

**Vec C-276/24**

**Návrh na začatie prejudiciálneho konania**

**Dátum podania:**

19. apríl 2024

**Vnútroštátny súd:**

Nejvyšší správní soud

**Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:**

10. apríl 2024

**Žalobkyňa:**

KONREO, v. o. s., správca konkurznej podstaty úpadcu FAU s. r. o.

**Žalovaný:**

Odvolací finanční ředitelství

---

## UZNESENIE

Nejvyšší správní soud rozhodol [omissis] v právnej veci žalobkyne: KONREO, v. o. s., [omissis] správca konkurznej podstaty úpadcu FAU s. r. o., [omissis] proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, [omissis], proti rozhodnutiam žalovaného z 26. mája 2020, [omissis] v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brne z 10. februára 2023, č. k. 29 Af 48/2020-276,

### t a k t o:

[omissis] Súdnemu dvoru Európskej únie sa **predkladá** návrh na začatie prejudiciálneho konania o tejto otázke:

**Bráni článok 205 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, v spojení so zásadou proporcionality takej vnútroštátnej praxi, ktorá umožňuje, aby dodávateľ zdaniteľného plnenia uplatnil voči príjemcovi tohto plnenia ručenie za zaplatenie dane z pridanej hodnoty, hoci príjemcovi tohto zdaniteľného plnenia už bolo odopreté právo na odpočítanie dane z dôvodu zapojenia do daňového podvodu?**

[omissis]

### O d ô v o d n e n i e:

#### I. Vymedzenie veci

- 1 Žalobkyňa je správkyňou konkurznej podstaty úpadcu – českej spoločnosti FAU s.r.o. (ďalej len „FAU“). Všetky ďalej opísané skutočnosti a vydané rozhodnutia sa týkajú zdaňovacích období máj až október 2013. FAU odoberala pohonné látky od českej spoločnosti VERAMI International Company s.r.o. (ďalej len „VERAMI“). Obe spoločnosti boli platiteľkami dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“). Finanční správa Českej republiky vykonala v oboch spoločnostiach daňovú kontrolu. Zistila, že obchodný reťazec, do ktorého boli zapojené spoločnosti VERAMI a FAU, je zaťažený daňovým podvodom. Daňová strata vznikla subjektom, ktoré v reťazci predchádzali spoločnostiam VERAMI a FAU a ktoré neboli bezprostrednými dodávateľmi pohonných látok spoločnosti VERAMI. Napriek tomu obe uvedené spoločnosti mohli vzhľadom na zistené neštandardné okolnosti obchodovania vedieť o tom, že obchodné transakcie sú poznačené daňovým podvodom. Neprijali však také opatrenia, aby sa vyhli zapojeniu do podvodu.
- 2 Vzhľadom na výsledok daňovej kontroly Finanční správa vydala 5. januára 2015 a 2. februára 2015 voči spoločnosti VERAMI dodatočné platobné výmery. V nich dorubila spoločnosti VERAMI DPH, keďže jej odoprela právo na odpočítanie dane z nákupu pohonných látok, ktoré následne dodala spoločnosti FAU. Krajský

soud v Brne uznesením z 27. februára 2015 zistil úpadok spoločnosti VERAMI a vyhlásil konkurz na jej majetok. Konkurz stále prebieha.

- 3 Dňa 14. decembra 2016 Krajský súd v Ostrave zistil úpadok spoločnosti FAU a vyhlásil konkurz na jej majetok. Aj tento konkurz stále prebieha. Následne 7. februára 2017 finanční správa dorubila DPH aj spoločnosti FAU, lebo jej odoprela právo na odpočítanie dane. Odvolanie spoločnosti FAU proti dodatočným platobným výmerom zamietlo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím z 25. septembra 2017. Krajský súd v Brne rozsudkom z 1. júla 2022 žalobu proti tomuto rozhodnutiu zamietol. Konanie o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti tomuto rozsudku je vedené na Najvyššom správnom súde (ďalej len „NSS“) pod sp. zn. 6 Afs 255/2022. FAU nezaplatila dorubenú daň a finančná správa prihlásila svoju pohľadávku do konkurzného konania.
- 4 Ešte predtým ako finančná správa dorubila spoločnosti FAU daň v dôsledku toho, že jej odoprela právo na odpočítanie, vyzvala túto spoločnosť ako ručiteľa na zaplatenie DPH, ktorú do verejného rozpočtu neodviedla VERAMI. Urobila tak na základe šiestich ručiteľských výziev z 22. apríla 2015 a 7. augusta 2015. FAU podala proti ručiteľským výzvam odvolania, ktoré boli po prvýkrát zamietnuté rozhodnutiami žalovaného z 22. septembra 2016. Tieto rozhodnutia žalovaného zrušil Krajský súd v Brne rozsudkom z 9. mája 2019, keďže žalovaný nevyložil podmienky na uplatnenie ručenia za nezaplatenú daň dodávateľa v súlade s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) a NSS. Žalovanému boli veci vrátené na ďalšie konanie. Následne žalovaný rozhodnutiami z 26. mája 2020 odvolanie opäť zamietol. Tieto v poradí druhé rozhodnutia žalovaného sú predmetom preskúmania v tejto prejednávanej veci.
- 5 Na účely súdneho preskúmania správneho rozhodnutia je rozhodujúci skutkový a právny stav ku dňu vydania správneho rozhodnutia (§ 75 ods. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní [omissis]). Týmto dňom je 26. máj 2020. Možno zhrnúť, že k tomuto dňu bola právoplatne dorubená DPH (v dôsledku odopretia práva na odpočítanie dane) tak spoločnosti VERAMI, ako aj spoločnosti FAU. Na tom nič nemení skutočnosť, že žalobkyňa podala žalobu a následne aj kasačnú sťažnosť proti dorubeniu dane spoločnosti FAU. K rozhodujúcemu dňu existovalo právoplatné rozhodnutie o dorubení dane spoločnosti FAU. V čase, keď žalovaný druhýkrát rozhodoval o odvolaniach proti ručiteľským výzvam, ktorými bola FAU vyzvaná, aby zaplatila daň, ktorú VERAMI neuhradila, existovalo právoplatné rozhodnutie finančnej správy, ktorým bolo spoločnosti FAU odoprené právo na odpočítanie dane z rovnakých obchodných transakcií. FAU bola preto vyzvaná, aby za VERAMI zaplatila daň do verejného rozpočtu, ktorú už tejto spoločnosti raz zaplatila pri platení faktúr. Daň, za ktorú FAU ručí, bola vyčíslená vo faktúrach, ktoré vystavila VERAMI ako dodávateľ spoločnosti FAU ako odberateľovi. FAU zaplatila sumy uvedené vo faktúrach svojmu dodávateľovi spoločnosti VERAMI. FAU však bolo odopreté právo na odpočítanie dane z týchto faktúr z dôvodu, že v obchodnom reťazci došlo k podvodu na DPH.

- 6 Krajský súd v Brne zrušil rozhodnutie žalovaného z 26. mája 2020 a veci mu vrátil na ďalšie konanie. Odôvodnil to tým, že postup finančnej správy pri rozhodovaní o uplatnení ručenia bol neprimeraný. V podstate totiž ide o prípad dvojitého zdanenia tej istej obchodnej transakcie. Ručenie spoločnosti FAU fakticky zdvojuje daňovú povinnosť spoločnosti FAU založenú na odopretí práva na odpočítanie. Účelom ručenia však má byť to, že sa zabezpečí, že nedôjde k poškodeniu verejného rozpočtu, a nie potrestanie daňového subjektu.
- 7 Žalovaný podal proti rozsudku Krajského soudu kasačnú sťažnosť. Namieta, že účelom mechanizmu odpočtov DPH je zachovať zásadu daňovej neutrality. Na túto zásadu sa však nemôže odvolávať ten, kto sa úmyselne podieľal na daňovom podvode. V týchto prípadoch je finančná správa povinná odoprieť uplatnený odpočet. Odopretie odpočtu dane neslúži na výber chýbajúcej dane, ale chráni účel a zmysel smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Finančná správa je oprávnená odoprieť právo na odpočítanie všetkým článkom obchodného reťazca, ak vedeli alebo mohli a mali vedieť, že je dotknutý daňovým podvodom. Nie je limitovaná len na výber chýbajúcej dane. Okrem toho účasť na daňovom podvode nemožno zhojiť dodatočným zaplatením chýbajúcej dane. Od daňovej povinnosti FAU je potrebné odlišiť jej ručiteľský záväzok zabezpečujúci zaplatenie dane jej dodávateľom. Podstata ručiteľského záväzku spočíva v zabezpečení úhrady daňovej povinnosti iného subjektu. Výsledkom uplatnenia ručenia je uspokojenie pohľadávky verejného rozpočtu voči dlžníkovi (dodávateľovi ručiteľa), ktorý daň nezaplatil. Dôsledkom odopretia odpočítania dane je zabrániť bezdôvodnému obohateniu daňového subjektu, ktorý sa zúčastnil na daňovom podvode. Odopretie práva na odpočítanie nie je osobitným inštitútom vo vzťahu k ručeniu. Nič teda nebráni tomu, aby voči rovnakému daňovému subjektu boli súčasne uplatnené oba inštitúty, t. j. odopretie práva na odpočítanie dane z prijatého plnenia zasiahnutého daňovým podvodom a ručenie za zaplatenie dane dodávateľom z totožného zdaniteľného plnenia. Uplatnenie oboch inštitútov vychádza z podobných predpokladov (podvodné konanie v obchodnom reťazci a absencia dobrej viery daňového subjektu v zákonnosť jeho transakcií). Ich súbeh je preto logickým dôsledkom. Bolo by paradoxné, ak by ručenie dopadalo len na subjekty, ktoré uplatnia právo na odpočítanie dane v dobrej viere v zákonnosť nimi uskutočnených plnení.
- 8 Žalobkyňa vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedla, že odopretie práva na odpočítanie a ručenie treba chápať ako alternatívne postupy. Ich súčasné uplatňovanie narušuje zásadu daňovej neutrality a rovnakého zaobchádzania s daňovými subjektmi. Na základe žalobou napadnutých rozhodnutí žalovaného je FAU povinná zaplatiť DPH za tú istú transakciu trikrát – najprv ju zaplatila svojmu dodávateľovi, po druhé ju „zaplatila“ v dôsledku odopretia práva na odpočítanie tejto dane, a teraz ju zaplatiť po tretíkrát prostredníctvom ručenia za zaplatenie dane jej dodávateľom. Účelom odopretia práva na odpočítanie a ručenia je ochrana verejného rozpočtu. Stačí však uplatniť len jeden z týchto inštitútov. Cieľom postupov finančnej správy nemôže byť maximálne možné zdanenie transakcie, ale snaha priblížiť sa situácii, ktorá by nastala z hľadiska verejného rozpočtu, ak by daňové subjekty postupovali v súlade so zákonom. Ak

by daňové subjekty konali v súlade so zákonom, daň by bola zaplatená do verejného rozpočtu len raz. Neexistuje dôvod, aby sa verejný rozpočet obohacoval duplicitným vyrubeními dane. Zásada proporcionality je neoddeliteľnou súčasťou zásad práva Európskej únie. Krajský súd ho uplatnil z dôvodu, že ide o zásadu nadradenú výslovnému zneniu zákona.

## II. Uplatniteľné právo EÚ a vnútroštátne právo

- 9 Článok 205 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica 2006/112/ES“) stanovuje, že

*V situáciách uvedených v článkoch 193 až 200 a v článkoch 202, 203 a 204 môžu členské štáty stanoviť, že osoba iná ako osoba povinná platiť daň ručí spoločne a nerozdielne za platbu DPH.*

- 10 Vo vnútroštátnom práve je všeobecná úprava daňového ručenia obsiahnutá v § 171 a § 172 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád:

### § 171

*(1) Nedoplatok je povinný zaplatiť tiež ručiteľ, ak mu zákon ukladá povinnosť ručenia a ak ho správca dane vo výzve informuje o vyrubenej dani, za ktorú ručí, a zároveň ho vyzve, aby nedoplatok zaplatil v stanovenej lehote; prílohou tejto výzvy je kópia rozhodnutia o vyrubení dane.*

*(3) Výzvu ručiteľovi možno vydať, ak nebol nedoplatok daňovým subjektom zaplatený, hoci bol daňový subjekt bezúspešne vyzvaný na jeho zaplatenie, a nedoplatok nebol zaplatený ani pri vymáhaní od daňového subjektu, pokiaľ nie je zrejmé, že vymáhanie by bolo preukázateľne neúspešné; výzvu ručiteľovi možno vydať aj po začatí konkurzného konania voči daňovému subjektu.*

- 11 Ručenie daňového subjektu za DPH je upravené v § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z pridanej hodnoty:

### § 109

#### *Ručenie príjemcu zdaniteľného plnenia*

*(1) Platiteľ, ktorý prijme zdaniteľné plnenie s miestom plnenia v tuzemsku uskutočnené iným platiteľom alebo poskytnie úhradu za takéto plnenie (ďalej len „príjemca zdaniteľného plnenia“), ručí za nezaplatenú daň z tohto plnenia, ak v čase jeho uskutočnenia vedel alebo mal a mohol vedieť, že*

- a) daň uvedená na daňovom doklade nebude úmyselne zaplatená,*



- b) *platiteľ, ktorý uskutočňuje toto zdaniteľné plnenie alebo prijme úhradu na také plnenie (ďalej len „poskytovateľ zdaniteľného plnenia“), sa úmyselne dostal alebo dostane do postavenia, kedy nemôže daň zaplatiť, alebo*
- c) *dôjde ku kráteniu dane alebo vylákaniu daňovej výhody.*

**(2) *Príjemca zdaniteľného plnenia ručí tiež za nezaplatenú daň z tohto plnenia, ak je úhrada za toto plnenie***

- a) *bez hospodárskeho opodstatnenia celkom zjavne odchylná od obvyklej ceny,*
- b) *poskytnutá úplne alebo čiastočne bezhotovostným prevodom na účet vedený poskytovateľom platobných služieb mimo tuzemsko, alebo*
- c) *poskytnutá úplne alebo čiastočne bezhotovostným prevodom na iný účet ako účet poskytovateľa zdaniteľného plnenia, ktorý je zverejnený správcom dane spôsobom umožňujúcim diaľkový prístup.*

- 12 V prejednávanej veci finančná správa uplatnila ručenie podľa § 109 ods. 2 písm. b) zákona o dani z pridanej hodnoty. Výkladom tohto ustanovenia sa NSS zaoberal v rozsudku z 15. februára 2018, č. k. 5 Afs 78/2017-33, *KOVÁŘ plus*, CZ:NSS:2018:5.Afs.78.2017.33. Zdôraznil povinnosť vykladať toto ustanovenie spôsobom, ktorý je v súlade s právom Únie, t. j. v súlade s požiadavkami formulovanými Súdny dvorom týkajúcimi sa podmienok uplatňovania solidárnej zodpovednosti podľa článku 205 smernice 2006/112/ES. Podmienkou ručenia podľa uvedeného ustanovenia teda je, že okrem samotného vykonania platby na účet vedený poskytovateľom platobných služieb mimo tuzemska musia existovať aj ďalšie okolnosti, z ktorých bude zrejmé, že zdaniteľná osoba, ktorá vykonala úhradu na účet mimo tuzemska, vedela alebo mohla vedieť, že zámerom takto smerovanej platby mimo tuzemska bolo práve nezaplatenie dane.
- 13 Žalovaný sa vo svojich v poradí druhých rozhodnutiach už zaoberal tým, či existovali ďalšie okolnosti, z ktorých možno vyvodiť, že FAU vedela alebo mohla a mala vedieť, že jej dodávateľ VERAMI nezaplatí DPH vyčíslenú na faktúrach.
- 14 Konceptia ručenia uplatňujúceho sa vo vnútroštátnom daňovom práve vychádza zo všeobecných súkromnoprávných základov tohto inštitútu. Judikatúra NSS teda dospela k záveru, že ručenie je zabezpečovacím inštitútom a dopĺňa hlavný záväzok. Má vedľajší charakter, a preto je ručenie existenčne viazané na zabezpečený hlavný záväzok a sleduje jeho osud. Rozsah ručenia sa odvodzuje od hlavného záväzku. Ručenie zaniká spolu s hlavným záväzkom, ak zákon neustanovuje inak. Ďalším znakom ručenia je jej subsidiárna povaha, ktorá spočíva v tom, že ho možno uplatniť voči ručiteľovi až vtedy, ak dlžník nesplní svoj hlavný záväzok (alebo jeho časť), ktorý je ručením zabezpečený (pozri

napríklad rozsudok NSS *KOVÁŘ plus*). Ak ručiteľ skutočne plnil namiesto dlžníka jeho hlavný záväzok, vzniká ručiteľovi voči dlžníkovi regresný nárok (subrogácia). Ručiteľovi tak vzniká nárok voči dlžníkovi, aby mu dlžník nahradil, čo za neho plnil veriteľovi na vyrovnanie hlavného záväzku. Tento súkromnoprávny nárok vzniká ručiteľovi aj v prípade zákonného ručenia za nezaplatenú daň (rozsudok veľkého senátu Nejvyššího soudu České republiky z 8. septembra 2010, sp. zn. 31 Cdo 1693/2008, CZ:NS:2010:31.CDO.1693.2008.1, vo vzťahu k občianskemu právu účinnému do 31. decembra 2013; a podľa právnej úpravy účinnej od 1. januára 2014, pozri § 1937 a § 1938 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník).

- 15 Vzhľadom na podmienky, za ktorých možno uplatniť ručenie v daňovom práve (pozri vyššie citovaný § 171 ods. 3 daňového rádu), však možno považovať regresný nárok ručiteľa za ťažko vymáhateľný. Finančná správa totiž môže vyzvať ručiteľa na zaplatenie dlhu až vtedy, ak sa jej nepodarilo vymôcť dlh od dlžníka (t. j. exekučne vymôcť). Exekučné vymáhanie dlhu nie je potrebné len vtedy, ak by bolo preukázateľne bezvýsledné alebo ak je dlžník platobne neschopný. V prejednávanej veci bola VERAMI v čase vydania ručiteľskej výzvy v úpadku, ktorý bol riešený formou konkurzu. Výnosnosť konkurzu je v Českej republike vo všeobecnosti veľmi nízka. Nemožno preto predpokladať, že ak by za týchto podmienok ručiteľ (v tomto prípade FAU) zaplatil finančnej správe nedoplatok spoločnosti VERAMI, úspešne by sa domohol od tejto spoločnosti svojho regresného nároku. Je preto potrebné vychádzať z toho, že ručiteľ sa spravidla reálne nedomôže od hlavného dlžníka (svojho dodávateľa) náhrady toho, čo zaplatil finančnej správe na úhradu daňového nedoplatku hlavného dlžníka.

### III. Analýza prejudiciálnej otázky

- 16 NSS považuje za užitočné pripomenúť, že v predloženej prejudiciálnej otázke sa tieto dve roviny uplatňovania dane z pridanej hodnoty prelínajú. Po prvé ide o odopretie práva na odpočítanie dane a po druhé o uplatnenie ručenia za daň z prijatých zdaniteľných plnení ich dodávateľom.

#### *Odopretie práva na odpočítanie dane*

- 17 Prvou rovinou je určenie daňovej povinnosti spoločnosti FAU, ktorá sa prejavuje v uplatnení práva na odpočet dane z plnení prijatých od spoločnosti VERAMI. Na úrovni vnútroštátneho daňového práva ide o konanie, ktoré smeruje k zisteniu správnej výšky dane, upravené v daňovom poriadku. Jeho výsledkom bolo dorubenie dane spoločnosti FAU za každé z dotknutých zdaňovacích období. Spoločnosti FAU bolo odopreté právo na odpočítanie dane podľa článku 168 smernice 2006/112/ES, lebo prijaté plnenie, z ktorého uplatňovala právo na odpočítanie, bolo súčasťou obchodného reťazca zasiahnutého daňovým podvodom. Táto rovina nie je predmetom súdneho preskúmania v tejto veci. Nemožno ju však opomenúť, pretože dotvára kontext predloženej prejudiciálnej otázky.

- 18 Spoločnosti FAU aj jej dodávateľovi spoločnosti VERAMI bola dodatočne vymeraná daňová povinnosť tak, že im bola stanovená povinnosť zaplatiť daň z uskutočnených zdaniteľných plnení (daň na výstupe), avšak bolo im odopreté právo na odpočítanie dane na vstupe. Dôvodom takéhoto postupu bola skutočnosť, že tak nadobudnutie zdaniteľného plnenia spoločnosťou VERAMI, ako aj nadobudnutie toho istého zdaniteľného plnenia spoločnosťou FAU bolo súčasťou jedného obchodného reťazca, ktorý bol v predchádzajúcich článkoch tohto reťazca postihnutý stratou dane v dôsledku podvodu. Finančná správa dospela k záveru, že VERAMI aj FAU vedeli alebo mohli a mali vedieť, že nimi nadobudnuté zdaniteľné plnenia sú poznačené daňovým podvodom. Neprijali však také opatrenia, ktoré by im umožnili vyhnúť sa účasti na podvode.
- 19 V rozsudku z 24. novembra 2022, *Finanzamt M*, C-596/21, EU:C:2022:921, Súdny dvor uviedol, že nevedomosť o existencii daňového úniku predstavuje implicitnú hmotnoprávnu podmienku práva na odpočítanie. Osobe, ktorá ju nespĺňa, musí byť odopreté právo na odpočítanie v plnom rozsahu. Cieľom povinnosti finančnej správy a súdu odoprieť právo na odpočítanie je najmä uložiť zdaniteľným osobám povinnosť starostlivosti. Pod povinnosťou starostlivosti sa rozumie požiadavka, aby sa pri každom hospodárskom plnení ubezpečili, že plneniami, ktoré uskutočňujú, sa nebudú podieľať na daňovom úniku. Takýto cieľ by nebolo možné účinne dosiahnuť, ak by sa odopretie práva na odpočítanie obmedzilo primerane len na tú časť súm zaplatených ako splatná DPH, ktorá zodpovedá sume, ktorá je predmetom daňového úniku. V opačnom prípade by sa zdaniteľné osoby len vyzývali k tomu, aby prijali vhodné opatrenia na obmedzenie dôsledkov prípadného daňového úniku, ale nie nevyhnutne k tomu, aby prijali opatrenia umožňujúce sa ubezpečiť, že plneniami, ktoré uskutočňujú, sa nebudú podieľať na daňovom úniku alebo ho uľahčovať. Skutočnosť, že zdaniteľná osoba nadobudla tovar alebo služby, hoci vedela alebo musela vedieť, že sa tým zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou daňového úniku spáchaného na vstupe, postačuje na vyvodenie záveru, že táto zdaniteľná osoba sa zúčastnila na tomto úniku. To je dostatočným dôvodom na to, aby táto osoba bola zbavená práva na odpočítanie, bez toho, aby bolo potrebné preukázať, že existuje riziko straty daňových príjmov.
- 20 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že zásady daňovej neutrality sa na účely odpočítania nemôže dovoľávať zdaniteľná osoba, ktorá sa zúčastnila na daňovom podvode (uznesenie zo 14. apríla 2021, *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20, EU:C:2021:266).
- 21 NSS z tejto aktuálnej judikatúry Súdneho dvora vyvodzuje záver, že účelom odopretia práva na odpočítanie dane z dôvodu, že obchodný reťazec bol postihnutý daňovým podvodom, nie je kompenzácia chýbajúcej dane vo verejnom rozpočte, ale ochrana systému DPH pred podvodmi. Toto opatrenie predstavuje predovšetkým prevenciu daňových podvodov, z čoho vyplýva, že má určitý odstrašujúci charakter. Prevencia by nebola účinná, ak by bolo možné doručiť chýbajúcu daň len v prípade jedného článku podvodného reťazca. Preto treba vychádzať z predpokladu, že ani jednému zo subjektov, ktoré sa vedome



zúčastnili na daňovom podvode, vôbec nevzniká právo na odpočítanie. Ak by finančná správa obmedzila odopretie odpočítania len na výber chýbajúcej dane, postupovala by diskriminačne, a to jednak voči subjektu, ktorému daň dorubí (subjekt bude zodpovedný za účasť na podvode bez toho, aby boli postihnuté aj ostatné články tohto reťazca, ktoré mohli o podvode tiež vedieť), a jednak voči poctivým subjektom, ktoré by boli týmto postupom neodôvodnene znevýhodnené oproti nepoctivým subjektom. Z uvedeného vyplýva, že finančná správa môže odoprieť odpočítanie v prípade všetkých článkov podvodného reťazca (pozri rozsudok NSS z 19. januára 2023, č. k. 1 Afs 101/2021-42, *Trimet Prag*, CZ:NSS:2023:1.Afs.101.2021.42, rozsudok z 26. januára 2023, č. k. 1 Afs 164/2021-52, *Z + M servis*, CZ:NSS:2023:1.Afs.164.2021.52, rozsudok z 29. marca 2023, č. k. 2 Afs 298/2021-69, *LAKUM - AP*, CZ:NSS:2023:2.Afs.298.2021.69, rozsudok z 27. apríla 2023, č. k. 7 Afs 160/2021-89, *T R I O D O N*, CZ:NSS:2023:7.Afs.160.2021.89, rozsudok z 25. októbra 2023, č. k. 1 Afs 1/2023-71, *FEPO - europalety*, CZ:NSS:2023:1.Afs.1.2023.71, alebo už rozsudok zo 7. septembra 2021, č. k. 6 Afs 158/2019-63, *KOVÁŘ plus*, CZ:NSS:2021:6.Afs.158.2019.63).

- 22 Vzhľadom na vyššie uvedené závery judikatúry Súdneho dvora a na ňu nadväzujúcej judikatúry NSS je zrejmé, že v prejednávanej veci došlo k prípustnému narušeniu daňovej neutrality tým, že právo na odpočítanie dane bolo odopreté nielen spoločnosti FAU, ale aj jej dodávateľovi spoločnosti VERAMI. Stalo sa tak totiž z dôvodu zapojenia týchto spoločností do daňového podvodu. Táto rovina zložitého vzťahu je teda dostatočne riešená v judikatúre Súdneho dvora a nevyvoláva potrebu položenia prejudiciálnej otázky. To by okrem iného ani nebolo možné, keďže táto rovina týkajúca sa časti daňového konania, ktorej výsledkom je správna výška dane, nie je predmetom súdneho preskúmania v prejednávanej veci.

*Ručenie za daň nezaplatenú poskytovateľom zdaniteľného plnenia*

- 23 Z článku 205 smernice 2006/112/ES vyplýva, že ponecháva členským štátom možnosť zaviesť solidárnu zodpovednosť za zaplatenie dane bez stanovenia podmienok tejto zodpovednosti. K nim sa do určitej miery vyjadril Súdny dvor, a to najprv v súvislosti s obsahovo podobným článkom 21 ods. 3 šiestej smernice Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (77/388/EHS).
- 24 Za zásadná treba považovať rozsudok z 11. mája 2006, *Federation of Technological Industries a i.*, C-384/04, EU:C:2006:309. Súdny dvor v tomto rozsudku zdôraznil, že členské štáty sú pri výkone právomocí, ktoré im boli zverené smernicami Únie, povinné dodržiavať všeobecné právne zásady, ktoré sú súčasťou právneho poriadku Európskej únie, a najmä zásady právnej istoty a proporcionality. Pokiaľ ide o zásadu proporcionality, je síce legitímne, že opatrenia prijaté členským štátom podľa článku 21 ods. 3 smernice Rady 77/388/EHS sa snažia čo najúčinnejšie chrániť platby do verejného rozpočtu,

nesmú však prekročiť rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie tohto cieľa. Článok 21 ods. 3 smernice Rady 77/388/EHS umožňuje, aby dotknutá osoba bola spoločne a nerozdielne zodpovedná za zaplatenie dane, ak v čase transakcie uskutočnenej v jej prospech vedela alebo musela vedieť, že daň splatná v súvislosti s touto transakciou alebo predchádzajúcou či nasledujúcou transakciou zostala nezaplatená. Štát pritom môže vychádzať z určitých domnienok, ktorých vyvrátenie predložením dôkazov o opaku však nemôže byť pre dotknutú osobu prakticky nemožné alebo neprímerane ťažké. Použitie domnienok nemôže viesť tomu, že by *de facto* vznikol systém zodpovednosti bez zavinenia, ktorý by presahoval rámec toho, čo je nevyhnutné na ochranu platieb do verejného rozpočtu. Osoby, ktoré prijímajú všetky opatrenia, ktoré je možné od nich rozumne požadovať na zabezpečenie, že ich transakcie nie sú súčasťou dodávateľského reťazca, ktorý obsahuje plnenie poznačené daňovým podvodom, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto transakcií bez toho, aby riskovali, že budú spoločne a nerozdielne zodpovedné za zaplatenie tejto dlžnej dane inou zdaniteľnou osobou.

- 25 K týmto záverom dospel Súdny dvor aj vo svojom rozsudku z 21. decembra 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij NV*, C-499/10, EU:C:2011:871.
- 26 Výkladom článku 205 smernice 2006/112/ES sa zaoberal Súdny dvor v rozsudku z 20. mája 2021, „*ALTI*“ *OOD*, C-4/20, EU:C:2021:397. Uviedol, že toto ustanovenie neupresňuje ani osoby, ktoré môžu členské štáty určiť za solidárnych dlžníkov, ani situácie, v ktorých možno takéto určenie vykonať. Je preto na členských štátoch, aby určili podmienky a spôsoby uplatňovania solidárnej zodpovednosti. So zreteľom na zásadu právnej istoty a zásadu proporcionality, vykladané rovnako ako v predchádzajúcich citovaných rozsudkoch, môžu členské štáty určiť na účely zabezpečenia účinného výberu dane iného solidárneho dlžníka ako je osoba povinná platiť daň. Toto určenie musí byť odôvodnené faktickým alebo právnym vzťahom medzi oboma solidárnymi spoludlžníkmi. Je na členských štátoch, aby spresnili osobitné okolnosti, za ktorých musí byť príjemca zdaniteľného plnenia považovaný za solidárne zodpovedného za zaplatenie dane dlhovanej jeho zmluvným partnerom, aj keď túto daň zaplatil v cene plnenia. Ďalej zopakoval vyššie zhrnuté závery rozsudku vo veci *Federation of Technological Industries a i.* Dodal, že v prípade zneužitia v oblasti DPH musí mať finančná správa v záujme efektívnosti možnosť vymáhať splatnú daň a celé jej príslušenstvo od každého zo zmluvných partnerov, ktorí sa na zneužití podieľali.
- 27 Z judikatúry Súdneho dvora teda vyplýva, že členským štátom prináleží určiť podmienky uplatňovania solidárnej zodpovednosti za zaplatenie dane. Tie však musia rešpektovať zásadu právnej istoty a zásadu proporcionality. Nie je možné uplatniť systém objektívnej zodpovednosti, ktorý by neumožňoval zbaviť sa zodpovednosti v prípade existencie dobrej viery založenej na uplatnení všetkých opatrení, ktoré možno legitímne požadovať na zabránenie účasti dotknutej osoby na podvode.

- 28 NSS vie o tom, že výkladom článku 205 smernice 2006/112/ES by sa mal Súdny dvor zaoberať aj vo veci C-331/23, *Dranken Van Eetvelde NV*. Z verejne dostupných informácií o tejto veci, najmä z formulácie prejudiciálnych otázok nevyplýva, že by sa mal Súdny dvor vyjadriť k otázke, ktorá je relevantná na posúdenie veci prejednávanej NSS.
- 29 Súdny dvor sa zatiaľ nezaoberal otázkou, či zásade proporcionality zodpovedná súbežné uplatnenie solidárnej zodpovednosti za nezaplatenú daň dodávateľa a odopretie práva na odpočítanie z dôvodu účasti na daňovom podvode, a to z rovnakých obchodných transakcií. A to navyše v situácii, keď zdaniteľná osoba, voči ktorej sa súbežne uplatňujú obe opatrenia, vedela alebo aspoň mohla a mala vedieť, že prijatím zdaniteľných plnení sa zúčastňuje na daňovom podvode a že jej dodávateľ nezaplatí daň zo zdaniteľných plnení, ktoré od neho prijala. Túto otázku preto nemožno považovať za *acte éclairée* a vzhľadom na jej nejednoznačnosť ani za *acte clair*.
- 30 NSS v súvislosti s tým uvádza, že súbežné uplatňovanie odopretia práva na odpočítanie dane a ručenia za zaplatenie dane dodávateľom vnútroštátne právo výslovne neupravuje. Je výsledkom správnej praxe finančnej správy, ktorej zákonnosťou sa NSS doposiaľ nezaoberal. Z hľadiska systematického výkladu vnútroštátneho práva sa zdá, že súbežné uplatňovanie týchto nástrojov nie je vylúčené. Odopretie práva na odpočítanie dane je nástrojom pri určovaní dane v rámci fázy daňového konania, ktorej výsledkom je zistenie správnej výšky dane. Okrem toho sa v tomto prípade týka vlastnej daňovej povinnosti spoločnosti FAU. Ručenie za nezaplatenú daň dodávateľa je naproti tomu nástrojom fázy platenia daní, ktorá nadväzuje na časť daňového konania, ktorej výsledkom je zistenie správnej výšky dane (pozri rozsudok NSS z 18. decembra 2018, č. k. 7 Afs 8/2018-56, *ARMOSTAV MÍSTEK*, CZ:NSS:2018:7.Afs.8.2018.56, a rozsudok z 24. januára 2022, č. k. 10 Afs 57/2021-65, *EKO Logistics*, CZ:NSS:2022:10.Afs.57.2021.65). Ručenie sa netýka vlastnej daňovej povinnosti spoločnosti FAU, ale dane na výstupe z prijatých zdaniteľných plnení, ktorú na faktúre vyčíslila VERAMI (t. j. dodávateľ spoločnosti FAU) a ktorú je povinná zaplatiť do verejného rozpočtu VERAMI. Hoci sa teda ručenie, ako aj odopretie práva na odpočítanie dane týkajú tej istej obchodnej transakcie (zdaniteľného plnenia), vzťahujú sa na daňové povinnosti rôznych zdaniteľných osôb. Ručenie sa týka daňovej povinnosti spoločnosti VERAMI (daň na výstupe), odopretia práva na odpočítanie sa týka daňovej povinnosti spoločnosti FAU (daň na vstupe).
- 31 Jedinou otázkou, ktorá vyvoláva pochybnosti o prípustnosti súbežného uplatnenia oboch opatrení voči spoločnosti FAU, je vhodnosť uplatnenia ručenia v situácii, keď už bolo spoločnosti FAU právoplatným rozhodnutím odopreté právo na odpočítanie dane z tých istých zdaniteľných plnení. Zásada proporcionality sa v kontexte článku 205 smernice 2006/112/ES vykladá tak, že opatrenia, ktorými sa členský štát snaží zabezpečiť čo najúčinnjšiu ochranu platieb do verejných rozpočtov, nesmie prekročiť rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie tohto cieľa. Na posúdenie prejednávanej veci je podstatné zodpovedať otázku, či odopretie práva na odpočítanie dane spoločnosti FAU z dôvodu, že prijaté

zdaniteľné plnenie je súčasťou obchodného reťazca postihnutého daňovým podvodom, je dostatočným opatrením na zabezpečenie ochrany platieb do verejného rozpočtu a dostatočným nástrojom boja proti daňovým podvodom. Ak by odopretie práva na odpočítanie dane spoločnosti FAU nepostačovalo na ochranu týchto verejných záujmov, a bolo by tak potrebné na dosiahnutie uvedených legitímnych cieľov využiť všetky prostriedky na vymoženie nezaplatenej dane spoločnosti VERAMI, je potrebné posúdiť, či uplatnenie inštitútu ručenia voči spoločnosti FAU (vzhlľadom na okolnosti prejednávanej veci) zodpovedá zásade proporcionality.

- 32 NSS sa nedomnieva, že by sa FAU mohla odvolávať na pravidlo vyplývajúce z judikatúry Súdneho dvora, podľa ktorého sa riziko spôsobené podvodným konaním tretej osoby má rozdeliť medzi dodávateľa a daňovú správu v súlade so zásadou proporcionality (rozsudok z 21. februára 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105). FAU totiž prinajmenšom mohla a mala vedieť, že sa prijatím zdaniteľného plnenia od spoločnosti VERAMI zapojila do daňového podvodu.
- 33 Na posúdenie položenej prejudiciálnej otázky Súdny dvorom môžu byť relevantné dve skutočnosti, ktoré už boli uvedené vyššie, je však vhodné ich opätovne výslovne uviesť. Prvou skutočnosťou je, že hoci finančná správa odoprela spoločnosti FAU právo na odpočítanie dane z plnení prijatých od spoločnosti VERAMI, stalo sa tak však až po vykonaní daňovej kontroly v konaní, v ktorom došlo k dorubeniu dane. V dôsledku toho bola spoločnosti FAU dorubená daň, ktorú však vzhlľadom na svoj úpadok nezaplatila. FAU teda nevyrovnala svoje záväzky voči verejnému rozpočtu, ktoré bezprostredne súvisia s odopretím práva na odpočítanie dane. Na to poukazuje žalovaný vo svojej kasačnej sťažnosti. Je však potrebné dodať, že takto vzniknutý daňový nedoplatok spoločnosti FAU možno vo všeobecnosti od tejto spoločnosti vymáhať. Treba dodať, že v prejednávanej veci len podľa pravidiel upravujúcich konkurzné konanie.
- 34 Druhá skutočnosť spočíva v tom, že ak by FAU z titulu ručenia zaplatila daňovú povinnosť svojho dodávateľa, nie je vzhlľadom na vnútroštátnu právnu úpravu subsidiarity ručenie za daňový nedoplatok príliš pravdepodobné, že by sa následne skutočne domohla náhrady od svojho dodávateľa (podrobnejšie pozri vyššie).

[omissis] [zopakovanie prejudiciálnej otázky]

[omissis] [vnútroštátne konanie]

[omissis]