



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Petra Hluštíka, Ph. D. a JUDr. Martina Láníčka ve věci

žalobce: **ABC Kovopit-engineering, spol. s r. o.**  
sídlem K Ochozi 666, 593 01 Bytřice pod Pernštejnem  
zastoupen daňovým poradcem T. G., daňová kancelář s. r. o.

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 11. 2018, č. j. 50877/18/5300-21444-706361

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 11. 2018, č. j. 50877/18/5300-21444-706361 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 21 715 Kč, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám daňového poradce T. G., daňová kancelář.

### Odůvodnění:

#### *Vymezení věci*

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 14. 1. 2019 domáhal přezkoumání shora uvedeného rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 11. 2018, č. j. 50877/18/5300-21444-706361, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti výzvám Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále také jen „správce daně prvního stupně“) ze dne 26. 2. 2018 žalobci jako ručiteli k zaplacení daňového nedoplatku. Správce daně prvního stupně těmito výzvami vyzval žalobce jako ručitele k zaplacení daňového nedoplatku podle § 109 odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) u daňového subjektu DZX potravinářská s. r. o., v celkové částce 1 084 237 Kč. Správce daně zjistil, že si uvedená společnost založila bankovní účet č. X vedený u Komerční banky, a.s., přičemž tento účet nebyl správcem daně zveřejněn způsobem umožňující dálkový přístup. Na tento účet přitom žalobce uhradil této společnosti faktury č. 20150037 a 20150038 za zdanitelné plnění uskutečněné dne 27. 10. 2015 a 27. 11. 2015. Podle správce daně došlo k naplnění podmínek podle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH. K odvolání žalobce žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím. Meritem věci je posouzení, zda správce daně i žalovaný vydali zákonným způsobem ručitelské výzvy a zda se žalovaný řádně vypořádal se všemi odvolacími námitkami.
2. Žalobce připomněl právní úpravu ručení dle ZDPH a namítl, že správce daně nesprávně aplikoval ZDPH v nesprávném znění, což dosvědčuje nedůslednost v jeho postupech. Především však žalobce namítl nezákonnost výzev, přičemž svůj závěr opřel o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017-33, ve kterém uvedený soud uzavřel, že právní úpravu obsaženou v § 109 ZDPH a jeho jednotlivých odstavcích nelze posuzovat odděleně, když aplikace znění odst. 2 § 109 ZDPH by znamenala bezprecedentní zásah do práv daňového subjektu a byla by v rozporu s unijní úpravou, neboť by docházelo k ručení bez zavinění.
3. Žalovaný se k uvedené námitce, kterou žalobce uplatnil již v odvolání, vyjádřil v bodě 31 napadeného rozhodnutí, když ve své argumentaci odkázal na § 109a ZDPH a uvedl, že samotné naplnění podmínky stanovené v § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH vylučuje dobrou víru daňového subjektu. Z uvedeného důvodu tak podle žalovaného nelze aplikovat uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu. Podle žalobce však Nejvyšší správní soud zcela jednoznačně uzavřel, že při aplikaci skutkové podstaty dle § 109 odst. 2 ZDPH je vždy nutno posuzovat splnění podmínek odstavce 1, tedy že plátce v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty na takové plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že nedojde k úhradě daně, a to některým z případů uvedeným v odst. 1 písm. a) až c).

4. Správce daně ani žalovaný neunesli své důkazní břemeno dle § 109 odst. 1 ZDPH, když ve výzvě i v napadeném rozhodnutí zcela absentuje jakákoliv indicie či úvaha o tom, že žalobce věděl či vědět měl a mohl v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění, že daň nebude úmyslně zaplacená, že plátce se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit nebo dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.
5. Žalobce nakonec poukazuje na liknavý postup správce daně, který ve výzvách nijak nespecifikoval, jakým způsobem byl či nebyl daňový nedoplatek vymáhán v souladu s § 171 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Žalovaný v napadeném rozhodnutí upřesnil, jaké úkony správce daně učinil k vymození nedoplatku, přičemž je patrné, že k vymáhání přistoupil správce daně až v průběhu roku 2017. Podle žalobce dochází k nezákonnému přenosu daňové povinnosti z jiného subjektu na něj.
6. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Uvedl, že se na rozdíl od žalovaného domnívá, že je nutné posuzovat jednotlivé skutkové podstaty uvedené v § 109 odst. 2, 3 a 4 ZDPH ve vztahu k § 109 odst. 1 ZDPH individuálně, a to s ohledem na charakter jejich skutkových podstat. Jednání daňového subjektu naplňující samotné skutkové podstaty bez dalšího, vzhledem ke své povaze a vzhledem k možnosti ověření obchodního partnera na internetu znamená přijetí rizika vyplývajícího z ignorování rizikových znaků obchodních partnerů či obchodních případů označených v § 109 odst. 2, 3 a 4 ZDPH. Ke své argumentaci poukázal na bod 31 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017-33. Žalovaný dále podotkl, že nelze odhlédnout od toho, že pokud je obchodním partnerem výslovně požadována platba na nezveřejněný účet, má daňový subjekt možnost buď taková nestandardní obchodní případ odmítnout nebo ho zrealizovat za využití § 109a ZDPH.

#### *Zjištění z obsahu správních spisů*

7. Ze správních spisů soud pro účely přezkumu napadeného rozhodnutí zjistil, že správce daně prvního stupně zjistil u společnosti DZX potravinářská s. r. o. nedoplatek na DPH v celkové výši 2 153 704 Kč (bez příslušenství), přičemž u uvedené společnosti se nepodařilo realizovat vymození tohoto nedoplatku formou exekuce příkázáním pohledávky z účtu, když účty uvedené společnosti byly zrušeny z důvodu nepovoleného debetu. Dne 26. 2. 2018 vyzval správce daně žalobce dvěma výzvami k úhradě daňového nedoplatku za společnost DZX potravinářská s. r. o. z titulu ručení dle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH k částce 55 135 Kč a 1 029 105 Kč. Výzvy odůvodnil tím, že žalobce uhradil úplatu za zdanitelné plnění uvedené společnosti dne 20. 11. 2015 na účet č. X, který nebyl zveřejněn v souladu s § 96 ZDPH, potažmo § 128 a § 129 daňového řádu způsobem umožňujícím dálkový přístup. Tím podle správce daně prvního stupně došlo k naplnění podmínek pro vznik ručitelské povinnosti žalobce dle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH. K odvolání žalobce rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím. Shledal správným napadené výzvy vydané správcem daně prvního stupně. K námitce nutného souladu § 109 odst. 1 ZDPH a § 109 odst. 2 ZDPH žalovaný uvedl, že účelem zavedení právní úpravy dle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH byla prevence daňových úniků, kdy zdanitelné plnění, které dodavatel požaduje uhradit na jiný účet, než určil jako účet, který má správce daně zveřejnit, lze považovat za podezřelý, zakládající pochyby o standardnosti předmětného plnění a důvěryhodnosti předmětného dodavatele. ZDPH tak explicitně vymezuje rizikovou situaci, s níž je vznik ručení spojen. Zákonodárce tak chování popsané v § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH nevylučuje, je však na adresátu právní normy, aby v případě tohoto chování zvážil, zda

hodlá, i přes rizikový znak transakce, bez dalšího akceptovat nebezpečí neuhrazení daně dodavatelem. Při naplnění podmínky § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH je tedy vyloučena dobrá víra daňového subjektu. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017-33 řeší jinou skutkovou podstatu, a to ručení dle § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH, tedy platby na zahraniční účet.

### ***Posouzení věci krajským soudem***

8. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
9. Dne 6. 12. 2019 proběhlo ústní jednání, u kterého účastníci setrvali na svých stanoviscích.
10. Podstatnou otázkou pro rozhodnutí ve věci je, zda pro vznik ručitelské povinnosti dle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH postačí „pouhé“ naplnění podmínek daných tímto ustanovením, bez současného naplnění podmínek daných § 109 odst. 1 ZDPH, tedy zda příjemce zdanitelného plnění (zde žalobce) ručí také za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je úplata za toto plnění poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet než účet poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup, a pokud úplata za toto plnění překračuje dvojnásobek částky podle zákona upravujícího omezení plateb v hotovosti, při jejímž překročení je stanovena povinnost provést platbu bezhotovostně.
11. Žalobce se dovolává závěrů vyslovených v již vícekrát citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017-33, který se zabýval obdobnou otázkou, avšak ve vztahu k dikci § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH. Dospěl přitom k závěru, že „Z výslovné dikce § 109 odst. 1 zákona o DPH 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 odstavci v § 109 odst. 1 uvedeného zákona musí být rovněž splněna podmínka, že ručitel o výše popsanych 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.

*Rovněž pro případ ručení dle § 109 odst. 2 písm. a) zákona o DPH musí správce daně prokázat, že cena daného plnění je zcela zjevně odchýlná (a to nápadně nižší než cena obvyklá či nápadně vyšší než cena obvyklá) od obvyklé ceny; na ručiteli potom je, aby vysvětlil případné ekonomické důvody pro vzniklou odchylku ceny od ceny obvyklé (jinými slovy, aby se z podezření o vědomém jednání se záměrem neuhrazení daně vyvinil). Výchozím pro vznik tohoto ručitelského vztahu je tedy závěr o tom, že sjednaná úplata za plnění byla zcela zjevně odchýlná od ceny obvyklé a o tom, že takováto zjevně odchýlná úplata nebyla ekonomicky opodstatněná. Předpokládá se, že osoba povinná k dani měla důvody se domnívat, že se jedná o případ, kdy by DPH nebo její část splatná za uvedené dodání nebo za jakékoli předchozí nebo následné dodání dotčeného zboží, zůstala nezaplacena, pokud byla od ní požadovaná cena buď nižší než nejnižší cena, kterou mohla rozumně očekávat, že by zaplatila za uvedené zboží na trhu, nebo nižší než cena požadovaná za jakékoli předchozí dodání téhož zboží. Tato domněnka může být vyvrácena prokázáním toho, že nižší cenu zaplacenou za zboží lze přičíst okolnostem nezávislým na*

nezaplacení DPH. Výrazně odlišná cena [§ 109 odst. 2 písm. a) zákona o DPH] je i v judikatuře SDEU akceptována jako indikátor podvodného jednání – viz výše uvedený rozsudek C-384/04.

*...Nejvyšší správní soud především nemůže přisvědčit krajskému soudu (a rovněž žalobkyni) stran interpretace § 109 zákona o DPH, pokud posuzuje odst. 1 a 2 uvedeného ustanovení odděleně. Při striktním oddělení a samostatném posuzování jednotlivých odstavců v rámci téhož ustanovení pouze z hlediska jazykového výkladu by bylo totiž možno dospět i k závěru, že odst. 2, nebylo-li by možno vycházet z legislativní zkratky zavedené v odst. 1, lze vztahovat na jakákoli zdanitelná plnění, tedy nikoli pouze na ta s místem plnění v tuzemsku (neboť z textu odst. 2 se podává, že se jedná o jakákoliv zdanitelná plnění, aniž by bylo stanoveno kde a mezi kým). Takový výklad však i s ohledem na skutkové podstaty uvedené v odst. 2 je zcela absurdní a taková úprava by byla nepochybně s evropským právem v rozporu. Nejvyšší správní soud již opakovaně judikoval, že nelze vycházet pouze z textu zákona, ale též z jeho smyslu a účelu (srov. též např. nálezy Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, č. 63/1997 Sb.: „Soud není absolutně vázán doslovným zněním zákonného ustanovení, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit v případě, kdy to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jež mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku.“ Systematickou souvislost, jakož i principy, na nichž může být založeno ručení ve smyslu směrnice o DPH, jakož i judikatury SDEU, která ji dotváří, a v jejichž intencích je nutno zákon o DPH vykládat, však krajský soud nebral v potaz a nepřistoupil, ač to bylo namístě, k výkladu eurokonformnímu.*

*Vychází-li krajský soud z úvah, které předestřela v žalobě též žalobkyně, že § 109 odst. 2 písm. b) zákona o DPH upravuje zcela jiný případ ručení, který není založen na zavinění, neboť to z textu nevyplývá, nelze mu přisvědčit. Samotná skutečnost, že § 109 odst. 2 písm. b) uvedeného zákona na rozdíl od odst. 1 výslovně „zavinění“ nepresumuje, neznamená, že je možno od podmínek, za nichž může být ručení ve smyslu evropského práva uplatněno, odhlížet.*

*Dle Nejvyššího správního soudu poskytnutí úplaty příjemcem zdanitelného plnění zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko bez dalšího, nemůže samo o sobě založit ručitelský vztah, byť by tomu tak doslovné znění zákona mohlo nasvědčovat. Aby mohlo být ručení uplatněno, musí k samotnému provedení platby přistoupit další okolnosti, ze kterých bude zjevné, že osoba povinná k dani, která úplatu na účet mimo tuzemsko učinila, věděla či mohla vědět, že záměrem takto směřované platby mimo tuzemsko, je právě nezaplacení daně.“*

12. Podle krajského soudu citované závěry o neoddělitelnosti posuzování naplnění podmínek pro vznik ručení současně podle § 109 odst. 1 a též odst. 2 ZDPH dopadají v plném rozsahu také na projednávanou věc. Nelze činit zásadního rozdílu mezi poskytnutím úplaty za zdanitelné plnění na účet mimo tuzemsko a na účet, který není účtem zveřejněným správcem daně. Lze totiž také ve vztahu k naplnění podmínek § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH zdůraznit, že samotná skutečnost, že § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH na rozdíl od odst. 1 výslovně „zavinění“ nepresumuje, neznamená, že je možno od podmínek, za nichž může být ručení ve smyslu evropského práva uplatněno, odhlížet.
13. Tedy, poskytnutí úplaty na účet nezveřejněný správcem daně nemůže bez dalšího založit ručitelský vztah. V souladu se závěry vyslovenými v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu tak je nutné uzavřít, že žalobce vychází správně ze závěrů judikatury SDEU, že lze osobu povinnou k dani, která úplatu na účet nezveřejněný správcem daně provedla, považovat za společně a nerozdílně odpovědnou za odvod DPH, pokud v

okamžiku operace uskutečněné v její prospěch věděla nebo měla vědět, že by DPH splatná za tuto operaci, nebo za předchozí nebo následnou operaci, zůstala nezaplacená. Takto výslovně je přitom koncipován § 109 odst. 1 ZDPH, dle něhož je ručení založeno na znalostním testu, kde ručitelem je ta osoba, která věděla či vědět měla a mohla, že daň ze zdanitelného plnění, které přijala, nebude zaplacená. Při posuzování vzniku ručení osoby odlišné od daňového dlužníka je tedy zkoumáno její zavinění, přičemž systém odpovědnosti bez zavinění je v souladu s judikaturou SDEU vyloučen. Ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona o DPH není koncipováno jako ručení bez zavinění. Nelze souhlasit s konstrukcí zavinění, kterou žalovaný bez dalšího spatřuje již v samotném provedení úplaty na účet nezveřejněný správcem daně. Nemůže tedy obstát závěr žalovaného, že při naplnění podmínky § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH je vyloučena dobrá víra daňového subjektu.

14. Jakkoli za této situace považuje krajský soud za nadbytečné se zabývat námitkou žalobce, že nebyla před vydáním výzev žalobci naplněna podmínky § 171 odst. 3 daňového řádu, lze na okraj konstatovat, že tuto námitku krajský soud důvodnou neshledává, když ze správního spisu lze učinit závěr, že správce daně při zjištění daňového nedoplatku společnost DZX potravinářská s. r. o. provedl šetření ohledně majetku této společnosti s negativním výsledkem, vyzval dlužníka úhradě nedoplatku a následně vedl exekuci nedoplatku příkázáním pohledávky z účtu, která však byla bezvýsledná. Lze tedy shrnout, že dlužník společnost DZX potravinářská s. r. o. byl ve smyslu § 171 odst. 3 daňového řádu o úhradu daňového nedoplatku bezvýsledně upomenut a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání. Otázka časových souvislostí je v tomto ohledu podle krajského soudu bezvýznamná.

#### *Závěr a náklady řízení*

15. Krajský soud uzavírá, že na podkladě žalobní námitky týkající se nesplnění zákonných podmínek pro vznik ručitelské povinnosti žalobce a důkazního břemene správce daně, resp. žalovaného o tom, že žalobce v okamžiku uskutečnění předmětných zdanitelných plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že dodavatel má v úmyslu nezaplatit daň či získat daňovou výhodu, shledal napadené rozhodnutí nezákonné a tudíž žalobu důvodnou, a proto napadené rozhodnutí dle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku dle § 78 odst. 5 s. ř. s.
16. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce byl v řízení procesně úspěšný a vzniklo mu tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce tvoří:

- |                                                                |                       |
|----------------------------------------------------------------|-----------------------|
| a) zaplacený soudní poplatek                                   | 3 000 Kč              |
| b) náklady právního zastoupení advokátem                       |                       |
| - odměna advokáta za zastupování                               |                       |
| v řízení ve výši 3 100 Kč / úkon při § 7, § 9 odst. 4 písm. d) |                       |
| těchto úkonech právní služby:                                  | vyhl. č. 177/1996 Sb. |
| 1) příprava a převzetí věci                                    |                       |
| 2) sepsání žaloby                                              |                       |
| 3) replika k vyjádření žalovaného                              |                       |
| k žalobě                                                       |                       |
| 4) účast u ústního jednání                                     | 12 400 Kč             |

- paušální náhrada hotových výdajů  
advokáta ve výši 300 Kč / úkon § 13 odst. 4  
při úkonech právní pomoci vyhl. č. 177/1996 Sb. 1 200 Kč
- náhrada za promeškaný čas § 14 odst. 3  
vyhl. č. 177/1996 Sb. 600 Kč
- náhrada cestovních výdajů 1 266,80 Kč

*Celkem včetně DPH 21% (vyjma soudního poplatku)*

*21 715 Kč.*

Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení tuto částku, a to dle § 64 s. ř. s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen „o. s. ř.“) k rukám daňového poradce, který žalobce v řízení zastupoval. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 6. prosince 2019

Mgr. Jiří Gottwald  
předseda senátu