

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **KOVÁŘ plus s.r.o.,** se sídlem Podolí 63, zast. JUDr. Vítem Buršou, advokátem se sídlem Růžová 1254, Uherské Hradiště, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 1. 2017, č. j. 22 Af 102/2014 - 35,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 1. 2017, č. j. 22 Af 102/2014 - 35, **se ruší** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Výše označeným rozsudkem krajského soudu bylo zrušeno 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. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, kterou se domáhá jeho zrušení.

[2] Z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně vyměřil dlužníkovi (For Frost Management s.r.o., pův. Frost & Sweet s.r.o.) za zdaňovací období březen až červen 2012 daň z přidané hodnoty; tuto daň dlužník neuhradil. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného vyplývá, že správce daně prověřoval majetkové poměry dlužníka, nezjistil žádný nemovitý majetek v jeho vlastnictví, na základě daňových přiznání k dani z příjmů nezjistil ani žádný jiný hmotný, nehmotný nebo finanční majetek. Ze spisu vyplývá, že dne 11. 6. 2012 správce daně vydal exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu dlužníka u Komerční banky a exekuční příkaz na přikázání jiné peněžité pohledávky; z odůvodnění rozhodnutí žalovaného rovněž vyplývá, že vzhledem k tomu, že dlužník realizoval obchody i na Slovensku, správce daně se žádostí ze dne 15. 8. 2012 obrátil na finanční orgány Slovenské

republiky, které následně v odpovědi dne 26. 8. 2012 sdělily bezvýslednost své snahy o vymáhání a navrhly vymáhání ukončit.

[3] Dne 7. 10. 2013 vydal správce daně žalobci výzvu k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, a to s odkazem na § 109 odst. 2 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ve znění účinném do 31. 12. 2012), neboť v uvedených zdaňovacích obdobích provedl žalobce jako příjemce zdanitelného plnění úhradu za toto plnění poskytnuté dlužníkem bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko; u jednotlivých zdaňovacích období uvedl správce daně přehled faktur, které byly tímto způsobem stěžovatelem uhrazeny na účet dlužníka vedený u Tatra banky, akciové společnosti na Slovensku. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání; v něm namítal nezákonnost vydané výzvy, neboť nebylo dostatečně vymáháno na dlužníkovi, dále není zřejmé, že nezaplacená daň je právě z plnění, která poskytl žalobce. Namítl rovněž, že § 109 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty uzákonil ručení bez zavinění, což je v rozporu s judikaturou Soudního dvora EU, konkrétně poukázal na rozsudek ze dne 11. 5. 2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries;* uvedl, že toto ustanovení je rovněž diskriminační v oblasti výběru účtů u peněžních ústavů a vyřazuje je z běžného obchodního styku, ač mají licenci poskytnutou ČNB. Namítl též, že právní úprava neumožňovala v roce 2012 společnostem poskytujícím plnění zjistit, zda je přijímající subjekt řádným plátcem daně, tj. zda je nejen registrována, ale také zda a jak plní své povinnosti při odvodu daně; poukázal též na to, že změna zákona provedená novelou č. 370/2012 Sb., neobsahovala na rozdíl od následné novelizace - viz § 109 odst. 2 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty s účinností od 1. 4. 2013 žádné přechodné opatření ze strany GFŘ k odložení vymáhání daně z titulu zavedeného typu ručení pro novost a relativní náročnost zavedení opatření s tímto ručením spojených na straně podnikatelské veřejnosti; to je dle stěžovatele v rozporu se základními zásadami vyjádřenými v čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Žalovaný se s jednotlivými námitkami žalobce vypořádal, neshledal je důvodné a odvolání zamítl. Žalovaný nesouhlasil s tím, že by § 109 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty zakotvoval ručení bez zavinění a byl tak v rozporu s evropským právem, které dle judikátu Soudního dvora Evropské unie 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 plátci daně za tuzemské plnění je podle žalovaného nutno považovat za rizikovou situaci nemalého významu. Žalovaný nepřisvědčil žalobci v tom, že podstata ručení dle uvedeného ustanovení tkví v ručení bez zavinění; neshledal ji rozpornou s evropským právem.

[4] Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí mimo jiné uvedl, že z průběhu bezhotovostních plateb uvedených v přehledu je patrné, že poslední bezhotovostní transakci provedl žalobce na tuzemský účet dne 9. 3. 2012, tedy v den, kdy byl Komerční bance doručen exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu dlužníka; transakci na zahraniční účet provedl poprvé dne 13. 3. 2012, tedy až poté, co byl dlužníkovi zaslán exekuční příkaz. Dle žalovaného tedy mezi dlužníkem a žalobcem muselo dojít ke komunikaci ohledně toho, kam platby směřovat, jinak by žalobce jistě dál zasílal částky na stávající, tedy tuzemský účet. Z toho dle žalovaného jasně vyplynulo, že žalobce musel vědět, že mu z placení na

pokračování

zahraniční účet dodavatele vzniká povinnost ručit dle § 109 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty.

[5] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, ve které uplatnil totožné námitky jako v odvolání; namítl, že se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími důvody, učinil nesprávné a ničím nepodložené právní závěry a nesprávně a účelově vykládá příslušná zákonná ustanovení. Opakovaně namítá, že správce daně dostatečně nevyužil všech možností k vymáhání; namítá nesoulad § 109 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty s evropským právem; poukazuje na to, že ustanovení o ručení byla do zákona doplněna novelou č. 370/2011 Sb. o odst. 2, který na rozdíl od dosavadní úpravy v odst. 1, který je v souladu s evropskou judikaturou, založil odpovědnost za nezaplacenou daň bez zavinění, tj. jako odpovědnost za následek v případě plnění na účet mimo tuzemsko. Žalovaný nesprávně považuje za zavinění již samotou platbu na uvedený účet; dle žalobce se však zavinění musí vztahovat k vědomí, že zákonný plátce daň nezaplatil. Žalobce se ohradil proti spekulacím žalovaného, který v odůvodnění rozhodnutí uvedl, že se měl s dlužníkem domlouvat; tvrdil, že nemohl vědět a ani nevěděl, že subjekt, kterému poskytuje plnění, neplatí řádně DPH; stejně tak nevěděl o exekučním příkazu na účet, pokud by to věděl, zcela jistě by plnění neposkytoval nebo by úhradu DPH zajistil jinak. Dle žalobce je toto podezření, že zcela vědomě poukazoval miliony korun subjektu za situace, kdy by je musel platit znovu, zcela absurdní; naopak na rozdíl od žalobce o neseriózności dlužníka správce daně věděl a nekonal. Žalobce konečně namítl i protiústavnost právní úpravy, která neumožňuje podnikatelům zjistit, zda jejich obchodní partneři řádně platí daně, přitom jim zákon stanoví za nezaplacení daně absolutní povinnost ručení, a to dokonce bez zavinění.

[6] Krajský soud dospěl k závěru, že byly splněny podmínky podle § 171 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen daňový řád); daňový dlužník byl o úhradu nedoplatku bezvýsledně upomenut a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání, přitom vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné; uvedl, že obsahem správního spisu má za prokázané, že správce daně činil vůči dlužníkovi konkrétní kroky směřující k úhradě nedoplatků na dani; krajský soud vzal obsahem správního spisu za prokázané, že správce daně vymáhal nedoplatky týkající se zdaňovacího období 4. čtvrtletí 2011 a dále leden až březen 2012 s negativním výsledkem. Krajský soud nepřisvědčil žalobci ani v námitce, že není zřejmé, z jakých plnění je po něm daň vymáhána; konstatoval, že výše daní vypočtených žalobci jako ručiteli za jednotlivá zdaňovací období (březen-červen 2012) byla určena ze součtu plnění, která za každé posuzované zdaňovací období zaplatil na bankovní účet mimo tuzemsko; uvedené je seznatelné ze správního spisu a odůvodnění rozhodnutí žalovaného, které obsahuje podrobný rozpis jednotlivých plateb v členění na platby na účet v tuzemsku a na platby na účet na Slovensku.

[7] Krajský soud naopak přisvědčil žalobci v tom, že § 109 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty je v rozporu s evropským právem. K této námitce krajský soud uvedl:

„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 § 109 odst. 2 písm b) ZDPH uvádí, „*že ustanovení není v souladu s evropským právem, protože plátce-odběratel nemůže chování dodavatele ani vznik svého ručitelství nijak ovlivnit*“ (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). 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 Supermarkt, 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: „*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 odstavce:

„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.*

pokračování

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."

[8] Krajský soud konstatoval, že na základě citovaných závěrů SDEU a jejich porovnáním se zněním § 109 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty shledal nepochybným, že uvedené ustanovení vnitrostátního předpisu 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 zákona o dani z přidané hodnoty dle názoru krajského soudu není založeno na principu zavinění, když ručitel nemá zákonný prostor pro vyvrácení domněnky, že byl účasten podvodné operaci. Krajský soud dospěl k závěru, že § 109 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty je rozporný s unijním právní úpravou, neboť zcela jednoznačně nerespektuje zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality ve smyslu nastíněném citovaným judikátem SDEU. Krajský soud závěrem zdůraznil, 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.

[9] Na základě závěrů, k nimž krajský soud dospěl v argumentaci ke třetímu žalobnímu bodu, shledal nadbytečným posuzovat namítaný nesoulad § 109 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty s ústavněprávní úpravou; uvedl, že posuzoval-li soulad označeného ustanovení s evropským právem, což je v posuzované věci zcela klíčovou právní otázkou, a dospěl přitom ke shora rozvedeným závěrům, je žalobní námitka s učiněným posouzením nekonzistentní, neboť rozměr evropské právní úpravy je vnitrostátnímu právu nadřazen. Krajský soud se dalšími námitkami žalobce nezabýval, žalobě vyhověl, a rozhodnutí žalovaného zrušil.

[10] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný coby stěžovatel kasační stížnost, v níž uplatňuje důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Krajský soud nesprávně dle stěžovatele posoudil soulad § 109 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty s právem EU. Stěžovatel je přesvědčen, že jeho postup, jakož i samotné citované ustanovení vnitrostátního předpisu je v souladu s právem EU, potažmo s judikaturou SDEU. Stěžovatel konstatuje, že si je vědom závěrů učiněných v rozhodnutích C - 384/04 a C - 499/10, přičemž z prve jmenovaného rozhodnutí SD EU stěžovatel výslovně vychází ve svém rozhodnutí. Na rozdíl od krajského soudu se však domnívá, že § 109 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, respektive dle rozsudku celý § 109 odst. 2 cit. zákona, byl při hodnocení vytržen z kontextu a posuzován bez přihlédnutí k ostatním ustanovením zákona. Jak uvádí i rozsudek SDEU ve věci C - 384/04 (bod 32), lze danou osobu považovat za společně a nerozdílně odpovědnou za odvod DPH, pokud v okamžiku operace uskutečněné v její prospěch věděla nebo měla vědět, že by DPH splatná za tuto operaci, nebo za předchozí nebo následnou operaci, zůstala nezaplacená. V souladu s tímto závěrem je výslovně koncipován § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, dle něhož je ručení založeno na znalostním testu, kde ručitelem je ta osoba, která věděla či vědět měla a mohla, že daň ze zdanitelného plnění, které přijala, nebude zaplacena. Při posuzování vzniku ručení osoby odlišné od daňového dlužníka je tedy zkoumáno její zavinění, přičemž systém odpovědnosti bez zavinění je v souladu s judikaturou SD EU vyloučen. Stěžovatel se neztotožňuje s názorem krajského soudu, že by ručení dle § 109 odst. 2

pokračování

zákona o dani z přidané hodnoty bylo v rozporu s judikaturou SDEU koncipováno jako ručení bez zavinění. Dle názoru stěžovatele toto ustanovení navazuje na § 109 odst. 1 zákona a de facto, ale zcela jednoznačně stanoví situace, ve kterých osoba odlišná od daňového dlužníka věděla nebo vědět měla a mohla, že daň nebude zaplacena. Jedním z těchto případů je i situace, kdy příjemce zdanitelného plnění poskytne úplatu za zdanitelné plnění zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko. Tento případ ručení byl do zákona o dani z přidané hodnoty zakotven na základě konkrétních zkušeností správce daně, z nichž vyplynulo, že platba na zahraniční účet za tuzemské zdanitelné plnění představuje rizikovou transakci a je zde oproti platbě na tuzemský účet vysoká pravděpodobnost zapojení do řetězce stiženého podvodem na DPH. Uvedené ustanovení reaguje na skutečnost, že používání zahraničního bankovního účtu k platbám za zdanitelné plnění uskutečněné v tuzemsku ztěžuje účinné řešení podvodu na DPH. Je přinejmenším zvláštní či neobvyklé, aby český plátce DPH uskutečňující v tuzemsku ekonomickou činnost poskytoval úplatu na účet, který v tuzemsku veden není. Tato situace je tak typickým případem, kdy daná osoba odlišná od daňového dlužníka věděla nebo vědět měla a mohla, že daň zůstane nezaplacená. Není tedy pravdou, že by zavinění nebylo zohledněno, pouze je toto přímo vtěleno do textu zákona.

[11] Dle stěžovatele je při hodnocení souladu § 109 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty s judikaturou SDEU potřeba také přihlédnout k dalším ustanovením zákona. Nelze tedy posuzovat tuto problematiku zcela ojediněle bez návaznosti na další instituty, které má dotčená osoba k dispozici za účelem toho, aby se nestala v případě dané transakce ručitelem. V této souvislosti stěžovatel uvádí především § 109a zákona o dani z přidané hodnoty, který upravuje zvláštní způsob zajištění daně. Na základě tohoto institutu může příjemce zdanitelného plnění uhradit poskytovateli pouze základ daně a daň z přidané hodnoty zaplatit na bankovní účet přímo správci daně, který je příslušný dodavateli, a to aniž by byl vyzván jako ručitel. Postup dle uvedeného ustanovení byl přitom v souvislosti se zamezením vzniku ručitelského závazku přímo doporučen veřejnosti k využití v případě plateb na účet vedený v zahraničí, a to informací GFŘ č. j. 3308/13/7001-21002-012287. V předmětné informaci GFR je uvedeno: „*Postupem přinášejícím jistotu plátce z pohledu rizika vzniku ručitelského závazku za úhradu DPH je využití možnosti dle § 109a ZDPH upravujícího zvláštní způsob zajištění daně. V tomto případě není pak nezbytně nutné ve vazbách důsledku z pohledu DPH zkoumat, zda je účet, na který plátce hradí vlastně pouze základ daně, veden mimo tuzemsko, neboť daň je placena příjemcem plnění namísto poskytovatele přímo správci daně. Tento postup lze doporučit i pro případy, kdy plátce, který zdanitelné plnění uskutečnil, tvrdí, že má pouze účet vedený v zahraničí.*“

[12] Stěžovatel s odkazem na rozsudek SDEU ve věci C - 384/04, *Federation of Technological Industries,* (bod 29), poukazuje na to, že členské státy Evropské unie mohou stanovit, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než daňový dlužník, vnitrostátní právní úprava však musí respektovat obecné právní zásady, které jsou součástí právního řádu Unie, a to zejména zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality. Stěžovatel konstatuje, že na zásadu právní jistoty lze nahlížet jako na soubor jednotlivých

zásad obsahující zásadu ochrany legitimního očekávání, zásadu ochrany nabytých práv a zásadu zákazu retroaktivity. Stěžovatel se domnívá, že k porušení zásady právní jistoty jako celku ani žádné z dílčích zásad nedošlo. Institut ručení byl výslovně a jasně zakotven v zákoně o dani z přidané hodnoty před tím, než správce daně ručení vůči účastníkovi řízení uplatnil, a také před tím, než účastník řízení vůbec započal s platbami na zahraniční účet. Vzhledem k tomu, že správce daně postupoval v souladu s platným a účinným zněním zákona, nelze hovořit o tom, že by jeho postup nebyl předvídatelný, přičemž se správce daně nedopustil ani retroaktivního výkladu právních norem, nedošlo ani k porušení či pozbytí nabytých práv účastníka řízení. Stěžovatel je tedy přesvědčen, že zásadu právní jistoty dodržel, a domnívá se, že zákonné zakotvení situace, kdy daňový subjekt věděl či vědět měl a mohl, že daň nebude zaplacena, naopak zaručuje subjektům větší právní jistotu než posuzování ad hoc.

[13] Stěžovatel se domnívá, že nebyla porušena ani zásada proporcionality. Vzhledem k institutu ručení si musel být účastník řízení vědom, že platba na zahraniční účet představuje rizikovou platbu. V návaznosti na to mohl zaujmout příslušná preventivní opatření. Jedním z těchto opatření je odmítnutí zaslání platby na účet vedený v zahraničí. Pokud takovéto opatření nebylo z různých důvodů možné, mohl zaslat platbu na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko a daň odvést přímo správci daně v souladu s § 109a zákona o dani z přidané hodnoty. Z toho důvodu se stěžovatel domnívá, že právní úprava obsažená v § 109 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty není nepřiměřená, neboť není uplatněna bezvýjimečně. V případě postupu dle § 109a zákona o dani z přidané hodnoty také není dotčeno soukromoprávní ujednání dvou stran a jejich vůle ohledně toho na jaký účet bude platba (mimo DPH) poskytnuta. Stěžovatel zdůrazňuje, že vnitrostátní právní úprava se od zmiňovaných případů projednávaných SDEU odlišuje právě konstrukcí preventivních opatření, konkrétně uvedeným § 109a zákona o dani z přidané hodnoty. Vzhledem k tomu, že není nikterak dotčena samotná obchodní transakce, nelze požadavek na toto preventivní opatření považovat za nepřiměřený. Stejně tak uplatnění ručení jakožto následku nepřijetí preventivního opatření v případě, kdy účastník řízení věděl či vědět měl a mohl, že se jedná o rizikovou platbu, nelze považovat za nepřiměřené. Stěžovatel tedy trvá na tom, že ručení není uplatňováno bezvýjimečně a vnitrostátní právní úprava nezakotvuje systém odpovědnosti bez zavinění.

[14] Stěžovatel dále namítá, že soud vůbec nepřihlédl ke konkrétním okolnostem případu. Jak je uvedeno v odst. 30 napadeného rozhodnutí, žalobce prováděl bezhotovostní transakce na tuzemský účet do dne 9. 3. 2012, tedy do dne, kdy byl Komerční bance doručen exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu dlužníka. Následně ode dne 13. 3. 2012, tedy bezprostředně po doručení tohoto exekučního příkazu, začal provádět bezhotovostní transakce na zahraniční účet. Z toho je evidentní, že mezi daňovým dlužníkem a žalobcem došlo ke komunikaci ohledně toho, na jaký účet bezhotovostní platby směrovat. Lze se totiž důvodně domnívat, že v opačném případě by žalobce pokračoval v zasílání plateb na tuzemský účet. Stejně tak bylo v přezkoumávaném rozhodnutí stěžovatele (odst. 31) zohledněno, že žalobce nepřijal preventivní opatření dle § 109a zákona o dani z přidané hodnoty, které je zakotveno v zákoně (nejen) pro tyto případy.

pokračování

[15] Stěžovatel uzavírá, že nikoliv pouze na základě § 109 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, ale také na základě konkrétních okolností žalobce věděl nebo vědět měl a mohl, že daň nebude zaplacena. Nelze tedy hovořit o absenci zavinění ani vzhledem ke konkrétním okolnostem, kdy aplikace ručení byla zcela na místě.

[16] Stěžovatel rozporuje postup krajského soudu, který shledal jeden ze žalobních bodů důvodným na základě přihlédnutí ke skutečnosti, že s rozsudkem SDEU koresponduje komentář k zákonu o dani z přidané hodnoty. K tomu stěžovatel uvádí, že komentář, ať se jedná o jakkoliv kvalitní publikaci, ani jiné knihy k právní či jiné odborné problematice, nejsou v České republice považovány za formální pramen práva. Soud tedy neměl své rozhodnutí založit na názoru uvedeném v komentáři k příslušnému paragrafu. Soulad či nesoulad znění komentáře s judikaturou SDEU je totiž z hlediska rozhodování soudu irelevantní. Krajský soud zcela nepřípustně bez dalšího přejal znění komentáře a rozsudku SDEU ve věci C - 384/04, aniž by se zabýval konkrétní vnitrostátní právní úpravou a také konkrétními okolnostmi případu, jak je rozvedeno výše. Z těchto důvodů se stěžovatel domnívá, že došlo k vadě řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[17] Žalobce ve svém vyjádření konstatoval, že kasační stížnost považuje za nedůvodnou, její argumentaci za účelovou a rozpornou a z pohledu vytýkaných vad podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. za neodůvodněnou. Ustanovení § 109 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty v žádném případě nelze vykládat tak, že by doplňovalo odst. 1 citovaného ustanovení o příklady, kdy by měl či mohl vědět plátce, který poskytl plnění, že daň nebude odvedena. To, že se jedná o zcela samostatné případy ručení, je možno dovodit nejen z toho, že v textu ustanovení je uvedeno „... *ručí také...*“, což jednoznačně logicky i jazykově nelze vykládat jinak, než že se jedná o zcela samostatné a jiné případy vzniku ručení oproti případům uvedeným v odst. 1, ale také z toho, že tato ustanovení byla zařazena do zákona novelizacemi původního znění (v případě § 109 odst. 2 písm. b) zákona č. 370/2011 Sb.). To, že se jedná o zjevný případ vyvození ručení bez zavinění, nevyplývá jen z jasného znění zákona, ale rovněž ze všech dosud publikovaných názorů odborníků (viz např. též článek JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského v bulletinu DPH „Ručení u daně z přidané hodnoty“ aj.). To, že i samotný žalovaný si je jednoznačně vědom jasné právní úpravy, je možno zjistit i z jeho vlastního vyjádření k žalobě v této věci ze dne 30. 10. 2014, kde mimo jiné uvádí:„...*Předpokladem pro naplnění skutkové podstaty ručení podle výše citovaného ustanovení (uveden výše § 109 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty) je samotné provedení úplaty za zdanitelné plnění na bankovní účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko, bez dalšího.*“ nebo další argumentace „...*Zákonodárce zde explicitně vymezil rizikovou situaci, s níž je vznik ručení spojen, což dle názoru žalovaného maximalizuje právní jistotu potenciálního ručitele na rozdíl od situace, kdy je ad hoc posuzováno, zda tento v okamžiku uskutečnění plnění věděl nebo vědět mohl a měl,* ...“. Z uvedeného vyplývá, že sám stěžovatel v tomto řízení dosud zastával zcela opačný názor na znění § 109 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, než nyní prezentuje v kasační stížnosti. Právní závěry a výklady soudu v napadeném rozhodnutí k § 109 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty jsou dle žalobce naprosto v souladu jak se

zněním tohoto ustanovení, tak i z hlediska jeho posouzení ve vztahu k evropskému právu a judikatuře SDEU. Soud se přitom na straně 7 -10 odůvodnění svého rozhodnutí velmi pečlivě vypořádal se všemi důležitými otázkami pro své rozhodnutí.

[18] Jak vyplývá z výše uvedeného, stěžovatel na jedné straně tvrdí, že ustanovení druhého odstavce § 109 zákona o dani z přidané hodnoty navazuje na odstavec první, kdy příkladmo uvádí důvody, ze kterých lze dovodit, že plátce měl či mohl vědět, že daň nebude zaplacena, na druhé straně vytýká soudu, že se nezabýval tím, za jakých okolností k platbám docházelo, tzn. snaží se aplikovat princip zavinění podle odst. 1 cit. ustanovení. Tyto snahy je však třeba rázně odmítnout zejména z následujících důvodů. Výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem vydaná dne 7. 10. 2013 správcem daně, která je základním rozhodnutím, na které navazuje i toto řízení, jednoznačně jako důvod pro úhradu DPH ručitelem vymezuje důvod uvedený v § 109 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty a i z odůvodnění výzvy jednoznačně jako důvod uplatňovaného ručení vyplývá pouze to, že žalobce hradil plnění na účet vedený u Tatra banka, a.s., tedy účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko. Jakékoli argumentace v rámci kasační stížnosti o tom, že se soud měl zabývat v rámci žaloby jinými důvody pro vznik ručení, je nepřípustná, neboť jde nad rámec a obsah přezkoumávaných rozhodnutí soudu. Vzhledem k tomu, že se stěžovatel tímto způsobem snaží zvrátit pro něj nepříznivé rozhodnutí soudu a vyvolává pochybnosti, které mají zpochybnit jednání žalobce, považuje žalobce za nezbytné se k nim vyjádřit, byť jsou mimo rámec přezkumné povinnosti. Žalobce poukazuje především na to, že ani správce daně před vydáním výzvy podle § 171 odst. 1 daňového řádu ani stěžovatel v rámci odvolacího řízení neprováděl žádné dokazování a vyhodnocení důkazů k otázce, zda žalobce věděl či vědět mohl, že daň nebude zaplacena, neboť své rozhodnutí opřel o odpovědnost bez zavinění podle § 109 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Je tedy nefér nyní cokoliv na jednání žalobce zpochybňovat, či dokonce činit závěry o možném zavinění. Úvahy stěžovatele jsou navíc zcela absurdní, neboť pokud by žalobce měl informace, které vyplynuly později (tzn., že tehdejší dodavatel přestal plnit své daňové povinnosti a na jeho účet byla nařízena exekuce) a které měl pouze finanční úřad, nikdy by mu žalobce neplatil ani s ním neobchodoval, aby se nevystavil právě ručení za DPH či jiným problémům. Stěžovatel snad ani nemůže myslet vážně, že by žalobce zaplatil daň dodavateli zboží a riskoval, že ji zaplatí znovu za něj správci daně. Veškeré platby včetně DPH za dodané zboží provedl žalobce řádně v dobré víře. Naopak kdyby správce daně včas nařídil exekuci na pohledávky za dlužníkem již v roce 2011, nedošlo by ze strany žalobce k úhradám, pokud by vůbec s dlužníkem obchodoval. Je tedy zcela evidentní, že na rozdíl od správce daně, který o dlužníkovi měl informace vedoucí k pochybnostem, žalobce je neměl a ani s ohledem na nedostupnost informací z daňových řízení jiných subjektů je mít nemohl. Na základě shora uvedeného žalobce navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle § 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu a shledal, že kasační stížnost je důvodná.

pokračování

[20] Zakotvení ručení do oblasti správy daně z přidané hodnoty vychází z článku 205 Směrnice 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších změn (dále „směrnice o DPH“); členské státy mohou stanovit, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň. Mohou rovněž v souladu s cíli směrnice o DPH přijmout veškerá opatření potřebná k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.

[21] Procesní úprava pro aplikaci daňového ručení je obsažena v § 171 a § 172 daňového řádu. Daňový nedoplatek je povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá a pokud mu správce daně ve výzvě sdělí stanovenou daň, za kterou ručí, a současně jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě. Výzvu ručiteli lze vydat, pokud nebyl nedoplatek uhrazen daňovým subjektem (dlužníkem), ačkoliv ten byl o jeho úhradu bezvýsledně upomenut, a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání, pokud není zřejmé, že vymáhání na něm by bylo prokazatelně bezvýsledné. Uvedené podmínky musí být splněny kumulativně.

[22] I pro ručení zakotvené v § 109 zákona o dani z přidané hodnoty platí obecná východiska právní teorie. Je institutem zajišťovacím a přistupuje k hlavnímu závazku, má akcesorický charakter a proto je existenčně vázán na zajištěný hlavní závazek a sleduje jeho osud; rozsah ručení je odvozen od hlavního závazku; zaniká společně se závazkem hlavním, není-li zákonem stanoveno jinak (§ 171 odst. 2 daňového řádu). Dalším znakem ručení je jeho subsidiární povaha; může nastoupit až v okamžiku, kdy dlužník nesplní svůj dluh (nebo jeho část), který je ručením zajištěn.

[23] Nejvyšší správní soud konstatuje, že ačkoli krajský soud shledal, že ze spisu vyplývá, že správce daně učinil veškerá opatření k vymáhání a využil všech možností, které daňový řád správci daně poskytuje, není zřejmé, na základě čeho k těmto jednoznačným závěrům dospěl. Ve správním spise nejsou žádné podklady svědčící o bezvýslednosti exekuce vůči (původnímu) daňovému dlužníkovi; správní spis původního dlužníka předložený spisový materiál neobsahuje. Krajský soud pouze převzal tvrzení obsažená v odůvodnění rozhodnutí žalovaného, a to i přes to, že správní spis neobsahuje žádné vyjádření slovenské daňové správy, která se měla dle odůvodnění zaměřit na zjišťování majetku a bankovních účtů ani žádost o poskytnutí spolupráce při vymáhání ani žádné další úkony směřující např. ke zjištění nemovitého či jiného majetku. Samotná skutečnost, že z daňových přiznání dlužníka žádný majetek nevyplývá, ještě neznamená, že žádným majetkem ve skutečnosti nedisponuje. Ze spisu ani nevyplývá, že by správce daně vůbec postupoval v intencích § 180 daňového řádu (*Nebyl-li nebo nemohl-li být vymáhaný nedoplatek uhrazen daňovou exekucí přikázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, má na výzvu správce daně dlužník povinnost podat ve stanovené lhůtě prohlášení o majetku.*). Spis neobsahuje např. ani žádná dožádání v registrech vozidel či jiných veřejných registrech. Nadto není zřejmé, jakou relevanci má doporučení slovenské daňové správy vymáhání ukončit (viz bod 19 rozhodnutí žalovaného), za situace, kdy dlužník je daňovým subjektem registrovaným v České republice, místně příslušný správci daně FÚ Ostrava I. Předložený správní spis obsahuje pouze soupis spisu dlužníka, v němž jsou založeny pouze exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu a exekuční příkaz na přikázání jiné

peněžité pohledávky (včetně odvolání ručitele, který zde byl označen jakožto poddlužník a který namítl, že správce daně nedostatečně zjistil skutkový stav, neboť v okamžiku, kdy byl ručiteli jakožto poddlužníkovi exekuční příkaz doručen, nemá vůči dlužníkovi žádný závazek a povinnost mu uloženou tedy nelze splnit).

[24] Nejvyšší správní soud konstatuje, že bez ověření prvotních dokumentů, z nichž správce daně, potažmo žalovaný vycházel, tedy bez prověření daňového spisu dlužníka, z něhož by bylo možno zjistit veškeré podstatné skutečnosti svědčící závěru o bezvýslednosti vymáhání, nelze dospět k jednoznačnému závěru o tom, že správce daně dostatečně účinně a všemi prostředky vymáhal na daňovém dlužníkovi a že je zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné (§ 171 odst. 3 daňového řádu). Rozsudek krajského soudu je v této části nepřezkoumatelný, závěr o tom, že byly splněny zákonné podmínky pro uplatnění ručení, nemá oporu ve spise a je proto předčasný.

[25] Přestože nebylo v řízení před krajským soudem dosud najisto postaveno splnění zákonného předpokladu uplatnění ručení, resp. vydání výzvy ručiteli ve smyslu § 171 odst. 3 daňového řádu, nebrání tato skutečnost posoudit námitku stěžovatele ohledně (ne)souladu ustanovení vnitrostátního předpisu [§109 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty] s evropským právem.

[26] Krajský soud dospěl na základě judikatury SDEU z níž vychází komentářová literatura, a na základě svých úvah k názoru, že vnitrostátní úprava obsažená v § 109 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty není založena na principu zavinění, neboť ručitel nemá zákonný prostor pro vyvrácení domněnky, že byl účasten podvodné operace. Z uvedeného důvodu konstatoval, že (celé) uvedené ustanovení zákona je nutno je označit za neslučitelné se zásadou proporcionality, jakož i se zásadou právní jistoty, které představují obecné právní zásady právního řádu Evropské unie; je rozporné s unijní právní úpravou, neboť zcela jednoznačně nerespektuje zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality.

[27] Nejvyšší správní soud nemůže závěrům, které krajský soud v otázce (ne)slučitelnosti § 109 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty učinil, zcela přisvědčit. Především je třeba uvést, že v projednávané věci bylo ručení uplatněno dle § 109 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, tedy z důvodu, že byla příjemcem plnění poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem úplata za toto plnění na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko. Krajský soud tak zcela nad rámec projednávané věci posuzoval i případy ručení, které ve věci nebyly aplikovány; zcela vykročil z rámce vedeného řízení, když konstatoval, že celý § 109 odst. 2 je rozporný s evropským právem a tudíž neaplikovatelný.

[28] Jak již bylo uvedeno, směrnice o DPH v čl. 205 umožňuje členským státům stanovit, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň. Toto ustanovení směrnice bylo v podobě institutu ručení za nezaplacenou daň implementováno do zákona o dani z přidané hodnoty rovněž v § 109.

pokračování

[29] S účinností od 1. 4. 2011 bylo do zákona o dani z přidané hodnoty poprvé zakotveno ručení příjemce zdanitelného plnění v případech vymezených v § 109 odst. 1 písm. a) až c) a odst. 2 [nyní odst. 2 písm. a)]:

(1) Plátce, který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem nebo poskytne úplatu na takové plnění (dále jen „příjemce zdanitelného plnění“), ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění věděl nebo vědět měl a mohl, že
a) daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacena,
b) plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění (dále jen „poskytovatel zdanitelného plnění“), se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo
c) dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.

(2) Příjemce zdanitelného plnění ručí také za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je úplata za toto zdanitelné plnění bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny.

[30] Z výslovné dikce § 109 odst. 1 zákona (*zvýraznění provedeno NSS*) vyplývá, že důkazní břemeno stran skutečností zde uvedených leží jednoznačně na správci daně. To, že ručitel v okamžiku uskutečnění plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že dodavatel má v úmyslu nezaplatit daň či získat daňovou výhodu, musí správce daně, pokud bude požadovat ručení ze strany příjemce plnění, ručiteli prokázat. V případech uvedených v odstavci v § 109 odst. 1 zákona musí být rovněž splněna podmínka, že ručitel o výše popsaných skutečnostech věděl či vědět mohl již v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění. Nelze mu tedy přičítat k tíži skutečnosti, které nastanou ex post, tedy až poté, kdy k uskutečnění zdanitelného plnění došlo.

[31] Rovněž pro případ ručení dle § 109 odst. 2 písm. a) musí správce daně prokázat, že cena daného plnění je zcela zjevně odchylná (a to nápadně nižší než cena obvyklá či nápadně vyšší než cena obvyklá) od obvyklé ceny; na ručiteli potom je, aby vysvětlil případné ekonomické důvody pro vzniklou odchylku ceny od ceny obvyklé (jinými slovy, aby se z podezření o vědomém jednání se záměrem neuhrazení daně vyvinil). Výchozím pro vznik tohoto ručitelského vztahu je tedy závěr o tom, že sjednaná úplata za plnění byla zcela zjevně odchylná od ceny obvyklé a o tom, že takováto zjevně odchylná úplata nebyla ekonomicky opodstatněná. Předpokládá se, že osoba povinná k dani měla důvody se domnívat, že se jedná o případ, kdy by DPH nebo její část splatná za uvedené dodání nebo za jakékoli předchozí nebo následné dodání dotčeného zboží, zůstala nezaplacena, pokud byla od ní požadovaná cena buď nižší než nejnižší cena, kterou mohla rozumně očekávat, že by zaplatila za uvedené zboží na trhu, nebo nižší než cena požadovaná za jakékoli předchozí dodání téhož zboží. Tato domněnka může být vyvrácena prokázáním toho, že nižší cenu zaplacenou za zboží lze přičíst okolnostem nezávislým na nezaplacení DPH. Výrazně odlišná cena [§ 109 odst. 2 písm. a) zákona o DPH] je i v judikatuře SDEU akceptována jako indikátor podvodného jednání – viz výše uvedený rozsudek C-384/04 *Federation of Technological Industries*.

[32] Kromě výše uvedených případů ručení, byl rozsah ručení následně v zákoně o dani z přidané hodnoty rozšiřován o další skutkové podstaty ručení. Od 1. 1. 2012 bylo nově zakotveno ručení příjemce zdanitelného plnění, pokud je úplata za toto plnění poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko [§ 109 odst. 2 písm. b)]; od 1. 1. 2013 ručení příjemce zdanitelného plnění, pokud je úplata za toto plnění poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet než účet poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup [§109 odst. 2 písm. c)], ručení příjemce při přijetí plnění od tzv. nespolehlivého plátce [§ 109 odst. 3]; ručení příjemce při nákupu pohonných hmot od osoby neregistrované jako jejich distributor [§ 109 odst. 4]; s účinností od 1. 7. 2017 je ručení za nezaplacenou DPH rozšířeno i o případy, kdy k úhradě za zdanitelné plnění dojde prostřednictvím virtuálních měn [§109 odst. 2 písm. d)].

[33] V projednávané věci přistoupil správce daně k uplatnění ručení podle § 109 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty; ručitel úplatu za plnění ve prospěch dlužníka poskytl bezhotovostním převodem na účet mimo tuzemsko.

[34] Judikatura SDEU dovodila, že členské státy mohou přijmout takovou právní úpravu, která stanoví, že osoba povinná k dani, v jejíž prospěch se dodání zboží nebo poskytnutí služeb uskutečnilo a která věděla, nebo měla důvody se domnívat, že by daň z přidané hodnoty nebo její část splatná za uvedené dodání zboží nebo poskytnutí služeb, nebo za jakékoli předchozí nebo následné dodání zboží nebo poskytnutí služeb, zůstala nezaplacena, může být spolu s daňovým dlužníkem společně a nerozdílně odpovědná za odvod uvedené daně. Taková právní úprava musí nicméně dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí právního řádu Evropské unie, a zejména zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality (viz rozsudky SDEU ze dne 11. května 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, ze dne 8. června 2000, *Schlossstrasse,* C-396/98, ze dne 26. dubna 2005, „*Goed Wonen*“, C-376/02).

[35] Krajský soud dospěl k závěru, že případy ručení uvedené § 109 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty jsou v rozporu s evropským právem, neboť nejsou založeny na výše uvedených principech (konkrétně na zaviněném jednání osoby povinné k dani) a proto k nim nelze přihlížet.

[36] Nejvyšší správní soud především nemůže přisvědčit krajskému soudu (a rovněž žalobci) stran interpretace § 109 zákona o dani z přidané hodnoty, pokud posuzuje odst. 1 a 2 uvedeného ustanovení odděleně. Při striktním oddělení a samostatném posuzování jednotlivých odstavců v rámci téhož ustanovení pouze z hlediska jazykového výkladu by bylo totiž možno dospět i závěru, že odst. 2, nebylo-li by možno vycházet z legislativní zkratky zavedené v odst. 1, lze vztahovat na jakákoli zdanitelná plnění, tedy nikoli pouze na ta s místem plnění v tuzemsku (neboť z textu odst. 2 se podává, že se jedná o jakákoliv zdanitelná plnění, aniž by bylo stanoveno kde a mezi kým); takový výklad však i s ohledem na skutkové podstaty uvedené v odst. 2 je zcela absurdní a taková úprava by byla nepochybně s evropským právem v rozporu. Nejvyšší správní soud již opakovaně judikoval, že nelze vycházet pouze z textu zákona, ale též z jeho smyslu a účelu (viz též

pokračování

např. nález Ústavního soudu Pl. ÚS 21/96, ze dne 4. 2. 1997: „*Soud není absolutně vázán doslovným zněním zákonného ustanovení, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit v případě, kdy to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jež mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku*.“ Systematickou souvislost, jakož i principy, na nichž může být ručení ve smyslu směrnice o DPH, jakož i judikatury SDEU, která ji dotváří, a v jejichž intencích je nutno zákon o dani z přidané hodnoty vykládat, založeno, však krajský soud nebral v potaz a nepřistoupil, ač to bylo na místě, k výkladu eurokonformnímu.

[37] Vychází-li krajský soud z úvah, které předestřel v žalobě též žalobce, že § 109 odstavec 2 písm. b) zákona o dani přidané hodnoty upravuje zcela jiný případ ručení, který není založen na zavinění, neboť to z textu nevyplývá, nelze mu přisvědčit. Samotná skutečnost, že § 109 odst. 2 písm. b) na rozdíl od odst. 1 výslovně „zavinění“ nepresumuje, neznamená, že je možno od podmínek, za nichž může být ručení ve smyslu evropského práva uplatněno, odhlížet.

[38] Dle Nejvyššího správního soudu poskytnutí úplaty příjemcem zdanitelného plnění zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko bez dalšího, nemůže samo o sobě založit ručitelský vztah, byť by tomu tak doslovné znění zákona mohlo nasvědčovat. Aby mohlo být ručení uplatněno, musí k samotnému provedení platby přistoupit další okolnosti, ze kterých bude zjevné, že osoba povinná k dani, která úplatu na účet mimo tuzemsko učinila, věděla či mohla vědět, že záměrem takto směrované platby mimo tuzemsko, je právě nezaplacení daně.

[39] Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel vychází správně ze závěrů judikatury SDEU, že lze danou osobu považovat za společně a nerozdílně odpovědnou za odvod DPH, pokud v okamžiku operace uskutečněné v její prospěch věděla nebo měla vědět, že by DPH splatná za tuto operaci, nebo za předchozí nebo následnou operaci, zůstala nezaplacená. Lze mu přisvědčit i v tom, že takto výslovně je koncipován § 109 odst. 1 zákona o DPH, dle něhož je ručení založeno na znalostním testu, kde ručitelem je ta osoba, která věděla či vědět měla a mohla, že daň ze zdanitelného plnění, které přijala, nebude zaplacena. Při posuzování vzniku ručení osoby odlišné od daňového dlužníka je tedy zkoumáno její zavinění, přičemž systém odpovědnosti bez zavinění je v souladu s judikaturou SDEU vyloučen. Lze mu přisvědčit i v tom, že rovněž § 109 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty není, jak tvrdí žalobce a potažmo krajský soud, koncipován jako ručení bez zavinění. Nelze však již souhlasit s další konstrukcí zavinění, které stěžovatel bez dalšího spatřuje již v samotném provedení úplaty na účet mimo tuzemsko.

[40] Platba na účet zahraničního peněžního ústavu není zákonem zapovězena a ani jí nemůže být v souladu se zásadou volného pohybu kapitálu v rámci evropského hospodářského prostoru paušálně bráněno (přiměřeně, byť jde o věc skutkově odlišnou, lze vycházet např. ze stanoviska generálního advokáta Paola Mengozziho ze dne 20. 12. 2017 k předběžné otázce ve věci C- 480/16, *Fidelity Funds v. Skatteministeriet*:„*K opatřením zakázaným podle čl. 56 odst. 1 ES z důvodu, že jsou omezeními pohybu kapitálu, náleží zejména*

ta, která mohou odradit od investování v některém členském státě osoby, které nemají v tomto státě bydliště nebo sídlo.“). Platba na účet mimo tuzemsko není ničím výjimečným. Ani mezi subjekty uskutečňujícími zdanitelná plnění v tuzemsku nemusí být ekonomicky neodůvodněná, podezřelá či signalizující úmysl nezaplacení daně či jiné podvodné jednání. Nelze s ní proto bez dalšího spojovat důsledky v podobě ručení za chování jiného subjektu, který neodvedl daň a vykazuje daňový nedoplatek u svého místně příslušného správce daně. Jak již zdejší soud konstatoval v nedávném rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, nelze pomíjet, že v rámci daňového řízení existují rovněž legitimní nástroje, které správce daně může, resp. musí účinně využívat k zabezpečení splnění dlužné daňové povinnosti především ve vztahu ke skutečnému daňovému dlužníkovi.

[41] Nelze proto stěžovateli přisvědčit v tom, že již ze skutečnosti, že žalobce, jakožto osoba povinná k dani, platil svému dodavateli (byť za plnění uskutečněná v tuzemsku) na jeho účet na Slovensku, lze dovodit, že žalobce coby ručitel měl či mohl mít povědomost o tom, že daň nebude jeho dodavatelem zaplacena. Pouze z této skutečnosti podstata ručení dle § 109 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty vycházet nemůže. Neobstojí ani argumentace stěžovatele, že z obecného pohledu je minimálně zvláštní či neobvyklé, aby český plátce daně, který v tuzemsku uskutečňuje ekonomickou činnost a realizuje zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, požadoval platbu za tato zdanitelná plnění na účet, který v tuzemsku vedený není. Neobstojí ani argument, že z konkrétních poznatků daňové správy vyplývá, že platba na zahraniční účet za tuzemské zdanitelné plnění oproti platbě na tuzemský účet představuje vysokou pravděpodobnost zapojení do řetězce stiženého podvodem na dani z přidané hodnoty. Správce daně se musí zabývat konkrétními okolnostmi, které jsou s takovou platbou spojeny a z nichž lze prokazatelně dovodit, že záměrem právě takového způsobu úplaty bylo nezaplacení daně. V daném případě stěžovatel předestřel sice své domněnky, že žalobce coby ručitel musel být s dlužníkem na změně plateb, které doposud poukazoval na účet v tuzemsku, domluven; toto však ručitel popírá. Ze spisu ani z odůvodnění správního rozhodnutí však nevyplývá, že by správce daně prováděl jakékoli dokazování a např. zjišťoval důvody změny plateb ze strany ručitele; teprve poté mohl dospět k závěru o skutečném úmyslu a záměru ručitele, resp. jeho povědomosti o jednání dlužníka, které směřuje k nezaplacení daně.

[42] Soudní dvůr v rozsudku C-384/04, *Federation of Technological Industries*, konstatoval: „*Vnitrostátní opatření, která de facto zavádí systém společné a nerozdílné odpovědnosti bez zavinění, jdou nad rámec toho, co je k ochraně plateb do veřejného rozpočtu nezbytné. (...) Přenesení odpovědnosti za zaplacení DPH na jinou osobu než daňového dlužníka, ač jí nebylo umožněno zbavit se této odpovědnosti předložením důkazu o tom, že s jednáním uvedeného daňového dlužníka neměla nic společného, je třeba považovat za neslučitelné se zásadou proporcionality.*“ V tomto smyslu je nutno vykládat rovněž § 109 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Pokud se stěžovatel domnívá, že zásadu právní jistoty a proporcionality dodržel, a domnívá se, že zákonné zakotvení situace, kdy daňový subjekt věděl či vědět měl a mohl, že daň nebude zaplacena, naopak zaručuje subjektům vetší právní jistotu, nelze s ním zásadně souhlasit.

[43] Na uvedeném nic nemění ani poukaz stěžovatele na možnost ručitele postupovat dle § 109a zákona o dani z přidané hodnoty, který umožňuje odběrateli uhradit správci

pokračování

daně daň sám dobrovolně (aniž by byl vyzván jako ručitel) a tuto skutečnost správci daně oznámit. Toto, jak stěžovatel uvádí, preventivní opatření, je z hlediska principů, na kterých lze solidární odpovědnost osoby od dlužníka odlišné ve smyslu judikatury SDEU založit, nepodstatné. Stěžovatel se nemůže poukazem na možnou eliminaci dopadů na ručitele doporučeným postupem dle uvedeného ustanovení (které de facto ručiteli zakládá povinnost zajistit daň) zbavit důkazního břemene, které mu § 109 zákona o dani z přidané hodnoty, jak již bylo uvedeno výše, zakládá. Soudní dvůr opakovaně konstatoval, že v souladu se zásadou proporcionality musejí členské státy využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými předpisy Unie (viz např. rozsudky SDEU C-286/94, *Molenheide a další*, C-409/04, *Teleos a další*,). Soudní dvůr rovněž konstatoval: *„Je tak sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je za tímto účelem nezbytné.“*

[44] Jak již zdejší soud konstatoval v rozsudku sp. zn. 5 Afs 151/2004, veřejný zájem ve výběru daní nelze spatřovat pouze ve fiskálním zájmu státu, ale rovněž v potřebě spravedlivě vymezit práva a povinnosti osob, které daňová povinnost stíhá. 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; teprve poté lze uplatnit nástroje upravující solidární odpovědnost za daň či daňový dluh, a to pouze v zákonem vymezeném rozsahu.

[45] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud sice správně zrušil rozhodnutí stěžovatele, učinil tak však z nepřípadných důvodů a na základě nesprávného právního posouzení. Především nepřezkoumatelným způsobem se vypořádal s otázkou samotného vzniku ručitelského závazku, resp. naplnění zákonných podmínek pro samotné vydání výzvy ručiteli; rovněž nepřesně posoudil právní otázku ohledně (ne)slučitelnosti § 109 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty s evropským právem. Nejvyšší správní soud proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení; v něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. Současně krajský soud rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. února 2018

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu