



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. Miroslavy Honusové ve věci žalobce **ARMOSTAV MÍSTEK, s.r.o.**, se sídlem Frýdek-Místek, Collo Louky 2151, v řízení zastoupeného JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Prostějov, Sádky 2, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2.2.2016 č.j. 4226/16/5300-21441-704561, ve věci daně z přidané hodnoty,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2.2.2016 č.j. 4226/16/5300-21441-704561 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15.342,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Prostějov, Sádky 2.

O d ů v o d n ě n í :

A.

Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 7.10.2014 č.j. 2832747/14/3207-24802-803447, č.j. 2832761/14/3207-24802-803447, č.j. 2832866/14/3207-24802-803447 a ze dne 1.4.2015 č.j. 1205766/15/3207-51522-803447, č.j. 1205893/15/3207-51522-803447 a č.j. 1205998/15/3207-51522-803447, jimiž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2012, září 2012, říjen 2012, listopad 2012, prosinec 2012 a leden 2013 a současně sdělena povinnost uhradit penále.

Žalobci je vytýkáno, že se zúčastnil řetězového podvodu, kdy k úniku DPH mělo dojít u jeho přímých dodavatelů – společností Obchody FM, CONEDERE a MIRO TRADE, přičemž žalobce podle názoru daňových orgánů měl a mohl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně na vstupu bylo součástí podvodu. Žalobce namítá, že:

- 1) učinil potřebná opatření k zamezení své účasti v podvodném řetězci, tzn. o svém zapojení v něm vědět neměl a nemohl;
- 2) správce daně vycházel z listin získaných z trestního řízení proti obv. Michalu V., zprostředkovateli obchodů žalobce se společnostmi CONEDERE a MIRO TRADE, zejm. z protokolů o výsledku obviněného. Takto byl obejit institut svědeckých výpovědí. Zde se dovolává rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 22.7.2009 č.j. 1 Afs 19/2009-57, Sb. NSS č. 1936/2009, ze dne 29.1.2014 č.j. 2 Afs 45/2012-62, ze dne 22.4.2015 č.j. 9 Afs 288/2014-38 a ze dne 30.1.2008 č.j. 2 Afs 24/2007-119, Sb. NSS č. 1572/2008, vše dostupné na www.nssoud.cz;
- 3) s ohledem na to, že podvodnými články řetězce měli být přímí dodavatelé žalobce, neměl být žalobci neuznán odpočet daně 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, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), tj. jako vůči ručiteli. Ručiteli pak vzniká povinnost odvést daň až po doručení ručitelské výzvy, k čemuž v žalobcově případě nikdy nedošlo.

Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby.

K žalobnímu bodu 2) se nevyjádřil.

K žalobnímu bodu 3) uvedl, že se v posuzovaném případě nejedná o situaci, kdy by daňové orgány nahlížely na žalobce jako na ručitele, ale o situaci, kdy žalobce vystupoval jako daňový subjekt v prováděné daňové kontrole, na základě které bylo shledáno zapojení žalobce do podvodu na DPH a následně tak nebyl uznán nárok na odpočet daně. Daň tak byla žalobci doměřena na základě výsledků daňové kontroly, pročež nelze souhlasit s tvrzením, že by měly daňové orgány povinnost v posuzovaném případě užít institutu ručení.

B.

Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)] napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).

C.**Použitelnost výpovědi z trestního řízení**

Z obsahu napadeného rozhodnutí (str. 21-22, resp. odst. [99] – [100] odůvodnění napadeného rozhodnutí) je zjevné, že daňové orgány vskutku vycházely z usnesení o zahájení trestního stíhání Michala V. a z jeho výpovědí učiněných v trestním řízení dne 19.11.2013 a dne 28.11.2013. Sám žalovaný pak skutečnosti takto zjištěné označuje jako skutečnosti důležité (viz návětí odst. [100] odůvodnění na str. 21 napadeného rozhodnutí).

Podle dosavadní ustálené judikatury soudů rozhodujících ve správním soudnictví (na jejíž stěžejní judikáty žalobce případně odkazuje) je však použití takových písemností porušením zásady bezprostřednosti a průlomem do principu, že skutečnosti zjišťované výpovědí osoby odlišné od daňového subjektu se zásadně zjišťují od této osoby prostřednictvím svědecké výpovědi učiněné v daňovém řízení. Uvedená judikatura nevylučuje použití takových písemností bezvýjimečně, jejich použití připouští však až v těch případech, kdy výslech svědka v daňovém řízení není možný (zejm. z důvodu, že svědek zemřel či se stal objektivně nedosažitelným).

Z obsahu spisu v této konkrétní věci se přitom nepodává, že by se daňové orgány (chtěly-li z výpovědi svědka Michala V. co čerpat) o výslech tohoto vůbec kdy pokusily. Tím ovšem zatížily řízení vadou, která je způsobilá přivodit nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.].

D.**Ručení podle § 109 ZDPH vs. neuznání odpočtu DPH**

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 daňových orgánů vědět měl a mohl, to vše v situaci, kdy podvodnými články každého řetězce mají být vždy subjekty, které jsou bezprostředními dodavateli žalobce (u bezprostředních dodavatelů žalobce došlo k úniku na DPH).

Při posuzování obdobných případů 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 (účastníkům též důvěrně známých). 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 mohl, že daň nebude podvodným článkem zaplácena, podvodný článek se dostane do postavení, kdy daň nebude schopen zaplatit, anebo podvodným jednáním dojde ke zkrácení daně či vylákání daňové výhody.

Podle § 109 odst. 1 ZDPH 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

- 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.

Ust. § 109 ZDPH 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 člancích 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.

Judikatura Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu pak o vzájemném vztahu neuznání odpočtu a ručení ve smyslu čl. 205 Směrnice (§ 109 ZDPH) mlčí.

Krajský soud má za to, že – stejně jako v jakémkoli jiném odvětví právního řádu České republiky – je třeba ctít zásadu, že zvláštní ustanovení právní úpravy vylučují použití ustanovení obecných (*lex specialis derogat legi generali*). Tato zásada nachází pravidelně uplatnění v trestním právu, kde např. matku vraždící své novorozené dítě v rozrušení způsobeném porodem (§ 172 trestního zákoníku) nelze trestat podle ustanovení o (obecné) vraždě (§ 170 trestního zákoníku).

Judikatorní závěry Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu o možnosti neuznání odpočtu daně přitom nevycházejí z nějaké speciální legislativní úpravy, ale především z obecné zásady zneužití výhody v daňovém právu (kdy takovému zneužití nepřísluší ochrana).

Krajský soud proto dospěl k předběžnému závěru, že primárně je třeba užít konkrétních ustanovení právního řádu upravujících předmětnou situaci a až jich není, lze uplatnit obecnou zásadu odepření ochrany zneužití práva.

Obdobně se přitom v odborné literatuře vyjadřuje i Mgr. Tomáš Rozehnal (Rozehnal, Tomáš: *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.“

Krajský soud měl tendenci zabývat se i účelem a smyslem úpravy odlišného postavení prvního článku podvodného řetězce následujícího za článkem podvodným od ostatních (pozdějších) článků tohoto řetězce, neboť v případě přijetí shora předestřené výkladu dojde ke zvýhodnění tohoto prvního článku vůči ostatním. Postavení ručitele je totiž podle § 171 - § 172 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, ve mnohém výhodnější než vlastní postavení poplatníka (plátce) daně. Jakkoli se krajskému soudu nepodařilo takový účel a smysl uvedeného zvýhodnění domyslet, vychází z fikce racionálního zákonodávce, který měl jistě dobré důvody, aby ust. § 109 ZDPH do právního řádu České republiky vtělil.

Za situace, kdy v nyní posuzovaném konkrétním případě mají být podle daňových orgánů podvodnými články v řetězcích bezprostřední dodavatelé žalobce, dochází k naplnění hypotézy § 109 odst. 1 ZDPH, jehož aplikace má před uplatněním obecné zásady zneužití práva přednost.

Daňové orgány proto pochybily, postupovaly-li v této situaci vůči žalobci jako vůči nositeli vlastní daňové povinnosti (tj. neuznáním odpočtu daně na vstupu), přestože úprava obsažená v § 109 odst. 1 ZDPH definuje jeho postavení jako ručitelské.

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.

Krajský soud proto uzavírá, že aplikace § 109 odst. 1 ZDPH má přednost před obecným principem neuznání odpočtu DPH v případě účasti v podvodném řetězci. Napadené rozhodnutí je ovšem založeno na závěru opačném, a proto ho krajský soud shledává podle § 78 odst. 1 s.ř.s. nezákonným.

E.

Za uvedené situace je nadbytečné zabývat se žalobním bodem 1), když ani v případě jeho případné nedůvodnosti nemůže napadené rozhodnutí obstát.

F.

Ze shora uvedených důvodů krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil podle § 78 odst. 4 s.ř.s. žalovanému k dalšímu řízení, v němž jsou daňové orgány vázány právními názory vyslovenými v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

G.

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 |
| b) náklady právního zastoupení advokátem | | | |
| α) 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 | § 12 odst. 4 | | |
| 3) sepis repliky | vyhl. č. 177/1996 Sb. | 9.300 Kč | |
| β) paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč / úkon při úkonech právní pomoci vypočtených pod písm. α) | § 13 odst. 3
vyhl. č. 177/1996 Sb. | 900 Kč | |
| γ) DPH 21% z částek uvedených pod písm. α) – β) | § 57 odst. 2 s.ř.s. | | |

Celkem 15.342 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, která 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.

P o u č e n í : 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.

V Ostravě dne 20. prosince 2017

Za správnost vyhotovení:
Zuzana Kozelková

Mgr. Jiří Gottwald v.r.
předseda senátu