



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **BPMC HOLDING a. s.**
sídlem Výstavní 198/134, 703 00 Ostrava-Vítkovice
zastoupený advokátem Mgr. René Gemmelem
sídlem Poštovní 39/21, 702 00 Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2021 č. j. 34192/21/5300-21441-712772,
ve věci výzev k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 9. 2021 č. j. 34192/21/5300-21441-

712772 **se zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 16 296 Kč ve lhůtě 30

dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. René Gemmela, sídlem Poštovní 39/21,

702 00 Ostrava.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2021 č. j. 34192/21/5300-21441, kterým byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu Moravskoslezský kraj ze dne 20. 1. 2021 č. j. 114374/21/3202-80541-804556, č. j. 117808/21/3202-80541-804556 a č. j. 118598/21/3202-80541-804556, jimiž byly žalobci vydány výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem.
2. Žalobce v žalobě nejprve uvedl, že správce daně vznik zákonného ručení podle ust. § 109 odst. 1 písm. c) zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro rozhodná období (dále jen „ZDPH“) shledal v tom, že dodavatel žalobce společnost Toroinvestbeton s.r.o. (dále jen „Toro“) vystavil pro žalobce daňové doklady č. 18911313 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 30. 9. 2019, č. 18911317 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 31. 10. 2018 a č. 18911333 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 30. 11. 2018 (dále jen „3 předmětné daňové doklady“). Předmětem fakturovaného plnění bylo vždy poskytnutí služeb spojených s přepravou s místem plnění v tuzemsku. Žalobce z těchto daňových dokladů uplatnil nárok na odpočet DPH. Dle správce daně žalobce ručí za společnost Toro nezaplacenou daň, kdy daňová povinnost společnosti Toro měla vzniknout v důsledku neoprávněných odpočtů DPH z obchodů mezi Toro jako příjemcem plnění a TOROINVEST s.r.o. (dále jen „TOROINVEST“) jako dodavatelem plnění, k nimž společnost Toro posléze podala opravné daňové přiznání, popř. bylo o doměření daně rozhodnuto na základě daňové kontroly. Dle správce daně žalobce jako příjemce zdanitelného plnění v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že společnost Toro doměřenou daň ve všech třech případech nezplatí. Tuto vědomost žalobce správce daně dovodil ze skutečnosti, že společnost Toro a žalobce jsou personálně propojeni, když jediným členem představenstva žalobce je P. K. a jediným jednatelem společnosti Toro je její manžel T. K.. P. K. rovněž byla v minulosti zaměstnancem společnosti Toro a T. K. je zaměstnancem žalobce. Správce daně z vyjádření odběratelů žalobce zjistil, že T.K. vystupuje z pozice ředitele žalobce. Správce daně má za to, že obě společnosti fungovaly minimálně od srpna 2018 pod ekonomickým vedením T. K.. Všechny tři společnosti (TOROINVEST, Toro a žalobce) byly dle správce daně propojeny prostřednictvím manželů K.
3. Žalobce dále uvedl, že závěr správce daně, že žalobce v období září–listopad 2018 věděl či musel vědět o tom, že společnost Toro nezplatí za toto období DPH doměřenou však až v lednu 2020, resp. v květnu 2020, je absurdní a nepodložený, neboť žalobce nemohl mít v období září–listopad 2018 tušení, že společnosti Toro bude správcem daně doměřena DPH a že společnost Toro tuto daňovou povinnost nesplní. Nezaplacená daň má původ ve zdanitelných plněních mezi společnostmi TOROINVEST jako dodavatelem a společnostmi Toro jako objednatel, jež nebyly prokázány. Na těchto obchodech se žalobce nijak nepodílel, nebyl ani příjemcem plnění z těchto obchodů. Obchody mezi TOROINVEST a Toro na straně jedné, z nichž vzešel neuhrazený daňový nedoplatek společnosti Toro, a obchody mezi Toro a žalobcem zaúčtované 3 předmětnými daňovými doklady na straně druhé, jsou naprosto odlišné a nesouvisející obchody, a tudíž žalobci k daňovému nedoplatku společnosti Toro nevzniklo zákonné ručení podle § 109 odst. 1 písm. c) ZDPH. Není totiž splněna zákonná podmínka, že musí jít o stejné plnění. Zákonné ručení by nastalo

jen v případě, kdyby daňové nedoplatky vznikly z plnění vyúčtovaných a zaplacených dle 3 předmětných daňových dokladů. Z těch však žádný daňový nedoplatek nevznikl.

4. Dále žalobce v žalobě vymezil tyto žalobní body:

- 1) Společnost Toro vykázala v původních daňových přiznáních za rozhodné zdaňovací období nikoliv nadměrný odpočet DPH, nýbrž vlastní daňovou povinnost, kterou uhradila, jak také konstatuje žalovaný v napadeném rozhodnutí. Pak je ovšem otázkou, ze kterých daňových dokladů společnost Toro tuto původní povinnost uhradila a zda se nejednalo právě o splnění daňové povinnosti ze 3 předmětných daňových dokladů vystavených žalobci. Žalovaný k tomu žádnou přezkoumatelnou úvahu nenabízí, čímž činí své rozhodnutí nepřezkoumatelným a současně po právní stránce nesprávným. Bez toho, aniž by bylo postaveno najisto, ze kterých daňových dokladů společnost Toro svou původní daňovou povinnost splnila, nelze dospět k závěru, že neuhrazená daňová povinnost vyplývá právě ze 3 předmětných daňových dokladů a že tedy u žalobce došlo k naplnění podmínky vzniku ručení podle ust. § 109 odst. 1 písm. c) ZDPH.
- 2) Závěr žalovaného, že žalobce měl a mohl vědět, že společnost Toro neuhradí dodatečně vyměřenou daň za zdaňovací období září-listopad 2018, nemá oporu v provedeném dokazování. Takový závěr nelze učinit na základě pouhého personálního propojení žalobce a společnosti Toro. Žalobce zdůraznil, že dodatečná daňová povinnost byla společnosti Toro za období říjen 2018 vyměřena až v lednu 2020 na základě daňové kontroly, kdy jí správce daně z důvodu neprokázání předmětných plnění neuznal odpočet daně na vstupu z obchodů mezi společnostmi TOROINVEST a Toro, proběhnuvších v listopadu a prosinci 2015. Účetnictví společnosti Toro bylo odcizeno, což bylo řádně nahlášeno policejnímu orgánu a účetnictví společnosti TOROINVEST správcem daně zajištěno nebylo. Společnost Toro s ohledem na tento stav nemohla nabídnout správci daně jiný důkaz než výpověď T. K., který při předmětných obchodech zastupoval jak společnost Toro, tak společnost TOROINVEST. Tento důkaz však byl pro správce daně nedostatečný, a proto nárok na odpočet DPH z těchto obchodů odepřel a v lednu 2020 doměřil společnosti Toro daňovou povinnost. To však společnost Toro nemohla vědět v r. 2018 a už vůbec to nemohl vědět žalobce. Společnost Toro přitom trvá na tom, že obchody se společností TOROINVEST proběhnuvší v listopadu a prosinci 2015 byly reálnými obchody a nárok na odpočet DPH uplatněný z nich v říjnu 2018 byl oprávněný. Pouze z důvodu důkazní nouze a na základě výsledků daňové kontroly došlo k doměření daňové povinnosti v lednu 2020. Důvody, které vedly k doměření dodatečné daňové povinnosti, jsou stěžejní pro posouzení, zda společnost Toro, potažmo žalobce mohli a měli vědět, že dodatečně doměřená daňová povinnost nebude společností Toro uhrazena. Tuto vědomost je nutno posuzovat ve vztahu k říjnu 2018, kdy žalobce přijal od společnosti Toro zdanitelné plnění, a nikoliv ve vztahu k lednu 2020. V případě dodatečné daňové povinnosti za měsíce září 2018 a listopad 2018 je také nutno se blíže zabývat důvody, proč byla společností Toro podána dodatečná daňová přiznání, v nichž vypustila v měsíci září 2018 obchody se společností TOROINVEST a v měsíci listopadu 2018 vypustila zdanitelná plnění do 10 000 Kč v oddíle B.3. V listopadu 2018 společnost Toro nemohla vědět, že jí v březnu 2019 bude odcizeno účetnictví a nebude tak moci předložit doklady prokazující reálnost daňových plnění a oprávněnost nároku na odpočet DPH na vstupu. Již vůbec tuto vědomost nemohl mít v listopadu 2018 žalobce.

- 3) Žalovaný chybně neprovedl navržený důkaz trestním spisem Obvodního soudu pro Prahu 1 sp. zn. 44 T 88/2020. Z obsahu tohoto spisu lze zjistit stanovisko společnosti Toro, stanovisko T. K., výpovědi jednotlivých zaměstnanců společnosti Toro, stanovisko účetní L. B. a další podstatné skutečnosti k závěru, že žalobce v období září – listopadu 2018 nemohl vědět, že společnost Toro v r. 2020 neuhradí dodatečně doměřenou DPH. Žalobce nemá žádnou možnost přístupu do trestního spisu, protože není účastníkem trestního řízení. Žalobce mohl toliko k důkazu navrhnout trestní spis, což učinil. Neprovedení tohoto důkazu představuje neúplné dokazování.
5. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že žalobce v rámci zdaňovacích období září–listopad 2018 přijal od společnosti Toro zdanitelná plnění, jejichž předmětem byly služby spojené s nákladní přepravou. V těchto zdaňovacích obdobích byla společnost Toro jediným dodavatelem žalobce. Daňovou kontrolou u společnosti Toro správce daně zjistil, že tato neprokázala naplnění hmotněprávních podmínek dle § 72 a § 73 ZDPH ve vztahu k nároku na odpočet DPH, jenž uplatnila z deklarovaných zdanitelných plnění od společnosti TOROINVEST, když konkrétně neprokázala, že tato zdanitelná plnění byla fakticky přijata. Na podkladě učiněných závěrů byl vydán Finančním úřadem pro hlavní město Prahu dodatečný platební výměr ze dne 10. 1. 2020, jímž byla společnosti Toro za zdaňovací období říjen 2018 doměřena DPH ve výši 344 872 Kč. Finanční úřad v návaznosti na závěry daňové kontroly za zdaňovací období říjen 2018 dále vyzval společnost Toro k podání dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období září a listopad 2018, což společnost Toro učinila. Na základě těchto dodatečných daňových přiznání správce daně vydal dodatečné platební výměry ze dne 13. 5. 2020, jimiž společnosti Toro doměřil DPH za zdaňovací období září 2018 ve výši 380 034 Kč a listopad 2018 DPH ve výši 240 933 Kč. Doměřené daňové povinnosti nebyly společností Toro uhrazeny ani po upomenutí a bezvýslednou se ukázala také jejich exekuce nařízená exekučními příkazy správce daně ze dne 4. 9. 2020. Správní orgán na podkladě skutečností známých z vyhledávací činnosti dospěl k závěru, že žalobce v rozhodném období nebyl toliko obyčejným odběratelem společnosti Toro, ale jednalo se o dvojici právnických osob vzájemně natolik úzce personálně a kapitálově propojených, že je nutno dospět k závěru o kumulativním naplnění podmínek pro vznik ručení žalobce za předmětné daňové nedoplatky společnosti Toro ve smyslu § 109 odst. 1 písm. c) ZDPH. Na základě uvedeného vydal správce daně žalobci výzvy ručители, v nichž předestřel důvody pro závěr o vzniku ručení v uvedeném smyslu.
6. K prvnímu žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že otázkou vztahu mezi vykázanými nedoplatky společnosti Toro za příslušná zdaňovací období se zabýval v bodech 14 a 15 napadeného rozhodnutí. Především v bodě 15 pak formuluje zcela jasnou úvahu reagující na odvolací argumentaci žalobce. V jejím smyslu v důsledku jednání společnosti Toro spočívajícím v neoprávněném uplatnění nároku na odpočet DPH došlo v předmětných zdaňovacích obdobích k neoprávněnému snížení výše daňové povinnosti této společnosti z jí uskutečněných zdanitelných plnění za předmětná zdaňovací období a toto neoprávněné snížení daně se nesporně dotýkalo daňové povinnosti související se zdanitelnými plněními činěnými v těchto zdaňovacích obdobích společností Toro ve prospěch žalobce na základě 3 předmětných daňových dokladů. Společnost Toro tak navodila protiprávní vztah, v němž došlo k neoprávněnému odvedení DPH za příslušná zdaňovací období v podstatně nižší výši, než jaké byla reálně povinna. Žalovaný poukázal na definici pojmu zkrácení daně

vymezenou Nejvyšším správním soudem (dále jen „NSS“) např. v rozsudku ze dne 29. 7. 2005 sp. zn. 5 Afs 12/2004. Není sporu o tom, že žalobce ve zdaňovacích obdobích září–listopad 2018 přijal od společnosti Toro postupně 3 zdanitelná plnění (viz výše uvedené daňové doklady), přičemž DPH fakticky zahrnutá do plateb za tato zdanitelná plnění spadala do daňové povinnosti společnosti Toro na výstupu za tato zdaňovací období, a proto byla společnost Toro povinna zahrnout je do daňových přiznání za předmětná zdaňovací období. Současným uplatněním neoprávněného nároku na odpočet DPH v totožných zdaňovacích obdobích pak byla tato daň vztahující se k trojici žalobcem přijatých zdanitelných plnění společností Toro neoprávněně snížena oproti jejich skutečné výši. Žalovaný shrnul, že společnost Toro se v průběhu zdaňovacích období září–říjen 2018 dopustila krácení daně dle § 109 odst. 1 písm. c) ZDPH, a to dopadlo na daň vztahující se ke zdanitelným plněním, jež byla

v těchto zdaňovacích obdobích přijata žalobcem, jak s tím počítá návěti § 109 odst. 1 ZDPH.

7. K druhému žalobnímu bodu žalovaný poukázal především na zákonné podmínky pro vznik ručení dle § 109 odst. 1 ZDPH a komentářové literatury. Otázkou povědomí žalobce se žalovaný zabýval v bodech 17–20 napadeného rozhodnutí a dále v reakci na odvolací námitky v bodech 25, 28 a 29 napadeného rozhodnutí. Žalovaný v této souvislosti rovněž poukázal na relevantní skutkové okolnosti a jejich hodnocení na str. 6-9 výzev ručiteli. Nad rámec uvedeného žalovaný zdůraznil velmi silné personální a kapitálové propojení žalobce a společnosti Toro prostřednictvím manželů K.. Mezi oběma manžely a společností Toro historicky existovalo velmi silné sepětí, které nebylo (a to ani formálně) zpřetrháno ještě ani v době vydání výzev ručiteli. V projednávané věci byl shromážděn a popsán soubor objektivních okolností, které svědčí pro závěr, že žalobce se v době přijetí předmětných zdanitelných plnění materiálně nacházel v pozici, v níž minimálně mohl a měl vědět, že u společnosti dojde ke zkrácení DPH. Ve svém souhrnu mají zjištěné objektivní okolnosti dostatečnou vypovídací schopnost, aby na jejich podkladu mohl být daný závěr vysloven. Žalovaný připomíná, že ve smyslu § 109 odst. 1 ZDPH k závěru o kvalifikovaném povědomí daňového subjektu postačí shromáždit objektivně dané skutečnosti, z nichž vyplývá, že se daňový subjekt nacházel materiálně v pozici, v níž vzhledem ke svým osobním poměrům minimálně mohl a měl vědět o existenci některého ze zákonem předpokládaných protiprávních stavů na straně svého dodavatele. Žalovaný dále s odkazem na bod 29 napadeného rozhodnutí zdůraznil, že předmětem nyní projednávané věci není přezkum závěrů v daňovém řízení vyslovených, neboť pravomoc správce daně a žalovaného v průběhu řízení, které vyústilo ve vydání napadeného rozhodnutí, byla z logiky věci limitována toliko na posouzení kumulativního naplnění trojice taxativně stanovených podmínek pro vznik ručení ve smyslu § 109 odst. 1 písm. c) ZDPH. Žalobcovo tvrzení, že k doměření DPH společnosti Toro za zdaňovací období říjen a návazně také za září a listopad 2018 došlo z důvodu pouhé důkazní nouze, považuje žalovaný za zkratkovitý závěr a nesprávnou interpretaci výsledků daňové kontroly.
8. K třetímu žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že s obdobnou odvolací námitkou se vypořádal v bodech 26 a 27 napadeného rozhodnutí, na což odkázal. Primární důvod pro neprovedení paušálně navrženého důkazu předmětným trestním spisem spočíval ve faktu, že otázka vědomosti žalobce byla v dosavadním průběhu daňového řízení bez důvodných pochybností ověřena, takže provedení navrhovaného důkazu bylo nadbytečné. Žalovaný dále s odkazem na judikaturu NSS zdůraznil obecně přijímaný názor, že daňové řízení není postaveno na

zásadě vyšetřovací a že je to daňový subjekt, který je povinen prokázat všechny skutečnosti, které sám tvrdí. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

9. U jednání před krajským soudem účastníci řízení setrvali na své dosavadní právní a skutkové argumentaci.
10. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přičemž byl vázán skutkovým a právním stavem, který zde byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen „s. ř. s.“) a současně byl vázán obsahem žalobních tvrzení (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).
11. Z obsahu správních spisů soud zjistil, že žalobci byly správcem daně zaslány dne 20. 1. 2021 celkem 3 výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem v souvislosti s vykázanými nedoplatky daňového subjektu Toro za měsíce září–listopad 2018. Z výzev je zřejmé, že souvisí s daňovými doklady č. 18911313 (září 2018), č. 18911317 (říjen 2018) a č. 18911333 (listopad 2018). Ve výzvách správce daně vyhodnotil naplnění zákonných předpokladů podle ust. § 109 odst. 1 písm. c) ZDPH. Poukázal také na bezvýsledné upomenutí a vymáhání nedoplatku u dlužníka, tj. společnosti Toro. Součástí správních spisů jsou také kontrolní hlášení daňového subjektu Toro za měsíce leden–prosinec 2018, jeho daňová přiznání za měsíce září–listopad 2018, kontrolní hlášení žalobce za období srpen a září 2018, říjen a listopad 2018 a daňová přiznání žalobce za měsíce září–listopad 2018. Součástí správních spisů dále jsou zpráva o daňové kontrole u společnosti Toro a dodatečná daňová přiznání společnosti Toro za zdaňovací období září a listopad 2018. Proti výzvám k zaplacení nedoplatku ručitelem podal žalobce odvolání obdobného obsahu jako má následně podaná správní žaloba. O odvoláních bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.
12. Podle ust. § 109 odst. 1 písm. c) ZDPH ručí příjemce zdanitelného plnění za daň nezaplacenou poskytovatelem tohoto plnění správcem daně za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo předmětné zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, pokud v okamžiku uskutečnění plnění příjemce zdanitelného plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.
13. V prvním žalobním bodě žalobce zdůraznil, že společnost Toro daň přiznanou v původních daňových přiznáních uhradila a žalovaný nenabídl žádnou přezkoumatelnou úvahu, ze kterých daňových dokladů byla tato daň uhrazena, resp. zda se nejednalo právě o plnění z daňových dokladů vystavených žalobcem. Jelikož taková úvaha absentuje, má žalobce za to, že nelze dospět k závěru, že neuhrazená daňová povinnost vyplývá z daňových dokladů vystavených žalobci a že tedy žalobci vznikl ručitelský závazek.
14. Jak krajský soud zjistil z podaných odvolání, žalobce v nich namítal, že ručení se týká jen nezaplacené daně z plnění, které ručitel jako plátce přijal či za něj poskytl úplatu. Za žádné jiné plnění ručení nevzniká. Poukázal na skutečnost, že předmětem obchodů mezi společnostmi TOROINVEST jako dodavatelem a společností Toro jako objednatelem uskutečněných v listopadu a prosinci 2015 byly dodávky stavebních kostek. Žalobce se na těchto obchodech žádným způsobem nepodílel. Žalobcovy obchodní vztahy s Toro jako dodavatelem se týkaly nákladní dopravy, která reálně proběhla, žalobce jako objednatel tato

plnění řádně uhradil a byla také řádně zdaněna. Zákonné ručení by nastalo jen v případě, že by daňový nedoplatek vznikl z plnění přeprav vyúčtovaných dle 3 předmětných daňových dokladů. Z žádného zjištění správce daně však nevyplývá, že právě z těchto přeprav vznikl daňový nedoplatek.

15. Žalobce tedy již v odvoláních proti výzvám ručiteli zpochybnil vznik svého ručení, poukázal na skutečnost, že vedle nezaplacené daně společnosti Toro, vyměřené v lednu a květnu r. 2020, existuje také daň touto společností zaplacená na základě řádně podaného daňového přiznání, v němž podle něj byly zahrnuty také 3 předmětné daňové doklady vystavené dodavatelem Toro žalobci jako příjemci plnění, jehož předmětem byla nákladní doprava.
16. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že se s touto odvolací námitkou vypořádal v bodě 15 napadeného rozhodnutí.
17. Krajský soud má shodně s žalobcem za to, že žalovaným odkazovaná část odůvodnění napadeného rozhodnutí neobsahuje srozumitelné a přezkoumatelné vypořádání odvolací námitky, v níž je rozporována existence ručení žalobce odkazem na rozdílnost plnění mezi společnostmi TOROINVEST a Toro a společnostmi žalobce a Toro, jakož i rozdílnost období, ve kterém k plněním došlo, to vše z pohledu již dříve zaplacené daně společností Toro (před dodatečnými doměřeními DPH správcem daně).
18. Institut ručení upravený v § 109 ZDPH spočívá v „*ručení odběratelem – plátcem daně, který je příjemcem zdanitelného plnění, za daň, která z tohoto zdanitelného plnění uskutečněného v tuzemsku nebyla odvedena jeho dodavatelem – plátcem daně, který zdanitelné plnění poskytl*“ (Drábová, M., Holubová, O., Tomíček, M.: Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář. Praha, Wolters Kluwers ČR, Komentář k § 109 v databázi ASPI – dále jen „*komentářová literatura*“). Nezbytným předpokladem vzniku ručení je proto skutečnost, že daň nebyla zaplacená. Také podle ust. § 171 odst. 1 daňového řádu je ručitel povinen uhradit nezaplacenou daň, jestliže mu správce daně ve výzvě sdělí stanovenou daň a současně jej vyzve k její úhradě. V souladu s ust. § 171 odst. 3 daňového řádu lze výzvu odběrateli (příjemci), coby ručiteli, vydat, pokud nebyla daň uhrazena poskytovatelem zdanitelného plnění, ačkoliv byl tento poskytovatel na její úhradu bezvýsledně upomenut a daň nebyla uhrazena ani při vymáhání na tomto poskytovateli. Jestliže poskytovatel plnění daň uhradí, povinnost plnit z ručení podle § 109 nevznikne. Totéž lze dovodit z úpravy ručení obsažené v § 172 daňového řádu, podle níž ručitel ručí pouze za konkrétní nedoplatek.
19. V posuzované věci došlo společností Toro na základě řádného daňového přiznání k zaplacení tvrzené daně. Rozhodující je proto zjištění, zda společnost Toro jako plátce daně tuto daň uhradila z konkrétních 3 předmětných daňových dokladů vystavených žalobci, vůči nimž by žalobce, za splnění dalších zákonných podmínek, mohl být ručitelem. Pokud by tak společnost Toro učinila, povinnost plnit z titulu ručení by žalobci nevznikla, protože by nebyl naplněn požadavek neodvedení daně za toto plnění, tedy „*ručení za nazaplacenou daň z tohoto plnění*“. Žalovaný dostatečně nevysvětlil, proč považuje daň z plnění vztahujících se ke 3 předmětným daňovým dokladům za neuhrazenou. Je přitom nutno opětovně zdůraznit, že ručitel ručí pouze za konkrétní nedoplatek, který se vztahuje ke konkrétnímu zdanitelnému plnění, jehož byl příjemcem. Pokud byla následně postupem

správce daně při daňové kontrole proběhnuvší u společnosti Toro a také na základě (na výzvu správce daně podaných) dodatečných daňových přiznání společnosti Toro původní daňová povinnost správcem daně doměřena, je nezbytné, aby správce daně, resp. žalovaný srozumitelným a přezkoumatelným způsobem vysvětlili, o jaké skutečnosti opírají vznik žalobcova ručení. Pokud žalovaný v bodě 15 napadeného rozhodnutí jako vysvětlení uvádí, že neoprávněným uplatněním nároku na odpočet došlo ke snížení vlastní daně (společnosti Toro) vyplývající z plnění uskutečněných pro žalobce na základě 3 předmětných daňových dokladů, nepovažuje krajský soud toto vysvětlení za dostatečné a nespátřuje v něm odpověď na námitky vznesené v podaném odvolání. Žalovaný nijak nevysvětlil vazby mezi tím, že společnost Toro uplatňovala zdanitelné plnění vůči žalobci v rámci DPH na výstupu, kdežto dodatečně neuznané nároky společnosti Toro jsou z plnění od TOROINVEST vykázaného v DPH na vstupu, přičemž se jednalo o zcela jiný předmět plnění, realizovaný ve zcela jiném zdaňovacím období. Žalobce přitom ze zákona může ručit pouze za ta plnění, která přijal od společnosti Toro, tedy ta, která společnost Toro vykážala v DPH na výstupu na základě 3 předmětných daňových dokladů, které žalobci vystavila. Daňová kontrola proběhnuvší u společnosti Toro a také její dopady v podobě dodatečných daňových přiznání této společnosti se týkaly plnění na vstupu, konkrétně plnění od společnosti TOROINVEST směrem ke společnosti Toro.

20. Krajský soud na základě výše uvedeného uzavírá, že žalovaný při vypořádání předmětné odvolací námitky žalobce postupoval v rozporu s ust. § 114 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb. (dále jen „daňového řádu“) a zatížil tak napadené rozhodnutí zásadní procesní vadou, jež způsobila jeho nepřezkoumatelnost. První žalobní bod tak krajský soud shledal důvodným.
21. V dalším žalobním bodě žalobce namítl nedostatečné vyhodnocení vědomosti žalobce v okamžiku uskutečnění zdanitelných plnění o tom, že společnost Toro dodatečně vyměřenou daň nezaplatí, když závěr správce daně nemá oporu v provedeném dokazování. Žalobce má za to, že pouhé personální propojení žalobce a společnosti Toro je pro závěr o vědomosti žalobce nedostatečný. Vycházel přitom z časového sledu rozhodných událostí, tj. podání daňových přiznání, odcizení účetnictví, provedení daňové kontroly a doměření daní u společnosti Toro, kdy veškeré tyto okolnosti nemohl žalobce předvídat v době realizovaných plnění, tj. v měsících září–listopad 2018.
22. Žalovaný se otázkou vědomosti žalobce zabýval v bodech 17–20 napadeného rozhodnutí, kde podrobně popsal personální a kapitálové propojení žalobce a společnosti Toro a také žalobce a společnosti TOROINVEST.
23. Krajský soud sdílí názor žalovaného o velmi úzké personální a kapitálové propojenosti všech tří subjektů prostřednictvím manželů Kněžíkových. Vědomostní test z pohledu § 109 odst. 1 ZDPH má však své zásadní specifikum, a to, že vědomost příjemce zdanitelného plnění (potencionálního ručitele) se vztahuje k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění, což klade na správce daně vyšší nároky v porovnání např. s daňovými podvody, neboť zákonem požadovaná vědomost ručitele má pevně stanovený časový rámeček. Krajskému soudu nezbyvá než souhlasit s žalobcem, že jakákoliv úvaha žalovaného k časovému aspektu vědomostního testu žalobce v napadeném rozhodnutí zcela absentuje

(body 17-19 napadeného rozhodnutí) a absentuje rovněž ve výzvách k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem. Žalovaný v napadeném rozhodnutí sice obsáhle a vyčerpávajícím způsobem popsal personální a kapitálové vazby mezi rozhodnými subjekty, ale nijak nevyhodnotil vědomost žalobce, že společnost Toro doměřenou daň nezaplatí, jež by musela existovat k okamžiku přijetí zdanitelných plnění, tj. v období září-listopad 2018, ačkoliv žalobce již v odvolání argumentoval obdobným způsobem jako v následně podané žalobě.

24. Na základě uvedeného krajský soud shledal také druhé žalobní tvrzení opodstatněným.
25. S ohledem na závěry krajského soudu k prvním dvěma žalobními bodům se krajský soud již nezabýval třetím žalobním tvrzením, neboť to za daného procesního stavu považuje za předčasné. Ze stejného důvodu krajský soud zamítl návrh žalobce provést tento důkaz soudem. Pro úplnost však soud považuje za vhodné zmínit, že pokud žalovaný ve vyjádření k tomuto žalobnímu bodu uvedl, že důkazní břemeno tíží žalobce jako daňový subjekt, nelze s tímto tvrzením souhlasit. Naopak důkazní břemeno prokázání vědomosti příjemce zdanitelného plnění ve smyslu ust. § 109 odst. 1 ZDPH je na straně správce daně (bližší komentářová literatura).
26. S ohledem na výše uvedené krajský soud zrušil napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů (ust. § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.). Současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.), v němž je žalovaný vázán právním názorem vysloveným soudem v tomto zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
27. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalobci vznikly s tímto řízením náklady zaplacením soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a dále v souvislosti s právním zastoupením, a to za 3 úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí a příprava, sepis žaloby, účast u jednání před krajským soudem), 3 x režijní paušál po 300 Kč a náhrada za promeškaný čas v souvislosti s účastí u jednání před krajským soudem v rozsahu 4 půlhodin (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), c), g), § 13 odst. 4 a § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 zák. č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v platném znění), tj. celkem 10 600 Kč. Odměna advokátovi byla zvýšena v souladu s ust. § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku, jež odpovídá příslušné sazbě daně, kterou je povinen uhradit podle zvláštního právního předpisu, tj. na 12 826 Kč. Další náklady právního zastoupení pak představuje cestovné zástupce žalobce osobním automobilem k jednání u krajského soudu z jeho sídla v Karviné a zpět ve výši 470 Kč (§ 157 odst. 4 písm. b) zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, v platném znění). Náklady právního zastoupení žalobce činí celkem 13 296 Kč. Celkové náklady žalobce v tomto soudním řízení představuje částka 16 296 Kč.
28. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen „o. s. ř.“), týkající se nabytí právní moci rozhodnutí, stanovil soud žalovanému k plnění lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (ust. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159 a § 168 o. s. ř.). Podle ust. § 149 odst. 1 o. s. ř. za použití ust. § 64 s. ř. s. zavázal soud žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval.

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 dne 15. května 2023

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu