



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D. v právní věci

žalobkyně: **S. a.s.**,
zastoupena daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 4, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 1. 2017, č. j. 474/17/5300-22442-711674

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci:

1. Rozhodnutím žalovaného uvedeným v záhlaví tohoto rozsudku bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen správce daně) ze dne 10. 5. 2016, čj. 1018028/16/2809-00540-6035707 - výzva k zaplacení daňového

nedoplatku ručitelem, kterým byl žalobce jako ručitel vyzván k uhrazení vykázaného nedoplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 526 381 Kč.

Žaloba:

2. Žalobce napadl žalované rozhodnutí žalobou podanou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), přičemž uplatnil následující žalobní body.
3. Žalobce namítá nezákonnost žalovaného rozhodnutí s tím, že tvrdí, že nebyly splněny podmínky podle § 109 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), podle kterého plátce, který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem nebo poskytne úplatu na takové plnění, ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud však v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty na takové plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že daň z přidané hodnoty uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená. Tedy dle žalobce měly být nutně splněny kumulativně podmínka plnění poskytnutého plátcem, dále podmínka uvedení daně z přidané hodnoty na příslušném daňovém dokladu a podmínka, že žalobce jako příjemce věděl nebo vědět měl a mohl, že daň z přidané hodnoty nebude tímto plátcem úmyslně zaplacená.
4. Žalobce přitom tvrdí, že splněna byla pouze podmínka poskytnutí plnění plátcem, přičemž dodavatel F. P. byl plátcem daně z přidané hodnoty z důvodu překročení obrátu 1 000 000 Kč, ačkoliv nesplnil registrační povinnost. Žalovaný dále tvrdil, že dodavatel F. P. nemůže použít režim přenesení daňové povinnosti, ale dopadá na něho režim běžný, neboť ust. § 92a odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého se použije přenesení daňové povinnosti - v případě, že plátce, který poskytl zdanitelné plnění, nesplnil svou registrační povinnost ve stanovené lhůtě - pouze ode dne nabytí právní moci rozhodnutí, kterým je registrován jako plátce. Tento výklad žalovaného, podle kterého by se na dodavatele F. P. nemohl použít režim přenesení daňové povinnosti, žalobce odmítá. Zdůrazňuje, že se aplikace režimu přenesení daňové povinnosti posouvá do okamžiku nabytí právní moci rozhodnutí o registraci daně z přidané hodnoty z důvodu zachování právní jistoty příjemce plnění, tedy tento institut má sloužit k ochraně příjemce plnění, v jehož pozici je rovněž žalobce, nikoliv k tomu, aby žalobce z důvodu aplikace citovaného ustanovení musel strpět pozici ručitele. Žalobce tvrdí, že výklad žalovaného, podle kterého je třeba použít běžný režim, nikoliv režim přenesení daňové povinnosti, jen proto, že jeho dodavatel F. P. nebyl registrovaným plátcem daně z přidané hodnoty nemá oporu ve směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 (dále jen „směrnice“), neboť podle článku 199 odst. 1 písm. a) této směrnice mohou členské státy stanovit osobou povinnou odvést daň osobu povinnou k dani, jíž je dodáno provedení stavebních prací, včetně oprav, úklidu, údržby, přestavby a demolice, týkajících se nemovitostí, jakož i předání stavebních prací považované za dodání zboží podle čl. 14 odst. 3. Žalobce zdůraznil, že v článku 199 uvedené směrnice se nehovoří o tom, že režimu přenesení daňové povinnosti nepodléhá plnění uskutečněné neregistrovaným plátcem, naopak směrnice zdůrazňuje jako osobu, na kterou přenesení daňové povinnosti dopadá, osobu povinnou k dani.
5. Žalobce ve vztahu k vyložení pojmu „osoba povinná k dani“ odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze, čj. 9 Af 9/2014-81 ze dne 16. 3. 2016 (rozsudky správních soudů

jsou dostupné na www.nssoud.cz), v němž bylo zdůrazněno, že otázka registrace je pouze záležitostí evidenční, nikoliv rozhodující pro plnění povinností a uplatnění práv plátce. Tento rozsudek se týkal uplatnění nároku na odpočet daně v případě plnění, které bylo poskytnuto osobou povinnou k dani, která však nebyla registrována jako plátce daně z přidané hodnoty. Následně žalobce doplnil, že uvedený rozsudek byl potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 102/2016-34 ze dne 27. 9. 2017, v němž bylo výslovně uvedeno: „[33] *Registrační povinnost je nutno stran výše zmíněného považovat za toliko formální požadavek, který bez dalšího nemůže upřít osobám povinným k dani dle směrnice nárok na uplatnění odpočtu daně (DPH) na vstupu ze zdanitelného plnění poskytnutého jinou osobou povinnou k dani dle směrnice*“. Žalobce se proto dovolává přímého účinku čl. 199 směrnice, tedy toho, aby byl aplikován režim přenesení daňové povinnosti. Z toho dle žalobce vyplývá, že dodavatel F. P. správně vystavil daňové doklady, na kterých uvedl, že není plátcem daně z přidané hodnoty a na kterých nevyčísil daň z přidané hodnoty. Žalobce tedy měl být správně vyzván k podání dodatečných přiznání k dani z přidané hodnoty podle § 145 odst. 2 daňového řádu a měl vykázat daňové doklady od dodavatele F. P. z důvodu režimu přenesení daňové povinnosti, nikoliv být vyzván jako ručitel, aby platil daň z přidané hodnoty za tohoto dodavatele.

6. Dále žalobce namítá, že nebyla splněna ani ta podmínka, že žalobce jako daňový subjekt věděl nebo vědět měl a mohl, že daň z přidané hodnoty nebude jeho dodavatelem úmyslně zaplacená. Žalobce má za to, že v daném případě lze dovodit maximálně nedbalost dodavatele F. P., nikoliv jeho úmysl, přičemž podle důvodové zprávy znění uvedeného zákona k 1. 4. 2011 bylo uvedené ustanovení zařazeno zejména z důvodu jeho aplikace na tzv. „bílé koně“, tedy účastníky řetězových podvodů. Žalobce zdůraznil, že dodavatel neměl žádný prospěch z vykazování plnění pro žalobce v režimu přenesení daňové povinnosti a dále, že pokud je správný předpoklad, že dodavatel F. P. byl osobou povinnou k dani a nemusel být současně registrovaným plátcem, aby byl uplatněn režim přenesení daňové povinnosti, pak žalobce nemusel vědět, že jeho dodavatel daň z přidané hodnoty neplatí. Žalobce má za to, že směrnice nedává členským státům možnost odklonit se při jejím provádění od pojmu „osoba povinná k dani“, jak to učinil český zákonodárce v § 92a odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty (nyní se toto ustanovení nachází v § 92a odst. 3 téhož zákona). Žalobce tvrdí, že uvedeným postupem byl zkrácen na svých subjektivních právech, která mu plynou přímo ze směrnice, neboť neměl být vyzván k úhradě jako ručitel, nýbrž měl být vyzván k podání dodatečného daňového přiznání. Proto je podle žalobce nutné článek 9 (definice osoby povinné k dani) a čl. 199 směrnice přiznat přímý účinek, tj. způsobilost bezprostřední aplikace na případ řešený žalovaným. Žalobce z uvedeného dovozuje, že krajský soud je povinen aplikovat unijní právo a tím zajistit jeho přímý účinek, tedy upustit od aplikace ust. § 92a odst. 6 zák. o dani z přidané hodnoty.
7. Žalobce proto navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného:

8. Žalovaný odmítl právní argumentaci žalobce a plně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Ke stěžejní námitce o nutnosti uplatnění přenesení daňové povinnosti místo běžného režimu u dodavatele F. P. pak uvedl, že přímého účinku směrnice se nelze dovolávat s výjimkou situace, kdy znění směrnice garantuje jednotlivci,

který se přímého účinku směrnice dovolává, lepší postavení než vnitrostátní právní řád, kterým byla implementována, případně pokud by stát vůbec neimplementoval ve lhůtě, ve které tak měl učinit. Dle žalovaného se však v posuzovaném případě nelze přímého účinku čl. 199 směrnice dovolávat, neboť postupem naznačeným žalobcem by došlo k tomu, že žalobce by byl vyzván k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu, tedy sám by se dostal do pozice subjektu, který by byl povinen daň z plnění odvést, nikoliv za odvedení daně pouze ručit. Žalovaný tedy zdůraznil, že přímá aplikace čl. 199 směrnice by žalobci nepřinesla lepší či zvýhodněné postavení v porovnání s vnitrostátní právní úpravou. Vnitrostátní právní úprava chrání práva a právní jistotu žalobce. Žalovaný upozornil na znění čl. 199 bod 2 uvedené směrnice, podle kterého platí: „Využije-li členský stát možnost stanovenou v odst. 1, může vymezit dodání zboží a poskytnutí služeb, na něž se vztahuje, a kategorie dodavatelů, poskytovatelů, pořizovatelů nebo příjemců, u nichž lze tato opatření uplatnit.“ Žalovaný má tudíž za to, že zákonodárce v ustanovení § 92a odst. 1 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty právě v souladu s článkem 199 bodu 2 směrnice využil prostor pro vymezení kategorií osob, na které bude aplikován režim přenesení daňové povinnosti podle zákona o dani z přidané hodnoty. Tedy není v kolizi se směrnicí, pokud zákonodárce do zákona o dani z přidané hodnoty zakotvil, že režim přenesení daňové povinnosti se vztahuje pouze na osoby, které mají registraci k dani z přidané hodnoty. Ve vztahu k tvrzení žalobce, že nebyla splněna podmínka ustanovení § 109 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, tj. že věděl nebo vědět měl a mohl, že daň z přidané hodnoty nebude úmyslně zaplacená, žalovaný zdůraznil, že dodavatel v daném zdaňovacím období neplnil své daňové povinnosti, neboť nepodával daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob a neuváděl daň z přidané hodnoty na dokladech s cílem daň z přidané hodnoty neodvádět. Žalobce přitom měl a mohl vědět, že dodavatel nemá v úmyslu v souvislosti s předmětným plněním zaplatit daň z přidané hodnoty, neboť za dobu kratší než 12 měsíců byla od dodavatele právě žalobci vyfakturována částka přesahující 1 000 000 Kč, když rozhodný obrat přesáhl tento dodavatel žalobce již v měsíci listopadu roku 2014.

9. Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu pro nedůvodnost zamítl.

Rozhodné okolnosti ve věci:

10. Z daňového spisu vyplynulo, že v průběhu let 2013 až 2015, a to od listopadu roku 2013 do srpna roku 2015 provedl F. P. pro žalobce jako dodavatel stavební a pomocné práce v celkové výši 4 340 116 Kč, přičemž k těmto pracím vystavil žalobci jako daňovému subjektu mimo jiné daňové doklady č. 001/2015 až č. 013/2015, celkem tedy 13 daňových dokladů, když na žádném z těchto dokladů nebyla uvedena daň z přidané hodnoty, která dle správce daně činí dle celkové výše dodaných prací částku 526 381 Kč. Uvedený dodavatel přitom v průběhu let 2013 až 2015 nepodával přiznání k dani z příjmů fyzických osob a nesplnil svoji registrační povinnost k dani z přidané hodnoty, když registrován byl až z moci úřední od 1. 1. 2015 z důvodu překročení rozhodného obratu podle § 6 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a ani na výzvy správce daně nepodal přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce března až srpna roku 2015. Podle § 139 daňového řádu mu byla z moci úřední správcem daně za zdaňovací období měsíce března až srpna roku 2015 ve výši uskutečněných plnění uvedených na předmětných daňových dokladech vyměřena daň z přidané hodnoty, která však nebyla tímto dodavatelem jako

daňovým subjektem uhrazena. Jednalo se konkrétně o platební výměry ze dne 29. 1. 2016 č.j. 122324/16/2809-50522-609154, č.j. 122640/16/2809-50522-609154, č.j. 122768/16/2809-50522-609154, č.j. 123108/16/2809-50522-609154, č.j. 123349/16/2809-50522-609154, č.j. 123469/16/2809-50522-609154. Následně správce daně vydal dne 10. 5. 2016 výzvu k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem č.j. 1018028/16/2809-00540-603570, kterou byl žalobce vyzván k uhrazení nedoplatku do výše ručení, tj. v částce 526 381 Kč odpovídající přijatým plněním od dodavatele za zdaňovací období měsíce března až srpna roku 2015, a to podle § 109 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty.

11. Proti této výzvě se žalobce dne 16. 5. 2016 odvolal, přičemž obdobně jako v žalobě namítal, že nebyly splněny podmínky § 109 zákona o dani z přidané hodnoty, a to zejména proto, že dodavatel jako plátce nesplnil registrační povinnost a neuplatnil vůbec daň na výstupu, tudíž ani žalobce v pozici odběratele si žádný odpočet nenárokoval, tedy nedošlo ke zkrácení státního rozpočtu. Dále žalobce namítal, že bylo na správci daně, aby prokázal, že dodavatel úmyslně neuhradil daň, přičemž žalobce sám o této skutečnosti nemá žádné informace a není jeho úkolem kontrolovat plnění registračních a daňových povinností dodavatele. Rovněž již v odvolání uplatnil žalobce svoji argumentaci o nutnosti aplikovat režim přenesení daňové povinnosti, tedy měl za to, že dodavateli v souvislosti s uskutečněným plněním nevznikla povinnost odvést daň na výstupu, tedy ve vztahu k žalobci nebylo možno aplikovat institut ručení. Konečně žalobce namítal, že na dokladech vystavených dodavatelem nebyla uvedena daň z přidané hodnoty, tedy nebylo možno aplikovat ručitelství podle § 108 odst. 1 písm. i) zákona o dani z přidané hodnoty.
12. Žalovaný po posouzení odvolání akceptoval závěr přijatý správcem daně, že byly naplněny podmínky ustanovení § 109 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého žalobce ručí jako příjemce zdanitelného plnění za daň nezaplacenou poskytovatelem tohoto plnění správci daně za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo předmětné zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, pokud v okamžiku uskutečnění plnění tento příjemce zdanitelného plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že daň uvedená na daňovém dokladu za předmětné zdanitelné plnění nebude úmyslně zaplacená. Podle žalovaného vznikl ručitelství vztah již okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění při současné existenci podmínky podle § 109 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný připustil, že naplnění této podmínky je postaveno na znalostním (vědomostním) testu, tj. že bylo na správci daně, aby prokázal, že žalobce jako ručitel a tedy příjemce plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že plnění, které přijal je dotčeno skutečnostmi vtělenými do taxativního výčtu podle § 109 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný zdůraznil, že podmínky výzvy ručiteli podle § 171 odst. 3 daňového řádu žalobce ani nesporel, tedy nesporel to, že nedoplatek nebyl uhrazen a že daňový subjekt byl bezvýsledně upomenut. Žalovaný měl tak za to, že podmínky ustanovení § 171 odst. 1,3 daňového řádu pro vydání ručitelství výzvy byly splněny. V tomto ohledu krajský soud konstatuje, že žalobce skutečně nemířil svoji obranu proti tomu, že daňový nedoplatek nebylo možno po daňovém subjektu vymoci, nýbrž sporel aplikaci ustanovení § 109 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, tedy vznik ručitelství.
13. Žalovaný uvedl, že podle § 6 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty byl dodavatel F. P. osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhl 1 000 000 Kč. Dále žalovaný

akceptoval, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 59/2013-33 ze dne 30. 7. 2014 je stanovení registrační povinnosti v návaznosti na ustanovení § 125 až § 131 daňového řádu pouze otázkou evidenční nikoliv rozhodující pro splnění povinnosti a uplatňování práv plátce daně z přidané hodnoty. Žalovaný rovněž zdůraznil, že skutečnost, že dodavatel v období měsíce března až srpna roku 2015 byl osobou povinnou k dani, žalobce nikterak nevyvrací. Uplatňování nároku na odpočet daně odběratelem, tedy v daném případě žalobcem, z plnění dle předmětných daňových dokladů nepředstavuje podmínku pro aplikaci ručení dle § 109 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty.

Posouzení věci krajským soudem:

14. Krajský soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v mezích řádně uplatněných žalobních bodů, a to podle skutkového a právního stavu v době rozhodování daňových orgánů (§ 75 odst. 1, 2 s.ř.s.) bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. Krajský soud poznamenává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případě shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění, což v této věci činí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47). K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou z dílčí argumentace a tu obsáhle vyvrátit, jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19).
15. V dané věci je nesporné, že žalobce uvedená vyčíslená plnění ve zdaňovacích obdobích přijal a dále, že z těchto plnění nebyla jeho dodavatelem uhrazena daň z přidané hodnoty. Žalovaný souhlasil s tím, že je-li v § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty označován dodavatel jako plátce, tedy plátce daně z přidané hodnoty, pak ve smyslu závěrů přijatých Nejvyšším správním soudem a rovněž Soudním dvorem Evropské unie je nutno za takovou osobu považovat nikoliv pouze plátce, tedy osobu registrovanou k dani z přidané hodnoty, nýbrž i osobu povinnou k dani, která nesplnila svoji registrační povinnost, avšak naplnila všechny ostatní zákonem vyžadované hmotněprávní podmínky plátcovství k dani z přidané hodnoty. K tomu krajský soud uvádí, že tento právní názor je v souladu s žalobcem citovanou argumentací o tom, že na základě směrnice je třeba na osobu, která uskutečňuje zdanitelná plnění, která podléhají dani z přidané hodnoty, pohlížet jako na osobu povinnou k dani z přidané hodnoty bez ohledu na to, zda splnila svoji registrační povinnost či nikoliv, a to právě z toho důvodu, že se jedná pouze o povinnost evidenčního charakteru, nikoliv o povinnost, která by byla ve vztahu k právům a povinnostem takového plátce konstitutivní. Tento závěr je ostatně plně v souladu s rozsudkem, který citoval rovněž žalobce, a to s rozsudkem Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 102/2016-34 ze dne 27. 9. 2017. Žalovaný dále zdůraznil, že v posuzovaném případě správce daně neměl prokazovat, zda se dodavatel úmyslně dostal nebo nedostal do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, neboť to je podmínkou ustanovení § 109 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, avšak správce daně vydal své rozhodnutí na základě § 109 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, tedy správce daně byl povinen prokázat a dle žalovaného prokázal, že žalobce jako příjemce zdanitelného plnění věděl

nebo vědět měl a mohl, že daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená. Otázkou v daném případě přitom je, zda se toto ustanovení může vztahovat na situaci dodavatele žalobce, který daňové doklady vydával, aniž by zde nějakou daňovou povinnost vyznačil, tedy nevyčíslil částku daně z přidané hodnoty. Žalovaný přitom zdůraznil, že spolupráce dodavatele s žalobcem probíhala od měsíce listopadu roku 2013 do měsíce srpna roku 2015, přičemž žalobce sám v odvolání uznal, že plnění přijímal, jednalo se konkrétně o plnění od 26. 8. 2014 do 27. 12. 2014 – o provedené práce v celkové výši 1 377 967 Kč, tedy obrat rozhodný pro vznik plátcovství daně z přidané hodnoty podle § 6 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty musel být žalobci zřejmý, neboť tuto zákonnou hranici dodavatel překročil již v měsíci listopadu roku 2014, a to pouze na pracích vykonaných přímo pro žalobce. S tímto posouzením žalovaného krajský soud plně souhlasí. Žalobce se za popsání skutkového stavu nemůže důvodně domáhat toho, že nemohl mít přehled o daňových plněních dodavatele, tedy v tom smyslu, zda překročil rozhodný obrat 1 000 000 Kč, či nikoliv, neboť se nejednalo o vícero plnění pro různé odběratele, nýbrž jednalo se o plnění v uvedeném finančním rozsahu právě a pouze pro žalobce. Tedy již tato skutečnost potvrzuje, že žalobce mohl a ve svém postavení měl vědět o tom, že daň nebude dodavatelem úmyslně zaplacená, neboť ani nebyla uvedena na předmětných daňových dokladech. K uvedenému přistupují další skutečnosti, které dle krajského soudu žalovaný ve svém rozhodnutí správně uvedl (str. 5, 6 žalovaného rozhodnutí), a to okolnost, že dodavatel neměl podle živnostenského rejstříku žádnou provozovnu, ačkoliv měl specializované předměty činnosti, průzkumné práce, lešenářské práce apod., u kterých je obvyklé disponovat technikou a nástroji a dále, že jeho adresa sídla se neshodovala s adresou uváděnou na vystavovaných daňových dokladech. Kromě toho byly vystaveny před vyfakturováním objednávky, na kterých již byla cena objednaných plnění uvedena, tedy i z těchto objednávek musela být žalobci zřejmá celková suma objednaných prací, která měla přesahovat za rozhodné období nejpozději 12 po sobě jdoucích měsíců 1 000 000 Kč. Žalovaný nad rámec uvedeného správně podotkl, že se objednávkami zabývali stejní pracovníci odvolatele, tedy muselo jim být zřejmé, že dodavatel překročil rozhodný obrat, byť tato okolnost není pro posouzení věci určující. Krajský soud se ztotožňuje s hodnocením žalovaného, že žalobce disponoval indiciemi o nestandardních postupech svého obchodního partnera. S ohledem na jednoznačné překročení rozhodného obratu bylo namísto hlubší ověrování jeho podnikání.

16. Rovněž je přílehlavá úvaha předestřená žalovaným, že podle § 109a zákona o dani z přidané hodnoty mohl žalobce v takové situaci jako odběratel plnění využít institutu zvláštního způsobu zajištění daně a vyvarovat se tak situaci, kdy se dostane do postavení ručitele podle § 109 zákona o dani z přidané hodnoty. Je třeba přisvědčit správci daně a žalovanému, že žalobce byl přinejmenším ve vztahu k prověřování nestandardního obchodního jednání svého dodavatele neaktivní a neobezřetný, což jde k jeho tíži ve smyslu zanedbání jeho povinností. Krajský soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, totiž že, jestliže ustanovení § 109 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty míří na úmysl dodavatele nezaplatit daň z plnění na daňovém dokladu, tím spíše míří na jednání, která jsou výsledkem toho, že dodavatel daňovou povinnost na daňovém dokladu vůbec neuvedl. Jiný výklad by byl zcela absurdní. Naopak i to, že dodavatel neuvedl žádnou částku daně z přidané hodnoty na dokladu, svědčí o tom, že žalobce nemohl být v dobré víře, že by snad dodavatel daň z přidané hodnoty zaplatil, neboť dodavatel jednoznačně deklaroval, že mu fakturuje plnění

bez daně z přidané hodnoty, ačkoliv pro téhož odběratele, tedy pro žalobce, prováděl plnění, která přesahovala zákonnou hranici obratu pro registraci plátcem daně z přidané hodnoty. Výklad prezentovaný žalobcem v tomto ohledu je nepřiměřeně formalistický. To, že se ustanovení § 109 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty vztahuje i na dodavatele žalobce, tedy že ho je třeba považovat za plátce, jednoznačně vyplývá z vnitrostátní úpravy, a to z ustanovení § 6 odst. 1 téhož zákona, podle kterého se plátcem stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Tedy z uvedeného je zřejmé, že plátcem není pouze osoba, která je registrovaná, pak se hovoří o plátcích registrovaných k dani z přidané hodnoty, nýbrž plátcem je osoba, která splňuje hmotněprávní podmínky plátcovství spočívající v přesahu 1 000 000 Kč za určité časové období, tedy ustanovení § 109 zákona o dani z přidané hodnoty zahrnuje splnění hmotněprávní podmínky tohoto obratu, zatímco se neopírá o registraci k dani z přidané hodnoty. Jinak řečeno, dodavatele žalobce je třeba ve smyslu ustanovení § 109 odst. 1 cit. zákona považovat za plátce daně z přidané hodnoty. Jak již bylo uvedeno, podle názoru krajského soudu ve shodě s názorem žalovaného a správce daně, žalobce měl a mohl vědět, že daň z přidané hodnoty nebude úmyslně zaplacená.

17. Dále se krajský soud vyjádří k námitce nutnosti uplatnit režim přenesení daňové povinnosti podle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce se domáhá přímého účinku uvedené směrnice, a to konkrétně článku 199 směrnice, když tvrdí, že režim přenesení daňové povinnosti je třeba uplatnit na plátce bez ohledu na splnění registrační povinnosti, neboť registrační povinnost, jak bylo potvrzeno i rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017, čj. 1 Afs 102/2016-34, je pouze evidenční povinností. K tomu však krajský soud uvádí, že odkazovaný rozsudek, a to je ve věci významné, se týkal nároku plátce na odpočet daně z přidané hodnoty, přičemž Nejvyšší správní soud v bodě 28 rozsudku mimo jiné citoval rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9. 7. 2015 ve věci C-183/14: „[61] Z toho zejména vyplývá, že osobě povinné k DPH nelze zabránit v uplatnění jejího nároku na odpočet daně s odůvodněním, že nebyla zaregistrována pro účely DPH před použitím zboží pořízeného v rámci své zdaněné činnosti (v tomto smyslu zejména viz rozsudek *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, bod 51).“ Nejvyšší správní soud tak v uvedeném rozsudku ohledně účinků registrace k dani z přidané hodnoty ve vztahu k nároku na odpočet daně z přidané hodnoty skutečně vyslovil, že odpočet je podmíněn hmotněprávní podmínkou, nikoliv evidenční podmínkou, tedy registrací. Z uvedeného rozsudku však nelze dovodit, že by se Nejvyšší správní soud zabýval účinky registrace na uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92a odst. 3 (do 31. 12. 2015 se jednalo o ust. § 92a odst. 6 téhož zákona). Závěr Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 27. 9. 2017 čj. 1 Afs 102/2016-34 byl zdůvodněn nutností neutrality daně z přidané hodnoty. O takový případ se ovšem v situaci žalobce nejedná.
18. Znění ustanovení § 92a odst. 3 (do 31. 12. 2015 se jednalo o ust. § 92a odst. 6) zákona o dani z přidané hodnoty je přitom dle názoru krajského soudu jednoznačné a nevyvolává důvodné pochybnosti o jeho účelu. Krajský soud přitom dává za pravdu žalovanému v tom smyslu, že žalobce se vlastně domáhá zhoršení svého postavení, jestliže se domáhá přímého účinku článku 199 odst. 1 směrnice, neboť požaduje, aby s ním bylo zacházeno tak, že bude vyzván podle ustanovení § 145 daňového řádu k podání dodatečného

daňového přiznání a tedy, aby s ním bylo jednáno jako s osobou povinnou k dani namísto jeho postavení ručitele na základě ustanovení § 109 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný přitom správně upozornil na účel zakotvení ustanovení § 92a odst. 3 (do 31. 12. 2015 se jednalo o ust. § 92a odst. 6) do zákona o dani z přidané hodnoty, když účelem tohoto ustanovení o vázání přenosu daňové povinnosti na právní moc rozhodnutí o registraci k dani z přidané hodnoty konkrétního plátce, který je dodavatelem zboží, je právě ochrana jeho odběratele, tedy dalšího daňového subjektu, který v případě uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti nastupuje jako plátce namísto původního plátce. Krajský soud proto souhlasí s tím, že není důvod k tomu, aby účel ust. § 92a odst. 3 (do 31. 12. 2015 se jednalo o ust. § 92a odst. 6) zákona o dani z přidané hodnoty byl výkladem jakkoliv oslabován. Tedy zjednodušeně řečeno, žalobce se svojí žalobní argumentací v podstatě nedomáhá toho, aby došlo ke zlepšení jeho postavení, neboť rozhodně nelze mít za to, že osoba povinná k dani by měla lepší postavení než ručitel. Naopak je zjevné, že ručitel i po uhrazení ručitelského závazku správci daně má zachovaný nárok proti původnímu plátcovi, který svoji daňovou povinnost nesplnil. Krajský soud proto souhlasí s žalovaným v tom směru, že nebyl splněn předpoklad přímého účinku směrnice. K předpokladu aplikace směrnice Evropské unie obecně pak krajský soud odkazuje na právní názor zakotvený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015 čj. 1 Afs 6/2013-184 [80]: *„Z judikatury Soudního dvora jednoznačně vyplývá, že všechny orgány členského státu, včetně orgánů veřejné moci, jsou povinny vykládat vnitrostátní právo v souladu se směrnicemi vydanými Evropskou unií nebo aplikovat ustanovení směrnice přímo. V případě nesouladu vnitrostátního právního předpisu s požadavkem směrnice, jsou orgány povinny přednostně aplikovat směrnici, pokud jsou zároveň splněny podmínky přímého účinku směrnice. Cílem přímého účinku je nepřipustit, aby pochybením členského státu trpěla práva jednotlivců. Ti se proto v případě porušení svých práv mohou dovolat unijní úpravy před vnitrostátními orgány. Podmínky přímého účinku, jež byly definovány v rozsudku Evropského soudního dvora ze dne 4. 12. 1974, ve věci C-41/74, van Duyn, jsou následující: 1) marné uplynutí lhůty pro transpozici a implementaci směrnice, 2) dostatečná přesnost a bezpodmínečnost dotyčného ustanovení, 3) přímou aplikací směrnice nedojde k uložení povinnosti jednotlivci.“* Tedy z uvedeného právního názoru Nejvyššího správního soudu, který navázal na rozsudek Evropského soudního dvora ve věci van Duyn, je zřejmé, že podmínkou pro přímou aplikaci směrnice je nezhoršení postavení jednotlivce, který se přímého účinku dožaduje. V dané věci však krajský soud v souladu s žalovaným dospěl k závěru, že pokud by byl aplikován přímý účinek směrnice, pak by žalobce, který je nyní v postavení ručitele za osobu povinnou k dani, byl této pozice zbaven a bylo by s ním správcem daně jednáno přímo jako s osobou povinnou k dani, což by vedlo ke zhoršení jeho procesního postavení a zejména k oslabení jeho hmotněprávního postavení ve vztahu k jeho dodavateli.

19. Podle čl. 199, bodu 2 směrnice platí: *„Využije-li členský stát možnost stanovenou v odstavci 1, může vymezit dodání zboží a poskytnutí služeb, na něž se vztahuje, a kategorie dodavatelů, poskytovatelů, pořizovatelů nebo příjemců, u nichž lze toto opatření uplatnit.“* Tedy jestliže zákonodárce vymezil z důvodu ochrany ostatních daňových subjektů osoby, na něž se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti tím, že okruh osob limitoval právní mocí rozhodnutí registrace plátce k dani z přidané hodnoty, pak vybral kategorii osob, u kterých bude taková opatření uplatňovat v souladu se zásadou zákazu libovůle a v souladu se zásadou legitimního očekávání ostatních daňových subjektů.

20. Krajský soud se ze všech shora uvedených důvodů plně ztotožnil se skutkovým a právním posouzením věci tak, jak jej provedl žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že žaloba nebyla důvodná, nezbylo soudu než ji podle § 78 odst. 7 zamítnout.

Náklady řízení:

21. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v § 60 odst. 1 s.ř.s., tedy neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšný žalovaný právo na náhradu nákladů řízení neuplatnil.

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). 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.

Pardubice 27. března 2018

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu