

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **ARMOSTAV MÍSTEK, s. r. o.,** se sídlem Collo-louky 2151, Frýdek - Místek, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 33/2016 - 60,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 33/2016 - 60, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Dodatečnými platebními výměry ze dne 7. 10. 2014, č. j. 2832747/14/3207-24802-803447, č. j. 2832761/14/3207-24802-803447, a ze dne 1. 4. 2015, č. j. 1205766/15/3207-51522-803447, č. j. 1205893/15/3207-51522-803447, a č. j. 1205998/15/3207-51522-803447, a platebním výměrem ze dne 7. 10. 2014, č. j. 2832866/14/3207-24802-803447, Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále též „správce daně“) stanovil žalobci daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období srpen 2012 až prosinec 2012 a leden 2013 a vyrozuměl jej o jeho zákonné povinnosti uhradit související penále.

[2] Rozhodnutím ze dne 2. 2. 2016, č. j. 4226/16/5300-21441-704561 (dále též „rozhodnutí o odvolání“), žalovaný zamítl odvolání žalobce a uvedené platební výměry potvrdil.

[3] Orgány finanční správy neuznaly žalobci jím nárokované odpočty DPH, neboť dospěly k závěru, že žalobce byl účasten podvodu na této dani, v rámci kterého jeho přímí dodavatelé (obchodní společnosti Obchody FM, s. r. o., CONEDERE, s. r. o., a MIRO TRADE, s. r. o.) neodvedli DPH. Žalobce přitom věděl, či alespoň vědět mohl a měl, že se účastní řetězce zasaženého podvodem.

II.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě (dále též „krajský soud“), který žalobě vyhověl a uvedené rozhodnutí zrušil.

[5] Podle krajského soudu orgány finanční správy neměly žalobci odejmout nárok na odpočet daně na vstupu z důvodu jeho zapojení do podvodu na DPH, ale měly vůči němu postupovat zvláštním postupem podle § 109 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „zákon o DPH“), tj. jako vůči ručiteli. Krajský soud k tomu uvedl, že judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále také „SDEU“ či „Soudní dvůr“) i Nejvyššího správního soudu o vzájemném vztahu neuznání odpočtu a ručení ve smyslu § 109 odst. 1 zákona o DPH mlčí. Neuznání odpočtu daně z titulu účasti na podvodu je obecnou úpravou, k níž je § 109 odst. 1 zákona o DPH speciální. V nyní posuzovaném případě přitom DPH neodvedli bezprostřední dodavatelé žalobce. Byla proto naplněna hypotéza § 109 odst. 1 zákona DPH, jehož aplikace má před uplatněním obecné zásady zneužití práva přednost. Orgány finanční správy proto dle krajského soudu pochybily, postupovaly-li v této situaci vůči žalobci jako vůči nositeli vlastní daňové povinnosti (tj. neuznáním odpočtu daně na vstupu), přestože úprava obsažená v § 109 odst. 1 zákona o DPH definuje jeho postavení jako ručitelské. Při formulaci svých závěrů krajský soud odkázal i na článek Mgr. Tomáše Rozehnala o aplikaci institutů zneužití práva (Rozehnal, T. Odpočet daně z přidané hodnoty ve světle právní jistoty plátce daně. In: *Daňový expert*, č. 1/2012, Wolters Kluwer, str. 21).

[6] Krajský soud přisvědčil i žalobní námitce, že orgány finanční správy nesprávně vycházely z listin získaných z trestního řízení proti obviněnému M. V., tvrzenému zprostředkovateli obchodů žalobce se společnostmi CONEDERE, s. r. o., a MIRO TRADE, s. r. o., zejména z protokolů o výslechu obviněného, čímž obešly institut svědeckých výpovědí. Krajský soud shledal, že použití takových písemností je porušením zásady bezprostřednosti a průlomem do principu, že skutečnosti zjišťované výpovědí osoby odlišné od daňového subjektu se zásadně zjišťují od této osoby prostřednictvím svědecké výpovědi učiněné v daňovém řízení.

III.

[7] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost.

[8] Stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu o nutnosti upřednostnit institut ručení dle § 109 odst. 1 zákona o DPH před institutem neuznání 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 nárokovaný odpočet daně přiznat.

[9] V druhém stížním bodě stěžovatel namítal, že použití písemností z trestního řízení umožňuje § 93 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „daňový řád“), jakož i judikatura Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016 - 57). Stěžovatel v této souvislosti poukázal i na § 93 odst. 3 daňového řádu, podle něhož, je-li podkladem předaným podle § 93 odst. 2 daňového řádu protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení. V posuzovaném daňovém řízení však žalobce požadavek na zopakování svědecké výpovědi pana M. V. nevznesl. Potřeba zopakovat tuto výpověď nevyplynula ani z jiných okolností daňového řízení. Stěžovatel dodal, že informace získané z písemností z trestního řízení byly použity pouze pro dokreslení situace.

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

IV.

[11] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti a v jeho doplněních uvedl, že vhodné řešení boje s daňovými úniky je vždy nutné prioritně hledat ve vnitrostátním právu (SDEU plně respektuje autonomii členských států, co se týče přijetí vhodné právní úpravy). Judikaturu SDEU týkající se neuznání nároku na odpočet je přitom potřeba brát jako prostředek *ultima ratio*. Totožnost úpravy, na kterou dopadají instituty odpočtu daně a ručení, je třeba posuzovat ve vztahu k výsledku. Ten je v případě aplikace ručení stejný: napravení stavu tak, aby veřejný rozpočet nebyl krácen na daňových příjmech pro podvod na DPH (uvedené žalobce podpořil odkazem na zvláštní způsob stanovení daně podle § 109a zákona o DPH). Podle žalobce lze ručení použít i na složitější případy daňového podvodu, který je proveden v rámci uměle vytvořeného řetězce obchodních společností, neboť pokud ručitel neuhradí daňovou povinnost za subjekt, který daň neodvedl (missing trader), stává se tato daň ve výsledku jeho vlastní neuhrazenou daňovou povinností. Aplikací ručení se předejde tomu, aby finanční správa na daňové povinnosti profitovala (tím, že by ji vymáhala po všech článcích řetězce, nebo že by vyžadovala úroky z prodlení a penále). Ukončování daňových kontrol bez nálezu za současného vydání ručitelské výzvy je podle stěžovatele vhodné, neboť vede ke zvýšené efektivitě správy daní. Paušálním používáním judikatury SDEU za existence ustanovení § 109 odst. 1 zákona o DPH dochází k obcházení vůle zákonodárce a upřednostňování judikatury Soudního dvora Evropské unie nad psaným vnitrostátním právem. Zákonodárce tvorbou institutu ručení podle zákona o DPH vyjádřil svoji vůli, že osoba vědomě se účastnící podvodu na DPH by neměla být nucena platit úrok z prodlení za primárního dlužníka, případně být trestána uvalením penále.

[12] K druhému stížnímu bodu žalobce uvedl, že při použití dokumentů získaných z trestního řízení došlo k porušení zásady bezprostřednosti daňového řízení. Stěžovatel

měl povinnost zajistit zákonnost uplatňovaných důkazů. Žalobce odmítá, že by závěr správce daně ohledně odepření nároku na odpočet daně z titulu vědomé účasti na podvodu na DPH obstál i bez důkazních prostředků získaných z trestního řízení.

[13] Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[14] 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 a 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Stěžovatel v prvním stížním bodě nesouhlasil se závěrem krajského soudu o nutnosti upřednostnit institut ručení dle § 109 odst. 1 zákona o DPH před institutem neuznání 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. To však v dané věci vedeno nebylo.

[17] Kasační soud předně uvádí, že základní podmínkou pro použití zásady *lex specialis derogat 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.

[18] Podle § 134 odst. 1 až 3 daňového řádu: *(1) Daňové 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. (2) Pro potřeby vymezení předmětu daňového řízení se daň posuzuje buď ke zdaňovacímu období, nebo ve vztahu k jednotlivé skutečnosti.(3) Daňové 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.*

[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. Mj. 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; u všech tří přímých dodavatelů žalobce (Obchody FM, s. r. o., CONEDERE, s. r. o., a MIRO TRADE, s. r. o.) nebyla odvedena související daň a žalobce ignoroval nestandardní okolnosti kontrolovaných obchodních transakcí a nepřijal adekvátní opatření a nepostupoval s náležitou obezřetností, tak aby eliminoval svoje zapojení do podvodného řetězce, přičemž 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 srpen 2012 až prosinec 2012 a leden 2013 a dále stanovil povinnost uhradit související penále. Odvolání proti těmto platebním výměrům žalovaný (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 nárokovaný 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 opakované 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 SDEU 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 SDEU převzala i podmínku odepření odpočtu spočívající v tom, že daňový subjekt o podvodu věděl či vědět mohl a měl. Příkladmo 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).*"

[26] Shodně pak v rozsudku ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 228/2017 - 31, zdejší soud uvedl: „*Jestliže 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 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, když žalobci neuznaly jím nárokovaný 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.

[30] 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.

[31] 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.

[32] 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 zaplacena, 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).

[33] 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).

[34] 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 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 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.*"

[35] 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.*"

[36] 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)."

[37] 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 danačno-osiguritelna praktika" Veliko Tarnovo pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencia za prichodite*. V rozsudku SDEU 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).

[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 představivost těch, kteří je připravují).

[40] 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 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.

[41] 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 dani z přidané hodnoty (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 doměřena na základě jiného důvodu než vědomé účasti na podvodu (tj. i na základě méně závažného pochybení).

[42] Nutno dodat, že Nejvyšší správní soud se daňovými dopady podvodu na DPH zabýval již nesčetněkrát a setrvale aplikoval doktrínu neuznání nároku na odpočet daně (viz výše citovanou judikaturu). Činil tak samozřejmě i po zavedení institutu ručení do zákona o DPH. 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.

[43] 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 DPH, nýbrž se zabýval zneužitím práva (k rozdílům 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 (Rozehnal, Tomáš: Kam směruje institut zneužití práva, *Daně a právo v praxi*. 9/2016, str. 2, Wolters Kluwer; přístupné z ASPI, právní informační systém, Wolters Kluwer), podle níž: „*Je 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."

[44] 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.

[45] 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.

[46] Krajský soud tedy pochybil, pokud shledal, že orgány finanční správy měly vůči žalobci postupovat zvláštním postupem podle § 109 odst. 1 ZDPH (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 DPH, 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).

[47] Vzhledem k výše uvedenému nelze souhlasit ani s argumentací žalobce obsaženou ve vyjádření ke kasační stížnosti a v jeho doplněních, kde dovozoval, 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 žalobce o efektivitě aplikace ručení namísto odepření nároku na odpočet. Odkaz žalobce na § 109a zákona o DPH pak není relevantní, neboť v něm obsažený právní institut (zvláštní zajištění daně) nebyl v projednávané věci využit. Ani argumentace žalobce ohledně fungování ručení v rámci složitějších řetězců při podvodu na DPH, resp. žalobcem 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 žalobce měla zabránit právě aplikace institutu ručení). Ani další argumentace žalobce nebyla sto zpochybnit argumentaci obsaženou v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud se se stěžovatelem v jeho nosných argumentech plně ztotožnil (viz výše).

[48] 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). Lze dodat, že Soudní dvůr 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: „*Pokud 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 DPH 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.

[49] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil krajskému soudu ani ve druhém důvodu, pro který zrušil rozhodnutí žalovaného. Krajský soud v rozsudku shledal, že orgány finanční správy nesprávně vycházely z listin získaných z trestního řízení proti obviněnému M. V., tvrzenému zprostředkovateli obchodů žalobce se společnostmi CONEDERE, s. r. o., a MIRO TRADE, s. r. o., zejména z protokolů o výslechu obviněného, čímž obešly institut svědeckých výpovědí a porušily zásadu bezprostřednosti daňového řízení, resp. princip, že skutečnosti zjišťované výpovědí osoby odlišné od daňového subjektu se zásadně zjišťují od této osoby prostřednictvím svědecké výpovědi učiněné v daňovém řízení.

[50] V § 93 daňového řádu se uvádí, že:

(1) Jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.

(2) Za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.

(3) Je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti.

[51] Z § 93 odst. 1 daňového řádu tedy vyplývá, že jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, přičemž navazující odstavec za takové podklady považuje *i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení*. Důvodová zpráva k daňovému řádu pak jednoznačně uvádí, že mezi tyto „předané“ důkazní prostředky spadají i poznatky z trestního řízení. I z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že použití písemností z trestního řízení v řízení daňovém je zásadně přípustné. Již v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, soud shledal, že listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení, mohou být také podkladem pro rozhodnutí v daňovém řízení, a to za splnění následujících podmínek: „*v první řadě musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 daňového řádu) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se*

mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily“ (důraz přidán). Uvedené závěry pak přebírá i pozdější judikatura Nejvyššího správního soudu, srov. např. rozsudky ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 75, ze dne 30. 11. 2009, č. j. 8 Afs 86/2008 - 95, ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009 - 57, č. 1936/2009 Sb. NSS, ze dne 10. 9. 2013, č. j. 3 Ads 94/2012 - 31, ze dne 18. 2. 2015, č. j. 3 Afs 163/2014 - 38, či ze dne 9. 7. 2015, č. j. 7 As 94/2015 - 21. Označený rozsudek ze dne 30. 11. 2009, č. j. 8 Afs 86/2008 - 95, např. uvádí, že „*použití důkazů získaných v trestním řízení pro účely důkazního řízení daňového je zásadně přípustné. Tak tomu bylo například i v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, na něž rovněž odkázal i městský soud v napadeném rozhodnutí. Kasační soud v citovaném rozhodnutí dospěl k závěru, že listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení, mohou být také podkladem pro rozhodnutí, a to za splnění podmínek* [...]“ (viz výše citované podmínky z rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).

[52] Ustanovení § 93 odst. 3 daňového řádu pak nestanoví nutnost automatického opakování výslechu svědka, nýbrž věc ponechává na procesní aktivitě daňového subjektu, který má o takové opakování výpovědi požádat. Neučiní-li tak, nelze po správci daně bez dalšího požadovat automatické opakování všech výslechů. V opačném případě by pravidlo obsažené v § 93 odst. 3 daňového řádu nemělo žádný význam.

[53] Aniž by krajský soud na podklady získané od Policie ČR nahlížel shora naznačeným způsobem, bez dalšího shledal, že tyto nebylo možno v nyní přezkoumávaném daňovém řízení použít. Daňový řád však takto koncipován není.

[54] Krajský soud nadto v rozsudku dostatečně nezdůvodnil, proč neopakování výslechu M. V. způsobilo nezákonnost napadeného rozhodnutí. Pokud krajský soud shledá postup správního orgánu vadným, je povinen se zabývat otázkou, zda vada měla vliv na zákonnost rušeného rozhodnutí; v opačném případě zatíží soud svůj rozsudek nepřezkoumatelností (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 6. 2003, č. j. 6 A 12/2001 - 51, ze dne 4. 6. 2009, č. j. 9 As 72/2008 - 69, ze dne 20. 9. 2016, č. j. 7 Afs 89/2016 - 54 atp.). Krajský soud však v rozsudku pouze povšechně uvedl, že orgány finanční správy se o výslech vůbec nepokusily, což je vada způsobilá přivodit nezákonné rozhodnutí o věci samé. Chtěl-li však krajský soud napadené rozhodnutí zrušit právě i s odkazem na pochybení ohledně důkazů získaných z trestního řízení, měl se důkladně zabývat tím, zda uvedená vada mohla způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí (stěžovatel v této souvislosti např. poukazoval na to, že závěr o zapojení žalobce do daňového podvodu by obstál i při absenci poznatků z uvedených listin získaných z trestního řízení).

[55] Nutno dodat, že z protokolu ze dne 9. 4. 2014, č. j. 1442647/14/3207-05401-803563, plyne, že správce daně vložil na základě úředního záznamu č. j. 1283195/14/3207-05401-803563 do spisu protokol o výslechu obviněného M. V. č. j. OKFK-3016-381/TČ/2012-25202, pokračování výslechu obviněného M. V. č. j. OKFK-3016-474/TČ-2012-25202, a usnesení č. j. OKFK-3016-330/TČ/2012/25202. O této skutečnosti byl zástupce žalobce zpraven při ústním jednání dne 9. 4. 2014 a byly mu předány kopie těchto listin. Ani v žalobě (či ve vyjádření ke kasační stížnosti) přitom žalobce netvrdil, že by v průběhu daňového řízení výslovně navrhl provedení výslechu předmětného svědka, resp. že by

namítal nesplnění podmínek využitelnosti daných důkazních prostředků dle výše citované judikatury (zákonnost jejich získání atd.).

[56] Z uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, ve kterém je vázán shora vyslovenými právními názory (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[57] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[58] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 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 18. prosince 2018

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu