



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudkyň Evy Šonkové a Sylvie Šiškeové v právní věci žalobkyně: **KONREO, v.o.s.**, se sídlem Dobrovského 1310/64, Brno, insolvenční správce úpadce FAU s.r.o., se sídlem Pekařská 1639/79a, Opava, zast. 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, 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 :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 10. 2. 2023, č. j. 29 Af 48/2020-276, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalobkyně je insolvenčním správcem společnosti FAU s.r.o. (dále jen „FAU“). Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) se domáhala zrušení nadepsaných rozhodnutí, kterými žalovaný zamítl odvolání společnosti FAU proti šesti rozhodnutím. Těmi Finanční úřad pro Jihomoravský kraj ve dnech 22. 4. 2015 a 7. 8. 2015 ve smyslu § 109 odst. 2 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), vyzval společnost FAU jako ručitele společnosti VERAMI International Company s.r.o. (dále jen „VERAMI“) k úhradě vzniklého nedoplatku na DPH v celkové

výši 200.374.719,53 Kč. Nedoplatek vznikl za zdaňovací období květen až říjen 2015. V roce 2016 byla odvolání žalobkyně již jednou žalovaným zamítnuta, následně však byla jeho rozhodnutí zrušena rozsudkem krajského soudu ze dne 9. 5. 2019, č. j. 29 Af 102/2016-335. Důvodem zrušení tehdejších rozhodnutí byla skutečnost, že žalovaný nezohlednil závěry vyplývající z rozsudku NSS ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017-33 (věc *KOVÁŘ plus*). Žalovaný proti rozsudku nebrojil kasační stížností, odvolání však opět zamítl. Proti těmto v pořadí druhým rozhodnutím o odvolání směřovala žaloba v nynější věci.

[2] V mezidobí vydal Specializovaný finanční úřad šest dodatečných platebních výměrů, jimiž společnosti FAU z důvodu účasti na daňovém podvodu doměřil daň (neboť jí odepřel nárok na odpočet daně) za zdaňovací období květen až říjen 2013 ve výši 217.986.786 Kč společně s odpovídajícím penále. Společnost FAU se proti výměrům odvolala, žalovaný však její odvolání zamítl. Proti odvolacímu rozhodnutí se žalobkyně bránila prostřednictvím žaloby, kterou krajský soud rovněž zamítl rozsudkem ze dne 1. 7. 2022, č. j. 29 Af 92/2017-201. Žalobkyně podala proti tomuto rozsudku kasační stížnost, kterou Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 4. 6. 2024, č. j. 6 Afs 255/2022-95.

[3] Společnosti FAU a VERAMI podnikaly v rámci dodavatelsko-odběratelského vztahu v odvětví prodeje pohonných hmot. Doměření daně se týkalo daňové povinnosti vzniklé ze stejných obchodních transakcí jako v případě nyní projednávaných ručitelských výzev. Jádrem sporu v projednávané věci je, zda lze uplatnit institut ručení v době, kdy je ve vztahu k totožným transakcím pravomocné a vykonatelné rozhodnutí o doměření daně přímo ručiteli založené na odepření nároku na odpočet. Žalobkyně konstantně namítá, že se jedná o duplicitní uplatnění daňové povinnosti, narušení principu neutrality DPH a nepřiměřený postup správce daně. Žalovaný naopak setrvale tvrdí, že se existence ručitelského závazku vzájemně nevylučuje s doměření daně ručiteli, neboť na daňové povinnosti společností FAU a VERAMI je třeba nahlížet jako na dvě na sobě nezávislé daňové povinnosti.

[4] V žalobě se žalobkyně nejprve věnovala popisu obchodního vztahu mezi společnostmi VERAMI, FAU a dalšími subjekty. Namítala, že žalovaný neměl vůbec pravomoc vést odvolací řízení, neboť prvostupňová rozhodnutí již v mezidobí (z důvodu jejich přezkoumání v insolvenčním řízení vedeném se společností FAU) nabyla právní moci (§ 243 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Dále žalobkyně uvedla, že v jejím případě došlo k porušení neutrality DPH, neboť jí bylo uloženo zaplatit tutéž daň dvakrát. Došlo tím i k porušení principu ručení podle § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH a k narušení cíle správy daní. Žalobkyně rovněž namítala, že žalovaný opětovně nerespektoval závěry plynoucí z rozsudku *KOVÁŘ plus*. Ve zbytku žaloby brojila proti neuznání jejího nároku na odpočet DPH a proti tomu, že žalovaný nevyhověl řadě jejích důkazních návrhů.

[5] Krajský soud shledal žalobu důvodnou, rozhodnutí žalovaného zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení. Důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného byla nepřiměřenost postupu orgánů finanční správy při rozhodování o uplatnění ručení. Nepřiměřenost dle názoru soudu tkví v tom, že se v podstatě jedná o dvojí zdanění totožné obchodní transakce. Ručení v případě žalobkyně fakticky dubluje primární daňovou povinnost společnosti FAU, založenou na odepření nároku na odpočet. Jeho účel je však zajistit, aby nedošlo k újmě na

pokračování

státním rozpočtu, nikoli potrestat daňový subjekt. Ve zbytku žalobních bodů již krajský soud shledal žalobu nedůvodnou.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[6] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. V prvé řadě je toho názoru, že je rozsudek nepřezkoumatelný. Krajský soud dostatečně nevysvětlil, z jakého důvodu nemohla být žalobkyně vyzvána k úhradě nedoplatku společnosti VERAMI z titulu ručitelství. Neosvětlil, v čem spatřuje nepřiměřenost postupu orgánů finanční správy a proč považuje daňovou a ručitelskou povinnost za vzájemně duplicitní. Duplicitu krajský soud spatřuje pouze v osobě dlužníka a v totožnosti transakce, což stěžovatel označuje za nedostatečné. Z jedné transakce běžně vzniká vícero daňových povinností témuž subjektu. V nynější věci krajský soud nedůvodně staví do konkurence daňové povinnosti společnosti FAU (jako dlužníka) a společnosti VERAMI. Rozdíl mezi odepřením odpočtu a ručitelskou výzvou tkví v tom, že ručitelská výzva zakládá platební povinnost, zatímco odepření odpočtu je pouhým důsledkem zjištění, že nebyly naplněny podmínky pro jeho přiznání. Pojem „nepřiměřenost postupu“ krajský soud navíc nijak nedefinoval. I když připustil, že současné uplatnění obou institutů je možné, neuvedl žádný důvod, proč tomu v nynější věci tak být nemůže. Svůj názor opřel toliko o názor generální advokátky ve věci C-4/20 *ALTI*, což nemůže dostačovat. Jednalo se o stanovisko obecně formulované, které se ve výsledném rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ani neprojeвило. Krajský soud ani nevysvětlil, proč považuje jeden postup za primární a druhý za sekundární, když se jedná o postupy upravené stejným právním předpisem. Dalším nedostatkem rozsudku krajského soudu je, že z něj stěžovateli nevyplývá, jakým způsobem má po zrušení svých rozhodnutí postupovat.

[7] Dále stěžovatel namítá, že názor krajského soudu o nepřípustnosti dvojí platební povinnosti je nesprávný. Odepření nároku na odpočet nemá za účel sanovat daň neuhrazenou přímými dodavateli společnosti FAU; k její úhradě byla vyzvána jako ručitel. Dále stěžovatel namítá, že mechanismus odpočtů na dani tkví v zachování principu daňové neutrality. Tohoto principu se však nemůže dovolávat ten, kdo se úmyslně podílel na daňovém podvodu. V těchto případech je orgán finanční správy povinen odmítnout uplatnění nároku. Odepření nároku neslouží k výběru chybějící daně, ale chrání účel a smysl směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“); představuje nástroj ke zjištění a stanovení daně ve správné výši, a tedy prostředek ochrany samotného systému daně z přidané hodnoty. Orgány finanční správy jsou oprávněny nárok na odpočet odepřít všem účastníkům daňového podvodu, nejsou tedy limitovány výběrem chybějící daně. Účast na daňovém podvodu navíc nelze zhojit dodatečným uhrazením daně na vstupu. Od daňové povinnosti společnosti FAU (resp. jí uplatněného nároku na odpočet) je nutné odlišovat její ručitelskou povinnost. Její podstata spočívá v zajištění daňové povinnosti jiného subjektu. Ručitele lze k plnění vyzvat jediné v případě, že se orgány finanční správy již dříve po dlužníkovi daňovou povinnost pokoušely vymoci. Výsledkem uplatnění ručení je uspokojení pohledávky veřejného rozpočtu za dlužníkem, který neuhradil daň. Odepření odpočtu má za následek zabránění vzniku

bezodůvodného obohacení daňového subjektu, který se účastnil daňového podvodu. Institut odepření nároku na odpočet nepředstavuje vůči ručení institut speciální, což vyplývá i z judikatury NSS. Jejich současnému uplatnění tedy nic nebrání. Výklad předestřený krajským soudem by v praxi způsobil, že by ručení nemohlo být uplatněno buď nikdy, nebo jen v absurdních případech. Uplatnění obou institutů totiž stojí na obdobných předpokladech (absence dobré víry subjektu v legalitu jeho transakcí), a jejich souběh je tedy v praxi logickým vyústěním. Bylo by paradoxní, kdyby daňové ručení dopadalo pouze na subjekty, které uplatní daňové odpočty v dobré víře v legalitu jimi uskutečněných transakcí.

[8] Žalobkyně ve svém vyjádření uvedla, že odepření nároku na odpočet a ručení je třeba chápat jako alternativní postupy. Pokud jsou aplikovány současně, jedná se o narušení principu neutrality daně a rovného zacházení s daňovými subjekty. Uvádí, že jí z praxe není znám ani jeden případ souběžného uplatnění obou institutů. Přednost odepření odpočtu před ručením vyplývá i z judikatury NSS. Žalobkyně namítá, že má nyní uhradit DPH za totožnou transakci hned třikrát – nejprve svému dodavateli, pak v rámci odepření odpočtu a nyní prostřednictvím ručení. Účelem obou institutů je však sanace veřejného rozpočtu, k čemuž je možné dospět uplatněním pouze jednoho z nich. Žalobkyně následně předkládá modelové příklady jejich uplatnění v praxi. Princip přiměřenosti je dle jejího názoru nedílnou součástí principů práva Evropské unie. Krajský soud jej aplikoval z toho důvodu, že se jedná o princip nadřazený výslovnému znění zákona. V této souvislosti odkazuje na rozsudek SDEU ve věci *ALTI*. Krajský soud nepochybil, když stěžovatele neinstruoval, jak má po zrušení jeho rozhodnutí postupovat. Je totiž zřejmé, že musí dále postupovat tak, aby nebyla žalobkyni uložena duplicitní daňová povinnost. Žalobkyně zdůrazňuje, že cílem postupů správce daně není dosáhnout maximálního možného zdanění transakce, nýbrž zdanění, ke kterému by došlo při zákonném postupu daňových subjektů. Pokud by v projednávané věci postupovaly daňové subjekty legálně, byla by daň zaplacená jednou. Není důvod, aby se veřejný rozpočet obohacoval o duplicitně stanovenou daň. Závěrem vyjádření žalobkyně uvádí, že stěžovatel nesprávně uplatnil ručení podle § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH namísto § 109 odst. 1 písm. c) téhož zákona.

III. Předběžná otázka, rozsudek SDEU a další podání stran

[9] Nejvyšší správní soud naznal, že klíčovou otázkou pro posouzení nynější věci je, zda odpovídá zásadě proporcionality souběžné uplatnění solidární odpovědnosti za nezaplacenou daň dodavatele (daňové ručení) a odepření nároku na odpočet z důvodu zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce, a to ze stejných obchodních transakcí. Výkladem čl. 205 směrnice o DPH, který umožňuje členským státům zakotvit daňové ručitelství, se ve vztahu k zásadě proporcionality doposud SDEU ve své rozhodovací praxi nezabýval. Nejvyšší správní soud tedy usnesením ze dne 10. 4. 2024, č. j. 2 Afs 157/2023-80, položil SDEU předběžnou otázku a současně přerušil řízení o kasační stížnosti.

[10] SDEU rozhodl o předběžné otázce rozsudkem ze dne 10. 7. 2025, C-276/24, tak, že čl. 205 směrnice o DPH musí být ve světle zásady proporcionality vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní praxi umožňující uplatnění ručení za nezaplacenou daň dodavatelem, ačkoli tomuto příjemci byl již odepřen nárok na odpočet DPH z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce.

pokračování

[11] Nejvyšší správní soud následně usnesením ze dne 17. 7. 2025, č. j. 2 Afs 157/2023-122, rozhodl o pokračování v řízení. Dne 23. 7. 2025 obdržel vyjádření stěžovatele k rozsudku SDEU, v němž stěžovatel akcentoval některé jeho body. Především uvedl, že SDEU vyslovil názor, že rozhodnutí orgánů finanční správy uplatnit mechanismus solidární odpovědnosti nemůže záviset na tom, jaké vyhlídky na úspěch má možný regresní nárok uplatněný odpovědnou osobou. Dále poukázal na to, že dle názoru SDEU sleduje odepření nároku na odpočet DPH a solidární odpovědnost dva odlišné a vzájemně se doplňující cíle. Pokud by byl orgán finanční správy nucen si vybrat mezi uplatněním toho či onoho institutu, na jeden z těchto cílů by musel automaticky rezignovat.

[12] Dne 31. 7. 2025 obdržel Nejvyšší správní soud stanovisko žalobkyně. V něm uvedla, že SDEU neposuzoval konkrétní důsledky souběžného uplatnění obou institutů pro insolvenční řízení, v němž se společnosti VERAMI i FAU nachází. Souběžné uplatnění institutů v nynější věci znamená přenesení dluhu z konkursu společnosti VERAMI do konkursu společnosti FAU, což zásadně negativně ovlivňuje věřitele společnosti FAU. Stát měl možnost přihlásit svoji pohledávku (nedoplatek na DPH) u společnosti VERAMI v insolvenčním řízení a být uspokojen poměrným způsobem jako zbylí věřitelé. Tento postup obešel tím, že uplatnil solidární odpovědnost společnosti FAU, a získal tak paralelní možnost vymožení pohledávky za společností VERAMI. Žádný jiný věřitel však takovou možnost nemá, což znamená narušení zásady rovnosti věřitelů a neúměrné zatížení dlužníka (společnosti FAU). Stát tak jednal na úkor ostatních věřitelů společnosti FAU. Společnost FAU nemá reálnou možnost vymáhat po společnosti VERAMI regresní nárok. Pro úplné posouzení proporcionality souběžného uplatnění obou institutů není rozsudek SDEU zcela rozhodující, neboť je třeba zohlednit specifika věci. Žalobkyně podotýká, že orgány finanční správy mají možnost, nikoliv povinnost uplatnit souběžně jak daňové ručení, tak odepření odpočtu. Správce daně tak měl povinnost zabývat se tím, zda je souběžné uplatnění přiměřené právě s ohledem na jeho reálné dopady.

IV. Posouzení kasační stížnosti

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, oprávněnou osobou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[14] Kasační stížnost je důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami poukazujícími na nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Bylo by totiž předčasné a současně nemožné zabývat se právním posouzením věci samé, bylo-li by napadené rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné.

[16] Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudků krajských soudů vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy ze dne 20. 6. 1995, sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34/1996 Sb. ÚS, a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, č. 85/1997 Sb. ÚS), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle § 54 odst. 2 s. ř. s.). To potvrzuje i navazující judikatura, např. nálezy ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, č. 64/2007 Sb. ÚS, v němž Ústavní soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena.*“ Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, vyslovil, že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“ Nepřezkoumatelností se Nejvyšší správní soud zabýval např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, podle něhož lze „*za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostacích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody.*“

[17] Nejvyšší správní soud je toho názoru, že rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný není. Z jeho odůvodnění lze seznat, jakými úvahami se při rozhodování řídil a z jakých podkladů vycházel. Z rozsudku je zřejmé, že rozhodnutí stěžovatele zrušil z důvodu nepřiměřenosti postupu orgánů finanční správy a z čeho tuto nepřiměřenost vyvozuje.

[18] Jádrem argumentace krajského soudu, z níž dovodil nutnost zrušit rozhodnutí stěžovatele, stojí na otázce přiměřenosti souběžné aplikace institutu ručení podle čl. 205 směrnice o DPH a § 109 ZDPH a odepření nároku na odpočet DPH u stejné osoby a totožných transakcí. Dle názoru krajského soudu není za situace, kdy již byla pravomocně stanovena daňovému subjektu daň, přičemž mu byl odepřen nárok na odpočet, přiměřené, aby bylo vůči daňovému subjektu za totožné transakce uplatněno i ručení za daňovou povinnost jeho dodavatele. Vycházel přitom ze stanoviska generální advokátky SDEU Juliane Kokott ze dne 14. 1. 2021 ve věci C-4/20 *ALTI* a z rozsudku NSS ze dne 30. 11. 2017, č. j. 4 Afs 140/2017-54, který se rovněž týkal společnosti FAU.

[19] Krajský soud ve svém rozsudku konkrétně neuvádí, z jakého právního názoru Nejvyššího správního soudu vysloveného v rozsudku č. j. 4 Afs 140/2017-54 vyšel. V bodě

pokračování

47 rozsudku, který tvoří klíčovou část argumentace svědčící pro zrušení rozhodnutí stěžovatele, na rozsudek Nejvyššího správního soudu toliko zběžně odkázal pro podporu svého názoru o nepřiměřenosti postupu stěžovatele. Naopak v bodech 38 a 39, v nichž se obsahu rozsudku Nejvyššího správního soudu věnuje podrobněji, zmínil, že jej nelze plně aplikovat na projednávanou věc. V tehdejší věci totiž nešlo o konkurenci ručení a odepření odpočtu na DPH, ale o konkurenci dvou zajišťovacích institutů – ručení a zajišťovacího příkazu. Z odůvodnění rozsudku krajského soudu lze nicméně dovodit, že vycházel z bodů 35 a 36 rozsudku, v nichž Nejvyšší správní soud naznal, že „prostředky boje proti daňovým podvodům nemohou sloužit k obohacení fisku, resp. multiplikaci výběru daně z přidané hodnoty tím, že by stejná daň byla opakovaně vybírána od jednotlivých článků řetězce“ a „nezbývá než v této souvislosti zopakovat, že po žalobci nelze spravedlivě požadovat úhradu DPH související s totožnými transakcemi zároveň z titulu ručení a zajišťovacím příkazem na základě odepření jím uplatněného nároku na odpočet daně kvůli účasti na daňovém podvodu.“ Z odůvodnění rozsudku krajského soudu jako celku totiž vyplývá, že důležitým východiskem pro posouzení vztahu obou institutů je pojem *chybějící daň* a účelem jejich aplikace je nahradit chybějící daň, resp. sanovat veřejný rozpočet, což odpovídá znění citované pasáže rozsudku č. j. 4 Afs 140/2017-54. Rozsudek krajského soudu tedy není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[20] Výše zmíněný úsudek krajského soudu je však mylný, neboť vychází z již překonaného právního názoru o účelu odepření nároku na odpočet. To platí i pro argumentaci žalobkyně uplatněnou ve vyjádření ke kasační stížnosti, jež je založena na premise, že státní rozpočet se nemůže v důsledku aplikace opatření k potírání podvodů na DPH obohatit, tedy vybrat více, než kolik by do něj mělo být odvedeno, kdyby zdanitelná plnění nebyla zasažena podvodem.

[21] Při posouzení kasační stížnosti je třeba vycházet z aktuální judikatury SDEU, konkrétně z rozsudku ze dne 24. 11. 2022 ve věci C-596/21 *Finanzamt M* a z navazující judikatury Nejvyššího správního soudu (zejména rozsudků ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, a ze dne 29. 3. 2023, č. j. 2 Afs 298/2021-69). Z této aktuální judikatury vyplývá, že účelem odepření nároku na odpočet DPH z důvodu zasažení transakcí daňovým podvodem není vyrovnaní chybějící daně v rozpočtu, ale ochrana systému DPH před podvody. Tato ochrana představuje primárně prevenci daňových podvodů. Prevence by nebyla účinná, kdyby mohla být chybějící daň doměřena jen u jednoho článku podvodného řetězce. Nárok na odpočet vůbec nevzniká u žádného ze subjektů, které se vědomě účastnily daňového podvodu. Kdyby orgány finanční správy limitovaly odepření odpočtu pouze výběrem chybějící daně, postupovaly 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 (a to zejména) vůči subjektům poctivým, které by byly tímto postupem nedůvodně znevýhodňovány oproti subjektům nepoctivým (k tomu viz stěžovatelem poukazovaný rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89). Z uvedeného plyne, že orgány finanční správy mohou odepřít odpočet u všech článků podvodného řetězce (viz rozsudky NSS ze dne 7. 9. 2021, č. j. 6 Afs 158/2019-63, ze dne 26. 1. 2023, č. j. 1 Afs 164/2021-52, ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89, a ze dne 25. 10. 2023, č. j. 1 Afs 1/2023-71). Jestliže tedy žalobkyně nyní tvrdí, že některé

dodatečné vybrání daně u různých daňových subjektů zapojených do jednoho obchodního řetězce, v němž bylo obchodováno s totožným zbožím, z důvodu jejich účasti na daňovém podvodu nerespektuje princip rovnosti mezi daňovými subjekty, je tomu přesně naopak. To, že účelem odepření odpočtu DPH je především prevence daňových podvodů, ostatně potvrdil SDEU i v rozsudku C-276/24, v němž rozhodl o předběžné otázce v nynější věci (body 39 a 50).

[22] Společnosti FAU byl odepřen nárok na odpočet DPH z důvodu, že obchody, které jako odběratel uzavřela se společností VERAMI, byly součástí řetězce zasaženého podvodem na dani, o kterém společnost FAU věděla, nebo přinejmenším měla a mohla vědět. Ze stejných důvodů byl odpočet odepřen i společnosti VERAMI. Na obě doměřené daně je však nutné pohlížet odděleně, nejedná se o jednu a tutéž daňovou povinnost, nýbrž o dvě různé daňové povinnosti odlišných daňových subjektů. Jak společnost FAU, tak společnost VERAMI byly každá zvlášť povinny odvést daň. Jelikož byly obě společnosti zapojeny do podvodného řetězce a u každé z nich byl splněn tzv. vědomostní test, byl oběma odepřen nárok na odpočet. V rovině nalézacího řízení tedy správce daně postupoval v souladu s výše uvedenou aktuální judikaturou SDEU a Nejvyššího správního soudu. Rozhodnutí o doměření daně nicméně nejsou předmětem soudního přezkumu v této věci. V této souvislosti je nicméně třeba zdůraznit, že ručení uplatněné orgány finanční správy vůči žalobkyni se týká daňové povinnosti společnosti VERAMI a jeho účelem je vymožení této povinnosti, nikoliv samostatné (vedle ní stojící) daňové povinnosti žalobkyně.

[23] Nejvyšší správní soud se dále po vyjasnění toho, k čemu směřují opatření boje proti podvodům na DPH, zabýval vztahem mezi odepřením nároku na odpočet a ručením. Dosavadní judikatura se vyjadřovala pouze k otázce, zda lze daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet, nebo zda má být chybějící daň primárně řešena uplatněním institutu ručení. Dospěla k závěru, že každý z institutů spadá do jiné fáze správy daní a lze je použít za jiných podmínek. Nepřistoupila na argumentaci, že by situace podvodu na DPH měla být řešena prioritně institutem ručení, a to namísto odepření nároku na odpočet (viz rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56, ze dne 10. 1. 2019, č. j. 4 Afs 211/2018-49, a ze dne 24. 1. 2022, č. j. 10 Afs 57/2021-65). Možností souběžného uplatnění obou institutů ve vztahu ke stejným transakcím se však judikatura doposud nezabývala.

[24] Z judikatury SDEU vyplývá, že stanovení podmínek pro uplatnění solidární odpovědnosti za zaplacení daně je věcí členských států, 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 (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04 *Federation of Technological Industries a další*, ze dne 21. 12. 2011 ve věci C-499/10 *Vlaamse Oliemaatschappij NV*, ze dne 20. 5. 2021 ve věci C-4/20 *ALTI* či ze dne 21. 2. 2008 ve věci C-271/06 *Netto Supermarkt*). SDEU se však otázkou, zda odpovídá zásadě proporcionality souběžné uplatnění solidární odpovědnosti za nezaplacenou daň a odepření nároku na odpočet z důvodu účasti na podvodu na DPH, zabýval poprvé právě až v rozsudku C-276/24. Ten je pro posouzení nynější věci klíčový.

pokračování

[25] V tomto rozsudku SDEU vyslovil, že souběžné uplatnění solidární odpovědnosti za nezaplacenou daň a odepření nároku na odpočet DPH z důvodu vědomé účasti na daňovém podvodu je v souladu se zásadou proporcionality. Konkrétně uvedl, že „*system stanovený směrnicí o DPH umožňuje finanční správě, aby v takové situaci daňového podvodu uplatnila nezávisle na sobě odepření nároku na odpočet DPH a solidární odpovědnost podle tohoto článku 205, aniž by se musela rozhodnout pro jedno z těchto opatření. Směrnice o DPH tudíž nebrání finanční správě uplatnit uvedená opatření vůči téže osobě povinné k dani, v jejímž případě je nesporné, že věděla nebo měla vědět, že se podílí na podvodu na DPH, jelikož uplatnění těchto opatření není v rozporu se zásadou proporcionality...Mimoto odepření nároku na odpočet DPH a solidární odpovědnost podle tohoto článku 205 sledují dva odlišné a vzájemně se doplňující cíle: v prvním případě je tímto cílem boj proti daňovým podvodům a v druhém případě zajištění účinného výběru DPH do veřejného rozpočtu od osob, které jsou vzhledem k dané situaci nejvhodnější, a to zejména v situaci podvodu. Pokud by od finanční správy mělo být požadováno, aby alternativně použila buď jedno, nebo druhé z těchto opatření, vedlo by ji to k tomu, že by přinejmenším částečně rezignovala na jeden z těchto dvou cílů, což v případě osob povinných k dani, které věděly nebo měly vědět, že se podílejí na daňovém podvodu, nelze ospravedlnit. Jak uvedly Odvolací finanční ředitelství a česká vláda, opačné řešení spočívající v tom, že by za solidárně odpovědné podle článku 205 směrnice o DPH nemohly být považovány osoby povinné k dani, kterým byl odepřen nárok na odpočet DPH, by znamenalo, že jako osoby, jež společně a nerozdílně ručí za odvod daně, kterou dluží osoba povinná k dani, jež je obvykle povinná tuto daň odvést, by podle tohoto článku mohly být určeny pouze osoby povinné k dani, které jednájí v dobré víře a mají nárok na odpočet DPH ze svých zdanitelných plnění. Z toho by vyplývalo, že s osobami povinnými k dani, které jednájí v dobré víře, by bylo zacházeno méně příznivě než s osobami povinnými k dani, které věděly nebo měly vědět, že se podílejí na daňovém podvodu.*“

[26] Na základě výše citovaného je třeba uzavřít, že postup orgánů finanční správy v posuzované věci byl souladný se zásadou proporcionality a se smyslem směrnice o DPH. Na věci nemůže nic změnit ani to, že ve vztahu k dodavateli VERAMI je vedeno insolvenční řízení, a v souvislosti s tím ani to, jaká je potenciální úspěšnost (vymahatelnost) případného regresního nároku společnosti FAU vůči společnosti VERAMI z titulu plnění za hlavního dlužníka. Obecná úprava ručení v daňovém právu je obsažena v § 171 a § 172 daňového řádu. Podle § 171 odst. 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. Podle odst. 3 tohoto ustanovení lze vydat výzvu ručiteli, 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. Možnost uplatnit solidární odpovědnost za dluh daňového subjektu, u kterého je vedeno insolvenční řízení, tedy vyplývá již ze zákona.

[27] SDEU v rozsudku C-276/24 k tomuto uvedl: „*Je třeba dodat, že jak v podstatě uvádí česká vláda, uplatněním takové solidární odpovědnosti není dotčeno případné použití vnitrostátních pravidel občanského práva, která upravují vztah osoby povinné k dani, která ručí společně a nerozdílně za odvod DPH, a osoby povinné k dani, jež je obvykle povinná tuto daň*

odvést. Předkládající soud v této souvislosti potvrzuje, že české právo stanoví, že pokud solidárně odpovědná osoba zaplatí daň, kterou dluží osoba povinná odvést daň, může vůči dané osobě uplatnit regresní nárok. S ohledem na informace uvedené ve spise, jež má k dispozici Soudní dvůr, z nichž vyplývá, že vůči společnosti Verami, která je povinná odvést daň, je vedeno insolvenční řízení, je třeba v této souvislosti poznamenat, že rozhodnutí finanční správy uplatnit mechanismus solidární odpovědnosti podle vnitrostátního ustanovení provádějícího článek 205 směrnice o DPH nemůže záviset na tom, jaké vyhlídky na úspěch má regresní nárok, který by mohla uplatnit solidárně odpovědná osoba. V opačném případě by totiž mohlo být použití tohoto mechanismu natolik ztíženo, že by byl ohrožen účinný výběr DPH, jelikož by finanční správa musela nejprve posoudit, zda se osoba povinná k dani, která má být určena jako solidárně odpovědná osoba, domůže náhrady částky daně zaplacené namísto osoby povinné odvést daň.“

[28] SDEU nepřisvědčil argumentaci uplatněné žalobkyní, že by bylo nepřiměřené, aby totožnou daňovou povinností ve výsledku zaplatila třikrát. Zdůraznil, že uplatnění institutu solidární odpovědnosti dle čl. 205 směrnice o DPH ve vnitrostátním právu není závislé na tom, zda ručitel zaplatil DPH, kterou mu dodavatel vyfakturoval, a v důsledku toho ani na tom, zda získal, či nezískal nárok na odpočet (bod 49). K tomu lze zopakovat, že ručení žalobkyně se vztahuje k daňové povinnosti dodavatele zdanitelného plnění, kdežto odepření nároku na odpočet k vlastní daňové povinnosti žalobkyně.

[29] Žalobkyně se ve svém vyjádření k rozsudku SDEU snaží bagatelizovat jeho význam pro posouzení projednávané kasační stížnosti tím, že podle ní je třeba zohlednit zvláštní okolnosti spočívající v tom, že sama je v úpadku a je vůči ní vedeno insolvenční řízení. *De facto* se dovolává ochrany zájmů svých věřitelů, neboť považuje za nepřiměřené, aby prostřednictvím ručení byly zvyšovány její závazky, a tedy kráceno uspokojení ostatních jejích věřitelů v konkursu. Žalobkyně nicméně pomíjí, že pokud podle hmotného práva ručí dle § 109 ZDPH za nezaplacenou daň ze zdanitelného plnění, které přijala, jedná se o její vlastní závazek (byť má akcesorický charakter a přistupuje k hlavnímu závazku osoby povinné daň zaplatit). V tomto se ručení z titulu daňových předpisů neliší od závazků z ručení podle soukromého práva, takže není pravdivé tvrzení žalobkyně, že se orgány finanční správy, resp. stát nacházel ve zvláštním postavení. Je věcí insolvenčního zákona, aby určil okruh pohledávek, které lze v insolvenčním řízení uspokojit, a pravidla pro uspokojení věřitelů z majetkové podstaty. Ze skutečnosti, že na základě ručitelských výzev došlo ke zvýšení závazků žalobkyně, nelze dovozovat, že by uplatnění tohoto institutu bylo nepřiměřené. Přiměřenost ručení je třeba dle judikatury SDEU vykládat ve vztahu k tomu, co je nezbytné k dosažení účelu, jímž je ochrana plateb do veřejného rozpočtu (např. rozsudek ve věci *Federation of Technological Industries a další*). Přiměřenost ručení proto není namíste poměřovat ve vztahu k dopadu takového opatření na majetek a činnost ručitele, ani k možnosti ostatních věřitelů ručitele dosáhnout co nejvyššího uspokojení svých pohledávek v insolvenčním řízení. Efektivita výběru daně státem nemůže záviset na tom, zda má ručitel další pohledávky, ani zda je vůči němu vedeno insolvenční řízení.

[30] Stěžovatel byl povinen ve svých rozhodnutích odůvodnit splnění zákonem stanovených podmínek pro uplatnění ručení, nikoliv specificky též to, proč se rozhodl tento nástroj využít (nad rámec skutečnosti, že daňová povinnost poskytovatele plnění je neuhrzená). Ačkoliv se v posuzované věci může jednat o ojedinělý případ, kdy v praxi byl

pokračování

uplatněn souběh odepření nároku na odpočet a ručení za daňovou povinnost dodavatele, nelze z toho dovozovat žádné závěry ve vztahu k přiměřenosti postupu orgánů finanční správy v této věci ani ve vztahu k požadavkům kladeným na odůvodnění rozhodnutí stěžovatele.

[31] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud pochybil, jestliže zrušil rozhodnutí žalovaného z důvodu nepřiměřenosti uplatnění ručení. Za této situace se proto nezabýval námitkou, že krajský soud stěžovatele neinstruoval konkrétněji k dalšímu postupu, neboť to vzhledem ke zrušení rozsudku a důvodu pro jeho zrušení není pro další řízení významné.

V. Závěr a náklady řízení

[32] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost stěžovatele je důvodná, a proto podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[33] Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 20. srpna 2025

Tomáš Kocourek
předseda senátu