánů podvodným článkem v řetězci bezprostřední dodavatel žalobce, dochází k naplnění

Shodu s prvopisem potvrzuje

81/2017

hypotézy § 109 odst. 1 zákona o DPH, jehož aplikace má před uplatněním obecných zásad přednost. Je třeba zdůraznit, že podle krajského soudu neuznání nadměrného odpočtu vykázaného daňovým subjektem není *stanovením daně*, které by, jak argumentuje žalovaný, mělo před aplikací institutu ručení přednost. Ke stanovení daně dochází až v důsledku závěrů správce daně o neuznání vykázaného odpočtu. Postup správce daně vedoucí ve výsledku k neuznání vykázaného nadměrného odpočtu je přitom veden právě pouze judikatorními závěry, nikoliv výslovným zákonným ustanovením (např. výčtem podmínek, zahrnujících účast daňového subjektu na daňovém podvodu, ať již v jakékoli formě).

16. Uvedeným úvahám nemůže bránit ani skutečnost, že zatímco ve smyslu § 134 daňového řádu dokazování ve vztahu k (ne)uznání nároku na odpočet DPH probíhá primárně v řízení nalézacím, uplatnění ručení dle § 109 zákona o DPH probíhá v řízení o placení daně. V této souvislosti je namíste připomenout judikaturu správních soudů vycházející ze zásady, že ručitel, který má mít totožnou povinnost jako daňový dlužník, tj. povinnost zaplatit daňový nedoplatek, čímž se u něj zmenší majetková sféra stejně jako u dlužníka zaplacením daně, nelze shledat žádný důvod, který by byl způsobit ospravedlnit nerovný přístup k daňovému dlužníku a ručiteli spočívající v dispozici s diametrálně kvalitativně odlišnými prostředky k obraně před totožnou povinností. Ručitel má právo namítat i ty skutečnosti, které směřují již k samotnému vyměření daňové povinnosti, za kterou je ručení uplatněno; blíže srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 3. 2008, č. j. 5 Afs 174/2004-68, Sb. NSS č. 169/2009. Z uvedeného tedy vyplývá, že z hlediska postavení ručitele je nerozhodné, v jakém řízení má být povinnost ručitele stanovena, neboť ručiteli musí být zajištěny shodné prostředky k obraně, jakými disponuje primární dlužník.
17. Krajský soud si je vědom, že nastíněné závěry by mohly vést ve svém důsledku k nastolení zcela odlišné praxe daňové správy při zjištěních vedoucích k závěru o vědomosti daňového subjektu o účasti na daňovém podvodu, tedy především, že by bylo nutno primárně činit kroky ke správnému zjištění a stanovení daně u předcházejících článků podvodného řetězce a až v návaznosti na to k aplikaci institutu ručení a zároveň, že při aplikaci závěrů krajského soudu by nebylo množné konkrétnímu daňovému subjektu, který by se ocitl v pozici ručitele, odmítnout uplatňovaný nárok na DPH, nicméně, krajský soud má za to, že právě takový postup povede k cíli správy daně ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu, tedy ke správnému zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Uvedený postup navíc ve výsledku vyloučí excesy správce daně, vedoucí k tomu, že právě nesprávnou aplikací zákazu zneužití či nepřiznání práva v důsledku podvodného jednání je (vyšší) daň nesprávně stanovena subjektu, který je zpravidla bonitní, ačkoli u jiných článků podvodného řetězce daň stanovena a vymáhána není (k tomu viz závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60).
18. Žalovaný shodně se správcem daně proto z uvedených důvodů pochybili, jestliže neuznali žalobci uplatňovaný odpočet a neaplikovali úprava obsaženou v § 109 odst. 1 zákona o DPH. Pro úplnost soud dodává, že skutečnost, zda byla účast žalobce v podvodném řetězci odhalena daňovou kontrolou přímo u žalobce, anebo u jiného daňového subjektu, případně postupem k odstranění pochybností či jinak, nemůže mít na hmotněprávní postavení žalobce žádný vliv.

Shodu s prvopisem potvrzuje

81/2017

19. Nutno v dané věci zdůraznit, že napadené rozhodnutí neobstojí ani za situace, že by se shora uvedené úvahy krajského soudu ukázaly jako nesprávné. Je totiž na prvním místě nutno přisvědčit žalobní námitce týkající se nesprávného procesního postupu ve vztahu k žalobcem navrženému důkazu znaleckým posudkem. Žalovaný totiž v napadeném rozhodnutí v bodě [83] k uvedenému důkazu pouze uvedl, že „...z důkazních prostředků správce daně shromáždil objektivní skutečnosti svědčící o odvolatelově účasti na podvodu na DPH. Vzhledem k tomu, že odvolatel neučinil taková opatření, která by jeho účasti na podvodu zamezila, nelze souhlasit s tím, že by se podvodu účastnil nevědomě.“ Žalovaný v tomto bodu směřuje dvě zcela odlišné skutečnosti. Jednak závěr o účasti žalobce na podvodném jednání a jednak jeho (ne)vědomost o této účasti. Přitom žalobce navrhl důkaz znaleckým posudkem k prokázání jeho nevědomosti o účasti na podvodném jednání. Žalovaný se tedy ve svém důsledku nevypořádal s tím, z jakého důvodu neprovedl v odvolacím řízení žalobcem navržený důkaz, který byl navržen k prokázání zcela zásadní skutečnosti, resp. závěry žalovaného jsou v tomto ohledu zcela nepřezkoumatelné. Uvedená vada je přitom způsobila vést k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí.
20. Nad to, krajský soud nemůže opomenout, že správcem daně a žalovaným vytýkané zjištěné objektivní okolnosti vedoucí k závěru o vědomosti žalobce o účasti na daňovém podvodu se nejeví jako dostatečné a tak markantní, aby nejen samy o sobě, ale i v souhrnu mohly vést k závěru o vědomosti žalobce o účasti na podvodu. Krajskému soud shodně žalobcem není zřejmé, jakým způsobem by žalobce odvrátil účast na daňovém podvodu, pokud by podrobně smluvně upravil přijetí a dodání zboží a do smluv by zahrnul záruku za vady zboží. Z hlediska správcem daně zjišťovaných skutečností by totiž uvedené nemohlo nic změnit na postavení žalobce jako odběratele zboží; jakékoli uplatnění nároků z vad zboží by nemělo na stanovení daně, resp. na uplatnění nároku na odpočet DPH vliv. Stále by totiž byl žalobce v situaci, kdy přijal zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, na které se vztahuje daňová povinnost. Obdobné závěry platí stran bezhotovostních úhrad za přijatá plnění ze strany žalobce, kdy cena zboží byla dodavateli AZ hrazena zvláště v členění na základ daně a daň. Žalobce zcela srozumitelně vysvětlil důvody tohoto postupu, které se krajskému soudu jeví jako logické. Skutečnost, že takový postup nemusí být z hlediska obecně užívaných způsobů úhrady zcela standardní, ještě neznamená, že by měl svědčit o postupu cíleném vedoucím k daňovému podvodu.
21. Krajský soud v dané věci uzavírá, že aplikace § 109 odst. 1 zákona o DPH má přednost před obecným principem neuznání odpočtu DPH v případě účasti v podvodném řetězci. Jestliže se žalovaný s ohledem na své závěry ohledně institutu ručení jeho aplikací v předmětné věci nezabýval, je jeho rozhodnutí nezákonné. Nadto, řízení je postiženou vadou spočívající v nevypořádání žalobcem předloženého důkazu k prokázání zásadní skutečnosti a tato vada je s to způsobit nezákonnost rozhodnutí. Navíc, žalovaným předestřené objektivní okolnosti svědčící o účasti žalobce na podvodu na DPH nejsou podle krajského soudu dostatečné pro takový závěr. S ohledem na uvedené krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil podle § 78 odst. 4 s.ř.s. žalovanému k dalšímu řízení, v němž tento bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).
22. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s., když žalobce byl v řízení procesně úspěšný a vzniklo mu tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce tvoří:
- a) zaplacený soudní poplatek 3 000 Kč

Shodu s prvopisem potvrzuje

81/2017

b) náklady právního zastoupení advokátem

- odměna advokáta za zastupování v řízení ve výši 3.100 Kč / úkon při těchto úkonech právní služby:
 - 1) příprava a převzetí věci § 7, § 9 odst. 4 písm. d)
 - 2) sepis žaloby vyhl. č. 177/1996 Sb.
 - 3) sepis doplnění žaloby
 - 4) sepis repliky
 - 5) účast u ústního jednání 15 500 Kč
- paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč / úkon při úkonech právní pomoci vymezených výše § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb. 1 500 Kč
- náhrada za promeškaný čas za 6 půlhodin po 100 Kč § 14 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb. 600 Kč
- náhrada cestovného za cestu zástupce žalobce k ústnímu jednání z Prostějova do Ostravy a zpět, celkem 230 km, spotřeba benzínu 6 l, tj. náhrada za ujeté kilometry ve výši 920 Kč (4 Kč x 230 km) a náhrada za spotřebované PHM ve výši 420,90 Kč (230 km x 6 l x 30,50 Kč x 0,01) § 1 písm. b), § 4 písm. a) vyhl. č. 463/2017 Sb. 1 340,90 Kč
- DPH 21% (mimo soudní poplatek) § 57 odst. 2 s.ř.s. 3 977,60 Kč

Celkem**25 918,50 Kč**

Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení tuto částku, a to dle § 64 s.ř.s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen „o.s.ř.“) k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a o.s.ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159, § 160 odst. 1 o.s.ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 24. září 2018

Mgr. Jiří Gottwald

Shodu s prvopisem potvrzuje

81/2017

předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje