



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **ABC Kovopit-engineering, spol. s r. o.**, se sídlem K Ochozi 666, Bystřice nad Pernštejnem, zast. TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 11. 2018, č. j. 50877/18/5300-21444-706361, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 6. 12. 2019, č. j. 64 Af 2/2019 - 41,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 4114 Kč do 30 dní od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupkyně žalobkyně - TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín.

**O d ů v o d n ě n í :**

### I. Vymezení věci

[1] Včasně podanou kasační stížností brojí žalovaný, jako stěžovatel, proti shora označenému rozsudku (dále jen „napadený rozsudek“) Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), jehož výrokem I. bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 13. 11. 2018, č. j. 50877/18/5300-21444-706361 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“), a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení a výrokem II. mu byla uložena povinnost nahradit žalobkyni náklady řízení o správní žalobě.

[2] Rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzena odvoláním napadená rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 2. 2018, č. j. 321176/18/3101-80542-803598 a č. j. 335373/18/3101-80542-803598, kterými

byla žalobkyně jako ručitelka ve smyslu § 109 odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „ZDPH“), vyzvána k úhradě daňového nedoplatku daňového dlužníka DZX potravinářská s.r.o. (dále jen „DZX“ nebo „daňový dlužník“) ve výši 55 135 Kč za zdaňovací období říjen 2015 a ve výši 1 029 105 Kč za zdaňovací období listopad 2015 (dále jen „ručitelské výzvy“).

[3] Krajský soud shledal žalobu důvodnou, neboť přisvědčil námitce žalobkyně, podle které pro vznik ručení podle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH nestačí toliko naplnění podmínek v tomto ustanovení uvedených, nýbrž musí být splněny také podmínky zakotvené v předcházejícím § 109 odst. 1 daného zákona. Podle krajského soudu totiž lze závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017 – 33, který k takovému právnímu názoru dospěl při výkladu § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH, vztáhnout analogicky i na v nynější věci relevantní § 109 odst. 2 písm. c) tohoto zákona. I v nyní posuzované věci proto podle krajského soudu musí platit, že samotná skutečnost, že § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH na rozdíl od odst. 1 výslovně „zavinění“ nepresumuje, ještě neznámá, že je možno od podmínek, za nichž může být ručení ve smyslu evropského práva uplatněno, odhlížet. Poskytnutí úplaty na účet nezveřejněný správcem daně nemůže bez dalšího založit ručitelský vztah. Krajský soud doplnil, že „*lze osobu povinnou k dani, která úplatu na účet nezveřejněný správcem daně provedla, 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. Takto výslovně je přítom koncipován § 109 odst. 1 ZDPH, 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 zaplacená. 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. Ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona o DPH není koncipováno jako ručení bez zavinění. Nelze souhlasit s konstrukcí zavinění, kterou žalovaný bez dalšího spatřuje již v samotném provedení úplaty na účet nezveřejněný správcem daně. Nemůže tedy obstát závěr žalovaného, že při naplnění podmínky § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH je vyloučena dobrá víra daňového subjektu.*“

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

### II. a) Kasační stížnost

[4] Stěžovatel podává kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., čímž tvrdí nezákonnost napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení. Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatel v kasační stížnosti také odkázal na kasační důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., jímž může stěžovatel tvrdit existenci „*vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost*“. Je zjevné, že posledně uvedený kasační důvod začlenil stěžovatel do své kasační stížnosti omylem; jednak jeho kasační stížnost tento zákonný důvod žádným způsobem nekonkretizuje a nerozvíjí, přičemž i pokud by tak činila, podřývala by tím samotné žalobou napadené správní rozhodnutí stěžovatele.

[5] Stěžovatel má za to, že ručitelské výzvy ani jeho rozhodnutí o odvolání nebyly v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017 – 33 (dále jen

pokračování

„Kovář plus“), ani s rozsudkem Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, *Federation of Technological Industries*. Současně se domnívá, že již v samotné skutkové podstatě § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH a souvisejících zákonných ustanoveních je zahrnut tzv. vědomostní test a toto zákonné ustanovení tedy není v rozporu se zákazem vzniku odpovědnosti bez zavinění, jak jej dovodila judikatura SDEU. Nejvyšší správní soud se v rozsudku *Kovář plus* zabýval pouze výkladem § 109 odst. 2 písm. a) a b) ZDPH, nikoli již písm. c), a proto nelze tam vyslovený právní názor automaticky aplikovat na nyní posuzovanou věc, jak to učinil krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku. Krajský soud se omezil na pouhé konstatování, že nelze rozlišovat mezi poskytnutím úplaty na zahraniční bankovní účet [§ 109 odst. 2 písm. b) ZDPH] a na tuzemský účet nezveřejněný plátcem daně [§ 109 odst. 2 písm. c) téhož zákona] a že v samotném naplnění skutkové podstaty § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH nelze spatřovat absenci dobré víry daňového subjektu. V tomto se stěžovatel s krajským soudem neshoduje; na uvedené skutkové podstaty nelze nahlížet totožně. Příjemce zdanitelného plnění by při platbě svému dodavateli za toto zdanitelné plnění měl vždy postupovat obezřetně a před provedením platby by měl zejména prověřit, že jeho dodavatel je existujícím právním subjektem (v obchodním rejstříku), že není v úpadku (v insolvenčním rejstříku), že je plátcem DPH, že nepatří mezi nespolehlivé plátce a dále zda má zveřejněný účet (v registru plátců DPH). Samotná skutečnost, že dodavatel nemá zveřejněný žádný účet, případně požaduje platbu na účet nezveřejněný, je pak podle názoru stěžovatele skutečností, která musí ve spojení s kvalifikovanou výší platby (alespoň 540 001 Kč) v daňovém subjektu vzbudit podezření, že jeho dodavatel nejedná poctivě a že si záměrně nechává zaslat platbu na bankovní účet, který nenahlásil správci daně pro platby v souvislosti se svou ekonomickou činností, a že tak dodavatel může činit za účelem, aby dané uskutečněné zdanitelné plnění nemusel přiznat a v návaznosti na to uhradit DPH, případně aby znemožnil správci daně uhrazenou částku postihnout v rámci exekučního řízení. V daňovém subjektu tak požadavek jeho dodavatele na platbu na nezveřejněný účet musí vzbudit podezření, že zde existuje důvodné riziko, že daň nebude jeho dodavatelem řádně uhrazena. Nadto stěžovatel zdůrazňuje, že ručení nezakládá jakákoliv platba na nezveřejněný účet, nýbrž jen platba vyšší než 540 000 Kč, tedy platba významné výše, u níž lze požadovat, aby jí daňový subjekt věnoval zvýšenou pozornost. Ignorování správcem daně zveřejněného účtu, tj. provedení nadlimitní platby na účet od tohoto zveřejněného účtu odlišný, svědčí o tom, že daňový subjekt věděl, či vědět mohl a měl, že samotná daň nebude řádně uhrazena. Stěžovatel tak konstatuje, že není pravdou, že by zavinění nebylo zohledněno, pouze je přímo vtěleno do textu zákona. Implicitní obsažení vědomostního testu (tj. zda daňový subjekt věděl, či vědět mohl a měl, že daň nebude zaplácena) v textu zákona přitom není vyloučeno, což bylo Nejvyšším správním soudem potvrzeno ve vztahu k § 109 odst. 2 písm. a) ZDPH.

[6] Stěžovatel podotýká, že jím zastávaný výklad § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH nevede k daňovým subjektem nezaviněnému vzniku ručení. V dispozici daňového subjektu jsou totiž postupy, jejichž využitím může vzniku ručení předejít; platbu za zdanitelné plnění může svému dodavateli zaslat na správcem daně zveřejněný účet, nebo může využít zákonem nabízeného postupu dle § 109a ZDPH, tj. zaslat tu část úplaty za přijaté zdanitelné plnění, která odpovídá dani z přidané hodnoty, na účet správce daně, zatímco zbývající část (tj. kupní cenu, již bez DPH) zaslat třeba i na dodavatelův nezveřejněný účet. V nyní posuzované věci měla žalobkyně možnost zaslat platbu na správcem daně zveřejněný účet daňového dlužníka, když tento účet byl zveřejněn od 3. 2. 2015 do 17. 10. 2017 a žalobkyně zasílala daňovému dlužníku platby dne 20. 11. 2015 (5 929 605 Kč) a dne 28. 12. 2015 (totožnou částku).

[7] Krom výše uvedeného má stěžovatel za to, že jím zastávaný výklad § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH není v rozporu ani s rozsudkem SDEU ve věci *Federation of Technological Industries*, ani s obecnými právními zásadami, na kterých je vystavěno právo Evropské unie, konkrétně

s principem ochrany právní jistoty a principem proporcionality. Dotčená zákonná úprava nabyla účinnosti již dne 1. 1. 2012, nebyla vůči žalobkyni uplatněna retroaktivně a stěžovatel ostatně v obdobných případech postupuje vůči jiným daňovým subjektům stejně. Zákonná úprava ručení za daňový nedoplatek je podle něj přiměřená, neboť nepřesahuje rámec toho, co pro dosažení účelu (účinná ochrana plateb do státního rozpočtu) nezbytné. Žalobkyně si musela být vědoma toho, že placení na jiný než správcem daně zveřejněný účet je rizikové, a tedy mohla přijmout některé z výše předestřených preventivních opatření vzniku jejího ručitelského postavení.

[8] Na podporu svého názoru odkazuje stěžovatel na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 9. 2018, č. j. 6 Af 5/2018 – 73, ve kterém uvedený soud konstatoval značnou odlišnost skutkových podstat uvedených v § 109 odst. 2, 3 a 4 ZDPH, přičemž konkrétně v ohledu § 109 odst. 3 uvedeného zákona (nespolehlivý plátec) dospěl k závěru, že vědomostní test je obsažen přímo ve skutkové podstatě tohoto zákonného ustanovení a takovouto právní úpravu shledal souladnou se směrnicí Rady č. 2006/112/ES i judikaturou SDEU, a navíc v odkazovaném rozsudku konstatoval, že se tato skutková podstata vymyká judikatornímu závěru Nejvyššího správního soudu v rozsudku *Kovář plus*.

[9] Stěžovatel z výše uvedených důvodů pokládá právní názor krajského soudu za nesprávný a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

## II. b) Vyjádření žalobkyně

[10] Žalobkyně se ke kasační stížnosti vyjádřila podáním ze dne 17. 3. 2020. Má za to, že argumentace, kterou stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil, měla být primárně obsažena již v odůvodnění ručitelských výzev nebo v odůvodnění stěžovatelova rozhodnutí; jelikož byla uplatněna až v řízení o kasační stížnosti, nemělo by k ní být Nejvyšším správním soudem přihlíženo. Řízení o kasační stížnosti ostatně neslouží k napravování vad odůvodnění správního rozhodnutí. Dále má žalobkyně za to, že rozsudek ve věci *Kovář plus* je analogicky aplikovatelný i na posouzení vztahu § 109 odst. 2 písm. c) a § 109 odst. 1 ZDPH. Nejvyšší správní soud podle jejího názoru zamýšlel „vědomostní test“ použít na všechny skutkové podstaty obsažené v § 109 odst. 2 uvedeného zákona; opačný výklad by vedl ke vzniku nedůvodných rozdílů v aplikaci pravidel vyjádřených pod jednotlivými písmeny § 109 odst. 2 ZDPH. Nesouhlasí s názorem stěžovatele, že v případě naplnění skutkové podstaty dle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH je vědomostní test automaticky splněn. To, že je placeno na jiný než správcem daně zveřejněný účet, samo o sobě neznamená, že daňový subjekt (plátec) nemůže být v dobré víře ohledně toho, že daň bude jeho dodavatelem řádně zaplacená. Podnikatelská praxe je rozmanitá, a proto by měl správce daně v každém jednotlivém případě důvody, proč bylo placeno na jiný než zveřejněný účet, pečlivě posuzovat a neexistenci dobré víry daňovému subjektu prokázat. Rovněž by měl prokázat, že daňový subjekt věděl nebo vědět mohl a měl o tom, že daň nebude jeho dodavatelem zaplacená. V opačném případě by bylo důsledkem ručitelství bez zavinění, které je ale judikaturou SDEU zapovězeno (zde odkazuje žalobkyně na rozsudek SDEU ve věci *Federatrion of Technological Industries*, podpůrně pak také na rozsudek téhož soudu ze dne 11. 12. 2011 ve věci C-499/10, ve věci *Vlaamse Oliemaatschappij*). Žalobkyně souhlasí s tím, že samotná platba podle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH může představovat rizikovou platbu, avšak její provedení neprokazuje bez dalšího, že daňový subjekt (příjemce zdanitelného plnění) věděl, nebo vědět mohl a měl, že daň nebude jeho odběratelem odvedena. Stěžovatelem zastávaný výklad zbavil plátce jakékoli možnosti procesní obrany, neboť by vedl k automatickému zavinění bez možnosti liberace.

pokračování

[11] Ve svém vyjádření žalobkyně dále podotkla, že stěžovatelem tvrzený skutkový stav nemá oporu ve správním spise, neboť absence daně nebyla způsobena primárně DZX, nýbrž byla za zdaňovací období měsíce listopad 2015 stanovena tak, že správce daně popřel DZX všechny nároky na odpočet daně uplatněné na řádku 40 a 41 a následně jí vyměřil daň na výstupu na základě plateb přijatých na bankovní účet od společností TRIGA FOODS a AZ PRODUCT MORAVA a.s. Došlo tedy k vyměření daňové povinnosti rozdílně od podaného daňového přiznání, kde DZX vykážala daňovou povinnost ve výši 54 359 Kč (původní nárok na odpočet daně ve výši 1 308 748 Kč byl vyměřen na 0 Kč) za současného zvýšení daně na výstupu, přičemž ze spisového materiálu nevyplývá, zda správce daně dostatečně zjistil skutkový stav ve vztahu k platbě od společnosti AZ PRODUKT Morava a.s., neboť z platebního výměru nevyplývá, zda tato společnost byla vyzvána k doložení jakýchkoliv důkazních prostředků. Ze získaných důkazních prostředků navíc nevyplývá, že by došlo ke ztrátě právě té daně, kterou si uplatnila žalobkyně, takže zde institut ručení daně zcela postrádá smysl, neboť tento má dopadat pouze na ručení za tu daň, kterou si žalobkyně nárokovala, ale kterou dodavatel neodvedl. Institut ručení zde tak žalovaný rozšiřuje nad rámec zákona.

## II. c) Replika žalovaného

[12] Na výše rekapitulované vyjádření žalobkyně reagoval stěžovatel replikou ze dne 6. 10. 2020, v níž nejprve podotkl, že v odst. 31 odůvodnění svého rozhodnutí se již zabýval otázkou, zda žalobkyně věděla, či vědět mohla a měla o budoucím nezaplacení daně, zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody; konstatoval zde, že již samotným naplněním podmínky dle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH byla vyloučena dobrá víra žalobkyně. Stěžovatel proto nesouhlasí s názorem žalobkyně ohledně nepřipustnosti námitek podaných výše v odst. [5] odůvodnění tohoto rozsudku.

[13] V návaznosti na dílčí závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017 – 33, stěžovatel zdůraznil, že bezvýhradně akceptování závěru soudu ohledně legislativní zkratky dle § 109 odst. 1 ZDPH by kromě skutkových podstat v odst. 2 muselo dopadat i na skutkové podstaty v odst. 3 (úhrada nespolehlivému plátcí) a odst. 4 (úhrada neregistrovanému distributorovi pohonných hmot); stěžovatel označuje za zcela absurdní, aby na nutnost naplnění vědomostního testu ve smyslu § 109 odst. 1 ZDPH odkazovaly např. daňové subjekty vědomě vstupující do obchodních vztahů s nespolehlivými plátcí či neregistrovanými distributory pohonných hmot (tj. ze své podstaty rizikovými subjekty, které si neplní své zákonné povinnosti). Tímto by se navíc instituty nespolehlivého plátce a registrovaného distributora pohonných hmot staly zcela bezvýznamnými a nadbytečnými, ačkoliv představují podstatnou součást celkové ochrany systému DPH, přijatou vnitrostátní úpravou v souladu s unijním právem. Stěžovatel je přesvědčen o nutnosti individuálního posouzení všech konkrétních skutkových podstat v § 109 ZDPH bez ohledu na existenci obecného vědomostního testu v § 109 odst. 1 ZDPH. Setrval na tom, že skutková podstata dle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH již v samotném svém znění zahrnuje vědomostní test, který je nutné považovat za splněný v případě jejího samotného naplnění.

[14] Stěžovatel svou repliku uzavřel s tím, že žalobkyně v řízení před krajským soudem nenamítala (jak činí až nyní ve vyjádření ke kasační stížnosti), že absence daně nebyla primárně způsobena jejím dodavatelem DZX ani že ze získaných důkazních prostředků nevyplývá ztráta právě té daně, z níž žalobkyně následně uplatnila nárok na odpočet. Krajský soud se tak v řízení o žalobě touto otázkou vůbec nezabýval, pročť ani nemohla být nosným důvodem jeho zrušujícího rozsudku, a proto by k této argumentaci neměl přihlížet ani Nejvyšší správní soud v nynějším řízení o kasační stížnosti.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná.

[16] V reakci na vyjádření žalobkyně Nejvyšší správní soud předesílá, že uplatněné kasační námítky neshledal nepřipustnými. Jakkoli je pravdou, že správní soudy nejsou povolány k tomu, aby svou přezkoumnou činností nahrazovaly činnost správních orgánů (tj. včetně napravování nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí spočívající v nedostatečném odůvodnění tím, že by odůvodnění dodatečně poskytly samy soudy ve svých rozsudcích), v nyní posuzované věci se stěžovatel o nic takového zjevně nepokouší. Je totiž pravda, co uvedl ve své kasační replice, a sice že totožnou argumentaci zahrnul již do obsáhlého odst. [31] odůvodnění svého rozhodnutí. Například zde uvedl, že „*účelem zavedení právní úpravy dle ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH je prevence daňových úniků, kdy zdanitelné plnění, které dodavatel požaduje uhradit na jiný účet, než určil jako účet, který má správce daně zveřejnit, lze považovat za podezřelé, zakládající pochyby o standardnosti předmětného plnění a důvěryhodnosti předmětného dodavatele. (...) Při naplnění podmínky stanovené v ust. § 109 odst. 1 písm. c) ZDPH je tedy vyloučena dobrá víra daňového subjektu (...) Rozsudek NSS („Kovář plus“, pozn. NSS), na který odvolatel odkazuje, řeší jinou skutkovou podstatu, a to ručení dle ust. § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH, tedy platby na zahraniční účet. (...) V předmětném případě však odvolatel nemohl být v dobré víře, když si neověřil skutečnost, jestli je bankovní účet jeho dodavatele (uvedený na daňových dokladech) zveřejněn správcem daně v registru DPH, který je dostupný na internetových stránkách finanční správy a na daňovém portále.“*

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Důvodnost kasační stížnosti se v nynější věci odvíjí od posouzení, zda ve světle uplatněných kasačních námitek obstojí právní názor krajského soudu, podle kterého pro vznik ručení podle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH nepostačuje pouze naplnění podmínek tam uvedených, nýbrž je třeba současné naplnění podmínek podle § 109 odst. 1 téhož zákona, resp. že příjemce zdanitelného plnění v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty na takové plnění věděl, nebo vědět měl a mohl, že daň ze zdanitelného plnění, které přijal, nebude zaplacená.

[19] Stěžovatel nepolemizuje se závěry výše citovaného rozsudku *Kovář plus* ani *Federation of Technological Industries*; výslovně totiž v kasační stížnosti připouští, že tzv. vědomostní test (tedy zda příjemce zdanitelného plnění věděl, nebo vědět mohl a měl, že daň ze zdanitelného plnění, které přijal, nebude poskytovatelem plnění zaplacená) je nezbytnou podmínkou toho, aby vznik ručení byl souladný se zásadou proporcionality, a to i ve vztahu k § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH. Zastává však názor, že vědomostní test pro zde popsané případy provedl již zákonodárce, a to tím, že tuto zákonnou úpravu přijal. S takovým názorem se Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit.

[20] Nejvyšší správní soud se ve věci *Kovář plus* zabýval srovnatelnou právní otázkou, avšak nikoli ve vztahu k § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH, nýbrž k písm. b) téhož odstavce.

[21] Podle § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH platí, že „*[p]říjemce zdanitelného plnění ručí také za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je úplata za toto plnění poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko.“* Podobně pak podle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH platí, že „*[p]říjemce zdanitelného plnění ručí také za nezaplacenou daň z tohoto 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,*

pokračování

a pokud úplata za toto plnění překračuje dvojnásobek částky podle zákona upravujícího omezení plateb v hotovosti, při jejímž překročení je stanovena povinnost provést platbu bezhotovostně“. Nejvyšší správní soud konstatuje, že obě citovaná ustanovení jsou zcela srovnatelná v tom, že v nich absentuje jakákoli výslovná zmínka o vědomostním testu, resp. zavinění příjemce zdanitelného plnění. Jak ale vyslovil v rozsudku *Kovář plus*, „[s]amotná skutečnost, že § 109 odst. 2 písm. b) na rozdíl od odst. 1 výslovně „zavinění“ nepresumuje, neznamená, že je možno od podmínky, za níž může být ručení ve smyslu evropského práva uplatněno, odblížet“. Totéž samozřejmě musí platit i pro výklad § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH. I v nyní posuzované věci je tudíž třeba vyjít z judikatury SDEU, podle které členské státy Evropské unie 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*, C-384/04, ze dne 8. června 2000, *Schlossstrasse*, C-396/98, ze dne 26. dubna 2005, „*Goed Wonen*“, C-376/02).

[22] Nejvyšší správní soud nepochybuje o tom, že stejně jako nemůže pouhé poskytnutí úplaty příjemcem zdanitelného plnění zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko založit bez dalšího ručitelství vztah [§ 109 odst. 2 písm. b) ZDPH, bod 38 odůvodnění rozsudku *Kovář plus*], nemůže ručitelství založit ani samotné naplnění předpokladů uvedených v § 109 odst. 2 písm. c) téhož zákona (poskytnutí alespoň částečné úplaty na jiný než „zveřejněný“ účet; kvalifikovaná výše úplaty). Aby mohlo být ručení uplatněno, musí k tomu navíc přistoupit další okolnosti, ze kterých bude zjevné, že takovýto příjemce plnění věděl, či vědět mohl a měl, že záměrem takového platby je právě nezaplacení daně.

[23] Na tomto názoru Nejvyššího správního soudu nemůže ničeho změnit ani stěžovatelův argument, podle kterého každý příjemce zdanitelného plnění (ve smyslu legislativní zkratky zavedené v § 109 odst. 1 ZDPH), který svým jednáním naplnil předpoklady § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH, měl či mohl automaticky vědět, že daň nebude zaplacená. Pokud by měl soud na tuto stěžovatelovu sofistiku vejít, byla by tím v konečném důsledku prakticky založena nevyvratitelná právní domněnka. Judikaturou SDEU požadované zkoumání prvku zavinění příjemce plnění by tak bylo zcela vyprázdněno, neboť vědomostní test by nebyl prováděn v každém jednotlivém případě, nýbrž by jeho splnění bylo bez dalšího dáno. Příjemci zdanitelného plnění by tak byla dokonce odepřena možnost s alespoň minimální šancí na úspěch v řízení o odvolání proti výzvě tvrdit, že v rozhodný okamžik o budoucím nezaplacení daně nevěděl a vědět nemohl.

[24] Nejvyšší správní soud ani v případě předpokladů uvedených v § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH nemá za to, že bez dalšího vylučují dobrou víru příjemce zdanitelného plnění. Obecně není provedení platby za přijaté zdanitelné plnění na jiný než správcem daně zveřejněný účet protiprávní, stejně jako není protiprávní, překračuje-li takto hrazená úplata za přijaté zdanitelné plnění dvojnásobek částky podle § 4 odst. 1 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti.

[25] Lze si asi představit takovou typovou skutkovou situaci, při jejímž zjištění by bylo bez dalšího nutné konstatovat naplnění vědomostního testu, a jejíž zákonné zakotvení jako dostatečné podmínky vzniku ručení by tedy nebylo v rozporu s judikaturou SDEU (požadující zavinění příjemce zdanitelného plnění). Takovou skutkovou situací by však nemohlo podle

názoru Nejvyššího správního soudu být např. ani předchozí poskytovatelovo sdělení příjemci plnění, že daň nezaplatí. V rovině hypotéz si totiž lze stejně tak dobře představit, že k takovému zjištění by mohly v konkrétním případě přistoupit např. skutkové okolnosti, že příjemce a poskytovatel mají mezi sebou letitý obchodní vztah (bezproblémový po stránce kvality plnění i po stránce řádného plnění daňových povinností obou kontrahentů), přičemž fyzické osoby za ně jednající jsou dobrými přáteli a zmíněné upozornění, že daň nebude zaplacená, nebylo myšleno vážně, přičemž až posléze (poté, co příjemce za zdanitelné plnění zaplatil) nastaly na straně poskytovatele plnění skutečnosti, které vedly k tomu, že daň nezaplatil. Při analogické aplikaci stěžovatelem zastávaného názoru by se ani za takové situace nemohl příjemce plnění vyvinut, neboť tyto přistoupivší (a *prima facie* liberační) okolnosti by vůbec nebyly způsobitelné vůči nevyvratitelné právní domněnce příjemcovy vědomosti obstat.

[26] Ze znázorněné úvahy lze vydedukovat, že zavinění příjemce zdanitelného plnění musí být posuzováno vždy individuálně, neboť jakákoli paušalizace (třebas i na úrovni zákonné úpravy) z povahy věci odnímá konkrétnímu příjemci zdanitelného plnění možnost v řízení o odvolání tvrdit a prokazovat, že nevěděl a nemohl vědět o tom, že daň nebude zaplacená. Pakliže § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH právě takovýmto způsobem paušalizuje, nezbyvá než jej vykládat eurokonformně, tedy obdobně jako Nejvyšší správní soud v rozsudku *Kovář plus*; 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.

[27] Nejvyšší správní soud se tedy ztotožňuje s krajským soudem v tom, že právní názor vyslovený v rozsudku *Kovář plus* je třeba analogicky vztáhnout i na v podstatě srovnatelné ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH. Není přitom pravda, co namítá stěžovatel, tedy že krajský soud tak učinil automaticky; z odůvodnění napadeného rozsudku je zcela zjevné, že krajský soud pečlivě vážil, zda je § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH skutečně v daném ohledu (nezbytnost individualizovaného provedení tzv. vědomostního testu u daného příjemce zdanitelného plnění) srovnatelný s § 109 odst. 2 písm. b) téhož zákona. Nejvyšší správní soud proto podotýká, že v žádném případě nezamýšlí tvrdit, že by naplnění skutkové podstaty v § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH nezavdávalo správci daně důvod usuzovat na určitou míru neobezřetnosti příjemce plnění, ani že by tato skutková podstata byla zcela shodná s § 109 odst. 2 písm. b) téhož zákona. Přisvědčuje tedy stěžovateli, že na uvedené skutkové podstaty nelze nahlížet totožně *per se*, lze (resp. je nutno) ale nahlížet totožně na potřebnost provést individualizovaný vědomostní test u každého příjemce zdanitelného plnění.

[28] Dále považuje za potřebné uvést na pravou míru význam, který stěžovatel přikládá části odst. [31] odůvodnění rozsudku *Kovář plus*. Nejvyšší správní soud zde v žádném případě neuvedl, že by zjevná odchylka ceny plnění od ceny obvyklé měla znamenat průkaz příjemcovy vědomosti nebo možnosti vědět o nezaplacení daně, ani to z odůvodnění předmětného rozsudku nevyplývá. Nejvyšší správní soud zde uvedl: „*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 nezaplacená, 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.*“ Výslovně tedy označil domněnku dle § 109 odst. 2 písm. a) ZDPH za vyvratitelnou; je tedy třeba v rámci vědomostního testu zkoumat, zda je nižší cena zaplacená za zboží přičitatelná okolnostem nezávislým na nezaplacení DPH. Navzdory tomu stěžovatelův přístup k výkladu § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH by příjemci plnění takovou možnost neposkytoval, pročez je rozporný s výše citovanou judikaturou SDEU a rozsudkem *Kovář plus*.



pokračování

[29] Pokud stěžovatel namítal, že příjemce plnění může předejít vzniku ručení tím, že využije postupu dle § 109a ZDPH (tj. že za poskytovatele uhradí daň spojenou s předmětným zdanitelným plněním tak, že ji přímo zaplatí na účet správce daně) nebo že poskytovateli zaplatí na účet správcem daně zveřejněný, podotýká Nejvyšší správní soud, že se jedná o argument zcela absurdní; stěžovatel v podstatě příjemci plnění *pro futuro* doporučuje, aby nenaplnil skutkovou podstatu § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH, pokud chce předejít vzniku ručení. Pokud tím snad stěžovatel zamýšlel říci, že žalobkyně nemusela platit svému dodavateli DZX způsobem, kterým naplnila předpoklady § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH, a pokud tak přesto učinila, zavinila si vznik ručení sama, Nejvyšší správní soud připomíná, že se žalobkyně předmětnými úhradami nedopustila ničeho protiprávního, a stěžovatel by jí tedy mohl stejně dobře vytknout, že nemusela provozovat podnikatelskou činnost [čímž by se také zaručeně vyhnula naplnění skutkové podstaty § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH]. Pokud žalobkyně neměla žádný důvod domnívat se, že daň nebude zaplacená (nic takového nebylo prokázáno), bylo zcela na jejím uvážení, zda jen a pouze z vlastní opatrnosti, nepodepřené žádným podezřením, bude postupovat dle § 109a ZDPH či zaplatí na zveřejněný účet. Nelze ji sankcionovat vznikem ručení pouze v důsledku toho, že nevyužila zákonných institutů, které nebyla povinna využít a k jejichž využití neměla konkrétní důvod (jiný než vlastní automatickou předběžnou opatrnost). Lze rovněž poukázat na vypořádání obdobné kasační námitky Nejvyšším správním soudem v odst. [43] rozsudku *Kovář plus*: „*Na uvedeném nic nemění ani poukaz stěžovatele na možnost ručitele postupovat dle § 109a ZDPH, který umožňuje odběrateli ubravit správci 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) zbatvit důkazního břemene, které mu § 109 zákona o dani z přidané hodnoty, jak již bylo uvedeno výše, zakládá.*“

[30] Stěžovatel v kasační stížnosti podpůrně odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 9. 2018, č. j. 6 Af 5/2018 – 73, ve kterém měla být konstatována značná odlišnost skutkových podstat uvedených v § 109 odst. 2, 3 a 4 ZDPH, přičemž konkrétně v ohledu § 109 odst. 3 uvedeného zákona (nespolehlivý plátce) měl Městský soud v Praze dospět k závěru, že vědomostní test je obsažen přímo ve skutkové podstatě tohoto zákonného ustanovení, a takovouto právní úpravu měl soud shledat souladnou se směrnicí Rady č. 2006/112/ES i s judikaturou SDEU a také měl konstatovat, že se tato skutková podstata vymyká judikatornímu závěru Nejvyššího správního soudu v rozsudku *Kovář plus*. Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatelem vzpomínaný rozsudek Městského soudu v Praze byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2021, č. j. 3 Afs 114/2018 – 87. Nejvyšší správní soud zde dospěl při výkladu § 109 odst. 3 ZDPH a posouzení jeho souladu s čl. 205 Směrnice Rady č. 2006/112/ES a navazující judikaturou SDEU k závěru, že „*samotná skutečnost, že o poskytovateli zdanitelného plnění je způsobem umožňujícím dálkový přístup zveřejněna informace, že je nespolehlivým plátcem, nemůže bez dalšího založit ručitelství 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 mohl a měl, že dodavatel má v úmyslu daň nezaplatit, kteroužto možnost dovodila judikatura SDEU.*“ V citovaném rozsudku rovněž dodal, že „*[p]rvěk zavinění přitom nelze vztahovat ke skutečnosti, že příjemce zdanitelného plnění vědět mohl a měl, že jeho dodavatel je registrován jako nespolehlivý plátce, jak to učinil městský soud. Znalost tohoto statusu totiž nic nevypovídá 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 jisté na místě větší obezřetnost, neboť v souladu § 106a zákona o DPH je plátcům daně tento status udělen na podkladě závažného porušení povinností 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 samy o sobě prvek zavinění neřeší. Aby tak ručitelství vzťah 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 mohl a měl, že daň nebude uhrazena.“ Stěžovatelův odkaz na rozsudek Městského soudu v Praze tedy již není aktuální, neboť tento rozsudek byl Nejvyšším správním soudem zrušen, ale především byl zcela popřen stěžovatelem vyzdvihovaný právní názor. Navíc, jestliže Nejvyšší správní soud ve svém posledně citovaném rozsudku shledal, že automatické zavinění nelze dovodit v případě skutkové podstaty dle § 109 odst. 3 ZDPH, založené na nepochybně závažnější skutkové okolnosti, tj. statusu poskytovatele plnění jakožto nespolehlivého plátce, nemůže tím spíše (argument *a maiori ad minus*) být dovozeno u skutkové podstaty dle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH.

[31] Závěrem Nejvyšší správní soud shrnuje, že důvod (právní názor), který vedl krajský soud ke zrušení rozhodnutí žalovaného, ve světle uplatněných kasačních námitek obstál. K té části vyjádření žalobkyně, v níž bylo namítáno, že její poskytovatel plnění (společnost DZX) nezpůsobil absenci daně a že nebylo prokázáno, že absentovala právě daň za plnění, které od ní žalobkyně přijala, Nejvyšší správní soud uvádí, že těmito argumenty se krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku nezabýval (to nemá v této věci za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť žalobkyně nic takového v žalobě nenamítala); nešlo tedy o zrušovací důvod napadeného rozsudku, a v nynějším řízení o kasační stížnosti jde tedy o tvrzení bezpředmětné.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[32] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto nezbylo, než ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítnout.

[33] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud přiměřeně podle § 60 odst. 1 s. ř. s. (s ohledem na § 120 téhož zákona). Procesní úspěch měla v řízení o kasační stížnosti žalobkyně, která proto má oproti neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, jež v tomto řízení účelně vynaložila. Žalobkyně byla v řízení o kasační stížnosti zastoupena daňově poradenskou společností (§ 3 odst. 6 zákona č. 523/1999 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů). Jde o osobu, která vykonává specializované právní poradenství podle zvláštních zákonů (ve smyslu § 35 odst. 2 věty první s. ř. s.), a proto jí náleží za zastupování účastníka řízení odměna, přičemž nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak, užije se obdobně zvláštní právní předpis, jímž jsou stanoveny odměny a náhrady advokátům za poskytování právních služeb (§ 35 odst. 2 *in fine* s. ř. s.). Odměna daňově poradenské společnosti je tak nákladem řízení, který platila žalobkyně, a který je stěžovatel povinen jí nahradit. Vzhledem k tomu, že zvláštní právní předpis nestanoví pro případy výpočtu odměny daňově poradenské společnosti za zastupování účastníka v řízení před soudem jinak, užije se obdobně vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v rozhodném znění (dále jen „advokátní tarif“). V nynějším řízení o kasační stížnosti poskytl zástupce žalobkyni jeden úkon právní (daňově poradenské služby) spočívající v sepsání a podání vyjádření ke kasační stížnosti [srov. přiměřeně § 11 odst. 1 písm. k) advokátního tarifu]. Odměna za tento úkon se vypočte podle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu, a činí tedy 3100 Kč. K tomu je třeba připočítat jedenkrát paušální částku náhrady hotových výdajů advokáta (zde daňově poradenské společnosti) ve smyslu § 13 odst. 4 advokátního tarifu, která činí 300 Kč. Celkovou částku odměny zástupce (3400 Kč) je třeba navýšit o daň z přidané hodnoty,

pokračování

neboť tento zástupce je plátcem této daně (srov. § 35 odst. 10 věta druhá s. ř. s.). Jiné náklady žalobkyni v řízení o kasační stížnosti nevznikly. Žalovaný je tudíž povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 4114 Kč, a to do 30 dní od právní moci tohoto rozsudku, k rukám její zástupkyně.

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. srpna 2021

JUDr. Miluše Došková  
předsedkyně senátu