



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyně JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D., ve věci

žalobce: **Legios Loco a.s.**, se sídlem [redacted],
IČ: [redacted], zastoupeného: Censitio s.r.o., se sídlem
[redacted], IČ: [redacted]

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem
[redacted],

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 1. 2018, č. j.: 1496/18/5300-21442-700225 a č. j. 1504/18/5300-21442-700225,

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 1. 2018, č. j.: 1496/18/5300-21442-700225, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 1. 2018, č. j. 1504/18/5300-21442-700225, se zamítá.

II. Žalovaný je povinen na náhradě nákladů řízení zaplatit žalobci částku 17 580,50 Kč do jednoho (1) měsíce od právní moci rozsudku do rukou společnosti Censitio s.r.o.

Odůvodnění:

[1] Žalobce napadl dvě shora uvedená správní (daňová) rozhodnutí, kterými bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzena dvě rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 22. 2. 2017 a 16. 5. 2017. V daňovém řízení byl žalobce pravomocně vyzván jako ručitel podle ust. § 171 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „*daňový řád*“), a ust. § 109 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „*zákon o DPH nebo zákon*“). Jednalo se o zdaňovací období leden 2015 až červen 2015, a červen 2016 až říjen 2016 a prosinec 2016, kdy žalobce přijal zdanitelná plnění od společnosti HEAVY MACHINERY SERVICES a.s. (dále také jen „*HMS*“), a tento dlužník neuhradil svou daňovou povinnost ve výši 18 360 169,43 Kč a 13 753 193,90 Kč. Na dlužníka bylo zahájeno insolvenční řízení a byl mu přidělen status nespolehlivého plátce, který byl zveřejněn dne 12. 8. 2014.

[2] Žalobce se domáhal podanou žalobou zrušení napadených rozhodnutí, včetně prvostupňových správních rozhodnutí, a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. V žalobě uplatnil tyto žalobní body, jimiž je soud při svém přezkumu vázán. Nejprve popsal charakteristiku žalobce a svou spolupráci se společností HMS, která je vlastníkem výrobního areálu a pracovních strojů, kde dochází k výrobě žalobce, a poskytuje žalobci i personální zdroje. Poukazuje na skutečnost, že označení společnosti HMS za nespolehlivého plátce se vztahuje ke skutečnostem, které se odehrály v roce 2013, tedy před rozhodným obdobím.

[3] Dále namítá porušení práva Evropské unie a uvádí, že daň z přidané hodnoty je harmonizovanou daní, kdy zákon o DPH je nutné vykládat ve světle Směrnice Rady č. 2006/112/ES (dále také jen „*Směrnice*“), a správce daně je tak povinen přihlídnout i k judikatuře Soudního dvora Evropské unie (dále také jen „*SDEU*“). Poukazuje na článek 205 Směrnice, k němuž se vztahuje rozsudek SDEU ze dne 11. května 2006 ve věci C-384/04, a rozsudek ze dne 21. prosince 2011 ve věci C-499/10. Podle názoru žalobce závěrům SDEU odpovídá na národní úrovni úprava podle ust. § 109 odst. 1 zákona o DPH, kde je zaváděn test „věděl nebo vědět mohl“; úprava podle ust. § 109 odst. 3 zákona o DPH této judikatuře naopak odporuje. Lze akceptovat, že přijetí plnění od nespolehlivého plátce nebo poskytnutí úplaty za něj na účet nespolehlivého plátce bez racionálního zdůvodnění může být jedním z indikátorů daňových úniků, musí však jít o test aplikovatelný v rámci ust. § 109 odst. 1 zákona o DPH. V daném případě žalobce uvádí, že smluvní vztah se společností HMS je pro něj klíčový a žalobce z něj nemůže vystoupit, žalobce si byl vědom toho, že společnost HMS je nespolehlivým plátcem a požadoval proto doložení, že společnost HMS v průběhu smluvního vztahu podává přiznání k dani z přidané hodnoty a hradí daň; k úhradě této daně nedošlo ze strany společnosti HMS pouze z formálních důvodů, kdy tato úhrada byla převedena na úhradu nejstarších nedoplateků na dani. Žalobce poukazuje na odstavec 24 odůvodnění rozsudku ve věci C-499/10, kdy v daném případě žalobci svědčí dobrá víra, že daň od společnosti státu byla uhrazena. Postupem správce daně byla vůči žalobci vyvozena odpovědnost bez zavinění, když s jednáním společnosti HMS ani s administrativním úkonem správce daně neměl žalobce nic společného. Podle názoru žalobce správce daně neunesl důkazní břemeno ve smyslu rozsudku ve věci C-384/04, že žalobce věděl nebo vědět mohl, že by DPH splatná za tuto operaci zůstala nezaplacená. Dále odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. ledna 2017, čj. 22 Af 102/2014-35, kde soud dospěl k závěru, že

