



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudců JUDr. Evy Pechové a Mgr. Vadima Hlavatého ve věci

žalobce: **Autodíly BĚHÁLEK s.r.o.**, IČO 04041470
sídlem Růžová 972/1, 110 00 Praha 1
zastoupený advokátkou Mgr. Petrou Fenikovou
sídlem Bělehradská 572/63, 120 00 Praha

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 6. 2018, č. j. 7557/18/5300-22442-707666,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.
Základ sporu

- 1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního

úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 6. 2017, č. j. 3881681/17/2009-80542-109022, výzvu k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem (dále jen „výzva ze dne 21. 6. 2017“), kterou byl žalobce z titulu daňového ručitelství vyzván k úhradě nedoplatku daňového subjektu AŠ Financial Services a.s., sídlem Veselská 699, 199 00 Praha, DIČ CZ28499450 (dále jen „dlužník“) za zdaňovací období duben 2016.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

2. Žalobce namítal porušení zásady *ne bis in idem*. Uvedl, že žalovaný výzvou ze dne 21. 6. 2017 uložil žalobci povinnost uhradit daňový nedoplatek z titulu ručitelství za dlužníka, ačkoliv k tomu žalobce nebyl povinen. Zdůraznil, že rozhodnutím správce daně ze dne 18. 10. 2016, č. j. 7288720/16/2009-80542-109022, již bylo pravomocně rozhodnuto, že není povinen hradit za dlužníka z titulu ručitelství. Výzvou ze dne 21. 6. 2017 tudíž žalovaný porušil zásadu zákazu ne dvakrát v jedné věci podle § 101 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění rozhodném (dále jen „daňový řád“).
3. Žalobce namítal rovněž porušení práva na spravedlivý proces. Uvedl, že žalovaný zkrátil práva žalobce svým postupem při vydání výzvy ze dne 21. 6. 2017. Odkázal na Pokyn Generálního finančního ředitelství č. D-5, podle kterého byl žalovaný povinen výzvu odůvodnit. Dodal, že shodnou povinnost správních orgánů uvádí i judikatura Ústavního soudu, např. v rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 4. 3. 2009, sp. zn. II. ÚS 435/09. Namítal, že žalovaný tuto povinnost nerespektoval a zatížil tak výzvu ze dne 21. 6. 2017 vadou. Uvedl dále, že jej žalovaný vyzval ke splnění ručitelské povinnosti přesahující zákonný limit ručení. Poukázal na další čtyři výzvy k úhradě daně z titulu ručení za dlužníka ze dne 21. 6. 2017, které mu byly doručeny (tj. č. j. 5244521/17/2009-80542-109022, č. j. 5245803/17/2009-80542-109022, č. j. 5244982/17/2009-80542-109022 a č. j. 5245203/17/2009-80542-109022), a upozornil na to, že žalovaný uměle učinil pět samostatných výzev, aby obešel zákonný limit ručení. Shrnl, že se jedná o nedovolené obcházení zákona ze strany žalovaného, jehož následkem je zkrácení práv žalobce.
4. Závěrem žalobce namítal rozpor s právem Evropské unie. Uvedl, že podle evropského práva musí být ručení založeno na zavinění ze strany ručícího subjektu, aby ustanovení nepřekračovalo rámec čl. 205 Směrnice Rady 2006/112/ES (dále jen „směrnice“). Žalobce spatřoval rozpor s právem Evropské unie v novele provedené zákonem č. 502/2012 Sb., která rámec článku 205 směrnice překračuje. Uvedl, že česká právní úprava boje proti daňovým únikům je založena na prokazování zavinění na straně daňového subjektu. Za tímto účelem zákon zavádí skutkové podstaty, které zakládají nevyvratitelnou domněnku zavinění na straně ručícího daňového subjektu. Žalobce však odkázal na rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ve věci Federation of Technological Industries, v němž Soudní dvůr dospěl k závěru, že v takovýchto případech nelze nevyvratitelné domněnky připustit, jelikož by *de facto* daly vzniknout systému odpovědnosti bez zavinění, jdoucí nad rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu.
5. Žalobce navrhl, aby soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí i výzvu ze dne 21. 6. 2017.
6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 6. 9. 2018 plně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a na příslušný správní spis. Poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2017, č. j. 8 Afs 55/2005-74, a uvedl, že žalobní námitky jsou

totožné s námitkami obsaženými v odvolání, s nimiž se žalovaný vypořádal již v žalobou napadeném rozhodnutí.

7. Žalovaný odmítl porušení zásady *ne bis in idem*. Poukázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 12. 2017, sp. zn. 9 Af 82/2014. Konstatoval, že v daném případě došlo ke zrušení původní ručitelské výzvy (č. j. 5626890/16/2009-80542-109022) správcem daně v rámci autoremedury, a to z procesních důvodů, neboť tato neobsahovala skutkové okolnosti ani správní úvahu správce daně. Dovodil, že tudíž nemůže jít o porušení zásady *ne bis in idem*, neboť žalobci v předchozím řízení nebyla uložena ručitelská povinnost k úhradě nedoplatku.
8. Žalovaný upozornil na to, že žalobcem citovaný pokyn Generálního finančního ředitelství č. D-5 byl zrušen pokynem Generálního finančního ředitelství č. D-18, který se týká ručení v daňovém řízení. Dodal, že v případě žalobce bylo vydáno celkem pět ručitelských výzev, a to za zdaňovací období duben 2016, září 2016, listopad 2016, leden 2017 a únor 2017. Žalovaný měl za to, že výzva za zdaňovací období duben 2016, tedy výzva ze dne 21. 6. 2017, byla řádně odůvodněna. Konstatoval, že jediný limit, který zákon stanoví stran výše částky, k jejíž úhradě může být ručitel vyzván, vychází ze zásady akcesority, a to, že ručitel může být vyzván pouze k úhradě nedoplatku do výše vyměřené a neuhrazené daně. Shrnul, že žalobce byl jako ručitel vyzván k úhradě nedoplatku dlužníka na dani z plnění od něj přijatých.
9. Žalovaný následně uvedl, že novelou zákona č. 502/2012 Sb. byl do zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném (dále jen „ZDPH“) zaveden odstavec 3 u § 109. Cílem § 109 ZDPH je v souladu s cílem směrnice boj proti daňovým únikům. Dodal, že členským státům byla svěřena kompetence stanovit vnitrostátními předpisy, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň, což potvrzuje i žalobcem odkazovaný rozsudek Soudního dvora Evropské unie. Konstatoval, že znění § 109 ZDPH je promítnutím čl. 205 směrnice do českého právního řádu, jenž upravuje situace, za kterých vzniká daňovému subjektu povinnost ručit za neodvedenou daň. Ustanovení § 109 odst. 3 ZDPH zpřesňuje § 109 odst. 1 ZDPH, když přesně stanoví situaci, ve které osoba odlišná od daňového dlužníka věděla nebo vědět mohla a měla, že daň nebude zaplacená. Žalovaný uvedl, že dlužník byl označen jako nespolehlivý plátc (rozhodnutím ze dne 23. 2. 2015, č. j. 1222755/15/2009-52524-109386, zveřejněno dne 17. 3. 2015), přičemž tato skutečnost musela být žalobci známa nejen z veřejného registru, nýbrž také díky personální propojenosti obou subjektů. Konstatoval, že bylo na žalobci, aby posoudil rizika, která mu vzniknou z obchodování s nespolehlivým plátcem. Nelze tedy tvrdit, že by na žalobce bylo přenášeno riziko ručení bez ohledu na jeho zavinění, neboť se riziku ručitelství mohl vyhnout např. aplikací § 109a ZDPH; žalobce však rizika plynoucí z obchodování s nespolehlivým plátcem zcela ignoroval. Shrnul, že § 109 odst. 3 ZDPH nekonstruuje nevyvratitelnou domněnku zavinění, která by byla v rozporu se směrnicí či žalobcem citovaným rozsudkem Soudního dvora.
10. Žalovaný navrhl soudu, aby nedůvodnou žalobu zamítl.

III.

Obsah správního spisu

11. Dne 17. 3. 2015 byla správcem daně v registru plátců DPH zveřejněna informace, že dlužník je nespolehlivým plátcem.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

12. Správce daně žalobce jakožto ručitele vyzval k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem výzvou ze dne 18. 7. 2016, č. j. 5626890/16/2009-80542-109022. Žalobce se proti této výzvě odvolal a rozhodnutím správce daně ze dne 18. 10. 2016, č. j. 7288720/16/2009-80542-109022, bylo odvolání v plném rozsahu vyhověno a tato výzva byla zrušena. Správce daně v odůvodnění tohoto rozhodnutí ze dne 18. 10. 2016 uvedl, že po přezkoumání odvoláním napadeného rozhodnutí a námitek uvedených v odvolání zjistil, že jím vystavená výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem neobsahuje skutkové okolnosti ani správní úvahu správce daně.
13. Správce daně poté vydal výzvu ze dne 21. 6. 2017. Výzvou ze dne 21. 6. 2017 byl žalobce jakožto ručitel vyzván k úhradě nedoplatku dlužníka v částce 1 123 575 Kč do výše ručení, a to podle § 109 odst. 3 ZDPH. Ve výzvě ze dne 21. 6. 2017 je uvedeno, že správce daně vykazuje nedoplatek dlužníka ke dni 14. 6. 2017, a je v ní specifikováno pořadí, číslo jednacích a den vydání rozhodnutí, kterým byla dlužníku vyměřena daň (tj. příslušný platební výměr na daň z přidané hodnoty), den splatnosti, druh daně, částka nedoplatku dlužníka v Kč a částka ručení žalobce v Kč. V odůvodnění výzvy ze dne 21. 6. 2017 je rovněž uvedeno, že dlužník ke dni vydání této výzvy nezaplatil správci daně specifikované vykonatelné pohledávky v zákonné lhůtě a že žalobci je ustanovením § 109 odst. 3 ZDPH uložena zákonná povinnost ručení za daňový nedoplatek neuhrazený ve lhůtě jeho splatnosti dlužníkem. Správce daně ve výzvě ze dne 21. 6. 2017 uvedl, že údaj o nespolehlivosti dlužníka byl zveřejněn ke dni 17. 3. 2015. Konstatoval, že z kontrolního hlášení dlužníka zjistil, že dlužník uskutečnil plnění vůči ručiteli (tj. žalobci) v celkové výši 8 380 309,62 Kč, přičemž z tohoto zdanitelného plnění vznikla dlužníkovi povinnost odvést daň ve výši 1 759 865,13 Kč. Správce daně dále v přehledné tabulce specifikoval jednotlivé daňové doklady, data povinnosti přiznat daň ke dni, základy daně a DPH. Uvedl, že na základě daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2016 byla dlužníku pravomocně vyměřena daňová povinnost na této dani ve výši 1 123 575 Kč, přičemž tento nedoplatek nebyl k dnešnímu dni uhrazen. Jelikož tento nedoplatek je nižší než rozsah zákonného ručení ručitele v tomto zdaňovacím období (1 759 865,13 Kč), ručí ručitel za nedoplatek do výše vyměřené a neuhrazené daně v částce 1 123 575 Kč. Správce daně rovněž konstatoval, že dlužníka vyrozuměl o výši jeho nedoplatků, vyzval ho k dodatečné úhradě a upozornil jej na následky spojené s jejich neuhrazením, avšak bezvýsledně. Konstatoval, že u dlužníka eviduje nedoplatky na DPH delší dobu, tyto nejsou dobrovolně hrazeny a správci daně se nepodařilo zajistit majetek dlužníka, z něhož by mohl své pohledávky uspokojit. Dodal, že k vymožení nedoplatku správce daně nařídil daňovou exekuci, avšak pohledávka správce daně nebyla uhrazena.
14. Žalobce podal proti výzvě ze dne 21. 6. 2017 odvolání. Žalovaný toto odvolání žalobce žalobou napadeným rozhodnutím odmítl a výzvu ze dne 21. 6. 2017 potvrdil. Žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí stručně shrnul skutkový stav, přehledně vyjmenoval odvolací důvody, uvedl právní rámec posuzované věci, přičemž následně právní úpravu aplikoval na skutkový stav případu a vypořádal se s odvolacími námitkami žalobce.
15. Žalovaný konstatoval, že vzhledem k personální propojenosti žalobce a dlužníka lze důvodně předpokládat, že žalobce mohl vědět o majetkové a ekonomické činnosti dlužníka. Dodal, že je zřejmé, že žalobce měl povědomí o tom, že dlužník neplní své daňové povinnosti a je označen za nespolehlivého plátce, což bylo i zveřejněno v registru plátců DPH, ale přesto s dlužníkem dále obchodoval. Shrnul, že ve věci bylo prokázáno, že

v daném případě žalobce věděl nebo vědět měl a mohl, že poskytovatel plnění, tj. dlužník, se dostal, resp. dostane do postavení, kdy nebude schopen zaplatit daň, a věděl, že byl označen za nespolehlivého plátce. Uvedl, že skutečnosti a důkazy tvoří logický, ucelený soubor skutečností, ze kterého je patrné, že v daném případě lze jednání v dobré víře vyloučit. Konstatoval, že správce daně výzvu ze dne 21. 6. 2017 vydal, jelikož shledal naplnění zákonem stanovených podmínek pro jejich vydání podle § 109 ZDPH, přičemž ze spisového materiálu ověřil, že k výzvě byl přiložen platební výměr dlužníka za příslušné zdaňovací období. Žalovaný dospěl k závěru, že byly naplněny jak podmínky vyplývající z § 109 odst. 3 ZDPH, tak i podmínky dle § 171 odst. 1 a odst. 3 daňového řádu. Postup správce daně proto považoval za správný a výzvu ze dne 21. 6. 2017 za vydanou v souladu se zákonem.

16. Žalovaný uvedl, že rozhodnutím o odvolání ze dne 18. 10. 2016, č. j. 7288720/16/2009-80542-109022, bylo odvolání vyhověno, jelikož správce daně po přezkoumání odvoláním napadeného rozhodnutí zjistil, že vystavená výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem ze dne 18. 7. 2016, č. j. 5626890/16/2009-80542-10922, neobsahovala skutkové okolnosti ani správní úvahu správce daně. Tato výzva byla zrušena z procesních důvodů, jelikož byla zcela nepřezkoumatelná. Konstatoval, že vzhledem k tomu, že výzva byla zrušena z důvodu formálních nedostatků správcem daně a proti tomuto rozhodnutí správce daně nebylo brojeno odvoláním, bylo řízení pravomocně skončeno, a tudíž zde není překážka zahájení řízení. Uvedl dále, že z uvedeného vyplývá, že správce daně věc nikdy materiálně neposuzoval; ta byla autoremedurně (v kombinaci s uplynutím lhůty pro podání odvolání proti poslední uvedenému rozhodnutí) ukončena z důvodu formálních nedostatků. Dovodil, že žalobci na základě předcházejícího řízení nebyla uložena ručitelská povinnost k úhradě nedoplatku, tj. nejde o porušení zásady *ne bis in idem* ve smyslu § 101 odst. 4 daňového řádu. Uzavřel, že materiální posouzení věci je součástí právě až tohoto posuzovaného případu.
17. Žalovaný dále poukázal na to, že správcem daně bylo vydáno celkem pět výzev k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, neboť se jednalo o pět zdaňovacích období (duben, září, listopad 2016, leden a únor 2017). Dodal, že napadené výzvy byly řádně odůvodněny; součástí odůvodnění všech výzev je seznam jednotlivých daňových dokladů vystavených dlužníkem ve prospěch žalobce vždy za předmětné zdaňovací období. Konstatoval, že mu není zřejmé, co žalobce míní tvrzením o tom, že vymáhaný ručitelský závazek „přesahoval zákonný limit ručení“. Vysvětlil, že ručitel ručí za nedoplatek do výše vyměřené a neuhrazené daně, žalobce byl proto vyzván pouze k uhrazení dlužné částky. Hodnota plnění na vystavených dokladech v každém zdaňovacím období převyšovala částku, k jejímuž zaplacení byl žalobce vyzván. Shrnuje, že žalobce byl vyzván pouze do výše dlužníkovy nedoplatku na dani z plnění od něj přijatých, přičemž příslušné přesné částky uvedl v bodě [27] napadeného rozhodnutí. Žalovaný rovněž poukázal na to, že Pokyn Generálního finančního ředitelství č. D-5 byl nahrazen Pokynem č. D-18, podle kterého správce daně ve věci postupoval. Zdůraznil, že z tohoto Pokynu nevyplývá žádné specifikum pro zdůvodnění výzev, které by správce daně nerespektoval.
18. Žalovaný upozornil na to, že se správce daně řídil zásadou zákonnosti a postupoval v souladu s § 109 odst. 3 ZDPH. Správce daně dne 17. 3. 2015 zveřejnil v registru plátců DPH informaci, že dlužník je nespolehlivým plátcem. Předmětná plnění se uskutečnila právě v době, kdy byl dlužník označen za nespolehlivého plátce. Tím byla naplněna podmínka ručení příjemce zdanitelného plnění stanovená v § 109 odst. 3 ZDPH. Uzavřel,

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

že správce daně oprávněně vydal výzvu, když došlo k naplnění podmínek pro její vydání tak, jak je stanoveno v § 171 daňového řádu. Žalovaný blíže rozvedl podmínky, na jejichž základě je subjekt zařazen do evidence nespolehlivých plátců. Žalovaný taktéž odmítl námitku žalobce spočívající v tom, že § 109 odst. 3 ZDPH je v rozporu s čl. 205 směrnice, neboť zavádí nevyvratitelnou domněnku zavinění na straně ručícího daňového subjektu. Podrobněji se zabýval cílem ustanovení § 109 ZDPH a směrnice a dospěl k závěru, že znění § 109 ZDPH je promítnutím čl. 205 směrnice do českého právního řádu. Citované zákonné ustanovení upravuje v souladu s cíli směrnice specifické situace, za kterých daňovému subjektu vzniká povinnost ručit za odvedenou daň. Dodal, že jedna z těchto situací je stanovena v § 109 odst. 3 ZDPH, který navazuje na § 109 odst. 1 ZDPH. Shrnu, že § 109 odst. 3 ZDPH není v rozporu se směrnicí nebo s žalobcem citovaným rozsudkem Soudního dvora Evropské unie, neboť předmětným ustanovením není stanovena nevyvratitelná domněnka zavinění; sama skutková podstata zakládající povinnost ručení v sobě obsahuje vědomostní test, který bezpečně prokazuje zavinění žalobce. Dodal, že v posuzovaném případě navíc vědomost žalobce vyplývá i ze samotné skutečnosti personální propojenosti ručitele a dlužníka. Žalobci muselo být vzhledem k této personální propojenosti známo, že dlužník splnil podmínky pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcu. Žalobce tedy věděl o tom, že dlužník byl za nespolehlivého plátce označen, a to nejen z veřejně dostupného registru plátců DPH, a přesto s ním dále obchodoval. Uzavřel, že žalobce musel vědět, že dlužník daň neuhradil a nehradí, a přesto od něj dál pořizoval zdanitelná plnění.

IV.

Posouzení žaloby

19. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání podle § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), neboť žalobce i žalovaný s tímto postupem souhlasili.
20. Na základě podané žaloby přezkoumal Městský soud v Praze napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.).
21. Žaloba není důvodná.
22. Při posouzení věci soud vyšel z následující právní úpravy:
23. Podle § 109 odst. 1 ZDPH *„[p]látce, 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 uskutečnění zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty na takové plnění 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.“*
24. Podle § 109 odst. 3 ZDPH *„[p]říjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je v okamžiku jeho uskutečnění nebo poskytnutí úplaty na něj o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je nespolehlivým plátcem.“*

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

25. Podle § 101 odst. 4 daňového řádu „*[p]řiznat stejné právo nebo uložit stejnou povinnost lze ze stejného důvodu témuž příjemci rozhodnutí pouze jednou.*“
26. Podle § 171 odst. 1 daňového řádu „*[n]edoplatek 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.*“
27. Podle § 171 odst. 3 daňového řádu „*[v]ýzvu 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.*“
28. Soud nejprve uvádí, že institutem ručení příjemce zdanitelného plnění, jak je zakotven v § 109 ZDPH, se Nejvyšší správní soud již zabýval. Např. v rozsudku ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017-33, se Nejvyšší správní soud vyjádřil k souladu § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH s evropským právem, jakož i k ručení v oblasti daní z přidané hodnoty obecněji. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku mj. konstatoval, že zakotvení ručení do oblasti správy daně z přidané hodnoty vychází z článku 205 směrnice. Členské státy mohou stanovit, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň. Mohou rovněž v souladu s cíli směrnice přijmout veškerá opatření potřebná k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.
29. Procesní úprava pro aplikaci daňového ručení je obsažena v § 171 a § 172 daňového řádu. Z uvedených ustanovení vyplývá, že daňový nedoplatek je povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá a pokud mu správce daně ve výzvě sdělí stanovenou daň, za kterou ručí, a současně jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě. Výzvu ručiteli lze vydat, pokud nebyl nedoplatek uhrazen daňovým subjektem (dlužníkem), ačkoliv ten byl o jeho úhradu bezvýsledně upomenut, a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání, pokud není zřejmé, že vymáhání na něm by bylo prokazatelně bezvýsledné. Uvedené podmínky musí být splněny kumulativně.
30. Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku dovodil, že i pro ručení zakotvené v § 109 ZDPH platí obecná východiska právní teorie. Jedná se tedy o institut zajišťovací, jenž přistupuje k hlavnímu závazku, čímž má akcesorický charakter, a je proto existenčně vázán na zajištěný hlavní závazek a sleduje jeho osud. Rozsah ručení je odvozen od hlavního závazku. Institut zaniká společně se závazkem hlavním, není-li zákonem stanoveno jinak (§ 171 odst. 2 daňového řádu). Dalším znakem ručení je jeho subsidiární povaha; jelikož může nastoupit až v okamžiku, kdy dlužník nesplní svůj dluh (nebo jeho část), který je ručením zajištěn.
31. Jak již bylo uvedeno výše, směrnice v článku 205 umožňuje členským státům stanovit, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň. Toto ustanovení směrnice bylo v podobě institutu ručení za nezaplacenou daň implementováno do ZDPH rovněž v § 109. S účinností od 1. 4. 2011 bylo do ZDPH poprvé zakotveno ručení příjemce zdanitelného plnění v případech vymezených v § 109 odst. 1 písm. a) až c) a odst. 2 [nyní odst. 2 písm. a)]. Z § 109 odst. 1 ZDPH přitom vyplývá, že důkazní břemeno stran skutečností zde uvedených leží jednoznačně na správci daně. To, že ručitel v okamžiku uskutečnění plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že dodavatel má v úmyslu nezaplatit daň či získat daňovou výhodu, musí správce daně, pokud bude požadovat ručení

ze strany příjemce plnění, ručiteli prokázat. V případech uvedených v § 109 odst. 1 ZDPH musí být rovněž splněna podmínka, že ručitel o výše popsaných skutečnostech věděl či vědět mohl již v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění. Nelze mu tedy přičítat k tíži skutečnosti, které nastanou ex post, tedy až poté, kdy k uskutečnění zdanitelného plnění došlo. Rozsah ručení byl následně v ZDPH rozšiřován o další skutkové podstaty ručení, přičemž od 1. 1. 2013 bylo zakotveno mimo jiné ručení příjemce při přijetí plnění od tzv. nespolehlivého plátce (§ 109 odst. 3 ZDPH). (Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017-33.)

32. Soud v této souvislosti odkazuje na bod [34] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017-33, v němž Nejvyšší správní soud shrnul příslušnou judikaturu Soudního dvora Evropské unie, a to tak, že „[j]udikatura SDEU dovodila, že členské státy mohou přijmout takovou právní úpravu, která stanoví, že osoba povinná k dani, v jejíž prospěch se dodání zboží nebo poskytnutí služeb uskutečnilo a která věděla, nebo měla důvody se domnívat, že by daň z přidané hodnoty nebo její část splatná za uvedené dodání zboží nebo poskytnutí služeb, nebo za jakékoli předchozí nebo následné dodání zboží nebo poskytnutí služeb, zůstala nezaplacena, může být spolu s daňovým dlužníkem společně a nerozdílně odpovědná za odvod uvedené daně. Taková právní úprava musí nicméně dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí právního řádu Evropské unie, a zejména zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality (viz rozsudky SDEU C-384/04, ze dne 8. 6. 2000, Schlosstrasse, C-396/98, Recueil, s. I-04279, ze dne 26. 4. 2005, „Goed Wonen“, C-376/02, Sb. rozh., s. I-03445).“ Soud podotýká, že pokud se žalobce dovolával rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci Federation of Technological Industries, jedná se o rozsudek ve věci C-384/04. Soud v této souvislosti poukazuje na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-499/10, v němž Soudní dvůr s odkazem na svůj rozsudek ve věci C-384/04 konstatoval, že „[v]nitrostátní opatření, která de facto zavádí systém společné a nerozdílné odpovědnosti bez zavinění, jdou nad rámec toho, co je k ochraně plateb do veřejného rozpočtu nezbytné. Přenesení odpovědnosti za zaplacení daně z přidané hodnoty na jinou osobu než daňového dlužníka – i když je touto jinou osobou oprávněný daňový skladovatel – ač jí nebylo umožněno zbavit se této odpovědnosti předložením důkazu o tom, že s jednáním uvedeného daňového dlužníka neměla nic společného, je tedy třeba považovat za neslučitelné se zásadou proporcionality. Podle Soudního dvora je totiž zjevně nepřiměřené uvedené osobě bezpodmínečně přičítat ztrátu daňových příjmů způsobenou jednáním třetí osoby povinné k dani, na které nemá prvně jmenovaná osoba žádný vliv.“
33. V projednávané věci přistoupil správce daně k uplatnění ručení podle § 109 odst. 3 ZDPH, neboť žalobce přijal plnění od tzv. nespolehlivého plátce. V projednávané věci je přitom mezi účastníky nesporné, že žalobce v daném zdaňovacím období přijal plnění od dlužníka, o kterém byla v rozhodném okamžiku zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je nespolehlivým plátcem. Žalobce ani nenamítal, že by mu tato skutečnost o dlužníku nebyla známa. Žalobce však namítal rozpor s právem Evropské unie, který spatřoval v novele ZDPH provedené zákonem č. 502/2012, kterou bylo do ZDPH mj. doplněno právě ustanovení § 109 odst. 3. Uvedl, že § 109 odst. 3 ZDPH obsahuje skutkovou podstatu, která zakládá nevyvratitelnou domněnku zavinění, resp. odpovědnost bez zavinění, což je nepřipustné.
34. Soud shodně s rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 27. 9. 2018, č. j. 6 Af 5/2018-73, uvádí, že postup podle § 109 odst. 3 ZDPH v sobě zahrnuje prvek zavinění za příslušné jednání, přičemž toto zavinění [tedy konstrukce „vědět měl a mohl“, užitá výslovně v § 109

odst. 1 zákona a judikaturou vztažená i na § 109 odst. 2 písm. b) zákona], je obsaženo přímo ve vymezení příslušného jednání osoby ve skutkové podstatě. Jinými slovy řečeno, pokud zákon určitý postup podmiňuje existencí evidence osoby ve veřejně přístupném seznamu, jedná se ode dne zveřejnění této informace na straně případných ostatních osob, které přijímají zdanitelná plnění od osoby, o níž byla informace tímto způsobem zveřejněna, o skutečnost, která těmto musí a má být známa. Zveřejnění uvedené informace tak zároveň naplní požadavek vědomosti o případné nespolehlivosti určitého plátce, a tím i možného postupu z takového statusu vyplývajícího. Nejedná se podle názoru soudu o uplatnění ručení na základě pouhého stavu, tedy jednání bez zavinění, neboť zavinění (minimálně v nedbalostní rovině) je obsaženo v tom, že osoba má příslušný status nespolehlivého plátce a tato informace je veřejně přístupná. Soud proto dospěl k závěru, že tento postup odpovídá jak směrnici, tak i judikatuře Soudního dvora Evropské unie, protože příslušný test „vědět měl a mohl“ přímo stanoví právní norma ve své hypotéze, kterou soud spatřuje ve zveřejnění informace o nespolehlivém plátcí.

35. Soud shrnuje, že obsahem § 109 odst. 3 ZDPH je situace, kdy při přijetí zdanitelného plnění je na straně příjemce tohoto plnění vědomost o tom, že plnění přijímá od nespolehlivého plátce. Úprava § 109 odst. 3 ZDPH v sobě přitom zahrnuje prvek zavinění za příslušné jednání. Toto zavinění, tedy konstrukce „vědět měl a mohl“, užitá výslovně v § 109 odst. 1 ZDPH, je obsaženo přímo ve vymezení příslušného jednání osoby ve skutkové podstatě. Vzhledem k tomu, že § 109 odst. 3 ZDPH vědomostní test „vědět měl a mohl“ obsahuje, je tato právní úprava v souladu se směrnicí i judikaturou Soudního dvora Evropské unie. Soud proto nemá námitku žalobce za důvodnou.
36. Žalobce dále namítal, že v důsledku porušení zásady *ne bis in idem* došlo k porušení jeho práv, přičemž odkazoval na rozhodnutí správce daně ze dne 18. 10. 2016, č. j. 7288720/16/2009-80542-109022. Soud uvádí, že obecně platná zásada *ne bis in idem*, která brání tomu, aby v jedné a téže věci mohlo být rozhodováno vícekrát, je zakotvena v § 101 odst. 4 daňového řádu. Smyslem ustanovení § 101 odst. 4 daňového řádu je vyloučit, aby témuž subjektu bylo ze stejného důvodu účinně přiznáno stejné právo nebo uložena stejná povinnost dvakrát. Podmínkou zákazu rozhodovat podruhé je tudíž totožnost věci, která je dána totožným předmětem řízení („z téhož důvodu“) a totožným příjemcem rozhodnutí.
37. V projednávané věci žalobce spatřoval porušení zásady *ne bis in idem* v existenci rozhodnutí správce daně ze dne 18. 10. 2016, č. j. 7288720/16/2009-80542-109022. Soud konstatuje, že žalobcem uvedeným rozhodnutím správce daně ze dne 18. 10. 2016, č. j. 7288720/16/2009-80542-109022, byla v rámci autoremedury zrušena výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem ze dne 18. 7. 2016, č. j. 5626890/16/2009-80542-109022. Takové rozhodnutí pak nemohlo založit rozpor se zásadou *ne bis in idem*, jelikož jím nebyla žalobci uložena žádná povinnost. Neúčinné uložení povinnosti, ať již k němu došlo rozhodnutím správního orgánu, které pozbylo účinnosti ze zákona, nebo rozhodnutím, jež bylo následně zrušeno odvolacím orgánem (popřípadě – jako právě v tomto případě – správním orgánem v rámci autoremedury) či správním soudem, je z pohledu zásady *ne bis in idem* bezvýznamné. Neúčinné rozhodnutí totiž nezakládá překážku věci pravomocně rozhodnuté a nebrání vydání nového rozhodnutí v téže věci. Soud v této souvislosti poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019, č. j. 6 Afs 197/2018-30, v němž se v bodě [20] odůvodnění uvádí, že „[v] § 101 odst. 4 daňového řádu je zakotvena obecně platná zásada *ne bis in idem*, která brání tomu, aby v jedné a téže věci mohlo být

rozhodováno vícekrát. Vzhledem k tomu, že dotčené ustanovení užívá spojení přiznat stejné právo (...) lze ze stejného důvodu témuž příjemci pouze jednou, je zřejmé, že negativní rozhodnutí o žádosti nezakládá překážku věci rozsouzené. Proto byla-li žádost účastníka řízení zamítnuta, nejedná se o rozhodnutí, kterým bylo přiznáno právo, a takové rozhodnutí nemůže bránit tomu, aby správní orgán při posuzování nového návrhu dospěl s ohledem na nově zjištěný skutkový stav k odlišným skutkovým závěrům. Tento výklad podporuje i komentářová literatura, z které cituje stěžovatel: „Zásada *ne bis in idem* se neuplatní též v případě tzv. negativních rozhodnutí, tedy tam, kde nebylo vyhověno návrhu či žádosti osoby zúčastněné na správě daní, správce daně vydal zamítavé rozhodnutí, nepřiznal tímto rozhodnutím žádná práva a nezaložil žádné povinnosti ani jejich existenci pozitivně nedeclaroval. V takových případech není vyloučeno konat v případě nového podání nové řízení a vydat nové rozhodnutí, zejména za situace, kdy vydání „pozitivního“ rozhodnutí bylo vázáno na více podmínek, přičemž žadatel původně splnil jen některé z nich a v novém podání splnil i podmínky zbývající.“ (srovnej Baxa, J. a kol. *Daňový řád, Komentář. Wolters Kluwer: Praha, 2011*).“ Soud proto dospěl k závěru, že zásada *ne bis in idem* ve smyslu ustanovení § 101 odst. 4 daňového řádu nebránila vydání výzvy ze dne 21. 6. 2017 ani žalobou napadeného rozhodnutí, neboť žalobcem odkazovaným rozhodnutím správce daně nebyla žalobci založena žádná povinnost; tímto rozhodnutím byla toliko zrušena původní ručitelská výzva, a to v rámci autoremedury z procesních důvodů, resp. pro nepřezkoumatelnost. Rozhodnutí správce daně ze dne 18. 10. 2016, č. j. 7288720/16/2009-80542-109022, je tedy neúčinným rozhodnutím, které již nevyvolává žádné právní následky, a tudíž nebrání tomu, aby byly žalobci uloženy stejné povinnosti novým rozhodnutím. Ani tuto námitku žalobce tudíž soud neshledal důvodnou.

38. Žalobce namítal také porušení jeho práva na spravedlivý proces. Uvedl, že žalovaný, resp. správce daně nesplnil svou povinnost výzvy ze dne 21. 6. 2017 řádně odůvodnit. Namítal rovněž, že jej žalovaný vyzval ke splnění ručitelské povinnosti přesahující zákonný limit ručení.
39. Soud konstatuje, že žalovaný, resp. správce daně ve výzvě ze dne 21. 6. 2017 uvedl, na základě jakého ustanovení a jakých skutkových okolností dovozuje žalobcovu zákonnou povinnost ručení, sdělil mu stanovenou daň, za kterou ručí, a současně jej vyzval k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě. Uvedl, že nedoplatek nebyl dlužníkem uhrazen, ačkoliv ten byl o jeho úhradu bezvýsledně upomenut, a že nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání na dlužníku. Ve výzvě ze dne 21. 6. 2017 je přesně specifikováno, v jakých částkách je ručení uplatňováno, přičemž v odůvodnění jsou výslovně specifikována jednotlivá zdanitelná plnění, a to čísla jednotlivých daňových dokladů vystavených dlužníkem ve prospěch žalobce za předmětné zdaňovací období, datem povinnosti přiznat daň a základem daně. Z výroku a odůvodnění výzvy ze dne 21. 6. 2017 je tak konkrétně seznatelné, na která zdanitelná plnění je ručení uplatněno. K výzvě ze dne 21. 6. 2017 byla rovněž připojena kopie příslušného rozhodnutí o stanovení daně (platební výměr). Soud z uvedených důvodů neshledal v odůvodnění výzvy ze dne 21. 6. 2017 žalobcem tvrzené nedostatky, a to ani s ohledem na Pokyny Generálního finančního ředitelství (ať již D-5 nebo D-18, jelikož oba kladou na odůvodnění výzvy k úhradě nedoplatku ručitelem v podstatě tytéž požadavky). Soud rovněž konstatuje, že žalobce nenamítal žádné konkrétní nedostatky odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí nebo výzvy ze dne 21. 6. 2017 a tak tato jeho strohá tvrzení zůstala jen v obecné rovině. Žalobce dále toliko obecně namítal, že byl žalovaným vyzván ke splnění ručitelské povinnosti přesahující zákonný limit ručení. Žalobce neuvedl, z čeho dovozuje překročení zákonem stanoveného

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

rozsahu ručení žalovaným. Pokud žalobce spatřoval překročení rozsahu ručení ve vydání pěti různých výzev, tak tato argumentace není případná, neboť každá výzva se týkala jiného zdaňovacího období a tedy i jiné nezaplacené daně z jiného zdanitelného plnění, resp. jiného „hlavního závazku“. Soud dodává, že rozsah ručení je odvozen právě od hlavního závazku, přičemž z žalobou napadeného rozhodnutí, jakož i výzvy ze dne 21. 6. 2017 je zřejmé, že tento rozsah nebyl překročen. Soud shrnuje, že žalobou napadené rozhodnutí i výzva ze dne 21. 6. 2017 jsou dostatečně odůvodněny, přičemž je zřejmé, že žalobce nebyl vyzván k ručení ve větším rozsahu, než k jakému byl povinen. Soud proto shledal i tuto námitku žalobce nedůvodnou.

V.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

40. Lze tak uzavřít, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a judikaturou soudů, soud ve správním řízení neshledal ani procesní pochybení, která by měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, proto soud nedůvodnou žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
41. Výrok o nákladech řízení pod bodem II. rozhodnutí je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve věci samé úspěšný a úspěšnému žalovanému však prokazatelné náklady řízení nad rámec běžných činností správního úřadu nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 1. října 2020

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.