



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **Legios Loco a.s.**, sídlem Pod Kotlářkou 151/3, Praha 5, zastoupená JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 9. 2018, č. j. 6 Af 5/2018 – 73,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 9. 2018, č. j. 6 Af 5/2018 – 73, **se ve výroku II. zrušuje.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 1. 2018, č. j. 1504/18/5300-21442-700225, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti v celkové výši 40 399,50 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám její zástupkyně advokátky JUDr. Mileny Novákové.

O d ů v o d n ě n í :

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobkyně domáhá zrušení výroku II. v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), jímž byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 1. 2018, č. j. 1504/18/5300-21442-700225. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 16. 5. 2017, č. j. 73054/17/4300-12715-050547, kterým byla žalobkyně pravomocně vyzvána jako ručitel podle § 171 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a § 109 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“),

neboť ve zdaňovacích obdobích červen až říjen a prosinec 2016 přijala zdanitelná plnění od společnosti HEAVY MACHINERY SERVICES a.s. (dále jen „HMS“), a tento dlužník, vůči němuž bylo zahájeno insolvenční řízení a byl mu přidělen status nespolehlivého plátce, který byl zveřejněn dne 12. 8. 2014, neuhradil svou daňovou povinnost.

[2] V napadeném rozsudku městský soud předně nepřisvědčil námitce žalobkyně, že bylo porušeno právo Evropské unie (dále též jen „EU“), konkrétně čl. 205 Směrnice Rady č. 2006/112/ES (dále také jen „Směrnice“), a že rozhodnutí žalovaného je v rozporu s rozsudky Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, a ze dne 21. 12. 2011 ve věci C-499/10. Podle názoru městského soudu totiž § 109 odst. 3 zákona o DPH v sobě zahrnuje prvek zavinění (tedy konstrukci „vědět měl a mohl“, užitou výslovně v § 109 odst. 1 zákona o DPH). Ten je obsažen přímo ve vymezení příslušného jednání osoby ve skutkové podstatě a spočívá ve zveřejnění informace o nespolehlivém plátcí. Zjištění, že žalobkyně obchoduje s nespolehlivým plátcem na základě dlouholetých smluvních závazků, z nichž není možné či ekonomicky reálné se vyvázat, je přitom v tomto ohledu nevýznamné. Správce daně vzhledem k principu DPH, která je charakteristická zdaněním příslušného plnění bez hodnocení, zda se jedná o ziskový obchod či nikoli, nemůže posuzovat aspekty podnikání žalobkyně v daném oboru a podmínkách. Podle městského soudu na danou situaci nelze vztáhnout judikaturu, na níž žalobkyně odkazovala, protože ta příslušný vědomostní test hodnotila ve vztahu k § 109 odst. 2 písm. b) zákona o DPH, který upravuje značně odlišnou situaci. Obsahem § 109 odst. 3 zákona o DPH je podle názoru městského soudu *„situace, kdy při přijetí zdanitelného plnění je na straně příjemce tohoto plnění vědomost o tom, že plnění přijímá od nespolehlivého plátce, tedy možnost ručení za nezaplacenou daň. Samotná úprava tak v sobě obsahuje to, co judikatura dovodila jako chybějící okolnost v případě odst. 2 písm. b) tohoto ustanovení, které se týká jiné situace, která tento test sama o sobě neobsahuje“*. Za nepodstatnou označil městský soud také skutečnost, že dodavatel žalobkyně získal status nespolehlivého plátce na základě skutečností vzniklých v roce 2013, neboť při posuzování naplnění podmínek dle § 109 odst. 3 zákona o DPH je rozhodným okamžik, kdy došlo k uskutečnění zdanitelného plnění.

[3] Krajský soud neshledal pochybení v postupu daňových orgánů ani ve věci použití úhrady daně za příslušné období pro úhradu nejstaršího daňového nedoplatku daňového dlužníka HMS. Žalovaný jednal podle § 152 daňového řádu, který jej k takovému postupu zavazuje. Je sice pravda, že § 109 odst. 3 zákona o DPH užívá termín *„nezaplacená daň“*, který neodpovídá terminologii daňového řádu, jenž v § 152 hovoří o *„neuhrazené dani“*, avšak zákon o DPH pojem *„nezaplacená daň“* nijak dále nerozvíjí, a tudíž lze vycházet z toho, že tyto termíny je možné použít bez rozlišení.

[4] Dále městský soud nepřisvědčil ani námitce, že žalobkyně byla v dobré víře, protože společnost HMS jí doložila, že úhradu v dané výši na účet správce daně provedla, a z tohoto důvodu není prostor pro uplatnění ručení. Podle městského soudu *„v daném případě není pro uplatnění ručení taková argumentace přílehlavá, neboť příjemce zdanitelného plnění, který by měl pochybnosti o zaplacení daně z příslušného plnění a chtěl by se tomuto zákonnému ručení vyhnout, mohl postupovat zákonem předvídaným postupem podle § 109a odst. 1 zákona o DPH.“* Jelikož zaplacení daně za konkrétní plnění může být dle § 152 daňového řádu použito na úhradu dřívějších nedoplatků na dani, samotná skutečnost, že dlužník (nespolehlivý plátcí) tuto daň uhradil, ještě nemusí vést k závěru, že by došlo k zaplacení daně ve smyslu § 109 odst. 3 zákona o DPH. Nad tímto případným smluvním zajištěním tak přímo zákon o DPH dává možnost, jak se placení příslušné daně z titulu ručení zprostit podle § 109a, proto je výklad § 109 odst. 3 zákona o DPH ve vazbě na § 152 daňového řádu přípustný a nevystavuje příjemce zdanitelného plnění od nespolehlivého plátce riziku ručení za daň.

[5] Městský soud nesouhlasil s žalobkyní ani v tom, že není patrné, zda nebyla vyzvána k ručení ve větším rozsahu. Ve výroku platebního výměru je podle názoru soudu přesně specifikováno, v jakých částkách je ručení uplatňováno, přičemž v odůvodnění jsou plnění

pokračování

výslovně vymezena datem vystavení a číslem daňového dokladu, datem uskutečnění zdanitelného plnění, základem daně a daní. Stejně tak městský soud nepřisvědčil námitce, podle které není patrné, že by se správce daně domáhal úhrady daně v rámci insolvenčního řízení, protože z obsahu správního spisu se podává, že správce daně se úhrady této daně domáhal písemnostmi č. j. 72772/17, 21467/17 a 315347/16.

II. Kasační stížnost a navazující vyjádření

II. A

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). V ní navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek ve výroku II. zrušil a v této části věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Stěžovatelka předně namítala nesprávné posouzení otázky souladu postupu daňových orgánů s právem EU. Opětovně odkázala na čl. 205 Směrnice a výše citované rozsudky SDEU, jejichž požadavkům podle jejího názoru § 109 odst. 3 zákona o DPH odporuje. Stěžovatelka má za to, že tato úprava je „*plně založena na nevyvratitelných domněnkách zavinění ručící stěžovatelky - pouhé přijetí plnění od nespolehlivého plátce nebo úplata za něj nespolehlivému plátcovi zakládá ze zákona ručitelství, kterého se při izolovaném náhledu na § 109 odst. 3 ZDPH nelze nijak zbavit*“. Stěžovatelka taktéž odkázala na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017 – 33, podle nichž je cílem správy daní vybrat daň ve správné výši, což znamená „*vybrat ji po právu a spravedlivě především od těch osob, kterým primárně daňová povinnost svědčí*“. Ve vztahu k ručení za DPH je v rozsudku odkazováno na výše citovanou judikaturu SDEU a dále je zde uvedeno, že „*nelze vycházet pouze z textu zákona, ale též z jeho smyslu a účelů*“, což podle stěžovatelky znamená přistoupit k výkladu eurokonformnímu. Nejvyšší správní soud sice v citovaném rozsudku posuzoval § 109 odst. 2 písm. b) zákona o DPH, nicméně tam vyslovený závěr, podle kterého samotná skutečnost, že toto ustanovení výslovně zavinění nepresumuje, „*neznamená, že je možno od podmínky, za níž může být ručení ve smyslu evropského práva uplatněno, odhlížet*“, a tedy „*[a]by 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 směřované platby mimo tuzemsko, je právě nezaplacení daně*“, je podle stěžovatelky přenositelný i na její případ. Ze samotné skutečnosti, že dodavatel byl označen za nespolehlivého plátce, tak podle jejího názoru nelze dovést, že stěžovatelka coby ručitel měla či mohla mít povědomost o tom, že daň nebude dodavatelem zaplacená. Správce daně se musí zabývat konkrétními okolnostmi, které jsou s takovým plněním spojeny a z nichž lze prokazatelně dovést, že záměrem právě takového plnění bylo nezaplacení daně. Ze spisu ani z odůvodnění správního rozhodnutí však nevyplývá, že by správce daně v tomto směru prováděl jakékoli dokazování.

[8] S argumentací městského soudu, podle kterého je v § 109 odst. 3 zákona o DPH zavinění obsaženo, stěžovatelka nesouhlasí. Má za to, že tato argumentace nebyla v ručitelské výzvě ani v rozhodnutí žalovaného uvedena, byť to bylo povinností daňových orgánů, a podle ustálené judikatury soud nemůže tento nedostatek odůvodnění zhojit. Tato argumentace nemůže obstát ani věcně. Stěžovatelka je toho názoru, že „*[p]okud by měla platit teze, že příjemci zdanitelného plnění od nespolehlivého plátce by automaticky měli podstatně obezřetněji zkoumat daňovou ukázněnost svého obchodního partnera, potom je nutno opět poznamenat, že důkazní břemeno v tomto spočívá výhradně na správci daně*“.

[9] Dále stěžovatelka poukázala na skutečnost, že institut nespolehlivého plátce je vždy aplikován v důsledku jednání, která rozhodnutí o označení za nespolehlivého plátce předcházejí, a tohoto označení se lze zbavit nejdříve po roce od nabytí právní moci příslušného rozhodnutí. Lze z něj tedy zjistit pouze to, že někdy v minulosti (a neví se kdy) se plátce dopustil závažného

porušení povinností při správě daní, ale nic to nevyovídá o jeho aktuálním jednání a plnění daňových povinností. Proto nelze ze samotného označení za nespolehlivého plátce automaticky dovozovat, že jeho obchodní partner ví, že daň nebude tímto subjektem zaplacená.

[10] Neobstojí ani tvrzení, že zavinění je v daném případě vtěleno do textu zákona. Je-li to totiž správce daně, kdo v otázce zavinění nese důkazní břemeno, musí tento snést dostatek důkazních prostředků a z nich vycházejících skutkových tvrzení, která zavinění daňového subjektu prokazují. Tohoto důkazního břemene se nelze zbavit pouhým odkazem na text zákona. To by totiž v podstatě znamenalo aplikaci principu kolektivní viny, kdy vinen by byl automaticky každý obchodní partner nespolehlivého plátce bez ohledu na konkrétní skutkové okolnosti. K tomu stěžovatelka odkázala na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 21. 6. 2018, č. j. 48 Af 15/2016 - 42, podle kterého nelze automaticky předpokládat, že daňové subjekty se budou vyhýbat placení daní; takový závěr musí být odůvodněn konkrétními skutečnostmi. Stěžovatelka odkázala také na odstavce 61 až 65 rozsudku SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, z nichž podle ní vyplývá, že není možné, aby plátce u každého obchodu lustroval svého obchodního partnera automaticky bez dalšího. Podle stěžovatelky lze akceptovat, že přijetí plnění od nespolehlivého plátce nebo poskytnutí úplaty za něj na účet nespolehlivého plátce bez racionálního opodstatnění může být jedním z indikátorů daňových úniků dodavatele a tudíž okolností, která může svědčit zavinění odběratele. Nicméně musí jít o test aplikovatelný v rámci § 109 odst. 1 zákona o DPH, nikoli izolovaně v § 109 odst. 3 téhož zákona.

[11] Na případ je podle stěžovatelky nutno vztáhnout taktéž závěr ustálené judikatury, podle kterého *„platí, že zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstup.“* Stěžovatelce by tak mělo být přiznáno právo na vyvinění se z povinnosti společně a nerozdílně odvést daň dle čl. 205 Směrnice, kterému zavedení objektivní odpovědnosti odporuje. Stěžovatelka přitom v žalobě uváděla, že od společnosti HMS vyžadovala doložení toho, že tato společnost v průběhu vzájemného smluvního vztahu podává přiznání k DPH a hradí související daň. Rozhodné je podle jejího názoru také to, že smluvní vztah stěžovatelky se společností HMS je pro stěžovatelku klíčový a stěžovatelka z něj de facto nemůže vystoupit, a že k úhradě daně od společnosti HMS nedošlo pouze z formálních důvodů, protože správce daně administrativně převedl platbu daně na úhradu nejstarších nedoplateků na dani.

[12] Dále stěžovatelka namítala, že pokud správce daně eviduje vůči společnosti HMS pohledávky před prohlášením úpadku, není možné, aby vůči ní aplikoval ručení za daň za II. pololetí roku 2016, jestliže úhradu za II. pololetí roku 2016 použil na úhradu dlužné daně, vzniklé před prohlášením úpadku. Podle jejího názoru je *„v rozporu se zákonem, aby se v důsledku postupu správce daně, který interním postupem na osobním daňovém účtu společnosti HMS provádí různé zápočtové operace dokonce i mezi různými druhy daní, docházelo de facto k rozšíření rozsahu ručení za jiné daně než je DPH z přijatých zdanitelných plnění, jak se stalo i v případě stěžovatelky, kdy platba za II. pololetí roku 2016 není dle správce daně ve vztahu k účtu daně z přidané hodnoty za II. pololetí roku 2016 ubrazena a proto bylo vůči stěžovatelce aplikováno ručení“.*

[13] Závěr městského soudu, že pojem *„nezaplacená daň“*, užitý v § 109 odst. 3 zákona o DPH, je synonymem pojmu *„neubrazená daň“*, užitým v § 152 daňového řádu, je podle stěžovatelky v rozporu se zásadou enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí. Soud není oprávněn jazykovým výkladem rozšiřovat ručitelskou odpovědnost vůči stěžovatelce v situaci, kdy společnost HMS daň za období II. pololetí roku 2016 rádně uhradila. Po stěžovatelce nelze spravedlivě požadovat, aby jako ručitel nesla daňové břemeno v podstatě za historické dluhy svého dodavatele jenom proto, že zákon má úpravu pořadí úhrady daně. V případě, že podmínky pro ručení za daňový nedoplatek hodlal zákonodárce nastavit jinak, avšak nevtělil je jednoznačně do právního předpisu,

pokračování

musí podle stěžovatelky počítat s tím, že při výkladu příslušného zákonného ustanovení bude dána soudem přednost té alternativě, která je příhodnější pro daňové subjekty.

[14] Stěžovatelka nesouhlasí ani se závěrem městského soudu, že pokud se chtěla zákonnému ručení vyhnout, mohla postupovat podle § 109a odst. 1 zákona o DPH. Toto preventivní opatření je podle jejího názoru z hlediska principů, na kterých lze založit solidární odpovědnost osoby odlišné od dlužníka ve smyslu judikatury SDEU, nepodstatné. Daňové orgány se nemohou poukazem na možnou eliminaci dopadů na ručitele doporučeným postupem podle uvedeného ustanovení (které de facto ručiteli zakládá povinnost zajistit daň) zbavit důkazního břemene, které jim ukládá § 109 zákona o DPH. Městský soud nadto zcela pominul ve svém tvrzení zřetelný konflikt soukromého a veřejného práva. Podle stěžovatelky soukromé právo v oblasti splnění závazku není naplněno tam, kde je platba rovnající se DPH zaslána na účet správce daně. Nelze připustit, aby právo veřejné nutilo subjekt porušovat smluvní ujednání a v podstatě i zákon.

II. B

[15] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry městského soudu. Dále zejména uvedl, že rozsudek Nejvyššího správního soudu, na nějž odkazovala stěžovatelka, nelze bez dalšího aplikovat na § 109 odst. 3 zákona o DPH, v němž je na rozdíl od odst. 2 písm. b) téhož ustanovení zavinění vtěleno přímo do textu. Na rozdíl od platby mimo tuzemsko totiž nelze obchodování s nespolehlivým plátcem označit za běžné, nepodezřelé a nesignalizující úmysl nezaplacení daně či jiné podvodné jednání. S odkazem na § 106a odst. 1 zákona o DPH dále žalovaný uvedl, že s ohledem na status nespolehlivého plátce dodavatele si byla stěžovatelka vědoma, že přijímá zdanitelná plnění od daňového subjektu, který své povinnosti vztahující se ke správě daní porušuje závažným způsobem, a na základě toho věděla či vědět měla a mohla o riziku, že DPH z předmětných zdanitelných plnění nebude společností HMS uhrazena. O tomto svědčí i text žaloby a kasační stížnosti, kde stěžovatelka uvedla, že s ohledem na status nespolehlivého plátce od svého dodavatele vyžadovala ujištění, že plní své daňové povinnosti. Rozsudek Krajského soudu v Praze sp. zn. 48 Af 15/2016 se pak týká zajišťovacích příkazů a s problematikou ručení nesouvisí. Žalovaný také uvedl, že on i správce daně se splněním podmínek ručení zabývali, jejich splnění řádně odůvodnili a unesli své důkazní břemeno.

[16] Tvrzení stěžovatelky, dle něhož jí správcem daně nebylo umožněno aplikaci ručení eliminovat, podle žalovaného neodpovídá skutečnosti. Žalovaný je přesvědčen, že obchodování s nespolehlivým plátcem je typickým příkladem situace, kdy mohlo a mělo být využito preventivní opatření v podobě zvláštního způsobu zajištění daně, zakotveného v § 109a zákona o DPH. Na příslušnou právní úpravu je nutno nahlížet komplexně a existenci tohoto preventivního opatření nelze pomíjet, neboť poskytuje stěžovatelce zákonem předvídaný postup, kterým lze riziko ručení zcela vyloučit. Pokud by toto preventivní opatření nemělo z hlediska ručení žádný význam, jeho zakotvení do české právní úpravy by postrádalo smysl. Pravdivé není ani tvrzení stěžovatelky, že v žalobě uvedla skutečnosti vylučující, že věděla nebo vědět měla a mohla, že daň z přijatých plnění nebude zaplacená. Žalovaný připomněl, že řídicí struktura společnosti HMS se prolíná s řídicí strukturou stěžovatelky, neboť s ohledem na absenci funkčního managementu a řídicích pracovníků společnosti HMS byli zaměstnanci této společnosti řízení zaměstnanci stěžovatelky. Údajné ujišťování stěžovatelky ze strany společnosti HMS se tak jeví jako o ničem nevypovídající a nic neprokazující. Zavádějící je podle žalovaného i tvrzení o nemožnosti zaměstnat zaměstnance přímo stěžovatelkou z důvodu insolvenčního řízení u společnosti HMS, jehož cílem je reorganizace. Dle insolvenčního rejstříku totiž o způsobu řešení úpadku dosud nebylo rozhodnuto, tudíž argumentace reorganizací je předčasná.

[17] Stěžovatelka se podle žalovaného také snaží vyvolat dojem, že se společnost HMS stala nespolehlivým plátcem z důvodu ojedinělého závažného porušení povinností při správě daní, což není pravda. Informace o tom, že je společnost HMS nespolehlivým plátcem, byla zveřejněna již dne 12. 8. 2014 a status nespolehlivého plátce má tato společnost dodnes. Stěžovatelkou

citovaný rozsudek SDEU ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 se týká posuzování účasti daňových subjektů na podvodu na DPH a vyjadřuje se výhradně ve vztahu k preventivním opatřením, jejichž přijetí lze po osobách povinných k dani, které si nárokují odpočet DPH, požadovat za účelem, aby se vyvarovaly své účasti na podvodu na DPH; nejedná se tedy o obecný právní názor, že daňové subjekty si nemají o svých obchodních partnerech zjišťovat informace.

[18] Ke kasační námitce ve věci vady odůvodnění rozhodnutí o odvolání žalovaný předně poznamenal, že nebyla uplatněna v žalobě, a následně uvedl, že podle jeho názoru odůvodnění předmětného rozhodnutí nevykazuje žádné vady. Absenci zohlednění prvku zavinění přitom stěžovatelka v odvolání nenamítala, a proto se žalovaný touto odvolací námitkou nezabýval.

[19] Ke kasační námitce ve věci pořadí úhrady daně žalovaný zdůraznil, že se nejedná o jeho interní postup, nýbrž o jasná pravidla stanovená v § 152 daňového řádu, jejichž neznalost nezakládá dobrou víru stěžovatelky a nezbavuje ji tedy ručitelského závazku. Z formální jazykové odlišnosti mezi pojmy „*nezaplacená daň*“ a „*nedoplatek*“ na dani podle názoru žalovaného nelze vyvozovat žádné důsledky. „*Nedoplatek*“ totiž v souladu s § 153 odst. 1 daňového řádu představuje daň, která nebyla uhrazena, tedy zaplacená, přestože uplynul den splatnosti, a tedy odpovídá výrazu „*nezaplacená daň*“, použitému v § 109 odst. 3 zákona o DPH. Tvrzení stěžovatelky o tom, že dochází k započtení mezi různými druhy daní a ručení za jiné daně, než je DPH, pak podle žalovaného svědčí pouze o neznalosti ustanovení daňového řádu o placení daní.

[20] Také námitka konfliktu soukromého a veřejného práva byla stěžovatelkou poprvé uplatněna až v kasační stížnosti. Nadto zde podle žalovaného žádný takový konflikt dán není, placení DPH je totiž regulováno právem veřejným, a neexistuje zde mezera, kterou by bylo nutno vyplnit normami práva soukromého. Tvrzení stěžovatelky, že právo veřejné nutí daňové subjekty porušovat smluvní ujednání a zákon není pravdivé, orgány finanční správy naopak na základě norem veřejného práva kontrolují, zda daňové subjekty své daňové povinnosti řádně plní.

[21] Ze všech uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[22] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), a dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[23] Nejvyšší správní soud se předně zabýval posouzením souladu § 109 odst. 3 zákona o DPH s čl. 205 Směrnice a s judikaturou SDEU, neboť tato otázka byla v rámci kasační argumentace zásadní. Městský soud v tomto směru dospěl k závěru, že dané ustanovení samo osobě řeší otázku zavinění, zatímco stěžovatelka má za to, že je toto ustanovení založeno na nevyvratitelné domněnce zavinění ručitele.

[24] Podle § 109 odst. 3 zákona o DPH platí, že *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.* V souladu s čl. 205 Směrnice, z něhož ručení v oblasti správy DPH vychází, mohou členské státy EU stanovit, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň. Mohou rovněž v souladu s cíli Směrnice přijmout veškerá opatření potřebná k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.

pokračování

[25] Judikatura SDEU dovodila, že členské státy mohou přijmout právní úpravu, která stanoví, že osoba povinná k dani, v jejíž prospěch se dodání zboží či poskytnutí služeb uskutečnilo a která věděla, nebo měla důvody se domnívat, že by DPH nebo její část splatná za toto plnění, nebo za jakékoli předchozí či následné plnění, zůstala nezaplacena, může být spolu s daňovým dlužníkem společně a nerozdílně odpovědná za odvod uvedené daně. Taková právní úprava však musí dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí právního řádu Evropské unie, zejména zásadu právní jistoty a proporcionality (viz např. rozsudek SDEU ze dne 26. 4. 2005, C-396/98, či shora uvedený rozsudek SDEU C-384/04, podle nějž „[v]nitrostátní 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.“

[26] Stěžovatelka se odvolává taktéž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017 – 33, v němž tento soud s přihlédnutím k výše citované zákonné úpravě a judikatuře SDEU dospěl k závěru, že § 109 odst. 2 písm. b) zákona o DPH není v souladu s tam uvedenými principy. Konkrétně konstatoval, že samotná skutečnost, že § 109 odst. 2 písm. b) na rozdíl od svého odstavce 1, zavinění nepresumuje, neznamená, že je možno odhlížet od podmínek, za nichž může být uplatněno ručení ve smyslu evropského práva. Z toho pak vyvodil závěr, že „[p]oskytnutí 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; aby ručení mohlo být uplatněno, musí k samotnému provedení platby přistoupit další okolnosti, ze kterých bude zjevné, že osoba povinná k dani, která úplatu na účet mimo tuzemsko uskutečnila, věděla či mohla vědět, že záměrem takto směřované platby mimo tuzemsko je právě nezaplacení daně.“

[27] Po posouzení věci Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, neboť dospěl k závěru, že úprava obsažená v § 109 odst. 3 zákona o DPH výše uvedeným principům odporuje.

[28] Podle názoru Nejvyššího správního soudu samotná skutečnost, že o poskytovateli zdanitelného plnění je způsobem umožňujícím dálkový přístup zveřejněna informace, že je nespolehlivým plátcem, nemůže bez dalšího založit ručitelský vztah podle § 109 odst. 3 zákona o DPH. V takovém případě by nebylo možné dospět k závěru, že toto ustanovení je založeno na principu zavinění. Příjemce zdanitelného plnění by totiž neměl zákonný prostor pro vyvrácení zákonem presumované domněnky, že byl účasten podvodné operace, tedy že v okamžiku uskutečnění plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že dodavatel má v úmyslu daň nezaplatit, kteroužto možnost dovodila judikatura SDEU (kromě výše uvedeného viz také například rozsudek ze dne 19. 10. 2017 ve věci C-101/16, SC Paper Consult SRL, podle nějž Směrnice brání takové vnitrostátní právní úpravě, „která odepírá nárok na odpočet DPH osobě povinné k dani z důvodu, že hospodářský subjekt, který jí poskytl službu na základě faktury, na níž jsou samostatně uvedeny výdaje a DPH, byl prohlášen daňovým orgánem členského státu za neaktivní a toto prohlášení o neaktivitě je zveřejněno a zpřístupněno na internetu všem osobám povinným k dani v tomto státě, pokud je toto odepření nároku na odpočet systematické a definitivní a neumožňuje předložit důkaz o tom, že k daňovému úniku či ztrátě daňových příjmů nedošlo“).

[29] Prvek zavinění přitom nelze vztahovat ke skutečnosti, že příjemce zdanitelného plnění „vědět měl a mohl“ že jeho dodavatel je registrován jako nespolehlivý plátcem, jak to učinil městský soud. Znalost tohoto statusu totiž nic nevyovídá o zavinění příjemce plnění ve smyslu, v jakém jej vyložila shora citovaná judikatura, tedy ve vztahu k úmyslu dodavatele daň nezaplatit. Při obchodování s nespolehlivým plátcem je jistě na místě větší obezřetnost, neboť v souladu

s § 106a zákona o DPH je plátcí daně tento status udělen na podkladě závažného porušení povinnosti vztahující se ke správě daně. Přesto nemůže pouhé udělení tohoto statusu svědčit o tom, že je úmyslem subjektu nezaplatit daň z toho kterého konkrétního plnění. Společným rysem § 109 odst. 3 a § 109 odst. 2 písm. b) zákona o DPH je tedy to, že sama o sobě prvek zavinění neřeší. Aby tak ručitelský vztah vůbec vznikl, musí ke skutečnosti, že je v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty za něj zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup status nespolehlivého plátce poskytovatele plnění, přistoupit další okolnosti, ze kterých bude zjevné, že příjemce zdanitelného plnění, věděl či vědět měl a mohl, že daň nebude uhrazena.

[30] V projednávaném případě však přistoupení takových dalších okolností nebylo ze strany správce daně prokázáno. Naopak je dokonce mezi stranami nesporné, že stěžovatelka si prověřila status dodavatele a na podkladě toho si od něj vyžádala ujištění, že ve vztahu k předmětným plněním své daňové povinnosti plní. Provedení platby za příslušná plnění jí pak potvrdil i správce daně, který dále uvedl, že s platbami bylo naloženo v souladu s § 152 daňového řádu. Vzhledem k těmto skutkovým okolnostem Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že je třeba vyřešit otázku, zda lze za dané situace považovat daň za zaplacenou ve smyslu § 109 odst. 3 zákona o DPH, či nikoli, když k úhradě daně za příslušná zdanitelná plnění ze strany nespolehlivého plátce fakticky došlo, avšak tato platba byla následně v souladu s § 152 daňového řádu převedena na dřívější nedoplatky. Pokud by totiž byla platba považována za zaplacenou, nebylo by na místě vůbec hovořit o možnosti vzniku ručitelského vztahu, jak byla nastíněna výše.

[31] Institut ručení upravený v § 109 zákona o DPH totiž spočívá v „*ručení odběratelem-plátcem daně, který je příjemcem zdanitelného plnění, za daň, která z tohoto zdanitelného plnění uskutečněného v tuzemsku nebyla odvedena jeho dodavatelem-plátcem daně, který zdanitelné plnění poskytl*“ (Drábová, M., Holubová, O., Tomíček, M.: Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář. Praha, Wolters Kluwer ČR, komentář k § 109 v databázi ASPI). Na podkladě ustanovení § 109 odst. 3 zákona o DPH je tudíž subjekt obchodující s nespolehlivým plátcem srozuměn s tím, že pokud nespolehlivý plátcé daň ze zdanitelného plnění jemu poskytnutého neuhradí, stane se ve vztahu k tomuto plnění jeho ručitelem a bude nucen za něj příslušnou daň zaplatit. Nezbytným předpokladem vzniku ručení je proto skutečnost, že daň nebyla zaplacená. Byť je tedy plátcé registrovaný jako nespolehlivý, v případě, že daň z příslušného plnění sám uhradí, v souladu s výše uvedeným, povinnost plnit z ručení podle § 109 odst. 3 zákona o DPH nevznikne. Totéž lze dovodit i z úpravy ručení obsažené v § 172 daňového řádu, podle níž ručitel ručí pouze za konkrétní nedoplatek.

[32] Nejvyšší správní soud po posouzení věci dospěl k závěru, že v projednávaném případě je k otázce vzniku ručitelského vztahu podle § 109 odst. 3 zákona o DPH nutno považovat daň z předmětných zdanitelných plnění za zaplacenou, neboť k její úhradě ze strany nespolehlivého plátce prokazatelně došlo. Na uvedeném přitom nemůže nic změnit ani následný postup správce daně podle § 152 daňového řádu, dle jehož odst. 4 se úhrada daně použije nejprve na pohledávky s dřívějším datem splatnosti.

[33] Rozhodující je totiž skutečnost, zda nespolehlivý plátcé úhradu daně z konkrétního plnění, za nějž by měl odběratel ručit, provedl, či nikoliv. Pokud tak učinil, pak povinnost plnit z titulu ručení na podkladě § 109 odst. 3 zákona o DPH vůbec nemohla vzniknout, protože nebyl naplněn požadavek neodvedení daně za toto plnění, tedy „*ručení za nezaplacenou daň z tohoto plnění*“. Skutečnost, že správce daně poté, co byla daň zaplacená, podle zákonných pravidel správně tuto úhradu daně přesunul a použil ji na dřívější nedoplatky, pak nic nemění na tom, že úhrada příslušné daně z předmětného konkrétního plnění byla provedena a povinnost plnit z ručení tak nevznikla. Pokud by tomu bylo jinak, ručitel by fakticky ručil za veškeré nedoplatky

pokračování

nespolehlivého plátce, a to až do doby, kdy by tento dlužník nedoplatky vyrovnal. Taková situace by byla v příkrém rozporu se zásadou právní jistoty, neboť, jak zdůraznila sama stěžovatelka, ručitel si nemůže být ve své pozici bez dalšího jistý, jaká je skutečná aktuální situace dodavatele – nespolehlivého plátce, tedy zda si tento plátce své povinnosti plní, či zda své dřívější splatné pohledávky na daní již uhradil. Z uvedeného také plyne, že pokud by ručitel vztah vznikl a ručitel by ze své pozice daň uhradil, jedno plnění by bylo zdaněno dvakrát a přísně vzato by mu podle § 172 odst. 6 daňového řádu vznikl přeplatek, neboť ve vztahu k němu nemohou nastat důsledky zamýšlené § 152 daňového řádu.

[34] Na podkladě výše uvedeného je tedy nutno konstatovat, že v projednávané věci dlužník - nespolehlivý plátce daň z přidané hodnoty za předmětná plnění řádně uhradil a ručitel vztah podle § 109 odst. 3 zákona o DPH zanikl.

[35] S městským soudem lze pak do jisté míry souhlasit, že předmětná situace je případem, kdy stěžovatelka mohla postupovat podle § 109a zákona o DPH, který umožňuje odběrateli, aby správci daně uhradil daň sám dobrovolně (aniž by byl vyzván jako ručitel) a tuto skutečnost správci daně oznámil. Na podkladě tohoto postupu by se totiž případným negativním důsledkům v podobě ručení zcela vyhnula. Nicméně pomocí odkazu na toto ustanovení nelze dovodit soulad § 109 odst. 3 zákona o DPH s evropským právem a judikaturou a už vůbec nelze stěžovatelku k užití daného postupu nutit. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku č. j. 5 Afs 78/2017 - 33, možnost daná § 109a zákona o DPH představuje preventivní opatření, které je z hlediska principů, na kterých lze solidární odpovědnost osoby od dlužníka odlišné ve smyslu judikatury SDEU založit, nepodstatné. Dané ustanovení je totiž založeno na smluvním základě a daňové subjekty tak nelze nutit, aby uzavíraly soukromoprávní vztah k úhradě daňové povinnosti, a tedy dobrovolně vybíraly daň namísto správce daně. Stěžovatelce lze pak dát za pravdu, že daňové orgány se nemohou poukazem na možnou eliminaci dopadů na ručitele doporučeným postupem dle uvedeného ustanovení zbavit důkazního břemene, které jim ukládá § 109 zákona o DPH.

IV. Závěr a náklady řízení

[36] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek je nezákonný, a proto jej zrušil dle § 110 odst. 1, věty první s. ř. s. (výrok I. tohoto rozsudku). Věc však městskému soudu nevrátil k dalšímu řízení, jelikož současně rozhodl o zrušení rozhodnutí žalovaného podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. Pro zrušení rozhodnutí žalovaného totiž byly podmínky již před městským soudem, respektive městskému soudu by v dalším řízení s ohledem na závazný právní názor zdejšího soudu nezbylo, než rozhodnutí žalovaného zrušit. Dle § 78 odst. 4 s. ř. s., ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (výrok II. tohoto rozsudku). Dle § 78 odst. 5 s. ř. s., ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. je žalovaný v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v odůvodnění tohoto rozsudku, tedy že v projednávané věci ručitel vztah podle § 109 odst. 3 zákona o DPH vůbec nevznikl.

[37] V případě, že Nejvyšší správní soud ruší rozsudek městského soudu a současně ruší i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí městského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z ustanovení § 60 s. ř. s. (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 – 98).

[38] Jelikož stěžovatelka dosáhla zrušení správního rozhodnutí, měla z procesního hlediska úspěch ve věci a náleží jí tak dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. náhrada nákladů řízení vůči žalovanému. Žalovaný úspěch ve věci neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. *a contrario*, ve spojení s § 120 s. ř. s.).

[39] Náklady řízení jsou v první řadě tvořeny částkou **9 000 Kč**, kterou stěžovatelka zaplatila na soudních poplatcích (soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč a soudní poplatek za návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti ve výši 1 000 Kč; ze spisu městského soudu nevyplývá, že by byl vybrán soudní poplatek za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě).

[40] V řízení o žalobě byla stěžovatelka zastoupena společností Censitio s.r.o. poskytující daňové poradenství, která je o osobou vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, a podle § 35 odst. 2 s. ř. s. jí tak náleží odměna za zastupování (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2010, č. j. 5 Afs 12/2010 - 80). Pro určení její výše se obdobně užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). V řízení o žalobě tento zástupce učinil čtyři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, další doplnění žaloby a účast na jednání dne 6. 9. 2018 [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu]. Za každý z těchto úkonů právní služby náleží mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], a 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Dále zástupce stěžovatelky učinil návrh na přiznání odkladného účinku, za který mu náleží odměna ve výši jedné poloviny z 3 100 Kč, tj. 1 550 Kč [§ 11 odst. 2 písm. a), ve spojení s § 11 odst. 3 advokátního tarifu] a 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, a také se dne 27. 9. 2018 účastnil vyhlášení rozsudku, za což mu taktéž náleží odměna ve výši jedné poloviny z 3 100 Kč, tj. 1 550 Kč [§ 11 odst. 2 písm. f) advokátního tarifu] a 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Zástupce stěžovatelky je plátcem DPH (§ 14a advokátního tarifu), proto se k nákladům řízení o žalobě přičítá DPH v sazbě platné ke dni skončení žalobního řízení, tj. 3 633 Kč. Celkem tedy mimosmluvní odměna a paušální náhrada hotových výdajů zástupce v řízení o žalobě činí částku **20 933 Kč**.

[41] V řízení o kasační stížnosti byl stěžovatel zastoupen advokátkou JUDr. Milenou Novákovou, která učinila dva úkony právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a podání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. a) a písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) – dále jen „advokátní tarif“]. Za každý tento úkon jí náleží mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, ve spojení s § 7 bodem 5. téhož předpisu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Dále zástupkyně stěžovatelky učinila návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, za který jí náleží odměna ve výši jedné poloviny z 3 100 Kč, tj. 1 550 Kč [§ 11 odst. 2 písm. a), ve spojení s § 11 odst. 3 advokátního tarifu] a 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Celkem tedy mimosmluvní odměna a paušální náhrada hotových výdajů zástupce v řízení o kasační stížnosti činí částku 8 650 Kč. Zástupkyně stěžovatele doložila, že je plátcem DPH (§ 14a advokátního tarifu), proto se k nákladům řízení o kasační stížnosti přičítá DPH v sazbě platné ke dni skončení žalobního řízení, tj. 1 816,50 Kč. Celkem tedy mimosmluvní odměna a paušální náhrada hotových výdajů zástupce v řízení o kasační stížnosti činí částku **10 466,50 Kč**.

[42] Celkové důvodně vynaložené náklady stěžovatelky tedy činí **40 399,50 Kč**. Proto Nejvyšší správní soud uložil procesně neúspěšnému žalovanému povinnost zaplatit tuto částku úspěšné stěžovatelce na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti a o žalobě, a to k rukám její zástupkyně

pokračování

advokátky JUDr. Mileny Novákové. Ke splnění této povinnosti stanovil Nejvyšší správní soud lhůtu třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 22. února 2021

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu