



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.**, se sídlem v Kunovicích, Podolí 63, zastoupeného Mgr. Vítem Buršou, advokátem Společné advokátní kanceláře Burša-Machálek, se sídlem v Uherském Hradišti, Růžová 1254, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 17.7.2014 č.j. 18924/14/5000-14303-711309 ve věci výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem,

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 11.228 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:

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.

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 nereseriového 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.
- 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 plátcem 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 partneři 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. 5Afs 151/2004.

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. (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-červen 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 společnostech. Úsilí správce daně vymoci dlužnou daň bylo bezvýsledné, a proto dospěl k závěru, že také exekuce pozdějších nedoplatků 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 nedoplatků dlužníka bezprostředně po jejich vzniku, když daňové přiznání za 4. čtvrtletí r. 2011 bylo podáno dne 10.4.2012. Po zjištění existence nedoplatků byl dlužník dne 22.5.2012 vyrozuměn o výši nedoplatků a dále postupoval správce daně v již shora uvedených krocích.

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.

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 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. 9Afs 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 nevylučuje, 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.

K žalobnímu bodu 4: Zákonné ustanovení z povahy věci nemůže být v rozporu s ustanovením Listiny, jehož se žalobce dovolává. Žalobcem zmiňovaný judikát NSS 5Afs 151/20104 je podle žalovaného na věc zcela nepřípadný, 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.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

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.).

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 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.

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.

První žalobní bod krajský soud důvodným neshledal, když obsahem správního spisu má za prokázané, že správce daně činil vůči dlužníkovi konkrétní kroky směřující k úhradě nedoplatků na dani, což ostatně také podrobně popsal v prvostupňovém rozhodnutí (str. 3-4). Žalobce v podaném odvolání ani v následně podané žalobě tento postup správce daně vůči dlužníkovi žádný způsobem nezpochybnil, pouze namítl, že ve vztahu k pohledávkám, které vymáhá po žalobci, nedoplatky vůči dlužníkovi nevymáhal. Obsahem správního spisu má soud za prokázané, že správce daně vymáhal nedoplatky týkající se zdaňovacího období 4. čtvrtletí 2011 a dále leden až březen 2012, a to způsobem popsáním shora a s negativním výsledkem. Jak žalovaný uvedl ve vyjádření k žalobě, vzhledem k bezvýslednosti tohoto postupu dospěl správce daně k závěru, že stejná situace by nastala rovněž, pokud jde o pozdější nedoplatky, což žalovaný plně aproboval. Krajský soud má za to, že tato úvaha správních orgánů je zcela logická a v souladu se zásadou hospodárnosti řízení, když opakování stejného postupu v případě nedoplatků na dani za další zdaňovací období by byla čistě formalistickým postupem. Požadavek žalobce na vymáhání nedoplatků správcem daně v rámci trestněprávní represe, a to vůči společnosti dlužníka i jeho statutárním zástupcům nemá oporu v daňovém řádu. Krajský soud se plně ztotožňuje s argumentací uvedenou ke stejné odvolací námitce na str. 6. napadeného rozhodnutí. Žalobce navíc důvody zde uvedené v podané žalobě žádným způsobem nerozporoval. Lze se ztotožnit také se závěrem, že správce daně plně využil možnosti dané mu daňovým řádem. Soud v jeho postupu na rozdíl od žalobce formalistický přístup 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 DPH, bylo správci daně doručeno dne 13.4.2012. Postup správce daně, který začal konat vůči dlužníkovi v červnu 2012, proto považuje soud za včasný.

Ani druhý žalobní bod krajský soud důvodným neshledal, když obsahem prvostupňového rozhodnutí má za prokázané, že výše daní vypočtených žalobci jako ručiteli za jednotlivá zdaňovací období (březen-červen 2012) byla určena ze součtu plnění, která žalobce za každé posuzované zdaňovací období zaplatil na bankovní účet mimo tuzemsko. Výše daní byla tedy určena v souladu s ust. § 109 odst. 2 ZDPH.

Následně se krajský soud zabýval důvodností třetího 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.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí porovnal právní úpravu ust. § 109 odst. 1 a § 109 odst. 2 ZDPH. Ručitelství 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 odvolatelem, 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.

Třetí žalobní bod shledal krajský soud důvodným, přičemž ve své úvaze vycházel primárně z rozhodnutí SDEU ve věci C-384/04, jehož závěry budou rozvedeny níže. Současně soud přihlédl k tomu, že s označeným rozsudkem SDEU koresponduje též níže citovaný komentář k ZDPH.

Komentář k ust. § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH uvádí, „že ustanovení není v souladu s evropským právem, protože plátcе-odběratel nemůže chování dodavatele ani vznik svého ručitelství nijak ovlivnit“¹. Oporu přitom autoři komentáře nachází v judikatuře SDEU, například v rozhodnutí C-384/04 FTI a C-499/10, z nichž vyjímají: „Soudní dvůr však již rozhodl, že 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 (viz výše uvedený rozsudek Federation of Technological Industries, bod 32). Přenesení odpovědnosti za placení DPH na jinou osobu než daňového dlužníka – i když je touto jinou osobou oprávněný daňový skladovatel, na něhož se vztahují zvláštní povinnosti stanovené směrnicí 92/12 – ač jí nebylo umožněno zbavit se této odpovědnosti předložením důkazů o tom, že s jednáním daňového dlužníka neměla nic společného, je tedy třeba považovat za neslučitelné se zásadou proporcionality. Podle soudního dvora je totiž zjevně nepřiměřené uvedené osobě bezpodmínečně přičítat ztrátu daňových příjmů způsobenou jednáním třetí osoby povinné k dani, na které nemá prvně jmenovaná žádný vliv (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Netto Supermarkť, bod 23)“. Autoři komentáře dále ve smyslu rozsudků SDEU uvádějí, že „naopak požadavek, aby osoba jiná než daňový dlužník přijala všechna opatření, která po ní mohou být rozumně požadována, aby zajistila, že činnost, kterou provádí, ji nepovede k účasti na daňovém podvodu, není v rozporu s unijním právem“. Komentář dále uvádí:

¹ Drábová, Milena; Holubová, Olga; Tomíček, Milan. Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář [systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 12.12.2016]. ASPI_ID_KO235_2004CZ. Dostupné v systému ASPI.

„Okolnosti, že osoba jiná než daňový dlužník jednala s vynaložením veškeré odborné péče v dobré víře, že přijala všechna opatření, která po ní mohla být rozumně požadována, a že její účast na podvodu je vyloučena, jsou tudíž skutečnostmi, které musí být zohledněny pro účely rozhodnutí, zda je možné tuto osobu zavázat společně a nerozdílně k odvodu dlužné DPH (viz uvedené rozsudky Teleos a další, bod 66 a Netto Supermarkt, bod 25)“.

Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 11.5.2006 *„Šestá směrnice o DPH – Článek 21 odst. 3 a čl. 22 odst. 8 – Vnitrostátní opatření za účelem boje proti podvodům – Solidární odpovědnost za odvod DPH – Poskytnutí zajištění za DPH splatnou jiným subjektem“* ve věci C-384/04, jehož předmětem byla žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES učinil závěry, které se vztahují k nyní posuzované věci. Jde o závěry k posouzení první a třetí předběžné otázky. Podstatou těchto otázek bylo *„zda čl. 21 odst. 3 šesté směrnice musí být vykládán tak, že umožňuje členskému státu přijmout takovou právní úpravu, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, 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 DPH 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“*. Krajský soud vyjímá ze závěrů SDEU učiněných v označeném rozsudku níže uvedené články:

28 *Článek 21 odst. 3 šesté směrnice tedy v zásadě umožňuje členským státům přijmout opatření, na jejichž základě je osoba společně a nerozdílně odpovědná za odvod částky z titulu DPH splatné jinou osobou, která je ustanoveními odstavce 1 a 2 uvedeného článku určena jako daňový dlužník.*

29 *Nicméně při výkonu pravomocí, které jim svěřují směrnice Společenství, musejí členské státy respektovat obecné právní zásady, které jsou součástí právního řádu Společenství, a zejména zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 8. června 2000, Schlossstrasse, C-396/98, Recueil, s. I-4279, bod 44, a ze dne 26. dubna 2005, „Goed Wonen“, C-376/02, Recueil, s. I-3445, bod 32).*

30 *Pokud jde konkrétněji o zásadu proporcionality, je namístě připomenout, že je sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem na základě čl. 21 odst. 3 šesté směrnice snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, tato opatření nicméně nesmějí přesahovat rámec toho, co je k dosažení tohoto účelu nezbytné (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Molenheide a další, bod 47).*

31 *V tomto ohledu stanoví vnitrostátní opatření dotčená v původním řízení, že osoba povinná k dani jiná než daňový dlužník může být společně a nerozdílně odpovědná za odvod DPH spolu s posledně jmenovaným, pokud v okamžiku dodání v její prospěch uvedená osoba povinná k dani ví, nebo má důvody se domnívat, že by DPH nebo její část splatná za uvedené dodání nebo za jakékoli předchozí nebo následné dodání dotčeného zboží zůstala nezaplacena. Předpokládá se, že osoba měla důvody se domnívat, že se jedná o uvedený případ, 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.

32 *Pokud přitom čl. 21 odst. 3 šesté směrnice umožňuje členskému státu považovat osobu 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, a opřít se o domněnku v tomto ohledu, nic to nemění na tom, že takové domněnky nemohou být vyjádřeny takovým způsobem, aby se jejich vyvrácení důkazem o opaku stalo pro osobu povinnou k dani prakticky nemožné nebo nadměrně obtížné. Jak uvedl generální advokát v bodě 27 svého stanoviska, takové domněnky dávají de facto vzniknout systému odpovědnosti bez zavinění, jdoucí nad rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu.*

33 *Subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich operace nejsou součástí řetězce dodávek, jehož součástí je operace poskvrněná podvodem na DPH, musejí mít totiž možnost důvěřovat legalitě uvedených operací, aniž by riskovaly, že budou společně a nerozdílně odpovědné za odvod této daně splatné jinou osobou povinnou k dani (viz v témže smyslu rozsudek ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 52).*

34 *Předkládajícímu soudu náleží posoudit, zda vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení dodržuje obecné právní zásady Společenství.*

35 *Na první a třetí otázku je tedy třeba odpovědět tak, že čl. 21 odst. 3 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že umožňuje členskému státu přijmout takovou právní úpravu, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, 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 DPH 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 této daně. Taková právní úprava musí nicméně dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí právního řádu Společenství, a zejména zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality.*

Na základě citovaných závěrů SDEU a jejich porovnáním se zněním ust. § 109 odst. 2 ZDPH shledal soud nepochybným, že ust. § 109 odst. 2 ZDPH neumožňuje ručiteli zbavit se odpovědnosti za neplacení DPH daňovým dlužníkem předložením důkazů, že s jednáním daňového dlužníka nemá nic společného a sám byl v dobré víře. Ustanovení § 109 odst. 2 ZDPH tedy není založeno na principu zavinění, když ručitel nemá zákonný prostor pro vyvrácení domněnky, že byl účasten podvodné

operaci. Proto je nutno ust. § 109 odst. 2 ZDPH označit za neslučitelné se zásadou proporcionality, jakož i se zásadou právní jistoty, které představují obecné právní zásady právního řádu Společenství. S ohledem na uvedené považuje krajský soud za zcela nepřipadné tvrzení žalovaného uvedené v napadeném rozhodnutí, že odvolateli nelze přisvědčit, že by ust. § 109 odst. 2 ZDPH zakotvovalo ručení bez zavinění a bylo tak v rozporu s evropským právem. Názor žalovaného je v přímém rozporu se závěry výše citované judikatury SDEU. Krajský soud na základě shora uvedeného dospěl k opačnému závěru než žalovaný, a to, že ust. § 109 odst. 2 ZDPH je rozporné s komunitární právní úpravou, neboť zcela jednoznačně nerespektuje zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality ve smyslu nastíněném citovaným judikátem SDEU.

Krajský soud závěrem zdůrazňuje, že rozhodnutí SDEU o předběžné otázce jsou závazná jak pro soud členského státu, který otázku položil, tak pro soudy ostatní, které by v budoucnu řešily obdobnou právní věc. Na základě principu přednosti a nadřazenosti komunitárního práva pak krajský soud dospěl k závěru, že je povinen nepřihlížet k ustanovením vnitrostátního práva, která mohou být v rozporu s komunitárním právem. Viz např. Rozhodnutí SDEU ze dne 28.7.1977, ve věci 106/77, podle něhož *„každý vnitrostátní soudce, který rozhoduje v rámci své pravomoci, má povinnost plně používat právo Společenství a chránit práva, která toto právo poskytuje jednotlivcům, tím, že ponechá nepoužité jakékoli ustanovení vnitrostátního zákona, které by případně bylo s právem Společenství v rozporu, ať už by takové ustanovení předcházelo pravidlu Společenství, nebo bylo vůči němu pozdější“*.

Na základě závěrů, k nimž krajský soud dospěl v argumentaci ke třetímu žalobnímu bodu, shledal nadbytečným posuzovat důvodnost žalobního bodu 4), v němž žalobce namítl nesoulad ustanovení § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH s ústavněprávní úpravou. Krajský soud má za to, že posuzoval-li soulad označeného ustanovení s komunitární právní úpravou, což je v posuzované věci zcela klíčovou právní otázkou a dospěl přitom ke shora rozvedeným závěrům, je 4. žalobní bod s učiněným posouzením nekonzistentní, neboť rozměr komunitární právní úpravy je vnitrostátnímu právu nadřazen.

Na základě shora uvedené argumentace k žalobnímu bodu 3) krajský soud napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost (ust. § 78 odst. 1 s.ř.s.). Současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.). Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalobci vzniklo právo na náhradu nákladů řízení, které představují zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000 Kč a náklady spojené s právním zastoupením, a to za dva úkony právní služby po 3.100 Kč a 2x režijní paušál (ust. § 6 odst. 1, § 7, § 9 odst. 1, § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v platném znění). Náklady právního zastoupení byly zvýšeny podle ust. § 35 odst. 8 s.ř.s. o částku odpovídající dani, kterou je advokát povinen zaplatit podle zvláštního právního předpisu, tj. na částku 8.228 Kč. Náhrada nákladů řízení celkově pak činí 11.228 Kč.

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 rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

V Ostravě dne 5. ledna 2017

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu