



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph. D. v právní věci

žalobce: **KOVÁŘ plus s. r. o.**  
sídlem Podolí 36, 686 04 Kunovice  
zastoupený advokátem JUDr. Vitem Buršou  
sídlem Společné advokátní kanceláře Burša-Machálek  
Růžová 1254, 686 01 Uherské Hradiště

proti

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 7. 2014, č. j. 18924/14/5000-14303-711309, ve věci výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem

Shodu s prvopisem potvrzuje

**takto:**

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17. 7. 2014, č. j. 18924/14/5000-14303-711309 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen zaplatit** žalobci na náhradě nákladů řízení částku 22.726 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od doručení tohoto rozsudku k rukám JUDr. Víta Burši, advokáta se sídlem Společné advokátní kanceláře Burša-Machálek, se sídlem v Uherském Hradišti, Růžová 1254.

**Odůvodnění:**

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 7. 2014, č. j. 18924/14/5000-14303-711309, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 7. 10. 2013, č. j. 2590940/13/3201-25201-806291, jímž byla žalobci vydána výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem.
2. V podané žalobě žalobce vymezil tyto žalobní body:
  - 1) Nebyla splněna zákonná podmínka podle ust. § 171 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“), že byl daňový subjekt o úhradu nedoplatku bezvýsledně upomenut a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání na daňovém subjektu, pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné, resp. podmínka byla splněna pouze zcela formálním postupem správce daně, který vydal exekuční příkaz na účet, následně na pohledávky a požádal o pomoc Slovensko. To vše učinil až několik měsíců poté, co nebyla dlužníkem zaplacená daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), ačkoliv již z předchozích zdaňovacích období věděl, že se jedná o neseriozního plátce DPH. Správce daně měl podle žalobce vyvinout faktickou činnost k zajištění daňových nedoplateků např. formou trestních oznámení a vymáhání nedoplateků v rámci trestněprávní represe, a to nejen po společnosti dlužníka, ale i po statutárních zástupcích, kteří jsou za nezaplacení daně odpovědní. Správce daně tedy neplnil řádně své povinnosti a nevyužil svých možností k vymožení nedoplateků vůči dlužníkovi. Činnost správce daně před vydáním výzvy označil žalobce rovněž za opožděnou, když dluh na DPH byl z r. 2011, první exekuční příkaz byl vydán 11.6.2012 a žádost o pomoc na Slovensko byla odeslána 11.8.2012.
  - 2) Správcem daně bylo porušeno ust. § 109 odst. 2 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“), neboť v napadených rozhodnutích jsou sice rozlišeny platby na účty tuzemských a zahraničních peněžních ústavů, to však není rozhodující. Rozhodující je prokázat, že daň nebyla odvedena právě z plateb žalobce, neboť v rámci daňového přiznání k DPH je konečná daň k úhradě tvořena rozdílem daně na vstupu a výstupu. Neuhrazená daň proto není totožná s daní z plnění, které žalobce poukázal na účet banky, jež nemá sídlo v tuzemsku.

Shodu s prvopisem potvrzuje

- 3) Žalobce namítl nesoulad ust. § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH s komunitární právní úpravou. Ustanovení § 109 odst. 2 ZDPH upravuje odpovědnost za nezaplacenou daň bez zavinění, tj. jako odpovědnost za následek v případě plnění na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko. Odvolací orgán zcela nesprávně vykládá princip zavinění, když za zavinění považuje samotnou platbu na uvedený účet. Zavinění je třeba vždy posuzovat ve vztahu k odpovědnosti za nezaplacení daně. Povinnost zaplatit DPH vzniká až nezaplacením daně plátcem z plnění poukázaného na účet, nikoli samotným poukázáním platby na účet. Zavinění se tedy musí vztahovat k vědomí, že zákonný plátc daň nezaplatí. Ust. § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH je však postaveno na absolutní odpovědnosti dané již samotnou platbou na účet vedený poskytovatelem peněžních služeb mimo tuzemsko. Odvolací správní orgán v této souvislosti nesprávně aplikuje závěry evropské judikatury, když zaměňuje oprávnění vnitrostátní úpravou založit povinnost poskytovat zajištění za platbu DPH s podmínkami, které musí vnitrostátní úprava takového zajištění splňovat. Zmiňovaná právní úprava ignoruje princip odpovědnosti za zavinění a stanovuje odpovědnost za následek bez zavinění, což je v rozporu s ústavními principy a smyslem ručení. Jestliže zákonodárce stanoví ručení bez aktivní účasti a dobrovolnosti ručitele, pak musí vycházet z principu možné odpovědnosti a tedy i zavinění zákonného ručitele. Zdůvodnění odvolacího správního orgánu, že právní úprava vychází z praxe finančních orgánů, kterým tyto platby „ztěžují práci“, nemůže obstát, neboť je diskriminační pro podnikatelské subjekty a znevýhodňuje v konkurenci peněžní ústavy se sídlem v zahraničí, byť mají řádnou licenci ČNB k poskytování služeb v ČR. Nelze ani připustit, že ten, kdo řádně splní povinnost a uhradí cenu včetně DPH, by ji měl platit znovu jen proto, aby ulehčil práci finančnímu úřadu s vymáháním po skutečném dlužníkovi. Žalobce považuje za nezbytné ohradit se vůči ničím nepodloženým spekulacím uvedených na straně 8 pod bodem 30 odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, ze kterého lze dovozovat, že se snad žalobce měl s daňovým dlužníkem domlouvat. Žalobce nevěděl a vědět nemohl, že firma, které poskytuje plnění, neplatí řádně DPH, neboť k tomu nemá nástroje, kterými disponuje finanční úřad.
- 4) Zákonná úprava ust. § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH je v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Současná legislativní úprava zabraňuje podnikatelským subjektům zjistit, zda jejich obchodní partneri platí řádně DPH, přitom jim zákon určuje ručení za nezaplacení, a to v absolutní formě bez ohledu na zavinění. Námitka vznesená v této souvislosti v odvolacím řízení směřovala k tomu, že právní úpravou § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH bylo reagováno dodatečně na to, že na rozšířenou odpovědnost stát nezajistil podmínky. Nebylo učiněno žádné opatření, které by mělo ručitele chránit nebo jim pomoci, aby se do situace dvojí úhrady DPH nedostali. Žalobce zdůraznil, že veřejný zájem na výběru daní nelze spatřovat pouze v zájmu státu, ale rovněž v potřebě spravedlivě vymezit práva a povinnosti osob, které daňová povinnost stíhá, neboť ani právní úprava ani postup správních orgánů nesvědčí o dodržení základních práv a svobod a práva na spravedlivý proces, ochranu vlastnictví aj. v tomto řízení. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) sp. zn. 5 Afs 151/2004.

3. Žalovaný ve vyjádření uvedl k žalobnímu bodu 1: Před vydáním výzvy k úhradě ručitelského závazku žalobci byl daňový dlužník společnost For Frost Management s. r. o.

Shodu s prvopisem potvrzuje

(dále jen „dlužník“) vyrozuměn v souladu s ust. § 171 odst. 3 daňového řádu o existenci a výši nedoplatku na DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí r. 2011 a dále za zdaňovací období leden - června r. 2012. Nedoplatky za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2011 a leden až březen 2012 byly neúspěšně vymáhány daňovou exekucí příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb exekucním příkazem ze dne 11. 6. 2012, příkázáním jiné peněžní pohledávky exekucním příkazem z téhož data a v rámci mezinárodní pomoci při vymáhání žádostí ze dne 15. 8. 2012. S negativním výsledkem bylo ověřováno, zda je dlužník vlastníkem nemovitostí, zda má nějaké provozovny nebo obchodní podíly na společnosti. Úsilí správce daně vymoci dlužnou daň bylo bezvýsledné, a proto dospěl k závěru, že také exekuce pozdějších nedoplateků by byla bezvýsledná. Žalovaný má za to, že podmínka ustanovení § 171 odst. 3 daňového řádu byla v posuzované věci naplněna. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobce o formálnosti postupu správce daně, neboť tento uplatnil všechny v úvahu připadající instituty vymáhání dle daňového řádu. K návrhu žalobce, že se správce daně měl úhrady domáhat v rámci trestního řízení, se žalovaný vyjádřil již na str. 5-6 napadeného rozhodnutí. K námitce žalobce, že správce daně měl nedoplatky vymáhat také po statutárních zástupcích společnosti, žalovaný uvedl, že otázka odpovědnosti členů statutárního orgánu je otázkou soukromoprávního závazkového vztahu mezi těmito členy a právnickou osobu, jejíž statutární orgán tvoří. Správce daně nedisponuje titulem, na jehož základě by byl oprávněn vymáhat daňový nedoplatek na členech statutárního orgánu dlužníka. Žalovaný dále sdělil, že postup správce daně nepovažuje ani za „opožděný“, neboť správce daně zahájil vymáhání nedoplateků dlužníka bezprostředně po jejich vzniku, když daňové přiznání za 4. čtvrtletí r. 2011 bylo podáno dne 10. 4. 2012. Po zjištění existence nedoplateků byl dlužník dne 22. 5. 2012 vyrozuměn o výši nedoplateků a dále postupoval správce daně v již shora uvedených krocích.

4. K druhému žalobnímu bodu: žalovaný s názorem žalobce zde vyjádřeným nesouhlasí, neboť DPH je zákonem určená povinná platba do rozpočtu, přičemž zákon určuje, co je předmětem daně. Daňový subjekt daňovým přiznáním nedeklaruje daňovou povinnost z jednotlivých plnění vymezených jako předmět DPH, ale deklaruje úhrnný základ daně pro konkrétní zdaňovací období, z něž se dále vychází při stanovení výše daňové povinnosti. Při placení pak dochází k úhradě komplexní daňové povinnosti, nikoliv k úhradě daně z jednotlivých plnění, jež v průběhu zdaňovacího období proběhla. V okamžiku vyměření DPH proto již nelze dlužnou částku zpětně členit podle jednotlivých plnění, na jejichž základě byl stanoven základ daně a určovat, na úhradu daně z kterého plnění směřuje uhrazená část daně. Zákonodárcem zvolenou formulaci, jíž se žalobce dovolává, tj. „že příjemce ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění“ je nutno vztáhnout k určení výše ručitélského závazku, kdy v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH byl dovozen ručitélský závazek žalobce do výše daně za částky uhrazené na zahraniční bankovní účet.
5. K třetímu žalobnímu bodu: Žalovaný se s obdobně formulovanou odvolací námitkou vypořádal na str. 7-9 napadeného rozhodnutí. Dále zdůraznil, že účelem zavedení právní úpravy dle ust. § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH je prevence daňových úniků, kdy právě zdanitelná plnění, za něž jsou platby prováděny na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko, jsou ve zvýšené míře spojena s daňovými podvody. Zákonodárce explicitně vymezil rizikovou situaci, s níž je vznik ručení spojen, což podle žalovaného maximalizuje právní jistotu potencionálního ručitele na rozdíl od situace, kdy je ad hoc posuzováno, zda tento v okamžiku uskutečnění plnění věděl nebo vědět mohl a měl, že

Shodu s prvopisem potvrzuje

k naplnění zákonem vymezené skutkové podstaty dojde. V případě označeného zákonného ustanovení je zavinění spojeno se samotným zákonem předvídaným chováním, přičemž v souladu s ustálenou judikaturou [např. rozhodnutí NSS ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007] je následně již *„věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů“*. Zákonodárce právním předpisem popsané chování nevyklučuje, je však na adresátu právní normy, aby zvážil důvěryhodnost svého obchodního partnera a eventuálně smluvně vyloučil poskytnutí úplaty na bankovní účet vedený mimo tuzemsko, nebo aby postupoval podle ustanovení § 109a ZDPH, dle něhož by poskytovateli plnění uhradil pouze základ daně a DPH by uhradil přímo místně příslušnému správci daně poskytovatele.

6. K žalobnímu bodu 4: Zákonné ustanovení z povahy věci nemůže být v rozporu s ustanovením Listiny, jehož se žalobce dovolává. Žalobcem zmiňovaný judikát NSS 5 Afs 151/20104 je podle žalovaného na věc zcela nepřipadný, neboť se nejedná o výklad neurčitého právního pojmu, když naopak zpochybňovaná právní úprava je zcela jednoznačná a nedává správci daně prakticky žádný prostor pro interpretaci.
7. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.
8. Krajský soud ve věci již jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 5. 1. 2017, č. j. 22 Af 102/2014-35, který byl zrušen rozsudkem NSS ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017-33, jenž nabyl právní moci dne 26. 2. 2018. Současně byla věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení, v němž je vázán závazným právním názorem vysloveným NSS ve zrušujícím rozsudku.
9. V dalším řízení krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění - dále jen „s. ř. s.“) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (ust. § 75 odst. 2 s. ř. s.).
10. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že dne 13. 4. 2012 bylo správci daně doručeno přiznání dlužníka k DPH za 4. čtvrtletí r. 2011. Dne 14. 5. 2012 byla správci daně doručena daňová přiznání k DPH téhož subjektu za zdaňovací období leden, únor, březen 2012, dne 29. 5. 2012 daňové přiznání za duben 2012, dne 29. 6. 2012 daňové přiznání za květen 2012 a dne 25. 7. 2012 daňové přiznání za červen r. 2012. Správce daně platebními výměry ze dne 17. 5. 2012 (zdaňovací období březen 2012), ze dne 14. 6. 2012 (zdaňovací období duben 2012), ze dne 17. 7. 2012 (zdaňovací období květen 2012) a ze dne 7. 8. 2012 (zdaňovací období červen 2012) vyměřil dlužníkovi DPH. Rozhodnutími ze dne 11. 6. 2012, č.j. 224092/12/388941806291 a č. j. 224059/12/388941806291 správce daně vydal exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu dlužníka u Komerční banky a exekuční příkaz na přikázání jiné peněžité pohledávky. Žádostí o vymáhání ze dne 15. 8. 2012 se žalovaný obrátil na finanční orgány Slovenské republiky, které následně v odpovědi na žádost doručené správci daně dne 26. 8. 2013 sdělily bezvyslednost své snahy o vymáhání. Dne 7. 10. 2013 vydal správce daně žalobci výzvu k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, a to s odkazem na ustanovení § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH, a to

Shodu s prvopisem potvrzuje

pokud jde o zdaňovací období březen až červen 2012, neboť v těchto zdaňovacích obdobích provedl žalobce jako příjemce zdanitelného plnění úhradu za toto plnění bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko. V odůvodnění rozhodnutí správce daně mimo jiné uvedl u jednotlivých zdaňovacích období přehled faktur, které byly tímto způsobem uhrazeny žalobcem na účet dlužníka vedený u Tatra banky, akciové společnosti (str. 5-8 prvostupňového rozhodnutí). Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání s obdobným obsahem, jako má následně podaná správní žaloba. O odvolání bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

11. Z daňového spisu dlužníka For Frost Management s. r. o. „v likvidaci“ soud zjistil, že správce daně (Finanční úřad Ostrava I.) na základě vykonatelného výkazu nedoplatků ze dne 8. 3. 2012 vydal dne 8. 3. 2012, č. j. 76118/12/388941806291 exekuční příkaz na přikázání pohledávky k účtu. Dne 22. 5. 2012 bylo dlužníkovi zasláno další vyrozumění o výši nedoplatků k uvedenému datu. Rozhodnutím správce daně ze dne 11. 6. 2012 byl vydán exekuční příkaz na přikázání jiné peněžité pohledávky adresovaný jednak dlužníkovi a jednak žalobci jako poddlužníkovi. Téhož dne vydal správce daně rovněž exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu adresované vedle dlužníka také poddlužníkovi Komerční bance a. s. Dne 16. 7. 2012 bylo dlužníkovi zasláno vyrozumění o výši nedoplatků ke dni 16. 7. 2012. Dne 27. 7. 2012 bylo dlužníkovi zasláno vyrozumění o výši nedoplatků ke dni 27. 7. 2012. Dne 15. 8. 2012 zaslal správce daně žádost o vymáhání pohledávky na Slovensko. Rozhodnutím správce daně ze dne 20. 9. 2012, č. j. 305121/12/388941806291 bylo vyhověno odvolání žalobce a rozhodnutí ze dne 11. 6. 2012, č. j. 224059/12/388941806291 bylo zrušeno. Oznámením ze dne 8. 11. 2012 sdělila Komerční banka správci daně, že účet dlužníka byl zrušen z důvodu nepovoleného debetu a exekuci nebudou dále sledovat. Rozhodnutím ze dne 9. 10. 2012 správce daně rozhodl o zastavení daňové exekuce. Vyrozuměním ze dne 25. 3. 2013 byl dlužník vyrozuměn o výši nedoplatků ke dni 25. 3. 2013. Sdělením doručeným správci daně dne 26. 8. 2013 dožádaný orgán Slovenské daňové správy sdělil, že peněžní ústav Tatra banka sdělila, že nevede účet daňového dlužníka, a na základě dotazů na všechny peněžní ústavy na Slovensku nebyl zjištěn žádný otevřený účet dlužníka. Dále slovenský správce daně sdělil, že daňový dlužník není vlastníkem žádné nemovitosti nacházející se na území Slovenské republiky a nepodařilo se zjistit ani žádné informace od firem, s nimiž daňový dlužník na Slovensku spolupracoval. Orgány slovenské finanční správy uzavřely, že vymáhání daňových nedoplatků ve prospěch české daňové správy, je v současnosti na Slovensku bezvýsledné, proto navrhli zvážit ukončení vymáhání na Slovensku. Dne 7. 10. 2013 zaslal správce daně (Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj) výzvu k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem adresovanou žalobci. Proti této výzvě podal žalobce dne 4. 11. 2013 odvolání. O odvolání bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.
12. Podle ust. § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH příjemce zdanitelného plnění ručí také za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je úplata za toto plnění poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko.
13. Zakotvení ručení do oblasti správy daně z přidané hodnoty vychází z článku 205 Směrnice 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších změn (dále „směrnice o DPH“); 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 o DPH přijmout veškerá opatření potřebná k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.

14. Procesní úprava pro aplikaci daňového ručení je obsažena v § 171 a § 172 daňového řádu. 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.
15. I pro ručení zakotvené v § 109 zákona o dani z přidané hodnoty platí obecná východiska právní teorie. Je institutem zajišťovacím a přistupuje k hlavnímu závazku, má akcesorický charakter a proto je existenčně vázán na zajištěný hlavní závazek a sleduje jeho osud; rozsah ručení je odvozen od hlavního závazku; zaniká společně se závazkem hlavním, není-li zákonem stanoveno jinak (§ 171 odst. 2 daňového řádu). Dalším znakem ručení je jeho subsidiární povaha; může nastoupit až v okamžiku, kdy dlužník nesplní svůj dluh (nebo jeho část), který je ručením zajištěn.
16. K prvnímu žalobnímu bodu, tj. nesplnění zákonné podmínky podle ust. § 171 odst. 3 daňového řádu nebyly v daňovém spise žalobce zjištěny žádné podklady svědčící o bezvýslednosti exekuce vůči původnímu daňovému dlužníkovi. Krajský soud v intencích zrušujícího rozsudku NSS provedl důkaz obsahem správního spisu původního daňového dlužníka, z něhož zjistil, že správce daně zasílal daňovému dlužníkovi průběžně vyrozumění o výši daňových nedoplatků, dále vydal tři exekuční příkazy a poslal mezinárodní dožádání na Slovensko, jehož prostřednictvím zjistil, že žalobce nemá u slovenských peněžních ústavů otevřen žádný účet a není rovněž vlastníkem žádných nemovitostí, jež by se nacházely na Slovensku. Ze spisu daňového dlužníka nevyplývá, že by správce daně zjišťoval, zda je vlastníkem nemovitostí na území České republiky, či zda vlastní hmotný majetek jako např. motorová vozidla. Spisem daňového dlužníka nebylo rovněž prokázáno, že by správce daně vůči němu uplatnil výzvu podat ve stanovené lhůtě prohlášení o majetku ve smyslu ust. § 180 odst. 1 daňového řádu, což je právní institut, jehož použití by bylo jistě v posuzované věci opodstatněné. Na základě uvedeného nelze dospět k závěru, že správce daně měl prokazatelně postaveno najisto, že vymáhání vůči daňovému dlužníkovi by bylo bezvýsledné, což však daňový řád stanoví jako podmínku pro uplatnění výzvy vůči ručiteli (§ 171 odst. 3 daňového řádu). Na základě uvedeného shledal krajský soud první žalobní bod důvodným a přisvědčil žalobci, že správce daně zdaleka nevyužil všech svých možností k vymožení nedoplatků vůči daňovému dlužníkovi, resp. neprokázal, že vymáhání vůči němu by bylo prokazatelně bezvýsledné. Za této situace pak je nutno výzvu ze dne 7. 10. 2013 žalobci jako ručiteli považovat za předčasnou. Pro úplnost krajský soud uvádí, že požadavek žalobce na vymáhání nedoplatků správce daně v rámci trestně-právní represe, a to vůči společnosti dlužníka i jeho statutárním zástupcům, nemá oporu v daňovém řádu, takže v této části žalobní tvrzení důvodným neshledal. Stejně tak se krajský soud nedomnívá, že postup správce daně vůči dlužníkovi byl opožděný, neboť obsahem správního spisu má za prokázané, že daňové přiznání za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2011, jímž započal řetězec nedoplatků dlužníka na

Shodu s prvopisem potvrzuje

DPH, bylo správci daně doručeno dne 13. 4. 2012. Postup správce daně, který začal konat vůči dlužníkovi v červnu 2012 proto soud považuje za včasný.

17. Na základě závěru učiněného k důvodnosti žalobního bodu 1), shledal krajský soud nadbytečným posuzovat důvodnost žalobního bodu 2), když za situace, kdy vyhodnotil vydání výzvy žalobci (ručiteli) jako úkon předčasný, k jehož realizaci nebyly splněny zákonné předpoklady, je nadbytečné zabývat se jejím obsahem.
18. Následně se krajský soud zabýval důvodností 3) žalobního bodu, v němž žalobce vyslovil názor, že ustanovení § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH je v rozporu s komunitární právní úpravou. Označené ustanovení podle žalobce upravuje odpovědnost za nezaplacenou daň bez zavinění, tj. jako odpovědnost za následek v případě plnění na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko. Odvolací orgán zcela nesprávně vykládá princip zavinění, když za ně považuje samotnou platbu na uvedený účet. Zavinění je třeba vždy posuzovat k odpovědnosti za nezaplacení daně.
19. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí vypořádal se shodnou odvolací námitkou tak, že porovnal právní úpravu ust. § 109 odst. 1 a § 109 odst. 2 ZDPH. Dále uvedl, že ručitelský vztah podle § 109 odst. 1 ZDPH vzniká okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění, přičemž ke vzniku ručení postačí naplnění alespoň jedné ze skutečností specifikovaných pod body a) - c) předmětného ustanovení. Zjednodušeně se dá říct, že tato skutková podstata ručení je založena na znalostním testu, kde ručitelem bude ta osoba, která věděla či vědět mohla nebo vědět měla, že zdanitelné plnění, které přijala, je dotčeno podvodem. Naproti tomu předpokladem pro naplnění skutkové podstaty podle ust. § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH je skutečnost, že úhrada za zdanitelné plnění byla provedena na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko, a to byť z části. Z obecného pohledu je podle žalovaného minimálně zvláštní či neobvyklé, aby český plátcе daně, který v tuzemsku uskutečňuje ekonomickou činnost, realizoval plnění na účet, který v tuzemsku vedený není. Žalovaný dále nesouhlasí s tím, že by označené ustanovení ZDPH zakotvovalo ručení bez zavinění a bylo tak v rozporu s evropským právem, které dle judikátu Soudního dvora Evropské unie (dále jen SDEU) ve věci C 384/04 umožňuje vnitrostátní právní úpravě založit povinnost poskytnout zajištění za platbu splatné daně z přidané hodnoty. Platbu na zahraniční účet tuzemskému plátcі daně za tuzemské plnění je podle žalovaného nutno považovat za rizikovou situaci nemalého významu. Ve vyjádření k žalobě pak žalovaný uvedl, že účelem zavedení ust. § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH je prevence daňových úniků, kdy právě zdanitelná plnění, za něž jsou platby prováděny na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko, jsou ve zvýšené míře spojena s daňovými podvody. Žalovaný rovněž odkázal na rozhodnutí NSS ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 a následně uzavřel, že zákonodárce právním předpisem popsané chování nevylučuje, je však na adresátu právní normy, aby sám zvážil důvěryhodnost svého obchodního partnera a eventuálně smluvně vyloučil poskytnutí platby na bankovní účet vedený mimo tuzemsko nebo postupoval dle ust. § 109a ZDPH.
20. K důvodnosti třetího žalobního bodu se velmi podrobně vyjádřil NSS ve zrušujícím rozsudku (viz body [28] až [44] zrušujícího rozsudku).
21. NSS ve svých závěrech vycházel z výslovné dikce ust. § 109 odst. 1 ZDPH, z níž 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

Shodu s prvopisem potvrzuje

bude požadovat ručení ze strany příjemce plnění, ručiteli prokázat. V případech uvedených v odstavci v § 109 odst. 1 zákona 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.

22. Rovněž pro případ ručení dle § 109 odst. 2 písm. a) musí správce daně prokázat, že cena daného plnění je zcela zjevně odchylná (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 odchylná od ceny obvyklé a o tom, že takováto zjevně odchylná 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 rozsudek C-384/04 *Federation of Technological Industries*.
23. V projednávané věci přistoupil správce daně k uplatnění ručení podle § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH; ručitel úplatu za plnění ve prospěch dlužníka poskytl bezhotovostním převodem na účet mimo tuzemsko.
24. Judikatura 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 ze dne 11. května 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, ze dne 8. června 2000, *Schlossstrasse*, C-396/98, ze dne 26. dubna 2005, „*Goed Wonen*“, C-376/02).
25. NSS dále zdůraznil, že při interpretaci § 109 ZDPH nelze posuzovat odst. 1 a 2 tohoto ustanovení odděleně. Při aplikaci odst. 2 je nutno vycházet z legislativní zkratky zavedené v odst. 1. Samotná skutečnost, že § 109 odst. 2 písm. b) narozdíl od odst. 1 výslovně „zavinění“ nepresumuje, neznamená, že je možno od podmínek, za nichž může být ručení ve smyslu Evropského práva uplatněno, odhlížet.
26. NSS dále vyslovil, že poskytnutí úplaty příjemcem zdanitelného plnění zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo

Shodu s prvopisem potvrzuje

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.

27. NSS dále konstatoval, že žalovaný vychází správně ze závěrů judikatury SDEU, že lze danou osobu 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. Lze mu přisvědčit i v tom, že takto výslovně je koncipován § 109 odst. 1 zákona o DPH, 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. Lze mu přisvědčit i v tom, že rovněž § 109 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty není, jak tvrdí žalobce, koncipován jako ručení bez zavinění. Nelze však souhlasit s další konstrukcí zavinění, které žalovaný bez dalšího spatřuje již v samotném provedení úplaty na účet mimo tuzemsko.

28. Platba na účet zahraničního peněžního ústavu není zákonem zapovězena a ani jí nemůže být v souladu se zásadou volného pohybu kapitálu v rámci evropského hospodářského prostoru paušálně bráněno (přiměřeně, byť jde o věc skutkově odlišnou, lze vycházet např. ze stanoviska generálního advokáta Paola Mengozziho ze dne 20. 12. 2017 k předběžné otázce ve věci C- 480/16, *Fidelity Funds v. Skatteministeriet*; „*K opatřením zakázaným podle čl. 56 odst. 1 E S z důvodu, že jsou omezeními pohybu kapitálu, náleží zejména ta, která mohou odradit od investování v některém členském státě osoby, které nemají v tomto státě bydliště nebo sídlo.*“). Platba na účet mimo tuzemsko není ničím výjimečným. Ani mezi subjekty uskutečňujícími zdanitelná plnění v tuzemsku nemusí být ekonomicky neodůvodněná, podezřelá či signalizující úmysl nezaplacení daně či jiné podvodné jednání. Nelze s ní proto bez dalšího spojovat důsledky v podobě ručení za chování jiného subjektu, který neodvedl daň a vykazuje daňový nedoplatek u svého místně příslušného správce daně. Jak již zdejší soud konstatoval v nedávném rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, nelze pomíjet, že v rámci daňového řízení existují rovněž legitimní nástroje, které správce daně může, resp. musí účinně využívat k zabezpečení splnění dlužné daňové povinnosti především ve vztahu ke skutečnému daňovému dlužníkovi.

29. NSS uzavřel, že již ze skutečnosti, že žalobce, jakožto osoba povinná k dani, platil svému dodavateli (byť za plnění uskutečněná v tuzemsku) na jeho účet na Slovensku, lze dovodit, že žalobce coby ručitel měl či mohl mít povědomost o tom, že daň nebude jeho dodavatelem zaplacená. Pouze z této skutečnosti podstata ručení dle § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH vycházet nemůže. Neobstojí ani argumentace, že z obecného pohledu je minimálně zvláštní či neobvyklé, aby český plátc daně, který v tuzemsku uskutečňuje ekonomickou činnost a realizuje zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, požadoval platbu za tato zdanitelná plnění na účet, který v tuzemsku vedený není. Neobstojí ani argument, že z konkrétních poznatků daňové správy vyplývá, že platba na zahraniční účet za tuzemské zdanitelné plnění oproti platbě na tuzemský účet představuje vysokou pravděpodobnost zapojení do řetězce stíženého podvodem na dani z přidané hodnoty. Správce daně se musí

Shodu s prvopisem potvrzuje

zabývat konkrétními okolnostmi, které jsou s takovou platbou spojeny a z nichž lze prokazatelně dovodit, že záměrem právě takového způsobu úplaty bylo nezaplacení daně. V daném případě žalovaný předestřel sice své domněnky, že žalobce coby ručitel musel být s dlužníkem na změně plateb, které doposud poukazoval na účet v tuzemsku, domluven; toto však ručitel popírá. Ze spisu ani z odůvodnění správního rozhodnutí však nevyplývá, že by správce daně prováděl jakékoli dokazování a např. zjišťoval důvody změny plateb ze strany ručitele; teprve poté mohl dospět k závěru o skutečném úmyslu a záměru ručitele, resp. jeho povědomosti o jednání dlužníka, které směřuje k nezaplacení daně.

30. Dále NSS poukázal na rozsudek Soudního dvora C-384/04 *Federation of Technological Industries*, který konstatoval: „Vnitrostátní 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 DPH na jinou osobu než daňového dlužníka, ač jí nebylo umožněno zbavit se této odpovědnosti předložením důkazu o tom, že s jednáním uvedeného daňového dlužníka neměla nic společného, je třeba považovat za neslučitelné se zásadou proporcionality“, s tím, že v jeho smyslu je nutno vykládat ust. § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH. Pokud se žalovaný domnívá, že zásadu právní jistoty a proporcionality dodržel, a domnívá se, že zákonné zakotvení situace, kdy daňový subjekt věděl či vědět měl a mohl, že daň nebude zaplacená, naopak zaručuje subjektům větší právní jistotu, nelze s ním zásadně souhlasit.
31. NSS rovněž odmítl poukaz žalovaného na možnost ručitele postupovat podle § 109a ZDPH, neboť se žalovaný nemůže tímto způsobem zbavit důkazního břemene, které mu § 109 ZDPH, jak již bylo shora uvedeno, zakládá.
32. Na základě shora uvedené závazné právní argumentace, kterou NSS vyslovil ve zrušujícím rozsudku, krajský soud shledal žalobní bod 3) v části žalobního tvrzení, jímž je namítán nesoulad ust. § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH s komunitární právní úpravou, za nedůvodný. Současně však je nutno vyslovit, že v části, v níž žalobce brojí proti výkladu pojmu zavinění ve vztahu k ust. § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH, jež použil žalovaný v napadeném rozhodnutí, je žalobní tvrzení zcela opodstatněné. Ze závěrů NSS, jež byly shora ocitovány, plyne jednoznačná povinnost správce daně, zabývat se při aplikaci tohoto zákonného ustanovení rovněž mírou zavinění ručitele.
33. K poslednímu žalobnímu bodu krajský soud uvádí, že jej má za vypořádaný argumentací k žalobnímu bodu 3).
34. Na základě shora uvedených právních závěrů krajský soud napadené rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí (§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.) a pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.). Současně krajský soud vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem vyjádřeným soudem v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
35. O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalobci vznikly náklady řízení zaplacením soudního poplatku ve výši 3 000 Kč. Další náklady vznikly žalobci v souvislosti s právním zastoupením, a to za 4 úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí věci, sepsání žaloby, vyjádření ke kasační stížnosti a účast u jednání před krajským soudem) a 4 x režijní paušál po 300 Kč, dále cestovné

Shodu s prvopisem potvrzuje

advokáta v souvislosti s účastí u jednání před krajským soudem z Uherského Hradiště do Ostravy a zpět osobním automobilem ve výši 1 903 Kč a náhrada za ztrátu času v rozsahu 8 půlhodin, tj. 800 Kč. Celkově tedy činí náklady za právní zastoupení částku 16 303 Kč, která byla zvýšena podle ust. § 35 odst. 8 s. ř. s. o částku odpovídající dani, kterou je advokát povinen zaplatit podle zvláštního právního předpisu, tj. na částku 19 726 Kč. Celková úhrada nákladů řízení pak činí 22 726 Kč.

36. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen „o. s. ř.“), týkající se nabytí právní moci rozhodnutí, stanovil soud žalovanému k plnění lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (ust. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159 a § 168 o. s. ř.). Podle ust. § 149 odst. 1 o. s. ř. za použití ust. § 64 s. ř. s. zavázal soud žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval.

### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, či je-li namítáno nesprávné řešení otázky, která dosud nebyla Nejvyšším správním soudem řešena – v tom případě **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 24. září 2018

JUDr. Monika Javorová  
předsedkyně senátu