



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **REAL NORD s.r.o.**, IČO: 062 37 860,
sídlem Na Florenci 1332/23, Praha
zastoupený advokátem Mgr. Davidem Neveselým,
sídlem Na Florenci 2116/15, Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 3. 2020, čj. X,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 3. 2020, čj. X, se **ruší** a věc se **vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč k rukám jeho advokáta do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se domáhá přezkumu rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále také

„finanční úřad“) ze dne 20. 12. 2017. Finanční úřad tímto rozhodnutím žalobce podle § 171 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), ve spojení s § 109 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), vyzval jako ručitele k zaplacení daňového nedoplatku obchodní společnosti FEREX-ŽSO spol. s r.o., IČO: 469 62 883 (dále jen „společnost FEREX“), na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2017 ve výši 1 439 621 Kč.

II. Shrnutí žaloby

2. Žalobce uvedl, že samotné neodvedení daně důvodem ručení příjemce plnění nikdy není. Existence ručení musí být posouzena nezávisle na tom, zda poskytovatel plnění daň nakonec odvedl, či ne. Ustanovení § 109 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty nemělo být aplikováno na situaci, kdy nabytí zdanitelné plnění ve veřejné dražbě konané na základě rozhodnutí insolvenčního správce a schválení insolvenčního soudu. V této situaci obchodním partnerem žalobce nebyl nespolehlivý plátec, ale insolvenční správce. Úplata byla činitelna na jeho účet a z předmětné daně z přidané hodnoty je zavázán společně a nerozdílně. Vědomostní test nemohl být u žalobce naplněn. Společnost FEREX neměla na to, zda bude odvedena daň, žádný vliv, nespolehlivým plátcem by tudíž musel být i insolvenční správce.
3. V dané situaci nemohl žalobce využít postup podle § 109a zákona o dani z přidané hodnoty, což je nutným komplementem k ustanovení o ručení zaručující jeho proporcionalitu.
4. Jelikož i sám insolvenční správce je v postavení primárního dlužníka, podmínky dle § 171 odst. 3 daňového řádu by musely nastoupit i ve vztahu k insolvenčnímu správci. Pokud správce daně prvně bezvysledně nevymáhal nedoplatek po insolvenčním správci, nemohl vydat ručitelskou výzvu.
5. Vzhledem k výše uvedenému navrhl, aby bylo napadené rozhodnutí zrušeno.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

6. Žalovaný uvedl, že ustanovení § 109 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty samo o sobě obsahuje vědomostní test. Na této skutečnosti nic nemění ani to, že se společnost FEREX nacházela v konkurzu ani to, že insolvenční správce vystupuje jako solidární dlužník. Insolvenční správce vstupuje do postavení daňového subjektu, jako by jím sám byl.
7. Způsob, jakým může insolvenční správce nakládat s majetkem úpadce je striktně upraven zákonem. Solidární odpovědnost za zaplacení daně je limitována stavem majetkové podstaty.
8. Insolvenční správce byl neúspěšně upomínán jako osoba s dispozičním oprávněním, avšak bezvysledně. Proto byly splněny podmínky pro vydání ručitelské výzvy.
9. Žalobce o nemožnosti postupovat podle § 109a zákona o dani z přidané hodnoty věděl předtím, než přistoupil k vydražení majetku. Vědomě tedy podstoupil riziko ručení. Z žaloby je navíc zřejmé, že této možnosti ani neplánoval využít. Je věcí individuálního posouzení každého jednotlivce, zda se zúčastní dražby majetku nespolehlivého plátce s rizikem vzniku ručení. Tato skutečnost má účastníky dražby vést k obezřetnosti.
10. V situaci žalobce nelze hovořit o porušení přiměřenosti, jelikož nepřijal všechna opatření, která by po něm bylo možné vyžadovat. Žalobce přijal zdanitelné plnění na základě

vlastního rozhodnutí od osoby, o které byla zveřejněna informace, že je nespolehlivým plátcem. Dle zákona v takovém případě vzniká ručení, tudíž nelze hovořit o porušení právní jistoty.

11. Vzhledem k uvedenému navrhl, aby byla žaloba zamítnuta.

IV. Posouzení věci soudem

12. Krajský soud v Brně (dále také „soud“) v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“), bez nařízení ústního jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí finančního úřadu, včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že žaloba **je důvodná**.
13. Jádrem sporu mezi účastníky řízení spočívá v tom, zda za nynějších okolností věci mohl finanční úřad (potažmo žalovaný) aplikovat ustanovení § 109 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, které zakládá ručení za nezaplacenou daň odlišného daňového subjektu.
14. Ze spisového materiálu soud zjistil následující. Usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 11. 12. 2015, čj. X, byl zjištěn úpadek společnosti FEREX a na její majetek byl prohlášen konkurs. Údaj o nespolehlivém plátcu daně z přidané hodnoty byl ohledně společnosti FEREX zveřejněn dne 19. 2. 2016.
15. Z daňového dokladu vyplývá, že žalobce od společnosti FEREX nabyt dne 10. 7. 2017 ve veřejné dražbě předmět aukce A2742 (Slévárna Liberec) za cenu 17 784 000 Kč. Předmětem daně z přidané hodnoty byl pouze movitý majetek, tudíž základ daně z tohoto zdanitelného plnění činil 6 910 774 Kč a samotná daň z přidané hodnoty činila 1 451 262 Kč. Platebním výměrem ze dne 13. 10. 2017 byla společnosti FEREX vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2017 ve výši 1 439 621 Kč (původně uplatnila nadměrný odpočet ve výši 11 642 Kč). Dne 24. 1. 2018 byla insolvenčnímu správci společnosti FEREX oznámena pohledávka za majetkovou podstatou ve výši 1 497 700 Kč (jistina ve výši 1 439 621 Kč a příslušenství ve výši 58 079 Kč).
16. K úhradě vyměřené daně z přidané hodnoty (1 439 621 Kč) byl finančním úřadem vyzván dne 20. 12. 2017 žalobce jakožto ručitel.
17. Dle § 109 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty *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. Soud má za to, že z hlediska naplnění hypotézy citovaného ustanovení je plně dostačující, pokud jsou údaje o nespolehlivém plátcu zveřejněny o daňovém subjektu, který se nachází v insolvenční. Aplikace dané právní normy tedy není podmíněna tím, aby byl údaj o nespolehlivém plátcu zveřejněn i ve vztahu k příslušnému insolvenčnímu správci, jak argumentuje žalobce. Poskytovatelem zdanitelného plnění zůstává i po zjištění úpadku a prohlášení konkursu daňový subjekt (společnost FEREX), přestože dispoziční oprávnění k majetkové podstatě přechází po prohlášení konkursu na insolvenčního správce (§ 246 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), v rozhodném znění (dále jen „insolvenční zákon“). Osoba insolvenčního správce vystupuje jako jeden z garantů zásad insolvenčního řízení (mimo jiné *dosažení rychlého, hospodárného a co nejvyššího uspokojení věřitelů*; srov. § 5 insolvenčního zákona) a pro jejich efektivní

zajišťování musí disponovat příslušnými oprávněními. To však dle soudu neznamená, že by daňový subjekt (tj. v tomto případě žalobce) už v okamžiku přechodu dispozičních oprávnění na insolvenčního správce přestal existovat. Jinými slovy řečeno, přestože žalobce jednal v souladu s insolvenčním zákonem prostřednictvím insolvenčního správce, stále šlo o poskytnutí zdanitelného plnění ze strany žalobce.

19. Ostatně odlišnost postavení insolvenčního správce lze dovodit i z ustanovení § 108 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, které říká, že *osoba určená k uskutečnění prodeje obchodního majetku plátce, která přijala úplatu za uskutečněný prodej obchodního majetku, je povinna zaplatit daň na osobní daňový účet plátce ve lhůtě pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém se tento prodej uskutečnil. Současně je povinna oznámit správci daně uskutečnění a výši zdanitelného plnění. Za zaplacení daně odpovídají plátce a tato osoba společně a nerozdílně.* Insolvenční správce se tedy nacházel právě v postavení osoby určené k uskutečnění prodeje, nikoliv v postavení poskytovatele zdanitelného plnění ve smyslu § 109 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.
20. Soud se však s žalovaným neztotožnil v tom, že nebylo možné přihlížet k významným specifickým okolnostem nynější věci, které mají vliv na tzv. „vědomostní test“.
21. Část sporu mezi účastníky se týká toho, jestli vědomost žalobce o riziku neodvedení daně obchodním partnerem (poskytovatelem zdanitelného plnění, resp. společností FEREX) vyplývá již ze samotného předchozího zveřejnění údaje o nespolehlivém plátcí, nebo nikoliv. Lze se domnívat, že v řadě případů tomu tak skutečně bude, jelikož účel zveřejnění tohoto údaje spočívá ve vedení obchodních partnerů k obezřetnosti. Není však vyloučeno, že za určitých okolností tomu tak být nemusí.
22. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, čj. 5 Afs 78/2017-33, byl podaný výklad sice konkrétně zaměřen na ustanovení § 109 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, nicméně současně bylo vysloveno několik obecných závěrů, které jsou aplikovatelné i v nynější věci. Za stěžejní lze považovat odkazy na judikaturu Soudního dvora Evropské unie vyžadující, aby úprava ručení osoby odlišné od (primárního) daňového dlužníka odpovídala zásadě právní jistoty a proporcionality. Dále se soud vyslovil k tomu, že i přes znění zákonného ustanovení je nutno, aby přistoupily takové okolnosti, ze kterých bude zjevné, že ručitel věděl či vědět mohl o tom, že daň nebude zaplacená. Je-li cílem správy daní vybrat daň ve správné výši, znamená to zcela jistě i to, vybrat ji po právu a spravedlivě především od těch osob, kterým primárně daňová povinnost svědčí.
23. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2021, čj. 3 Afs 114/2018-87 (body 27 a násl.), byly rekapitulované obecné závěry výslovně vztaženy i na v nynější věci aplikované ustanovení § 109 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty (citovaným rozsudkem byl ostatně zrušen rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 9. 2018, čj. 6 Af 5/2018-73, kterým argumentoval žalovaný). Zdejší soud se s názorem Nejvyššího správního soudu ztotožňuje v tom směru, že samotné zveřejnění údaje o nespolehlivém plátcí týkajícího se poskytovatele zdanitelného plnění nemusí vždy bez dalšího založit ručitelský vztah podle § 109 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.
24. Soud má za to, že nynější případ je právě takovou výjimečnou situací, jelikož ve věci byly přítomny okolnosti, které z povahy věci vylučují, aby ustanovení § 109 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty bylo aplikováno. Jelikož žalovaný vyšel pouze z čistě jazykového

formálního výkladu daného ustanovení a odmítl specifické okolnosti nynější věci zohlednit, shledal soud žalobní bod důvodným.

25. Předně je třeba zdůraznit, že smyslem ručení za nezaplacenou daň je boj proti daňovým únikům. Přímou ustanovení § 109 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty je potom navázáno na institut nespolehlivého plátce (§ 106a zákona o dani z přidané hodnoty), který spočívá v tom, že příslušný daňový subjekt „*závažným způsobem porušil své povinnosti vztahující se ke správě daně*“. Soud má za to, že v nynějším případě, kdy se společnost FEREX nacházela v úpadku, který byl řešen konkurzem, se nelze *a priori* domnívat, že by si žalobce měl být vědom rizika nezaplacení daně předmětnou společností. Jak bylo ostatně uvedeno výše, při tomto způsobu řešení úpadku přechází dispoziční oprávnění k majetkové podstatě na insolvenčního správce, který je současně společně a nerozdílně povinen uhradit příslušnou daň. Tyto okolnosti dle soudu logicky snižují předpoklad, že v dané věci existuje riziko daňového úniku a v řízení nebyl prokázán opak.
26. Současně je třeba uvést, že předmětná daňová pohledávka byla tzv. pohledávkou za majetkovou podstatou (§ 242 odst. 1 daňového řádu), která je uplatňována u insolvenčního správce a je uspokojována v plné výši v průběhu insolvenčního řízení (§ 168 odst. 3 ve spojení s § 203 insolvenčního zákona).
27. V neposlední řadě soud přihlédl i k tomu, že žalobce neměl možnost vyhnout se riziku ručení (tj. v podstatě dvojí úhradě daně z přidané hodnoty) postupem podle § 109a zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný tuto situaci vzal na vědomí, nicméně nevyvodil z toho žádné důsledky. Soud je ve shodě s žalobcem ohledně toho, že tento zvláštní způsob zajištění daně je důležitým doplňkem právní úpravy ručení za nezaplacenou daň, který zaručuje přiměřenost takového opatření. Daňový subjekt v takovém případě vždy ručí pouze v rozsahu, v jakém mohl realizovat své právo odvést daň z přidané hodnoty přímo správci daně. V nynějším případě tomu tak však s ohledem na úpravu § 29 zákona č. 26/2000 Sb., o veřejných dražbách, v rozhodném znění, nebylo. Je přitom nerozhodné, zda by žalobce hypoteticky měl v úmyslu možnosti nabízené ustanovením § 109a zákona o dani z přidané hodnoty využít, nebo nikoliv.
28. Vzhledem k výše uvedenému má soud za to, že žalovaný věc nesprávně právně posoudil. Jelikož institut ručení podle § 109 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty nebylo dle soudu možné za dané kombinace okolností vůbec aplikovat, bylo nadbytečné zabývat se námitkami vztahujícími se ke splnění podmínek pro vydání ručitelské výzvy podle § 171 odst. 3 daňového řádu.

V. Závěr a náklady řízení

29. Soud napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém bude vázán vysloveným právním názorem (§ 78 odst. 1, 4 a 5 soudního řádu správního). Soud uzavřel, že za současného stavu věci nelze aplikovat institut ručení ve smyslu ustanovení § 109 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.
30. O náhradě nákladů soudního řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto dle zásady úspěchu ve věci (§ 60 odst. 1 soudního řádu správního). Žalobce měl ve věci plný úspěch, tudíž má proti žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, které tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu (3 000 Kč) a odměna jeho advokáta. Odměna advokáta byla stanovena v souladu s ustanovením § 35 odst. 2 soudního řádu správního podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za

poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, přičemž ve věci učinil celkem dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby). Odměna za úkony (2 x 3 100 Kč) a paušální náhrada hotových výdajů (2 x 300 Kč) byla ve smyslu § 57 odst. 2 soudního řádu správního zvýšena o částku odpovídající dani z přidané hodnoty (21 %), tedy o 1 428 Kč. Celkem náklady řízení žalobce činí 11 228 Kč (3 000 Kč + 8 228 Kč). Soud žalovanému určil k zaplacení přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno dne 27. července 2021

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu