



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **R - Finance a.s.**, IČ 27828450, se sídlem Petra Křičky 3106/14, Ostrava, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2016, č. j. 40279/16/5300-22441-711458, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 5. 2018, č. j. 22 Af 101/2016 - 54,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 5. 2018, č. j. 22 Af 101/2016 - 54, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Rozhodnutím ze dne 15. 9. 2016, č. j. 40279/16/5300-22441-711458, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „prvoinstanční orgán“)

- ze dne 28. 7. 2015, č. j. 2443529/15/3201-50523-801143,
- ze dne 28. 7. 2015, č. j. 2443846/15/3201-50523-801143,
- ze dne 27. 7. 2015, č. j. 2455504/15/3201-50523-801143,
- ze dne 27. 7. 2015, č. j. 2455541/15/3201-50523-801143,
- ze dne 28. 7. 2015, č. j. 2481853/15/3201-50523-801143,
- ze dne 28. 7. 2015, č. j. 2490227/15/3201-50523-801143,
- ze dne 28. 7. 2015, č. j. 2490626/15/3201-50523-801143.

[2] Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí o odvolání shrnul, že prvoinstanční orgán žalobci neuznal nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, od obchodních korporací Invest reality trade s.r.o., CONEDERE s.r.o., MIRO TRADE s.r.o., a to za nákup betonářské oceli v měsících červen až prosinec roku 2012. Žalovaný připomněl, že podle prvoinstančního orgánu obchodní transakce mezi zmíněnými společnostmi neodpovídaly běžným obchodním zvyklostem a s přihlédnutím k objektivním skutečnostem a vazbám mezi zúčastněnými subjekty lze mít za prokázané, že žalobkyně věděla, že se nákupem betonářské oceli účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty.

[3] Žalovaný uvedl, že žalobkyně splnila formální i hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z posuzovaných plnění a podle judikatury Soudního dvora Evropské unie jí tak lze odmítnout uplatněný nárok na odpočet daně v případě, že věděla nebo mohla a měla vědět, že je součástí řetězce zatíženého daňovým podvodem. Žalovaný v první řadě odkázal na obchodní řetězec identifikovaný prvoinstančním orgánem, podle kterého obchodní korporace BUSH TRADE s.r.o., FERST CZ, s.r.o., KON-energetika s.r.o., EXPO IMPO TRADE OSTRAVA s.r.o. „v likvidaci“, VARSITY INVEST s.r.o., Invest reality trade s.r.o., CONEDERE s.r.o. a MIRO TRADE s.r.o. dodávaly zboží žalobkyni, která je dále dodávala obchodním korporacím FESTR TRADE s.r.o., ARDOR Sp. z o.o. a Flumen s.r.o. Ve všech případech nákupu zboží žalobkyní od obchodních korporací Invest reality trade s.r.o., CONEDERE s.r.o., MIRO TRADE s.r.o. bylo místo plnění podle § 7 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty v tuzemsku.

[4] Žalovaný uvedl, že obchodní korporace Invest reality trade s.r.o. má v obchodním rejstříku evidovanou adresu sídla, kde nemá zázemí k podnikání a kde není kontaktní, ode dne 23. 10. 2012 se stal jednatelem Radek Moc, jehož adresa trvalého pobytu je v sídle Magistrátu města Opavy. Společnost ve sbírce listin obchodního rejstříku nezveřejňuje účetní závěrky. Ode dne 18. 4. 2012 do dne 27. 4. 2015 byla společnost registrována k dani z přidané hodnoty. Ke druhému čtvrtletí roku 2012 daňová správa zahájila postup k odstranění pochybností, společnost však nedoložila požadované dokumenty. Ke třetímu čtvrtletí roku 2012 daňová správa zahájila daňovou kontrolu, při které však společnost nespolupracovala. Ke dni 15. 9. 2014 činil nedoplatek Invest reality trade s.r.o. na dani z přidané hodnoty 6 milionů Kč. K obchodní korporaci CONEDERE s.r.o. žalovaný uvedl, že sídlí na virtuální adrese a je nekontaktní. Zaměstnankyně provozující virtuální kancelář odmítla poskytnout správci daně jakoukoliv informaci o společnosti. Společnost byla registrována k dani z přidané hodnoty ode dne 5. 4. 2012 do dne 14. 10. 2014, přiznání k dani z přidané hodnoty podávala v zákonné lhůtě, přičemž přijatá a uskutečněná plnění vykazovala v přibližně stejné výši. Ke zdaňovacímu období čtvrtého čtvrtletí roku 2012 správce daně se společností zahájil postup k odstranění pochybností, přičemž společnost správci daně nepředložila požadované dokumenty. Správce daně stanovil společnosti daň za toto období podle pomůcek. Společnost stanovenou daň nezaplatila a ke dni 14. 10. 2014 činil její nedoplatek na dani z přidané hodnoty 10,6 milionu Kč. K obchodní korporaci MIRO TRADE s.r.o. žalovaný sdělil, že nesídlí na adrese evidované v obchodním rejstříku a ve sbírce listin nezveřejňuje účetní závěrky. Společnost byla registrována k dani z přidané hodnoty ode dne 10. 11. 2008 do dne 30. 7. 2014 a v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období čtvrtého čtvrtletí roku 2012 uvedla přijatá zdanitelná plnění v tuzemsku a dodání zboží v tuzemsku, aniž by však bylo možné ověřit, zda se jednalo o

pokračování

plnění žalobkyni, neboť společnost na výzvu správce daně nedoložila daňovou evidenci ani daňové doklady. Společnost měla ke dni 14. 10. 2014 nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši 100.000 Kč. Vzhledem ke všem uvedeným skutečnostem žalovaný dovodil existenci daňového podvodu.

[5] K otázce, jestli lze žalobkyni považovat za účastníci daňového podvodu, žalovaný dovodil, že mohla vědět, že se účastní podvodného obchodního řetězce. Obchodní korporace Invest reality trade s.r.o., CONEDERE s.r.o., MIRO TRADE s.r.o. s žalobkyní obchodují ve velmi krátkých časových intervalech, po několika málo obchodních transakcích obchodní spolupráci ukončují a stávají se nekontaktními. Nadto, všechny tři dodavatelské společnosti zastupoval na základě plné moci M. V. Žalobkyně v průběhu šesti měsíců změnila tři dodavatele betonářské oceli, které vždy zastupovala stejná osoba. Jednotlivé obchodní případy přitom probíhaly stejně. Na počátku řetězce vždy stojí nekontaktní subjekt, který plní toliko formální povinnost podat přiznání k dani z přidané hodnoty, aniž by hradil daňovou povinnost. Všechny tři zmíněné společnosti měly stejné dodavatele i odběratele. Ve všech obchodních případech byl dodavatel s odběratelem dohodnutý na ceně, kterou následně zmíněné společnosti snižovaly. Jeden dodavatel přitom postupně nahrazoval druhého, přičemž za něj vždy jednal M. V., a to i dříve než k tomu měl od statutárního orgánu plnou moc.

[6] Podle žalovaného ve všech případech mezi obchodními korporacemi Invest reality trade s.r.o., CONEDERE s.r.o., MIRO TRADE s.r.o. a žalobkyní docházelo ke snižování cen dodavateli. Cena, za kterou žalobkyně kupovala betonářskou ocel od zmíněných dodavatelů, byla ve výsledku nižší než cena udávaná výrobcem hutního materiálu ArcelorMittal Ostrava a.s. Žalobkyně si musela být vědoma, že výsledné ceny jsou velmi nízké, přičemž vzájemné sjednávání a snižování cen vyplynulo i ze svědecké výpovědi pana V. a Š., jakož i z odposlechů a záznamů telekomunikačního provozu. Podle rámcových smluv měly být ceny v jednotlivých kupních smlouvách určeny podle ceníku prodávajícího v příslušném období. Vzhledem k tomu, že součástí spisového materiálu nejsou ceníky ani kupní smlouvy, není jasné, jak si strany cenu sjednaly. Nadto, podle rámcových smluv měly být jednotlivé dodávky plněny na základě písemných či e-mailových objednávek. Žádné objednávky však žalobkyně nepředložila. Stejně tak žalobkyně nepředložila žádné certifikáty či atesty, kterými měli podle rámcové smlouvy disponovat dodavatelé. Nadto, v předmětných smlouvách chybí ustanovení o zajištění závazku či záruky za vady zboží. Další objektivní okolnost, která podle žalovaného svědčí o pasivním přístupu žalobkyně ke zmíněným obchodním transakcím, spočívá v tom, že její předseda představenstva neznal jednatele svých obchodních partnerů a ani si neověřil, kdo zmocnil M. V. k zastupování dodavatelů.

[7] Vzhledem k popsaným okolnostem měla žalobkyně podle žalovaného povinnost přijmout rozumně očekávatelná opatření, aby se vyhnula účasti na daňovém podvodu. S betonářskou ocelí obchodovala teprve od roku 2012 a jednalo se pro ni o neznámé odvětví. Tím spíše však měla věnovat pozornost ověřování dodavatelů a průzkumu trhu. Žalobkyně ostatně mohla podle § 109a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty uhradit za své dodavatele daň z přidané hodnoty sama. Žalovaný zopakoval, že obchodní korporace Invest reality trade s.r.o. a MIRO TRADE s.r.o. v obchodním rejstříku nemají zveřejněné účetní závěrky, které jsou podstatné pro rozhodování o navázání obchodní spolupráce.

Žalobkyně neměla žádné reference o obou ze zmíněných dodavatelů a betonářská ocel představuje z hlediska podvodů na dani z přidané hodnoty rizikovou komoditu. Žalobkyně nepřijala ani žádná smluvní opatření, aby zabránila své účasti na daňovém podvodu. Předseda představenstva žalobkyně podle žalovaného nejednal s péčí řádného hospodáře, neboť si neověřoval informace ani způsob fakturace dodavatelů. Předseda představenstva žalobkyně spoléhal na informace od P. S., který zajišťoval logistické a marketingové služby, přičemž i z podkladů získaných z vyšetřování od Policie České republiky vyplývá, že oba přinejmenším mohli vědět, že se účastní podvodu na dani z přidané hodnoty. Žalovaný uzavřel, že si žalobkyně v posuzovaných obchodních transakcích nepočínala obezřetně a zodpovědně, ignorovala nestandardní okolnosti věci, a proto neprokázala nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z plnění uvedených na fakturách vystavených obchodními korporacemi Invest reality trade s.r.o., CONEDERE s.r.o., MIRO TRADE s.r.o.

[8] V další části odůvodnění rozhodnutí se žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami, přičemž žádné z nich nepřisvědčil. K námitce žalobkyně, že prvoinstanční orgán byl povinen aplikovat v posuzované věci institut ručení, žalovaný konstatoval, že neví, co tím žalobkyně mínila, neboť současně uvedla, že k aplikaci tohoto institutu nebyly splněny zákonné podmínky. K námitce o nepoužitelnosti důkazů z trestního spisu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a uvedl, že důkazní prostředky opatřené v jiných řízeních mohou být podkladem pro rozhodnutí v daňovém řízení při splnění vyjmenovaných podmínek a při zachování bezprostřednosti dokazování v daňovém řízení. V nyní projednávané věci byly tyto podmínky naplněny, přičemž žalobkyně měla příležitost se k důkazním prostředkům vyjádřit.

[9] Rozsudkem ze dne 10. 5. 2018, č. j. 22 Af 101/2016 - 54, Krajský soud v Ostravě zrušil rozhodnutí žalovaného, věc mu vrátil k dalšímu řízení a uložil mu zaplatit žalobkyni náklady řízení. V odůvodnění rozsudku soud připomněl, že podle § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty plátce, který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem nebo poskytne úplatu na takové 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, se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo c) dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody. Krajský soud v této souvislosti uvedl, že citované ustanovení je transpozicí čl. 205 Směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, podle kterého v situacích uvedených v čl. 193 - 200 a 202 - 204 téže směrnice mohou členské státy stanovit, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň.

[10] Podle krajského soudu dosud nebyl judikatorně řešen vztah mezi neuznáním odpočtu a ručením, přičemž primárně je třeba vždy užít konkrétních speciálních ustanovení právního řádu upravujících předmětnou situaci a až pokud posuzovaný vztah nelze pod žádný speciální institut daňového řádu subsumovat, lze uplatnit obecnou zásadu odepření ochrany zneužití práva. Krajský soud v této souvislosti uvedl, že obdobný názor zastává i odborná literatura. V nyní posuzované věci jsou podle žalovaného podvodnými články

pokračování

obchodního řetězce bezprostřední dodavatelé žalobkyně. V takovém případě má však přednost před uplatněním obecné zásady zákazu zneužití práva aplikace institutu ručení podle § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný podle krajského soudu předně pochybil, neboť se touto námitkou řádně nevypořádal již v rozhodnutí o odvolání. Žalobkyně si neodporovala, když na jedné straně namítala nevyužití institutu ručení a na druhé straně tvrdila, že podmínky pro uplatnění tohoto institutu nebyly splněny. Skutečnost, že se žalobkyně domáhala toho, aby byl její případ hmotněprávně posouzen podle pravidel stanovených v § 109 zákona o dani z přidané hodnoty, ještě neznamená, že svoji odpovědnost coby daňového ručitele uznává. Vzhledem k tomu, že žalovaný nedospěl k závěru o přednosti § 109 zákona o dani z přidané hodnoty před obecným institutem neuznání odpočtu daně z přidané hodnoty, krajský soud jeho rozhodnutí zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nad rámec uvedeného krajský soud dodal, že použití písemností týkajících se výsledků svědků místo jejich výsledku v daňovém řízení je porušením zásady bezprostřednosti a porušením principu, že skutečnosti zjišťované z výpovědi svědka se zásadně zjišťují od této osoby prostřednictvím výpovědi v daňovém řízení. Použití písemností je v takovém případě možné jen pokud svědeckou výpověď nelze provést.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[11] Proti uvedenému usnesení podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále jen „s. ř. s.“). V ní odmítl závěr krajského soudu o nutnosti upřednostnit institut ručení a vysvětlil, že je v rozporu s podstatou institutu odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle judikatury Soudního dvora Evropské unie ve věcech podvodů na dani z přidané hodnoty. Podle judikatury totiž při splnění definovaných podmínek podvodně nárokováný odpočet daně nelze přiznat, neboť nárok na něj vůbec nevznikne, a to nejen subjektu, který je bezprostředním příjemcem zdanitelného plnění, ale ani kterémukoliv jinému článku podvodného řetězce. Stěžovatel v této souvislosti poukázal na rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 7. 12. 2011, sp. zn. C-285/09 R, přičemž uvedl, že zásady neutrality nebo právní jistoty se nemůže dovolávat osoba, která se úmyslně podílela na daňovém úniku, a daňové orgány tak postupovaly zcela v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie, když nárok na odpočet v daném případě odepřely. Při naplnění podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty nevzniká nárok na odpočet žádnému z článků, který neprojde mimo jiné takzvaným vědomostním testem; nejedná se však o multiplikaci výběru daně, ale stále jen o odepření odpočtu z důvodu zapojení do podvodného řetězce. V této souvislosti stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2014, č. j. 7 Afs 82/2013 - 34. Odepření nároku na odpočet daně tedy ani v obecné rovině nesupluje výběr chybějící daně, ale chrání smysl a účel směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, a tedy i fungování systému daně z přidané hodnoty. Stěžovatel uvedený argument podpořil odkazem na rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 7. 12. 2011, sp. zn. C-285/09 R, podle kterého nikdo nemůže těžit z podvodného či zneužívajícího jednání a dovolávat se ochrany daně směrnicí. Kdyby bylo skutečně možné odepřít nárok na odpočet daně toliko jednomu článku podvodného obchodního řetězce, znamenalo by to, že i kdyby správce daně později získal poznatky o vědomé účasti dalšího daňového subjektu zapojeného v obchodním řetězci na daňovém podvodu, mohl by tuto skutečnost

pouze konstatovat. Takový výklad je však zcela nepřijatelný, neboť upřednostňuje fiskální hledisko před zájmem na řádném fungování systému daně z přidané hodnoty. Správce daně by tak musel na jeden článek řetězce vědomě zapojeného do daňového podvodu aplikovat institut ručení, zatímco ostatním z těchto článků by odepřel nárok na odpočet daně. Takový rozdílný přístup by však byl zcela absurdní. Nadto stěžovatel připomněl, že institut ručení je subsidiární a akcesorický. Podmínky pro uplatnění ručení jsou relativně přísné, což ovlivňuje jeho účelnost a efektivitu. Nejedná se o institut, který by byl sám o sobě způsobilý řešit podstatu daňových úniků, avšak jen o podpůrný nástroj.

[12] Stěžovatel odmítl, že ustanovení o ručení podle § 109 zákona o dani z přidané hodnoty je speciálním ustanovením vůči obecnému principu odepření nároku na odpočet daně, přičemž konstatoval, že krajský soud směřuje nalézací řízení, ve kterém se uplatňuje princip odepření nároku na odpočet daně, a řízení o placení daní, ve kterém by se případně mohl uplatnit institut ručení. Jednotlivá dílčí řízení odlišuje § 134 odst. 3 daňového řádu. Základní podmínkou pro uplatnění kolizního pravidla *lex specialis derogat legi generali* je, že se více právních norem vztahuje na totožnou problematiku. Totožnost dané problematiky však nezakládá podobnost podmínek pro uplatnění obou institutů, které sledují odlišné účely. Stěžovatel vysvětlil, že ručení by bylo možné uplatnit v řízení o zajištění daně podle § 171 daňového řádu ve spojení s § 109 zákona o dani z přidané hodnoty. Ručitel však při ručení nesplácí vlastní dluh, ale dlužníkův dluh. Proto právní institut ručení nelze zařadit pod systematiku nalézacího řízení, respektive stanovení daně. Stěžovatel namítl, že čl. 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, na který poukázal v odůvodnění rozsudku krajský soud, stanoví použitelnost pro odvod daně, je zde tedy patrná provázanost s fází placení daní a s ustanovením § 108 zákona o dani z přidané hodnoty, které upravuje osoby povinné přiznat nebo zaplatit daň. Proto je také zajišťovací institut ručení systematicky zařazen až za tímto ustanovením. Skutečnost, že § 109 zákona o dani z přidané hodnoty je součástí stejné právní normy jako ustanovení upravující nárok na odpočet daně, neznamená, že jej lze označit za speciální ustanovení vůči § 72 zákona o dani z přidané hodnoty, respektive vůči obecným zásadám a principům, na jejichž základě lze odepřít nárok na odpočet daně. Stěžovatel rovněž odmítl, že vztah mezi ručením a neuznáním nároku na odpočet daně dosud nebyl judikatorně řešen, přičemž odkázal na rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, ve kterém dospěl Nejvyšší správní soud ke zcela opačnému závěru.

[13] Na základě uvedených závěrů stěžovatel dovodil, že právní závěr krajského soudu představuje exces, neboť nevyplývá ze zákona ani z judikatury Soudního dvora Evropské unie či Nejvyššího správního soudu. Závěr krajského soudu podle stěžovatele ve své podstatě daňové správě ukládá, aby v případě, kdy v rámci daňové kontroly zjistí zapojení subjektu do podvodného řetězce, tuto kontrolu ukončit, a to pravděpodobně s přiznáním deklarovaného nároku na odpočet, přestože má správce daně za prokázané, že odpočet je nárokován podvodně a daňový subjekt o své účasti na daňovém podvodu věděl. To by následně vedlo k tomu, že by správce daně musel nejprve zjistit a stanovit daň u předcházejících článků řetězce a následně přistoupit k jejímu vymáhání, aby byly splněny podmínky pro uplatnění institutu ručení. To je však podle stěžovatele v rozporu s logikou zákona a neakceptovatelné. Stěžovatel doplnil, že odborná literatura, na kterou poukázal krajský soud v odůvodnění rozsudku, není přílehlavá, neboť podstata citovaného článku Mgr. Tomáše Rozehnal, Ph.D. se týkala institutu zneužití práva, který nelze ztotožňovat

pokračování

s podvody na dani z přidané hodnoty. Stěžovatel v této souvislosti poukázal na novější článek téhož autora.

[14] Stěžovatel konstatoval, že uvedený závěr krajského soudu je do značné míry v rozporu i se zájmy daňových subjektů, pro které je totiž výhodnější, pokud se mohou v situaci obsáhlého dokazování účastnit nalézacího řízení. Daňový řád přímo předvídá postup v nalézacím řízení, v jehož rámci dochází k ověřování daňových povinností a shromažďování důkazních prostředků, a to výhradně daňovou kontrolu. Ve fázi placení daní má daňový ručitel do značné míry omezené postavení i prostředky obrany. Ručitel získává procesní postavení daňového subjektu až teprve okamžikem doručení platební výzvy. Nadto, podvodné subjekty by mohly závěr krajského soudu zneužít. S institutem ručení totiž na rozdíl od doměření daně není spojeno penále. Daňové subjekty by se tak mohly zapojit do podvodných obchodních řetězců, aniž by cokoliv riskovaly. Kromě toho, v důsledku právního závěru krajského soudu může nastat situace, že z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně již nebude možné ručení vůbec uplatnit.

[15] Stěžovatel konečně namítl, že z odůvodnění napadeného rozsudku není zřejmé, zda podle krajského soudu postupoval nesprávně, když v posuzovaném daňovém řízení využil výpověď z trestního řízení. V této souvislosti poukázal na § 93 daňového řádu a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016 - 57, a konstatoval, že v posuzované věci byly splněny všechny podmínky pro využití předmětné výpovědi. Nadto, tento důkazní prostředek získal stěžovatel až po vydání dodatečných daňových výměrů a pro zjištění skutkového stavu věci nebyl zásadní. Stěžovatel s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017 - 23, uvedl, že by se naopak dopustil procesního pochybení, kdyby Mgr. Marka Ruszó, coby představitel statutárního orgánu žalobkyně, vyslechl v postavení svědka, neboť podle § 96 odst. 1 daňového řádu nemohl být svědkem. Kromě toho, žalobkyně nemohla být v posuzované věci nikterak zkrácena na svých právech, neboť měla dostatečný prostor pro svou obranu.

[16] Vzhledem ke všem uvedeným námitkám stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Krajského soudu v Ostravě a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[17] Žalobkyně se ke kasační stížnosti obsáhle vyjádřila, přičemž poukázala na ústavní rozměr věci, jakož i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 - 94, na § 109 zákona o dani z přidané hodnoty a dovodila, že přímá aplikace rozsudků Soudního dvora Evropské unie plní roli toliko záchranné brzdy tam, kde příslušné vnitrostátní právo nezná jiný vhodný způsob. Aplikace evropské judikatury přitom v posuzované věci na rozdíl od aplikace naposledy zmíněného ustanovení přináší i povinnost platit úrok z prodlení a penále za prioritního dlužníka, čímž podle žalobkyně dochází k bezprecedentní uzurpaci moci zákonodárné, a to mocí výkonnou, nadto v oblasti trestání. Paušálním používáním judikatury Soudního dvora Evropské unie tak za existence § 109 zákona o dani z přidané hodnoty podle žalobkyně dochází k porušování čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. S odkazem na rozsudky Soudního dvora Evropské unie žalobkyně vysvětlila, že jeho judikaturu k ochraně před podvody na dani z přidané hodnoty je třeba brát jako ultima ratio a dát přednost vnitrostátnímu právu v eurokonformní výkladu. Jakkoliv přitom odpočet daně a ručení podléhají různým

podmínkám a ustanovením směrnice, jejich totožnost je třeba poměřovat vůči výsledku, který je stejný. V této souvislosti žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2017, sp. zn. 4 Afs 140/2017, a na odbornou literaturu.

[18] Žalobkyně konstatovala, že včasná aplikace § 109a zákona o dani z přidané hodnoty by zamezila doměření daně a finanční správa by tak neměla důvod odepřít jí nárok na odpočet. Naopak, odepření nároku by vedlo ke dvojímu zdanění a k porušení základních principů daňové zátěže. Finanční orgány mají podle žalobkyně obvykle potíže již s identifikací dlužné daně, což by v případě aplikace institutu ručení nenastalo. Nadto, institut ručení nepokrývá toliko úzký vztah mezi odběratelem a dodavatelem a lze jej použít i na složitější případy daňového podvodu. Žalobkyně namítla, že v současné době finanční orgány vymáhají dlužnou částku daně toliko po těch, u nichž je to nejjednodušší a na daňovém podvodu může vydělat, přičemž poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, sp. zn. 5 Afs 60/2017. Žalobkyně se vymezila proti odkazu stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2014, č. j. 7 Afs 82/2013 - 34, a uvedla, že v dané věci vůbec nebyly splněny podmínky pro přiznání nároku na odpočet. Stávající postup finančních orgánů podle žalobkyně narušuje právní jistotu. K námitce stěžovatele o absurdnosti ukončování daňových kontrol bez nálezu, ve spojení s vydáním ručitelské výzvy, žalobkyně uvedla, že prokazování účasti na daňovém podvodu je již dnes složité a časově náročné. Vleklost řízení pak způsobuje, že daňový subjekt je nucen snášet vedení nalézacího řízení po velmi dlouhou dobu. To pak může způsobovat problémy zejména tam, kde předmětem sporu nebude jen účast na podvodu na dani z přidané hodnoty a vedle toho stojící nepodvodná agenda by jinak mohla být vyřízena mnohem rychleji. Daňový subjekt se tak může až po mnoha letech dozvědět, že u agendy nespojené s podvody je třeba něco doplnit, avšak jeho důkazní pozice již bude v důsledku plynutí času výrazně zhoršená. Institut ručení se přitom v praxi projevuje jako rychlejší. Podle žalobkyně pro postup stěžovatele nelze nalézt oporu ani poukazem na „beztrestnost podvodů“. Cílem správy daní totiž není trestat a suplovat tak roli orgánů činných v trestním řízení. Žalobkyně se vyhranila rovněž proti tvrzení stěžovatele o vhodnosti účasti daňového subjektu od počátku v nalézacím řízení. Je totiž na správci daně, aby podal výkon v souladu s cílem správy daní a s § 92 odst. 2 daňového řádu. Co se týká argumentu o spolupráci při mezinárodním dožádání, finanční orgány podle žalobkyně opakovaně tajily podání žádosti přinejmenším do obdržení výsledku či až do výsledků kontrolního zjištění. V závěru žalobkyně odmítla i tvrzení stěžovatele o riziku prekluze a o nemožnosti odhalit všechny daňové podvody. V důsledku stejné argumentace by totiž bylo nutné odmítnout i celý § 148 daňového řádu. Přestože dle žalobkyně i nadále mohou existovat případy, které budou vyžadovat přímou aplikaci judikatury Soudního dvora Evropské unie, je třeba každý individuální případ velice dobře zvažovat.

[19] Vzhledem ke všem uvedeným tvrzením žalobkyně navrhla, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení kasační stížnosti

[20] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z

pokračování

úřední povinnosti. V kasační stížnosti stěžovatel označil důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[21] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. „[k]asační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.“ Nesprávné právní posouzení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní předpis, popř. je sice aplikován správný právní předpis, ale tento je nesprávně vyložen.

[22] Kasační stížnost je důvodná.

[23] Stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu o nutnosti upřednostnit institut ručení dle § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty před institutem neuznání odpočtu daně z přidané hodnoty z důvodu zapojení do podvodného řetězce. Vzhledem k tomu, že se již Nejvyšší správní soud touto právní otázkou zabýval ve věci sp. zn. 7 Afs 8/2018 a nemá důvod odchylovat se od závěrů, které již učinil, vyšel z nich i v nyní posuzované věci. Podle stěžovatele nebyly splněny podmínky pro použití kolizního pravidla *lex specialis derogat legi generali*. Princip možnosti odepření nároku na odpočet daně se uplatní v nalézacím řízení, zatímco § 109 zákona o dani z přidané hodnoty upravující ručení se uplatní v řízení o placení daní. To však podle stěžovatele v dané věci vedeno nebylo.

[24] Kasační soud předně uvádí, že základní podmínkou pro použití zásady *lex specialis derogat legi generali* (přednost zvláštní právní úpravy před obecnou) je, aby *lex specialis* i *lex generalis* upravovaly tutéž materii (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2004, č. j. 7 Ads 25/2003 - 44). Tato podmínka v nyní posuzovaném případě nebyla naplněna. Ručení a neuznání nároku na odpočet daně představují totiž podle názoru Nejvyššího správního soudu dva samostatné instituty mající své místo v jiných fázích daňového řízení.

[25] Podle § 134 odst. 1 daňového řádu „[d]aňové řízení se vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí.“

[26] Podle § 134 odst. 2 daňového řádu „[p]ro potřeby vymezení předmětu daňového řízení se daň posuzuje buď ke zdaňovacímu období, nebo ve vztahu k jednotlivé skutečnosti.“

[27] Podle § 134 odst. 3 daňového řádu „[d]aňové řízení se skládá podle okolností z dílčích řízení, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí. Dílčím řízením se pro účely tohoto zákona rozumí řízení a) nalézací 1. vyměřovací, jehož účelem je stanovení daně, 2. doměřovací, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně, 3. o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení podle bodů 1 a 2, b) při placení daní 1. o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky, 2. o zajištění daně, 3. exekuční, 4. o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení podle bodů 1 až 3, c) o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení.“

[28] Z § 134 daňového řádu tedy vyplývá, že daňové řízení se skládá z dílčích řízení, kterými jsou mj. řízení „nalézací vyměřovací“ a řízení „nalézací doměřovací“ [§ 134 odst. 3 písm. a) bod 1 a 2 daňového řádu]. Do nalézací fáze daňového řízení pak patří i řízení o řádném opravném prostředku (odvolání) proti rozhodnutím (platebním výměrům) vydaným právě v dílčích řízeních doměřovacích a vyměřovacích [§ 134 odst. 3 písm. a) bod 3 daňového řádu]. V těchto řízeních orgány finanční správy činí kroky za účelem zjištění a stanovení vlastní daňové povinnosti subjektu, s nímž je řízení vedeno. Mimo jiné tedy mohou posuzovat i oprávněnost nároku na odpočet daně.

[29] Odlišným druhem dílčího daňového řízení je pak řízení při placení daní, konkrétně řízení o zajištění daně [§ 134 odst. 3 písm. b) bod 2 daňového řádu]. Řízení při placení daní přichází na řadu typicky až po ukončení nalézacího řízení, neboť jeho účelem je právě vybrání již stanovené daně, resp. zabezpečení její úhrady.

[30] Ze spisového materiálu nevyplývá, že by orgány finanční správy u žalobkyně vedly řízení týkající se placení daní. V dané věci bylo vedeno řízení nalézací, v rámci něhož orgány finanční správy dospěly k závěru, že došlo k podvodnému jednání subjektů v řetězci; u všech tří přímých dodavatelů žalobkyně (obchody s Invest reality trade s.r.o., CONEDERE s.r.o., MIRO TRADE s.r.o.) nebyla odvedena související daň a žalobkyně ignorovala nestandardní okolnosti kontrolovaných obchodních transakcí, nepřijala adekvátní opatření a nepostupovala s náležitou obezřetností tak, aby eliminovala svoje zapojení do podvodného řetězce, přičemž tedy věděla (nebo alespoň vědět mohla a měla), že se účastní obchodních transakcí zatížených podvodem na dani z přidané hodnoty. Na základě těchto zjištění pak správce daně neuznal nárokové odpočty daně z přidané hodnoty a vydal předmětné platební výměry, jimiž stanovil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen až prosinec roku 2012 a dále stanovil povinnost uhradit související penále. Odvolání proti těmto platebním výměrům stěžovatel zamítl žalobou napadeným rozhodnutím a uvedené platební výměry potvrdil, neboť se ztotožnil se závěry prvostupňového správce daně o zapojení žalobkyně do podvodu na dani z přidané hodnoty.

[31] Jinými slovy, orgány finanční správy v souzené věci činily kroky za účelem zjištění a stanovení vlastní daňové povinnosti žalobkyně. Orgány finanční správy tedy postupovaly v rámci nalézací fáze řízení (a nikoliv v rámci řízení o placení daní). V uvedeném řízení pak zjistily, že žalobkyně byla zapojena do podvodu na dani z přidané hodnoty.

[32] Důsledky takového zjištění se opakovaně zabývala judikatura Soudního dvora Evropské unie, resp. Nejvyššího správního soudu.

[33] Z judikatury Soudního dvora Evropské unie vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41). Samotná existence podvodného jednání však k odepření odpočtu nestačí. Nárok na tento odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících

pokračování

plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla. Jestliže orgány finanční správy dospějí k závěru o zapojení daňového subjektu do podvodu, o němž věděl (či vědět měl a mohl), nelze podvodně nárokováný odpočet daně přiznat. Z pozdějších rozhodnutí pak lze ve shodě se stěžovatelem odkázat např. rozsudek SDEU ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*: „*Za těchto podmínek je boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH a Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že se právní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem. Vnitrostátní orgány a soudy musí odmítnout uznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (rozsudky ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 35 až 37 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, body 42 až 44 a citovaná judikatura).*“

[34] Citovanou judikaturu Soudního dvora Evropské unie přebírá i Nejvyšší správní soud. I podle jeho názoru lze v případě zapojení do podvodného řetězce odepřít subjektu účastnícímu se tohoto podvodu na dani z přidané hodnoty nárok na odpočet daně. Rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu z judikatury Soudního dvora Evropské unie převzala i podmínku odepření odpočtu spočívající v tom, že daňový subjekt o podvodu věděl či vědět mohl a měl. Příkladem lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016 - 57, podle něhož v případě splnění hmotněprávních a formálních podmínek odpočtu je tento možno „osobě povinné k dani odmítnout, ovšem pouze na základě judikatury vyplývající z bodů 56 až 61 rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*, podle níž musí být z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu (viz též bod 45 rozsudku Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*).“

[35] Shodně pak v rozsudku ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 228/2017 - 31, zdejší soud uvedl, že „[j]estliže daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28).“ Podvod na dani z přidané hodnoty pak Nejvyšší správní soud definuje ve shodě s judikaturou SDEU jako „[...] 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 směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, 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 (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156). Kromě objektivních

okolností je nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu. Ve věci Optigen je zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (věc Mahagében, bod 49). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na dani z přidané hodnoty, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu (viz rozsudek ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017 - 48).

[36] Ke stejným závěrům Nejvyšší správní soud dospěl dále například i v rozsudcích ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46, č. 2925/2013 Sb. NSS, ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55, ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38, č. 3505/2017 Sb. NSS, ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008 - 100, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 - 59, ze dne 18. 8. 2016, č. j. 7 Afs 136/2016 - 34, ze dne 8. 2. 2018, č. j. 1 Afs 317/2017 - 38, ze dne 25. 6. 2016, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016 - 51, atd.

[37] Z uvedené judikatury tedy vyplývá, že zjistí-li orgány finanční správy při stanovování daňové povinnosti daňového subjektu (tj. v nalézací fázi daňového řízení), že byl součástí podvodu na dani z přidané hodnoty a o tomto svém zapojení věděl (či vědět mohl a měl), jsou oprávněny daňovému subjektu nepřiznat jím nárokovaný odpočet daně.

[38] V souzené věci orgány finanční správy postupovaly v souladu s právě uvedeným, když žalobkyni neuznaly jí nárokovaný odpočet daně z důvodu jejího zapojení do podvodného řetězce. Aplikovaly tak právní institut (odepření nároku na odpočet daně) spadající svojí povahou právě do fáze nalézací. I přesto však krajský soud (nadto bez náležitého odůvodnění) dovodil, že orgány finanční správy měly v dané věci aplikovat namísto odepření nároku na odpočet daně institut ručení.

[39] Procesní úprava pro aplikaci daňového ručení je obsažena v § 171 daňového řádu, v hlavě V - Placení daní, dílu IV - Zajištění daní. Toto ustanovení uvádí, že nedoplatek je povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá a pokud mu správce daně ve výzvě sdělí stanovenou daň, za kterou ručí, a současně jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě. Výzvu ručiteli lze vydat, pokud nebyl nedoplatek uhrazen dlužníkem, ačkoliv ten byl o jeho úhradu bezvýsledně upomenut, a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání, pokud není zřejmé, že vymáhání na něm by bylo prokazatelně bezvýsledné. Uvedené podmínky musí být splněny kumulativně.

pokračování

[40] Zvláštní úprava ručení je pak obsažena v § 109 zákona o dani z přidané hodnoty. Odstavec 1 tohoto ustanovení uvádí, že *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. (důraz přidán).*

[41] Z výše uvedeného je zřejmé, 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 jinému daňovému subjektu (odborná literatura v této souvislosti uvádí, že ručení míří na nedoplatek, tedy na stanovenou, splatnou a neuhrazenou daň – srov. BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A. a ŠIMEK, K.. *Daňový řád. Komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011).

[42] Na přináležitost ručení nikoliv do roviny nalézací, ale do roviny platební (resp. na nutnost odlišování těchto dvou fází daňového řízení) upozorňuje i sám zákonodárce, který v důvodové zprávě k § 172 daňového řádu uvádí, že „[n]utno připomenout, že daňové řízení probíhá ve dvou fázích. Cílem první fáze je daň zjistit a stanovit (fáze nalézací). V druhé fázi je nutné zajistit zaplacení stanovené daně (fáze platební). Ve fázi nalézací je daňové řízení vztahem mezi daňovým subjektem a správcem daně. Ručitel v tomto případě nemá postavení dalšího účastníka řízení, což odpovídá zejména zásadě procesní ekonomie i zásadě přiměřenosti, neboť opačný přístup by vedl k tomu, že by se veškerá komunikace musela vést jak s daňovým subjektem, tak s ručitelem, přičemž ručitele se výsledek tohoto řízení bude přímo týkat pouze v nepatrném procentu případů (tehdy, kdy daňový subjekt nesplní svou platební povinnost). To by ve svých důsledcích vedlo k nehospodárnému zatěžování ručitelů, kterým by tak byly zasílány písemnosti ze strany finančních úřadů, které se jich přímo netýkají. Ručitele se tak přímo dotýká až fáze platební, a to pouze v případě, kdy nastanou podmínky uvedené v § 171.“

[43] Dále lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017 - 33, podle něhož „[i] pro ručení zakotvené v § 109 zákona o dani z přidané hodnoty platí obecná východiska právní teorie. Je institutem zajišťovacím a přistupuje k hlavnímu závazku, má akcesorický charakter a proto je existenčně vázán na zajištěný hlavní závazek a sleduje jeho osud; rozsah ručení je odvozen od hlavního závazku; zaniká společně se závazkem hlavním, není-li zákonem stanoveno jinak (§ 171 odst. 2 daňového řádu). Dalším znakem ručení je jeho subsidiární povaha; může nastoupit až v okamžiku, kdy dlužník nesplní svůj dluh (nebo jeho část), který je ručením zajištěn.“

[44] I v právu soukromém je ručení institutem zajišťovacím a akcesorickým, jehož základní podmínkou je existence platného závazku mezi věřitelem a dlužníkem (a nikoliv institutem patřícím do fáze zjišťování existence závazku). Nejvyšší správní soud přitom setrvale akcentuje institut jednotnosti a nerozpornosti právního řádu. Ten mimo jiné vyžaduje, aby stejný právní institut, který je vlastní více právním odvětvím, byl koncipován a vykládán shodně. K tomu viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího

správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 - 96, č. 1754/2009 Sb. NSS, ve kterém se dále uvádí, že „[...] nelze přijmout názor, podle kterého jsou ručení ve veřejném právu a ručení v soukromém právu něco odlišného. Ručení je obecným institutem vlastním celému právnímu řádu, pro který mohou, pokud je to racionální anebo pokud tak zákonodárce výslovně stanoví, existovat v jednotlivých právních odvětvích odlišnosti. Ty ostatně existují i v rámci samotného práva soukromého (srovnej odlišnosti v úpravě ručení dle občanského zákoníku a zákoníku obchodního odůvodněné rozdílnými požadavky na zajištění závazků ve vztazích mezi občany oproti obchodnímu životu). Odlišnosti však nikdy nemohou přesáhnout do samé podstaty tak tradičního institutu, jakým ručení bezesporu odedávna je. Je-li veřejnoprávní úprava strohá, neúplná či rozporná, její výklad v aplikační praxi správních orgánů a soudů by měl hledat shodu, nikoliv vytvářet umělé rozpory (srov. v tomto ohledu rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54, č. 792/2006 Sb. NSS; tomuto právnímu názoru výslovně přitakalo plénum Ústavního soudu v nálezu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, č. 291/2008 Sb., bod 50).“

[45] Podpůrně lze poukázat i na rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že „[o]depření nároku na odpočet daně je třeba striktně odlišovat od ručení za daňovou povinnost jiné osoby. Jak odpočet daně, tak i ručení totiž podléhají různým podmínkám a ustanovením směrnice o DPH.“ Uvedený závěr pátého senátu byl vyjádřen i ve stanovisku Generální advokátky SDEU Juliane Kokott předneseném dne 19. 12. 2013 ve věci C-107/13, *FIRIN*“ OOD proti Direktor na Direkcia „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prichodite. V rozsudku Soudního dvora v uvedené věci ze dne 13. 3. 2014 pak soud označil ručení a nárok na odpočet daně odvedené na vstupu za „dva různé aspekty právní úpravy DPH“ (viz bod 28).

[46] Na výše uvedeném nic nemění, že § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty neváže vznik ručitého 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 § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (stran § 109 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017 - 33). 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 (předpokladem vycházejícím zejména ze zásady právní jistoty a ze zásady proporcionality - viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017 - 33).

[47] 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 (k tomu viz stanovisko Generálního advokáta Colomera ke spojeným věcem *Kittel*, C-439/04 a C-440/04, podle kterého existují podvodné varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představivost těch, kteří je připravují).

[48] Ostatně ani z důvodové zprávy nevyplývá, že by bylo úmyslem zákonodárce zavést do právního řádu s účinností od 1. 4. 2011 (kdy nabyl účinnosti zákon č. 47/2011 Sb.,

pokračování

kterým byl do zákona o dani z přidané hodnoty vložen § 109) nová pravidla pro postihování jednání, které je orgány finanční správy vytýkáno žalobci v nyní posuzované věci (tj. vědomé zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty), resp. osvobodit účastníky takového jednání od příslušenství, jak tvrdí žalobce. Zákonodárce v důvodové zprávě uvedl, že institut ručení je zaváděn jako další z nástrojů v boji proti daňovým únikům na základě článku 205 směrnice 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty.

[49] Nelze přehlédnout ani praktické obtíže spojené s výkladem krajského soudu. Pokud by správce daně v rámci daňové kontroly zjistil, že kontrolovaný subjekt je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty a je přitom naplněna některá z podmínek ručení (viz § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty), byl by povinován daňovou kontrolu ukončit bez doměření daně (podle jakého zákonného ustanovení by tak měl za vědomosti o daňovém podvodu učinit, krajský soud neuvedl). Následně by pak správce daně musel přistoupit ke stanovení daně osobě, za kterou by měl následně kontrolovaný subjekt ručit (nebyla-li tato ještě stanovena), a poté činit kroky opravňující jej k aplikaci ručení (upomenout dlužníka, pokusit se na něm vymáhat, atd.). Až po těchto úkonech by se mohl „vrátit“ k původně kontrolovanému subjektu, který by nadto byl povinen z titulu ručení ve smyslu § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty zaplatit „daň nezaplacenou svým dodavatelem“, tedy částku, jejíž výše by byla zcela mimo sféru jeho vlivu. V důsledku uvedeného postupu by přitom mohlo dojít k tomu, že by z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně již nebylo možné doměřit daň u článku, který ji neodvedl, a návazně by již nebylo možné aplikovat ani akcesorický institut ručení. Nezmínit nelze ani to, že byla-li by účast subjektu na daňovém podvodu řešena aktivací ručitelského závazku, byl by ručitel připraven o významnou část procesních práv zakotvených daňovým řádem pro nalézací řízení (viz např. § 86 odst. 2 daňového řádu, či § 88 daňového řádu). Ostatně není ani zřejmé, jakým vhodným a pro obě strany efektivním procesním způsobem by v některých situacích správce daně získával ve fázi placení daní informace ohledně skutečnosti, že daňový subjekt o podvodu věděl (nebo vědět mohl a měl). Plošná aplikace ručení namísto odepření nároku na odpočet daně by nadto mohla vést k situaci, ve které by ručitel jako osoba účastnící se vědomě podvodu na dani z přidané hodnoty (jako závažného nežádoucího jednání při správě daní) nebyl povinován uhradit související příslušenství, a to na rozdíl od jakéhokoli jiného daňového subjektu, kterému by byla daň doměřena na základě jiného důvodu než vědomé účasti na podvodu (tj. i na základě méně závažného pochybení).

[50] Nutno dodat, že Nejvyšší správní soud se daňovými dopady podvodu na dani z přidané hodnoty zabýval již nespočetněkrát a setrvale aplikoval doktrínu neuznání nároku na odpočet daně (viz výše citovanou judikaturu). Činil tak samozřejmě i po zavedení institutu ručení do zákona o dani z přidané hodnoty. Nikdy však nedospěl k závěru ohledně nutnosti přednostní aplikace ručení namísto odepření nároku na odpočet daně z důvodu speciality právní úpravy ručení. Naopak zcela konzistentně judikuje, že pokud orgány finanční správy při stanovování daňové povinnosti shledají, že se daňový subjekt účastnil daňového podvodu, mohou mu v souladu s uvedenou doktrínou odepřít nárok na odpočet daně.

[51] Konečně je nutné krajskému soudu vytknout, že svou argumentaci opřel o nepřiléhavou odbornou literaturu. Krajským soudem aplikovaný odborný článek se totiž netýkal *a priori* podvodů na dani z přidané hodnoty, nýbrž se zabýval zneužitím práva (k rozdílu mezi uvedenými instituty viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 - 43). Zmínit lze i aktuálnější odbornou literaturu (Rožehnal, Tomáš: Kam směřuje institut zneužití práva, *Daně a právo v praxi*. 9/2016, str. 2, Wolters Kluwer; přístupné z ASPI, právní informační systém, Wolters Kluwer), podle které „[j]e třeba říci, že skrze zneužití práva bylo v minulosti běžné bojovat s daňovými úniky na dani z přidané hodnoty. Ostatně i já jsem daný názor zastával. Koncept zneužití práva byl však s příchodem nové judikatury opuštěn a nyní správci daně v případě zjištění chybějící daně nezkoumají subjektivní kritéria. U daňového podvodu je totiž na rozdíl od umělých transakcí vytvořených spojenými osobami kolikrát nemožné nalézt v řetězci subjektů jakékoliv majetkové či personální propojení. Vyloučeno to není, avšak jde spíše o výjimky. Nelze tak souhlasit s názory některých autorů, kteří prokazování subjektivní stránky i nadále zastávají. Ostatně i napravování situace v řetězci firem, které jsou založeny za účelem vylákání odpočtu daně, není možné jako u spojených osob. V případě daňového podvodu se správce daně spokojí s neuznáním nároku na odpočet daně, avšak celý řetězec již nenapravuje (ostatně, kolikrát je takový řetězec v podstatě nezmapovatelný). Aplikace zneužití práva při existenci daňového podvodu tak není správnou cestou, spíše cestou velice komplikovanou a složitější. Možná i proto soudy postup správce daně akceptují, jelikož s případem měl více práce, když vyhledával i subjektivní kritéria. To však nic nemění na faktu, že cestou zneužití práva by se při prokazování vědomé účasti na podvodném jednání neměl ubírat jak správce daně, tak ani soud.“

[52] Na základě všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud uzavírá, že orgány finanční správy nepochybily, pokud v dané věci (ve které bylo vedeno nalézací řízení, a nikoliv řízení o placení daní) neaplikovaly na základě pravidla *lex specialis derogat legi generali* § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

[53] Nejvyšší správní soud považuje za nutné zdůraznit, že uvedený závěr učinil ve vztahu k dané konkrétní situaci (ve které orgány finanční správy v rámci nalézacího řízení shledaly, že žalobkyně věděla, resp. vědět měla a mohla, že se účastní obchodních transakcí zatížených podvodem na dani z přidané hodnoty). Kasační soud se nezabýval přezkumem postupů správce daně v rámci řízení o placení daně, resp. situací, ve které by bylo aplikováno, či mělo být aplikováno, ručení (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017 - 33). Stejně tak kasační soud neposuzoval situaci souběžné aplikace ručení a odepření nároku na odpočet daně (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2017, č. j. 4 Afs 140/2017 - 54). Jinými slovy, Nejvyšší správní soud se nikterak nevyjadřuje k případné použitelnosti ručení v jiných řízeních, ve kterých budou naplněny veškeré zákonné podmínky pro jeho aplikaci.

[54] Krajský soud tedy pochybil, pokud shledal, že orgány finanční správy měly vůči žalobci postupovat zvláštním postupem podle § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (a nikoliv v souladu se shora uvedenou doktrínou Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu stran odepření nároku na odpočet daně). Otázku, zda skutečně byly či nebyly splněny podmínky pro neuznání odpočtu z důvodu zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty, však nemůže posuzovat Nejvyšší správní soud poprvé v řízení o kasační stížnosti. Tímto se bude zabývat krajský soud na podkladě vznesených

pokračování

žalobních námitek v dalším řízení. Jak totiž vyplývá z konstantní judikatury, „*správní soudnictví je založeno na kasačním principu. Nejvyššímu správnímu soudu totiž nepřísluší v rozhodnutí o kasační stížnosti stěžovatele předjímat právní závěry krajského soudu. Takovýto postup by byl nutně vadou řízení mající vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Tímto postupem by de facto stěžovateli uzavřel cestu k přezkoumání „nově vysloveného“ právního názoru prostřednictvím kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud by tak nepřipustně zasáhl i do ústavně zaručeného práva stěžovatele na spravedlivý proces.*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2007, č. j. 7 Afs 103/2007 - 77).

[55] Vzhledem k výše uvedenému nelze souhlasit ani s argumentací žalobkyně obsaženou ve vyjádření ke kasační stížnosti, kde dovozovala, že by ručení mělo být využitelným vnitrostátním prostředkem vylučujícím použití odepření nároku na odpočet jako prostředku *ultima ratio*. Výše vysvětlené faktické důsledky výkladu krajského soudu pak vyvrací i argumentaci žalobkyně o efektivitě aplikace ručení namísto odepření nároku na odpočet. Odkaz žalobkyně na § 109a zákona o dani z přidané hodnoty pak není relevantní, neboť v něm obsažený právní institut (zvláštní zajištění daně) nebyl v projednávané věci využit. Ani argumentace žalobkyně ohledně fungování ručení v rámci složitějších řetězců při podvodu na dani z přidané hodnoty, resp. žalobkyní dovozovaná možnost aplikace ručení na více po sobě jdoucích článků řetězce nemůže nic změnit na shora uvedených závěrech (v souzené věci nadto ze spisu neplyne, že by došlo k odepření nároku na odpočet daně současně více subjektům v řetězci, kterému by podle názoru žalobkyně měla zabránit právě aplikace institutu ručení). Ani další argumentace žalobkyně nebyla způsobila zpochybnit argumentaci obsaženou v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud se plně ztotožnil se stěžovatelem v jeho nosných argumentech (viz výše).

[56] Nejvyšší správní soud dodává, že se zabýval i tím, zda by nebylo namístě položit předběžnou otázku Soudnímu dvoru Evropské unie, důvod k jejímu položení však neshledal. Primárně lze odkázat na výše uvedené, ze kterého vyplývá, že orgány finanční správy nebyly povinny v daném nalézacím řízení postupovat podle § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, který má základ v čl. 205 směrnice 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017 - 33). Za situace, kdy nebylo (a ani být nemělo) postupováno podle § 109 zákona o dani z přidané hodnoty, resp. čl. 205 směrnice, není třeba pokládat Soudnímu dvoru otázku ohledně výkladu uvedeného článku. Nutno dodat, že Soudní dvůr Evropské unie není oprávněn posoudit aplikaci vnitrostátní normy v konkrétní věci ani provést výklad základních charakteristik vnitrostátního ustanovení (viz např. rozsudky ze dne 23. 4. 2009 ve spojených věcech C-378/07 a C-380/07, *Angelidaki a další*, bod 163, a ze dne 29. 10. 2009, ve věci C-63/08, *Pontin*). Judikatura Soudního dvora ukládá národním soudům, aby určily, zda v jejich vnitrostátním právu existují právní pravidla, která zakazují zneužití práva, nebo jiná ustanovení týkající se daňového podvodu či úniku (viz např. rozsudek ze dne 18. 12. 2014 ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13, *Italmoda*). Takové posouzení (založené na charakteristice vnitrostátního práva) Nejvyšší správní soud ve vztahu k § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty provedl a dospěl k závěru, že uvedené ustanovení nelze označit za obecně využitelnou speciální právní úpravu ve věci podvodů na dani z přidané hodnoty (viz výše). Lze dodat, že Soudní dvůr Evropské unie přiznává členským státům právo odepřít související výhodu (nárok na odpočet) i v případě absence vnitrostátní právní úpravy týkající se daňových podvodů.

K tomu viz např. bod 54 rozsudku *Italmoda*, ve kterém se uvádí, že „[p]okud by se však následně ukázalo, že v projednávané věci neobsahuje vnitrostátní právo taková pravidla, jež by mohla být předmětem konformního výkladu, nebylo by přesto možné z toho dovozovat, že by vnitrostátním správním orgánům a soudům bylo za takových okolností jako ve věci v původním řízení bráněno v dodržování uvedených požadavků, a tedy v odmítnutí přiznat výhodu plynoucí z nároku stanoveného v šesté směrnici v případě podvodu.“ Nutno zmínit i to, že ani v dalších podobných případech Nejvyšší správní soud neshledal důvod k položení předběžné otázky, a to ani poté, co byl do zákona o dani z přidané hodnoty vložen § 109 (což se stalo již v roce 2011). I přes několikaletou existenci tohoto ustanovení Nejvyšší správní soud (při přezkumu rozhodnutí vzešlých z nalézacího daňového řízení) postupoval v souladu se shora popsanou doktrínou Soudního dvora o odepření nároku na odpočet daně, a nepokládal Soudnímu dvoru předběžnou otázku.

[57] Co se týká námitky stěžovatele k použitelnosti výpovědi z trestního řízení, Nejvyšší správní soud dodává, že krajský soud v odůvodnění posuzovaného rozsudku nastínil obecná východiska k použitelnosti důkazních prostředků získaných v trestním řízení v daňovém řízení, aniž by je prozatím v posuzované věci aplikoval. Krajský soud nerozhodl, zda žalovaný v této souvislosti pochybil, pouze doporučil, aby tato východiska v dalším řízení neopomenul, přičemž žalobou napadené rozhodnutí zrušil ze zcela jiného, výše popsaného důvodu. Nejvyšší správní soud nemůže posoudit, zda žalovaný použitím důkazních prostředků získaných v trestním řízení v daňovém řízení pochybil, dokud tak neučiní krajský soud, neboť nemůže nahrazovat jeho činnost.

IV. Závěr

[58] Na základě uvedeného Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s větou první před středníkem § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud v Ostravě bude v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) a rozhodne i o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. ledna 2019

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu