

USNESENÍ

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., v právní věci

žalobce: **ARMOSTAV MÍSTEK, s. r. o.**
sídlem, Collo Louky 2151, 738 01 Frýdek-Místek
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2016, č. j. 4226/16/5300-21441-704561,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

- I.** Soudnímu dvoru Evropské unie se předkládá tato předběžná otázka: „*Brání existence výslovné vnitrostátní úpravy o ručení za chybějící daň v podvodném řetězci orgánům finanční správy v odeprání nároku na dopočet daně z přidané hodnoty takovému ručiteli podle judikatorních závěrů Soudního dvora EU o podvodech na DPH? Brání takovému postupu v uvedené situaci čl. 17 odst. 1, čl. 20, čl. 52 odst. 1, čl. 52 odst. 6 a čl. 54 Listiny základních práv EU?*“
- II.** Řízení se **přerušuje** do skončení řízení vedeného Soudním dvorem Evropské unie o předběžné otázce položené výrokem I. tohoto usnesení.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

1. Žalobce je podnikající právnickou osobou v oblasti stavebnictví, přičemž v rámci této činnosti obchoduje s betonářskou ocelí. Žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty (dále „DPH“). Za zdaňovací období srpen, září, říjen, listopad a prosinec 2012 si žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z nákupu betonářské oceli od jiných tří obchodních korporací.
2. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj rozhodnutími ze dne 7. 10. 2014 a 1. 4. 2015 doměřil žalobci daň z přidané hodnoty a sdělil zákonnou povinnost uhradit penále. Tento postup byl

závěrem daňových kontrol za zdaňovací období říjen, listopad a prosinec 2012 zahájených dne 25. 2. 2013, kontrol za srpen a září 2012 zahájených dne 14. 3. 2013 a daňové kontroly před vyměřením daně za období leden 2013.

3. Proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj podal žalobce odvolání k Odvolacímu finančnímu ředitelství, které žalobcově odvolání rozhodnutím ze dne 2. 2. 2016 zamítlo a napadená rozhodnutí potvrdilo. Toto rozhodnutí o žalobcově odvolání je předmětem nynějšího přezkumu před krajským soudem.
4. Žalobce v nyní projednávané věci m. j. namítá, že s ohledem na skutečnost, že podvodnými články řetězce měli být přímí dodavatelé žalobce, neměl být žalobci neuznán odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu (uplatněním obecného principu přejímaného z judikatury Soudního dvora EU), ale mělo být vůči němu postupováno zákonem předepsaným zvláštním postupem, tj. podle § 109 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, tj. jako vůči ručiteli. Ručiteli pak vzniká povinnost odvést daň až po doručení ručitelské výzvy, k čemuž v žalobcově případě nikdy nedošlo.
5. Odvolací finanční ředitelství ve svém vyjádření k žalobě argumentuje tím, že v dané situaci správce daně nenahlížel na žalobce jako na ručitele, který by ručil za nezaplacenou daň jiného daňového subjektu, nýbrž se jednalo o situaci, kdy žalobce vystupoval jako daňový subjekt ve správcem daně prováděné daňové kontrole, na základě které bylo shledáno zapojení žalobce do podvodu na DPH a následně nebyl uznán nárok na odpočet daně dle žalobcem předloženého daňového přiznání. Daň tak byla žalobci doměřena na základě výsledků provedené daňové kontroly. Protože rozhodnutí žalovaného vycházejí ze zákonných ustanovení a obsahují přezkoumatelnou právní úvahu, nelze se ztotožnit s tvrzením žalobce, že došlo k porušení ústavně garantovaného práva žalobce na to, aby mu daň byla uložena pouze na základě zákona.
6. V předmětné věci již krajský soud jednou rozhodoval, kdy žalobci vyhověl a napadené rozhodnutí zrušil. Soud ve svém rozhodnutí dospěl k názoru, že orgány finanční správy měly vůči žalobci postupovat zvláštním postupem podle ustanovení § 109 odst. 1 českého zákona o dani z přidané hodnoty (rozvedeno níže) a ne podle judikatury Soudního dvora Evropské unie týkající se řetězových podvodů na dani z přidané hodnoty.
7. Tento rozsudek byl po podání kasační stížnosti žalovaného Nejvyšším správním soudem zrušen, přičemž tento soud dospěl k opačnému závěru ve věci aplikace judikatury Soudního dvora Evropské unie. Svůj právní názor založil Nejvyšší správní soud na skutečnosti, že institut ručení systematicky spadá do fáze placení daní. V rámci této fáze správy daní pak funguje jako akcesorický a subsidiární prostředek zajištění úhrady daně již stanovené daňovému subjektu, tedy institut daňového ručení funguje obdobně jako ručení v právu soukromém. Ustanovení § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty neváže vznik ručitelského závazku pouze na nezaplacení daňové povinnosti na straně osoby, za kterou ručitel ručí, nýbrž i na to, že subjekt věděl nebo vědět měl a mohl o zákonem vyjmenovaných situacích uvedených v předmětném ustanovení § 109 odst. 1. Podmínka, že daňový subjekt věděl nebo vědět měl a mohl, nezakládá srovnatelnost ručení s doktrínou odepření nároku na odpočet daně, nýbrž je „pouze“ dalším předpokladem pro aplikaci ručení. Jinak řečeno, současná podoba § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty představuje „pouhý“ zvláštní případ ručení jako zajišťovacího institutu majícího své místo v dílčím daňovém řízení při placení daní, nikoliv obecnou úpravu reakce na veškeré myslitelné daňové podvody.

II.

Relevantní právní úprava v právu Evropské unie

8. Soudní dvůr Evropské unie v minulosti bohatě judikoval o podvodných řetězcích u daně z přidané hodnoty (zejm. věci C-439/04 Kittel, C-353/04 Optigen, C-80/11 Mahagében a další), kde vytvořil tzv. judikatorní doktrínu „*vědět nebo vědět měl a mohl*“.
9. Jedná se ovšem o závěr toliko judikatorní, nepodepřený výslovnou legislativní úpravou ať už evropskou či národní. S ohledem na smysl právě uvedené judikatury tak není zcela beze zbytku naplněn požadavek právní jistoty, tj. požadavek „*aby právní normy byly jasné, přesné a s předvídatelnými účinky, tak aby se dotčené osoby mohly orientovat v právních stavech a vztazích, které vyplývají z unijního právního řádu*“ (viz např. rozsudky C-81/10 France Télécom, C-643/11 LVK, aj.).
10. V rámci harmonizace systému DPH a společného boje proti podvodům na DPH došlo k přijetí Směrnice č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, která ve svém čl. 205 umožňuje členským státům zavést společné a nerozdílné ručení za odvod daně.

III.

Relevantní vnitrostátní právní úprava a její dosavadní výklad národními soudy

11. Čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod říká:

„Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.“

12. Český zákonodárce implementoval směrnici č. 2006/112/ES do českého právního řádu zákonem č. 47/2011 Sb., kterou zavedl do právního řádu České republiky:

- a) revers charge u komodit, kde to směrnice umožňuje, a
- b) společné a nerozdílné ručení za odvod daně, které ovšem naformuloval též podle shora popsané doktríny „*vědět měl a mohl*“ a vtělil jej do § 109 českého zákona o dani z přidané hodnoty v tomto znění:

„(1) 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 uskutečnění zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty na takové plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že

 - a) daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená,*
 - b) 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*
 - c) dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.*

(2) Příjemce zdanitelného plnění ručí také za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je úplata za toto plnění

 - a) bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny,*
 - b) poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko,*
 - c) poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet než účet poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup, a pokud úplata za toto plnění překračuje dvojnásobek částky podle zákona upravujícího omezení plateb v hotovosti, při jejímž překročení je stanovena povinnost provést platbu bezhotovostně, nebo*
 - d) poskytnuta zcela nebo zčásti virtuální měnou podle právního předpisu upravujícího některá opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu.*

(3) *Příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je v okamžiku jeho uskutečnění nebo poskytnutí úplaty na něj o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je nespolehlivým plátcem.*

(4) *Příjemce zdanitelného plnění, které spočívá v dodání pohonných hmot distributorem pohonných hmot podle zákona upravujícího pohonné hmoty, ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění nebo poskytnutí úplaty na něj není o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je registrován jako distributor pohonných hmot podle zákona upravujícího pohonné hmoty.“*

13. Zatímco ustanovení odstavců (2) – (4) uvedené národní právní úpravy jsou založena na jiných kritériích, ustanovení odstavce (1) obsahuje kritéria odpovídající zcela přesně doktríně „*vědět měl a mohl*“.

14. Český zákonodárce tak vytvořil situaci, kdy skutkově totožná situace umožňuje daňovým orgánům postihnout účastníka podvodného řetězce

a) buď neuznáním odpočtu na DPH podle judikatorní doktríny Soudního dvora „*vědět měl a mohl*“,

b) anebo aplikací institutu ručení podle § 109 odst. 1 českého zákona o DPH.

15. Pro úplnou ilustraci věci předkládající soud uvádí, že česká daňová správa v minulosti dokázala i aplikovat vůči témuž daňovému subjektu v případě téže daňové povinnosti oba právě uvedené instituty současně. Takovému dvojímu výběru téže daně zabránil až předkládající soud rozsudkem ze dne 14. 6. 2017 č. j. 22 Af 9/2017-84 (kasační stížnost daňových orgánů proti tomuto rozsudku byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2017 č. j. 4 Afs 140/2017-54 – oba rozsudky jsou dostupné na www.nssoud.cz).

IV.

Důvody položení předběžné otázky

16. Jakkoli si je předkládající soud současně vědom, že obecně je třeba odepření nároku na odpočet daně odlišovat od ručení za daňovou povinnost jiné osoby, neboť jak odpočet daně, tak i ručení totiž podléhají různým podmínkám a ustanovením směrnice o DPH (stanovisko generální advokátky ve věci C-107/13 FIRIN, bod 18.), v právě posuzované věci argument pro odlišení odpadá, neboť podmínky pro neuznání odpočtu a podmínky pro aplikaci institutu ručení jsou totožné.

17. Volba daňových orgánů, zda v konkrétním případě zvolí cestu neuznání odpočtu na DPH nebo cestu ručení, je zcela nezávislá na vůli daňového subjektu, avšak má vůči němu nemalý dopad. Ručitel totiž platí podle českých vnitrostátních předpisů úrok z prodlení (v současnosti 16% ročně) až poté, co byl k zaplacení dluhu vyzván, zatímco vůči daňovému subjektu, kterému nebyl uznán odpočet na DPH, je úrok z prodlení uplatňován již od počátku. Daňový subjekt, kterému nebyl uznán odpočet daně, je navíc povinen zaplatit daňové penále ve výši 20% neuznaného odpočtu.

18. Jaká z těchto sankcí na konkrétní daňový subjekt dopadne, je zcela v dispozici daňových orgánů, neboť je jen na nich (jak předkládající soud již opakuje), zda zvolí cestu neuznání odpočtu na DPH nebo cestu ručení. Taková situace ovšem jen otevírá prostor pro svévoli.

19. Předkládající soud dále konstatuje, že Česká republika je součástí kontinentálního právního systému založeného na přijímání obecně závazných právních předpisů orgánem moci zákonodárné – parlamentem. V tomto právním systému platí, že výslovná právní úprava má přednost před judikatorními závěry vycházejícími z (např. dřívější) absence právní úpravy.

20. V nyní posuzovaném případě jsou podle krajského soudu relevantní především následující články Listiny základních práv EU:

čl. 17/1 Listiny základních práv EU

„Každý má právo vlastnit zákoně nabytý majetek, užívat jej, nakládat s ním a odkazovat jej. Nikdo nesmí být zbaven svého majetku s výjimkou veřejného zájmu, v případech a za podmínek, které stanoví zákon, a při poskytnutí spravedlivé náhrady v přiměřené lhůtě. Užívání majetku může rovněž být upraveno zákonem v míře nezbytné z hlediska obecného zájmu.“

čl. 20 Listiny základních práv EU

„Před zákonem jsou si všichni rovni.“

čl. 52/1 Listiny základních práv EU

„Každé omezení výkonu práv a svobod uznaných touto listinou musí být stanoveno zákonem a respektovat podstatu těchto práv a svobod. Při dodržení zásady proporcionality mohou být omezení zavedena pouze tehdy, pokud jsou nezbytná a pokud skutečně odpovídají cílům obecného zájmu, které uznává Unie, nebo potřebě ochrany práv a svobod druhého.“

čl. 52/6 Listiny základních práv EU

„K vnitrostátním právním předpisům a zvyklostem musí být plně přiblíženo tak, jak je stanoveno v této listině.“

čl. 54 Listiny základních práv EU.

„Žádné ustanovení této listiny nesmí být vykládáno tak, jako by dávalo jakékoli právo vyvíjet činnost nebo dopustit se činu zaměřeného na zmaření kteréhokoli z práv a svobod uznaných v této listině nebo na jejich omezení ve větším rozsahu, než tato listina stanoví.“

21. Předkládající soud má z důvodů uvedených v odst. 8. – 20. zato, že vnitrostátní právní praxe, podle které daňová správa odpírá daňovému subjektu odpočet na DPH podle judikatorních závěrů soudního dvora EU v situaci, v níž výslovná vnitrostátní právní úprava stanoví, že vůči tomuto subjektu má být užit institut ručení za nezaplacenou daň, odporuje čl. 17 odst. 1, čl. 20, čl. 52 odst. 1, čl. 52 odst. 6 a čl. 54 Listiny základních práv EU, protože se obrací na soudní dvůr EU s žádostí o zodpovězení shora uvedené předběžné otázky.

V.

Přerušení řízení

22. S ohledem na položení předběžné otázky Soudnímu dvoru krajský soud podle § 48 odst. 1 písm. b) zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), řízení přerušil. Poté, co Soudní dvůr o předložené předběžné otázce rozhodne, předseda senátu i bez návrhu vysloví, že se v řízení pokračuje (§ 48 odst. 4 s. ř. s.).

23. Je-li řízení přerušeno, nekonají se jednání a neběží lhůty podle s. ř. s.

Poučení:

Proti tomuto usnesení **nejsou** opravné prostředky přípustné.

Ostrava 18. června 2019

Mgr. Jiří Gottwald, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje Petra Schubertová