

USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudkyň Evy Šonkové a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **KONREO, v. o. s.**, IČO 04706498, se sídlem Dobrovského 1310/64, Brno, insolvenční správce úpadce FAU s. r. o., IČO 49610431, se sídlem Pekařská 1639/79a, Opava, zastoupena JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem, se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 5. 2020, č. j. 20021/20/5300-21050-711674, č. j. 20022/20/5300-21050-711674, č. j. 20023/20/5300-21050-711674, č. j. 20024/20/5300-21050-711674, č. j. 20025/20/5300-21050-711674 a č. j. 20026/20/5300-21050-711674, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 2. 2023, č. j. 29 Af 48/2020-276,

t a k t o :

I. Soudnímu dvoru Evropské unie **se předkládá** předběžná otázka:

Brání článek 205 směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve spojení se zásadou proporcionality takové vnitrostátní praxi, která umožňuje uplatnit ručení za zaplacení daně z přidané hodnoty dodavatelem zdanitelného plnění vůči příjemci tohoto plnění, ačkoliv již byl příjemci tohoto zdanitelného plnění odepřen nárok na odpočet daně z důvodu zapojení do daňového podvodu?

II. Řízení o kasační stížnosti **se přerušuje**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně je insolvenčním správcem úpadce – české společnosti FAU s. r. o. (dále jen „FAU“). Všechny níže popisované skutečnosti a vydaná rozhodnutí se týkají zdaňovacích období květen až říjen 2013. Společnost FAU odebírala pohonné hmoty od české společnosti VERAMI International Company s. r. o. (dále jen „VERAMI“). Obě společnosti byly plátkyněmi daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Finanční správa České republiky provedla u obou společností daňovou kontrolu. Zjistila, že obchodní

řetězec, do něhož byly zapojeny společnosti VERAMI a FAU, je zatížen daňovým podvodem. Ke ztrátě daně došlo u subjektů, které v řetězci předcházely společnostem VERAMI a FAU a které nebyly bezprostředními dodavateli pohonných hmot společnosti VERAMI. Přesto obě uvedené společnosti mohly vzhledem ke zjištěným nestandardním okolnostem obchodování vědět o tom, že obchodní transakce jsou zasaženy daňovým podvodem. Nepřijaly nicméně taková opatření, aby se vyvarovaly zapojení do podvodu.

[2] Finanční správa s ohledem na výsledek daňové kontroly vydala vůči společnosti VERAMI dne 5. 1. 2015 a 2. 2. 2015 dodatečné platební výměry. Doměřila jimi společnosti VERAMI DPH, neboť jí odepřela nárok na odpočet daně z pořízení pohonných hmot, které dále dodala společnosti FAU. Krajský soud v Brně usnesením ze dne 27. 2. 2015 zjistil úpadek společnosti VERAMI a prohlásil konkurz na její majetek. Konkurz stále trvá.

[3] Dne 14. 12. 2016 Krajský soud v Ostravě zjistil úpadek společnosti FAU a prohlásil konkurz na její majetek. I tento konkurz dosud trvá. Následně dne 7. 2. 2017 doměřila finanční správa DPH i společnosti FAU, neboť jí odepřela nárok na odpočet daně. Odvolání společnosti FAU proti dodatečným platebním výměrům zamítlo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 25. 9. 2017. Žalobu proti tomuto rozhodnutí zamítl Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 1. 7. 2022. Řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti tomuto rozsudku je vedeno u Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) pod sp. zn. 6 Afs 255/2022. Společnost FAU doměřenou daň neuhradila a finanční správa přihlásila svoji pohledávku do insolvenčního řízení.

[4] Ještě před tím, než finanční správa doměřila společnosti FAU daň v důsledku toho, že jí odepřela nárok na odpočet, vyzvala tuto společnost jako ručitele k úhradě DPH, kterou do veřejného rozpočtu neodvedla společnost VERAMI. Stalo se tak šesti ručitelskými výzvami ze dne 22. 4. 2015 a 7. 8. 2015. Společnost FAU podala proti ručitelským výzvám odvolání, která byla poprvé zamítnuta rozhodnutími žalovaného ze dne 22. 9. 2016. Tato rozhodnutí žalovaného zrušil Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 9. 5. 2019, neboť žalovaný nevyložil podmínky pro uplatnění ručení za nezaplacenou daň dodavatele v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) a NSS. Věci byly vráceny žalovanému k dalšímu řízení. Následně žalovaný rozhodnutími ze dne 26. 5. 2020 odvolání opět zamítl. Tato v pořadí druhá rozhodnutí žalovaného jsou předmětem přezkumu v nyní projednávané věci.

[5] Pro soudní přezkum správního rozhodnutí je určující skutkový a právní stav ke dni vydání správního rozhodnutí [§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „soudní řád správní“)]. Tímto dnem je 26. 5. 2020. Lze shrnout, že k tomuto dni byla pravomocně doměřena DPH (v důsledku odepření nároku na odpočet daně) jak společnosti VERAMI, tak společnosti FAU. Na tom nic nemění skutečnost, že žalobkyně podala žalobu a následně i kasační stížnost proti doměření daně společnosti FAU. K rozhodnému dni existovalo pravomocné rozhodnutí o doměření daně společnosti FAU. V době, kdy žalovaný podruhé rozhodoval o odvoláních proti ručitelským výzvám, jimiž byla společnost FAU vyzvána k zaplacení daně neuhrazené společností VERAMI, existovalo pravomocné rozhodnutí finanční správy, kterým byl společnosti FAU odepřen nárok na odpočet daně ze stejných obchodních transakcí. Společnost FAU tedy byla vyzvána k zaplacení daně za

pokračování

společnost VERAMI do veřejného rozpočtu, kterou již této společnosti jednou zaplatila při úhradě faktur. Daň, za kterou společnost FAU ručí, byla vyčíslena ve fakturách vystavených společností VERAMI jakožto dodavatelem společnosti FAU jakožto odběrateli. Společnost FAU částky uvedené ve fakturách zaplatila svému dodavateli společnosti VERAMI. Společnosti FAU byl přitom odepřen nárok na odpočet daně z těchto faktur, neboť v obchodním řetězci došlo k podvodu na DPH.

[6] Krajský soud v Brně zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2020 a věci mu vrátil k dalšímu řízení. Odůvodnil to nepřiměřeností postupu finanční správy při rozhodování o uplatnění ručení. V podstatě se totiž jedná o dvojí zdanění totožné obchodní transakce. Ručení společnosti FAU fakticky zdvojuje vlastní daňovou povinnost společnosti FAU založenou na odepření nároku na odpočet. Účelem ručení má ovšem být zajistit, aby nedošlo k újmě veřejného rozpočtu, nikoli potrestat daňový subjekt.

[7] Žalovaný podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítá, že účelem mechanismu odpočtů DPH je zachovat princip daňové neutrality. Tohoto principu se však nemůže dovolávat ten, kdo se úmyslně podílel na daňovém podvodu. V těchto případech je finanční správa povinna odepřít uplatněný odpočet. Odepření odpočtu daně neslouží k výběru chybějící daně, ale chrání účel a smysl směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty. Finanční správa je oprávněna odepřít nárok na odpočet všem článkům obchodního řetězce, pokud věděly nebo mohly a měly vědět, že je zasažen daňovým podvodem. Není limitována výběrem chybějící daně. Účast na daňovém podvodu navíc nelze zhojit dodatečným uhrazením chybějící daně. Od daňové povinnosti společnosti FAU je nutné odlišovat její ručitelský závazek zajišťující úhradu daně jejím dodavatelem. Podstata ručitelského závazku spočívá v zajištění úhrady daňové povinnosti jiného subjektu. Výsledkem uplatnění ručení je uspokojení pohledávky veřejného rozpočtu za dlužníkem (dodavatelem ručitele), který neuhradil daň. Odepření odpočtu daně má za následek zabránění bezdůvodnému obohacení daňového subjektu, který se účastnil daňového podvodu. Odepření nároku na odpočet není ve vztahu k ručení institutem speciálním. Nic tedy nebrání tomu, aby vůči stejnému daňovému subjektu byly současně uplatněny oba instituty, tj. odepření nároku na odpočet daně z přijatého plnění zasaženého daňovým podvodem a ručení za zaplacení daně dodavatelem z totožného zdanitelného plnění. Uplatnění obou institutů stojí na obdobných předpokladech (podvodné jednání v obchodním řetězci a absence dobré víry daňového subjektu v legalitu jeho transakcí). Jejich souběh je tedy logickým vyústěním. Bylo by paradoxní, kdyby ručení dopadalo pouze na subjekty, které uplatní nárok na odpočet daně v dobré víře v legalitu jimi uskutečněných transakcí.

[8] Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že odepření nároku na odpočet a ručení je třeba chápat jako alternativní postupy. Jejich současná aplikace narušuje princip neutrality daně a rovného zacházení s daňovými subjekty. Společnost FAU má na základě rozhodnutí žalovaného napadených žalobou uhradit DPH za totožnou transakci třikrát – nejprve ji uhradila svému dodavateli, podruhé ji „uhradila“ v důsledku odepření nároku na odpočet této daně a nyní ji má uhradit prostřednictvím ručení za zaplacení daně jejím dodavatelem. Účelem odepření nároku na odpočet i ručení je ochrana veřejného rozpočtu. Postačuje však uplatnit pouze jeden z těchto institutů. Cílem postupů finanční správy nemůže být maximální možné zdanění transakce, ale snaha přiblížit se situaci, která

by z hlediska veřejného rozpočtu nastala, pokud by daňové subjekty postupovaly v souladu se zákonem. Kdyby daňové subjekty postupovaly legálně, byla by daň zaplacená do veřejného rozpočtu pouze jednou. Není důvod, aby se veřejný rozpočet obohacoval o duplicitně stanovenou daň. Princip proporcionality je nedílnou součástí principů práva Evropské unie. Krajský soud jej aplikoval z toho důvodu, že se jedná o princip nadřazený výslovnému znění zákona.

II. Použitelné právo EU a vnitrostátní právo

[9] Článek 205 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice č. 2006/112/ES“) stanoví:

V situacích uvedených v člancích 193 až 200, 202, 203 a 204 mohou členské státy stanovit, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň.

[10] Ve vnitrostátním právu je obecná úprava daňového ručení obsažena v § 171 a § 172 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád:

§ 171

- (1) *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; kopie rozhodnutí o stanovení daně je přílohou této výzvy.*
- (3) *Výzvu ručiteli lze vydat, pokud nebyl nedoplatek uhrazen daňovým subjektem, ačkoliv byl daňový subjekt o jeho úhradu bezvýsledně upomenut, a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání na daňovém subjektu, pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné; výzvu ručiteli lze vydat rovněž po zahájení insolvenčního řízení vůči daňovému subjektu.*

[11] Ručení daňového subjektu za DPH je upraveno v § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty:

§ 109

Ručení příjemce zdanitelného plnění

- (1) *Plátce, který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem nebo poskytne úplatu na takové plnění (dále jen „příjemce zdanitelného plnění“), ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění věděl nebo vědět měl a mohl, že*
 - a) daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená,*
 - b) plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění (dále jen „poskytovatel zdanitelného plnění“), se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo*
 - c) dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.*

pokračování

- (2) ***Příjemce zdanitelného plnění ručí také za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je úplata za toto plnění***
- a) bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny,*
 - b) poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko, nebo*
 - c) poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet než účet poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup.*

[12] V této věci uplatnila finanční správa ručení podle § 109 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Výkladem tohoto ustanovení se NSS zabýval v rozsudku ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017-33, *KOVÁŘ plus*, CZ:NSS:2018:5.Afs.78.2017.33. Zdůraznil povinnost vykládat toto ustanovení eurokonformním způsobem, tedy v souladu s požadavky formulovanými Soudním dvorem týkajícími se podmínek uplatnění solidární odpovědnosti dle čl. 205 směrnice č. 2006/112/ES. Podmínkou ručení podle uvedeného ustanovení proto je, že k samotnému provedení platby na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko musí přistoupit další okolnosti, ze kterých bude zjevné, že osoba povinná k dani, která úplatu na účet mimo tuzemsko uskutečnila, věděla či mohla vědět, že záměrem takto směřované platby mimo tuzemsko je právě nezaplacení daně.

[13] Žalovaný se ve svých v pořadí druhých rozhodnutích již zabýval tím, zda byly dány další okolnosti, z nichž lze dovodit, že společnost FAU věděla nebo mohla a měla vědět, že její dodavatel společnost VERAMI neuhradí DPH vyčíslenou na fakturách.

[14] Koncepce ručení uplatňujícího se ve vnitrostátním daňovém právu vychází z obecných soukromoprávních základů tohoto institutu. Judikatura NSS tak dovodila, že ručení je institutem zajišťovacím a přistupuje k hlavnímu závazku. Má akcesorický charakter, a proto je ručení existenčně vázáno na zajištěný hlavní závazek a sleduje jeho osud. Rozsah ručení je odvozen od hlavního závazku. Ručení zaniká společně se závazkem hlavním, není-li zákonem stanoveno jinak. Dalším znakem ručení je jeho subsidiární povaha spočívající v tom, že jej lze uplatnit vůči ručiteli až v okamžiku, kdy dlužník nesplní svůj hlavní závazek (nebo jeho část), který je ručením zajištěn (viz např. rozsudek NSS *KOVÁŘ plus*). Pokud ručitel skutečně plnil namísto dlužníka jeho hlavní závazek, vzniká ručiteli vůči dlužníkovi regresní nárok (subrogace). Ručiteli tak vzniká nárok vůči dlužníku, aby mu dlužník nahradil, co za něj plnil věřiteli na úhradu hlavního závazku. Tento soukromoprávní nárok vzniká ručiteli i v případě zákonného ručení za neuhrazenou daň (rozsudek velkého senátu Nejvyššího soudu České republiky ze dne 8. 9. 2010, sp. zn. 31 Cdo 1693/2008, CZ:NS:2010:31.CDO.1693.2008.1, ve vztahu k občanskému právu účinnému do 31. 12. 2013; a podle právní úpravy účinné od 1. 1. 2014 viz § 1937 a § 1938 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník).

[15] S ohledem na podmínky, za nichž lze uplatnit ručení v daňovém právu (viz výše citovaný § 171 odst. 3 daňového řádu), však lze považovat regresní nárok ručitele za obtížně vymahatelný. Finanční správa totiž může vyzvat ručitele k úhradě dluhu až tehdy, pokud se jí nepodařilo dluh vymocit po dlužníkovi (rozuměj exekučně vymocit). Exekuční vymáhání dluhu není potřebné jen tehdy, pokud by bylo prokazatelně bezvysledné nebo pokud je

dlužník v insolvenční věci byla společnost VERAMI v době vydání ručitelství výzvy v úpadku, který byl řešen formou konkurzu. Výběžnost konkurzů je v České republice obecně velmi nízká. Nelze proto předpokládat, že pokud by za těchto podmínek ručitel (zde společnost FAU) uhradil finanční správě nedoplatek společnosti VERAMI, domohl by se úspěšně po této společnosti svého regresního nároku. Je proto třeba vycházet z toho, že ručitel se zpravidla reálně nedomůže po hlavním dlužníkovi (po svém dodavateli) náhrady toho, co zaplatil finanční správě na úhradu daňového nedoplatku hlavního dlužníka.

III. Rozbor předběžné otázky

[16] NSS považuje za užitečné zmínit, že v předkládané předběžné otázce se prolínají dvě roviny uplatňování daně z přidané hodnoty. Zprvce se jedná o odepření nároku na odpočet daně a zadruhé o uplatnění ručení za úhradu daně z přijatých zdanitelných plnění jejich dodavatelem.

Odepření nároku na odpočet daně

[17] První rovinu představuje stanovení daňové povinnosti společnosti FAU, do které se promítá uplatnění nároku na odpočet daně z plnění přijatých od společnosti VERAMI. Na úrovni vnitrostátního daňového práva se jedná o nalézací řízení podle daňového řádu. Jeho výstupem bylo doměření daně společnosti FAU za každé z dotčených zdaňovacích období. Společnosti FAU byl odepřen nárok na odpočet daně podle čl. 168 směrnice č. 2006/112/ES, neboť přijaté plnění, z něhož uplatňovala nárok na odpočet, bylo součástí obchodního řetězce zasaženého daňovým podvodem. Tato rovina není předmětem soudního přezkumu v této věci. Nelze od ní však odhlížet, neboť dotváří kontext předkládané předběžné otázky.

[18] Společnosti FAU i jejímu dodavateli společnosti VERAMI byla doměřena daňová povinnost tak, že jim byla stanovena povinnost odvést daň z uskutečněných zdanitelných plnění (daň na výstupu), ovšem byl jim odepřen nárok na odpočet daně na vstupu. Důvodem takového postupu byla skutečnost, že jak pořízení zdanitelného plnění společností VERAMI, tak pořízení totožného zdanitelného plnění společností FAU bylo součástí jednoho obchodního řetězce, jenž byl u předchozích článků tohoto řetězce zasažen ztrátou daně v důsledku podvodu. Finanční správa dovodila, že jak společnost VERAMI, tak společnost FAU věděly, popř. mohly a měly vědět, že jimi pořizovaná zdanitelná plnění jsou zasažena daňovým podvodem. Nepřijaly přitom taková preventivní opatření, která by jim umožnila vyhnout se účasti na podvodu.

[19] Soudní dvůr v rozsudku ze dne 24. 11. 2022, *Finanzamt M*, C-596/21, EU:C:2022:921, uvedl, že nevědomost o existenci daňového úniku představuje implicitní hmotněprávní podmínku nároku na odpočet. Osobě, která ji nespĺňuje, musí být nárok na odpočet odepřen v plném rozsahu. Cílem povinnosti finanční správy a soudu odepřít nárok na odpočet je zejména uložení povinnosti řádné péče osobám povinným k dani. Povinností řádné péče se rozumí požadavek, aby se při každém hospodářském plnění ujistily, že plněními, která uskutečňují, se nebudou podílet na daňovém úniku. Takového cíle by přitom nemohlo být účinně dosaženo, pokud by odepření nároku na odpočet bylo úměrně omezeno pouze na tu

pokračování

část částek zaplacených z titulu splatné DPH, která odpovídá částce, jež je předmětem daňového úniku. Jinak by tím byly osoby povinné k dani pouze nabádány k přijetí vhodných opatření za účelem omezení důsledků případného daňového úniku, ale nikoliv nezbytně k přijetí opatření umožňujících se ujistit, že se plněními, která uskutečňují, nebudou podílet na daňovém úniku nebo jej usnadňovat. Skutečnost, že osoba povinná k dani pořídila zboží nebo služby, ačkoli věděla nebo měla vědět, že se tím účastní plnění, které je součástí daňového úniku spáchaného na vstupu, postačuje k závěru, že se tato osoba povinná k dani podílela na tomto úniku. To je dostatečným důvodem pro zbavení této osoby nároku na odpočet, aniž by bylo nezbytné prokázat, že hrozí ztráta na daňových příjmech.

[20] Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že zásady daňové neutrality se pro účely odpočtu nemůže dovolávat osoba povinná k dani, která se podílela na daňovém podvodu (usnesení ze dne 14. 4. 2021, *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20, EU:C:2021:266).

[21] NSS z této aktuální judikatury Soudního dvora dovozuje, že účelem odepření nároku na odpočet daně z důvodu zasažení obchodního řetězce daňovým podvodem není vyrovnání chybějící daně ve veřejném rozpočtu, ale ochrana systému DPH před podvodem. Toto opatření představuje primárně prevenci daňových podvodů, z čehož vyplývá, že se vyznačuje jistým odstrašujícím charakterem. Prevence by nebyla účinná, kdyby mohla být chybějící daň doměřena jen u jednoho článku podvodného řetězce. Je tedy třeba vycházet z předpokladu, že nárok na odpočet vůbec nevzniká u žádného ze subjektů, které se vědomě účastnily daňového podvodu. Kdyby finanční správa limitovala odepření odpočtu pouze výběrem chybějící daně, postupovala by diskriminačně, a to jednak vůči subjektu, kterému daň doměří (subjekt ponese odpovědnost za účast na podvodu, aniž by byly postiženy i ostatní články tohoto řetězce, které o podvodu rovněž mohly vědět), jednak vůči subjektům poctivým, které by byly tímto postupem nedůvodně znevýhodňovány oproti subjektům nepoctivým. Z uvedeného plyne, že finanční správa může odepřít odpočet u všech článků podvodného řetězce (viz rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, *Trimet Prag*, CZ:NSS:2023:1.Afs.101.2021.42, rozsudek ze dne 26. 1. 2023, č. j. 1 Afs 164/2021-52, *Z + M servis*, CZ:NSS:2023:1.Afs.164.2021.52, rozsudek ze dne 29. 3. 2023, č. j. 2 Afs 298/2021-69, *LAKUM - AP*, CZ:NSS:2023:2.Afs.298.2021.69, rozsudek ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89, *T R I O D O N*, CZ:NSS:2023:7.Afs.160.2021.89, rozsudek ze dne 25. 10. 2023, č. j. 1 Afs 1/2023-71, *FEPO - europalety*, CZ:NSS:2023:1.Afs.1.2023.71, nebo již rozsudek ze dne 7. 9. 2021, č. j. 6 Afs 158/2019-63, *ANAFRA*, CZ:NSS:2021:6.Afs.158.2019.63).

[22] S ohledem na výše uvedené závěry judikatury Soudního dvora a na ni navazující judikatury NSS je zřejmé, že v nyní posuzované věci došlo k přípustnému narušení daňové neutrality tím, že nárok na odpočet daně byl odepřen nejen společnosti FAU, nýbrž i jejímu dodavateli společnosti VERAMI. Stalo se tak totiž z důvodu zapojení těchto společností do daňového podvodu. Tato rovina komplexního vztahu je tedy dostatečně řešena judikaturou Soudního dvora a nevyvolává potřebu položit předběžnou otázku. To by ostatně ani nebylo možné, neboť tato rovina týkající se nalézací části daňového řízení není předmětem soudního přezkumu v této věci.

Ručení za daň nezaplacenou poskytovatelem zdanitelného plnění

[23] Z čl. 205 směrnice č. 2006/112/ES vyplývá, že ponechává členským státům možnost zavést solidární odpovědnost za odvedení daně, aniž by stanovil podmínky této odpovědnosti. K nim se do určité míry vyjádřil Soudní dvůr, a to nejprve ve vztahu k obsahově obdobnému čl. 21 odst. 3 šesté směrnice Rady ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS).

[24] Za zásadní je třeba považovat rozsudek ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, EU:C:2006:309. V něm Soudní dvůr zdůraznil, že členské státy jsou povinny respektovat při výkonu pravomocí, které jim svěřují směrnice Evropské unie, obecné právní zásady, které jsou součástí právního řádu Evropské unie, a zejména zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality. Pokud jde o zásadu proporcionality, je sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem dle čl. 21 odst. 3 směrnice Rady 77/388/EHS snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, nicméně nesmějí přesahovat rámec toho, co je k dosažení tohoto účelu nezbytné. Článek 21 odst. 3 směrnice Rady 77/388/EHS umožňuje považovat za solidárně odpovědnou za odvedení daně dotčenou osobu, pokud v okamžiku operace uskutečněné v její prospěch věděla nebo měla vědět, že by daň splatná za tuto operaci, nebo za předchozí či následnou operaci, zůstala nezaplacena. Stát přitom může vycházet z určitých domněnek, jejichž vyvrácení poskytnutím důkazu opaku ovšem nemůže být pro dotčenou osobu prakticky nemožné nebo nadměrně obtížné. Užití domněnek nemůže vést k tomu, že by *de facto* vznikl systém odpovědnosti bez zavinění, jenž by šel nad rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Osoby, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich operace nejsou součástí řetězce dodávek, jehož součástí je transakce poskrvněná daňovým podvodem, musí mít totiž možnost důvěřovat legalitě uvedených operací, aniž by riskovaly, že budou solidárně odpovědné za odvod daně splatné jinou osobou povinnou k dani.

[25] K těmto závěrům se Soudní dvůr přihlásil i v rozsudku ze dne 21. 12. 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij NV*, C-499/10, EU:C:2011:871.

[26] Výkladem čl. 205 směrnice č. 2006/112/ES se Soudní dvůr zabýval v rozsudku ze dne 20. 5. 2021, „*ALTI*“ OOD, C-4/20, EU:C:2021:397. Uvedl, že toto ustanovení neupřesňuje ani osoby, které mohou členské státy určit jako solidární dlužníky, ani situace, v nichž lze k takovému určení přistoupit. Proto přísluší členským státům, aby stanovily podmínky a způsoby uplatnění solidární odpovědnosti. S ohledem na zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality, vykládané shodně jako v předchozích citovaných rozsudcích, mohou členské státy určit za účelem zajištění účinného výběru daně jiného solidárního dlužníka, než je osoba povinná odvést daň. Toto určení musí být odůvodněno faktickým nebo právním vztahem mezi oběma solidárními spoludlužníky. Členským státům přísluší upřesnit zvláštní okolnosti, za kterých musí být příjemce zdanitelného plnění považován za solidárně odpovědného za zaplacení daně dlužné jejím smluvním partnerem, i když tuto daň zaplatila v ceně plnění. Dále zopakoval výše shrnuté závěry rozsudku ve věci *Federation of Technological Industries a další*. Dodal, že v případě zneužití v oblasti DPH musí mít finanční správa v zájmu efektivitu možnost vymáhat dlužnou daň a veškeré její příslušenství od každého ze smluvních partnerů, kteří se na zneužití podíleli.

pokračování

[27] Z judikatury Soudního dvora tedy vyplývá, že stanovení podmínek pro uplatnění solidární odpovědnosti za zaplacení daně je věcí členských států. Ty ovšem musí respektovat zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality. Je vyloučeno uplatňování systému objektivní odpovědnosti, který by neumožňoval zprostit se odpovědnosti v případě existence dobré víry vycházející z uplatnění všech opatření, jejichž přijetí lze legitimně požadovat, aby se dotčená osoba vyvarovala účasti na podvodu.

[28] NSS je známo, že výkladem čl. 205 směrnice č. 2006/112/ES by se měl Soudní dvůr zabývat i ve věci C-331/23, *Dranken Van Eetvelde NV*. Z veřejně dostupných informací o této věci, zejména z formulace předběžných otázek, nevyplývá, že by se měl Soudní dvůr vyjádřit k otázce podstatné pro posouzení věci projednávané NSS.

[29] Soudní dvůr se doposud nezabýval otázkou, zda odpovídá zásadě proporcionality souběžné uplatnění solidární odpovědnosti za nezaplacenou daň dodavatele a odepření nároku na odpočet z důvodu účasti na daňovém podvodu, a to ze stejných obchodních transakcí. To navíc v situaci, kdy osoba povinná k dani, vůči níž jsou obě opatření souběžně uplatněna, věděla nebo alespoň mohla a měla vědět, že se přijetím zdanitelných plnění účastní daňového podvodu a že její dodavatel nezplatí daň ze zdanitelných plnění, která od něj přijala. Tuto otázku tak nelze považovat za *acte éclairée* a vzhledem k její nejednoznačnosti ani za *acte clair*.

[30] NSS k tomu uvádí, že souběžnou aplikaci odepření nároku na odpočet daně a ručení za zaplacení daně dodavatelem vnitrostátní právo výslovně neupravuje. Je výsledkem správní praxe finanční správy, jejíž zákonností se NSS dosud nezabýval. Z hlediska systematického výkladu vnitrostátního práva se jeví, že souběžná aplikace těchto nástrojů není vyloučena. Odepření nároku na odpočet daně je nástrojem při stanovení daně v rámci nalézací fáze daňového řízení. Nadto se týká v daném případě vlastní daňové povinnosti společnosti FAU. Ručení za nezaplacenou daň dodavatele je naproti tomu nástrojem fáze placení daní, která navazuje na nalézací část daňového řízení (viz rozsudek NSS ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56, *ARMOSTAV MÍSTEK*, CZ:NSS:2018:7.Afs.8.2018.56, a rozsudek ze dne 24. 1. 2022, č. j. 10 Afs 57/2021-65, *EKO Logistics*, CZ:NSS:2022:10.Afs.57.2021.65). Ručení se netýká vlastní daňové povinnosti společnosti FAU, nýbrž daně na výstupu z přijatých zdanitelných plnění, kterou ve faktuře vyčíslila společnost VERAMI (tj. dodavatel společnosti FAU) a kterou je povinna odvést do veřejného rozpočtu společnost VERAMI. Ačkoliv se tedy jak ručení, tak odepření nároku na odpočet týkají totožné obchodní transakce (zdanitelného plnění), upínají se k daňovým povinnostem různých osob povinných k dani. Ručení se vztahuje k daňové povinnosti společnosti VERAMI (daň na výstupu), odepření nároku na odpočet se týká daňové povinnosti společnosti FAU (daň na vstupu).

[31] Jedinou otázkou, která vzbuzuje pochybnosti o přípustnosti souběžné aplikace obou opatření vůči společnosti FAU, je přiměřenost uplatnění ručení v situaci, kdy již byl společností FAU pravomocným rozhodnutím odepřen nárok na odpočet daně ze stejných zdanitelných plnění. Zásada proporcionality je v kontextu čl. 205 směrnice č. 2006/112/ES vykládána tak, že opatření, jimiž se členský stát snaží zajistit co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, nesmí přesahovat rámec toho, co je k dosažení tohoto účelu nezbytné. Pro posouzení projednávané věci je podstatné zodpovědět otázku, zda odepření

nároku na odpočet daně společnosti FAU z důvodu, že přijaté zdanitelné plnění je součástí obchodního řetězce zasaženého daňovým podvodem, je dostatečným opatřením k zajištění ochrany plateb do veřejného rozpočtu a dostatečným nástrojem k potírání daňových podvodů. Pokud by odepření nároku na odpočet daně společnosti FAU nepostačovalo k ochraně těchto veřejných zájmů, a bylo by tak zapotřebí k dosažení zmíněných legitimních cílů využít všech prostředků k vymožení neuhrazené daně společnosti VERAMI, je třeba posoudit, zda odpovídá zásadě proporcionality uplatnění institutu ručení vůči společnosti FAU (s ohledem na okolnosti dané věci).

[32] NSS se nedomnívá, že by se společnost FAU mohla dovolávat pravidla vyplývajícího z judikatury Soudního dvora, podle něž má být riziko vyvolané podvodným jednáním třetí osoby rozloženo mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality (rozsudek ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105). Společnost FAU totiž přinejmenším mohla a měla vědět, že se přijetím zdanitelného plnění od společnosti VERAMI zapojila do daňového podvodu.

[33] Pro posouzení předkládané předběžné otázky Soudním dvorem by mohly být významné dvě skutečnosti, které již byly výše zmíněny, nicméně je vhodné je znovu výslovně uvést. První skutečností je, že finanční správa sice odepřela společnosti FAU nárok na odpočet daně z plnění přijatých od společnosti VERAMI, ovšem stalo se tak až následně, po provedené daňové kontrole v doměřovacím řízení. V důsledku toho byla společnosti FAU doměřena daň, kterou však s ohledem na svůj úpadek neuhradila. Společnost FAU tak vůči veřejnému rozpočtu nevyrovnala své závazky, které bezprostředně souvisí s odepřením nároku na odpočet daně. Na to poukazuje žalovaný ve své kasační stížnosti. Je nicméně třeba doplnit, že takto vzniklý daňový nedoplatek společnosti FAU lze obecně vzato po této společnosti vymáhat. Nutno dodat, že v daném případě jen dle pravidel upravujících insolvenční řízení.

[34] Druhou skutečností je to, že pokud by společnost FAU zaplatila z titulu ručení daňovou povinnost svého dodavatele, není s ohledem na vnitrostátní právní úpravu subsidiarity ručení za daňový nedoplatek příliš pravděpodobné, že by se následně skutečně domohla náhrady ze strany svého dodavatele (viz podrobněji výše).

IV. Závěr

[35] NSS proto pokládá Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

Brání článek 205 směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve spojení se zásadou proporcionality takové vnitrostátní praxi, která umožňuje uplatnit ručení za zaplacení daně z přidané hodnoty dodavatelem zdanitelného plnění vůči příjemci tohoto plnění, ačkoliv již byl příjemci tohoto zdanitelného plnění odepřen nárok na odpočet daně z důvodu zapojení do daňového podvodu?

[36] V návaznosti na položení předběžné otázky NSS dle § 48 odst. 1 písm. b) soudního řádu správního přerušil řízení. Poté, co Soudní dvůr o předložené otázce rozhodne, bude v řízení pokračovat (§ 48 odst. 6 soudního řádu správního).

pokračování

Poučení: Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. dubna 2024

Tomáš Kocourek
předseda senátu