ust. § 109 odst. 2 písm. b) zákona o DPH je v rozporu s evropským právem. Závěry z tohoto rozsudku podle názoru žalobce lze vztáhnout i na tento souzený případ.

[4] V dalším žalobním bodě znovu uvedl, že ze strany společnosti HMS došlo k úhradě daně, ta byla použita k započtení na úhradu nejstaršího nedoplatku, kdy je podle jeho názoru nutné rozlišovat mezi daní a nedoplatkem na dani, když nelze ve vztahu k žalobci jako ručiteli považovat tuto daň za neuhrazenou, když fakticky ze strany HMS uhrazena byla. Dále uváděl, že v ručitelské výzvě ze dne 22. 2. 2017 je odkazováno na vykonatelné platební výměry u společnosti HMS za období leden až červen 2015, přičemž Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 25. 1. 2018, čj. 4 Afs 244/2017-33, rozhodl o zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2016, čj. 57086/16/5300-22441-701296 o odvolání proti platebnímu výměru, kdy důvodem byly závažné procesní chyby. Poukázal na akcesorickou povahu ručení, když úpadek společnosti HMS byl řešen způsobem reorganizace a tato společnost aktivně přistupuje k hrazení starších daňových povinností. Dále uvedl, že žalobce byl vyzván k ručení ve větším rozsahu, než pouze z příslušného jeho plnění, kdy v předmětném období společnost HMS měla i jiné odběratele.

[5] Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a navrhoval ji zamítnout jako nedůvodnou. Skutečnost, že nelze ukončit smluvní vztahy se společností HMS označil za nedůvodnou, stejně jako důvod, proč a kdy se tato společnost stala nedůvěryhodnou. Ust. § 109 odst. 3 zákona o DPH považuje za souladné s příslušnou judikaturou SDEU, když logická operace „vědět měl a mohl“ je součástí přímo tohoto ustanovení; poukázal na skutečnost, že ust. § 109 odst. 2 písm. b) zákona o DPH obsahově upravuje jinou situaci. Poukázal na možnost postupovat podle ust. § 109a zákona o DPH při obchodování s takovým plátcem. Ohledně provedení úhrady od společnosti HMS upozornil na zákonnou povinnost správce daně tak učinit podle ust. § 152 daňového řádu, termíny nezaplacená daň a nedoplatek na dani považuje obsahově za stejné. Dále uvádí, že důvodem pro zrušení rozhodnutí ze dne 20. 12. 2016 byly formální chyby, nikoliv samotné zaplacení daně, kdy tato zaplacená nebyla. Nedoplatek na dani byl a je v insolvenčním řízení vymáhán, avšak bezvýsledně, úpadek není řešen reorganizací. Ohledně rozsahu ručení uvedl, že žalobce byl vyzván k úhradě částky, která nebyla vyšší, než daň z přidané hodnoty z plnění, která přijal přímo žalobce.

[6] Žalobce podal k vyjádření žalovaného repliku a dupliku, v níž setrval na svých procesních návrzích.

[7] Při ústním jednání účastníci na svých procesních návrzích setrvali.

[8] V odůvodnění napadených rozhodnutí (odůvodnění je pro právní hodnocení podané žaloby téměř shodné, liší se čísla odstavců a skutková vymezení výzev, která však pro právní a obecnější hodnocení není podstatné, proto je soud zbytečně neopisuje dvakrát) je mj. uvedeno, že žalobci byla doručena výzva ručiteli vydaná podle ust. § 171 odst. 1 daňového řádu a ust. § 109 odst. 3 zákona o DPH. Finanční úřad vyšel při vydání výzvy ze zjištění, že žalobce přijal plnění od společnosti HMS, která měla status nespolehlivého plátce zveřejněný od 12. 8. 2014; se společností HMS bylo zahájeno insolvenční řízení, které je v současné době ve stavu „v úpadku“. Vzhledem k tomu, že daňové nedoplatky nebyly uspokojeny v insolvenčním řízení, uspokojil je správce daně

mimo insolvenční řízení. Dlužníkovi (společnosti HMS) vznikla povinnost odvést daň z přidané hodnoty, dlužník si dlouhodobě neplnil své daňové povinnosti, kdy nedoplatky na jeho daňových povinnostech ke dni 19. 1. 2017 několikanásobně překračovaly daň z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období. Ačkoliv správce daně přijal částku 2 798 207 Kč hrazenou dlužníkem HMS na jeho osobní daňový účet dne 9. 3. 2015, která odpovídala jím tvrzené daňové povinnosti za měsíc leden 2015 v neúčinně podaném daňovém přiznání, k úhradě daňové povinnosti za zdaňovací období leden 2015 nedošlo, neboť přijatá platba byla použita k úhradě nejstarších daňových pohledávek podle ust. § 152 daňového řádu. Obdobná situace nastala i u dalších období. U zákonných podmínek pro vydání výzvy podle ust. § 171 odst. 1 daňového řádu vyšel žalovaný ze zjištění, že s dlužníkem HMS bylo dne 21. 10. 2013 zahájeno insolvenční řízení, současný stav je označen „v úpadku“, o jehož způsobu řešení nebylo rozhodnuto (pozn. soudu – tento stav trval i v době vydání tohoto rozsudku). Správce daně uplatnil své pohledávky za majetkovou podstatou v insolvenčním řízení ve výši 5 630 978,56, 108 567 977,56 Kč a ve výši 12 636 119,27 Kč, prostřednictvím vyrozumění o uplatnění pohledávek za majetkovou podstatou v insolvenčním řízení čj. 72772/17, čj. 21467/17 a čj. 315347/16, tyto pohledávky nebyly uhrazeny.

[9] V odůvodnění je dále uvedeno, že v případě, kdy daň uhrazená dlužníkem HMS byla použita na úhradu nejstarších nedoplateků, a kdy tato společnost přes pokračující insolvenční řízení své daňové povinnosti neplní, musí žalobce počítat s uplatněním ručení. Dále vyšel žalovaný z veřejně přístupných informací ve sbírce listin obchodního rejstříku o těsném prolínání řídicí struktury dlužníka HMS a žalobce v průběhu insolvenčního řízení (z usnesení insolvenčního soudu ze dne 28. 12. 2016, čj. KSCB 26 INS 29347/2013-B-273, a z usnesení ze dne 18. 10. 2017, čj. KSCB 26 INS 29347/2013-B-559), z nichž vyplývá, že dlužník HMS neměl dlouhodobě funkční management a faktické řídicí pracovníky, přičemž zaměstnanci dlužníka HMS byli zároveň zaměstnanci žalobce. Dále je uvedeno, že účel právní úpravy ručení spočívá v zajištění uspokojení právě té daňové pohledávky, ke které se ručení váže, daňové pohledávky za předmětná období nezanikly, ať už takové uspokojení nazveme zaplacením nebo úhradou. Ust. § 109 zákona o DPH používá termín „nezaplacená daň“, který nijak nedefinuje ani nerozvádí, tento pojem nezná ani daňový řád (který v rámci úpravy placení daní používá termín „neuhrazená daň“ a „nedoplatek na dani“). Proto je nutné vycházet z obecného spisovného jazyka, kdy jsou slova „nezaplacená“ a „neuhrazená“ brána jako synonyma, kdy daňový řád definuje v ust. § 153 odst. 1 pojem nedoplatek, proto není rozdíl mezi pojmy nezaplacená daň podle ust. § 109 odst. 3 zákona o DPH a nedoplatek podle ust. § 153 odst. 1 daňového řádu. Ohledně námitek, že se ve vztahu k ručiteli podle ust. § 109 odst. 3 zákona o DPH pravidlo pořadí úhrady podle ust. § 152 daňového řádu neuplatní, žalovaný zastává názor, že ve vztahu k úhradám daně provedeným daňovým subjektem se pravidla pro pořadí úhrady podle ust. § 152 daňového řádu použijí vždy, jednou z výjimek je ust. § 172 odst. 6 daňového řádu. Žalovaný se tak neztotožnil s názorem žalobce, že nevznikl ručitelský závazek, když daň byla fakticky dlužníkem HMS uhrazena.

[10] Dále je v odůvodnění zmíněno, že správce daně eviduje daň v souhrnné částce za všechna zdanitelná plnění za jednotlivá zdaňovací období, nikoliv jednotlivě, v daném případě, kdy vyměřené vlastní daňové povinnosti u dlužníka za zdaňovací období nebyly plně uhrazeny se proto považuje za neuhrazenou v této výši každá daň na výstupu, která je

v tomto daňovém přiznání zahrnuta. V posuzovaném případě správce daně zjistil, že v příslušném období od dlužníka zdanitelná plnění přijalo několik odběratelů, z nichž někteří zajistili daň podle ust. § 109a zákona o DPH. Rozsah ručení je limitován částkou do výše daně z přidané hodnoty z dotčeného přijatého plnění ve vazbě na aktuální hodnotu nedoplatku. Vyměřenou nezaplacenou daň za příslušné zdaňovací období je nutné považovat za daň z konkrétních zdanitelných plnění, které žalobce od dlužníka HMS přijal, za zaplacení této daně vzniká ručiteli zákonné ručení, které je konkrétně uvedeno v prvostupňovém rozhodnutí. Vyměřená a nezaplacená daň se vztahuje k dani z konkrétního zdanitelného plnění, za jejíž zaplacení vzniká ručiteli zákonné ručení, existence nedoplatku na dani z přidané hodnoty je pak nutné posuzovat ve vazbě na celkovou daňovou povinnost za zdaňovací období, do kterého dotčené plnění patří. V předmětných zdaňovacích obdobích byla ve všech případech celková daňová povinnost poskytovatele plnění kladná, tj. daň na výstupu z uskutečněných zdanitelných plnění převýšila uplatněné odpočty daně z přijatých zdanitelných plnění a zůstala z převážné části neuhrazena; ve vztahu k těmto nedoplatkům bylo uplatněno ručení, kdy rozsah ručení nepřevyšuje výši nezaplacené daně z konkrétních zdanitelných plnění, které žalobce od dlužníka HMS přijal.

[11] Ohledně uspokojení daňového nedoplatku v rámci probíhajícího insolvenčního řízení žalovaný v odůvodnění uvedl, že v době vydání prvostupňového rozhodnutí evidoval správce daně u dlužníka HMS platby odpovídající daňovým povinnostem na dani z přidané hodnoty, tyto platby byly použity k úhradě starších nedoplateků na dani podle ust. § 152 daňového řádu, tuto aktivitu dlužníka HMS neshledal relevantní ve vztahu k ručení, neboť ve svém důsledku nevedla ke snížení výše nezaplacené daně, za kterou žalobce ručil (na pohledávkách za majetkovou podstatou evidoval správce daně částku převyšující 100 miliónů Kč). Správce daně nemá v insolvenčním řízení žádné zvláštní postavení, poukázal na vydané předběžné opatření ve vztahu k dlužníkovi HMS, který směřuje k omezení ekonomické aktivity, rozhodnutí bylo vydáno po zrušení reorganizace dlužníka, pokud by žalobce uhradil daňový nedoplatek, může se jej domáhat po dlužníkovi. Požadavek bezvýsledného vymáhání se týká vymáhání podle daňového řádu a nikoliv uspokojení v rámci insolvenčního řízení.

[12] Soud ze své úřední činnosti dále zjistil, že rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2018, čj. 4 Afs 244/2017-33, byl zrušen rozsudek krajského soudu a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 12. 2016, čj. 57086/16/5300-22441-701296, a věc vrácena Odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. Toto rozhodnutí se týká společnosti HMS a rozhodnutí prvostupňového správce daně – platebních výměrů za zdaňovací období leden až červen roku 2015, kdy byla vyměřena daň z přidané hodnoty podle pomůcek.

[13] Při ústním jednání ze sdělení Specializovaného finančního úřadu ze dne 14. 3. 2018, čj. 39351/18/4300-12712-108545, soud zjistil, že tento správce daně eviduje daňové nedoplatky na dani z přidané hodnoty u společnosti HMS za zdaňovací období leden až červen 2015 ve výši 18 358 705,75 Kč, a zároveň uvedl, že odvoláním napadená rozhodnutí prvostupňového správce daně budou po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu předmětem dalšího přezkoumání ze strany Odvolacího finančního ředitelství a daňové

povinnosti na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2015 – červen 2015 stanovené odvoláním napadenými rozhodnutími nejsou ke dni vydání sdělení splatné.

[14] Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu (ust. § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“), a o důvodnosti podané žaloby uvážil takto.

[15] Při hodnocení prvního napadeného rozhodnutí (rozhodnutí uvedené ve výroku I. tohoto rozsudku) soud vycházel z toho, že v daném případě byla vydána ručitelská výzva, která má zaručit zaplacení daně za jiného (dlužníka) v určité stanovené výši. Ačkoliv ke zrušení správního rozhodnutí došlo krátkou chvílí před vydáním v tomto soudním řízení napadeného rozhodnutí, takže v tomto směru nelze podle názoru soudu přičítat k tíži žalovaného, že k jeho posouzení nepřistoupil, není možné při soudním přezkumu tohoto rozhodnutí s ohledem na charakter ručení jako akcesorického právního závazku, vycházet z toho, že by kasační (zrušující) rozhodnutí o povinnosti dlužníka platit daň nebylo pro posouzení důvodnosti žaloby podstatné, jak uváděl žalovaný ve svém vyjádření. Ačkoliv ze shora uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu nevyplývá, že by byly zrušeny i prvostupňové platební výměry na daň (zrušeno bylo pouze odvolací daňové rozhodnutí), ze sdělení Specializovaného finančního úřadu ze dne 14. 3. 2018 plyne, že ve věci bude prováděno další šetření a že daň ve vztahu ke společnosti HMS není splatná. Za tohoto zjištěného stavu je podle názoru soudu nutné napadené rozhodnutí bez dalšího zrušit, neboť se opírá o rozhodnutí, které bylo zrušeno a v současné době tak není zřejmé, jaká daňová povinnost (v jaké výši) v příslušném zdaňovacím období je na straně dlužníka HMS evidována. Pokud není dostatečně určité znám hlavní závazek (výše daňové povinnosti společnosti HMS, jak vyplývá ze sdělení Specializovaného finančního úřadu, kdy daň podle tohoto sdělení není splatná), je nutné jen z tohoto důvodu zrušit rozhodnutí, které se o takovou v době rozhodování nesplatnou daň vůči společnosti HMS opírá, neboť není patrné, jakou daňovou povinnost a v jaké výši bude ručení pokrývat. Proto soud z tohoto důvodu první z napadených správních rozhodnutí zrušil pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (ust. § 78 odst. 1, 4 s.ř.s.), v němž podle názoru soudu je nutné vyčkat splatnosti daně za příslušné zdaňovací období ze strany společnosti HMS a skutečnosti, zda dojde k nedoplatku na dani, neboť až poté budou případně naplněny zákonné podmínky pro ručení podle ust. § 171 daňového řádu. Pokud zatím daň splatná není, nejedná se o nedoplatek na dani ve smyslu daňového řádu (ust. § 153 odst. 1 daňového řádu), a nelze tak uplatnit ručení, které je možné uplatnit pouze u nedoplatku na dani (ust. § 171 odst. 1 daňového řádu).

[16] Jiná je podle názoru situace u druhého napadeného rozhodnutí, kdy soud po přezkoumání žalobních bodů dospěl k závěru, že ty nejsou schopné zvrátit napadené správní rozhodnutí a žalobu tak pro nedůvodnost zamítl.

[17] Podle ust. § 109 odst. 3 zákona o DPH: *„Příjemce 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.“*

[18] Podle ust. § 171 odst. 1 daňového řádu: „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; kopie rozhodnutí o stanovení daně je přílohou této výzvy.“

[19] Podle ust. § 152 daňového řádu: „(1) Úhrada daně se na osobním daňovém účtu použije na úhradu splatných daňových pohledávek postupně podle těchto skupin: a) nedoplatky na dani a splatná daň, b) nedoplatky na příslušenství daně, c) vymáhané nedoplatky na dani, d) vymáhané nedoplatky na příslušenství daně. (2) Úhrada daně vymožené jednotlivými způsoby vymáhání podle § 175 se použije na úhradu nedoplatků evidovaných u daného správce daně postupně podle těchto skupin: a) nedoplatky na dani vymáhané daným způsobem vymáhání, b) nedoplatky na příslušenství daně vymáhané daným způsobem vymáhání. (3) Úhrada daně hrazené jako pohledávka za majetkovou podstatou se na osobním daňovém účtu použije na úhradu splatných daňových pohledávek postupně podle těchto skupin: a) nedoplatky na dani a splatná daň z daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku, b) nedoplatky na příslušenství daně z daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku. (4) V jednotlivých skupinách podle odstavců 1 až 3 se úhrada daně použije nejdříve na splatné daňové pohledávky s dřívějším datem splatnosti.“

[20] K první žalobní námitce soud dospěl k závěru, že není důvodná. Postup podle ust. § 109 odst. 3 zákona o DPH v sobě zahrnuje prvek zavinění za příslušné jednání, přičemž toto zavinění (tedy konstrukce „vědět měl a mohl“, užitá výslovně v ust. § 109 odst. 1 zákona a judikaturou vztažená i na ust. § 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, ode dne zveřejnění této informace na straně případných ostatních osob, které přijímají zdanitelná plnění od osoby, o níž byla informace tímto způsobem zveřejněna, se jedná o skutečnost, která jim musí a má být známa. Zveřejnění této informace tak zároveň naplní požadavek vědomosti o případné nespolehlivosti takového plátce, a tím i možného postupu z takového statusu vyplývajícího. Nejedná se tak 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. Podle názoru soudu tento postup odpovídá jak směrnici, tak i judikatuře SDEU, protože příslušný test „vědět měl a mohl“ přímo stanoví právní norma ve své hypotéze, kterou soud spatřuje ve zveřejnění informace o nespolehlivém plátcí.

[21] Dále je nutné uvést, že stát nemůže vstupovat do jednotlivých podnikatelských vztahů a posuzovat ekonomickou přínosnost takového podnikání – z funkce daně z přidané hodnoty plyne, že se jedná o daň, která je charakterizována zdaněním příslušných plnění bez hodnocení, zda se z hlediska ekonomického jedná o ziskový obchod či nikoliv. Pokud subjekt obchoduje s nespolehlivým plátcem na základě svých dlouholetých smluvních závazků (jak uváděl žalobce v podané žalobě), z nichž není možné či ekonomicky reálně se vyvázat, pak takové zjištění je pro daňové posouzení v tomto ohledu nevýznamné – správce daně nemůže posuzovat aspekty podnikání žalobce v daném oboru a podmínkách (zde např. poskytování výrobních a zaměstnaneckých kapacit od

nespolehlivého plátce, vleklé insolvenční řízení, v němž se prozatím zjevně nedospělo ani k rozumnému závěru, jak bude situace úpadce do budoucna řešena), neboť nic takového z principu daně z přidané hodnoty posuzovat nemůže. Proto soud ani žalobní námitku v tomto smyslu nemůže hodnotit jako důvodnou.

[22] Podle názoru soudu nelze na tuto situaci vztáhnout judikaturu, která příslušný vědomostní test „vědět měl a mohl“ hodnotila ve vztahu k ust. § 109 odst. 2 písm. b) zákona o DPH. Ačkoliv jsou, možná poměrně legislativně nešťastně, různé režimy obsaženy v jednom ustanovení § 109, jednotlivé odstavce tohoto ustanovení podle názoru soudu upravují značně odlišné situace. Právě úprava v odst. 3 se podle názoru soudu vymyká judikturnímu závěru, který soudy přijaly u odst. 2 písm. b), neboť sama o sobě již příslušný vědomostní test obsahuje, byť to přímo takto slovy nevyjadřuje. Obsahem tohoto ustanovení je podle názoru soudu situace, kdy při přijetí zdanitelného plnění je na straně příjemce tohoto plnění vědomost o tom, že plnění přijímá od nespolehlivého plátce, tedy možnost ručení za nezaplacenou daň. Samotná úprava tak v sobě obsahuje to, co judikatura dovodila jako chybějící okolnost v případě odst. 2 písm. b) tohoto ustanovení, které se týká jiné situace, která tento test sama o sobě neobsahuje.

[23] Pokud žalobce namítal, že podmínky pro nespolehlivost plátce se týkají skutečností vzniklých v roce 2013, tedy před přijetím příslušného zdanitelného plnění, pak soud takovou skutečnost považuje za nepodstatnou – při posuzování naplnění podmínek podle ust. § 109 odst. 3 zákona o DPH je rozhodný okamžik, kdy došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, neboť to je okamžik, kdy příjemce plnění vědět měl a mohl, že se na straně poskytovatele jedná o nespolehlivého plátce.

[24] Soud dále při hodnocení tohoto žalobního bodu uvádí, že situace, kdy české právo váže určité povinnosti ke zveřejnění nějaké informace, není nová. Např. ust. § 101 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon, ve znění pozdějších předpisů, stanoví povinnost soudu zveřejnit způsobem umožňující dálkový přístup zahájení insolvenčního řízení, s čímž posléze spojuje významné právní účinky v ust. § 109 a násl. tohoto zákona.

[25] Při hodnocení tohoto žalobního bodu tak soud uzavírá, že samotná úprava ust. § 109 odst. 3 zákona o DPH příslušný vědomostní test „vědět měl a mohl“ obsahuje, je tak v souladu se Směrnicí i judikaturou SDEU, a tento žalobní bod hodnotí jako nedůvodný.

[26] V dalším žalobním bodu žalobce namítal postup správce daně, který úhradu daně za příslušné období použil pro úhradu nejstaršího daňového nedoplatku u daňového dlužníka HMS. Při hodnocení tohoto již odvolacího důvodu žalovaný vychází z toho, že takový postup upravuje pro správce daně přímo ust. § 152 daňového řádu, proto pokud postupoval podle tohoto ustanovení, nedopustil se porušení zákona, přičemž žalovaný nevidí žádný rozdíl v termínu „nezaplacená daň“ podle ust. § 109 odst. 3 zákona o DPH, a termínu „neuhrazená daň“ podle ust. § 152 daňového řádu.

[27] Soud se po zvážení výkladových možností nakonec dospěl k témuž závěru. Je pravda, že ust. § 109 odst. 3 zákona o DPH užívá termín „nezaplacená daň“, který neodpovídá terminologii daňového řádu, který v ust. § 152 hovoří o „neuhrazené dani“. V tomto směru podle názoru soudu je možné vyjít z toho, že pokud zákon o DPH pojem

nezaplacená daň nijak dále nerozvíjí, nespátřuje v něm tak nějaký podstatný významový rozdíl, a termín použil bez toho, aby jej nějak zvlášť vymezil. Za těchto podmínek tak soud souhlasí s tím, že oba dva termíny je možné použít bez rozlišení, které v tomto případě nehraje roli. Za nezaplacenou daň podle zákona o DPH tak lze považovat neuhrazenou daň podle daňového řádu.

[28] Při hodnocení samotné povinnosti ručení se dále soud zaměřil, zda pojem „nezaplacená daň z tohoto plnění“, který užívá ust. § 109 odst. 3 zákona o DPH, lze ve vztahu k ručiteli uplatnit tam, kde (jak je mezi stranami nesporné) došlo k úhradě daně na daňový účet od dlužníka HMS, tato platba však byla zahrnuta jako úhrada jiné daně (případně za jiné období), která měla při úhradě přednost podle ust. § 152 daňového řádu. V tomto směru lze namítat, že pokud dlužník (nespolehlivý plátc) podle ust. § 109 odst. 3 zákona o DPH prokáže příjemci (ručiteli), že úhradu v dané výši na účet správce daně provedl (např. výpisem z účtu banky nespolehlivého plátce), byl příjemce plnění (ručitel) v dobré víře v tom smyslu, že příslušná daň byla zaplacená, a proto není prostor pro uplatnění ručení.

[29] Soud při hodnocení takového výkladu nakonec vyšel z toho, že v daném případě není pro uplatnění ručení taková argumentace přiléhavá, neboť příjemce zdanitelného plnění, který by měl pochybnosti o zaplacení daně z příslušného plnění a chtěl by se tomuto zákonnému ručení vyhnout, mohl postupovat zákonem předvídaným postupem podle ust. § 109a odst. 1 zákona o DPH. Tímto postupem, který zákon umožňuje, se příjemce zdanitelného plnění svého ručitského závazku zproští; pokud mu zákon dává možnost tímto způsobem postupovat, může ji využít a není tak v nejistotě, zda obchoduje s plátcem, který sice daň za příslušné plnění zaplatil (což mu může prokázat např. výpisem z účtu), ale nemůže mít povědomost, zda tento nespolehlivý plátc nemá jiné (starší) nedoplatky na dani, takže taková úhrada daně nemůže být použita na úhradu této daně, ale daňových nedoplatek jiných v souladu s pořadem úhrady podle ust. § 152 daňového řádu. Sám zákon o DPH tak dává možnost pro subjekt, který s nespolehlivým plátcem obchoduje, své obchodování ve smyslu úhrady daně z přidané hodnoty, za níž může ručit, ošetřit postupem podle ust. § 109a zákona, aniž by musel využít případně soukromoprávní instituty, aby se svému ručení za zaplacení daně vyhnul (např. prokázáním skutečnosti, že daň z tohoto plnění byla dlužníkem zaplacená). Toto zaplacení daně za toto příslušné plnění může být použito na úhradu dřívějších nedoplatek na dani postupem podle ust. § 152 daňového řádu, takže samotná skutečnost, že dlužník (nespolehlivý plátc) tuto daň uhradil, ještě nemusí vést k závěru, že by došlo k zaplacení daně ve smyslu ust. § 109 odst. 3 zákona o DPH. Nad tímto případným smluvním zajištěním tak přímo zákon o DPH dává možnost, jak se placení této daně z titulu ručení zprostit podle ust. § 109a, proto výklad ustanovení § 109 odst. 3 ve vazbě na ust. § 152 daňového řádu je podle názoru soudu přípustný a nevystavuje příjemce zdanitelného plnění od nespolehlivého plátce riziku ručení za daň.

[30] Pokud žalobce uváděl v žalobě, že není patrné, zda nebyl vyzván k ručení ve větším rozsahu, pak soud tento závěr nesdílí. Ve vydaném platebním výměru je přesně specifikováno, v jakých částkách je ručení uplatňováno (ve výroku), přičemž v odůvodnění jsou výslovně plnění specifikována, a to určením datem vystavení daňového dokladu, jeho číslem, datem uskutečnění zdanitelného plnění, základem daně a daní. Z výroku a

odůvodnění platebního výměru je tak konkrétně seznatelné, na která zdanitelná plnění je ručení uplatněno, obecně namítaná neurčitost stanovení této povinnosti tak není důvodná.

[31] Pokud žalobce v replice dále uvedl, že není patrné, že by se správce daně domáhal úhrady daně v rámci insolvenčního řízení, pak taková žalobní námitka není důvodná, neboť z obsahu předloženého správního spisu je patrné, že správce daně se úhrady této daně domáhal písemnostmi čj. 72772/17, čj. 21467/17 a čj. 315347/16, které jsou součástí předloženého správního spisu.

[32] V dané věci tak soud uzavírá, že podanou žalobu považuje částečně za důvodnou a proto jedno z napadených rozhodnutí zrušil pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (ust. § 78 odst. 1, 4 s.ř.s.), částečně do druhého rozhodnutí ji považuje za nedůvodnou, a proto ji v této části zamítl (ust. § 78 odst. 7 s.ř.s.).

[33] Ohledně nákladů řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., kdy soud vycházel z toho, že žalobce měl ve věci částečný úspěch, proto mu přisoudil náhradu nákladů v této části, tedy v žalobě do jednoho správního rozhodnutí; ve druhé části byl žalobce neúspěšný, soud však nepřiznal žalovanému náhradu nákladů řízení, neboť se jednalo o běžné zastupování státu před soudem. Náklady řízení v části, kde byl žalobce úspěšný (do jednoho správního rozhodnutí) tvoří zaplacený soudní poplatek a odměna za zastupování daňovým poradcem, vypočtená podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů, a to ze třech a půl úkonu za zastupování ve výši odměny 3 100 Kč (převzetí věci, sepsání žaloby, účast na ústním jednání dne 20. 9. 2018, účast na vyhlášení rozsudku dne 27. 9. 2018), čtyřech paušálů po 300 Kč a daně z přidané hodnoty z přiznané odměny, neboť daňový poradce je plátcem této daně. Konkrétní výpočet nákladů řízení je následující: odměna - 3100 Kč x 3 + 21% DPH, odměna - 3100 Kč x 1 + 21% DPH, odměna zvýšená/snížená o -50%, režijní paušál - 300 Kč x 4 + 21% DPH, soudní poplatek - 3000 Kč, celkové náklady řízení bez vyčíslení DPH : 15050 Kč, DPH 21% : 2530,50 Kč, celkové náklady řízení s vyčíslením DPH : 17580,50 Kč.

P o u č e n í:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou (2) týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem [REDACTED]. 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). Připadne-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 dne 27. září 2018

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu