



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **J. S.**, zast. JUDr. Růženu Vojtovou, advokátkou, se sídlem 28. Října 186/10, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 2. 2021, č. j. 31 Af 26/2019 - 49,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 2. 2019, č. j. 7535/19/5300-21442-711315; tímto rozhodnutím žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítl odvolání stěžovatele podané proti výzvě ručiteli k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem a tuto výzvu potvrdil; stěžovatel byl vyzván k uhrazení nedoplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 3 969 Kč.

[2] Z obsahu správního spisu vyplynulo, že stěžovatel přijal ve zdaňovacím období únor 2016 (datum zdanitelného plnění 1. 2. 2016) od společnosti R&H KLASIK s.r.o. (dále jen „dlužník“) zdanitelné plnění, u něhož činil základ daně 18 900 Kč a DPH 3 969 Kč. U tohoto dlužníka byla již dne 12. 1. 2016 zveřejněna informace, že se jedná o nespolehlivého plátce. Dlužník podal dne 29. 3. 2016 daňové přiznání k DPH za zdaňovací období únor 2016, ve kterém uvedl vlastní daň ve výši 73 951 Kč, daň byla vyměřena v souladu s daňovým přiznáním (dle § 140 odst. 1 daňového řádu); tuto dlužník neuhradil. Správce daně vydal postupně celkem osm exekučních příkazů na přikázání pohledávky z účtu, na přikázání jiné peněžité pohledávky a na prodej movitých věcí. Z výsledků jeho úkonů a z prohlášení dlužníka o majetku vyplynulo, že vymáhání nevedlo k úspěšnému vymožení všech dřívějších nedoplatků

dlužníka a dlužník je značně předlužený. Na základě těchto zjištění správce daně přistoupil k vydání výzvy ručiteli, kterou stěžovatele vyzval k uhrazení DPH ve výši 3 969 Kč.

[3] **Krajský soud** neshledal námitky stran procesního pochybení žalovaného důvodnými (stěžovatel namítal, že nebyl seznámen s novými důkazy a podklady rozhodnutí); nepřisvědčil ani námitce neexistence vykonatelného rozhodnutí, na kterém je ručení stěžovatele závislé. Krajský soud odkázal na obsah správního spisu, z něhož je zřejmé, že daň byla dlužníkovi vyměřena platebním výměrem č. j. 1961556/16/3013-50521-705772 dle § 140 odst. 1 daňového řádu ke dni 29. 3. 2016, kdy bylo přiznání dlužníka doručeno správci daně; platební výměr byl pravomocný a vykonatelný (viz § 103 daňového řádu).

[4] Krajský soud k tvrzením stěžovatele stran aplikace institutu ručení konstatoval, že základem právní úpravy je pravidlo obsažené v § 109 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, podle něhož 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. Citované ustanovení, ani jeho aplikaci v dané věci krajský soud nepovažoval za protiústavní či nezákonné, poukázal na smysl institutu ručení za nespolehlivého plátce - prevence daňových úniků. Je-li daňový subjekt nespolehlivým plátcem, je dáno vysoké nebezpečí, že neodvede daň z budoucích zdanitelných plnění, za této situace je zcela legitimní, že zákonodárce dává možnost odběratelům tohoto daňového subjektu pokračovat ve spolupráci, ale s tím, že buďto budou ručit za odvedení daně daňovým subjektem (§ 109 odst. 3 zákona o DPH), nebo provedou úhradu za poskytovatele zdanitelného plnění přímo správci daně (§ 109a zákona o DPH). Krajský soud podotkl, že pokud stěžovatel nevyužil druhou variantu, není realizace ručitelského závazku ani překvapivá, ani nemorální, nemůže se jednat ani o požadavek nezákonný či protiústavní.

[5] Za nemravnou či nezákonnou, jak tvrdil stěžovatel, nelze dle krajského soudu považovat ani skutečnost, že daňová správa nepodala na dlužníka insolvenční návrh. Krajský soud dodal, že informaci o nespolehlivém plátcí stěžovatel patrně včas nezaznamenal, nicméně s ohledem na stávající právní úpravu však lze po plátcích DPH spravedlivě žádat, aby informace obsažené ve veřejném rejstříku plátců DPH ohledně jejich obchodních partnerů pravidelně zjišťovali; není úkolem správce daně volit razantnější prostředky (např. podání insolvenčního návrhu); nadto, ručení se neodvíjí od špatné ekonomické situace dlužníka, nýbrž od zveřejnění informace o nespolehlivém plátcí.

[6] **V kasační stížnosti** stěžovatel namítá důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V obecné rovině dle stěžovatele napadený rozsudek trpí neústavním přenosem důkazního břemene o všech skutečnostech rozhodných pro uplatnění ručení za daň na stěžovatele, ačkoli z dikce zákona i obecných právních principů nese důkazní břemeno o nich žalovaný, tedy správce daně.

[7] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, který odmítl námitku neexistence vykonatelného rozhodnutí; jeho odůvodnění je rozumné a vychází z dikce daňového řádu, ačkoli tato žalobní námitka byla od počátku a je i nadále marginální, ilustruje dokonale celé řízení. Stěžovateli se do rukou nikdy taková listina nedostala. Přílohou ručitelské výzvy byl obyčejný platební výměr, bez doložky právní moci. Při nahlížení do správních spisů dne 30. 4. 2019 se v něm nacházely toliko neověřené tiskové sestavy kopií podaných přiznání a hlášení, nikoli pravomocné rozhodnutí s doložkou právní moci a vykonatelnosti. S ohledem na to, že nahlížení proběhlo po vydání napadeného rozhodnutí žalovaného, ba po podání žaloby k soudu, muselo být v té době již ukončeno veškeré rozhodování jak u správce daně I. stupně, tak i u žalovaného.

pokračování

Žalovaný v procesu odvolání tedy též přezkoumával správní spis, kde žádné rozhodnutí s doložkou právní moci nebylo. A stejný obsah má i správní spis. Soud navíc v rámci ústního jednání neprovedl důkaz listinou ze správního spisu, a není ani z odůvodnění patrné, že by zkoumal správní spis a našel zde vykonatelný platební výměr s doložkou právní moci. Rozhodnutí soudu tak nemá oporu ve spise. Existence vykonatelného rozhodnutí je přitom esenciální podmínkou pro vznik ručitelského závazku.

[8] Podobně se dle stěžovatele soud postavil k prokázání další skutkově významné otázky, tedy, zda byla nebo nebyla k datu podání příznání DPH zveřejněna informace o dodavateli jako nespolehlivém plátcí. Soud se s touto otázkou vypořádal tak, že jde o opožděnou žalobní námitku. Stěžovatel má za to, že jde o posouzení nesprávné a nezákonné, které navíc chrání stát a jeho orgány namísto poskytování ochrany práv občanů. Dle stěžovatele, pokud stát (a žalovaný) uplatnil ručení dle § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, musí vždy unést důkazní břemeno o všech skutkových otázkách rozhodných pro uplatnění takového ručení. Otázka existence důkazu o zveřejnění informace je tedy otázkou skutkovou a je otázkou úplnosti správního spisu předloženého soudem. Jestliže ve správním spise taková listina chybí, je úplně jedno, jestli byla taková námitka uplatněna včas, pozdě nebo předčasně – soud rozhodoval na základě neúplného správního spisu, jeho rozhodnutí je nepřezkoumatelné a nelze se mu vyhnout tím, že bude označeno za pozdě podanou námitku. Správní spis předkládaný soudem musí být vždy úplný. Stěžovatel tvrdí, že při nahlížení do spisu žádný doklad o zveřejnění předložen nebyl, nenachází se ani v soupisu písemností a nebyl správcem daně zaslán ani dodatečně, když dle jeho vyjádření (viz protokol č. j. 2366873/19/3013-50540-711754 z 30. 4. 2019 „*není schopen jednotlivé požadované listiny poskytnout*“: Jinými slovy, orgán I. stupně nebyl schopen při nahlížení do správních spisů předložit veškeré listiny, sdělil jen některá jednací čísla (nikoli jejich obsah apod.) a stěžovateli a jeho zástupci tedy nezbylo, než se spolehnout na pravdivost zaslání obsahu. Nicméně, z protokolu je patrné, že v době dvou měsíců po vydání napadeného rozhodnutí nebyl správní spis úplný. Soud přitom rozhoduje podle právního a skutkového stavu, který zde byl ke dni vydání rozhodnutí, tedy rozhodným datem je 21. 2. 2019. Posouzení této otázky nikdy nemůže být soudem odmítnuto s odkazem na § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s., když se tato skutečnost zjistí ze správních spisů až po podání žaloby a (též) po předložení správního spisu soudem. A když navíc vinou žalovaného neproběhlo žádné řízení ani seznámení s důkazy a když rozhodný skutkový stav a obsah spisu byl zcela evidentně a prokazatelně stejný k rozhodnému datu (21. 2. 2019) i o dva měsíce později. Jestliže zde ručiteli není přiznáno reálné právo na projednání věci a seznámení s důkazy v daňovém řízení, pak nezbývá, než umožnit mu reálné projednání všech důkazů až před třetím stupněm, tedy v soudním řízení správním, a to konkrétně při ústním jednání před soudem. V této věci však naopak soud neumožnil provedení důkazů a rozhodoval na základě spisu, který nebyl úplný, a nezjistil správně rozhodný skutkový stav; v tom spatřuje stěžovatel vadu řízení před soudem.

[9] Stěžovatel dále spekuluje o možné manipulaci se správními spisy a zatajení jejich obsahu, poukazuje na nález Ústavního soudu ze dne 23. 6. 2020, sp. zn. IV ÚS 4141/18.

[10] Dle stěžovatele krajský soud nesprávně posoudil klíčovou právní otázku ohledně výkladu § 115 daňového řádu a odchýlil se jak od výslovného znění zákona, tak i od setrvalé judikatury. Zákon umožňuje provádět dokazování, doplňovat podklady; kategoricky ovšem příkazuje, že je povinností odvolacího orgánu seznámit před vydáním rozhodnutí odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožnit mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazů; u ručitele platí tato povinnost vždy, neboť v řízení před orgánem I. stupně nikdy nebyl seznámen s žádnými důkazy. Stejně, jako neproběhlo vůbec žádné dokazování a seznámení s jeho výsledky, neproběhlo ani dokazování o zavinění ručitele v konkrétní věci. Stěžovatel odkazuje na rozsudek NSS sp. zn. 3 Afs 114/2018, v němž

soud akcentuje jako jednu podmínku zveřejnění informace o statusu nespolehlivého plátce, přičemž soud tuto okolnost vůbec nezkoumal a ve spise o ní není žádný důkaz. Stěžovatel tvrdí, že neměl nejmenší tušení o tom, že jeho dodavatel (dlužník) má dluhy u finančního úřadu, tato informace byla neverejná do uplatnění přihlášek v insolvenčním řízení; sám žalovaný takové informace neposkytuje.

[11] Stejně jako v žalobě, stěžovatel označuje za nemravný postup žalovaného, který zcela vědomě a úmyslně nechává právně existovat společnost, která neplatí žádné daně, navíc za situace, kdy sám tyto informace prokazatelně má a jiní (daňové subjekty a ručitelé) je nemají; poskytuje tak ochranu zjevnému zneužívání práva; k tomu stěžovatel uvádí ve vztahu k dlužníkovi data z insolvenčního rejstříku.

[12] Stěžovatel dále obsáhle polemizuje nad postupem správce daně, tvrdí, že tento neprokázal, že právě daň z jeho plnění nebyla dlužníkem zaplacená, namítá, že ve spise nebyl založen platební výměr, není tedy jasné, zda nedošlo k prekluzi práva.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na správnosti svého rozhodnutí a odkázal na spisový materiál, v němž má rozhodnutí oporu. Poukázal na to, že námitka týkající se toho, zda byla či nebyla k datu podání přiznání DPH zveřejněna informace o dodavateli jako nespolehlivém plátcí, byla uplatněna až při ústním jednání před soudem, tj. po uplynutí lhůty pro podání žaloby, a tudíž opožděně. Žalovaný tak souhlasí se závěrem krajského soudu, neboť jde k tíži stěžovatele, že danou námitku neuplatnil v zákonné lhůtě, ač tak učinit mohl.

[14] Žalovaný uvádí, že v době nahlížení stěžovatele do spisu (dne 30. 4. 2019), byl spisový materiál relevantní pro dané řízení u Odvolacího finančního ředitelství, nikoli u správce daně; pokud tedy stěžovatel chtěl nahlédnout do spisového materiálu, který byl postoupen žalovanému jako odvolacímu orgánu a následně krajskému soudu, měl možnost tak učinit přímo u žalovaného (v průběhu odvolacího řízení) nebo u krajského soudu (v průběhu soudního řízení). Stěžovatel nahlížel do spisu u správce daně prvního stupně, což mu bylo umožněno (viz protokol č. j. 2366873/19/3013-00540-7117541) na základě § 172 odst. 2 daňového řádu, neboť je ručitel po oznámení výzvy ručiteli oprávněn nahlížet do spisu ohledně nedoplatku, za který ručí, v rozsahu nezbytném pro uplatnění oprávněného prostředku, podání podnětu k použití dozorcího prostředku nebo podnětu k prominutí daně. Správce daně stěžovatelem požadované písemnosti poskytl k nahlédnutí (kromě listin, které nebyl správce daně oprávněn poskytnout), ač některé zaslal až následně prostřednictvím datové zprávy, neboť nebyl schopen požadované listiny poskytnout, nicméně dostal svému slovu a tyto stěžovateli zaslal. Tato skutečnost však nikterak nemůže dokazovat, že v době vydání rozhodnutí o odvolání, či v době provádění nahlížení do spisu u správce daně, ba dokonce v době vydání napadeného rozsudku nebyl pro danou věc relevantní spisový materiál kompletní. Jinak řečeno, stěžovatel na základě nahlížení do spisu u správce daně prvního stupně namítá neúplnost spisového materiálu ležícího v daný moment (30. 4. 2019) u odvolacího orgánu. Takovou námitku pokládá žalovaný za irrelevantní. Rozhodný skutkový stav žalovaný jakož i krajský soud posoudili na základě relevantního a úplného spisového materiálu. Žalovaný v tomto ohledu pokládá za absurdní obviňovat orgány finanční správy z manipulace obsahů správních spisů. Kasační stížnost nepovažuje žalovaný za důvodnou a navrhuje ji zamítnout.

[15] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[16] Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví. Důvody kasační stížnosti se vztahují nikoli k napadenému správnímu rozhodnutí, ale k rozhodnutí soudu; námitky, které stěžovatel v kasační stížnosti směřuje k postupu správce daně, proto jsou irelevantní. Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatel sice uplatňuje v kasační stížnosti výslovně i důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy namítá nezákonnost napadeného rozsudku z důvodu nesprávného právního posouzení, setrvává na svém právním názoru prezentovaném v žalobě, nicméně již neuvádí, v čem se krajský soud při aplikaci a výkladu dotčených a především na věc dopadajících ustanovení daňového řádu, resp. zákona o dani z přidané hodnoty nesprávného právního posouzení dopustil; omezuje se na prostý obecný nesouhlas se závěry krajského soudu.

[17] Stejně tak, pouze v rovině obecného konstatování, je námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nicméně, nepřezkoumatelnost rozhodnutí je tak závažnou vadou, že je povinen se jí Nejvyšší správní soud zabývat z úřední povinnosti.

[18] Nejvyšší správní soud námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu neshledal opodstatněnou.

[19] Jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75). Meritorní přezkum rozsudku je tak možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Tato kritéria napadený rozsudek splňuje, neboť je z jeho odůvodnění zcela zřejmé, jakými úvahami byl při posouzení věci v rozsahu žalobních bodů krajský soud veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl; v přezkoumávaném rozsudku srozumitelně vyložil svůj náhled na věc a vypořádal všechny pro věc základní námitky stěžovatele. Skutečnost, že stěžovatel se závěry krajského soudu nesouhlasí, nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro (namítanou) nepřezkoumatelnost.

[20] Pod důvody dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. lze zahrnout námitky stěžovatele stran neexistence vykonatelného rozhodnutí u dlužníka, absenci listiny ve spise ohledně zveřejnění informace o dodavateli jako nespolehlivém plátcí, neúplnost správního spisu; vadu řízení spatřuje stěžovatel rovněž v postupu žalovaného v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, jakož i to, že neproběhlo dokazování o zavinění ručitele v konkrétní věci; stěžovatel rovněž činí sporný svůj podíl na uskutečněném plnění.

[21] Nejvyšší správní soud neshledal ani tyto námitky, s nimiž se vypořádal již krajský soud, důvodnými. Ze správního spisu je zjevné, že daň z přidané hodnoty u primárního dlužníka za zdaňovací období únor 2016 byla vyměřena v souladu s § 140 daňového řádu (platební výměr č. j. 1961556/16/3013-50521-705772 se nachází ve spise). Uvedené ustanovení v podstatě zachovává obdobu tzv. „konkludentního“ vyměření daně pro případ, kdy správce daně akceptuje daň tvrzenou daňovým subjektem; v takovém případě nemusí zasílat daňovému subjektu platební výměr, ale (na rozdíl od předchozí právní úpravy v zákoně o správě daní a poplatků, která znala fikci vydání platebního výměru) stanoví povinnost platební výměr vyhotovit (tzn. vytisknout

prostřednictvím úlohy ADIS) a založit jej do spisu. Tak tomu bylo i v nyní projednávaném případě. V případě vyměření daně ve smyslu § 140 daňového řádu je založena právní fikce k okamžiku doručení platebního výměru, a to konkrétně v odst. 3 uvedeného ustanovení; za den doručení se v takovém případě považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování, příp. pokud bylo daňové přiznání nebo vyúčtování podáno opožděně, den, kdy toto došlo správci daně. V projednávané věci tak byl platební výměr doručen 29. 3. 2016, kdy bylo daňové přiznání primárního dlužníka za zdaňovací období únor 2016 doručeno správci daně.

[22] Podle § 140 odst. 4 daňového řádu neodchyluje-li se vyměřená daň od daně tvrzené daňovým subjektem, nelze se proti platebnímu výměru, kterým je tato daň stanovena, odvolat; to neplatí, pokud byl platební výměr vydán na základě rozhodnutí o závazném posouzení.

[23] Podle § 103 daňového řádu rozhodnutí, které je účinné a proti kterému se nelze odvolat, je v právní moci. Rozhodnutí, které je účinné, je vykonatelné, jestliže se proti němu nelze odvolat, nebo jestliže odvolání nemá odkladný účinek, a uplynula-li lhůta k plnění, pokud byla stanovena. Na žádost příjemce rozhodnutí vyznačí správce daně na vyhotovení rozhodnutí doložku právní moci, popřípadě vykonatelnosti.

[24] Okamžik nabytí právní moci, resp. vykonatelnosti platebního výměru primárního dlužníka se tudíž stanoví přímo ze zákona. V daném případě, kdy je platební výměr založen do spisu a z fikce doručení plyne jeho právní moc, není povinností správce daně do spisu založit i doložku nabytí právní moci daného platebního výměru. Na platební výměr je nutno hledět jako na doručený dnem 29. 3. 2016, kdy bylo přiznání primárního dlužníka podáno u správce daně, a tudíž také jako na pravomocný a vykonatelný (viz § 103 daňového řádu).

[25] Z obsahu spisu vyplývá, že stanovená daň následně nebyla primárním dlužníkem zaplacená a byl o úhradu nedoplatku mimo jiné za DPH za předmětné zdaňovací období upomenut. Z průběhu vymáhání starších nedoplatek bylo zjištěno, že vymáhání nedoplatek na DPH i jiných daních nevede k úspěšnému vymožení nedoplatek (viz shrnutí v bodech [18] až [20] rozhodnutí o odvolání). Tím byly splněny podmínky podle § 171 odst. 1 daňového řádu. Co se týče podmínky ručení za nezaplacenou DPH ze stěžovatelem přijatého plnění od primárního dlužníka podle § 109 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, byla tato splněna v okamžiku uskutečnění tohoto zdanitelného plnění (tj. dne 1. 2. 2016), kdy již byla v registru plátců DPH zveřejněna informace o tom, že primární dlužník je nespolehlivým plátcem (tj. ode dne 12. 1. 2016). Pro vydání výzvy ručiteli tak byly splněny veškeré zákonné podmínky.

[26] Pokud stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil jako opožděnou námitku, že nebyla k datu podání přiznání DPH zveřejněna informace o dodavateli jako nespolehlivém plátcí, Nejvyšší správní soud konstatuje, že byť krajský soud v bodě 7 napadeného rozsudku uvádí, že se nemohl věcně zabývat námitkou uplatněnou až při jednání, ve skutečnosti se existencí listiny ve správním spise zabýval, resp. skutečnost, zda existoval důkaz o zveřejnění informace o nespolehlivém plátcí, ověřil. Ze záznamu o ústním jednání Nejvyšší správní soud ověřil, že stěžovatel se zaměřil především na kritiku činnosti správce daně a navrhl provést důkaz o tom, zda se ve spise nachází informace o tom, že primární dlužník byl nespolehlivým plátcem. Krajský soud zcela správně takové dokazování neprovedl a konstatoval, že při posouzení věci vychází ze správního spisu, a tuto skutečnost zcela jistě prověřil, což ostatně učinil.

[27] Ze správního spisu vyplývá, že dne 22. 12. 2015 vydal správce daně rozhodnutí o nespolehlivém plátcí (rozhodnutí č. j. 4123894/15/3013-50521-705772 je založeno ve spise), dne 12. 1. 2016 byla zákonným způsobem zveřejněna informace o nespolehlivém plátcí v souladu s § 106a odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty (výpis z registru založen ve správním spise).

pokračování

Skutečnost, že byl primární dlužník označen jako nespolehlivý plátce ke dni 12. 1. 2016, tj. před uskutečněním předmětného zdanitelného plnění, je ve spisovém materiálu doložena (viz listina označena jako A2). Nehledě na to, že tato informace byla zveřejněna způsobem, který umožňuje průkazné ověření statusu nespolehlivého plátce na veřejně dostupném portále správce daně, příslušný seznam byl k dispozici v Registru plátců na internetových stránkách České daňové správy a vedle toho pak také na Daňovém portálu Finanční správy ČR. Není tedy pravdou, že soud rozhodoval na základě neúplného správního spisu, jak tvrdí stěžovatel. Součástí spisového materiálu, který byl postoupen krajskému soudu a na základě kterého rozhodoval i žalovaný je písemnost, která dokládá skutečnost, že ke dni 12. 1. 2016 byl zveřejněn údaj primárního dlužníka o tom, že je tento označen za nespolehlivého plátce. Pokud stěžovatel status svého dodavatele před uskutečněním zdanitelného plnění z veřejně dostupných zdrojů neověřil, lze to přičítat pouze jemu.

[28] Stěžovateli bylo v souladu s § 172 odst. 2 daňového řádu umožněno nahlížet do správního spisu dlužníka. Z protokolu o nahlížení do spisu ze dne 2. 5. 2019 za účelem ověření podmínek pro vydání ručitelské výzvy se podává, že zástupkyně stěžovatele požádala o nahlédnutí do vymáhací části a vyměřovací části spisu (na dani ze závislé činnosti, dani silniční, dani z přidané hodnoty, dani z příjmů právnických osob) daňového subjektu R&H KLASIK s. r. o.; byly předloženy požadované části spisu vč. soupisu písemností v nich obsažených, zástupkyně stěžovatele požádala rovněž o kopii rozvahy a výkazu zisku a ztrát, které jsou součástí přiznání k dani příjmů právnických osob za zdaňovací období 2017; tyto byly předány. Žádné další návrhy nebyly vzneseny, žádné jiné informace (stran zveřejnění nespolehlivého plátce) zástupkyně stěžovatele nepožadovala; protokol byl podepsán bez připomínek a výhrad. Nejvyšší správní soud podotýká, že námitku směřující k průběhu či důsledkům nahlížení do spisového materiálu správce daně stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl; vzhledem k tomu, že se jí nezabýval krajský soud, nepřislouší ji hodnotit ani Nejvyššímu správnímu soudu (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Obdobně to platí i ve vztahu ke kasační námitce, že neproběhlo dokazování o zavinění ručitele v konkrétní věci s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 3 Afs 114/2018, která rovněž nebyla uplatněna v řízení před krajským soudem. Nicméně Nejvyšší správní soud podotýká, že otázkou zavinění se žalovaný dostatečně podrobně zabýval v bodech [15], [38] až [42] rozhodnutí o odvolání.

[29] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku stran nedostatečného vypořádání se s námitkou porušení § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaným. Nejvyšší správní soud především podotýká, že tuto námitku zmínil stěžovatel v žalobě pouze ve zcela obecné podobě; pokud tedy žalobní námitka „nebyla příliš bohatá“, jak sám přiznává stěžovatel v kasační stížnosti, nelze krajskému soudu vyčítat, že se s ní vypořádal na stejné úrovni, jaká byla nastavena samotným stěžovatelem. Co se týče samotné námitky, Nejvyšší správní soud shrnuje, že správce daně ve výzvě ručiteli konstatoval, že primární dlužník neuhradil daň vyměřenou platebním výměrem, načež dostatečně podrobně uvedl, na základě jakých skutečností k tomuto závěru dospěl (viz str. 3 výzvy ručiteli). Správce daně ve výzvě ručiteli uvedl skutečnosti, na základě kterých dospěl k závěru, že by vymáhání bylo prokazatelně bezvýsledné. Tyto skutečnosti pak byly podepřeny důkazními prostředky založenými ve správním spisu. Úvaha o hodnocení důkazních prostředků tak byla obsažena přímo ve výzvě ručiteli a proti ní mohl brojit právě odvoláním, což stěžovatel také učinil. Žalovaný pak v bodě 18 rozhodnutí o odvolání daný souhrn skutečností týkající se vymáhání nedoplatek primárního dlužníka pouze upřesnil označením konkrétních písemností; tyto skutečnosti vyplývají ze správního spisu. Nejedná se tak o rozšíření dokazování o nové skutečnosti, se kterými by měl být stěžovatel seznámen po provedení novém dokazování či změně právního posouzení ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný v rámci odvolacího řízení neprováděl dokazování a ani nedospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně první instance, který by měl za následek zhoršení situace pro stěžovatele.

[30] Co se týče námitek zabývajících se nedůsledností správce daně v otázce zamezení podnikání primárnímu dlužníkovi, příp. návrhu na zahájení insolvenčního řízení či zrušení registrace k DPH, jsou tyto zcela irelevantní v posuzování zákonnosti výzvy ručitele, neboť při vydávání výzvy ručiteli, resp. při jejím přezkumu není řešena možnost primárního dlužníka pokračovat v podnikání, ale splnění podmínek pro vydání ručiteléské výzvy. Otázka umožnění dalšího podnikání primárního dlužníka pak není podmínkou vydání výzvy ručiteli. Ručení se neodvíjí od špatné ekonomické situace dlužníka, nýbrž od zveřejnění informace o nespolehlivém plátcí. Doba trvání ekonomických obtíží či jejich hloubka je tudíž z hlediska institutu ručení za nespolehlivého plátce irelevantní. Ručiteléský závazek stěžovatele nevznikl z důvodu špatné ekonomické situace dlužníka či z důvodu toho, že správce daně „neukončil“ dříve jeho podnikatelskou činnost. Vznikl z důvodu, že stěžovatel s dlužníkem obchodoval i poté, co správce daně zveřejnil informaci o nespolehlivém plátcí; nevyužil přitom možnost danou § 109a zákona o dani z přidané hodnoty. Nezákonnost správního rozhodnutí nemůže způsobovat ani odstup času od vzniku ručiteléského závazku do jeho realizace – vydání výzvy ručiteli.

[31] Nejvyšší správní soud k námitce ohledně poměrného rozsahu ručení podotýká, že zákon o dani z přidané hodnoty ani daňový řád neobsahují žádnou úpravu „poměru“ nedoplatku či nezaplacené daně. V § 109 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty je uvedeno, že příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, to znamená za „celou daň“, a nikoliv pouze za její poměrnou část. Tvzení stěžovatele tedy nemá oporu v zákoně. Ručitel ručí za nezaplacenou daň svého dodavatele až do výše částky odpovídající výši daně z plnění uskutečněného tímto dodavatelem. Žádný poměr ve vztahu k celkové dani nezaplacené dodavatelem se zde neuplatňuje. Ve vztahu ke stěžovateli bylo uplatněno ručení v zákonném rozsahu.

[32] Pokud se stěžovatel dovolává nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 4141/18, činí tak zcela nepřípadně, neboť skutkový stav věci byl zásadně odlišný. V odkazovaném nálezu se mimo jiné uvádí: „(19). Jinými slovy řečeno, v nevěřejné části spisu chybí oproti stavu ke dni 13. 4. 2015 více než 65 % listin. Ústavní soud též zjistil, že zbývající listiny jsou přečíslované, jejich pořadí je změněné, tvoří jinou číselnou řadu a jedna listina byla přerážena do veřejné části spisu. Ústavní soud též zjistil, že o uvedených změnách v daňovém spise neexistuje žádný úřední záznam ani jakákoliv jiná písemná zmínka. Naopak daňový spis předložený správcem daně „na první pohled“ vypadá jako řádně vedený, tvoří ucelenou číselnou řadu a bez dalších zásahů. Pouze „při bližším zkoumání“ lze na některých listinách vypořizovat „vygumovaná“ původní čísla pořadí listin, která jsou nabrážena novou číselnou řadou. (20). Ústavní soud shledává, že takové vedení spisové dokumentace jako v nyní posuzované věci již není tzv. na hraně, ale je daleko za hranicí toho, co lze v právním státě od orgánu veřejné moci tolerovat. Ústavní soud skutečně nerozumí tomu, jak vedlejší účastník může za takového skutkového stavu označit uplatněnou námitku stěžovatele „za účelovou“. Účelovým se naopak zdá vedení spisové dokumentace daňovými orgány.“ O takovou situaci se v případě stěžovatele zdaleka nejednalo, stěžovatel žádné konkrétní důkazy k cílenému postupu správce daně neoznačil, jeho tvzení jsou pouze v rovině spekulací.

[33] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek jakož i rozhodnutí žalovaného z hlediska zákona zcela ob stojí. Vzhledem k tomu, že informace o tom, že plátce je nespolehlivým plátcem, je veřejně dostupná, může si kterýkoli plátce ověřit, s kým obchoduje, nebo obchodovat zamýšlí. V případě, že si plátce nezkontroluje, zda se jedná o nespolehlivého plátce, nebo navzdory tomu, že se jedná o nespolehlivého plátce, s ním bude obchodovat, je zcela jasně srozuměn s tím, že bude ručit za nezaplacenou daň ze zdanitelného plnění, které od takového plátce přijme. Plátce, který přijme od dodavatele - nespolehlivého plátce zdanitelné plnění, ručí za daň neodvedenou tímto dodavatelem, přičemž pro vznik ručení nemusí být splněna žádná další podmínka. Rozhodujícím okamžikem, ke kterému je nutno posoudit status dodavatele, je již okamžik uskutečnění zdanitelného plnění, ze kterého dodavatel nepřiznal daň,

pokračování

případně přijetí úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění, nebyla-li z této úplaty přiznána daň. Podmínkou pro aplikaci § 109 zákona o dani z přidané hodnoty je zveřejnění údajů správcem daně o daném dodavateli způsobem umožňujícím dálkový přístup. To bylo v daném případě splněno.

[34] Soudní dvůr EU opakovaně poukázal na to, že daňová správa nemůže od osob povinných k dani vyžadovat, aby složitě a důkladně prověřovaly svého dodavatele, a přenesla tak na ně fakticky kontrolní úkony, které má vykonávat tento správní orgán (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. června 2012, *Mahagében a Dávid*, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 65, jakož i ze dne 31. ledna 2013, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, bod 50). V rozporu s unijním právem naopak není požadavek, aby daný subjekt přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k zajištění toho, aby plnění, které provádí, nevedlo k jeho účasti na daňovém podvodu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 27. září 2007, *Teleos* a další, C-409/04, EU:C:2007:548, body 65 a 68, jakož i rozsudek ze dne 21. června 2012, *Mahagében a Dávid*, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 54). V této souvislosti je nutné konstatovat, že vnitrostátní právní úprava nepřenáší na osobu povinnou k dani kontrolní úkony, které má vykonávat správní orgán, ale informuje ji o výsledku správního šetření, z něhož vyplývá, že konkrétní plátce byl prohlášen za nespolehlivého. Osoba povinná k dani má jedinou povinnost - nahlédnout do seznamu plátců, který je veřejně přístupný. Toto ověření lze jednoduše provést. Právní úprava tak požadavkem, aby osoba povinná k dani provedla toto ověření, sleduje legitimní cíl, který je vyžadován i unijním právem a jímž je zajistit správný výběr daně z přidané hodnoty a předcházet daňovým podvodům, přičemž toto ověření lze od osoby povinné k dani (podnikatelského subjektu) rozumně požadovat.

[35] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, kterému by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady přesahující jeho běžnou správní činnost nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

V Brně dne 25. července 2022

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu