



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a Mgr. Lenky Krupíčkové v právní věci žalobce: **STARCOM INTERNATIONAL s.r.o.**, se sídlem Rudná 1117/30a, Ostrava, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 9. 2018, č. j. 22 Af 81/2017 – 91,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 9. 2018, č. j. 22 Af 81/2017 - 91, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobce daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období září až prosinec roku 2013 a únor až květen roku 2014 (dále jen „předmětná zdaňovací období“). Při daňové kontrole správce daně zjistil, že žalobce byl zapojen do řetězce transakcí, jejichž cílem bylo vylákání výhody na DPH podvodným způsobem, o kterém žalobce minimálně vědět mohl a měl, přičemž nepřijal taková rozumná opatření, kterými by se své účasti na podvodu na DPH vyhnul.

[2] Správce daně na základě výsledků daňové kontroly odepřel žalobci nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele, obchodní společnosti AZ Group Czech s. r. o., Letohradská 755/50, 170 00 Praha, DIČ: CZ28383818 (dále jen „AZ Group“), za předmětná zdaňovací období. Správce daně tedy dne 2. 5. 2016 vydal platební

výměr č. j. 1918046/16/3202-50521-803700, a dne 3. 5. 2016 platební výměry č. j. 1917614/16/3202-50521-803700, č. j. 1917724/16/3202-50521-803700, č. j. 1917877/16/3202-50521-803700, č. j. 1951186/16/3202-50521-803700, č. j. 1918150/16/3202-50521-803700, č. j. 1918190/16/3202-50521-803700 a č. j. 1918226/16/3202-50521-803700, kterými byla žalobci vyměřena DPH za předmětná zdaňovací období.

[3] Rozhodnutím ze dne ze dne 24. 5. 2017, č. j. 23368/17/5300-21441-711676, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil výše uvedené platební výměry na DPH za předmětná zdaňovací období.

II.

[4] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, který rozsudkem ze dne 24. 9. 2018, č. j. 22 Af 81/2017 - 91, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[5] Krajský soud se v odůvodnění rozsudku zabýval především žalobní námitkou stran upřednostnění aplikace § 109 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), před odepřením nároku na odpočet z důvodu účasti na podvodu na DPH. Ve vztahu k této žalobní námitce, že v daném případě mělo být uplatněno ručení ve smyslu § 109 zákona o DPH, krajský soud uvedl, že judikturní závěry Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu o možnosti neuznání odpočtu daně vycházejí především z obecné zásady zneužití výhody v daňovém právu, přičemž postup správce daně v případech nároku na odpočet uplatněného v důsledku zneužití práva či podvodného jednání není explicitně upraven. Oproti tomu § 109 odst. 1 zákona o DPH jednoznačně normuje postup správce daně v situaci, kdy podvodným článkem v řetězci je bezprostřední dodavatel daňového subjektu, který následně uplatní nárok na odpočet DPH. Krajský soud proto dospěl k závěru, že primárně je třeba užít konkrétních ustanovení právního řádu upravujících předmětnou situaci a uplatnit obecnou zásadu odepření ochrany zneužití práva je možno až tehdy, kdy posuzovaný vztah nelze subsumovat pod žádné právní ustanovení. K tomuto závěru citoval z článku Mgr. Tomáše Rozehna, Ph.D., týkajícího se zneužití práva (Rozehnal, Tomáš: Odpočet daně z přidané hodnoty ve světle právní jistoty plátce daně, Daňový expert č. 1/2012, str. 21, Wolters Kluwer). Krajský soud uzavřel, že za situace, kdy má být podle daňových orgánů podvodným článkem v řetězci bezprostřední dodavatel účastníka řízení, dochází k naplnění hypotézy § 109 odst. 1 zákona o DPH, jehož aplikace má před uplatněním obecné zásady zneužití práva přednost. Na uvedeném závěru nic nemění ani skutečnost, že ručení se uplatňuje v řízení o placení daně, neboť z hlediska postavení ručitele je nerozhodné, v jakém řízení má být povinnost ručitele stanovena, jelikož ručiteli musí být zajištěny shodné prostředky k obraně, jakými disponuje primární dlužník. Krajský soud nakonec s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, uvedl, že aplikací jeho závěrů dojde k vyloučení excesů správce daně, kdy správce daně stanoví daň nesprávně subjektu, který je bonitní, ačkoliv u jiných článků podvodného řetězce daň stanovena a vymáhána není. Krajský soud dále konstatoval, že napadené rozhodnutí je nezákonné i z toho důvodu, že žalovaný se v rozhodnutí o odvolání nevypořádal s tím, z jakého důvodu neprovedl jako důkaz znalecký

pokračování

posudek, který žalobce navrhoval k prokázání své nevědomosti o účasti na podvodném jednání. Krajský soud rovněž dospěl k závěru, že objektivní okolnosti zjištěné daňovými orgány nemohly vést k závěru o vědomosti účastníka řízení o účasti na podvodu. Krajský soud k tomuto závěru dospěl na základě argumentace, že podrobnou smluvní úpravou by žalobce nemohl odvrátit svou účast na podvodu na DPH a že nestandardnost způsobu úhrad za přijatá zdanitelná plnění nesvědčí o postupu cíleném k realizaci daňového podvodu.

III.

[6] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[7] Stěžovatel v kasační stížnosti rozsáhle polemizoval se závěry, které učinil krajský soud v napadeném rozsudku. Nesouhlasil zejména s názorem krajského soudu o nutnosti upřednostnit institut ručení podle § 109 odst. 1 zákona o DPH před neuznáním odpočtu DPH z důvodu zapojení do podvodného řetězce. Podle stěžovatele nebyly splněny podmínky pro použití kolizního pravidla *lex specialis derogat generali*. Princip možnosti odepření nároku na odpočet daně se uplatní v nalézacím řízení, zatímco § 109 zákona o DPH upravující ručení se uplatní v řízení o placení daní. Odborný článek citovaný v rozsudku krajského soudu považuje stěžovatel za nepřiléhavý. Podle stěžovatele bylo nutno postupovat podle judikatury Soudního dvora Evropské unie, ze které vyplývá, že při splnění definovaných podmínek není možné podvodně nárokovat odpočet daně přiznat.

[8] Podle stěžovatele neobstojí ani závěr krajského soudu o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí o odvolání ve vztahu k žalobcem navrženému důkazu znaleckým posudkem, neboť z odůvodnění rozhodnutí o odvolání (viz bod 83) jsou zřejmé důvody, které stěžovatele vedly k odmítnutí daného důkazu.

[9] Stěžovatel dále namítal, že závěr krajského soudu o nedostatečnosti objektivních okolností prokazujících, že žalobce o účasti na podvodu vědět mohl a měl, je nepřezkoumatelný. Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud se nezabýval všemi zjištěnými objektivními okolnostmi ve vzájemné souvislosti, přičemž z celé řady si krajský soud v rámci izolovaného hodnocení vybral pouze dvě, a to absenci písemných smluv (resp. podrobné smluvní úpravy), a nestandardní způsob úhrady za přijatá plnění ze strany žalobce. Ani samotná argumentace krajského soudu ve vztahu k těmto dvěma objektivním okolnostem však nemůže obstát.

[10] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[11] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se plně ztotožňuje s napadeným rozsudkem krajského soudu. Stěžovatel pochybil, pokud odmítl provést důkaz znaleckým posudkem vypracovaným znaleckým ústavem Česká znalecká a. s., aniž by svůj postup v žalobou napadeném rozhodnutí přezkoumatelně odůvodnil. Za této situace krajský soud správně rozhodl o zrušení rozhodnutí stěžovatele pro jeho nepřezkoumatelnost. Předmětný znalecký posudek byl přitom způsobilý vyvrátit závěr stěžovatele o vědomé účasti žalobce na údajném podvodu na DPH. Odmítnutí předmětného znaleckého posudku tak bylo i vadou řízení, kdy tento důkaz měl být stěžovatelem proveden a vyhodnocen ve prospěch žalobce. Dále žalobce rozsáhle polemizoval s argumentací stěžovatele ohledně existence objektivních okolností, které podle stěžovatele svědčily o tom, že žalobce o své účasti na údajném podvodu věděl nebo měl a mohl vědět. Podle jeho názoru u žádné z objektivních okolností stěžovatel neprokázal racionální příčinnou souvislost s podvodem na DPH, která by žalobci umožňovala podvod odhalit, případně mu zabránit. V této souvislosti rovněž uvedl, že napadený rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost ani pro nedostatek důvodů, jak namítal stěžovatel. Podle žalobce je žalobou napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť správce daně, resp. stěžovatel neprokázal ani to, zda k podvodu na DPH skutečně došlo. Správce daně spatřoval podvod v pouhé existenci dlužné daně v dodavatelském řetězci, aniž by se blíže zabýval skutkovými okolnostmi údajného podvodu. Přitom konstatování neodvedené daně k prokázání podvodu nepostačuje. Jestliže v rozhodnutí žalovaného absentují potřebné úvahy a skutkové okolnosti k prokázání daňového podvodu, nelze posoudit naplnění primární podmínky pro odepření nároku na odpočet. Ve věci tak byl naplněn i důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť skutkový stav, který vzal stěžovatel za základ svého rozhodnutí, vyžaduje zásadní doplnění, a to právě zejména ve vztahu k otázce spáchání podvodu na DPH. Žalobce proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[12] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost je důvodná.

[14] Stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu o nutnosti upřednostnit institut ručení podle § 109 odst. 1 zákona o DPH 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 v rozsudcích ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018 - 56, a ze dne 10. 1. 2019, č. j. 4 Afs 211/2018 - 49, a nemá důvod odchylovat se od závěrů, které již učinil, vyšel z nich i v nyní posuzované věci.

[15] 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

pokračování

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.

[16] 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.“

[17] 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.“

[18] 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 dozorcích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení.“

[19] 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.

[20] 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.

[21] Ze spisového materiálu nevyplývá, že by orgány finanční správy u žalobce 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 (Gamexi s.r.o., Robinia Trading s.r.o., G.S.B. Trade s.r.o., MICLERENE s.r.o. a AZ Group Czech s.r.o. - přímého dodavatele žalobce), že nebyla odvedena související daň a žalobce ignoroval nestandardní okolnosti kontrolovaných obchodních transakcí, nepřijal adekvátní opatření a nepostupoval s náležitou obezřetností tak, aby eliminoval svoje zapojení do podvodného řetězce, přičemž tedy věděl (nebo alespoň vědět mohl a měl), že se účastní obchodních transakcí zatížených podvodem na DPH. Na základě těchto zjištění pak správce daně neuznal nárokované odpočty DPH a vydal předmětné platební výměry, jimiž stanovil žalobci DPH za zdaňovací období září až prosinec roku 2013 a únor až květen roku 2014. 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 žalobce do podvodu na DPH.

[22] Jinými slovy, orgány finanční správy v souzené věci činily kroky za účelem zjištění a stanovení vlastní daňové povinnosti žalobce. Orgány finanční správy tedy postupovaly v rámci nalézací fáze řízení (a nikoliv v rámci řízení o placení daní). V uvedeném řízení pak zjistily, že žalobce byl zapojen do podvodu na DPH.

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

[24] 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 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).*“

[25] Citovanou judikaturu Soudního dvora Evropské unie přebírá i Nejvyšší správní soud. I podle jeho názoru lze v případě zapojení do podvodného řetězce odeprít subjektu účastníckému se tohoto podvodu na DPH 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

pokračování

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).“

[26] 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 DPH 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 ztrátu 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).

[27] 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.

[28] 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 DPH a o tomto svém zapojení věděl (či vědět mohl a měl), jsou oprávněny daňovému subjektu nepřiznat jím nárokovaný odpočet daně.

[29] V souzené věci orgány finanční správy postupovaly v souladu s právě uvedeným a žalobci neuznaly jím nárokováný odpočet daně z důvodu jeho 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 dovedl, že orgány finanční správy měly v dané věci aplikovat namísto odepření nároku na odpočet daně institut ručení.

[30] 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.

[31] Zvláštní úprava ručení je pak obsažena v § 109 zákona o DPH. 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).*

[32] 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).

[33] Na příslušnost 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*

pokračování

zasílány písemnosti ze strany finančních úřadů, které se jich přímo netýkají. Ručitele se tak přímo dotýká až fáze platební, a to pouze v případech, kdy nastanou podmínky uvedené v § 171.“

[34] 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.“

[35] 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, čj. 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).“

[36] 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 upravljenje 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).

[37] Na výše uvedeném nic nemění, že § 109 odst. 1 zákona o DPH neváže vznik ručitélského 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 DPH (stran § 109 odst. 2

zákona o DPH 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).

[38] Jinak řečeno, současná podoba § 109 odst. 1 zákona o DPH 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 spleťové, jako je představivost těch, kteří je připravují).

[39] 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., kterým byl do zákona o DPH vložen § 109) nová pravidla pro postihování jednání, které je orgány finanční správy vytýkáno žalobci v nyní posuzované věci (tj. vědomé zapojení do podvodu na DPH), 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.

[40] 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 DPH a je přitom naplněna některá z podmínek ručení (viz § 109 odst. 1 zákona o DPH), 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 DPH 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 DPH (jako závažného nežádoucího jednání při správě daní) nebyl povinován uhradit související příslušenství, a to na rozdíl od jakéhokoliv jiného daňového subjektu, kterému by byla daň

pokračování

doměřena na základě jiného důvodu než vědomé účasti na podvodu (tj. i na základě méně závažného pochybení).

[41] 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 DPH.

[42] 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 žalobce věděl, resp. vědět měl a mohl, že se účastní obchodních transakcí zatížených podvodem na DPH). 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.

[43] Krajský soud tedy pochybil, pokud shledal, že orgány finanční správy měly vůči žalobci postupovat zvláštním postupem podle § 109 odst. 1 zákona o DPH (a nikoliv v souladu se shora uvedenou doktrínou Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu stran odepření nároku na odpočet daně).

[44] 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 DPH, 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 DPH, 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 DPH 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).

[45] Krajský soud v rozsudku dospěl k závěru, že objektivní okolnosti zjištěné daňovými orgány nemohly vést k závěru o vědomosti žalobce o účasti na podvodu. Rovněž tento důvod, pro který krajský soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí, podle názoru Nejvyššího správního soudu neobstojí. V této souvislosti je třeba v souladu se stěžovatelem poukázat na to, že krajský soud posuzoval pouze otázku absence podrobné smluvní úpravy a nestandardnosti způsobu úhrad za přijatá zdanitelná plnění. Krajský soud však zcela opomenul, že daňové orgány uvedly i další objektivní skutečnosti, které podle jejich názoru prokazovaly, že žalobce o svém zapojení do podvodu na DPH vědět měl a mohl. Tyto okolnosti jsou uvedeny v bodech 46, 47, 48, 50, 51, 54, 55 a 56 žalobou napadeného rozhodnutí. Těmito dalšími zjištěnými objektivními skutečnostmi se však krajský soud nezabýval. K tomu, aby krajský soud mohl učinit přezkoumatelný závěr, že objektivní okolnosti zjištěné daňovými orgány nemohly vést k závěru o vědomosti žalobce o účasti na podvodu, je třeba, aby se krajský soud zabýval všemi zjištěnými objektivními okolnostmi, a to jak jednotlivě, tak i ve vzájemné souvislosti. V nyní posuzovaném případě však krajský soud takto nepostupoval. Tuto otázku však nemůže posuzovat Nejvyšší správní soud poprvé v řízení o kasační stížnosti. Tímto se bude zabývat krajský soud na podkladě vznesených 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 nepřípustně 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).

[46] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil krajskému soudu ani v dalším důvodu, pro který zrušil rozhodnutí stěžovatele. Krajský soud shledal, že se stěžovatel přezkoumatelně nevypořádal s tím, z jakého důvodu neprovedl v odvolacím řízení žalobcem navržený důkaz znaleckým posudkem k prokázání jeho nevědomosti o účasti na podvodném jednání.

[47] Správní orgán má právo určit, který daňovým subjektem navržený důkaz bude proveden, avšak v případě, že určitý konkrétní důkaz nebude v rámci odvolacího řízení proveden, pokud se ho daňový subjekt domáhá, je třeba v odůvodnění rozhodnutí uvést, proč takovéto důkazy nejsou provedeny, a rovněž je nutno rozvést, zda to, že nejsou provedeny, může mít vliv na posouzení stavu věci (viz např. rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 11. 4. 2006, č. j. 30 Ca 179/2002 - 60).

[48] V nyní posuzovaném případě stěžovatel v bodu 83 odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, proč neprovedl žalobcem navržený důkaz znaleckým posudkem. Důvodem byla skutečnost, že podle jeho názoru byl skutkový stav zjištěn dostatečně, a proto by provedení tohoto důkazu bylo nadbytečné, neboť by nemohl vyvrátit na základě takto řádně zjištěného skutkového stavu správcem daně učiněný závěr o vědomé účasti žalobce na podvodu na DPH. Byť odůvodnění neprovedení předmětného důkazu bylo velmi stručné, nelze souhlasit s krajským soudem, že se jednalo o odůvodnění nedostatečné či nepřezkoumatelné.

pokračování

[49] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[50] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. prosince 2019

Mgr. David Hipšr
předseda senátu