



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobce: **Wassa s.r.o.**, IČO 27317421
sídlem Na Ladech 548/15, 460 01 Liberec
zastoupený advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem
sídlem Sluneční nám. 14, 158 00 Praha 5

proti
žalovanému: **Generální finanční ředitelství**
sídlem Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 4. 2019, č. j. 33790/19/7700-10124-204230

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou ze dne 21. 6. 2019 doručitou zdejšímu soudu téhož dne domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 4. 2019, č. j. 33790/19/7700-10124-204230 (dále

jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „daňový řád“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „prvostupňový orgán“) ze dne 20. 12. 2018, č. j. 56219/18/5300-22443-702189 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), vydané v přezkumném řízení dle § 123 odst. 5 daňového řádu, jímž bylo změněno rozhodnutí prvostupňového orgánu ze dne 24. 10. 2018, č. j. 46619/18/5300-22443-702189 (dále jen „původní rozhodnutí prvostupňového orgánu“), zamítající odvolání žalobce proti platebním výměřům Finančního úřadu pro Liberecký kraj ze dne 23. 5. 2018 týkajících se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2014 (dále jen „platební výměry“).

2. Aby mohlo být prvostupňové rozhodnutí vydáno v rámci přezkumného řízení, žalovaný vydal rozhodnutí ze dne 5. 12. 2018, č. j. 91259/18/7700-10124-204230 (dále jen „rozhodnutí nařizující přezkum“), jímž nařídil přezkum původního rozhodnutí prvostupňového orgánu. O odvolání proti rozhodnutí nařizujícímu přezkum rozhodovalo Ministerstvo financí, které jej rozhodnutím ze dne 22. 3. 2019, č. j. MF-7132/2019/3901-3, zamítlo.

II. Obsah žaloby

3. Žalobce pokládá prvostupňové rozhodnutí za nezákonné, jelikož bylo vydáno před oznámením rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí nařizujícímu přezkum, tj. prvostupňové rozhodnutí bylo vydáno dřív, než uplynula odvolací lhůta proti rozhodnutí nařizujícímu přezkum, což je vyloučeno. Žalovaný v této souvislosti nesprávně vyložil pojem vykonatelnosti daňových rozhodnutí a svým postupem vyřadil z rozsahu, v jakém má být provedeno přezkumné řízení, instančně nadřazeného správce daně (Ministerstvo financí). Tímto byl popřen účel odvolacího řízení.
4. Dále je napadené rozhodnutí nezákonné, protože žalovaný podstatně porušil § 114 odst. 2 daňového řádu, když nevyřídil odvolací námítky stran nesprávnosti přezkoumávaného rozhodnutí. Žalobce stěžejní námítky proti správnosti platebních výměřů učinil součástí odvolání proti nim, žalovaný je měl posoudit, byť mohl převzít či se jen odkázat na závěry uvedené v původním rozhodnutí prvostupňového orgánu. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce rovněž žalobní návrh, který je Krajským soudem v Ústí nad Labem veden pod sp. zn. 59 Af 43/2018.
5. Daňové orgány tvrdí, že prý zmizela daň u bezprostředního dodavatele žalobce, nicméně za této situace nebyly oprávněny odepřít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty dle tzv. Axel Kittel testu, ale měly aplikovat institut ručení dle § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Pokud prvostupňový orgán preferoval postih žalobce odejmutím nároku na odpočet daně z přidané hodnoty před postihem ručitelů, který má zákonnou přednost, zatížil tím dané rozhodnutí podstatnou vadou řízení. Přednost ručení veřejně prosazoval i ředitel prvostupňového orgánu, který prvostupňové rozhodnutí podepsal. Nadto v řízení bylo prokázáno, že část daně ve výši 3 141 285 Kč nezmizela, proto ve výši této částky nelze hovořit o existenci tzv. ztracené daně, v důsledku čehož nelze ani odepřít nárok na odpočet daně.
6. Prvostupňový orgán porušil § 115 odst. 2 daňového řádu, jelikož v původním rozhodnutí prvostupňového orgánu vykročil podstatně jiným právním směrem, než jak věc posoudil správce daně. Prvostupňový orgán změnil kvalifikaci zavinění z nedbalostní na úmyslnou,

což měl ale žalobci sdělit a umožnit mu se k ní vyjádřit. V důsledku toho se žalobce v průběhu odvolacího řízení zaměřil na vyvrácení závěru správce daně, že nejednal nedbalostně, a nemohl se vyjádřit k závěru, že jednal úmyslně, čímž byl zkrácen na právu na řádnou obhajobu.

7. Prvostupňový orgán rovněž ignoroval žádost žalobce, aby byl jeho zástupce v průběhu odvolacího řízení osobně vyslechnut za přítomnosti svého právního zástupce, čímž by bylo realizováno právo vyjádřit se ke všem prováděným důkazům. V doplnění svého odvolání žalobce navrhl provést dokazování a pro řízení opatřit další důkazy (např. výsledky hloubkových kontrol klientů provedenými bankami). Prvostupňový orgán tak však neučinil a ani o svém rozhodnutí tento důkazní návrh nerealizovat nevyrozuměl žalobce před vydáním svého rozhodnutí. V důsledku jejich neprovedení je skutkový stav nedostatečně zjištěn.
8. Dne 24. 6. 2019 žalobce zaslal doplnění žaloby, v němž nesouhlasí ani s argumentací Ministerstva financí v řízení o odvolání proti rozhodnutí nařizujícímu přezkum, které uvedlo, že i po podání žaloby nic nebrání správnímu orgánu provést přezkumné řízení a právní úprava obsažená v § 124 daňového řádu nevylučuje i po podání žalob provést přezkumné řízení dle § 121 a násl. daňového řádu. Žalobce se však domnívá, že § 124 daňového řádu výslovně upravuje, co je oprávněn daňový orgán činit, když je daňové rozhodnutí napadeno správní žalobou. Dosáhnout změny žalobou napadeného rozhodnutí bylo možno jen postupem dle § 62 s. ř. s. Naopak je dle § 124 odst. 2 daňového řádu vyloučeno, aby se tak stalo cestou nařízení přezkoumání rozhodnutí podle § 121 a násl. daňového řádu. Daňový orgán musí zásadně vyčkat skončení řízení ve správním soudnictví a teprve poté může v otázkách, které nebyly posouzeny, nařídit provedení přezkumného řízení. Žalovaný proto nebyl oprávněn nařídit přezkumné řízení.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný se k žalobnímu návrhu vyjádřil svým podáním ze dne 20. 12. 2019. Prvostupňovému orgánu formálně nic nebránilo postupovat v přezkumném řízení a případně i vydat rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení bez ohledu na to, zda rozhodnutí nařizující přezkum nabylo právní moci. K tomu byl žalobce poučen o absenci odkladného účinku v případě podání odvolání proti rozhodnutí nařizujícímu přezkum. Vyloučení odkladného účinku způsobuje vykonatelnost tohoto rozhodnutí. Změna původního rozhodnutí prvostupňového orgánu v žádném případě nemohla negativním způsobem zasáhnout do práv žalobce, neboť ona úprava splatnosti daně směřovala k faktickému zlepšení postavení žalobce, jelikož došlo k prodloužení lhůty splatnosti doměřených daní.
10. Druhá část žaloby je věcně zaměřena na hmotněprávní posouzení původního rozhodnutí prvostupňového orgánu a jemu předcházejících dodatečných platebních výměrů. Tyto námitky jsou však irelevantní, neboť se netýkají vymezeného rozsahu přezkumného řízení. Předmětem přezkumného řízení nebyla problematika původního doměření daně z přidané hodnoty. Odůvodnění prvostupňového rozhodnutí je v hmotněprávních otázkách doměření daně z přidané hodnoty zcela shodné s původním rozhodnutím prvostupňového orgánu. V rámci přezkumného řízení není vydáváno nové rozhodnutí, které by to původní rušilo, pouze je to původní rozhodnutí novým rozhodnutím změněno. Tento názor ostatně zastává i žalobce v kasační stížnosti směřující proti rozhodnutí Krajského soudu

v Ústí nad Labem – pobočce v Liberci pod sp. zn. 59 Af 42/2018, jímž byla podána žaloba odmítnuta právě z důvodu vydání rozhodnutí v přezkumném řízení.

IV. Posouzení věci krajským soudem

11. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
12. Ze správního spisu vyplývají následující relevantní skutkové okolnosti. Rozhodnutím nařizujícím přezkum žalovaný prvostupňovému orgánu nařídil přezkoumání původního rozhodnutí prvostupňového orgánu, a to ve vztahu k určení lhůty splatnosti stanovené daně. Prvostupňový orgán totiž v původním rozhodnutí prvostupňového orgánu nezohlednil rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 373/2017-38, jimiž byly zrušeny vydané zajišťovací příkazy, a v rámci svého rozhodování nezměnil výrok u dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období duben 2014, červen – srpen 2014, říjen – prosinec 2014 v části týkající se placení daně, v rámci níž měl být údaj o splatnosti daně změněn a stanoven dle § 143 odst. 5 daňového řádu. Prvostupňovým rozhodnutím následně prvostupňový orgán změnil předmětné platební výměry co do splatnosti stanovené daně ve smyslu rozhodnutí nařizující přezkum, přičemž původní textace „doměřená daň za zdaňovací období duben 2014, červen – srpen 2014, říjen – prosinec 2014 je splatná v náhradní lhůtě v souladu s § 168 odst. 4 daňového řádu ke dni jejího stanovení, jímž se rozumí den nabytí právní moci těchto dodatečných platebních výměrů,“ byl změněn tak, že tato dodatečná daň je splatná v náhradní lhůtě v souladu s § 143 odst. 5 daňového řádu do 15 dnů ode dne nabytí právní moci těchto dodatečných platebních výměrů. V ostatním ponechal platební výměry beze změny. Žalobce podal odvolání jak proti rozhodnutí nařizující přezkum, tak proti prvostupňovému rozhodnutí.
13. V případě odvolání proti rozhodnutí nařizujícímu přezkumu rozhodoval jako odvolací orgán Ministerstvo financí, které svým rozhodnutím ze dne 22. 3. 2019, č. j. MF-7132/2019/3901-3, podané odvolání zamítlo. Ministerstvo poukázalo na to, že pokud byla vůči určitému rozhodnutí podána žaloba, ale ještě nebylo soudně přezkoumáno, tedy o něm nebylo rozhodnuto, nic nebrání tomu, aby mohlo být přezkoumáno správcem daně, který shledá jeho nezákonnost. Pro zahájení přezkumného řízení je rozhodující vydání rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí. Toto rozhodnutí bylo v dané věci vydáno dne 6. 12. 2018, zatímco žaloba vůči původnímu rozhodnutí prvostupňového orgánu byla podána až dne 10. 12. 2018. Ministerstvo také odmítlo argumentaci žalobce stran § 124 daňového řádu, neboť v tomto ustanovení je zakotven speciální případ přezkumného řízení, jehož určujícím znakem je uspokojení navrhovatele. Jedná se o speciální řízení vůči „obecnému“ přezkumnému řízení dle § 121 daňového řádu.
14. Žalovaný odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí rovněž zamítl. Prvostupňový orgán rozhodoval v souladu s vydaným rozhodnutím nařizujícím přezkum. Vzhledem k tomu, že odvolání proti rozhodnutí nařizujícímu přezkum nemělo odkladný účinek, prvostupňový orgán mohl v dané věci vydat rozhodnutí v přezkumném řízení (tj. prvostupňové rozhodnutí). Tímto postupem žalobce nebyl žádným způsobem krácen na svých právech. Současně ale žalovaný poukázal na to, že by bylo vhodnější vyčkat nabytí právní moci

rozhodnutí nařizující přezkum a až poté provést samotné přezkumné řízení. Zbylé odvolací námitky označil žalovaný za irelevantní, neboť se vůbec netýkají vymezeného rozsahu přezkumného řízení.

15. Soud se předně zabýval námitkou nevyřízení odvolacích námitek, kterou vyhodnotil jako námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť by se jednalo o tak závažnou vadu řízení, kterou je soud povinen se zabývat z úřední povinnosti. Nepřezkoumatelné rozhodnutí nelze totiž z již pohledu jazykového významu věcně přezkoumat.
16. Žalobce má za to, že se žalovaný měl zabývat námitkami, které učinil součástí odvolání proti platebním výměrům, byť mohl toliko převzít či se jen odkázat na závěry uvedené v původním rozhodnutí prvostupňového orgánu. V této souvislosti připomněl, že u Krajského soudu v Ústí nad Labem bylo proti tomuto rozhodnutí vedeno řízení pod sp. zn. 59 Af 43/2018.
17. K této námitce je důležité připomenout, že původní rozhodnutí prvostupňového orgánu vydané prvostupňovým orgánem, který měl v té době postavení odvolacího orgánu, obsahovalo vypořádání všech žalobcem vznesených odvolacích námitek. Následně zahájené přezkumné řízení se týkalo pouze lhůty určující splatnost stanovené doměřené daně, nikoliv ostatních, zejména hmotněprávních aspektů projednávané věci. Žalobcovy odvolací námitky proti prvostupňovému rozhodnutí, které se nijak nedotýkaly podstaty, pro kterou bylo přezkumné řízení zahájeno, tak žalovaný nebyl povinen vypořádat, jelikož nesouvisely s předmětem přezkumného řízení.
18. Podal-li žalobce žalobu i proti původnímu rozhodnutí prvostupňového orgánu, zachoval si jejím podáním možnost brojit proti závěrům, které nebyly řešeny v rámci přezkumného řízení, také v rámci žaloby směřující proti rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení. K tomu lze blíže odkázat na závěry uvedené v usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 20. 9. 2019, č. j. 59 Af 42/2018-55:

„3. Podle konstantní judikatury správních soudů zakládá následná změna žalobou napadeného rozhodnutí v přezkumném řízení neodstranitelný nedostatek podmínky soudního řízení o přezkumu původního rozhodnutí, neboť žalobou ve správním soudnictví napadené původní rozhodnutí již neexistuje v podobě, v níž bylo napadeno. Nová podoba rozhodnutí je obsažena v rozhodnutí vydaném v přezkumném řízení, vůči němuž má žalobce případně uplatnit své námitky (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2007, č. j. 7 Afs 143/2006-95, a ze dne 28. 5. 2010, č. j. 2 Afs 125/2009-104; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dostupná na www.nssoud.cz). V rozsudku ze dne 16. 12. 2015, č. j. 3 Afs 99/2015-26, Nejvyšší správní soud uvedl, že „...v případě, kdy by správce daně zjistil, že jsou dány podmínky pro konání přezkumného řízení a rozhodl o změně nebo zrušení původního rozhodnutí...by správní soud, který na základě žaloby daňového subjektu přezkoumává původní rozhodnutí, musel podanou žalobu odmítnout, neboť by odpadl předmět řízení.“

4. Právě taková situace v daném případě nastala, neboť žalovaný, resp. Generální finanční ředitelství, které přezkumné řízení nařídilo, si po vydání napadeného rozhodnutí uvědomili nedostatky napadeného rozhodnutí, v důsledku čehož bylo žalovaným vydáno změnové přezkumné rozhodnutí, které částečně přejímá obsah napadeného rozhodnutí a v části upravuje řešené otázky odchylně od rozhodnutí původního, žalobou napadeného. Za těchto okolností odpadl předmět řízení o žalobě proti původnímu rozhodnutí, jehož obsah byl změněn a v této změněné podobě vtělen do přezkumného rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2018, č. j. 56219/18/5300-22443-702189, jehož přezkum není předmětem tohoto řízení.“

19. Proti citovanému usnesení byla podána kasační stížnost, kterou Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 28. 7. 2021, č. j. 2 Afs 277/2019-32, zamítl. K tomu lze blíže citovat:

„[16] Nejvyšší správní soud se již v minulosti opakovaně zabýval otázkou možnosti soudního přezkumu správního rozhodnutí později změněného v přezkumném řízení. V rozsudku ze dne 28. 5. 2010, č. j. 2 Afs 125/2009 - 104, o který mj. opřel napadené usnesení i krajský soud, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, dle kterého odpadá možnost soudu přezkoumávat správní rozhodnutí, je-li takové rozhodnutí následně změněno v přezkumném řízení. Je však nutno zdůraznit, že v dané věci se jednalo o postup v přezkumném řízení dle § 97 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu (dále „správní řád“), zatímco ve věci nyní projednávané je příslušná procesní úprava obsažena v § 123 daňového řádu. Mezi přezkumným řízením podle správního řádu a podle daňového řádu existuje významný rozdíl spočívající mj. v tom, že § 97 odst. 3 správního řádu vyžaduje, aby příslušný (nadřízený) správní orgán po zahájení správního řízení přezkoumávané rozhodnutí zrušil, změnil nebo zrušil a vrátil k projednání věci odvolacímu správnímu orgánu, pokud bylo rozhodnutí o odvolání vydáno v rozporu s právními předpisy. V takovém případě tedy nadřízený správní orgán provádějící přezkumné řízení sám výslovně přezkoumávané rozhodnutí ruší, anebo jej vlastním rozhodnutím ve věci mění. Oproti tomu přezkumné řízení podle § 123 daňového řádu je zahájeno rozhodnutím nadřízeného správce daně (§ 122 odst. 1 daňového řádu), který po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem (§ 121 odst. 1 daňového řádu). Samotné přezkumné řízení následně provádí správce daně, který vydal přezkoumávané rozhodnutí. Nadřízený správní orgán, resp. správce daně, tedy vlastním výrokem přezkoumávané rozhodnutí ani neruší, ani sám nemění, nýbrž správce daně, který dané rozhodnutí vydal, zavazuje k tomu, aby se sám zabýval tím, nebylo-li vydáno v rozporu s právními předpisy, přičemž je vázán důvody, pro něž nadřízený správce daně přezkumné řízení zahájil. Správce daně tak sám může následně přezkoumávané rozhodnutí zrušit nebo změnit, bylo-li vydáno v rozporu s právními předpisy, anebo řízení zastavit, dospěje-li k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v souladu s nimi. Z tohoto pohledu tedy lze přisvědčit stěžovateli v tom, že napadené rozhodnutí nebylo výslovně formálně zrušeno.

[17] Nejvyšší správní soud se již v minulosti zabýval i povahou rozhodnutí vydaného v přezkumném daňovém řízení, avšak s ohledem na úpravu dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „zákon o správě daní a poplatků“), který byl následně nahrazen daňovým řádem. V rozsudku ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 130/2004 - 70, se zabýval důsledky rozhodnutí vydaného v přezkumném řízení podle § 55b zákona o správě daní a poplatků. Dospěl k závěru, že bylo-li přezkoumávané rozhodnutí pravomocně zrušeno, změněno nebo nahrazeno rozhodnutím novým, odpadl předmět soudního přezkumu, a nejsou tak splněny podmínky řízení před správním soudem a žalobu je nutno odmítnout. Nejvyšší správní soud zároveň v uvedené věci dodal, že žalobce může námitky původně uplatněné v žalobě proti následně změněnému rozhodnutí uplatnit v nové žalobě směřující proti rozhodnutí o odvolání proti novému rozhodnutí ve věci samé. Na to Nejvyšší správní soud navázal i v rozsudku ze dne 16. 12. 2015, č. j. 3 Afs 99/2015 - 26, který se již zabýval povahou přezkumného řízení dle daňového řádu. V něm bez detailnější argumentace dovodil, že rozhodnutí o zastavení přezkumného řízení podle § 123 odst. 5 daňového řádu nemá vliv na původní přezkoumávané rozhodnutí správce daně, avšak že opačně by tomu bylo v situaci, kdyby naopak zjistil, že jsou dány podmínky pro konání přezkumného řízení (tedy že přezkoumávané rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právními předpisy), a rozhodl by o změně nebo zrušení původního rozhodnutí. V této věci s odkazem na rozsudek ze dne 21. 4. 2007, č. j. 7 Afs 143/2006 - 95, konstatoval, že by v

takovém případě „správní soud, který na základě žaloby daňového subjektu přezkoumává původní rozhodnutí, musel podanou žalobu odmítnout, neboť by odpadl předmět řízení“.

[18] Na uvedené závěry navázal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 11. 2019, č. j. 8 Afs 361/2018 - 49, v němž uvedl následující:

„Předně nelze přehlédnout, že od úpravy obsažené v zákoně o správě daní a poplatků se přezkumné řízení dle daňového řádu do určité míry liší. Podle § 123 odst. 5 daňového řádu především nelze přezkoumávané rozhodnutí nahradit rozhodnutím novým (k tomu srov. KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. „K § 123.“ In: Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2013.). S tím souvisí skutečnost, kterou zdůrazňuje i důvodová zpráva k daňovému řádu, tedy že v přezkumném řízení nedochází „na rozdíl od obnovy řízení [...] k vydání nového rozhodnutí ve věci, nýbrž ke změně nebo zrušení původního rozhodnutí“. Tento závěr přijímá i odborná literatura (srov. např. LICHNOVSKÝ, O. „§ 123 Postup při přezkumném řízení.“ In: Lichnovský a kol. Daňový řád. Komentář. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016.). Jiní autoři nicméně výslovně připouští, že přezkumné řízení podle § 123 daňového řádu vede k vydání rozhodnutí ve věci, tedy meritorního rozhodnutí, jehož předmět byl důvodem pro nařízení přezkoumání (srov. KANIOVÁ, L. „§ 123 Postup při přezkumném řízení.“ In: Baxa a kol. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011).

Přestože dle citované důvodové zprávy přezkumné řízení nevede k vydání nového rozhodnutí ve věci, je smysl dané právní úpravy i jejího vysvětlení nutno chápat tak, že oproti dřívější úpravě přezkumného řízení dle zákona o správě daní a poplatků a institutu obnovy řízení se v přezkumném řízení podle daňového řádu nevydává zcela nové rozhodnutí, které by přezkoumávané rozhodnutí kompletně nahrazovalo. To však nemění nic na tom, že správce daně přezkoumávané rozhodnutí změní, dospěje-li k závěru, že bylo (byť částečně) vydáno v rozporu se zákonem. Jinak řečeno, správce daně v takovém případě změní tu část rozhodnutí, kterou posoudí jako nezákonnou. Namísto toho, aby rozhodnutí jako celek zrušil, zvolí postup, při němž „problematickou“ část původního rozhodnutí de facto nahradí (změní). Ke stejnému výsledku by dospěl i tím, že by rozhodnutí jako celek zrušil a v následném řízení jej vydal znovu, avšak s upravenou částí, která nezákonnost založila. Pokud však není takový postup nutný např. z důvodu povahy nebo rozsahu nezákonnosti, jeví se jako efektivnější, rychlejší a účinnější postup v přezkumném řízení přezkoumávané rozhodnutí pouze změnit v určitém rozsahu. Nelze nicméně odhlédnout od toho, že důvody pro oba postupy (tedy změnu i zrušení původního rozhodnutí) jsou velmi obdobné, a rovněž tak i jejich důsledky v podobě meritorního rozhodnutí (buď změněné původní rozhodnutí, anebo rozhodnutí po zrušení předchozího rozhodnutí v přezkumném řízení). Současně je nutno připomenout, že podle § 101 daňového řádu „[s]právce daně ukládá povinnosti nebo přiznává práva anebo prolašuje práva a povinnosti stanovené zákonem rozhodnutím“. Pokud tedy správce daně v přezkumném řízení posoudí dříve projednanou věc odlišně a např. uloží povinnost v jiném rozsahu než v původním rozhodnutí, jedná se o meritorní rozhodnutí závazně určující povinnost daňového subjektu.

Pro posouzení shora vymezené sporné právní otázky je tedy podstatné i to, jakým úkonem správce daně jsou závazně určeny povinnosti daňového subjektu (stěžovatele) ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Pokud se takový daňový subjekt domnívá, že jsou jeho práva zkrácena vydáním např. platebního výměru, resp. rozhodnutím o odvolání proti němu, může požadovat zahájení přezkumného řízení anebo proti rozhodnutí o odvolání brojit žalobou. Je-li přezkumné řízení zahájeno a poté zastaveno, je zjevné, že se nijak nezměnilo rozhodnutí, jehož důsledky považuje daňový subjekt za zkrácení svých práv (viz výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 3 Afs 99/2015). Je-li však takové rozhodnutí v přezkumném řízení zrušeno, zaniká i

úkon, od něhož daňový subjekt odvíjel zkrácení svých práv a proti němuž se bránil. V případě změny rozhodnutí, jež mu takové zkrácení dle jeho tvrzení způsobuje, mohou nastat dvě situace. Jednak může být přezkoumávané rozhodnutí v přezkumném řízení změněno tak, že daňový subjekt již nepocítuje důsledky daného rozhodnutí jako zkrácení svých práv, jednak ovšem změna přezkoumávaného rozhodnutí nemusí daňový subjekt plně uspokojit, neboť důsledky přezkoumávaného rozhodnutí i se zohledněním provedené změny nadále považuje za nezákonné zkrácení svých práv. Rozhodným pro nynější věc přitom je, zda se daňový subjekt může proti původnímu rozhodnutí v nezměněném znění nadále účinně bránit u správních soudů, tedy mohou-li vůbec důsledky přezkoumávaného rozhodnutí představovat zkrácení jeho práv. Touto otázkou se Nejvyšší správní soud zabýval ve shora již citovaném rozsudku sp. zn. 7 Afs 143/2006. Posuzoval postup krajského soudu, který odmítl žalobu pro nedostatek podmínek řízení z důvodu, že žalované rozhodnutí bylo změněno v přezkumném řízení dle § 55b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků tak, že byla daňovému subjektu doměřena daňová povinnost v odlišné výši, než byla původně doměřena. Krajský soud a následně i Nejvyšší správní soud v uvedené věci dospěly k závěru, že z důvodu takové změny nemohl již být daňový subjekt nadále žalobou napadeným rozhodnutím zkrácen na svých právech. Ačkoliv se právní úprava přezkumného řízení i s přijetím daňového řádu změnila (viz výše), i ve vztahu k nyní účinné úpravě citované závěry ob stojí (ostatně akceptoval je i výše již citovaný rozsudek zdejšího soudu sp. zn. 3 Afs 99/2015). K výše uvedenému lze ještě dodat, že změna rozhodnutí v přezkumném řízení v sobě zahrnuje nejen implicitní vyjádření jeho nezákonnosti, ale i nápravu spočívající v novém (byť částečném) meritorním posouzení. Z takového důvodu de facto zaniká rozhodnutí v původním znění, které je zároveň nahrazeno rozhodnutím ve znění změněném. Jedná se o odlišnou situaci, než kdyby změna rozhodnutí spočívala např. v pouhé formální opravě zjevných nesprávností (§ 104 daňového řádu).“

[19] V nyní projednávané věci žalovaný, vázán právním názorem Generálního finančního ředitelství a závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 373/2017 - 38, kterým byly zrušeny zajišťovací příkazy za zdaňovací období duben 2014, červen - srpen 2014 a říjen - prosinec 2014 a který nabyl právní moci dne 23. 10. 2018, tedy den před vydáním napadeného rozhodnutí, v přezkumném řízení změnil splatnost doměřených daní. Jedná se proto o změnu v meritorním posouzení věci. Nelze souhlasit se stěžovatelkou, podle níž napadené rozhodnutí pro účely soudního přezkumu nezaniklo. Vzhledem k výše uvedenému je nutno trvat na tom, že z hlediska soudní ochrany před zkrácením práv původní rozhodnutí zaniklo a je třeba se bránit proti rozhodnutí změnovému. Požadavek citované judikatury, aby se daňový subjekt v případě změny původního rozhodnutí v přezkumném řízení bránil proti tomuto pozdějšímu rozhodnutí, je založen na závěru, dle kterého zanikají právní účinky původního rozhodnutí v rozsahu změnového rozhodnutí. V případě změny původního rozhodnutí jsou oproti zrušení důsledky takového rozhodnutí bezprostředně nahrazeny důsledky jinými spočívajícími v právních účincích provedené změny. Jak bylo zmíněno již výše, i taková změna může představovat zkrácení práv daňového subjektu, a to bez ohledu na to, z jak velké míry se shoduje s původně tvrzeným zkrácením. Rozhodnutí měnící přezkoumávané rozhodnutí stěžovatelce v nyní projednávané věci stanovilo odlišné povinnosti, než které jí stanovilo rozhodnutí původní. **Ve vztahu ke změnovému rozhodnutí může stěžovatelka uplatnit jak námitky proti provedené změně (změna splatnosti doměřené daně), tak proti té části změnového rozhodnutí, jež změnou nebyla dotčena v tom smyslu, že byla převzata bez obsahové změny z rozhodnutí změněného.** (pozn. zvýraznění doplněno zdejším soudem) Takto nebude stěžovatelka na svém právu na soudní ochranu po čistě obsahové stránce (rozsah a obsah soudního přezkumu) nijak zkrácena. “

20. V neposlední řadě lze poukázat též na závěry Nejvyššího správního soudu uvedené v rozsudku ze dne 11. 9. 2018, č. j. 6 Afs 65/2018-22: „*Nejvyšší správní soud musí souhlasit s krajským soudem, že v případě, kdy je žalobou napadeno rozhodnutí vydané v přezkumném řízení, je rozsah přezkumu správního soudu omezen. Nejvyšší správní soud ve vztahu k předchozí právní úpravě daňového řízení obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zsdp“), v rozsudku ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 130/2004 - 70, vyložil, že „Pro posouzení rozsahu, v jakém bude přezkoumáváno konečné rozhodnutí vydané v rámci daňového řízení, je nezbytné zohlednit skutečnost, zda-li daňový subjekt podal proti původnímu rozhodnutí správce daně (tedy proti tomu, vůči kterému byl v omezeném rozsahu povolen přezkum dle ust. § 55b zákona o správě daní a poplatků) správní žalobu. I když musela být jeho žaloba nutně odmítnuta dle ust. § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., měla tato procesní aktivita daňového subjektu za následek jeho možnost namítat ve své žalobě proti konečnému rozhodnutí veškeré námitky proti daňovému řízení jako celku. Jedině tak je totiž daňovému subjektu zaručeno právo na soudní ochranu, jak požaduje Listina základních práv a svobod současně s Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod. Jiná procesní situace by však nastala v případě, že by daňový subjekt nevyužil své možnosti a proti původnímu rozhodnutí správce daně žalobu ve správním soudnictví nepodal. Za tohoto stavu řízení by pak mohl účinně namítat pouze žalobní body v rozsahu, v jakém byl povolen přezkum dle ust. § 55b zákona o správě daní a poplatků, tedy nikoliv nad rámec povoleného přezkumu, jak vyplývá i z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2003, č. j. 5 A 88/2001 - 46, na které se ve svém vyjádření odvolává správní orgán.“ Nejvyšší správní soud má za to, že tyto uvedené závěry plně dopadají i na nyní projednávaný případ, neboť charakter přezkumného řízení podle ustanovení § 121 a násl. daňového řádu je totožný s přezkumným řízením dle ustanovení § 55b zsdp. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že v posuzované věci je nutné zabývat se primárně těmi úkony, které finanční orgány učinily v přezkumném řízení, nikoli těmi, které byly provedeny v původním řízení, jelikož stěžovatel proti nim dle obsahu spisu a svých tvrzení samostatnou žalobou nebrojil.“*
21. S ohledem na výše uvedené krajský soud nepřisvědčil ani žalobcově námitce podstatného porušení § 114 odst. 2 daňového řádu. Nadto žalobce sám uvedl, že tyto stěžejní námitky učinil součástí odvolání proti platebním výměřům, tj. nikoliv v rámci odvolání proti samotnému prvostupňovému rozhodnutí. Avšak vzhledem k citované judikatuře a faktu, že žalobce podal původně žalobní návrh ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci, který následně tuto žalobu odmítl, budou tyto námitky předmětem posouzení v nyní projednávané věci.
22. Dále žalobce rozporoval procesní postup správních orgánů, neboť v průběhu odvolacího řízení týkajícího se rozhodnutí nařizující přezkum prvostupňový orgán vydal prvostupňové rozhodnutí, tj. rozhodnutí, jež bylo výsledkem přezkumného řízení, aniž by vyčkal na výsledek řízení o odvolání proti rozhodnutí nařizujícímu přezkum. Krajský soud v tomto směru přisvědčuje žalobci v tom, že se nejedná o vhodný postup, nicméně poučení rozhodnutí nařizující přezkum obsahovalo informaci o tom, že podané odvolání nemá odkladný účinek ve smyslu § 109 daňového řádu. Za této situace se tak nejedná o nezákonný postup, pokud prvostupňový orgán v průběhu odvolacího řízení vydal své prvostupňové rozhodnutí, kterým de facto ukončil přezkumné řízení. Nadto lze již na tomto místě připomenout, že podstatou přezkumného řízení byla toliko změna splatnosti stanovené daně v důsledku jejího původně nesprávného uvedení. Soud nesouhlasí ani s přesvědčením žalobce o tom, že v dané věci došlo k nesprávnému vyložení pojmu

vykonatelnosti daňových rozhodnutí, vyřazení instančně nadřízeného správce daně (Ministerstvo financí) z přezkumného řízení či popření účelu odvolacího řízení.

23. Pokud žalobce v doplnění žaloby brojil proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí, byla tato otázka vyloučena do samostatného řízení, sp. zn. 31 Af 54/2021, a následně postoupena usnesením zdejšího soudu ze dne 27. 7. 2021, č. j. 31 Af 54/2021-21, Městskému soudu v Praze, který svým usnesením ze dne 16. 2. 2022, č. j. 9 Af 14/2021-51, žalobu odmítl pro opožděnost. Pro nyní posuzovanou otázku, tj. otázku zákonnosti napadeného rozhodnutí, které je výsledkem přezkumného řízení, tak nejsou námitky uvedené v doplnění žaloby nijak relevantní. Byly by totiž předmětem případného soudního přezkumu v rámci řízení týkajícího se rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí. Soud se proto těmito námitkami dále již nezabýval.
24. Namítané porušení práva žalobce vyjádřit se ke všem prováděným důkazům zdejší soud rovněž neshledal za důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí. Zástupce žalobce mohl v průběhu celého daňového řízení uvádět jakékoliv skutečnosti a vyjadřovat se ke všem okolnostem, proto, nebyl-li v průběhu odvolacího řízení osobně vyslechnut za přítomnosti svého právního zástupce, nelze tento postup shledat za porušení zákona. Žalobce měl v řízení zachována všechna práva, která mu jako účastníku řízení přísluší. Osobní výslech zástupce žalobce není obligatorním důkazním prostředkem, který musí být v řízení proveden. Obdobně se ostatně žalovaný vypořádal s totožnou námitkou (uplatněnou původně v odvolání proti platebním výměrům) v bodě 147 prvostupňového rozhodnutí.
25. Dále žalobce argumentoval neprovedením navrhovaných důkazů v podobě výsledků hloubkových kontrol klientů, které byly provedeny bankami. O nevyhovění tomuto návrhu prvostupňový orgán žalobce nikterak nevyrozuměl. Podstatné pro danou věc je však to, že se i tímto návrhem prvostupňový orgán ve svém rozhodnutí zabýval a dostatečně odůvodnil, na základě jakých skutečností nepřisvědčil tomuto návrhu na provedení dalších důkazů (část nazvaná „BOD IV“, body 148 až 157 prvostupňového rozhodnutí). Ze závěrů prvostupňového orgánu lze mimo jiné zmínit, že údaje týkající se bezprostředně transakcí mezi subjekty, jež se účastnily podvodu na dani z přidané hodnoty, byly Finančním úřadem pro Liberecký kraj daně uvedeny ve zprávě o daňové kontrole. Finanční úřad si je opatřil v rámci vyhledávací činnosti a byly součástí veřejné části spisu. Kompetence správce daně, kterých se žalobce v doplnění svého původního odvolání dovolával, byly v plné míře využity v daňovém řízení formou výzev na bankovní instituce, prvostupňový orgán proto neshledal důvod je opětovně opatřovat. K tomu se jednalo pouze o jeden z mnoha důkazů svědčících o vědomé účasti žalobce na podvodném jednání, v němž žalobce vystupoval jako broker neoprávněně inkasující nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty. Jelikož v rámci původního odvolacího řízení nevyšly najevo nové skutečnosti a nebylo se potřeba ani odchýlit od právního názoru, na němž byly založeny platební výměry, prvostupňový orgán neshledal důvod pro provedení těchto důkazů. V uvedeném postupu prvostupňového orgánu krajský soud neshledává jakékoliv pochybení a tento nebyl povinen žalobce ani nikterak vyrozumět o tom, že nebude tyto jim navrhované důkazy provádět. Nelze proto souhlasit ani s tvrzením žalobce o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu.
26. Žalobce rozporoval rovněž výši chybějící daně, neboť dle jeho přesvědčení daňové orgány v řízení prokázaly, že část daně ve výši 3 141 285 Kč nezmizela, tj. nejedná se o chybějící daň. To dovozuje z bodu 37 původního rozhodnutí prvostupňového orgánu obsahující grafické schéma jednotlivých řetězců.

27. Soud k tomu poznamenává, že částka 3 141 285 Kč je součtem deklarované daně z přidané hodnoty u prvního subjektu jednotlivých řetězců (480 837 Kč + 959 700 Kč + 1 030 848 Kč + 585 900 Kč + 84 000 Kč).
28. Při tomto posouzení je však třeba zdůraznit, že se jedná o přehled toho, jakým způsobem byly zjištěny jednotlivé řetězce mezi předmětnými subjekty (a to včetně deklarovaných vzájemných plnění), nikoliv výpočet chybějící daně.
29. K otázce chybějící daně a její dostatečné specifikace, soud rovněž připomene pro tuto otázku klíčové skutečnosti plynoucí ze spisového materiálu. Daňové orgány v rámci daňového řízení za zdaňovací období leden až prosinec 2014 dospěly k závěru (srov. bod 34 napadeného rozhodnutí), že žalobce neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně v souladu s § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty z důvodu, že přijatá zdanitelná plnění (technologie od dodavatele Cartagena solutions s.r.o.) byla zatížena podvodem, tj. zkrácením daně, o kterém daňový subjekt s ohledem na související okolnosti věděl či mohl vědět (ve zprávě o daňové kontrole a napadeném rozhodnutí označeno jako „TECHNOLOGIE“). Dále daňové orgány dospěly k závěru, že žalobce neprokázal faktické přijetí materiálu deklarovaného na daňových dokladech vystavených obchodní společností extreme pack s.r.o. a obchodní společností Verpackung technology s.r.o., tzn. splnění podmínek dle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty, a rovněž to, že žalobce neprokázal, že vyrobil a následně dodal cca 250 tun výrobků označených „set s pěnovými vložkami“ odběrateli NET PRO SERVICE s.r.o. na Slovensko a cca 296 tun výrobků označených „BOX 800 x 600 x 1000 mm“ odběrateli EVOPACK sp. z o. o. do Polska, a že tedy oprávněně tato plnění zahrnul na řádek č. 20 daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období, na kterém se vykazují plnění, která mají intrakomunitární charakter ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (viz část „MATERIÁL A VÝROBKY“ zprávy o daňové kontrole a napadeného rozhodnutí. V neposlední řadě správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal u definovaných plnění (reklamní předměty) od dodavatele GOLF HOUSE s.r.o., že tato byla použita pro uskutečnění jeho ekonomické činnosti, a tím neprokázal splnění podmínky, jež plynou z § 72 zákona o dani z přidané hodnoty (viz „OSTATNÍ PLNĚNÍ – GOLF HOUSE s.r.o. ve zprávě o daňové kontrole a napadeném rozhodnutí).“
30. Soud k tomuto připomíná, že žalobce v rámci svého žalobního návrhu brojí toliko proti části „TECHNOLOGIE“, a to ještě pouze ve vztahu k otázce chybějící daně, resp. její výše z hlediska toho, o jakou částku by výše chybějící daně měla být понížena. Ostatními závěry daňových orgánů se proto soud blíže nezabýval a zaměřil se toliko na závěr o daňovém podvodu, kterého se měl žalobce účastnit.
31. Pokud jde o onu chybějící daň, žalovaný se touto skutečností zabýval v bodech 57 až 63 napadeného rozhodnutí (s. 22 až 24 napadeného rozhodnutí). Vedle toho je potřeba zohlednit řadu dalších tvrzení žalovaného, které s otázkou chybějící daně souvisí. Již v bodě 55 napadeného rozhodnutí (s. 22 napadeného rozhodnutí) žalovaný uvedl, že *„docházelo u obchodní společnosti Cartagena solutions s.r.o. k několikanásobnému navýšení ceny technologií, přitom výše vykázané daňové povinnosti obchodní společnosti Cartagena solutions s.r.o. nebyla adekvátní umělému navýšení hodnoty technologií, její výsledná daňová povinnost vykázaná v daňových přiznáních byla minimální. Obchodní společnost Cartagena solutions s.r.o. evidovala ve vstupech doklady navyšující přijatá plnění, která nebyla z důvodu její nekontaktnosti doložena. Ze zjištění správce daně, které podrobně popsal ve zprávě o daňové kontrole (ČÁST 2 MATERIÁL A VÝROBKY), přitom vyplývá, že navyšující přijatá plnění*

byla fiktivní (viz také odst. [81]), čímž došlo u obchodní společnosti Cartagena solutions s.r.o. k umělému snížení její výsledné daňové povinnosti a krácení příjmů do státního rozpočtu.“ Lze tak dovodit, že ona chybějící daň spočívala v neoprávněném inkasu nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty. Ostatně i z bodu 65 podbodu 4. napadeného rozhodnutí lze dovodit, že „*hlavním důvodem nákupu technologií nebyla pouze investice do podnikání za účelem zisku, ale podvodné jednání, jež spočívalo v neoprávněně vysokém čerpání nároku na odpočet DPH.*“

32. Z uvedeného je evidentní, že do výše chybějící daně nebyla započtena deklarovaná daň prvními články jednotlivých řetězců, jak je žalovaný vymezil v bodě 37 původního rozhodnutí prvostupňového orgánu. Nelze tak souhlasit se žalobcem, že na základě tohoto bodu část daně ve výši 3 141 285 Kč nezmizela, neboť její výpočet souvisel s rozdílem mezi výší deklarované daně v rámci jednotlivých transakcí a uplatněním si nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, který byl v rámci jednotlivých řetězců navýšen, aby došlo k daňovému zvýhodnění.
33. Za dané situace proto krajský soud nepřisvědčil tvrzení žalobce, že v částce 3 141 285 Kč bylo prokázáno „nezmizení“ či „neztracení“ daně z přidané hodnoty v rámci předmětných transakcí.
34. Žalobce rovněž namítá porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť prvostupňový orgán „vykročil“ podstatně jiným směrem než Finanční úřad pro Liberecký kraj, a to vzhledem ke změně provedené kvalifikace zavinění z nedbalostní a úmyslnou.
35. Při posouzení této námitky je však klíčové zdůraznit, že jednou z podmínek pro to, aby mohlo dojít ke konstatování existence daňového podvodu je povědomost daňového subjektu o existenci takového podvodu, a to tak, že daňový subjekt „věděl“ nebo „vědět měl a mohl“ o existenci takového daňového podvodu. Judikatura správních soudů přitom rozdíl mezi onou „úmyslnou“ a „nedbalostní“ složkou onoho povědomí nikterak nepromítá následně do hodnocení, zda se o daňový podvod jedná či nikoliv. Pokud v původním řízení Finanční úřad pro Liberecký kraj měl za to, že žalobce o své účasti na daňovém podvodu „vědět měl a mohl“, zatímco prvostupňový orgán v původním odvolacím řízení a také následně v prvostupňovém rozhodnutí skutkové okolnosti posoudil jako vědomou účast žalobce na daňovém podvodu (především s ohledem na jeho činnost v podobě polepů překrývajících původní nápisy, čímž maskoval shodu předmětných strojů) nejednalo se o protizákonnost. Žalobce byl již v rámci platebních výměrů, resp. zprávy o daňové kontrole seznámen s tím, že pro konstatování o daňovém podvodu zde musí být jeho povědomost o existenci takového podvodu ve variantě „věděl“ nebo „vědět měl a mohl“, přičemž názorová rozdílnost obou správců daně stran otázky vědomosti o daňovém podvodu pro závěr o jeho existenci nehraje významnou roli.
36. Krajský soud proto nedospěl k závěru o porušení ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu (dle něhož provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele), proto ani uvedenou námitku neshledal důvodnou.

37. Žalobce v neposlední řadě argumentuje rovněž tím, že správní orgány měly upřednostnit institut ručení ve smyslu § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty namísto nepřiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.
38. V této souvislosti lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56, v němž se Nejvyšší správní soud zabýval samotnou podstatou nyní vznesené žalobcovy námitky velmi detailně. Soud proto vychází z tohoto rozsudku Nejvyššího správního soudu.
39. Jak mimo jiné konstatoval Nejvyšší správní soud, ručení a neuznání nároku na odpočet daně jsou dva samostatné instituty mající své místo v jiných fázích daňového řízení. Zatímco neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty spadá do řízení nalézacího, jehož smyslem je zjištění a stanovení vlastní daňové povinnosti daňového subjektu (což bylo podstatou i předmětného daňového řízení žalobce), institut ručení souvisí s placením daní a uplatňuje se v rámci řízení o placení daní.
40. Institut ručení spadá do fáze placení daní také systematicky. V rámci této fáze správy daní 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).
41. 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 následující: „*Nutno 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 nevhodnému 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.*“
42. Kromě toho lze poukázat také 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.*“
43. 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).“

44. 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 „odepření 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 danačnoosiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencia za prichodite. V rozsudku ze dne 13. 3. 2014 Soudní dvůr Evropské unie v uvedené věci označil ručení a nárok na odpočet daně odvedené na vstupu za „dva různé aspekty právní úpravy DPH“ (viz bod 28).

45. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56, dále uvedl:

[38] Na výše uvedeném nic nemění to, že § 109 odst. 1 zákona o DPH neváže vznik ručitelského závazku pouze na nezaplacení daňové povinnosti na straně osoby, za kterou ručitel ručí, nýbrž i na to, že subjekt věděl nebo vědět měl a mohl o zákonem vyjmenovaných situacích uvedených v § 109 odst. 1 zákona o DPH (stran § 109 odst. 2 zákona o DPH viz např. 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).

[39] 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 spletité, jako je představitost těch, kteří je připravují).“ (pozn. zvýraznění a podtržení provedeno zdejším soudem).

46. Kromě toho Nejvyšší správní soud v daném rozsudku poukázal na praktické obtíže spojené s uplatňováním institutu ručení i setrvalou aplikaci doktríny neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, a to i po zavedení institutu ručení do zákona o dani z přidané hodnoty.

47. Ze všech uvedených skutečností krajský soud nepřisvědčil tvrzení žalobce o nesprávném postupu žalovaného. Institut ručení v dané věci neměl být přednostně aplikován namísto institutu neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Žalovaný nevybočil z ústavních mezí zakotvených v čl. 2 odst. 2 a v čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (secundum et intra legem). Námitka týkající se přednosti institutu ručení je proto nedůvodná.

V. Shrnutí a náklady řízení

48. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
49. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřisluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 31. srpna 2022

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu