

Západočeská univerzita v Plzni

Fakulta právnická

***RUČENÍ ZA NEZAPLACENOU DAŇ
Z PŘIDANÉ HODNOTY***

Rigorózní práce

Mgr. Ing. Lukáš Toman

Plzeň 2020

Západočeská univerzita v Plzni

Fakulta právnická

Katedra finančního práva a národního hospodářství

Finanční právo

***RUČENÍ ZA NEZAPLACENOU DAŇ
Z PŘIDANÉ HODNOTY***

***SURETYSHIP FOR UNPAID VALUE
ADDED TAX***

Rigorózní práce

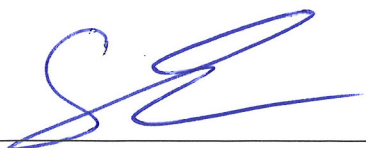
Mgr. Ing. Lukáš Toman

Plzeň 2020

Čestné prohlášení

„Prohlašuji, že jsem tuto rigorózní práci zpracoval samostatně, a že jsem vyznačil prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpal, způsobem ve vědecké práci obvyklým.“

Plzeň, červenec 2020



Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval zejména své manželce Janě, která mi při psaní práce byla vždy oporou a dokázala mě podpořit i ve chvílích nejnáročnějších, a to nejen při psaní této práce, ale během celých studií práv. Dále děkuji svým rodičům za celoživotní podporu. Zvláště děkuji své matce za zařizování vhodných podmínek pro akademické vzdělávání. Velké poděkování patří též tchýni a tchánovi za všechno, co pro mě a rodinu udělali, zejména za poskytování azylu rodině vždy, když to kvůli mému studiu bylo nejvíce třeba. A na závěr se omlouvám svým dětem Matějovi a Marii, že jsem na ně neměl tolik času, kolik by chtěli a kolik by si zasloužili.

Obsah

Úvod.....	8
1. Daň z přidané hodnoty.....	10
1.1.1. Nárok na odpočet daně.....	12
1.1.2. Závaznost judikatury SDEU.....	13
2. Institut ručení.....	16
2.1. Soukromoprávní povaha ručení.....	17
2.1.1. Vztah k veřejnoprávnímu ručení.....	19
2.2. Ručení za nezaplacenou daň.....	20
2.2.1. Ručitelská výzva.....	22
2.2.2. Prekluze.....	23
2.2.3. Akcesorita a subsidiarita ručení.....	26
2.2.4. Procesní postavení ručitele.....	28
2.2.5. Nárok ručitele při plnění za dlužníka.....	30
3. Ručení za nezaplacenou DPH.....	34
3.1. Ručení za DPH podle evropského práva.....	34
3.1.1. Směrnice o DPH.....	35
3.1.2. Judikatura SDEU.....	36
3.2. Ručení podle zákona o dani z přidané hodnoty.....	40
3.3. Ručení a odepření nároku na odpočet DPH.....	42
3.3.1. Odepření nároku na odpočet.....	43
3.3.2. Vztah ručení a odepření nároku na odpočet DPH.....	48
3.3.3. Souběh ručení a zajišťovacího příkazu.....	50
3.4. Zvláštní způsob zajištění daně.....	51
4. Skutkové podstaty ručení za DPH.....	55
4.1. Obecné ručení v případě podvodu.....	55
4.1.1. Rozdíly oproti Směrnici o DPH.....	57
4.1.2. Zavinění.....	58
4.1.3. Použitelnost obecného ručení v případě podvodu.....	64
4.2. Neobvyklá cena.....	66
4.2.1. Procesní obrana příjemce zdanitelného plnění.....	67
4.2.2. Soulad s evropským právem.....	69

4.3. Platba na zahraniční účet	70
4.3.1. Posouzení souladu s evropským právem.....	72
4.3.2. Poskytnutí úplaty „zčásti“	74
4.4. Platba na neoznámený účet	76
4.4.1. Uplatnění ručení	77
4.4.2. Platba na účet třetí osoby.....	82
4.5. Platba virtuální měnou	85
4.6. Nespolehlivý plátce.....	86
4.6.1. Skutkové podstaty	89
4.6.2. Procesní obrana	95
4.6.3. Soulad ručení s evropským právem.....	96
4.7. Neregistrovaný distributor pohonných hmot	100
4.8. Oprávněný příjemce	101
Závěr úvahou de lege ferenda	105
Seznam použitých pramenů	112
Monografie	112
Soudní rozhodnutí	113
Odborné příspěvky, GFŘ, ostatní prameny.....	115
Summary	119

Seznam použitých zkratek

Autor – autor této rigorózní práce, Lukáš Toman;

členský stát – stát, případně státy, který je členem Evropské unie;

ČNB – Česká národní banka;

DPH – daň z přidané hodnoty;

DŘ – zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád;

DZ – důvodová zpráva;

EU – Evropská unie;

finanční správa – Finanční správa České republiky;

GFŘ – Generální finanční ředitelství;

LZPS – Listina základních práv a svobod, zákon č. 2/1993 Sb.;

NS – Nejvyšší soud České republiky;

NSS – Nejvyšší správní soud České republiky;

OZ – zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník;

SDEU – Soudní dvůr Evropské unie;

Šestá směrnice – Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně – 77/388/EHS;

SFEU – Smlouva o fungování Evropské unie;

Směrnice o DPH – Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty;

ÚS – Ústavní soud České republiky;

ZDPH – zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty;

ZSDP – zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Úvod

Daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) tvoří přibližně 38 %¹ daňových příjmů českého státního rozpočtu, což představuje téměř 20 %² ze všech příjmů státního rozpočtu. Příjmy z výběru DPH tak jsou jednoznačně nejdůležitější položkou daňových příjmů a druhou nejdůležitější položkou celého rozpočtu na příjmové straně po příjmech ze sociálního zabezpečení. Z pohledu státu, jako řádného hospodáře, je tak naprosto racionální, že se zajímá o možnosti, jakým způsobem zajistit, aby DPH byla vybírána v co nejvyšší míře, samozřejmě s ohledem na zákonné meze.

Řečeno jiným způsobem, stát usiluje o to, aby DPH byla řádně stanovována daňovým subjektům, a aby byla i řádně od daňových subjektů vybírána. Kromě samotné České republiky však zájem na řádném výběru DPH mají i orgány Evropské unie (dále též „EU“), jelikož podíl na vybrané DPH ze všech členských států EU (dále též „členské státy“ či jeden „členský stát“) tvoří přibližně 12 % příjmů rozpočtu EU³. Z fiskálního pohledu je tak naprosto logické, že snaha o jednotný, nebo přinejmenším co nejvíce harmonizovaný, systém DPH patří mezi hlavní zaměření sjednocujících postupů Evropské unie.

Výsledkem harmonizačního úsilí týkající se systému DPH je nejen nastavení společného právního rámce pro jednotlivé daňové systémy členských států, ale zároveň i harmonizace opatření, postupů aplikovatelných na případy porušení práva. Takovými opatřeními jsou zejména odepření nároku na odpočet DPH v případě zneužití práva, odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu a stanovení povinnosti úhrady nezaplacené daně ručiteli.

A právě institut ručení za nezaplacenou DPH si autor této práce (dále též „Autor“) vybral jako ústřední téma této práce. Je tomu tak zejména proto, že institut ručení za DPH je z pohledu českého práva na jednu stranu relativně mladým institutem, kdy tento institut byl zaveden do zákona o DPH⁴ (dále též „ZDPH“) s účinností k 1. dubnu roku 2011. Na stranu druhou, právní úprava ručení za nezaplacenou DPH prošla od zavedení do českého právního řádu

¹ Ministerstvo financí, Výsledek hospodaření státního rozpočtu v roce 2019 je o 11,5 mld. lepší než očekávání, 2020.

² Tamtéž.

³ Evropská komise, Value added tax-based own resource, 2019.

⁴ Zákon č. 235/2004 Sb.

překotným vývojem, kdy z původních dvou skutkových podstat, kdy lze ručení za nezaplacenou DPH uplatnit, došlo prostřednictvím několika novel k rozšíření až na aktuálních osm skutkových podstat.

I s ohledem na výše uvedené se institut ručení za nezaplacenou DPH stal poměrně vděčným tématem pro různé články, komentáře daňových poradců, advokátů i zástupců Finanční správy České republiky (dále též „finanční správa“). Většina těchto článků, komentářů je však až nepochopitelně povrchní a jejich autoři se spokojují s konstatováním jen těch nejzákladnějších skutečností pojících se s institutem ručení za nezaplacenou DPH. Celá řada nejasných aspektů ustanovení ZDPH tak nejen, že nebyla vyřešena, ale dokonce nebyla ani odborně řešena. Některé naprosto zásadní nejasnosti nebyly osvětleny ani prostřednictvím soudního výkladu. A právě proto cílem Autora je zpracovat komplexní příručku o uplatňování ručení za nezaplacenou DPH, v rámci které budou zodpovězeny i dosud neřešené otázky, které se týkají zejména výkladu ustanovení ZDPH.

1. Daň z přidané hodnoty⁵

Daní se v obecné rovině rozumí nedobrovolné neekvivalentní nenávratné peněžité plnění, které je stanoveno státem za účelem financování veřejných rozpočtů a zároveň, v případě nezaplacení, je státem taktéž vymáháno. Taková plnění mohou být označena jako daň, clo, poplatek či jinak, nicméně z hmotněprávního hlediska jsou podstatné výše uvedené atributy a z procesněprávního hlediska jsou daně sjednoceny v rámci § 2 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též „DŘ“)⁶.

Klíčovým právním atributem pro považování peněžitého plnění za daň, je stanovení takového peněžitého plnění na základě zákona. Tento požadavek je výslovně uveden v čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod⁷ (dále též „LZPS“). Ostatně tento výklad dodržuje i daňový řád ve zmíněném § 2 odst. 3.

Stát tedy určí, co se má považovat za daň. Stát má také jednoznačný zájem, aby daně byly vybírány. Toho je dosahováno prostřednictvím správy daní, což je postup, jehož cílem je „*správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*“⁸. Pro výkon správy daní stát zřídil Finanční správu České republiky, která je „*soustavou správních orgánů pro výkon správy daní*“⁹. V rámci efektivní správy daní je finanční správa dělená na Generální finanční ředitelství (dále též „GFR“), Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady¹⁰. Finanční úřady vykonávají svou působnost na území vyššího územního samosprávného celku, a proto jsou děleny na 14 krajských finančních úřadů a Specializovaný finanční úřad¹¹. V rámci krajských finančních úřadů mohou být vyhláškou ministerstva financí zřízena územní pracoviště.

Z pohledu souhrnu všech daní je daň z přidané hodnoty velmi specifickým typem daně zejména tím, že s ní do styku přijdou prakticky všechny myslitelné subjekty. To vyplývá ze samotné podstaty této daně, jelikož DPH je všeobecnou

⁵ TOMAN, Odepření nároku na odpočet DPH v důsledku účasti na podvodu, 2020, převzata kapitola 1. Daň z přidané hodnoty.

⁶ Daní se pro účely tohoto zákona rozumí:

- a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,
- b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,
- c) peněžité plnění v rámci dělené správy.

⁷ Zákon č. 2/1993 Sb.

⁸ § 1 odst. 2 DŘ.

⁹ § 1 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb.

¹⁰ § 1 téhož zákona.

¹¹ § 8 téhož zákona.

postupně vybíranou nepřímou daní ze spotřeby¹². Všeobecnost DPH znamená, že se vztahuje na „*všechny podnikatelské aktivity (s výjimkou osvobozených činností) a všechny podnikatelské subjekty (s výjimkou podnikatelů s malým obratem)*“¹³. Ostatně nezbytnost všeobecnosti systému DPH, a to na úrovni celé Evropské unie zmiňuje i recitál č. 5 Směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též „Směrnice o DPH“), který zní: „*Systém DPH dosahuje největší jednoduchosti a neutrality, je-li daň vybírána co nejvšeobecněji a pokud její oblast působnosti pokrývá všechny stupně výroby a distribuce, jakož i poskytování služeb. Je proto v zájmu vnitřního trhu a členských států přijmout společný systém, který se vztahuje rovněž na maloobchod.*“

Konkrétní vymezení předmětu a subjektů DPH zahrnuje ZDPH. Nepřímost DPH souvisí se skutečností, že se fakticky jedná o daň ze spotřeby, kdy na posledním stupni v řetězci je poplatníkem daně osoba, která přijala plnění v postavení spotřebitele a plátcem daně je subjekt, který poskytl spotřebiteli dané plnění a který spotřebitelem zaplacenou daň odvede příslušnému finančnímu úřadu. Obdobně princip fungování DPH popsal Soudní dvůr Evropské unie (dále též „SDEU“) například v rozhodnutí ve věci C-271/06 v bodě 21. slovy: „*v oblasti DPH jednají dodavatelé jako výběřčí daně na účet státu a v zájmu veřejného rozpočtu... tito dodavatelé musejí zaplatit DPH, přestože tato daň je jako daň ze spotřeby v konečném důsledku nesena konečným spotřebitelem.*“

Princip fungování systému DPH je postavený na postupném vybírání daně na každé úrovni řetězce, ostatně z toho plyne označení „přidaná hodnota“. Součet všech postupných přidaných hodnot na každém produkčním stupni tak odpovídá nakonec prodejní ceně spotřebiteli. V obdobném smyslu to velmi pregnantně popsal též SDEU, a to v rozhodnutí ve věci 15/81 v bodě 10.: „*Společný systém je podle článku 2 první směrnice založen na zásadě, že na zboží a služby se až do stupně maloobchodu včetně uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby přesně v poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, který je daní zatížen. Avšak každé plnění je podrobena DPH po odečtení částky DPH, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé prvky nákladů. Mechanismus odpočtů je upraven v čl. 17 odst. 2 šesté směrnice tak, že osoby povinné k dani jsou oprávněny odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, DPH, která již zatížila zboží na předcházejících stupních.*“

¹² Evropská komise, What is VAT?, 2019.

¹³ BAKEŠ, a další, Finanční právo, 2012, str. 169.

1.1.1. Nárok na odpočet daně

Nárok na odpočet daně je nedílnou součástí systému DPH¹⁴, jak vyplývá i z výše uvedeného principu fungování systému DPH, kdy jeho prostřednictvím je zajišťována neutralita DPH u ekonomických subjektů. Výstižně to uvádí mimo jiné i SDEU v rozsudku ve věci C-437/06 v bodě 25.: „*Cílem systému odpočtu zavedeného šestou směrnicí je totiž zcela zbavit podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho hospodářských činností. Společný systém DPH tak zaručuje neutralitu daňové zátěže bez ohledu na účel nebo výsledky takových činností.*“ Vzhledem k tomu, že se jedná o základní stavební kámen systému DPH tak nárok na odpočet jako takový v zásadě nemůže být omezen.¹⁵ Ostatně systematické odepírání práva daňových subjektů na odpočet DPH na základě vnitrostátní právní úpravy jednoznačně vyloučil SDEU již v roce 1997¹⁶.

Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH jsou stanoveny v ZDPH v § 72 a § 73. Tato ustanovení implementují Hlavu X Směrnice o DPH, zejména čl. 167, 168, 176 a 178. Pro uplatnění nároku na odpočet musí být kumulativně splněna následující kritéria:

- uplatnit nárok na odpočet může jen osoba povinná k dani¹⁷, resp. podle ZDPH osoba povinná k dani musí být plátcem¹⁸;
- přijatá zdanitelná plnění¹⁹ jsou použita²⁰ pro uskutečňování vlastní ekonomické činnosti²¹;

¹⁴ Soudní dvůr Evropské unie, věc C-437/06, bod 24.

¹⁵ Soudní dvůr Evropské unie, věc C-437/06, bod 24.

¹⁶ Soudní dvůr Evropské unie, spojené věci C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96.

¹⁷ Podle čl. 9 odst. 1 Směrnice o DPH je v obecné rovině osobou povinnou k dani „*jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti*“. Podle § 5 odst. 1 ZDPH se osobou povinnou k dani rozumí „*osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti*“.

¹⁸ „*Plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.*“ § 6 odst. 1 ZDPH. Plátcem se dále stane osoba povinná k dani při nastání rozhodných skutečností specifikovaných v § 6c až § 6f ZDPH.

¹⁹ Zdanitelné plnění je plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně. Předmětem daně jsou zejména dodání zboží, poskytnutí služby, pořízení zboží z jiného členského státu, a to za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku. Předmětem daně je i dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. Viz § 2 ZDPH.

²⁰ Pro odpočet DPH musí existovat souvislost mezi přijatými a uskutečněnými plněními. Podle některých zdrojů je potřebná míra souvislosti na úrovni „*přímé souvislosti*“, např. BERGER, a další, Směrnice ES o dani z přidané hodnoty - praktický komentář, 2010, str. 483. Tato problematika je sama o sobě velmi rozsáhlá a lze k ní nalézt řadu judikátů SDEU i NSS.

²¹ Ekonomickou činností se v souladu s čl. 9 odst. 1 Směrnice o DPH rozumí „*veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby*“.

- dodání zboží nebo poskytnutí služby musí uskutečnit osoba povinná k dani, která jedná jako taková;
- místo plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby se nachází v tuzemsku;
- nárok na odpočet lze uplatnit až od okamžiku vzniku daňové povinnosti;
- musí existovat daňový doklad, resp. musí jím disponovat příjemce zdanitelného plnění.

Výše uvedená kritéria jsou pouze obecnými podmínkami, ke kterým Směrnice o DPH, resp. ZDPH přidává několik dalších podmínek ve specifických situacích. Uvedené podmínky navíc zásadním způsobem rozvádí nebo upřesňuje judikatura jak SDEU, tak Nejvyššího správního soudu České republiky (dále též „NSS“) případně i Ústavního soudu České republiky (dále též „ÚS“). Obecné shrnutí přístupu SDEU pro případ přílišného formalistického výkladu uvedených podmínek pro nárok na odpočet DPH provedl generální advokát P. Mengozzi ve svém stanovisku k věci C-101/16 v bodě 36: *„vyplývá z rozsudků Soudního dvora, že nárok na odpočet DPH placené na vstupu je poskytován v případě, že jsou splněny materiální podmínky požadované pro vznik tohoto nároku, i když byly osobami povinnými k dani některé formální požadavky opomenuty“*.

Z pohledu procesu správy daní je ve vztahu k odpočtu DPH velmi důležitý § 2 odst. 4 daňového řádu, ve kterém je stanoveno, že daní ve smyslu správy daní se rozumí mimo jiné daňový odpočet. Vratitelný daňový odpočet u DPH vzniká jako tzv. „nadměrný odpočet“, který je definován v § 4 odst. 1 písm. d) ZDPH jako rozdíl mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období v případě, že daň na výstupu je nižší než odpočet daně.

1.1.2. Závaznost judikatury SDEU

Judikatura SDEU není ve Smlouvě o fungování Evropské unie (dále též „SFEU“) ani ve Smlouvě o Evropské unii uvedena jako pramen práva. Nicméně na základě dlouhodobého rozhodování o výkladu evropského práva, zejména ve vztahu k vnitrostátním právu, se SDEU prakticky sám pasoval do role tvůrce

a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“ V ZDPH nalezneme prakticky shodnou definici v § 5 odst. 3. Z ekonomické činnosti jsou výslovně vyjmuty činnosti osob v rámci pracovněprávního vztahu, příp. příjmy z jiné závislé činnosti.

sekundárního evropského práva. Tato role soudu byla umocněna častým používáním teleologického výkladu, kterým je soud dokonce schopen přesáhnout rámec daný evropskou legislativou, jako se stalo například v již zmíněném rozhodnutí ve věci 15/81.

Přestože přednost primárního práva před vnitrostátním právem také není zakotvena v primárním evropském právu, tak SDEU konstantním rozhodováním v řadě případů jednoznačně stanovil²², že evropské právo má v případě rozporu přednost před právem vnitrostátním. Ostatně obdobně několikrát rozhodl i ÚS. K nejvýznamnějším nálezům ÚS patří nálezy sp. zn. Pl. ÚS 50/04 a Pl. ÚS 19/08. V případě nálezu Pl. ÚS 50/04 ÚS konstatoval, že „*přistoupením České republiky k EU došlo na základě čl. 10a Ústavy k přenosu pravomoci vnitrostátních orgánů na orgány nadnárodní*“. V nálezu vztahujícího se k posuzování přijetí Lisabonské smlouvy sp. zn. Pl. ÚS 19/08 ÚS mimo jiné dále konstatoval, že uznává funkčnost institucionálního rámce EU, tedy implicitně i funkčnost SDEU. Za zmínku stojí, že obdobně jako německý ústavní soud si i český ÚS ponechal možnost přezkumu v případě odchýlení EU od demokratických hodnot, na kterých byla v době rozhodnutí ÚS EU založena.

Přednost evropského práva se však nevztahuje pouze na evropské prameny práva s přímým účinkem (typicky nařízení, případně směrnice, která nebyla včas transponována do vnitrostátního práva), ale vztahuje se obecně na všechno evropské právo. Judikatura SDEU se v tomto směru začala vyvíjet na základě rozhodnutí ve věci C-14/83, ve které SDEU stanovil povinnost vykládat vnitrostátní právo ve smyslu směrnice, která byla předlohou nedokonalé transpozice do vnitrostátního práva. Návazná judikatura SDEU následně tento princip rozšířila v zásadě na všechno vnitrostátní právo vůči celému právo evropského. Zásada povinnosti eurokonformního výkladu však není založena jen na samotné judikatuře SDEU, ale vyplývá i samotné Smlouvy o EU, ve které čl. 4 odst. 3 zavazuje členské státy k loajalitě vůči EU, a contrario lze tedy usoudit, že preferování výkladu, který není „nejvíce souladný s evropským právem“, je v rozporu se zásadou loajality.

Z pohledu samotné judikatury SDEU jsou klíčové již rozhodnuté předběžné otázky²³, které jsou na základě čl. 99 Jednacího řádu Soudního dvora

²² Rozhodnutí SDEU například ve věci 6/64, „Costa v. E.N.E.L.“, nebo ve věci 106/77, „Simmenthal“.

²³ Aktuálně viz čl. 267 SFEU.

závazné. Institut předběžné otázky ÚS vnímá tak, že „*preventivně odstraňuje rozdíly mezi výkladem evropského práva jednotlivými soudy členských států*“²⁴. Na základě vyřešené předběžné otázky následně vnitrostátní soud rozhodne.

Ze všeho výše uvedeného jednoznačně vyplývá přednost evropského práva před právem vnitrostátním s výjimkou ohrožení základů demokratického právního státu, dále z toho vyplývá povinnost užití eurokonformního výkladu, pokud je více možností výkladu a v neposlední řadě též vyplývá jednoznačná závaznost judikatury SDEU nejen pro české soudy, ale potažmo i pro české správní orgány a s ohledem na zásady právní jistoty, legitimního očekávání a hospodárnosti.

²⁴ Ústavní soud, III. ÚS 3689/12, bod 11.

2. Institut ručení

Ručení představuje jeden ze základních zajišťovacích nástrojů dostupných správci daně²⁵ v rámci daňového řízení. Zajišťovací instituty v obecné rovině definuje daňový řád, který mezi zajišťovací instrumenty řadí zajišťovací příkaz, zástavní právo, ručení, finanční záruku a zálohy²⁶. Tyto nástroje poskytují správci daně možnosti, které může využít za účelem dosažení základního cíle správy daní, kterým je úhrada daně.

Uplatnění nástrojů zajištění daní správcem daně však zásadně vůbec není závislé na jeho uvážení. Správce daně je na jedné straně vázán povinnostmi konání řádné správy v rámci svěřené působnosti a na druhé straně je vázán zákonem a obecnými zásadami stanovenými v daňovém řádu, případně v jiném relevantním právním předpisu. To tedy znamená, že na jedné straně má správce daně povinnost konat za účelem zajištění zaplacení daní, na druhé straně je vázán zásadami stanovenými pro správu daní, které správci daně určují, kdy má jaký zajišťovací instrument použít.

Principem samotného ručení, stejně jako jiných zajišťovacích institutů, je posílení postavení věřitele dlužníka. V rámci ručení je tento cíl dosažen prostřednictvím třetí osoby, která je zavázaná k plnění dluhu za dlužníka v případě, že ten svůj dluh nesplní. Starší terminologií je ručení označováno jako rukojemství. S tímto pojmem se lze v platném právu setkat např. v zákoně č. 191/1950 Sb. Kromě zákona směnečného a šekového se s institutem ručení lze v soukromém právu setkat pochopitelně v občanském zákoníku²⁷ (dále též „OZ“²⁸), dále také v zákoně o obchodních korporacích²⁹ nebo v zákoně o přeměnách obchodních společností a družstev³⁰.

Ručení může vznikat na základě dobrovolného projevu vůle (prohlášení závazku) nebo může vznikat ze zákona. Ručení za nezaplacenou DPH, kterému se

²⁵ Podle § 10 DŘ je správcem daně správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti daní. Podle § 11 DŘ má správce daně pravomoc vést daňová a další řízení podle daňového zákona, provádí vyhledávací činnost, kontroluje plnění a vyzývá ke splnění povinností osob zúčastněných na správě daní a zabezpečuje placení daní. Typickým správcem daně je finanční úřad (§ 1 zákona č. 456/2011 Sb.)

²⁶ § 167 až 174 DŘ.

²⁷ Kromě samotné právní úpravy ručení například § 141, § 229 odst. 4, § 332, § 1194 odst. 2 nebo § 2750.

²⁸ Zák. č. 89/2012 Sb.

²⁹ Zákon č. 90/2012 Sb. Například § 24 odst. 2, § 39, § 68, § 71 odst. 3, § 95 odst. 1, § 118 odst. 1, § 132 odst. 1 nebo § 159.

³⁰ Zákon č. 125/2008 Sb. Například § 59v, § 80a, § 84, § 257, § 274 nebo § 373.

věnuje tato práce je typickým ručením ex lege. Obecná úprava ručení v daňové oblasti je zakotvena v daňovém řádu, § 171 až § 173. Specifická úprava ručení za nezaplacenou DPH je dále upravena v ZDPH, § 108a až § 109a.

Princip ručení za nezaplacenou DPH je takový, že odběratel zboží nebo služby v zákonem stanových případech ex lege ručí za zaplacení daně, kterou je povinen odvést jeho dodavatel. Institut ručení v oblasti DPH tedy chrání fiskální zájmy státu. Nicméně by neměla zůstat opomenuta skutečnost, že institut ručení problém neřeší, ale pouze přenáší z jednoho subjektu (státu) na subjekt jiný (ručitele), neuhrazená daň tak chybí i nadále, jen ne státnímu rozpočtu.

V rámci systému DPH ručení vzniká výhradně ex lege, daňové subjekty se tedy aplikaci ručení nemohou vyhnout. Klíčovým aspektem takového systému se stává proporcionální vyvážení zájmů státu (fiskální zájmy) se zájmy daňových subjektů (ochrana vlastnictví) a s tím související důsledné dodržování základní zásady právní jistoty. Z následujících kapitol bude seznatelné, že v tomto ohledu český stát, bohužel, jednoznačně selhává.

2.1. Soukromoprávní povaha ručení

Institut ručení má svůj původ v soukromém právu, kde je i výrazně rozšířenější než v právu veřejném. Obecná úprava institutu ručení v případě, že ručení vzniká svobodným projevem vůle, se nachází v § 2018 až § 2028 občanského zákoníku.

Základními podmínkami pro vznik ručení jsou (a) platný dluh dlužníka³¹, (b) prohlášení třetí osoby věřiteli v písemné formě, že bude plnit za dlužníka, pokud ten nesplní³² a (c) přijetí ručitelského prohlášení věřitelem³³. Dluh, za který se ručitel zaručuje, může být peněžní i nepeněžní³⁴ a nemusí ani v době učinění ručitelského prohlášení existovat³⁵. Ručitelské prohlášení je obecně jednostranným právním jednáním, nicméně nic nebrání tomu, aby bylo provedeno

³¹ § 2019 odst. 1 OZ.

³² § 2018 odst. 1 a 2 OZ.

³³ § 2018 odst. 1 OZ.

³⁴ § 2028 OZ, za nepeněžitý dluh je zajištěna peněžitá pohledávka, která věřiteli přísluší při porušení zajištěného dluhu.

³⁵ § 2019 odst. 1 OZ.

prostřednictvím dvoustranné smlouvy, pokud tak účastníci závazku uznají za vhodné³⁶.

Akcesorita ručení

Akcesorita ručení znamená, že ručitelský závazek je pevně spjatý se zajišťovaným závazkem mezi dlužníkem a věřitelem. Ručitelský závazek tedy nemůže existovat samostatně, nelze od zajišťovaného dluhu oddělit. Nejdůležitějším aspektem této vlastnosti ručení je skutečnost, že ručení zaniká v případě zániku zajišťovaného dluhu³⁷, nejnepřirozeněji z důvodu splnění dluhu. Výjimkou z uvedeného pravidla jsou situace, kdy zajišťovaný dluh zanikne z důvodu nemožnosti plnění dlužníkem a ručitel jej splnit může, a v případě zániku právnické osoby jako dlužníka³⁸.

Dalším významným projevem akcesority ručení je postoupení ručitelského závazku v případě postoupení zajišťované pohledávky. Pro nastání účinků postoupeného ručení je nezbytné, aby postupitel informoval ručitele nebo aby postupník ručiteli prokázal postoupení³⁹. Dalším projevem akcesority je i běh promlčecí lhůty, která u ručitelského závazku neskončí dříve, než skončí u zajišťovaného dluhu. Výjimkou je uznání dluhu, které je vůči ručiteli účinné jen s jeho souhlasem⁴⁰.

Subsidiarita ručitelského závazku

Subsidiarita ručení znamená, že ručitel může být věřitelem vyzván ke splnění ručitelského závazku teprve v případě nesplnění splatného zajišťovaného dluhu dlužníkem. Věřitel navíc musí dlužníka ke splnění splatného zajišťovaného dluhu písemně vyzvat. Výjimkou však je situace, kdy je nepochybné, že dlužník svůj dluh nesplní, tím pádem i písemná výzva je v takové situaci zjevně neúčelná. Stejně tak nemusí být dlužník věřitelem vyzván v případě, že výzvu nelze uskutečnit⁴¹, například pokud se dlužník nezdržuje na sdělené adrese.

Ručitel může vůči věřiteli splnění ručitelského závazku odepřít v případě, že sám věřitel způsobil nemožnost splnění závazku dlužníkem⁴², například

³⁶ Obecně celá kapitola zejména RABAN, a další, Občanské právo hmotné. Relativní majetková práva., 2013, str. 75 až 77.

³⁷ § 2026 odst. 1 OZ.

³⁸ § 2027 OZ.

³⁹ § 1883 OZ.

⁴⁰ § 2025 OZ.

⁴¹ § 2021 OZ.

⁴² § 2022 OZ.

vyhýbáním se nezbytnému osobnímu setkání. Ručitel také může vůči věřiteli uplatnit všechny námitky, které má proti věřiteli dlužník⁴³.

Subrogace

Subrogací se largo sensu rozumí „dosazení na místo jiného“⁴⁴. Stricto sensu subrogace znamená vstoupení třetí osoby do práv věřitele na základě splnění dluhu za dlužníka. V případě ručení vstoupení do práv věřitele probíhá ex lege na základě § 1937 odst. 2 občanského zákoníku. Pohledávka na ručitele přechází včetně příslušenství, zajištění a dalších práv s pohledávkou spojených.

Díky institutu subrogace původní ručitel může žádat na dlužníkově, aby mu nahradil, co za něj plnil věřiteli. Subrogaci je nezbytné odlišit od vzniku regresního nároku na plnění, prostřednictvím kterého sice vzniká nárok na plnění, nicméně původní dluh zanikl a s ním i všechna zajištění dluhu⁴⁵. U ručení se však jedná o subrogaci, kdy nejvýznamnějším rozdílem oproti regresnímu nároku na plnění je přechod zajištění dluhu, takže dluh je jednodušeji vymahatelný a v případě insolvenčního řízení lze pohledávku přihlásit jako zajištěnou.

2.1.1. Vztah k veřejnoprávnímu ručení

Přestože tak nemusí být na první pohled patrné, porozumění principům ručení v soukromém právu má velký dopad i pro ručení založené ve veřejném právu, a to zejména v případě nejasného výkladu týkající se veřejnoprávního ručení. Jak uvedl již několikrát Ústavní soud⁴⁶ i Nejvyšší správní soud⁴⁷, právní řád je založen na principu jednoty a vnitřní obsahové bezrozpornosti, z toho plyne jednoznačný imperativ, aby tentýž právní institut, konkrétně ručení, znamenal totéž, a to bez ohledu na to, v jakém právním odvětví je aplikován.

Ze stejné premisy vyšel Ústavní soud i při posuzování návrhu na vyslovení protiústavnosti § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků⁴⁸. Uvedené ustanovení omezovalo odvolání daňového subjektu pouze na tři konkrétní odvolací důvody. Plénum Ústavního soudu v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 72/06 však

⁴³ § 2023 odst. 1 OZ.

⁴⁴ STUDNIČKA, a další, Ottův slovník naučný.

⁴⁵ Jednoduše představitelným příkladem je plnění pojišťovny z titulu povinného ručení, kdy následně pojišťovna po pojištění vymáhá náhradu toho, co za pojištěného plnila například na základě toho, že pojištěný způsobil nehodu úmyslně nebo řídil pod vlivem alkoholu. § 10 zákona č. 168/1999 Sb., zákon o pojištění odpovědnosti z provozu vozidla.

⁴⁶ Ústavní soud, I. ÚS 643/06.

⁴⁷ Nejvyšší správní soud, 2 Afs 81/2004-54.

⁴⁸ Zákon č. 337/1992 Sb. ve znění účinném do 31. 5. 2006.

konstatovalo, že taková úprava je protiústavní. Institut ručení nemá totiž svůj původ ve finančním právu, natož ještě užším právu daňovém, ale vychází ze soukromého práva. ÚS mimo jiné konstatoval, že jednou ze základních zásad ručení je, že ručitel může uplatnit všechny námitky, které by mohl uplatnit proti věřiteli dlužník. Dále ÚS obecně uvedl, že v moderním právním pojetí již není hranice mezi soukromým a veřejným právem tak ostrá jako dříve, proto lze vysledovat prvky ze soukromého práva v právu veřejném a naopak. Uvedený nálezh neměl okamžitý dopad, jelikož přezkoumávané ustanovení bylo během soudního řízení novelizováno, nicméně v daňovém řádu účinném od r. 2011 se zákonodárce již vyvaroval stejné chyby a odvolací důvody ručitele nebyly nijak omezeny.

2.2. Ručení za nezaplacenou daň

Správa daní byla za dobu trvání České republiky upravena dvěma obecnými procesními předpisy – zákonem o správě daní a poplatků účinným od 1. 1. 1993 a daňovým řádem účinným od 1. 1. 2011. Institut ručení se objevil již v první účinné podobě zákona o správě daní a poplatků⁴⁹ (dále též „ZSDP“) a to v § 57 odst. 5 ve znění účinném do 31. 5. 2006. Avšak ze skutečnosti, že institutu ručení za nezaplacenou daň (dále též „daňové ručení“) byl věnován pouhý jeden odstavec, je na první pohled patrné, že institutu ručení nebyl přikládán přílišný význam. Ostatně daňové ručení bylo po dlouhá léta obsaženo pouze v zákoně o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, a to až do konce účinnosti tohoto zákona ke dni 31. 12. 2013⁵⁰. Též důvodová zpráva k ZSDP se o ručení ani nezmínila⁵¹. Obdobně „beze zmínky“ proběhla novelizace ZSDP, která ustanovila ručení v rámci nového samostatného § 57a s účinností od 1. 6. 2006.

Zásadní změnu pak znamenala účinnost daňového řádu k 1. 1. 2011. Právní úprava daňového ručení v § 171 až 173 byla oproti ZSDP výrazně rozpracována i zpřesněna, například právní úprava odvolání proti ručitelské výzvě již plně respektuje výše uvedený nálezh ÚS sp. zn. Pl. ÚS 72/06. Reálný význam daňového ručení se však nezměnil „vylepšením“ právní úpravy v daňovém řádu,

⁴⁹ Zákon č. 337/1992 Sb.

⁵⁰ Zákon č. 357/1992 Sb.

⁵¹ Nutno dodat, že důvodová zpráva k ZSDP je obecně velmi strohá.

ale především novelizací ZDPH, v rámci které, s účinností od 1. 4. 2011, bylo zakotveno v § 109 ručení za nezaplacenou DPH. Ostatně DPH je aktuálně jedinou daní, u které je aplikováno daňové ručení⁵².

Podmínky pro ručení ex lege

Podmínky pro uplatnění daňového ručení ze zákona jsou stanoveny v § 171 odst. 1 daňového řádu. Prvně musí být povinnost ručení uložena na základě lex specialis. V současné době se jedná výhradně o ZDPH. Druhou kumulativní podmínkou je doručení výzvy správce daně ručiteli, ve které správce daně sdělí stanovenou daň, za kterou daňový subjekt ručí, a současně jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě, více k ručitelské výzvě viz následující kapitola. V souladu s § 32 odst. 2 daňového řádu by lhůta pro úhradu standardně neměla být kratší než 8 dnů.

Dobrovolné ručení

Dobrovolné daňové ručení bylo oproti ZSDP nově zavedeno daňovým řádem a to v § 173. Třetí osoba se tak od r. 2011 může u správce daně zavázat, že v případě neuhrazení daně daňovým subjektem, uhradí daň místo něj. Třetí osobě postačí jednostranný projev vůle ve formě písemného prohlášení s úředně ověřeným podpisem. Ručení však nevzniká automaticky, obdobně jako v soukromém právu musí věřitel, v tomto případě tedy správce daně, rozhodnutím rozhodnout o přijetí ručení třetí osoby. Vůle daňového subjektu je irelevantní. Jakmile je ručení správcem daně přijato, postupuje se v souladu s § 171 a § 172 stejně jako u daňového ručení ex lege.

Dobrovolné ručení, obdobně jako dobrovolné zřízení zástavního práva a předložení finanční záruky, je využitelné především v situaci, kdy daňový subjekt žádá od správce daně povolení posečkání úhrady daně⁵³. Jakékoli dodatečné zajištění daňového dluhu může být pro takové povolení rozhodující⁵⁴.

⁵² U daně darovací bylo ručení využíváno do 31. 12. 2013, u daně z převodu nemovitostí, resp. později daně z nabytí nemovitých věcí, bylo ručení využíváno do 31. 10. 2016.

⁵³ § 156 a § 157 DŘ.

⁵⁴ Hlavní motivací daňových subjektů pro žádání o povolení posečkání je skutečnost, že úrok z posečkané částky (§ 157 odst. 2 DŘ) je o 7 procentních bodů nižší než úrok z prodlení (§ 252 odst. 2 DŘ).

Finanční záruka

Finanční záruka je vedle ručení dalším ze zajišťovacích institutů upravených v občanském zákoníku, konkrétně v § 2029 až § 2039. Přestože instituty zajištění dluhu jsou upraveny dispozitivními právními normami, v obecné rovině je finanční záruka v občanském zákoníku upravena výrazně volněji než ostatní zajišťovací instituty.

Finanční záruka je charakterizována jako prohlášení výstavce⁵⁵, typicky na žádost dlužníka, že ten bude za dlužníka plnit v případě, že dlužník nesplní svůj dluh (lze zajistit peněžní i nepeněžní dluh), případně za jiných podmínek stanovených ve finanční záruce. Záruka musí mít písemnou formu⁵⁶. Zásadním rozdílem oproti ručení je skutečnost, že finanční záruku lze zcela oddělit od zajišťovaného dluhu⁵⁷ a tak ji lze i samostatně převést⁵⁸. Může se tak stát, že právo plnění ze zajišťovaného dluhu a právo plnění z finanční záruky svědčí jinému subjektu. Oproti ručení věřitel dokonce ani nemusí napřed vyzvat dlužníka, aby plnil zajišťovaný dluh, pokud to finanční záruka nestanoví⁵⁹. Na rozdíl od ručení také nedochází k subrogaci, ale pouze ke vzniku regresního nároku ve výši, kterou výstavce finanční záruky plnil v souladu se záruční listinou⁶⁰.

Dle § 173 může správce daně kromě dobrovolného daňového ručení rozhodnout i o přijetí finanční záruky k zajištění neuhrazené daně. Finanční záruka musí mít písemnou formu a v případě, že se nejedná o bankovní záruku⁶¹, musí být listina opatřena ověřeným podpisem. Následně se postupuje v souladu s § 171 a § 172 daňového řádu.

2.2.1. Ručitelská výzva

Ručitel je povinen uhradit daňovým dlužníkem nezaplacenou daň. O této své povinnosti se dozvídá až prostřednictvím ručitelské výzvy od správce daně⁶².

⁵⁵ § 2029 odst. 1 OZ.

⁵⁶ § 2029 odst. 2 OZ.

⁵⁷ K celému odstavci RABAN, a další, Občanské právo hmotné. Relativní majetková práva., 2013.

⁵⁸ § 2036 OZ.

⁵⁹ § 2035 odst. 2 OZ.

⁶⁰ § 2039 odst. 1 OZ.

⁶¹ Viz § 2029 odst. 1 OZ.

⁶² Podle § 172 odst. 2 má sice ručitel právo vyžádat si od správce daně informace o aktuální výši nedoplatku, nicméně nelze předpokládat, že by daňové subjekty toto právo pravidelně uplatňovaly. Realistickou situací maximálně je využití tohoto práva v případě konkrétního podezření na riziko budoucího ručení u určitého dodavatele.

A právě neurčitost ručitelského závazku do doby vydání ručitelské výzvy byla základním stavebním kamenem odůvodnění nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 448/2000. V tomto svém nálezu ÚS konstatoval, že ručitelská výzva, přes své označení, je rozhodnutím ve smyslu § 32 ZSDP. To znamená, že ručitelská výzva vydaná do konce roku 2010 musí splňovat náležitosti pro rozhodnutí stanovené ZSDP a výzva vydaná od r. 2011 náležitosti stanovené v § 102 daňového řádu.

Právní jistota, kterou vytvořil ÚS, že ručitelská výzva je rozhodnutím, má dopady nejen v rámci samotného daňového řádu, ale i v případě procesního postupu navazujícího na doručení ručitelské výzvy. Díky nálezu ÚS je tak zřejmé, že zákonnost ručitelské výzvy může být zpochybněna nejen odvoláním daňového subjektu, ale také žalobou podle § 65 soudního řádu správního⁶³. V případě, že následně soud ručitelskou výzvu zruší, má ručitel nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou (dále též „ČNB“) zvýšené o 14 procentních bodů⁶⁴ (pochopitelně v případě, že ručitel výzvě vyhověl a zaplatil požadovanou částku).

2.2.2. Prekluze

Prekluzivní lhůta pro stanovení povinnosti ručiteli prostřednictvím ručitelské výzvy není v daňovém řádu speciálně upravena, ostatně stejně tomu tak bylo i v ZSDP. Problematiku nejednoznačnosti prekluzivní lhůty tak nakonec musel vyřešit až rozšířený senát NSS svým usnesením č. j. 9 Afs 58/2007-96, ve kterém bylo řešeno ručení za celní dluh. NSS uvedené usnesení výslovně rozšířil i na oblast daní prostřednictvím rozsudku č. j. 1 Afs 52/2008-60⁶⁵.

Rozšířený senát NSS ve svém usnesení konstatoval, že postavení ručitele musí být předvídatelné a ručitel musí za každé situace požívat ochrany právní jistoty. Z těchto důvodů je zřejmé, že i pro ručitele, stejně jako pro dlužníka, musí být pevně stanovena propadná lhůta pro stanovení právní povinnosti. Pokud by tomu tak nebylo, ručitelé by nemohli racionálně plánovat své ekonomické kroky. Na základě akcesorické a subsidiární povahy ručení je dále zřejmé, že postavení dlužníka a ručitele je odlišné, proto každému subjektu musí být dán samostatný

⁶³ Zákon č. 150/2002 Sb.

⁶⁴ § 254 DŘ.

⁶⁵ Judikaturu založenou na ZSDP lze v těchto případech principiálně užít i na účinný daňový řád s ohledem na prakticky shodnou materiální podstatu prekluze.

právní prostor. Jinými slovy u dlužníka a ručitele musí být samostatně, odděleně, sledována prekluzivní lhůta napřed pro vyměření cla, posléze pro placení cla.

Obecná lhůta pro vyměření cla se tak aplikuje i vůči ručiteli⁶⁶. NSS v tomto případě konstatoval, že se musí pro případ ručení užívat prekluzivní lhůta pro vyměřovací fázi celního řízení, jelikož ručitelskou výzvou je efektivně vyměřena povinnost úhrady cla za jiný subjekt. Z materiálního hlediska výkladu je tak nerozhodné, zda k vyměření cla dojde prostřednictvím „platebního výměru“, „výzvy k zaplacení“ nebo „rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka“. Z výše uvedeného dále jednoznačně vyplývá, že délky lhůt mohou být pro dlužníka i pro ručitele odlišné, záleží to zejména na aktivitě správce daně.

NSS výše zmíněným rozsudkem č. j. 1 Afs 52/2008-60 dále převzal usnesení rozšířeného senátu a konkrétně specifikoval náležitosti prekluzivní lhůty pro daňového ručitele. NSS ve svém rozhodnutí vycházel ještě z úpravy ZSDP a rozhodl, že pro daňové ručení musí být uplatněna propadná lhůta tří let od konce roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání⁶⁷. Uvedená propadná lhůta byla specifická pro projednávaný případ (dle zákona č. 357/1992 Sb.), pro případy bez zvláštní právní úpravy by se v dané době postupovalo podle § 47 ZDSP⁶⁸ a dnes by se postupovalo podle účinného daňového řádu, konkrétně § 148 a § 136, pokud by neexistoval *lex specialis*.

V případě DPH by se tedy jednalo o lhůtu 3 roky ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení⁶⁹ a lhůta pro podání řádného daňového přiznání k DPH uplývá vždy 26. dne po skončení zdaňovacího období⁷⁰. Určitá nejistota pro uplatnění prekluzivní lhůty může vyplývat z možnosti změny zdaňovacího období na kalendářní čtvrtletí⁷¹. Nicméně Autor se domnívá, že pro účely stanovení prekluzivní lhůty pro účely ručitelské výzvy se musí vycházet ze základního měsíčního zdaňovacího období pro DPH⁷². Tomu je tak proto, že rozhodnutí NSS vychází z principu zajištění právní jistoty potenciálního celního/daňového ručitele, a zdaňovací období nastavené jako kalendářní čtvrtletí je specifickou možností plátce daně učiněnou tzv. systémem opt-in. Jelikož

⁶⁶ Za stejných zákonných podmínek jako u dlužníka, avšak pro dlužníka a ručitele samostatně, odděleně. Viz předchozí text.

⁶⁷ § 22 zákona č. 357/1992 Sb., účinný ke dni rozhodnutí.

⁶⁸ Lhůty pro vyměření.

⁶⁹ § 148 odst. 1 DŘ.

⁷⁰ § 136 odst. 4 DŘ.

⁷¹ § 99a ZDPH.

⁷² § 99 ZDPH.

skutečnost změny zdaňovacího období není pro obchodní partnery plátce daně nijak veřejně zjištělná, nelze ji zohledňovat pro stavení propadné lhůty pro účely ručitelské výzvy.

Dalším důležitým aspektem výše uvedených rozhodnutí NSS bylo konstatování další klíčové podmínky pro platnost ručitelské výzvy, kdy výzva musí být ručiteli v dané propadné lhůtě nejen doručena, ale především musí nabýt právní moci⁷³. ZSDP zároveň v dané době neobsahoval žádnou možnost prodloužení dané lhůty, která by byla relevantní pro ručení⁷⁴. Daňový řád však v porovnání s ZSDP obsahuje zásadní změnu. V § 148 odst. 2 daňového řádu je vyjmenováno celkem pět skutečností, jejichž nastáním v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok. Takové prodloužení může proběhnout i opakovaně⁷⁵. Podle důvodové zprávy k daňovému řádu taková konstrukce „*umožní jak řádný výkon správy daní, tak i využití všech prostředků ochrany práv daňových subjektů*“. Obecně lze s tímto ratio souhlasit, nicméně právní úprava je relativně jednoduše zneužitelná finančními orgány.

Jedno z nejvíce nápadných zneužití uvedené právní úpravy řešil i NSS⁷⁶, kdy správce daně 13 dní před koncem prekluzivní lhůty vydal výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení, kterou správce daně odůvodnil toliko obecně pouze „vyhledávací činností“. NSS tak judikoval, že úkony správce daně, jejichž hlavním cílem je zachování lhůty pro doměření daně, jsou neplatné.

Nejvýznamnější ze skutečností prodlužující prekluzivní lhůtu pro stanovení daně je „oznámení rozhodnutí o stanovení daně“. Důležité je mít stále na paměti, že se nejedná o stanovení daně u dlužníka, jelikož takový procesní úkon nijak neovlivní prekluzivní lhůtu pro vydání ručitelské výzvy. V souladu s výše uvedeným rozhodnutím NSS č. j. 9 Afs 58/2007-96, lze z materiálního hlediska oznámením rozhodnutí o stanovení daně rozumět i doručení výzvy k plnění ručiteli. Správci daně tak stačí v základní tříleté propadné lhůtě ručiteli doručit ručitelskou výzvu a bez ohledu na zbývající čas do uplynutí dosavadní lhůty

⁷³ Ke stejnému závěru dospěl NSS i ve svém rozsudku č. j. 5 Afs 42/2004-61. V odůvodnění NSS zejména shrnul, že v případě, že by tomu bylo naopak a stačilo by v prekluzivní lhůtě pouze doručit nepravomocné rozhodnutí, mohla by být prekluzivní lhůta následně nečinností odvolacího orgánu i účelově prodlužována, což by bylo v rozporu se čl. 38 odst. 2 LZPS (projednání věci bez zbytečných průtahů).

⁷⁴ § 47 ZSDP.

⁷⁵ Nejvyšší správní soud, 2 Afs 22/2016-43.

⁷⁶ Nejvyšší správní soud, 4 Afs 54/2015-21.

(pokud se nejedná o účelovou výzvu) tak bude mít správce daně k dispozici minimálně jeden rok, aby mohla ručitelská výzva nabýt právní moci.

2.2.3. Akcesorita a subsidiarita ručení

Akcesorická a subsidiární povaha daňového ručení vychází z obecných zásad institutu ručení a příliš se od nich neliší. Samotná akcesorická povaha daňového ručení dokonce ani není v daňovém řádu výslovně uvedena, nicméně vzhledem k principu jednotnosti právního řádu má pochopitelně i daňové ručení akcesorický charakter k neuhrazené daňové povinnosti dlužníka.

Výjimku ze zásady akcesority obsahuje § 171 odst. 2 daňového řádu, který výslovně stanoví, že zánik daňového dlužníka bez právního nástupce nemá vliv na povinnosti ručitele. V soukromém právu je úprava obsažena v § 2026 odst. 2 občanského zákoníku, který staví i to, že ručení nezaniká pro zánik právnické osoby, která je dlužníkem. Rozdíl ve formulaci je ve skutečnosti, že daňový řád nad rámec občanského zákoníku specifikuje vyloučení akcesority u zemřelých fyzických osob, které zemřou bez právního nástupce. V případě, že dědictví je dostatečné hodnoty, ručitel nebude vyzván k plnění, jelikož dědictví osob bez právního nástupce připadne státu (odúmrť⁷⁷) a daňový dluh tak zanikne splnutím⁷⁸. V horším postavení se ocitne ručitel v případě, že dědictví není dostatečné hodnoty k uhrazení daňové pohledávky.

Subsidiarita daňového ručení je stanovena dokonce přísněji než v případě soukromoprávního ručení. Kromě samotného neuhrazení dlužné daně, § 171 odst. 3 daňového řádu stanovuje další dvě navazující podmínky: dlužník musí být o úhradu dluhu bezvýsledně upomenut a zároveň nedoplatek nebyl uhrazen ani prostřednictvím daňové exekuce. Podmínka neúspěšné daňové exekuce nemusí být splněna v případě, že je zřejmé, že by vymáhání bylo prokazatelně bezvýsledné. Zároveň uvedené ustanovení obsahuje obecnou výjimku z uvedeného subsidiárního postupu v případě zahájení insolvenčního řízení, kdy lze ručitelkou výzvu vydat bez dalšího, viz níže.

Uvedené podmínky pro uplatnění daňového ručení jsou projevem ochrany veřejných subjektivních práv daňového ručitele, proto jejich splnění je nezbytné posuzovat právě s ohledem na chráněná práva ručitele. Po ručiteli tak je možné

⁷⁷ § 1634 OZ.

⁷⁸ Správce daně vykonává veřejnou správu v přenesené působnosti, kdy nositelem veřejné správy je stát, je tak zřejmé, že věřitelem daňových pohledávek je stát.

žádat úhradu jen takové části nezaplacené daně, která nebyla úspěšně vymožena. NSS⁷⁹ k tomu uvedl, že nelze akceptovat takový zjednodušující postup, kdy správce daně konstatuje, že je zřejmé, že daňový dluh nebude v plné výši na dlužníkovi vymoženo, proto uplatní institut daňového ručení. Podle rozhodnutí NSS však má správce daně „*aktivně zjišťovat majetkovou situaci dlužníka a pokusit se po dlužníkovi vymoci daňový nedoplatek, byť i jen v částečné výši*“. V uvedeném konkrétním případě tak správce daně pochybil, pokud si při nespolupráci dlužníka nezjednal přístup do dlužníkem obývaného bytu, aby prověřil, jestli není možné daňový dluh alespoň částečně vymoci přímo na dlužníkovi.

Obecný imperativ subsidiarity u daňového ručení však na druhou stranu nelze vykládat neomezeným způsobem. NSS⁸⁰ především konstatoval, že uplatnění principu subsidiarity rozhodně neznamená, že by existovala naprostá jistota o tom, že by vymáhání na dlužníkovi bylo bezvýsledné. Naopak správce daně má volit jen takové kroky, které jsou „*rozumné a přiměřené povaze daňově-právního vztahu*“⁸¹. V dané konkrétní věci soud rozhodl, že vágní argumentace ručitele, že by někde v zahraničí v Evropě měl mít dlužník majetek, ze kterého by mohl správce daně svou daňovou pohledávku uspokojit, není překážkou pro zákonnost ručitelské výzvy.

Vztah k insolvenčnímu řízení

Daňový řád stanoví, že správce daně může ručitelskou výzvu vydat i po zahájení insolvenčního řízení. V takovém případě není rozhodné, zda správce daně daňovou pohledávku do insolvenčního řízení přihlásil, nebo nepřihlásil, jelikož přihláškou pohledávky není jeho právo požadovat plnění od ručitele nijak dotčeno⁸².

Již samotným zahájením insolvenčního řízení je v obecné rovině splněna podmínka bezvýslednosti vymáhání na dlužníku, jelikož správce daně v souladu s § 109 odst. 1 písm. c) insolvenčního zákona vůbec nemůže provést daňovou exekuci, nemůže tedy po dlužníkovi dlužnou daň vymáhat⁸³. Jediným prostředkem pro uspokojení daňové pohledávky z prostředků dlužníka po zahájení

⁷⁹ Nejvyšší správní soud, 1 Afs 3/2014-31.

⁸⁰ Nejvyšší správní soud, 10 Afs 10/2015-46.

⁸¹ Tamtéž, bod 21.

⁸² § 182 odst. 2 insolvenčního zákona.

⁸³ Nejvyšší správní soud, 1 Afs 22/2010-44.

insolvenčního řízení je přihlášení pohledávky do insolvenčního řízení, k čemuž však pro uplatnění ručení není správce daně ze zákona povinen⁸⁴.

2.2.4. Procesní postavení ručitele

Do doručení ručiteléské výzvy má ručitel vůči správci daně právo pouze na poskytnutí informace o výši nedoplatku, za který ručí⁸⁵. Doručením ručiteléské výzvy se však procesní postavení ručitele mění zásadním způsobem. Předně ručitel získává procesní postavení jako daňový subjekt při placení daní. Ručitel tak má právo mimo jiné žádat o povolení posečkání daně⁸⁶ nebo uplatnit námitky proti úkonu správce daně při placení daní⁸⁷. Dále ručitel výslovně může nahlížet do spisu primárního dlužníka ohledně nedoplatku, za který ručí, avšak jen v rozsahu nezbytném pro uplatnění jeho procesních práv⁸⁸. Ručitel též může zprostit správce daně nebo jinou osobu zúčastněnou na správě daní mlčenlivosti ohledně údajů, které se ho týkají⁸⁹.

Oproti soukromoprávnímu ručení daňový ručitel může, ale nemusí ručit za příslušenství pohledávky, záleží na právní úpravě obsažené v lex specialis⁹⁰. Tato univerzální použitelnost daňového ručení je zajištěna použitím termínu „nedoplatek v § 171 odst. 1 daňového řádu. Nedoplatkem je totiž částka daně, která není uhrazena, a uplynul den splatnosti této daně a rovněž neuhrazené příslušenství této daně⁹¹. Příslušenstvím se přitom rozumí úroky, penále, pokuty a náklady řízení⁹². Uvedené závěry potvrdil NSS ve svém rozhodnutí č. j. 4 Afs 265/2018-50⁹³.

⁸⁴ KOBÍK, Daňový proces: judikatura k problémovým situacím, 2016, str. 453. Povinnost správce daně přihlásit daňovou pohledávku do insolvenčního řízení v případě možnosti využití úhrady dlužné daně od daňového ručitele není správci daně stanovena ex lege, nicméně v souladu se základním účelem právní úpravy § 1 odst. 2 DŘ má správce daně dbát na správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. To zahrnuje též úhradu daně prioritně od primárního daňového dlužníka a teprve sekundárně od ručitele. Nehledě na to, že i z pohledu fiskálního zájmu státu by správce daně měl daňovou pohledávku přihlásit, jelikož i vymáhání úhrady od ručitele nemusí být 100% úspěšné.

⁸⁵ § 172 odst. 2 DŘ.

⁸⁶ § 155 DŘ.

⁸⁷ § 159 DŘ.

⁸⁸ § 172 odst. 2 DŘ.

⁸⁹ § 172 odst. 1 DŘ.

⁹⁰ DZ k zákonu č. 280/2009 Sb., § 171.

⁹¹ § 153 odst. 1 DŘ.

⁹² § 2 odst. 5 DŘ.

⁹³ Dle Autora je otázkou ústavní konformita takové právní úpravy s ohledem na skutečnosti, že daňový ručitel, který ručí i za úhradu příslušenství daně, se dozví o svém dluhu až právě na základě doručené ručiteléské výzvy, a přitom každým dnem neuhrazení se navyšuje částka k úhradě s ohledem na úroky z prodlení. Nicméně s ohledem na zaměření této práce a s ohledem na

Ať už ručitel ručí za zaplacení pouze samotné daně, nebo včetně příslušenství, nevzniká ručiteli samostatný úrok z prodlení, stejně tak nevzniká ručiteli samostatný úrok z posečkané částky v případě povolení posečkání ručiteli⁹⁴. I bez případných sankčních úroků však ručitel stále může čelit daňové exekuci z důvodu prodlení splnění stanovené povinnosti⁹⁵. Zároveň v případě ručení i za příslušenství nezaplacené daně se o úroky z prodlení zvyšuje celková částka nedoplatku, za jehož zaplacení ručitel ručí.

Opravné prostředky

Ručitel má právo využití všech opravných prostředků uvedených v § 108 daňového řádu⁹⁶. Proti ručitelské výzvě tedy může uplatnit odvolání, podat návrh na povolení obnovy řízení nebo může podat návrh na nařízení obnovy řízení nebo přezkoumání rozhodnutí. Dále může ručitel žádat o prominutí až 100% výše stanovené daně podle § 259 daňového řádu.

V případě užití řádného opravného prostředku, odvolání, není ručitel nijak omezen v možných odvolacích důvodech⁹⁷. Ručitel tak může rozporovat nejen správnost výše částky stanovené v ručitelské výzvě a další okolnosti vydání ručitelské výzvy⁹⁸, ale může zpochybnit i správnost výše daně stanovené primárnímu dlužníkovi. Ručitel není ani nijak omezen ve volbě důkazních prostředků⁹⁹. Včas podané odvolání má odkladný účinek¹⁰⁰, ručitel tak zatím není nucen plnit a zároveň správce daně je omezen propadnou lhůtou *sui generis* i ve vztahu k ručiteli¹⁰¹, viz kapitola 2.2.2. Prekluze.

V rámci rozhodnutí o odvolání, případně v rámci rozhodnutí, které zakončuje přezkumné řízení, může finanční orgán rozhodnout o snížení nedoplatku, který je po ručiteli žádán k úhradě. Pokud však již nelze změnit výši

skutečnost, že v případě ručení podle ZDPH neručí ručitel za úhradu příslušenství daně, ponechá Autor tuto otázku bez dalšího komentáře.

⁹⁴ § 172 odst. 4 DŘ.

⁹⁵ Dle DZ k zákonu č. 280/2009 Sb., § 172, je otázkou, zda smyslem právní úpravy ručení v DŘ nemělo být vyloučení úhrady úroků z prodlení, které „nabíhají“ od doby vydání ručitelské výzvy. Nicméně pro tento výklad nelze nalézt přímou oporu v přijatém zákoně.

⁹⁶ § 172 odst. 2 DŘ.

⁹⁷ Omezení odvolacích důvodů obsahoval ZSDP, Ústavní soud však prvotní právní úpravu v ZSDP posoudil jako protiústavní viz kapitola 2.1.1. Vztah k veřejnoprávnímu ručení.

⁹⁸ Dle názoru Autora tak ručitel může namítat nezákonnost rozhodnutí, kterým byl dlužník označen za nespolehlivého plátce podle § 106a ZDPH.

⁹⁹ Vyjma obecné výjimky získání důkazních prostředků v rozporu s právním řádem.

¹⁰⁰ § 171 odst. 4 DŘ.

¹⁰¹ Prekluzivní lhůta ve vztahu k ručiteli vychází z právní úpravy lhůty pro stanovení daně.

stanovené daně vůči dlužníku z důvodu uplynutí propadné lhůty, tak finanční orgán rozhodne o snížení nedoplatku jen vůči ručiteli¹⁰².

2.2.5. Nárok ručitele při plnění za dlužníka

Nárok ručitele na náhradu toho, co plnil správci daně za dlužníka na základě daňové ručitelské výzvy, není nijak veřejným právem upraven, proto, s ohledem na jednotnost právního řádu¹⁰³, je nutné ustanovení práva soukromého zasadit do kontextu institutu upravenému právem veřejným. Ručitel při uplatnění svého nároku na plnění vychází ze základu a výše za dlužníka uhrazeného nedoplatku, které mu vydá správce daně¹⁰⁴.

Zásadním soudním rozhodnutím pro zkoumanou právní otázku se stal rozsudek velkého senátu Nejvyššího soudu České republiky (dále též „NS“) č. j. 31 Cdo 1693/2008. V uvedeném rozsudku NS posuzoval právní povahu pohledávky ručitele za zaplacenou daň z převodu nemovitostí vůči dlužníku uvedené daně. NS předně konstatoval, že „není pochyb o tom, že vztah ručitele za daň, který daň uhradil, k poplatníku daně je vztahem soukromoprávním, v jehož rámci již předpisy práva veřejného... aplikovatelné nejsou.“¹⁰⁵ Z uvedené citace je zřejmé, že velký senát NS neposuzoval jen samotnou daň z převodu nemovitostí v daném konkrétním případě, ale ručení za jakoukoli daň v obecné rovině. Z daného rozsudku tak lze obecně vycházet i dnes, i když se změnil daňový procesní předpis a došlo k rozsáhlé rekodifikace soukromého práva.

Z uvedeného dále vyplývá, že pokud ručitel zaplatí neuhrazenou daň za dlužníka, vzniká ručiteli nárok na plnění podle soukromého práva. Takový nárok tedy nezávisí na právu veřejném. I s ohledem na ustanovení současného občanského zákoníku v § 1 odst. 1, které zní: „Uplatňování soukromého práva je nezávislé na uplatňování práva veřejného“, je pro uvedenou problematiku zcela postačující soukromoprávní úprava, konkrétně občanský zákoník.

Pro současnou praxi by mohl mít rozsudek dopad i z pohledu uplatnění konkrétního zákonného ustanovení, dle kterého se má nárok ručitele posuzovat, nicméně NS se dopustil zásadní logické chyby ve svém uvažování. Soudy nižších stupňů v uvedeném sporu posoudily nárok ručitele podle § 550 zákona

¹⁰² § 171 odst. 5 DŘ. Primárnímu dlužníku však i v daném případě zůstává zachována možnost využití obnovy řízení podle § 117 až § 120 DŘ, pokud jsou splněny podmínky pro zahájení řízení.

¹⁰³ Viz kapitola 2.1.1. Vztah k veřejnoprávnímu ručení.

¹⁰⁴ § 172 odst. 5 DŘ.

¹⁰⁵ Odůvodnění k bodu 1).

č. 40/1964 Sb. ve znění účinném k 10. 9. 2003¹⁰⁶, nicméně NS uvedený postup ve svém odůvodnění doslova „odbyl“ jednou větou, že soudy ani zákon č. 40/1964 Sb. neposkytují žádný podklad pro uvedenou úvahu. NS ani neprovedl žádnou další vlastní úvahu, nijak se tak ani nevyjádřil k tomu, že ustanovení § 550 uvedeného zákona výslovně upravuje problematiku ručení v rámci části osmé hlavy první oddílu pátého Zajištění závazků.

Naproti tomu NS rozvinul vlastní logickou konstrukci, dle které je nárok ručitele „*regresním nárokem svého druhu, který je nutno posuzovat analogicky podle ustanovení § 454 a § 458 obč. zák., o bezdůvodném obohacení.*“¹⁰⁷. NS na základě svých starších rozsudků a stanovisek podřadil případ pohledávky daňového ručitele za dlužníkem pod případy „prospěchu toho, za něhož bylo jiným plněno, co po právu měl plnit sám“¹⁰⁸. V uvedených případech NS dospěl k názoru, že nárok osoby, která plnila, má být posuzován podle právní úpravy o bezdůvodném obohacení. NS však již nediferencuje, že oproti obecným případům, kdy třetí osoba má povinnost plnit za primárního dlužníka, zákon č. 40/1964 Sb., obsahoval specifickou právní úpravu pro případy ručení.

Posouzení Autora

Oproti předchozí právní úpravě současný občanský zákoník neobsahuje speciální ustanovení pro případy ručení, které by upravovalo nárok ručitele při úhradě za primárního dlužníka. Je tak nezbytné vycházet z obecné právní úpravy. Možným se jeví aplikování ustanovení o plnění bez souhlasu dlužníka¹⁰⁹, jelikož při plnění ručitele za dlužníka není třeba souhlasu dlužníka¹¹⁰. Uvedené ustanovení pro dané případy umožňuje uplatnit institut personální subrogace, viz kapitola 2.1. Soukromoprávní povaha ručení.

Takový přístup, který je platným pro soukromoprávní ručení, však zásadně nelze aprobovat i pro ručení daňové. Je nemyslitelné, aby ručitel vstoupil do práv správce daně, tj. orgánu veřejné moci. Správce daně má k efektivnímu výběru

¹⁰⁶ „Ručitel, který dluh splnil, je oprávněn požadovat na dlužníkovi náhradu za plnění poskytnuté věřiteli.“

¹⁰⁷ Právní věta rozsudku. Zvýraznění přidáno Autorem. „Obč. zák.“ znamená zákon č. 40/1964 Sb. ve znění účinném k 10. 9. 2003.

¹⁰⁸ NS konkrétně odkázal na tři případy. 1) Prodávající automobilu neposkytl dostatečnou součinnost kupujícímu, který musel sám zaplatit prodávajícím neuhrazené povinné pojištění. 2) Směnečný dlužník ze zajišťovací směňky vlastní plnil na základě směňky neuhrazený dluh dlužníka. 3) Zástavní dlužník plnil zástavnímu věřiteli dlužníkem neuhrazený splatný dluh.

¹⁰⁹ § 1937 odst. 2 OZ.

¹¹⁰ § 1937 odst. 1 OZ.

daní, tj. k daňovým pohledávkám, k dispozici speciální instrumenty, které nejsou, a principiálně ani nemohou být, dostupné soukromoprávním subjektům. Není tedy možné, aby soukromoprávní subjekt například nabyt pohledávku včetně zajištění zajišťovacím příkazem nebo soudním zástavním právem. Stejně absurdním se jeví nabytí pohledávky, která je vymáhána prostřednictvím daňové exekuce¹¹¹.

Po vyloučení užití úpravy plnění bez souhlasu dlužníka se Autor domnívá, že jedinou zbylou možností je aplikování obecné úpravy bezdůvodného obohacení obsažené v § 2991 a násl. občanského zákoníku. Základní podmínka bezdůvodného obohacení je splněna, jelikož v rámci daňového ručení se daňový dlužník splněním svých povinností obohatil bez spravedlivého důvodu na daňovém ručiteli. Ostatně i § 2991 odst. 2 stanovuje, že se bezdůvodně obohatí mimo jiné ten, za kterého bylo plněno, co měl po právu plnit sám. Zásadním rozdílem proti Autorem vyloučenému užití postupu dle § 1937 občanského zákoníku je zánik daňového závazku dlužníka splněním, byť třetí osobou, a vznik nového závazku z titulu bezdůvodného obohacení jako regresního nároku ručitele. Na ručitele tak nejsou převedena práva spojená s pohledávkou za dlužníkem, a to ani její zajištění.

Přihlášení pohledávky správce daně do insolvenčního řízení

V případě, že je dlužník v úpadku a je zahájeno insolvenční řízení, je pro možnost uplatnění daňového ručení pro správce daně nerozhodné, zda daňovou pohledávku do insolvenčního řízení přihlásí, nebo ne. O zásadní skutečnost se však může jednat pro daňového ručitele.

Pokud správce daně pohledávku za dlužníkem nepřihlásí do insolvenčního řízení, tak jedinou možností, jak daňový ručitel bude moci v rámci insolvenčního řízení pro futuro požadovat uspokojení své pohledávky vzniklé plněním za dlužníka, je přihlášení podmíněné pohledávky do insolvenčního řízení¹¹². Pochopitelně klíčovou praktickou otázkou pro ručitele v takové situaci bude, zda vůbec bude vědět, že je daňovým ručitelem, jelikož vydání ručitelské výzvy nemusí korespondovat s možností včasného přihlášení pohledávek do insolvenčního řízení.

¹¹¹ De lege ferenda by bylo možné problematiku řešit přijetím nové úpravy pro daňové ručení přímo do daňového řádu, která by umožnila personální subrogaci ve speciálním režimu.

¹¹² § 183 odst. 3 insolvenčního zákona.

Pokud správce daně však pohledávku za dlužníkem do insolvenčního řízení přihlásí, tak se ručitel, v případě budoucího plnění za dlužníka, může, i bez přihlášení své podmíněné pohledávky, domáhat uspokojení své pohledávky za dlužníkem místo správce daně. Za účelem ochrany subjektivních práv ručitelů by měla být pro správce daně stanovena zákonná povinnost přihlášení daňové pohledávky do insolvenčního řízení.

3. Ručení za nezaplacenou DPH

Ručení za nezaplacenou daň z přidané hodnoty¹¹³ v České republice vychází z právního zakotvení tohoto institutu v evropském právu¹¹⁴. Závaznost evropského práva pro český právní řád nastala k 1. 5. 2004, kdy Česká republika oficiálně vstoupila do Evropské unie. Ke stejnému datu nabyl účinnosti i ZDPH, který hned ve svém § 1 odkazuje na prameny evropského práva.

Takovým pramenem byla Šestá směrnice Rady¹¹⁵ ze 70. let 20. století (dále též „Šestá směrnice“), která komplexně upravovala jednotný systém daně z přidané hodnoty. Šestá směrnice navazovala na První směrnici Rady¹¹⁶, která byla velmi strohá a nedá se tak v její souvislosti ani zdaleka mluvit o komplexní úpravě. V současnosti účinný ZDPH navazuje na Směrnici o DPH z roku 2006. Přestože Směrnice o DPH vytváří společný systém DPH napříč EU, tak se jedná pouze o tzv. provizorní systém DPH. Definitivní systém DPH¹¹⁷ je však stále momentálně v nedohlednu.

3.1. Ručení za DPH podle evropského práva

Institut ručení za DPH nebyl součástí původní Šesté směrnice, byl zaveden až dodatečně, a to prostřednictvím směrnice Rady 2000/65/ES, kterou se v říjnu roku 2000 Šestá směrnice novelizovala. V rámci novely byl přidán nový článek 28g¹¹⁸, který nahradil článek 21, a který ve svém 3. odstavci stanovuje, že členské státy mohou stanovit, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než daňový dlužník, tj. osoba povinná odvádět daň z přidané hodnoty. Na novelizovanou Šestou směrnicí následně v roce 2006 navázala Směrnice o DPH,

¹¹³ Zkráceně v této práci používáno i označení „ručení za DPH“, tj. s chybějícím přídavným jménem „nezaplacenou“, nicméně jedná se stále o též právní institut.

¹¹⁴ Označení „evropské právo“ je používáno pro právo EU, dříve též označováno jako komunitární právo.

¹¹⁵ Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS).

¹¹⁶ První směrnice Rady 67/227/EHS.

¹¹⁷ Jako definitivní systém DPH je označován takový daňový systém, kdy dojde k dostatečné harmonizaci daňových systémů mezi jednotlivými členskými zeměmi EU, která umožní, aby byl u přeshraničních plnění aplikován princip země původu, tzn. že už by nedocházelo k osvobození při přeshraničním dodání zboží a aplikaci systému reverse charge na vstupu. Viz BÁRKOVÁ, Reverse charge - je to ještě DPH?, 2016.

¹¹⁸ Z legislativního pohledu je zajímavé, že původní článek 21 lze v konsolidovaném znění i po novelizaci nalézt na původním místě, i když byl plně nahrazen přidáním čl. 28g, což je jiný legislativní postup než v případě české novelizace a úplného znění českého právního předpisu.

kteřá zachovala stejný smysl i strohost této právní úpravy. I s ohledem na stručnost právní úpravy se objevila řada praktických výkladových nejasností. Reálné mantinely uplatnění institutu ručení tak nakonec stanovil SDEU prostřednictvím svých závazných rozsudků.

3.1.1. Směrnice o DPH

Článek 205 Směrnice o DPH dává členským státům zmocnění pro stanovení, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba běžně povinná daň odvést¹¹⁹. Článek 207 dále specifikuje, že pokud členské státy využijí práva podle čl. 20, přijmou opatření nezbytná k zajištění toho, aby osoby společně a nerozdílně odpovědné splnily povinnost odvodu daně.

Určité výkladové problémy způsobuje v čl. 205 užití slovní spojení „ručí společně a nerozdílně“. Autor uvedené slovní spojení považuje za nešťastný český překlad předlohy. Anglická verze směrnice čl. 205 obsahuje „the person liable for payment of VAT is to be held jointly and severally liable for payment of VAT“. Autor má za to, že vhodnějším překladem by bylo například „jiná osoba je společně a nerozdílně odpovědná za odvod daně“, jelikož v tomto smyslu právě vyznívá anglické slovní spojení „held liable“

Autor považuje užití slova „ručí“ a spojení „společně a nerozdílně“ za nešťastné z toho důvodu, že odkazují na dva sice podobné, avšak přesto rozdílné instituty: ručení a společná a nerozdílná odpovědnost. Základní rozdíl z pohledu věřitele je v tom, kdy se věřitel může domáhat splnění dluhu po splatnosti na osobě odlišné od dlužníka. V případě společné a nerozdílné odpovědnosti je tomu tak okamžitě, věřitel si po splatnosti pohledávky může vybrat kterýkoli subjekt, který je společně a nerozlučně zavázaný. Nicméně v případě ručení věřitel v obecné rovině musí napřed požadovat splnění po dlužníkovi a teprve v případě neúspěchu je oprávněn požadovat splnění dluhu po ručiteli¹²⁰.

Na rozdíl v těchto dvou institutech upozorňuje Sejkora¹²¹, který na základě jazykového výkladu dovozuje, že není zřejmé, zda česká právní úprava v § 108a a § 109 ZDPH obtojí sama o sobě nebo zda je ji nutné podrobit takovému

¹¹⁹ Členské státy tak mají možnost stanovit pro všechny případy odvodu DPH vyjma situace specifikované v čl. 201, tj. u dovozu.

¹²⁰ A daňové ručení má pro aplikaci ručení stanoveny přísnější podmínky než soukromoprávní ručení, viz 2.2.3. Akcesorita a subsidiarita ručení.

¹²¹ SEJKORA, Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie, 2017, str. 128 až 130.

eurokonformnímu výkladu, jehož dopadem by se již nejednalo o institut ručení, ale společnou a nerozdílnou odpovědnost *stricto sensu* za odvod daně. S uvedeným názorem však nelze souhlasit. Dle názoru Autora je nutné čl. 205 Směrnice o DPH vykládat takovým způsobem, že umožňuje zavedení nejen společné a nerozdílné odpovědnosti, ale také institutu ručení, jelikož institut ručení je obdobným institutem jako společná a nerozdílná odpovědnost a zároveň institut ručení zasahuje méně do práv jiné osoby než institut společné a nerozdílné odpovědnosti. Ostatně i Berger et al.¹²² uvádějí, že smysl čl. 205 naplňuje jak institut společné a nerozdílné odpovědnosti (dále též „solidární odpovědnost“), tak i institut ručení.

3.1.2. Judikatura SDEU

Prostřednictvím svých rozhodnutí SDEU konkrétněji stanovuje hranice, v rámci kterých se mohou členské státy, jejich finanční orgány nebo soudy, pohybovat při uplatnění čl. 205 Směrnice o DPH, resp. čl. 21 odst. 3 Šesté směrnice. Pro strohost právní úpravy v samotném čl. 205 základní otázkou bylo, které subjekty mohou být označeny jako odpovědné za odvod daně, pokud primární dlužník daň neuhradí. To znamená, jestli se může jednat o všechny subjekty v konkrétním postavení nebo jestli existují určité další podmínky pro uplatnění odpovědnosti.

Věc C-384/04¹²³

Rozsudek ve věci C-384/04¹²⁴ je nejvýznamnějším rozhodnutím SDEU v oblasti stanovení odpovědnosti třetí osoby za odvod daně primárního dlužníka. Základní principy, kterými je ovládáno evropské právo v dané problematice připomněl ve svém stanovisku generální advokát Poiares Maduro. Předně generální advokát konstatoval, že úprava daná Šestou směrnicí nedává finančním orgánům *carte blanche*, kdy by mohli stanovit odpovědnost za odvod DPH jakémukoli subjektu¹²⁵.

Generální advokát naopak připomněl, že finanční orgány a soudy jsou při provádění evropské legislativy povinny dodržovat základní právní zásady, kdy

¹²² BERGER, a další, Směrnice ES o dani z přidané hodnoty - praktický komentář, 2010, str. 551.

¹²³ TOMAN, Odepření nároku na odpočet DPH v důsledku účasti na podvodu, 2020, částečně převzato z části kapitoly 3.2.3. Ručení.

¹²⁴ Často zjednodušeně označované jako věc „Federation of Technological Industries“.

¹²⁵ Stanovisko generálního advokáta, bod 23.

v uvedeném případě jsou relevantní zejména zásady právní jistoty a proporcionality¹²⁶. Stejně rozhodl i SDEU¹²⁷. To znamená, že použití evropského práva musí být pro každý subjekt předvídatelné a zároveň jakákoli členskými státy přijatá právní úprava, a i všechny kroky finančních orgánů musí být přiměřené s ohledem na cíl, kterého mají dosáhnout, nesmějí tedy přesahovat rámec toho, co je za účelem dosažení cíle nezbytné. To znamená, že se musí hledat rovnováha mezi cílem ochrany rozpočtu prostřednictvím výběru DPH a zásahem do práv subjektů, které mají za odvod DPH odpovídat. Přijatá právní úprava nebo aplikovaná opatření zejména nesmí způsobit, aby běžné obchodování bylo nesmyslně složité.

Při zohlednění cíle právní úpravy společného systému DPH, a zejména zásady proporcionality, SDEU stanovil, 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... 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.“¹²⁸.

Na základě uvedeného závěru SDEU lze specifikovat podmínky nezbytné pro uplatnění solidární odpovědnosti:

- 1) osoba povinná k dani – nejedná se tedy o nepodnikatele;
- 2) osoba je příjemcem zboží nebo služby – to znamená, že není v pozici toho, kdo odpovídá za uhrazení vlastní daně na výstupu;
- 3) nezaplacená daň za jakékoli předchozí nebo následné dodání či služby v řetězci – bez chybějící daně je bezpředmětné řešit solidární odpovědnost, zároveň je naprosto nerozhodné, zda daň nezaplátil přímý dodavatel příjemce zboží nebo služby nebo zda daň nebyla zaplacená na začátku či na konci řetězce;
- 4) osoba věděla, nebo měla důvody se domnívat¹²⁹, že daň zůstane nezaplacena – uvedená podmínka vychází z úpravy odepření nároku na odpočet pro podvod, proto v takovém případě je osoba vina svou účastí

¹²⁶ Stanovisko generálního advokáta, body 23. až 25.

¹²⁷ Rozsudek, body 29. a 30.

¹²⁸ Shrnutí rozsudku.

¹²⁹ Viz kapitola 4.1. Obecné ručení v případě podvodu.

na transakci jako spolupachatel, proto může být odpovědná za neodvedení daně.

SDEU v uvedeném případě dále posuzoval, zda je možné vyslovení solidární odpovědnosti opřít o právní domněnky. SDEU dospěl k závěru, že je možné se opřít o právní domněnky, které se týkají skutečností, že dotčená osoba věděla nebo měla vědět, že daň zůstane nezaplacená. Nicméně zároveň upozornil na to, že v souladu se zásadou proporcionality je nezbytné dbát na to, aby se jednalo o vyvratitelné právní domněnky, jejichž vyvrácení důkazem o opaku nesmí být prakticky nemožné nebo nadměrně obtížné¹³⁰. Jinými slovy, vnitrostátní právní řád může obsahovat ustanovení právních domněnek pro aplikaci solidární odpovědnosti, které se týkají skutečností nasvědčujících podvodu, a přitom dotčený subjekt musí mít dostatečnou možnost prokázat irelevantnost takové podmínky pro nastalý podvod na DPH.

Posouzení, zda byly splněny všechny podmínky stanovené evropským právem včetně rozhodnutí SDEU, zejména zda dotčený subjekt věděl nebo vědět měl, že se účastní podvodu a zda případné využití právní domněnky vyhovují zásadě proporcionality a právní jistoty, je výhradně na vnitrostátní soudu¹³¹.

Další významná rozhodnutí SDEU

V rozsudku ve věci C-271/06 SDEU v jiné, avšak přenositelné, situaci posuzoval odpovědnost dodavatele, kterému vnitrostátní právní řád stanovil veškerou odpovědnost za zaplacení DPH za jeho kupující. Odběratelé však jednali podvodně a předávali dodavateli zfalšované dokumenty. Finanční orgány požadovali vrácení DPH výhradně po dodavateli v souladu s platnou vnitrostátní právní úpravou. SDEU však rozhodl, že systém, který přenáší veškerou odpovědnost na jeden subjekt, který nemůže ovlivnit jednání druhého subjektu, bez ohledu na to, zda se ten podílel na podvodu či nikoli, je v rozporu s evropským právem. Uvedený závěr je přenositelný i na případy stanovení solidární odpovědnosti bez zkoumání zavinění.

V dalším rozsudku ve věci C-499/10 SDEU taktéž posuzoval stanovení odpovědnosti za úhradu daně bez zkoumání zavinění, avšak z jiného pohledu. V uvedeném případě belgická společnost poskytovala službu skladování ropy. Na základě belgického zákona o DPH je skladovatel ropy odpovědný za zaplacení

¹³⁰ Shrnutí rozsudku.

¹³¹ Rozsudek, bod 34.

daně společně s daňovým dlužníkem. Zásadní nedostatek v uvedené vnitrostátní právní úpravě SDEU shledal v nevyvratitelnosti konstrukce odpovědnosti třetí osoby, což je jednoznačně neslučitelné se zásadou proporcionality¹³².

SDEU dále v uvedeném rozsudku posuzoval, zda je v souladu s evropským právem požadovat po osobě jiné, než je daňový dlužník, aby zajistila, že její činnost ji nepovede k účasti na daňovém podvodu, a to prostřednictvím přijetí všech opatření, které po ní mohou být rozumně požadována. Takový požadavek není v rozporu s evropským právem, naopak, pokud osoba jednala s vynaložením veškeré odborné péče v dobré víře, že přijala všechna opatření, která po ní mohla být rozumně požadována, aby její účast na podvodu byla vyloučena, tak takové jednání osoby je skutečností, která musí být zohledněna při rozhodování o uplatnění solidární odpovědnosti s daňovým dlužníkem¹³³.

Nevyvratitelnost právní domněnky byla rozhodujícím bodem též v rozsudku SDEU ve věci C-101/16. Rumunská právní úprava obsahovala ustanovení, na základě kterého mohly finanční orgány prohlásit plátce daně za neaktivní mj. v případě nepodávání daňových přiznání po dobu minimálně půl roku. Neaktivní plátců automaticky bez dalšího ztráceli nárok na odpočet DPH, zároveň o nárok na odpočet DPH byli připraveni též odběratelé neaktivních plátců.

SDEU sice uznal, že nepodávání daňových přiznání lze považovat za nepřímý důkaz o daňovém úniku, nicméně rozhodně se nejedná o nevyvratitelné prokázání podvodu na DPH, proto nelze akceptovat konstrukci právní domněnky jako nevyvratitelné. Zároveň odběratel od neaktivních plátců nemohl ani prokázat, že by DPH byla neaktivním plátcem skutečně odvedena do státního rozpočtu, což je neslučitelné s evropským právem¹³⁴. Přestože uvedený rozsudek neřeší přímo problematiku solidární odpovědnosti za daňového dlužníka, závěry SDEU jsou i na tuto problematiku přenositelné, jelikož rozsudek opětovně zdůrazňuje, jaká konstrukce právních domněnek je obecně slučitelná s evropským právem.

¹³² Rozsudek, bod 24.

¹³³ Rozsudek, body 25. a 26.

¹³⁴ Rozsudek, bod 57.

3.2. Ručení podle zákona o dani z přidané hodnoty¹³⁵

Institut ručení příjemce zdanitelného plnění byl do ZDPH, konkrétně vložení § 109, přidán zákonem č. 47/2011 Sb. s účinností k 1. 4. 2011. Dle důvodové zprávy (dále též „DZ“) k tomuto zákonu se jedná o další nástroj v boji proti daňovým únikům¹³⁶, jehož zavedení do českého právního řádu bylo umožněno čl. 205 Směrnice o DPH. V rámci § 109 bylo zavedeno ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň v souvislosti s podvodným jednáním poskytovatele daného plnění (odst. 1), viz kapitola 4.1. Obecné ručení .

Zároveň bylo zakotveno ručení v případě, že byla úplata za zdanitelné plnění zcela zjevně odchylná od ceny obvyklé (odst. 2), viz kapitola 4.2. Neobvyklá cena. V rámci zákona č. 47/2011 Sb. byl také vložen § 109a, zvláštní způsob zajištění daně, který umožňuje příjemci zdanitelného plnění uhradit DPH z daného plnění za poskytovatele tohoto plnění přímo jeho správci daně, viz kapitola 3.4. Zvláštní způsob zajištění daně.

S účinností od 1. 1. 2012 byla do § 109 zákonem č. 370/2011 Sb. vložena další skutková podstata pro aplikaci ručení, kdy příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň i v případě, že zaplatí za toto plnění zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko, viz kapitola 4.3. Platba na zahraniční účet.

Nejrozsáhlejší novelizace § 109 a souvisejících ustanovení nabyla účinnosti k 1. 1. 2013 a byla provedena prostřednictvím zákona č. 502/2012 Sb. Bylo přidáno ručení příjemce zdanitelného plnění v případě, že příjemce poskytne úplatu za takové plnění zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet, než je účet poskytovatele tohoto plnění, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup, viz kapitola 4.4. Platba na neoznámený účet.

Dále příjemce zdanitelného plnění dle této novely ručí za nezaplacenou daň, pokud je o poskytovateli zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je nespolehlivým plátcem, viz kapitola 4.6. Nespolehlivý plátec. Institut nespolehlivého plátce byl do ZDPH zaveden stejnou novelou ZDPH a to vložení § 106a.

¹³⁵ TOMAN, Odepření nároku na odpočet DPH v důsledku účasti na podvodu, 2020, úvod kapitoly částečně převzat za části kapitoly 3.2.3. Ručení.

¹³⁶ Zvláštní část DZ, k bodu 112.

Upravena také byla oblast distribuce pohonných hmot, kde, i s ohledem na vysoké zdanění, zejména spotřební daní, dochází k poměrně častým daňovým podvodům. Příjemce pohonných hmot jakožto zdanitelného plnění od distributora pohonných hmot ručí za nezaplacenou daň, pokud o daném distributorovi není způsobem umožňujícím dálkový přístup zveřejněna skutečnost, že je registrován jako distributor pohonných hmot podle zákona upravující pohonné hmoty, viz kapitola 4.7. Neregistrovaný distributor pohonných hmot. Stejnou novelou byl přidán taktéž § 108a, ručení oprávněného příjemce, které upravuje ručitelské postavení oprávněného příjemce v oblasti spotřebních daních, viz kapitola 4.8. Oprávněný příjemce.

Poslední rozšíření skutkových podstat pro možnou aplikaci ručení za nezaplacenou DPH nastalo s účinností od 1. 7. 2017 zákonem č. 170/2017 Sb., od kdy se příjemce zdanitelného plnění vystavuje riziku ručení za nezaplacenou daň v případě, že poskytovateli daného plnění zcela nebo i jen částečně zaplatí virtuální měnou.

Prokázání nezaplacené daně

Správce daně se může dle Brandejse et al.¹³⁷ při uplatnění ručení podle ZDPH setkat s poměrně nečekaným problémem, kdy základním předpokladem uplatnění ručení za nezaplacenou daň je prokázání výše nezaplacené DPH správcem daně¹³⁸. Dle Brandejse et al. je otázkou, jakým způsobem správce daně prokáže nezaplacení konkrétní daně, pokud dlužník částečně uhradil svou daňovou povinnost – DPH za která konkrétní plnění odvedl a za která ne? Dokonce svou myšlenku rozvíjí ještě o stupeň výše, kdy typické daňové přiznání k DPH obsahuje přiznanou daň na výstupu z poskytnutých zdanitelných plnění a daň na vstupu z přijatých zdanitelných plnění. Vlastní daň k úhradě se pak vypočítá jako daň na výstupu mínus daň na vstupu. Část daně na výstupu tak plátce daně vůbec správci daně nemusí hradit. Jak správce daně určí, zda DPH z konkrétního plnění je neuhrazená nebo zda je tzv. „pokryta“ prostřednictvím odečtené DPH na vstupu?

Dle Autora se jedná o zajímavou myšlenku, která je však mnohem více odvážná, kontroverzní, než že by měla mít určitý praktický dopad. Vše výše uvedené je zásadně pravdivé, nicméně nikde není neuvedeno, proč by správce

¹³⁷ BRANDEJS, a další, Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář, 2019, K odst. 1 písm. a).

¹³⁸ § 92 odst. 5 písm. b) DŘ.

i přesto nemohl požadovat úhradu nezaplacené daně na základě ručitelské výzvy. Autor si je vědom, že v § 109 odst. 1 ZDPH „ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění“, nicméně dle názoru Autora uvedené ustanovení má za účel ochranu práv ručitele, který nemůže být nucen hradit nezaplacenou daň za jiná plnění, než kterých se účastnil. Argumentace nutností prokázání, že konkrétní DPH z konkrétního plnění nebyla uhrazena, se jeví, zvláště s ohledem na princip vzájemného odečtení DPH na výstupu a DPH na vstupu, jako absurdní.

V daném případě se zjevně střetávají právo správce daně na činění opatření za účelem ochrany veřejných rozpočtů a právo daňového subjektu, ručitele, na ochranu vlastnického práva. V případě uplatnění ručení za DPH však musí dostat přednost zásada ochrany veřejných rozpočtů, jelikož pro úspěšné uplatnění ručení podle § 109 ZDPH, příp. § 108a, je nezbytně zkoumáno zavinění daňového subjektu.

Pokud chování daňového subjektu naplňuje znaky některé skutkové podstaty uvedené v § 109 nebo § 108a ZDPH, a nepřijal veškerá opatření, která po něm lze rozumně požadovat, je zřejmé, že nezachoval v daném obchodním vztahu dostatečnou míru obezřetnosti. Na základě své neobezřetnosti tak daňový subjekt odpovídá za nezaplacenou daň. V takovém případě je nerozhodné, zda snad existoval jiný subjekt, který byl „ještě méně obezřetný a měl také ručit“. Správce daně nemá povinnost posuzovat intenzitu zavinění mezi příjemci zdanitelného plnění navzájem, rozhodné je pouze individuální zkoumání u každého subjektu zvlášť, jestli splnil, nebo nesplnil požadavky na něj kladené.

3.3. Ručení a odepření nároku na odpočet DPH

V případě identifikování podvodné transakce v rámci systému DPH evropské právo v obecné rovině umožňuje správcům daně vůči příjemci zdanitelného plnění, který se účastnil takové podvodné transakce, uplatnit dva odlišné nástroje. Správce daně může takovému příjemci plnění odepřít nárok na odpočet DPH nebo může příjemce plnění vyzvat k úhradě úmyslně nezaplacené DPH za jiný subjekt účastnící se podvodné transakce. Z tohoto pohledu je však nezbytné specifikovat, jakými pravidly se má takový správce daně řídit, aby vůči příjemci plnění řádně uplatnil ten správný nástroj.

Z pohledu evropského práva institut odepření nároku na odpočet DPH vychází ze samotné podstaty fungování systému DPH a základních právních

zásad, kdy se nikdo nemůže dovolávat svého právního nároku podvodným způsobem. Konkrétní právní zakotvení odepření nároku na odpočet DPH nakonec provedl SDEU. Naproti tomu institut ručení za nezaplacenou DPH byl zakotven v Šesté směrnici a je i nyní obsažen ve Směrnici o DPH, SDEU tak slouží jako závazná výkladová autorita právní úpravy.

3.3.1. Odepření nároku na odpočet¹³⁹

Jak již bylo uvedeno v kapitole 1.1.1. Nárok na odpočet daně, nárok na odpočet DPH¹⁴⁰ v zásadě nemůže být omezen, s evropským právem je zejména neslučitelná taková právní úprava, která by efektivně systematicky odepírala právo daňových subjektů na odpočet DPH.

Na druhou stranu jedním z hlavních cílů Šesté směrnice, stejně jako pozdější Směrnice o DPH, je boj s daňovými úniky¹⁴¹. To připomíná i SDEU ve svém rozsudku ve spojených věcech C-439/04, C-440/04¹⁴²: „*boj proti podvodu, vyhýbání se daňové povinnosti a případným zneužitím je cílem, který je šestou směrnicí uznán a podporován.*“ S uvedeným základním účelem společného systému DPH SDEU dále pracuje a svou judikaturou rozvíjí konkrétní dopady uvedeného účelu.

V tomto smyslu jedním z nejdůležitějších rozhodnutí SDEU je rozsudek ve spojených věcech C-131/13, C-163/13, C-164/13. V těchto věcech SDEU posuzoval, zda jsou vnitrostátní orgány a soudy na základě unijního práva povinny odepřít nárok na odpočet DPH nebo osvobození od DPH vztahující se k podvodné transakci, pokud vnitrostátní právo v dané situaci nestanoví možnost odepřít nárok na odpočet DPH nebo osvobození od daně. SDEU jednoznačně stanovil, viz bod 62 uvedeného rozsudku, že vnitrostátní orgány a soudy jsou povinny v takové situaci odpočet DPH nebo osvobození od DPH odepřít, a to i bez existence odpovídající vnitrostátní právní úpravy. Rozsudek je zásadním i z pohledu českého práva, jelikož ZDPH nikde neobsahuje ustanovení explicitně opravňující správce daně k odepření nároku na odpočet¹⁴³.

¹³⁹ TOMAN, Odepření nároku na odpočet DPH v důsledku účasti na podvodu, 2020, kapitola převzata průřezově z více kapitol uvedené práce.

¹⁴⁰ V této práci jsou pojmy „odepření nároku na odpočet DPH“ a „odepření nároku na odpočet“ používány jako rovnocenné a plně zaměnitelné.

¹⁴¹ Šestá směrnice obsahuje boj s daňovými úniky v preambuli, Směrnice o DPH v recitálech.

¹⁴² Často zjednodušeně označované jen jako věc „Kittel“.

¹⁴³ To samozřejmě neznamená, že do uvedeného rozsudku SDEU jsou všechny odepření nároků na DPH neplatné, možnost odepření nároku na DPH vyplývá už ze samotného účelu Šesté směrnice,

Podvod na DPH

Podvod na DPH je neurčitým právním pojmem, který nelze exaktně definovat, což by ostatně ani nebylo účelné. Jak trefně uvádí Ruiz-Jarabo Colomer ve spojených věcech C-439/04, C-440/04 v bodě 35. „*Ve skutečnosti existují varianty (podvodů¹⁴⁴) tak neobvyklé a spletité, jako je představitost těch, kteří je připravují.*“. Ve stejné věci generální advokát uvedl jako typický znak podvodů, že jsou vždy organizovány „řetězově“. Řetězové podvody jsou jinak nazývány i jako „kolotočové podvody“ nebo „karusely“.

Karusely jsou typicky tvořeny celou řadou subjektů, jejichž cílem je organizovanou činností získat prostředky ze státního rozpočtu prostřednictvím systému DPH. V té nejtypičtější formě přeshraniční formě lze karusel popsat prostřednictvím čtyř typů subjektů: Conduit company -> Missing trader -> Buffer -> Broker.

Conduit company je subjekt, který je typicky na začátku celého řetězce v jiném členském státě než ostatní články podvodného řetězce. Na konci řetězce je Broker, který běžně uskutečňuje od DPH osvobozené dodání zboží do jiného členského státu a uplatňuje nárok na odpočet daně. Buffer, česky označovaný také jako „narázník“, může být jak vědomý, tak nevědomý účastník podvodu¹⁴⁵. Začlenění Buffera má způsobit „znepřehlednění“ transakcí, aby byly hůře odhalitelné finanční správou jako podvodné. Zisk je pak typicky generován na úrovni Missing tradera, který obdrží prostředky za dodané zboží, optimálně od nevědomě zapojené fungující společnosti, ale z těchto přijatých prostředků již dále neodvede DPH.

Velmi obecnou definici podvodu obsahuje rozsudek NSS č. j. 9 Afs 44/2011-343. NSS sám uvádí, že při formulaci vyšel z judikatury SDEU a podvodem rozumí „*situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.*“.

stejně tak z obecného právního principu zákazu zneužití práva, dále také i z dřívější judikatury NSS nebo i SDEU. Uvedený rozsudek je zajímavý z toho pohledu, že SDEU předložil jednoznačnou odpověď na explicitní předběžnou otázku. SDEU zároveň odepření nároku na odpočet DPH formuloval jako povinnost vnitrostátních orgánů, nikoliv pouze jako možnost tak učinit.

¹⁴⁴ Pozn. Autora.

¹⁴⁵ Podvody jsou hůře odhalitelné, pokud jsou jako buffer nevědomě zapojeny delší dobu řádně fungující společnosti.

Za zdůraznění ve výše uvedené definici daňového podvodu stojí nezbytný předpoklad neodvedení daně státní pokladně. Řečeno jinými slovy, existence daňové ztráty je základním předpokladem pro existenci daňového podvodu, jak uvedl mimo jiné NSS v bodě 46 svého později vydaného rozhodnutí č. j. 9 Afs 163/2015-44. To ostatně konstatoval i generální advokát Poiares Maduro¹⁴⁶ slovy: „*Problém zůstává v zásadě stále stejný: určitý subjekt obdrží částku jako DPH, avšak neodvede ji daňovým orgánům.*“.

Prokázání účasti na podvodu na DPH

Jak již bylo uvedeno výše, institut odepření nároku na odpočet DPH je právně definován rozhodnutími SDEU. Jedním z nejvýznamnějších rozsudků SDEU v této oblasti se stal rozsudek ve spojených věcech C-439/04, C-440/04. Význam uvedeného rozsudku spočívá především ve formulování podmínek, při jejichž splnění lze odepřením nároku na odpočet postihnout i jiný subjekt, než jen subjekt který zjevně úmyslně podváděl. Jinak řečeno, SDEU výrazně zjednodušil procesní postavení daňovým orgánům, jelikož ty nemusí prokazovat, že konkrétní daňový subjekt byl tím subjektem, který podváděl, daňovým orgánům postačí prokázat, že konkrétní subjekt o podvodném jednání věděl nebo měl vědět¹⁴⁷.

Pokud tedy daňový subjekt věděl nebo na základě prokázaných objektivních skutečností (viz níže) měl vědět, že se účastní podvodné transakce, poté mohou finanční orgány, resp. soudy, rozhodnout o odepření nároku na odpočet, jelikož „*V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem.*“¹⁴⁸. V daném případě je irelevantní skutečností, zda daňový subjekt, kterému je odepřen nárok na odpočet DPH, měl, či neměl, z řetězce transakcí, kterých se účastnil, prospěch

Břemeno důkazní, že daňový subjekt věděl nebo minimálně měl vědět, že se účastní podvodné transakce, tíží výhradně správce daně, jelikož tím zpochybňuje daňovým subjektem uplatněný nárok na odpočet DPH¹⁴⁹. Správce daně tak zaprvé má povinnost specifikovat a prokázat, v jakých skutkových

¹⁴⁶ Stanovisko generálního advokáta ke spojeným věcem C-354/03, C-355/03, C-484/03, bod 8.

¹⁴⁷ Z procesního hlediska rozložení důkazního břemene se jedná o naprosto zásadní rozdíl. Prokazování, že konkrétní daňový subjekt podváděl, odpovídá prokázání úmyslného zavinění. Avšak pro postižení v rámci premisy „věděl nebo měl vědět“ postačí zavinění, byť jen nedbalostní, k tomu více v kapitole 4.1. Obecné ručení v případě podvodu.

¹⁴⁸ Soudní dvůr Evropské unie, spojené věci C-439/04, C-440/04, bod 57.

¹⁴⁹ § 92 odst. 5 písm. c) DŘ.

okolnostech daňový podvod spočíval, přičemž sama o sobě zdaleka není postačující skutečnost, že některý z článků v řetězci transakcí neodvedl DPH¹⁵⁰.

Druhým návazným krokem správce daně pak je samotné odepření nároku na odpočet DPH. Jelikož však odepření nároku na odpočet DPH pro účast na podvodném jednání je výjimkou ze základní zásady systému DPH, je na „daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu“¹⁵¹.

Pravidlo prokázání existence objektivních skutečností je zaměřené na prokázání alespoň nejnižší požadované míry zavinění daňového subjektu, což je nevědomá nedbalost, jinými slovy stav „měl vědět“. Velmi trefně to popisuje Roman Landgráf: „obchodník může být považován za účastníka (podvodu¹⁵²) za situace, když měl vědět, že jediným rozumným vysvětlením pro okolnosti, za kterých proběhl jeho nákup, bylo, že jde o transakci spojenou s takovým podvodným vyhýbáním se dani.“¹⁵³ Správce daně, popř. soud, by tak měl dojít k závěru, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět o tom, že se účastní podvodné transakce pouze v případě, že na základě objektivních skutečností nelze učinit jiný závěr než, že řetězec je zasažen podvodem, tzn. minimálně některé z transakcí postrádají ekonomické opodstatnění, resp. neodpovídají běžným obchodním podmínkám¹⁵⁴, a jejich uskutečnění lze vysvětlit jen s připuštěním možnosti, že jsou zasaženy podvodem.

Náležitá obezřetnost

Prokázání existence objektivních skutečností, které komplexně nasvědčují podvodu, implicitně obsahuje soud o tom, že daný daňový subjekt ve zkoumaném případě nejednal s náležitou obezřetností¹⁵⁵. Přitom obecně platí, že daňové subjekty, které „přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu... musejí mít

¹⁵⁰ Nejvyšší správní soud, 5 Afs 60/2017-60, bod 61.

¹⁵¹ Soudní dvůr Evropské unie, spojené věci C-81/11, C-142/11, bod 49. Tyto spojené věci jsou často zjednodušeně označovány jako věci „Mahagében a Dávid“ nebo jen věc „Mahagében“.

¹⁵² Pozn. Autora.

¹⁵³ LANDGRÁF, Znalostní test: doktrína „jediného rozumného vysvětlení“, 2017.

¹⁵⁴ Nejvyšší správní soud, 9 Afs 44/2011-343.

¹⁵⁵ Analogii lze nalézt v trestním právu, v rámci kterého lze nedbalost definovat jako zanedbání povinné opatrnosti (ŠÁMAL, a další, Trestní zákoník, 2012, § 16 Nedbalost, K odst. 1, bod IV.), přičemž prokázání objektivních skutečností nasvědčujících podvodu je prokázáním zavinění minimálně na úrovni nevědomé nedbalosti.

*možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu*¹⁵⁶. Pokud se tedy daňový subjekt bude chovat obezřetně, efektivně se „vyviní“ i v případě prokázaných objektivních skutečností nasvědčujících podvodu.

Na straně jedné NSS formuloval závěr, že by se každý podnikatelský subjekt měl, v rámci možností, snažit dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů¹⁵⁷. To mimo jiné znamená, že pokud se objeví náznaky nesrovnalostí vzbuzující podezření podvodu, měl by si potenciální příjemce zdanitelného plnění s ohledem na zvýšené riziko zjistit o svém dodavateli více informací¹⁵⁸. V opačném případě zvyšuje pro sebe riziko, že bude seznáno, že příjemce plnění nezachoval náležitou obezřetnost.

Na druhou stranu požadavek na náležitou obezřetnost daňového subjektu ze strany finančních orgánů nemůže být bezbřehý, musí být stále dodržován princip proporcionality rozložení rizika mezi daňový subjekt a finanční správu¹⁵⁹. Zejména na daňový subjekt nelze přenášet v nepřiměřeném měřítku kontrolu splnění povinností, ke kterým se jeho dodavatel zavázal v rámci obchodního styku.

Konstrukce náležité obezřetnosti nemá za následek změnu subjektu, který tíží břemeno důkazní. Jinými slovy, pokud tedy správce daně prokáže objektivní skutečnosti nasvědčující účasti na podvodu, daňový subjekt může nadále argumentovat, že jednal s náležitou obezřetností, stejně tak může zpochybnit závěry správce daně ohledně existence objektivních skutečností nasvědčujících účasti na podvodu. Tuto svoji argumentaci musí daňový subjekt určitým způsobem podložit, nestačí pouhý obecně formulovaný nesouhlas se závěry správce daně¹⁶⁰. Následně je tedy stále na správci daně, aby se s argumentací daňového subjektu vypořádal a případné vzniklé pochybnosti odstranil.

¹⁵⁶ Soudní dvůr Evropské unie, spojené věci C-439/04, C-440/04, bod 51.

¹⁵⁷ Nejvyšší správní soud, 9 Afs 44/2011-343.

¹⁵⁸ Soudní dvůr Evropské unie, spojené věci C-81/11, C-142/11, bod 60.

¹⁵⁹ Soudní dvůr Evropské unie, věc C-409/04, bod 58.

¹⁶⁰ Nejvyšší správní soud, 9 Afs 194/2017-34, zjm. body 41 až 43.

3.3.2. Vztah ručení a odepření nároku na odpočet DPH¹⁶¹

Jelikož institut ručení za DPH podle § 109 odst. 1 ZDPH i odepření nároku na odpočet DPH slouží k postižení příjemce zdanitelného plnění, který se účastní podvodného řetězce obchodních transakcí, vyvstává otázka, který z těchto institutů se má správně přednostně uplatnit, s ohledem na českou právní úpravu, případně českou judikaturu, pokud budou splněny všechny náležitosti jak pro odepření nároku na odpočet DPH, tak pro aplikaci ručení.

V takovém případě nemusí být zřejmé, zda správce daně zvolil uplatnění správného institutu. Odepření nároku na odpočet není v českém právním řádu nikterak upraveno, tento institut byl založen judikaturou SDEU. Ručení zase podle ZDPH v obecné variantě podle § 109 odst. 1 ZDPH obsahuje užití vědomostního testu, což je i základní podmínka pro odepření nároku na odpočet. Takové aspekty těchto dvou institutů mohou následně zmást dokonce i takového odborníka jakým je Ondřej Lichnovský, což je mimo jiné autor komentáře k daňovému řádu¹⁶².

Lichnovský¹⁶³ se domnívá, že ručení za nezaplacenou DPH a odepření nároku na odpočet daně jsou instituty srovnatelně použitelné, jelikož tyto dva instituty mají stejný cíl – aby veřejný rozpočet nebyl krácen podvodným jednáním. Lichnovský pak dále dovozuje, že by měl být standardně v případě podvodů na DPH využíván institut ručení, který by měl obecně dostat přednost před uplatněním odepření nároku na odpočet, jelikož ručení je upraveno ZDPH a odepření nároku na odpočet je založeno pouze judikaturou SDEU a jedná se tedy o nástroj ultima ratio. Institut založen zákonem (ručení) by měl být tedy uplatňován před zákonem nezakotveným institutem (odepření nároku na odpočet).

Lichnovský zároveň za negativní skutečnost považuje „profitování“ finanční správy z uplatnění odepření nároku na odpočet oproti ručení, kdy s odepřením nároku na odpočet je spojeno penále a úrok z prodlení, kdežto v případě ručení není pro ručitele stanoveno žádné penále ani úrok z prodlení¹⁶⁴. Všechny uvedené argumenty, a některé další méně významné, podrobil soudnímu

¹⁶¹ TOMAN, Odepření nároku na odpočet DPH v důsledku účasti na podvodu, 2020, částečně převzata část kapitoly 3.2.3. Ručení.

¹⁶² LICHNOVSKÝ, a další, Daňový řád: komentář, 2016.

¹⁶³ Nejvyšší správní soud, 7 Afs 8/2018-56.

¹⁶⁴ S ohledem na lex specialis v podobě ZDPH, viz kapitola 2.2.4. Procesní postavení ručitele.

přezkumu NSS v rozsudku 7 Afs 8/2018-56¹⁶⁵, jelikož JUDr. Lichnovský byl advokátem žalobce v soudním řízení proti finanční správě.

NSS se však s uvedenou argumentací neztotožnil¹⁶⁶. Soud předně konstatoval, že samotná totožnost konstrukce zavinění u odepření nároku na odpočet a u obecného ručení formulovaná „věděl nebo vědět měl o podvodu“, ještě neznamena, že se jedná o srovnatelné či zaměnitelné nástroje správce daně. Ručení jednoznačně není obecným nástrojem pro postihování podvodů na DPH, ostatně i zákonodárce v důvodové zprávě¹⁶⁷ k zavedení ručení za nezaplacenou DPH uvádí, že se jedná o další nástroj pro boj s daňovými úniky, není nijak zmíněno, že by se mělo jednat o nástroj univerzální. Zároveň se žalobce nijak nevypořádal s naprosto racionálním argumentem, proč by zákonodárce v rámci boje s daňovými úniky zaváděl další, údajně univerzální, nástroj pro boj s nimi, ale zároveň by snížil sankce za účastenství na podvodech, jelikož v rámci ručení za nezaplacenou DPH ručitel neručí za příslušenství daně a ani jemu samotnému nemůže být vyměřeno penále ani úrok z prodlení z titulu ručitelské výzvy.

Aprobování přístupu formulovaného Lichnovským by pak beze sporu mělo určité absurdní důsledky, kdy nejvýznamnějším by byla povinnost ukončení daňové kontroly bez doměření daně, přestože by v průběhu kontroly byla zjištěna skutečnost, že kontrolovaný subjekt byl součástí podvodu na DPH. Takovému subjektu by zůstal zachován nárok na odpočet, a muselo by se vyčkat, zda správce daně bude moci kontrolovaný subjekt postihnout jako daňového ručitele¹⁶⁸.

Jedním ze základních východisek pro rozhodnutí NSS se stala struktura daňového řízení definovaná v daňového řádu. Daňové řízení se skládá ze dvou fází: fáze nalézací a fáze platební. V souladu s umístěním právní úpravy v daňovém řádu institut ručení spadá do fáze platební¹⁶⁹, konkrétně do hlavy V. dílu 4. Zajištění daní. Jinými slovy ručitelská výzva se opírá o pravomocně stanovenou daň daňovému dlužníkovi. Naproti tomu odepření nároku na odpočet, přestože není upraveno českým právní řádem, zjevně spadá do fáze nalézací, jelikož se jedná o korektiv umožňující správci daně doměřit daň přímo dlužníkovi, a to ve správné výši. V případě, že by nastala situace, kdy by byly splněny

¹⁶⁵ Obdobně, včetně zastoupení daňového subjektu JUDr. Lichnovským a se stejným výsledkem, proběhl soudní přezkum v rámci rozhodnutí NSS č. j. 4 Afs 211/2018-49.

¹⁶⁶ Což bylo nepřímo potvrzeno například i pozdějším rozhodnutím Nejvyšší správní soud, 4 Afs 460/2019-67.

¹⁶⁷ DZ k zákonu č. 47/2011 Sb.

¹⁶⁸ Rozsudek, bod 41.

¹⁶⁹ Rozsudek, bod 39.

podmínky pro užití obou nástrojů, správce daně nezbytně nutně musí upřednostnit použití odepření nároku na odpočet před uplatněním ručení. Takový postup správci daně umožní doměřit daň přímo dlužníkovi, což je v souladu se zásadou správného zjištění a stanovení daně uvedenou v § 1 odst. 2 daňového řádu.

Na základě všeho výše uvedeného tak NSS rozhodl, že „*Právní úprava ručení příjemce zdanitelného plnění obsažené v § 109 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, není speciální právní úpravou vůči odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty.*“¹⁷⁰ Oba instituty je tak třeba striktně odlišovat, jelikož podléhají různým podmínkám¹⁷¹.

V případě, že by pro oba instituty byly splněny zároveň podmínky jejich uplatnění, tzn. že by si správce daně mohl teoreticky vybrat¹⁷², který z nich uplatnit v dané situaci, měl by správce daně zvolit uplatnění odepření nároku na odpočet, a to na základě obecné zásady správy daní. Cílem správy daní je totiž stanovení daně správnému subjektu ve správné výši, čemuž odepření nároku na odpočet odpovídá, zatímco ručení lze použít až ve fázi platební, kdy je daň již pravomocně stanovena. V případě prioritního uplatnění odepření nároku na odpočet neobstojí argument, že tak správce daně činí jen za účelem inkasa penále a úroku z prodlení, které ručitel hradit nemusí, pokud se jedná o ručení za nezaplacenou DPH.

Pro srovnání uplatnění institutů ručení konkrétně podle § 109 odst. 1 ZDPH a odepření nároku na odpočet viz kapitola 4.1.3. Použitelnost obecného ručení v případě podvodu.

3.3.3. Souběh ručení a zajišťovacího příkazu

Souběhem pravomocné ručitelské výzvy a vydaného zajišťovacího příkazu, z titulu odepření nároku na odpočet, na shodná plnění se zabýval NSS ve svém rozsudku č. j. 4 Afs 140/2017-54¹⁷³. Z věcného hlediska souběh ručení a zajišťovacího příkazu s ohledem na očekávané budoucí odepření nároku na

¹⁷⁰ Rozsudek, právní věta.

¹⁷¹ Nejvyšší správní soud, 5 Afs 60/2017-60, bod 69.

¹⁷² Možné to je, odepření nároku na odpočet je uplatnitelné v nalézací fázi daňového řízení u příjemce zdanitelného plnění a ručení je možné uplatnit v platební fázi daňového řízení u poskytovatele zdanitelného plnění.

¹⁷³ Často zjednodušeně označované jako rozsudek „FAU“, avšak rozsudků, kdy je účastníkem řízení společnosti FAU s. r. o. je více než jen tento.

odpočet nedává žádný smysl, jelikož každý institut se řídí vlastními podmínkami a oba instituty se navzájem vylučují.

V případě, že bude z pohledu správce daně vydaná ručitelská výzva úspěšná a ručitel dlužnou daň uhradí, tak automaticky správci daně odpadá možnost užití odepření nároku na odpočet, jelikož základní podmínkou pro aplikaci tohoto institutu je identifikace daňové ztráty v řetězci. Po zaplacení dlužné daně ručitelem by základní podmínka pro odepření nároku na odpočet nebyla splněna.

Na druhou stranu, v případě že bude příjemci plnění odepřen nárok na odpočet z titulu účasti na daňovém podvodu, je zjevné, že poskytovatelem v daňovém priznání vykázaná poskytnutá plnění jsou podvodná a nejedná se tedy o zdanitelná plnění ve smyslu § 2 ZDPH. Pokud se nejedná o zdanitelná plnění, nelze stanovit základ daně, a proto ani nemá být z takových plnění¹⁷⁴ žádná DPH přiznána a hrazena a proto daň, za kterou by měl ručitel ručit, de facto neexistuje.

V uvedeném posuzovaném případě napřed nabyly právní moci a vykonatelnosti ručitelské výzvy a až poté odvolací finanční ředitelství rozhodlo o odvolání proti zajišťovacím příkazům. Odvolací finanční ředitelství na základě pravomocných ručitelských výzev mělo zajišťovací příkazy zrušit, jelikož pro jejich vydání nebyly splněny podmínky stanovené v § 167 odst. 1 daňového řádu – prostřednictvím ručitelských výzev předmětná daň byla stanovená a splatná¹⁷⁵.

NSS shrnul, že příjemce plnění nemůže mít povinnost úhrady DPH ze stejných transakcí dvakrát – jednou jako ručitel a jednou v důsledku neuznání nároku na odpočet na základě zajišťovacích příkazů – v takovém případě by došlo k porušení základních principů daňové zátěže¹⁷⁶.

3.4. Zvláštní způsob zajištění daně

Společně se zavedením institutu ručení za nezaplacenou DPH s účinností od 1. 4. 2011 byl do ZDPH prostřednictvím § 109a zaveden speciální institut související s ručením za nezaplacenou DPH, tzv. „zvláštní způsob zajištění daně“. Jedná se o specifickou právní úpravu, která umožňuje příjemci zdanitelného plnění dobrovolně uhradit DPH za poskytovatele daného zdanitelného plnění. Jak

¹⁷⁴ Ať plně fiktivních, tzv. „papírových“, nebo reálně uskutečněných.

¹⁷⁵ Základní alternativní podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu jsou existence nesplatné daně nebo dosud nestanovené daně.

¹⁷⁶ Rozsudek bod 28.

uvádí důvodová zpráva¹⁷⁷, smyslem daného ustanovení je umožnit příjemcům plnění zbavení se hrozby ručení za nezaplacenou daň.

V případě, že uvedeného postupu příjemce plnění využije, tak předmětná úhrada se použije výhradně na úhradu daně poskytovatele zdanitelného plnění z tohoto plnění¹⁷⁸. Taková úhrada je evidována na osobním depozitním účtu poskytovatele zdanitelného plnění a ke dni splatnosti daně se převede na jeho osobní daňový účet¹⁷⁹. Pokud již daň z daného zdanitelného plnění byla zcela či zčásti zaplacená, tak se částka převáděná na osobní daňový účet nebo její část použije jako úhrada za DPH na osobní daňový účet poskytovatele zdanitelného plnění. Příjemce zdanitelného plnění, který platbu uhradil, tedy nemá žádný právní nárok na vrácení prostředků vyjma provedení platby zřejmým omylem¹⁸⁰.

Jelikož se nejedná o standardní úhradu své vlastní daňové povinnosti, jsou stanoveny i specifické náležitosti platby zaslané příjemcem zdanitelného plnění. U zasílané platby tak musí být uvedena identifikace poskytovatele zdanitelného plnění, daň, na kterou je úhrada určena, identifikace příjemce zdanitelného plnění a den uskutečnění zdanitelného plnění nebo den přijetí úplaty poskytovatelem zdanitelného plnění. Technické detaily rozvádí finanční správa v každoročním článku „Jak správně zaplatit daň finančnímu úřadu“¹⁸¹.

Generální finanční ředitelství prostřednictvím Informace GFŘ k institutu ručení podle ZDPH¹⁸² prezentuje zvláštní způsob zajištění, ve jménu fiskálních zájmů České republiky, jako univerzální nástroj pro eliminaci rizik ručení. Je pravdou, že využitím postupu podle § 109a příjemce zdanitelného plnění skutečně eliminuje možnost vzniku ručení za nezaplacenou daň daného poskytovatele zdanitelného plnění. Nicméně v uvedené Informaci GFŘ k institutu ručení podle ZDPH se strany daného plnění již nedozvědí další souvislosti, rizika, která jsou spojena s uplatněním daného postupu.

Příjemce zdanitelného plnění předně nemůže ignorovat skutečnost, že DPH je standardně součástí úplaty za poskytnuté plnění. V případě, že se příjemce plnění jednostranně rozhodne pro úhradu DPH přímo správci daně za

¹⁷⁷ DZ k zákonu č. 47/2011 Sb.

¹⁷⁸ § 109a odst. 1 ZDPH. Nebude se tak aplikovat standardní pravidlo pořadí úhrady daně podle § 152 DŘ ani specifické pravidlo pro ručení podle § 172 odst. 6 DŘ, jelikož příjemce zdanitelného plnění v dané situaci nebyl vyzván k plnění na základě ručení.

¹⁷⁹ § 109a odst. 4 ZDPH.

¹⁸⁰ § 165 DŘ.

¹⁸¹ Finanční správa, Jak správně zaplatit daň finančnímu úřadu v roce 2020, 2020.

¹⁸² Generální finanční ředitelství, Informace GFŘ k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb., 2017.

poskytovatele zdanitelného plnění, nezbavuje se tím soukromoprávní povinnosti uhradit částku za poskytnuté plnění včetně DPH. V takovém případě by příjemce plnění zaplatil DPH efektivně dvakrát, nebo by se stal dlužníkem s platbou po splatnosti ve výši DPH.

Jak uvádí Jánošíková¹⁸³ nebo Brandejs et al.¹⁸⁴, pro minimalizaci takových rizik je vhodné na podobné eventuality pamatovat ve smluvním ujednání. Ve smlouvě tak může být stanoveno, že příjemce zdanitelného plnění je oprávněn využít ustanovení § 109a ZDPH v případě, že se poskytovatel zdanitelného plnění stane nespolehlivým plátcem¹⁸⁵, případně že nebude o něm zveřejněna informace o tom, že by byl registrován jako distributor pohonných hmot¹⁸⁶.

V případně uvědomělé smluvní úpravy lze dojít k názoru, že z pohledu příjemce zdanitelného plnění se zvláštní způsob zajištění daně může jevit jako relevantní nástroj pro snížení rizik spojených s ručením za DPH, byť za cenu zvýšené administrativy. Z pohledu Autora je však obecně přehlíženo postavení poskytovatele zdanitelného plnění v případě užití postupu podle zvláštního způsobu zajištění daně. Za předpokladu, že si strany plnění smluvně upraví možnost uplatnění zvláštního způsobu zajištění daně, bude poskytovatel zdanitelného plnění pro takový nastalý případ očekávat, že DPH zaplatí příjemce plnění. Ten to však, v rozporu se svým závazkem, nemusí ve skutečnosti učinit. V takovém případě se poskytovatel plnění může dostat do prodlení s úhradou daně, což má za následek mimo jiné vznik úroku z prodlení.

Pokud si poskytovatel zdanitelného plnění řádně plní své daňové povinnosti, logickým důsledkem takové situace bude úhrada dlužné daně poskytovatelem plnění. Pokud však příjemce plnění svou smluvní povinnost nakonec přeci jen splní, vznikne poskytovateli plnění přeplatek¹⁸⁷ na DPH, vratitelný na žádost v souladu s § 155 daňového řádu. Nicméně vratitelný přeplatek je splatný 30 dnů po tom, co správce daně obdrží žádost o vrácení přeplatku. V takovém případě tedy poskytovatel plnění bude až jeden měsíc čekat dvakrát uhrazenou DPH. Je zřejmé, že takový postup není v rozporu s fiskálními zájmy státu, nicméně je zcela jednoznačně v rozporu se zájmy poskytovatele zdanitelného plnění.

¹⁸³ JÁNOŠÍKOVÁ, Nespolehlivý plátc, 2016.

¹⁸⁴ BRANDEJS, a další, Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář, 2019, K § 109a.

¹⁸⁵ Viz kapitola 4.6. Nespolehlivý plátc.

¹⁸⁶ Viz kapitola 4.7. Neregistrovaný distributor pohonných hmot.

¹⁸⁷ Stále je počítáno s tím, že řádně plní všechny své daňové povinnosti.

Z výše uvedeného je tak naprosto zřejmé, že institut zvláštního způsobu zajištění daně rozhodně není pro strany obchodní transakce bezrizikový, jak by se mohlo dle vyjádření finanční správy zdát. Kromě „propagování“ takového postupu v Informaci GFŘ k institutu ručení podle ZDPH a případně prostřednictvím jiných vyjádření, byly zaznamenány i pokusy správců daně přičíst nevyužití postupu podle § 109a ZDPH k tíži daňového subjektu pro případ prokazování účasti na podvodu na DPH. Nicméně NSS takovou logickou konstrukci jednoznačně zamítnul¹⁸⁸. V daném případě konstatoval, že nevyužití uvedené dobrovolné úhrady daně je z hlediska principů, na kterých stojí ručení za DPH, nepodstatné.

Uvedené stanovisko NSS je ostatně jediné možné. Opačný názor, tedy efektivní aprobování zvláštního způsobu zajištění jako povinného úkonu příjemce zdanitelného plnění, by znamenal výrazné rozšíření uplatnění režimu přenesené daňové povinnosti. Dle Autora by však takové rozšíření režimu reverse charge bylo v rozporu s čl. 199 a násl. Směrnice o DPH. Zároveň by vyžadování plošného uplatňování zvláštního způsobu zajištění daně bylo v rozporu s judikaturou SDEU, jelikož by se jednalo o neoprávněné přenášení povinností daňových orgánů na osoby povinné k dani¹⁸⁹.

Dle názoru Autora tak ustanovení § 109a samo o sobě není v rozporu s evropským právem, nicméně takový závěr nelze učinit o jeho, finančními orgány v praxi vynucovaném, paušálním uplatňování.

¹⁸⁸ Nejvyšší správní soud, 5 Afs 78/2017-33, bod 43.

¹⁸⁹ Soudní dvůr Evropské unie, spojené věci C-81/11, C-142/11, bod 61. a 65.

4. Skutkové podstaty ručení za DPH

Ručení za nezaplacenou DPH je upraveno v daňovém řádu jako lex generalis a v ZDPH jako lex specialis. Tyto dva právní předpisy tak tvoří obecnou část (daňový řád) a zvláštní část (ZDPH) právní úpravy ručení za DPH. ZDPH momentálně obsahuje celkem osm skutkových podstat¹⁹⁰, jejichž naplněním se příjemce zdanitelného plnění stává potenciálním ručitelem za zaplacení DPH z tohoto plnění jeho dodavatelem. První ustanovení ke skutkovým podstatám nabylo účinnosti k 1. 4. 2011, poslední právní úprava, která zavedla novou skutkovou podstatu, nabyla účinnosti 1. 7. 2017.

Přehled skutkových podstat ručení za DPH

1. Obecné ručení v případě podvodu - § 109 odst. 1.
2. Neobvyklá cena - § 109 odst. 2 písm. a).
3. Platba na zahraniční účet - § 109 odst. 2 písm. b).
4. Platba na neoznámený účet - § 109 odst. 2 písm. c).
5. Platba virtuální měnou - § 109 odst. 2 písm. d).
6. Nespolehlivý plátce - § 109 odst. 3.
7. Neregistrovaný distributor pohonných hmot - § 109 odst. 4.
8. Oprávněný příjemce - § 108a.

4.1. Obecné ručení v případě podvodu

Základním smyslem přidání právní úpravy ručení za nezaplacenou DPH do ZDPH bylo zavedení dalšího nástroje pro boj proti daňovým únikům. V ustanovení § 109 ZDPH jsou specifikovány skutkové podstaty zaviněných jednání¹⁹¹ příjemce zdanitelného plnění, při jejichž naplnění může být příjemce zdanitelného plnění vyzván správcem daně k úhradě nezaplacené DPH jako ručitel.

Nejobecnější a zároveň i nejméně určitou právní úpravu obsahuje odst. 1 § 109 ZDPH: „Plátce, který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem nebo poskytne úplatu za takové plnění (dále jen „příjemce zdanitelného plnění“), ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud

¹⁹⁰ Přehled legislativního vývoje viz kapitola 3.2. Ručení podle zákona o dani z přidané hodnoty.

¹⁹¹ K zavinění viz kapitola 4.1.2. Zavinění.

v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty na takové plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že:

- a) daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená,
- b) plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění (dále jen „poskytovatel zdanitelného plnění“), se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo
- c) dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.“.

Uvedená právní úprava zjevně navazuje na institut odepření nároku na odpočet DPH, jehož uplatnění je závislé na provedení „vědomostního testu“ vyjádřeného konstrukcí „věděl nebo vědět měl“, proto lze pro výklad daného ustanovení, v určitém ohledu, užít i dřívější judikaturu SDEU a NSS, což omezuje některé výkladové nejistoty. Ustanovení § 109 odst. 1 je v dále v písmenech a) až c) rozvedeno, při jakých skutečnostech nastalých na straně poskytovatele zdanitelného plnění může být prohlášeno, že transakce byla zasažena podvodem na DPH, což spolu se zaviněním příjemce zdanitelného plnění umožňuje vydání ručitelské výzvy příjemci zdanitelného plnění.

Ustanovení § 109 samo o sobě slovo „podvod“ neobsahuje, pouze důvodová zpráva¹⁹² odkazuje na boj s daňovými úniky. Nicméně v písmenech a) až c) odst. 1 § 109 je vždy jednání poskytovatele zdanitelného plnění charakterizováno jako úmyslné – úmyslně nezaplacená daň, úmyslné dostání se do postavení nemožnosti daň zaplatit a zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody, které lze z jejich podstaty uskutečnit výhradně úmyslně. O úmyslné nezaplacení daně (largo sensu, viz níže) nepůjde, pokud nezaplacení nastalo s ohledem na ekonomicky odůvodnitelné okolnosti, například ztráta významného zákazníka, nastání významné ekonomické krize apod.¹⁹³

Nezaplacená daň

S ohledem na písm. a) až c) § 109 odst. 1 ZDPH a z pohledu úpravy daňového ručení v daňovém řádu je vhodné blíže rozvinout obecně i Autorem užívaný terminus technicus „nezaplacená daň“. Daňový řád užívá termín „nedoplatek“¹⁹⁴. „Nedoplatek je částka daně, která není uhrazena, a uplynul již

¹⁹² DZ k zákonu č. 47/2011 Sb.

¹⁹³ BRANDEJS, a další, Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář, 2019, § 109 odst. 1 písm. a).

¹⁹⁴ § 171 DŘ.

*den splatnosti této daně*¹⁹⁵. Ve Směrnici o DPH je použito obratu „za odvod daně ručí“¹⁹⁶. V § 109 ZDPH odst. 1 jsou uvedeny případy úmyslného nezaplacení, dostání se do postavení, kdy nelze daň zaplatit a zkrácení daně a vylákání daňové výhody¹⁹⁷. V odst. 2 stejného paragrafu je však už použito jen „nezaplacená daň“, zjevně již *largo sensu*. Pojem „nezaplacená daň“ ostatně užívá i SDEU ve svých rozhodnutích.

Přes odlišnou terminologii se však ve všech uvedených případech jedná o shodnou situaci, která je charakterizována tím, že daňovému subjektu byla pravomocně stanovena daň. Z tohoto titulu je nerozhodné, zda se jedná o vyměření nebo doměření daně¹⁹⁸ správcem daně, jelikož oba druhy části daňového řízení spadají do nalézací fáze daňového řízení a výsledkem obou druhů části daňového řízení je vždy rozhodnutí o stanovení daně¹⁹⁹ podle § 147 daňového řádu. Pokud se daňový subjekt proti rozhodnutí o stanovení daně odvolal, pak pravomocným stanovením daně může být až změněné nebo potvrzené rozhodnutí o stanovení daně²⁰⁰.

Po pravomocném stanovení daně musí být pro konstatování, že se ze strany dlužníka jedná o „nezaplacenou daň“, kumulativně splněny další dvě časově navazující podmínky – napřed musí uběhnout datum splatnosti daňového závazku a následně musí být daňový dluh na dlužníkovi neúspěšně vymáhán, pokud tedy není zřejmé, že by vymáhání bylo prokazatelně bezvýsledné.

4.1.1. Rozdíly oproti Směrnici o DPH

Podle ZDPH může být ručitelem výhradně plátce, který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku od jiného plátce. Zatímco Směrnice o DPH užívá termínu osoba povinná k dani, což je osoba, která samostatně vykonává ekonomickou činnost, tak český zákon o DPH užívá užšího pojmu plátce, kterým se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku na žádost nebo ze zákona²⁰¹. Zároveň i místo plnění zdanitelného plnění musí být v tuzemsku. ZDPH tak vylučuje možnost postihu ručením za nezaplacenou daň zdanitelná plnění s místem plnění mimo tuzemsko, což je naprosto logické s ohledem na věcnou

¹⁹⁵ § 153 odst. 1 DŘ.

¹⁹⁶ Čl. 205 Směrnice o DPH.

¹⁹⁷ Blíže viz kapitola 4.1.2. Zavinění.

¹⁹⁸ Doměření daně je typické pro případ krácení daně a vylákání daňové výhody.

¹⁹⁹ Platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam.

²⁰⁰ § 113 a § 116 DŘ.

²⁰¹ Viz poznámka pod čarou č. 18.

působnost ZDPH²⁰². I podle důvodové zprávy²⁰³ se jedná o záměrné omezení působnosti zákona s ohledem na nejednotnost právní úpravy mezi členskými státy.

ZDPH dále specifikuje, že ručitelem se může stát pouze příjemce zdanitelného plnění, přestože Směrnice o DPH obecně umožňuje solidárně odpovědně zavázat jinou osobu, než která je povinná odvést daň²⁰⁴. ZDPH také jednoznačně uvádí, že příjemce zdanitelného plnění od poskytovatele zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň výhradně z tohoto plnění. Nebyla tak využita možnost, kterou uvedl i SDEU v rozsudku ve věci C-384/04²⁰⁵, ručitelky zavázat příjemce zdanitelného plnění v případě nezaplacení daně z jakéhokoli plnění, které předcházelo nebo následovalo uskutečnění specifikovanému plnění.

Ustanovení čl. 205 Směrnice o DPH bylo využito v ZDPH jen částečně i z pohledu „kvality“ zajištění pohledávky nezaplacené daně. ZDPH výslovně užívá institut ručení. Nebyla tak využita možnost daná Směrnicí o DPH, aby příjemce zdanitelného plnění odpovídal za odvedení daně společně a nerozdílně spolu s poskytovatelem zdanitelného plnění. Důvodová zpráva²⁰⁶ důvody pro takové zúžení institutu neobsahuje, pravděpodobně se tak stalo z důvodu, že ručení byl jako zajišťovací institut v českém právním řádu již upraven v daňovém řádu²⁰⁷.

4.1.2. Zavinění²⁰⁸

Pro vymezení vztahu příjemce zdanitelného plnění k negativním daňovým následkům způsobeným poskytovatelem zdanitelného plnění, uvedených v písmenech a) až c) § 109, ZDPH je užíván terminus technicus „věděl nebo vědět měl a mohl“. Termíny „věděl“ a „vědět měl a mohl“ odkazují na trestní právo, konkrétně subjektivní stránku trestného činu jako typový pojmový znak trestného činu. Pojem „věděl“ je užitý v § 16 odst. 1 písm. a) zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, a pojmové spojení „vědět měl a mohl“ v písm. b) stejného odstavce.

²⁰² Viz § 2 odst. 1 ZDPH.

²⁰³ DZ k zákonu č. 47/2011 Sb.

²⁰⁴ Ostatně v některých případech Směrnice o DPH stanovuje nebo umožňuje stanovit příjemce plnění přímo jako osobu povinnou odvést daň, v takové situaci by ručitelky zavázanou osobou mohl být naopak poskytovatel plnění.

²⁰⁵ Shnutí rozsudku.

²⁰⁶ DZ k zákonu č. 47/2011 Sb.

²⁰⁷ A předtím i v ZSDP.

²⁰⁸ TOMAN, Odepření nároku na odpočet DPH v důsledku účasti na podvodu, 2020, převzata kapitola 2.2.4. Zavinění.

Ostatně na § 16 trestního zákoníku²⁰⁹ přímo odkazuje i důvodová zpráva k novele ZDPH²¹⁰. Pojmy slouží k definování zavinění pachatele trestného činu ve formě nedbalosti.

Šámal et al.²¹¹ zaviněním rozumějí „*vnitřní, psychický vztah pachatele k podstatným složkám trestného činu*“²¹². Zavinění se skládá ze složek vědění a vůle. Vědění, jako intelektuální složka, zahrnuje „*vnímání pachatele, tj. odraz předmětů, jevů a procesů ve smyslových orgánech člověka, jakož i představu předmětů a jevů, které pachatel vnímal dříve nebo ke kterým dospěl svým úsudkem na základě znalostí a zkušeností.*“²¹³ Vůli, volní složkou zavinění, se rozumí především „*chtění nebo srozumění, tj. v podstatě rozhodnutí jednat určitým způsobem se znalostí podstaty věci. Jestliže pachatel rozhodne skutečnosti nechce, ani s nimi není srozuměn, není tu žádný volní vztah.*“²¹⁴.

Různými kombinacemi přítomnosti volní složky a složky vědění lze zavinění v nejjednodušší formě dělit na úmysl přímý, úmysl nepřímý, nedbalost vědomá a nedbalost nevědomá. V případě nedbalosti pachatel trestného činu nechce způsobit porušení či ohrožení zákonem chráněného zájmu, ale přitom ví nebo minimálně má vědět, že k takovému porušení nebo ohrožení chráněného zájmu může dojít. Jinými slovy zavinění z nedbalosti lze chápat také jako zanedbání zákonem stanovené povinné opatrnosti²¹⁵.

Ve smyslu přeneseném do daňového práva příjemce zdanitelného plnění tak bude odpovídat jako daňový ručitel za zaplacení DPH, kterou nezaplatil poskytovatel zdanitelného plnění v případě, že věděl, že může způsobem uvedeným v § 109 odst. 1 ZDPH porušit zájem chráněný ZDPH, ale bez přiměřených důvodů spoléhá, že takové porušení nezpůsobí (*culpa lata*). Příjemce zdanitelného plnění bude také odpovídat za zaplacení DPH, i když nevěděl, že svým jednáním může takové porušení způsobit, ač o tom vzhledem k okolnostem a ke svým osobním poměrům vědět měl a mohl (*culpa levis*).

Pokud si příjemce zdanitelného plnění ve vztahu k poskytovateli zdanitelného plnění počíná vědomě nebo nevědomě nedbale, odpovídá za

²⁰⁹ Předmětné ustanovení nabylo účinnosti spolu s trestním zákoníkem a zatím nebylo nijak novelizováno.

²¹⁰ DZ k zákonu č. 47/2011 Sb.

²¹¹ ŠÁMAL, a další, Trestní zákoník, 2012.

²¹² Tamtéž, § 15, Obecně k pojmu zavinění, bod II.

²¹³ Tamtéž.

²¹⁴ Tamtéž.

²¹⁵ ŠÁMAL, a další, Trestní zákoník, 2012, § 16, K odst. 1, bod I.

nezaplacenou daň způsobenou poskytovatelem zdanitelného plnění²¹⁶. Pro stanovení odpovědnosti příjemce zdanitelného plnění tak postačí prokázání i nevědomé nedbalosti jakožto „nejnižší formy zavinění“, což potvrdil i NSS²¹⁷.

K uvedenému přístupu má zásadní výhrady například Lichnovský²¹⁸, který se domnívá, že správce daně musí důkladně rozlišovat mezi tím, co klade daňovému subjektu za vinu, zda „věděl“ nebo jen „vědět mohl a měl“. Z pohledu Autora se jedná o pouhé teoretizování bez reálného praktického dopadu. Z praktické zkušenosti Autora se správci daně naprosto racionálně drží judikaturního, resp. zákonného, vymezení podmínek pro aplikaci odepření nároku na odpočet, potažmo ručení, formulovaného právě „věděl nebo vědět měl“. Úkolem správce daně není přesné prokazování, která ze dvou možných variant skutečně nastala, zda daňový subjekt věděl nebo nevěděl, ale vědět měl. Z tohoto pohledu je pro daňového řízení naprosto nerozhodné, jakým způsobem se daňový subjekt provinil, postačí totiž prokázání „jakéhokoli“ zavinění.

Z pohledu důsledků zavinění judikatura ani právní řád nijak nerozlišují, zda zavinění bylo vědomé nebo nevědomé, zároveň je umožněno daňovému subjektu argumentovat, že jednal s náležitou obezřetností v obou případech rovnocenně, není zde jediný relevantní důvod pro vyžadování rozlišení mezi vědomým a nevědomým zaviněním, kromě snahy o účelové zvýhodnění postavení daňového subjektu, pro případ, kdy by správce daně stanovil, že daňový subjekt o podvodu věděl. Dle názoru Autora je však nepochybné, že by se tak nikdy nestalo, jelikož neexistuje jediný důvod, proč by správce daně měl zvolit pro něj, z pohledu důkazního břemena, obtížnější pozici, aniž existuje jediný rozdíl v následcích pro daňový subjekt v případě prokázání.

Nevědomá nedbalost, míra náležité opatrnosti

V trestním právu nevědomá nedbalost, jakožto „nejnižší forma zavinění“ vychází z možnosti znalosti pachatele trestného činu a zároveň jeho povinnosti předvídat poruchu nebo ohrožení právem chráněného zájmu. Možnost znalosti se v obecné rovině zkoumá z hlediska objektivních okolností spojených se skutkem

²¹⁶ Je zřejmé, že někteří příjemci zdanitelných plnění se mohou i úmyslně účastnit daňových podvodů, v takovém případě je zavinění tvořeno i pozitivní volní složkou. Nicméně pro účely daňového řízení je volní složka nerozhodná. Prokazování zavinění je na správci daně, proto prokazování pozitivní volní složky zavinění se jeví zřejmě neúčelně s ohledem na skutečnost, že cílem správce daně je prokázání takové účasti příjemce zdanitelného plnění, které opravňuje užítí ručení. Jiné (vyšší) nároky jsou pak kladeny na žalobce v trestním řízení.

²¹⁷ Například Nejvyšší správní soud, 4 Afs 294/2015-23.

²¹⁸ LICHNOVSKÝ, Podvody na DPH a jejich prokazování II, 2017, bod 8.

a subjektivních dispozic daného pachatele.²¹⁹ V případě, že rozhodná skutečnost byla pro pachatele seznatelná, je nezbytné posoudit, zda byl i povinen předvídat poruchu nebo ohrožení právem chráněného zájmu. To znamená, zda měl povinnost jednat určitým způsobem, zda měl zachovat náležitou míru opatrnosti²²⁰, to jest takovou, jejímž dodržením by se nestal spolupachatelem trestného činu.

Náležitá míra opatrnosti se skládá z objektivní a subjektivní složky. Pokud možný pachatel trestného činu dodrží náležitou míru opatrnosti z objektivního i subjektivního hlediska, nemohl jednat nedbalostně. Objektivní hledisko náležité míry opatrnosti žádá od každého zpravidla stejnou míru opatrnosti. Z pohledu daňového práva je důležité poznamenat, že daňové předpisy nevymezují žádné zvláštní kategorie daňových subjektů, respektive příjemců zdanitelných plnění, pro které by stanovovaly jinou požadovanou míru opatrnosti. Proto se pro posuzování v daňovém odvětví uplatní obecná zásada rozumného člověka. To znamená, že zpravidla postačí dodržet lidskou společností uznanou míru potřebné opatrnosti.

Druhou složkou míry opatrnosti je část subjektivní, která může být vynaložena v konkrétním případě. Je tedy nezbytné ji posuzovat vždy individuálně. Mezi rozhodné skutečnosti v rámci posuzování subjektivní míry opatrnosti patří okolnosti případu, to jest prostředí, okolnosti spáchaného činu jako čas, viditelnost, povětrností podmínky aj. Mezi tyto skutečnosti se řadí také typ poskytovaného plnění, jelikož některé typy plnění jsou obecně častěji podvodníky zneužívané než jiné, například zlato nebo ropa, resp. pohonné hmoty.

V rámci posuzování subjektivní míry opatrnosti by mohly být rozhodujícími skutečnostmi například i zkušenosti příjemce zdanitelného plnění, jeho znalosti, vzdělání, kvalifikace ad. Nicméně správce daně, dle zkušenosti Autora, typicky nevyhodnocuje zkušenosti či vzdělání příjemce zdanitelného plnění. Dle názoru Autora je tomu tak zejména proto, že se jedná o velmi individuální vlastnosti daňových subjektů, respektive jejich zástupců. Značná individuálnost takových vlastností velmi ztěžuje vyhodnocování a správné aplikování zjištěných skutečností, zvláště pokud se uváží skutečnost, že valnou

²¹⁹ ŠÁMAL, a další, Trestní zákoník, 2012, § 16, K odst. 1, bod III.

²²⁰ K náležité míře opatrnosti v této kapitole celkově viz ŠÁMAL, a další, Trestní zákoník, 2012, § 16 nedbalost, K odst. 1, bod IV.

většinu rozhodnutí správce daně provádějí úřední osoby bez právního vzdělání, a to na základě podrobných metodických pokynů.

Jelikož správce daně neposuzuje osobní individuální vlastnosti daňového subjektu, resp. jeho zástupců, tak při zhodnocení dodržování náležité míry opatrnosti vychází ze zjištěných objektivních okolností. V případě, že správcem daně řádně prokázané objektivní okolnosti, které je správce daně povinen zkoumat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění²²¹, neposkytují jiné rozumné vysvětlení než, že daná transakce je zasažená podvodem, to znamená, že okolnosti jsou skutkově podložené, logické a vzájemně nerozporné²²², odpovídá příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň. Pro správce daně platí imperativ, že rozhodné objektivní okolnosti je nezbytné zkoumat k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění.

Daňový subjekt má však právo nejen zpochybnit správcem daně prokazované objektivní skutečnosti, ale má též právo namítat, že se v dané transakci choval dostatečně obezřetně. Správce daně je následně nucen na podložená tvrzení²²³ daňového subjektu reagovat, protože prokázáním existence objektivních skutečností svědčících o nastání podvodu a o zavinění příjemce zdanitelného plnění se důkazní břemeno nepřenáší na daňový subjekt, ale nadále tíží správce daně²²⁴. Čím kvalifikovanější aktivitu daňový subjekt vyvine, tím větší nároky jsou kladeny na správce daně v rámci jeho břemena důkazního. Pokud se správce daně řádně nevypořádá s argumentací daňového subjektu, neunes tak břemeno důkazní, je povinen ručitelskou výzvu vydanou příjemci zdanitelného plnění zrušit.

Dostání se do postavení, kdy nelze daň zaplatit

Příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň i v případě, že se poskytovatel zdanitelného plnění úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň z daného plnění zaplatit, a přitom příjemce plnění o tom věděl nebo minimálně vědět měl. Jedná se tak o situace, kdy poskytovatel zdanitelného plnění se úmyslně dostane do špatné ekonomické situace takové míry, kdy nemůže daň

²²¹ Nelze vycházet ze skutečností nastalých ex post. Nejvyšší správní soud, 5 Afs 78/2017-33, bod 30.

²²² Nejvyšší správní soud, 9 Afs 194/2017-34, bod 42.

²²³ Daňový subjekt neunes břemeno důkazní, nicméně pouhé nesouhlasné vyjádření bez dalšího zjevně nelze akceptovat jako relevantní zpochybnění závěrů správce daně. Přestože daňový subjekt netíží břemeno důkazní, je zřejmé, že čím kvalitněji bude mít daňový subjekt svá tvrzení logicky a dokumentačně podložena, tím obtížnější pozici bude mít správce daně.

²²⁴ Nejvyšší správní soud, 9 Afs 194/2017-34, zjm. body 40 až 43.

zaplatit. Na první pohled se poskytovatel zdanitelného plnění snaží obvykle vytvořit představu, že nezaplacená daň je důsledkem pouhé ekonomické neúspěšnosti jeho podnikání. Ve skutečnosti se však jedná o simulované jednání, jehož cílem je provedení podvodu na DPH.

Z pohledu břemena důkazního se však pro správce daně nemusí jednat o jednoduchý úkol. Hranice mezi neúspěšným podnikatelským záměrem a plánovaným daňovým podvodem může být velice tenká. Ukázkový případ podvodu řešil NSS v rozsudku č. j. 4 Afs 294/2015-23. Společnost SES²²⁵ si nechala zhotovit dílo, fotovoltaickou elektrárnu, za které však nezaplatila. Následně byl na společnost SES podán insolvenční návrh. Přestože se společnost nacházela v insolvenci, uzavřela jako poskytovatel zdanitelného plnění kupní smlouvu se společností CE, příjemce zdanitelného plnění, na movité věci tvořící součásti technologického vybavení fotovoltaické elektrárny za 84 milionů Kč bez DPH. Zároveň se však uvedené společnosti dohodly na odkladu zaplacení kupní ceny, dokud společnost CE nezíská licenci na výroby elektrické energie.

Společnost CE však licenci nezískala, kupní cena se tak nestala splatnou, SES neměla další prostředky, jak DPH z prodeje movitých věcí zaplatit. Společnost CE navíc sedm měsíců po prodeji elektrárny uzavřela se společností SES nájemní smlouvu, kterou elektrárnu pronajala zpět společnosti SES, a to za dvě třetiny ceny vyúčtovaných služeb za výrobu elektrické energie. V rámci následných řízení bylo prokázáno, že zbývající třetina ceny vyúčtovaných služeb v zásadě pokrývá jen pravidelné náklady na provoz elektrárny, z čehož je zřejmé, že společnosti SES nezbývají žádné příjmy na úhradu nezaplacené daně a ani žádný majetek pro případné nucené zpeněžení.

Ze všeho výše uvedeného NSS dospěl k názoru, že se podařilo prokázat, že se poskytovatel zdanitelného plnění úmyslně dostal do postavení, kdy nemohl DPH z tohoto plnění zaplatit, ručitelská výzva byla tedy vydána v souladu se zákonem.

Zkrácení daně, vylákání daňové výhody

I právní úprava v písmenu c) v odst. 1 § 109 ZDPH nachází svůj předobraz v trestním zákoníku, ve kterém je pojem zkrácení daně užit v § 240, který definuje

²²⁵ Záměrně užitě zkráceniny názvu společností, celý název společností není rozhodující.

skutkovou podstatu trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Ve stejném ustanovení je použit i termín vylákání daňové výhody.

Šámal et al. zkrácením daně rozumí „*jakékoli jednání pachatele, v důsledku něhož je mu jako poplatníkovi (povinné osobě) v rozporu se zákonem vyměřena nižší daň, než jaká měla být vyměřena a zaplacená, nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde.*“²²⁶. Pachatel tak například vůbec nepodá daňové přiznání, podá daňové přiznání s nižší než správnou výší daně, vůbec se nezaregistruje k dani z přidané hodnoty, zkeslí ekonomické či jiné výkazy, za účelem prokázání nižší než správné výše daně – například neuvedení uskutečněných plnění v rámci záznamní povinnosti. Zkrácením daně není pouhé neodvedení daně²²⁷.

Daňovou výhodou v oblasti DPH se rozumí zejména podvodné uplatnění nadměrného odpočtu. Aby pachatel vylákal daňovou výhodu, podvodně předstírá splnění nároku na odpočet daně²²⁸, který je vyšší než přiznaná daň na výstupu, proto pachateli formálně vznikne nárok na úhradu nadměrného odpočtu daně, přestože materiálně nejsou splněny podmínky uplatňovaného odpočtu daně. Například pro případ simulovaného přeshraničního dodání zboží osvobozeného od DPH s nárokem na odpočet. Vylákání daňové výhody může nastat i v důsledku toho, že pachatel materiálně ani není plátcem DPH, přestože formálně podmínky splněny jsou.

Při srovnání s krácením daně se vylákání daňové výhody odlišuje ve skutečnosti, že formálně vzniká povinnost státu úhrady určité částky pachateli, přičemž v případě krácení daně skutková podstata spočívá ve vykázání nižší daňové povinnosti, než je správná výše, případně v nevykázání žádné daňové povinnosti, přestože vykázána být měla.

4.1.3. Použitelnost obecného ručení v případě podvodu

Na základě výše provedeného detailního rozboru § 109 odst. 1 ZDPH je zřejmé, že uvedený odstavec slouží k uspokojení fiskálních nároků státu pro případ podvodu. Ze stejného důvodu vznikl i judikaturou aprobovaný institut odepření nároku na odpočet daně, který v českém právním řádu je navíc spojen

²²⁶ ŠÁMAL, a další, Trestní zákoník, 2012, § 240, K odst. 1, bod IX.

²²⁷ Celá část Zkrácení daně, vylákání daňové výhody zdroj ŠÁMAL, a další, Trestní zákoník, 2012, § 240, K odst. 1, bod IX.

²²⁸ § 72 a násl. ZDPH.

i se sankcí v podobě penále a úroku z prodlení. Pro obecné srovnání užití institutů ručení a odepření nároku na odpočet viz kapitola 3.3.

Ručení a odepření nároku na odpočet.

Z pohledu rozsahu možnosti uplatnění je výrazně uplatnitelnější odepření nároku na odpočet, jelikož tento nástroj je možné užít pro případy, kdy se daňový subjekt stane součástí podvodného řetězce, přičemž není rozhodné, jaký subjekt v řetězci podvodně neuhradí daň. V případě ručení je však, na základě jazykového výkladu § 109 odst. 1 ZDPH a též na základě důvodové zprávy²²⁹, zřejmé, že podle uvedeného odstavce ručí příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň z tohoto plnění, to jest za daň, kterou nezplatí přímý dodavatel (poskytovatel zdanitelného plnění) příjemci plnění. Na základě judikatury SDEU je přitom možné solidárně zavázat k odvodu daně daňový subjekt i v případě, že daná transakce je součástí podvodného řetězce, přičemž daň z dané transakce byla zaplacená²³⁰. A ani Směrnice o DPH nestanovuje restriktivní podmínku, že by ručení bylo možné uplatnit jen za přímého poskytovatele zdanitelného plnění. Nicméně česká právní úprava je v tomto ohledu výrazně restriktivnější.

S ohledem na konstrukci § 109 odst. 1 ZDPH pro uplatnění v případě podvodů na straně poskytovatele zdanitelného plnění, prekluzi pro vydání ručiteltské výzvy odvozené z lhůty pro stanovení daně²³¹ a princip přednostního uplatnění odepření daně před ručením podle § 109 odst. 1²³² je Autor názoru, že § 109 odst. 1 ZDPH je obsolentním ustanovením v českém právním řádu. Institut odepření nároku na odpočet pokrývá věcně i časově všechny případy možnosti uplatnění ručení podle § 109 odst. 1 ZDPH a měl by být uplatňován prioritně.

Odepření nároku na odpočet lze uplatnit i v případě, že poskytovatel zdanitelného plnění podvodně nezplatí daň (largo sensu) v důsledku úmyslného nezaplacení daně (stricto sensu), úmyslného dostání se do postavení, kdy nemůže daň zaplatit i v důsledku zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody. Zároveň ručiteltská výzva může být vydána pouze v propadné tříleté lhůtě, která může být prodloužena vydáním samotné ručiteltské výzvy, nicméně základní propadná lhůta pro užití odepření nároku na odpočet je taktéž tříletá a může být úkony správce daně dále prodloužena. Z časového pohledu tak nemůže nastat situace, ve které by

²²⁹ DZ k zákonu č. 47/2011 Sb.

²³⁰ Rozsudek ve věci C-384/04.

²³¹ Viz kapitola 2.2.2. Prekluze.

²³² Viz kapitola 3.3. Ručení a odepření nároku na odpočet DPH.

se oproti ručení nedalo užít odepření nároku na odpočet. A to ani v případě, že by ke zjištění podvodu na DPH správce daně dospěl u jiného subjektu než příjemce zdanitelného plnění, protože v takovém případě správce daně vydá výzvu k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Tato výzva automaticky prodlužuje propadnou lhůtu pro stanovení daně o 1 rok v případě, že byla oznámena v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty²³³.

Pro správce daně tak nezbývá jediná možnost pro uplatnění ručení podle § 109 odst. 1 ZDPH. Jak Autor již shrnul výše, uvedené ustanovení ZDPH by mělo být zrušeno. A to přesto, že správci daně se jistě „povedlo“ dané ustanovení uplatnit v praxi, NSS například rozhodoval²³⁴ o uplatněném ručení podle § 109 odst. 1 písm. b) ZDPH. Avšak i v tomto případě správce daně mohl uplatnit institut odepření nároku na odpočet a Autor si je jistý, že takovou možnost měl správce daně i v ostatních případech uplatnění ručení podle § 109 odst. 1 ZDPH, tedy za předpokladu, že institut ručení nebyl uplatněn protiprávně.

4.2. Neobvyklá cena

Příjemce zdanitelného plnění podle § 109 odst. 2 písm. a) ručí za nezaplacenou daň v situaci, kdy úplata za dané plnění je bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od ceny obvyklé. Cena obvyklá je pro účely DPH od 1. 4. 2019 definována v § 36 odst. 14 ZDPH jako „*celá částka, kterou by za účelem pořízení zboží nebo přijetí služby musela osoba, pro kterou se plnění uskutečnilo, nacházející se na stejném obchodním stupni, na jakém se dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečňuje, zaplatit v podmínkách volné hospodářské soutěže nezávislému dodavateli nebo poskytovateli v tuzemsku, aby v daném okamžiku toto zboží pořídila nebo tuto služby přijala.*“²³⁵ Cena obvyklá je tedy určitá teoretická hodnota věci, okolo které by měly oscilovat úplaty za uskutečněná plnění na trhu.

²³³ § 148 odst. 2 písm. a).

²³⁴ Nejvyšší správní soud, 4 Afs 294/2015-23. Správce daně uplatnil ručení podle § 109 odst. 1 písm. b) ZDPH.

²³⁵ ZDPH dále stanovuje pevné hranice určující cenu obvyklou, pokud nelze srovnatelné dodání zboží nebo poskytnutí služby zjistit. Takovými hranicemi jsou u zboží kupní cena daného zboží nebo nákladová cena a u služby výše celkových nákladů osoby povinné k dani na poskytnutí služby.

Ustanovení § 109 odst. 2 písm. a) má typickou konstrukci pro uplatňování ručení, kterou předvídá i SDEU²³⁶, to jest ve formě zjednodušující vyvratitelné domněnky²³⁷. Terminologií obecného ručení za DPH podle § 109 odst. 1 ZDPH lze zjednodušující vyvratitelnou domněnku též označit za zcela zásadní objektivní okolnost, jejíž samotná existence v dané obchodní transakci sama o sobě umožňuje učinit závěr, že předmětné plnění je zasaženo daňovým podvodem. Řečeno jinými slovy, správce daně tak kromě v zákoně uvedené objektivní okolnosti nemusí v první fázi daňového řízení prokazovat existenci žádných dalších objektivních skutečností svědčících o tom, že příjemce plnění věděl nebo vědět měl, že se účastní podvodu, více viz následující kapitola.

Z pohledu příjemce zdanitelného plnění jsou podstatné dvě konkrétní podmínky pro uplatnění ručení na základě zkoumaného ustanovení. Zaprvé správce daně z pohledu nezaplacené daně musí prokázat, že daň skutečně nebyla zaplacená, přičemž důvod nezaplacení není rozhodný²³⁸. Zadruhé správce daně musí prokázat, že úplata za plnění byla zcela zjevně odchylná od ceny obvyklé. Podmínky pro vydání ručiteléské výzvy jsou tak pro správce daně výrazně jednodušeji splnitelné než v případě obecného ručení za podvod, jelikož naplněním podmínky vyvratitelné domněnky je presumováno, že příjemce zdanitelného plnění věděl nebo vědět mohl a měl, že uskutečněním plnění za cenu zcela zjevně neobvyklou se účastní daňového podvodu. Správce daně tak již neprokazuje, že příjemce plnění věděl nebo vědět měl o podvodu.

4.2.1. Procesní obrana příjemce zdanitelného plnění

V případě, že správce daně úspěšně prokáže splnění obou podmínek, je na příjemci zdanitelného plnění, aby prokázal, že existovalo ekonomické opodstatnění pro uskutečnění plnění. V takovém případě tíží důkazní břemeno příjemce plnění, jak uvádí i důvodová zpráva²³⁹. Správce daně v takovém případě již prokázal neobvyklost ceny a bylo by neúměrné po správci daně požadovat, aby

²³⁶ Zásadním judikátem pro uplatňování ručení za nezaplacenou DPH je rozsudek ve věci C-384/04, viz kapitola 3.1.2. Judikatura SDEU.

²³⁷ Což je princip, který například nebyl pochopen Lichnovským při formulaci Stížnosti Evropské komisi na porušení evropského práva Českou republikou, ve které Lichnovský žádá v bodě 2.2.1. zrušení § 109 odst. 2 písm. a) pro mimo jiné pro nadbytečnost, protože pro všechny takové případy je dostatečné ustanovení o obecném ručení podle § 109 odst. 1.

²³⁸ Zásadní rozdíl oproti odst. 1, který obsahuje obecnou skutkovou podstatu daňového podvodu, zatímco odst. 2 písm. a) obsahuje domněnku zásadní objektivní skutečnosti, která automaticky presumuje podvodné plnění.

²³⁹ DZ k zákonu č. 47/2011 Sb.

prokazoval oprávněnost uplatnění ručení podle § 109 odst. 2 písm. a) ZDPH i pro případ podložené argumentace mimořádností, kdy sice cena za plnění nebyla obvyklá, ale byla opodstatněná. Příjemce plnění může prokazovat, že výše úplaty za plnění se odvíjela od nastalých mimořádných okolností například okolností trhu²⁴⁰, osobních poměrů poskytovatele plnění nebo příjemce plnění nebo vliv zvláštní oblíbenosti.

Příjemce plnění však není nucen prokazovat ekonomické opodstatnění uskutečnění plnění, může totiž alternativně zvolit stejnou procesní obranu jako u obecného ručení za DPH uplatněného podle § 109 odst. 1 ZDPH, to znamená, že příjemce plnění může argumentovat, že zachoval náležitou míru opatrnosti, choval se dostatečně obezřetně, a to i přestože byly naplněny znaky specifické skutkové podstaty pro uplatnění ručení. Nespornou výhodou tohoto postupu pro příjemce plnění je, že důkazní břemeno v tomto případě tíží nadále správce daně, viz dále.

Uvedená alternativa procesní obrany není v § 109 ZDPH explicitně uvedena, nicméně se jedná o jednoznačný závěr z aplikace eurokonformního výkladu předmětného ustanovení²⁴¹. Jelikož § 109 odst. 2 písm. a) ZDPH²⁴² slouží jako zjednodušující domněnka vědomosti o daňovém podvodu při dané obchodní transakci, tak příjemce takového plnění musí mít stejnou možnost uplatnění obdobné procesní obrany jako příjemce zdanitelného plnění, který je ručitelem podle § 109 odst. 1 písm. a) ZDPH. Odepření možnosti takové obrany by bylo, dle názoru Autora, v rozporu s evropským právem. Uvedené tak vyvrací názor Lichnovského²⁴³, který má za to, že předmětné ustanovení zakládá nevyvratitelnou právní domněnku v případech, kdy cena je zcela zjevně odchylná z jiných než ekonomických důvodů.

Zároveň výklad ustanovení § 109 ZDPH obsahující zjednodušující vyvratitelnou právní domněnku ve smyslu existence objektivní okolnosti, který by neumožňoval uplatnit v předchozím odstavci uvedenou procesní obranu, by způsobil rozpor s evropským právem již samotných ustanovení obsažených

²⁴⁰ V letech 2018 a 2019 je typickým příkladem kůrovcová kalamita.

²⁴¹ Ostatně možnost, případně dokonce i povinnost, odchýlení od doslovného znění zákona na základě závažných důvodů jako je účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost či soulad se základními principy právního řádu, dovodil i Ústavní soud v plenárním nálezu sp. zn. Pl. ÚS 21/96 k otázce interpretace právní normy ústavně konformním způsobem. S ohledem na závaznost evropského práva lze obdobným způsobem postupovat při eurokonformním výkladu.

²⁴² Ostatně stejně jako § 109 odst. 2 písm. b), c), d), § 109 odst. 3, § 109 odst. 4 i § 108a ZDPH.

²⁴³ LICHNOVSKÝ, Stížnost Evropské komisi na porušení evropského práva Českou republikou, bod 2.2.1.

v § 109 ZDPH, jelikož předmětná procesní obrana je jedinou možností vyvrácení zákonem stanovené zjednodušující domněnky vědomosti o daňovém podvodu. Ustanovení § 109 ZDPH by se tak efektivně povětšinou staly domněnkami nevyvratitelnými, přičemž SDEU výslovně stanovil, že takové domněnky jsou v rozporu s evropským právem²⁴⁴.

V případě uplatnění takové procesní obrany ve smyslu, že příjemce plnění zachoval náležitou obezřetnost, břemeno důkazní tíží nadále správce daně s ohledem na závěry učiněné v kapitole 4.1.2. Zavinění. Čím kvalifikovanější procesní obranu tak daňový subjekt vyvine, tím větší nároky budou kladeny na unesení důkazního břemena správcem daně²⁴⁵. K unesení důkazního břemena pak může správce daně prokázání vědomosti či povinnosti vědění o daňovém podvodu založit na existenci dalších objektivních okolností v dané obchodní transakci doplňující primární objektivní okolnost, na základě které správce daně prvotně rozhodl o uplatnění ručení za nezaplacenou daň.

4.2.2. Soulad s evropským právem

Sejkora²⁴⁶ se však domnívá, že celé ustanovení § 109 odst. 2 písm. a) je v rozporu se zásadou proporcionality a jako takové by toto ustanovení mělo být zrušeno. Své odůvodnění staví na dvou jednouchých úvahách, kdy zaprvé pro příjemce zdanitelného plnění bude mít přijetí plnění za nižší než cenu obvyklou vždy ekonomické opodstatnění. A zadruhé se Sejkora domnívá, že břemeno důkazní pro ekonomickou opodstatněnost úplaty za transakci nemá ležet jen na příjemci zdanitelného plnění, ale také na poskytovateli plnění, jelikož příjemce plnění je v důkazní nouzi, nemá jakým způsobem prokázat, co je mimo sféru jeho vlivu, jinými slovy se dle Sejkory jedná o evropskou judikaturou zakázanou nevyvratitelnou domněnku²⁴⁷.

Autor práce však s názorem Sejkory nesouhlasí. Předně se nedomnívá, že se jedná o neproporcionální ustanovení, naopak dle Autora je toto ustanovení § 109 ZDPH ukázkovým ustanovením pro uplatňování institutu ručení. Ustanovení výslovně uvádí, že se musí jednat o cenu zcela zjevně neobvyklou,

²⁴⁴ Soudní dvůr Evropské unie, věc C-384/04, bod 32.

²⁴⁵ Viz kapitola 4.1.2. Zavinění.

²⁴⁶ SEJKORA, Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie, 2017, str. 143 a 144.

²⁴⁷ Zejména rozsudky SDEU ve věcech C-384/04 a C-499/10. Nevyvratitelnost typicky spočívá v nemožnosti postiženého daňového subjektu vyvrátit, byť řádně prokázané, tvrzení daňového orgánu.

jinak řečeno nápadně odchylnou či odchylnou na první pohled, přičemž nemůže být pochyb o tom, že cena zcela zjevně neobvyklá je jednoznačným identifikátorem potenciálního daňového podvodu. Zároveň příjemce zdanitelného plnění stále může zakotvenou domněnku vyvrátit typicky tím, že prokáže nastání mimořádných okolností, které obecně nevstupují do postupu určení výše ceny obvyklé.

4.3. Platba na zahraniční účet

Příjemce zdanitelného plnění ručí od 1. 1. 2012²⁴⁸ za nezaplacenou daň také v případě, že poskytne úplatu za přijaté plnění zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb²⁴⁹ mimo tuzemsko²⁵⁰. Jedná se tedy o další zjednodušující podmínku presumující zavinění příjemce zdanitelného plnění ve formě, že věděl nebo mohl a měl vědět, že jím přijaté zdanitelné plnění je zasaženo podvodem na DPH.

Předmětné ustanovení je ve své podstatě velmi jednoduché, což je jistě správná vlastnost pro ustanovení zjednodušující podmínky pro uplatnění institutu ručení. Základní otázkou však zůstává, zda je předmětné ustanovení v souladu s evropskými právy. Spornost daného ustanovení dokládají i názory například Brandejse²⁵¹ nebo Lichnovského²⁵², kteří oba tvrdí, že ustanovení je v rozporu s evropským právem.

²⁴⁸ Bohužel bylo uvedené ustanovení přidáno jako tzv. „přílepek“, proto důvodová zpráva k zákonu č. 370/2011 Sb., kterým bylo do ZDPH vtěleno § 109 odst. 2 písm. b), neobsahuje důvody pro přidání předmětného ustanovení.

²⁴⁹ Poskytovatelé platebních služeb jsou v současné době vymezeni jako podnikající osoby oprávněné poskytovat platební služby, jak je uvedeno v § 5 zákona č. 370/2017 Sb., o platebním styku. Takovými osobami jsou zejména banky, spořitelny a úvěrní družstva, instituce elektronických peněz, platební instituce a další.

²⁵⁰ Pro praxi nejjednodušším rozpoznávacím znakem pro určení, zda se jedná o tuzemský, nebo zahraniční účet, je IBAN. IBAN je „formát čísla účtu definovaný mezinárodní normou ISO 13616“ (Česká národní banka, IBAN – mezinárodní formát čísla účtu, 2019). Číslo IBAN se používá pro mezinárodní převody peněžních prostředků, případně v rámci tuzemska se využívá i pro cizoměnové převody peněžních prostředků. IBAN má jasně danou strukturu prvních 4 z celkových 34 znaků, kdy prvními dvěma znaky je kód státu, ve kterém je daný účet veden. Kódy států je možno zjistit například z IBAN registru organizace SWIFT, viz SWIFT, IBAN REGISTRY, 2019.

Alternativou pro určení, zda účet je veden v tuzemsku, je ověření, zda je subjekt, který vede účet, zapsán v seznamech regulovaných a registrovaných subjektů finančního trhu, které vede Česká národní banka, viz Česká národní banka, Seznamy regulovaných a registrovaných subjektů finančního trhu, 2019. Pokud subjekt vedoucí daný účet není veden v předmětných registrech, tak se nejedná o tuzemského poskytovatele platebních služeb.

²⁵¹ BRANDEJS, a další, Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář, 2019, K odst. 2 písm. b) a d).

²⁵² LICHNOVSKÝ, Stížnost Evropské komisi na porušení evropského práva Českou republikou, bod 2.2.2.

Brandejs spatřuje rozpor předmětného ustanovení toliko z důvodu, že příjemce zdanitelného plnění nemůže ovlivnit chování poskytovatele zdanitelného plnění. Vycházeje z běžné obchodní praxe je zajisté pravdou, že příjemce plnění si s poskytovatelem plnění dopředu velmi často neodsouhlasuje účet, na který bude placeno, ve značném množství příkladů obsahuje až samotná faktura za uskutečněné plnění informaci, na jaký účet má být placeno, přičemž se zajisté může stát, že takový účet může být veden i v zahraničí²⁵³. Uvedená problematika je dále rozvedena v kapitole 4.4.1. Uplatnění ručení. Autor se však domnívá, že samotná argumentace „nemožností ovlivnit chování poskytovatele plnění“, aniž by byla více rozvedena, není dostatečná pro vyslovení nesouladu předmětného ustanovení s evropským právem²⁵⁴.

Lichnovský shledává důvody pro vyslovení rozporu s evropským právem především v nevyvratitelnosti předmětným ustanovením založené právní domněnky a v omezení obvyklé obchodní praxe, zejména u subjektů zabývajících se zahraničním obchodem. Vyvratitelnost právních domněnek stanovených ve skutkových podstatách v § 109 odst. 2 písm. a), b), c), d), jakož i § 109 odst. 3, 4 a § 108a ZDPH je řešena v kapitole 4.2.1. Procesní obrana příjemce zdanitelného plnění. Dle názoru Autora tedy předmětné ustanovení, na základě eurokonformního výkladu, zakládá vyvratitelnou právní domněnku.

Přeshraniční pohyb kapitálu

Druhá výše uvedené argumentace Lichnovského však dle Autora směřuje k podstatě posouzení problému souladu předmětného ustanovení s evropským právem. Smlouva o fungování Evropské unie ve svém čl. 63 stanovuje: „1. V rámci této kapitoly jsou zakázána všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi. 2. V rámci této kapitoly jsou zakázána všechna omezení plateb mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi.“

²⁵³ Pokud se nejedná o běžnou obchodní praxi, tak lze předpokládat, že seriózní obchodní partner bude o požadavku platby na zahraniční účet informovat dopředu, nicméně to nesnižuje relevantnost výše nastíněného možného scénáře.

²⁵⁴ Jelikož se dle Autora nejedná o nejdůležitější hledisko pro přezkum souladu předmětného ustanovení s evropským právem, dále toto hledisko není rozváděno, přestože nelze vyloučit, že by i samo o sobě mohlo založit nesoulad s evropským právem.

Ministerstvo zahraničních věcí ČR v odpovědi na žádost Evropské komise²⁵⁵, v návaznosti na stížnost Lichnovského, odpovědělo, že s ohledem na skutečnost, že ručení podle § 109 odst. 2 písm. b) a c) ZDPH vzniká jen při zdanitelném plnění mezi tuzemskými plátcí a jen v případě zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku, předmětná ustanovení žádným způsobem neovlivňují pohyb kapitálu mezi členskými státy. Ministerstvo v předmětné odpovědi dále uvedlo, že i kdyby byla předmětná ustanovení považována za způsobující omezení pohybu kapitálu, tak se jedná o omezení přípustné, jelikož se jedná o opatření pro boj proti daňovým podvodům a únikům.

Dle Autora skutečně ustanovení § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH nepředstavuje omezení pohybu kapitálu ve smyslu SFEU, jelikož se jedná o pohyby kapitálu mezi tuzemskými plátcí pro případ zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku. Nicméně Autor je názoru, že se může jednat o zakázané omezení plateb mezi členskými státy. Taková skutečnost je relevantní pro posouzení, zda předmětné ustanovení zakládá opatření v souladu s evropským právem.

4.3.1. Posouzení souladu s evropským právem

Autor práce je jednoznačného názoru, že předmětné ustanovení není souladné s evropským právem, a to na základě řady níže uvedených důvodů. Předně je chybná samotná logika přidání předmětného ustanovení jako specifické skutkové podstaty presumující, že příjemce zdanitelného plnění věděl nebo vědět mohl a měl o podvodu. Samotná platba na zahraniční účet nemůže být považována v současné Evropské unii za jednoznačný identifikační znak, že je transakce zasažena daňovým podvodem. Konečným stavem integrace Evropské unie vždy bylo vytvoření jednotného trhu. Důsledkem tohoto postupného procesu sjednocování trhů členských států je i výše uvedený čl. 63 SFEU.

Platbu na zahraniční účet v případě tuzemských subjektů za tuzemské zdanitelné plnění nepovažuje za nijak výjimečnou skutečnost ani NSS. V rozsudku č. j. 5 Afs 78/2017-33²⁵⁶ v bodě 40 mimo jiné uvedl: „*Platba na účet mimo tuzemsko není ničím výjimečným. Ani mezi subjekty uskutečňujícími*

²⁵⁵ Ministerstvo zahraničních věcí, Odpověď České republiky na žádost Evropské komise ve věci právní úpravy podmínek ručení plátce daně z přidané hodnoty dle § 109 odst. 2 písm. b) a písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., 2014.

²⁵⁶ Často zjednodušeně označované jako rozsudek „KOVÁŘ Plus“.

zdanitelná plnění v tuzemsku nemusí být ekonomicky neodůvodněná, podezřelá či signalizující úmysl nezaplacení daně či jiné podvodné jednání. Nelze proto bez dalšího spojovat důsledky v podobě ručení za chování jiného subjektu, který neodvedl daň“.

Ostatně dokonce i Generální finanční ředitelství v Informaci GFR k ručení podle ZDPH²⁵⁷ užilo vyjádření „Z obecného pohledu je minimálně zvláštní či neobvyklé, aby český plátc daně... požadoval platbu za tato zdanitelná plnění na účet, který v tuzemsku vedený není.“. Slovy GFR lze platbu na zahraniční účet obecně považovat za „prostou“ neobvyklost, rozhodně tedy nelze činit kategorický závěr, že by se jednalo o jednoznačný identifikátor potenciálního daňového podvodu jako v případě zcela zjevně neobvyklé ceny²⁵⁸.

Typickým příkladem pro platbu do zahraničí může být Slovensko. Některé banky nabízejí zvýhodněné poplatky pro platby směřující na nebo ze Slovenska²⁵⁹. Navíc podle, v loňském roce schváleného, nařízení Evropského parlamentu a Rady²⁶⁰ musejí od 15. 12. 2019 všichni poskytovatelé platebních služeb účtovat za přeshraniční platby eurem stejné poplatky jako za vnitrostátní platby stejné hodnoty v národní měně daného státu, ve kterém se poskytovatel platebních služeb nachází²⁶¹.

Na základě výše uvedených důvodů lze uzavřít, že předmětné ustanovení je v rozporu s evropským právem. Je zjevné, že dané ustanovení má zabránit situacím, kdy bude správce daně nucen žádat o součinnost v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní, nicméně v dnešní čím dál více integrované podobě Evropské unie takový argument nemůže obstát²⁶².

Rozsudek č. j. 5 Afs 78/2017-33

NSS v uvedeném rozsudku, který byl již zmíněn výše, posuzoval případ uplatnění ručení za nezaplacenou DPH právě podle § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH. NSS na základě eurokonformního výkladu posuzoval povahu předmětného

²⁵⁷ Generální finanční ředitelství, Informace GFR k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb., 2017, bod 2.3.2.

²⁵⁸ § 109 odst. 2 písm. a) ZDPH.

²⁵⁹ Například UniCredit Bank (i když ta jen v rámci slovenské části UniCredit Bank) nebo Fio banka.

²⁶⁰ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2019/518, čl. 3.

²⁶¹ Více viz TOMAN, Platby eurem budou levnější, 2019.

²⁶² Oproti tomu, pokud by předmětné ustanovení mělo postihovat platby na účet do zahraničí do třetích zemí mimo Evropskou unii, Autor by ho považoval souladné s evropským právem s ohledem na výrazně omezenější možnost mezinárodní spolupráce při správě daní a tento názor by zastával navzdory znění čl. 63 SFEU.

ustanovení, respektive jaké podmínky musí být naplněny pro uplatnění ručení podle uvedeného ustanovení.

NSS dospěl k závěru, že naplnění skutkové podstaty v předmětném ustanovení nemůže samo o sobě založit ručitelství vztah, ale je nezbytné zkoumat další okolnosti, zda příjemce zdanitelného plnění věděl či mohl a měl vědět, že se zaplacením za plnění na zahraniční účet účastní daňového podvodu. Přestože Autor souhlasí s názorem NSS týkající se nedostatečného vztahu platby na zahraniční účet k vědomosti příjemce plnění o podvodu, NSS se mylí ve svých návazných úvahách.

NSS se mylí v tom, že pro uplatnění institutu ručení podle § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH se musí správce daně a priori zabývat okolnostmi spojenými s platbou na zahraniční účet, přičemž by z těchto okolností muselo být zřejmé, že záměrem právě takové úplaty bylo nezaplacení daně. Uvedená úvaha by mohla být správná, nicméně pouze v případě, že by správce daně uplatnil ručení za DPH podle § 109 odst. 1 ZDPH.

NSS zjevně pochybil, když v rámci údajného eurokonformního výkladu konstatoval nedostatečnost splnění podmínky podle § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH pro založení ručení, ale přitom nestanovil, že dané ustanovení je v rozporu s evropským právem, a proto ho nelze aplikovat. Místo toho NSS nezákonným způsobem v daném rozsudku rozšiřoval nezbytné podmínky pro uplatnění ručení podle § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH. NSS přitom zcela zjevně ignoroval, že zákonodárce stanovil, že pro založení ručení stačí všechny skutkové podstaty zahrnuté v § 109 odst. 2 až odst. 4 ZDPH shodně naplnit samo o sobě, není třeba dalších podmínek²⁶³. NSS tak měl rozhodnout, že ručení nebylo uplatněno v souladu se zákonem, jelikož § 109 odst. 2 písm. b) není v souladu s evropským právem, a proto nelze toto ustanovení použít.

4.3.2. Poskytnutí úplaty „zčásti“

V ZDPH je v § 109 odst. 2 u písm. b), c) a d) užitá stejná větná konstrukce „pokud je úplata za toto plnění poskytnuta zcela nebo zčásti“. Podle všech třech ustanovení ručí příjemce zdanitelného plnění za celou nezaplacenou daň bez

²⁶³ U skutkové podstaty platby zcela zjevně neobvyklé ceny viz DZ k zákonu č. 47/2011 Sb., u platby na neoznačený účet viz DZ k zákonu č. 502/2012 Sb. (důvody nikoliv přímo k ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH, ale důvody v Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy, bod 4), u platby virtuální měnou viz DZ k zákonu č. 170/2017 Sb.

ohledu na to, jak velká část z celé úplaty za plnění byla zaplacená na zahraniční účet (b), neoznámený účet (c)²⁶⁴ nebo virtuální měnou (d).

S ohledem na podíl úplaty poskytnuté způsobem specifikovaným konkrétním ustanovením, může být dle názoru Autora uplatnění takového ustanovení v rozporu se zásadou proporcionality, a to i kdyby v obecné rovině dané ustanovení bylo shledáno souladným s evropským právem. Bude tomu tak proto, že uplatnění ručení je ve své podstatě sankcí za nežádoucí chování příjemce zdanitelného plnění a taková sankce následuje po provinění podle jednoho ze tří předmětných ustanovení.

Pokud tak nastane situace, že příjemce zdanitelného plnění uhradí kupříkladu jen jednu dvacetinu z celkové úplaty za plnění virtuální měnou (d) a následně bude příjemce plnění vyzván prostřednictvím ručitelské výzvy k uhrazení celé nezaplacené daně z daného plnění, má Autor za to, že by se jednalo o uplatnění opatření, které je v rozporu se zásadou proporcionality. Jinými slovy, sankce za relativně nízkou úroveň provinění by byla nepřiměřená. Takový postup by pravděpodobně byl i v rozporu s ústavní zásadou rovnosti subjektů, jelikož sankce za 100% provinění i za 5% provinění je z hlediska formálního výkladu daných ustanovení shodná. Zároveň se však jedná o aspekt, který nemůže být přehlížen už jen ze samotného principu předmětných ustanovení, která jednoduchým způsobem stanoví podmínky pro uplatnění ručení.

Avšak ani Autor nedokáže určit, jaká úroveň zavinění je ještě přiměřená a jaká již nikoliv. Právní jistotu by v dané situaci poskytlo jen využití obecného ručení v případě podvodu podle § 109 odst. 1 ZDPH, v rámci kterého má však správce daně obtížnější procesní postavení. Zároveň s ohledem na princip enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí je zřejmé, že správci daně nemají na základě předmětných ustanovení možnost správní diskrece, proto není pochyb o tom, že „stoprocentní“ ručení bude uplatňováno při jakémkoli formálním naplnění jedné ze tří skutkových podstat bez ohledu na „procentní“ míru provinění.

²⁶⁴ Autor práce záměrně užívá pojmu „neoznámený účet“, přestože podle textu zákona se jedná o „nezveřejněný účet“. Důvody v kapitole 4.4. Platba na neoznámený účet.

4.4. Platba na neoznámený účet

Stejným způsobem jako v případě platby na zahraniční účet příjemce zdanitelného plnění podle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH ručitelsky odpovídá i v případě, že poskytne zcela nebo zčásti úplatu za dané plnění na jiný účet, než je účet poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně poskytovatele plnění zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup. Předmětné ustanovení byla zavedeno do právního řádu jako další nástroj pro boj s daňovými úniky.

Od 1. 1. 2013 mají osoby povinné k dani povinnost při podání přihlášky k registraci uvést také čísla všech svých účtů u poskytovatelů platebních služeb, pokud jsou používány pro ekonomickou činnost²⁶⁵. Mezi takové účty patří i účty vedené v zahraničí, jelikož právní úprava nestanovuje opak²⁶⁶. Dále mohou určit, které z uvedených účtů budou zveřejněny způsobem umožňujícím dálkový přístup²⁶⁷. Dojde-li ke změně účtů používaných pro ekonomickou činnost, mají registrované osoby také povinnost takovou změnu oznámit správci daně a nejpozději do 15 dnů od změny²⁶⁸.

Přestože zavedení povinnosti oznamování účtů používaných pro ekonomickou činnost představuje zásah do soukromí daňových subjektů, důvodová zpráva²⁶⁹, v rozporu s účelovým určením takového materiálu, neobsahuje žádné důvody, proč do českého právního řádu byla taková povinnost zavedena. V souvislosti s daňovým řádem lze dovodit, že se tak stalo za účelem možnosti získání dalších informací o činnosti daňových subjektů pro případy, kdy je nezbytné získání takových informací pro správu daní. Konkrétně to správci daně například umožňuje uplatnit efektivnější vymáhání daní a zároveň bylo možné specifikovat další skutkovou podstatu pro zjednodušené uplatnění ručení za nezaplacenou DPH.

Správce daně může získat zákonem specifikované informace od poskytovatelů platebních služeb, typicky bank, za účelem řádné správy daní na základě § 57 daňového řádu. Správce daně tak může získat informace o číslech účtů, majiteli účtu, zmocněncích pro nakládání s prostředky na účtech, stavech

²⁶⁵ § 96 odst. 1 ZDPH.

²⁶⁶ Předmětné ustanovení může tak plně nahradit účel § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH, jelikož správce daně má, respektive má mít, informace i o registrovaném subjektem užívaných účtech vedených v zahraničí.

²⁶⁷ § 96 odst. 2 ZDPH.

²⁶⁸ § 127 odst. 1 DŘ.

²⁶⁹ DZ k zákonu č. 502/2012 Sb.

peněžních prostředků, o pohybech či úvěrech, úschovách, a i pronájmech bezpečnostních schránek²⁷⁰. Správce daně informace o účtech zajisté často využije během provádění daňové exekuce konkrétně způsobem přikázání pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb podle § 190 daňového řádu. Informace o účtech může také vhodně využít pro ověření správnosti prohlášení o majetku v průběhu daňové exekuce²⁷¹.

4.4.1. Uplatnění ručení

ZDPH stanovuje, že rozhodnou skutečností pro uplatnění ručení za nezaplacenou daň je poskytnutí úplaty²⁷² na nezveřejněný účet. Už jen v této zdánlivě jednoduché podmínce lze nalézt rozpor mezi literou zákona a účelem zákona. Účelem zákona je ručení příjemce zdanitelného plnění v případě poskytnutí platby na jiný účet, než který byl oznámen správci daně. Takto je zavedení ručení i odůvodněno v bodě 4 Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy v důvodové zprávě²⁷³. Nicméně v § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH je stanoveno, že rozhodnou skutečností je zveřejnění takového účtu.

Autor práce se domnívá, že se jedná o zjevnou chybu v ustanovení § 109 ZDPH, jelikož takový výklad je restriktivnější, než je smysl právní úpravy. Pokud na základě úplaty za plnění poskytnuté na účet, který byl správci daně oznámen, ale nebyl zveřejněn, bude vydána ručitelská výzva, jednoznačně se bude jednat o výzvu nezákonnou. Proto je v této práci užíván pojem „neoznámený účet“, přestože na základě samotného textu zákona by se jednalo o „nezveřejněný účet“.

Další spornou otázkou může být, zda naplnění skutkové podstaty obsažené v předmětném ustanovení dostatečně koreluje s existencí daňových podvodů. Rozhodující skutečností pro odpověď na tuto otázku bylo přijetí novely předmětného ustanovení²⁷⁴, která s účinností od 1. 11. 2013 zavedla druhou kumulativní podmínku pro uplatnění ručení, která stanovuje, že se ručení uplatní jen v případě, že úplata za dané plnění překročí dvojnásobek částky, při které je

²⁷⁰ Zajímavostí je, že i v reakci na rozsudek NSS č. j. 4 Afs 177/2016, byly informace, které může správce daně získat, v r. 2018 dále rozšířeny o disponenty s účty. Dle názoru Autora je otázkou času, kdy Ústavní soud bude přezkoumávat soulad předmětného ustanovení s ústavním pořádkem.

²⁷¹ § 180 DŘ.

²⁷² Úplatou není započtení pohledávek (BRANDEJS, a další, Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář, 2019, § 109 odst. 2 písm. c)).

²⁷³ DZ k zákonu č. 502/2012 Sb.

²⁷⁴ Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb.

stanovena povinnost provést platbu bezhotovostně²⁷⁵. Pro uplatnění ručení za plnění musí tedy v současné době úplata přesáhnout 540 tis. Kč. Dle důvodové zprávy²⁷⁶ byla hranice dvojnásobku zvolena záměrně, aby případná hotovostní úhrada za plnění musela probíhat minimálně na třikrát, což má zaručit odrazení od takového jednání v převážné většině případů.

Důvodová zpráva²⁷⁷ též objasňuje podstatu „úplaty“, kdy úplatou se rozumí celková úplata za zdanitelné plnění, tak jak je specifikována v § 36 odst. 1 ZDPH. To znamená, že je nerozhodné, zda je úplata rozdělena v čase, místě (různé účty) či způsobu (kombinace bezhotovostně a hotovostně). S tímto principem lze v obecné rovině souhlasit, jelikož má zabránit účelovému obcházení litery zákona, nicméně i v tomto případě platí výhrada vyjádřená k příliš formalistickému výkladu bez ohledu na míru zavinění vyjádřená v kapitole 4.3.2. Poskytnutí úplaty „zčásti“.

Jelikož ZDPH obsahuje zákonnou úpravu, že registrovaný subjekt má uvést všechny své účty, které používá pro ekonomickou činnost, a § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH se vztahuje jen na platby vyšší než 540 tis. Kč, tak Autor má za to, že skutečnost, že platba za plnění je uskutečněna na jiný než oznámený účet, dostatečně jednoznačně identifikuje možnou existenci daňového podvodu. V takových situacích je totiž zásadní otázkou, jaká jiná racionální skutečnost vede příjemce plnění k platbě na jiný než oznámený účet²⁷⁸. Opatření omezující takové jednání hrozbou ručitelské odpovědnosti pro příjemce je tak obecně souladné s evropským právem.

Zásada proporcionality

Nicméně posledním krokem posouzení souladu předmětného ustanovení s evropským právem je vyhodnocení souladnosti se zásadou proporcionality. Pro takové posouzení je rozhodující skutečnost, zda ručení založené platbou na jiný než oznámený účet je přiměřeným opatřením ve smyslu evropského práva. Rozhodujícími skutečnostmi pro takové posouzení jsou na straně příjemce zdanitelného plnění zejména možnost vyvrácení užití zjednodušující podmínky pro konstatování zavinění příjemce zdanitelného plnění, míra zavinění, tzn.

²⁷⁵ § 4 odst. 1 zákona č. 254/2004 Sb. V současné době je hranice nastavena na 270 tis. Kč.

²⁷⁶ DZ k zákonnému opatření senátu č. 344/2013 Sb.

²⁷⁷ Tamtéž.

²⁷⁸ Příkladem by mohl být důvod nejjednodušší, prostá chyba z důvodu administrativní náročnosti kontroly, nicméně takové zdůvodnění spadá do posouzení souladu se zásadou proporcionality, viz níže.

možnost ovlivnit vznik ručení, a administrativní náročnost zajištění vyhnutí se splnění skutkové podstaty pro uplatnění ručení.

Z pohledu možnosti procesní obrany, respektive vyvrátitelnosti právní domněnky v případě prokázání naplnění podmínek podle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH, předmětné ustanovení na základě eurokonformního výkladu zakládá, dle názoru Autora, vyvratitelnou právní domněnku, jak bylo stanoveno v kapitole 4.2.1. Procesní obrana příjemce zdanitelného plnění.

Z pohledu míry zavinění je podstatnou skutečností, že v běžné obchodní praxi není úplně obvyklé, aby si strany obchodní transakce ještě před uskutečněním transakce dopředu odsouhlasovaly účet, na který bude příjemce plnění hradit cenu za plnění²⁷⁹. V takové situaci získává příjemce plnění informaci o účtu, na který má hradit cenu za plnění, často až z přijaté faktury, která v běžné časové souslednosti následuje až po uskutečnění plnění. Pokud na faktuře uvedený účet není oznámen správci daně a poskytovatel plnění následně nesdělí příjemci plnění jiný účet, který byl správci daně oznámen, na který má být placeno, příjemce plnění pro řádné splnění závazku nemá jinou možnost než zaplatit na účet uvedený na faktuře, čímž se vystavuje hrozbě ručení za nezaplacenou daň.

Z pohledu zásady proporcionality je však pro uvedený scénář zásadní skutečností omezení ručení jen na případy plateb nad 540 tis. Kč. U takovýchto, nikoliv zanedbatelných, částek lze případně akceptovat i poněkud přísnější požadavky na daňové subjekty než v případě, že by se předmětné ustanovení uplatňovalo bez ohledu výše úplaty. Příjemce zdanitelného plnění může u takovýchto vyšších částek přijmout administrativně nikoliv bezvýznamná opatření, kdy se ještě před uskutečněním obchodní transakce dohodne s poskytovatelem plnění na určení účtu, na který bude příjemce plnění hradit cenu za plnění²⁸⁰. S ohledem na výši částky, od které je ručení za nezaplacenou DPH uplatňováno, Autor z tohoto pohledu neshledává předmětné ustanovení v rozporu se zásadou proporcionality.

²⁷⁹ Informace o účtu pro úhradu ceny typicky obsahují plnění na základě dopředu odsouhlasené a podepsané písemné smlouvy, běžně kupní smlouvy nebo smlouvy o dílo.

²⁸⁰ Alternativně může příjemce plnění situaci řešit až ex post po obdržení faktury, nicméně v případě nespolupráce poskytovatele plnění může stát před volbou, zda se vystavit riziku ručení za nezaplacenou daň, nebo využít zvláštního způsobu zajištění daně podle § 109a ZDPH a neuhradit poskytovateli částku ve výši DPH, čímž dojde jen k částečnému splnění sjednaného závazku, viz kapitola 3.4. Zvláštní způsob zajištění daně.

Podstatnou otázkou však zůstává, jak má příjemce zdanitelného plnění řešit situaci, pokud je mu poskytovatelem zdanitelného plnění sdělen účet²⁸¹, který je údajně oznámen správci daně ve smyslu registrační povinnosti, nicméně tvrzená skutečnost nelze verifikovat, jelikož daný účet není zveřejněn. Příjemce plnění ani nemá jinou možnost, jak si od poskytovatele plnění nechat spolehlivě doložit, že sdělený účet byl skutečně oznámen správci daně²⁸². Navíc poskytovatel zdanitelného plnění nemusí mít zveřejněn dokonce žádný oznámený účet, jelikož zveřejnění, byť jen jednoho účtu, je naprosto dobrovolné.

Jinými slovy stát dává registrovaným subjektům záměrně legitimní možnost nezveřejnit žádný účet, ale přitom na druhou stranu postihuje subjekty, které by od daného subjektu chtěly přijmout zdanitelné plnění²⁸³. Ty navíc nemají žádnou spolehlivou možnost, jak zjistit, zda jsou či nejsou ručiteli ani nemohou zajistit, aby nebyli ručiteli, vyjma neobchodování s daným dodavatelem. Dle názoru Autora předmětná právní úprava je z těchto důvodů v rozporu se zásadou proporcionality.

Je zjevné, že pro odstranění tohoto nedostatku je v § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH záměrně operováno s nezveřejněným účtem, a ne s neoznámeným účtem, nicméně dle názoru Autora, s ohledem na důvody uvedené výše, se jedná o nesprávné legislativní řešení.

Úprava de lege ferenda

Ustanovení § 96 odst. 2 ZDPH je vnitřně rozporné s § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH, jak je uvedeno výše. Jako řešení se nabízejí dvě varianty: změna možnosti nezveřejnit žádný účet nebo změna konstrukce ručení příjemce zdanitelného plnění. Dle Autora by vhodnou úpravou de lege ferenda byla změna § 96 odst. 2 ZDPH, která by stanovovala povinnost určit ke zveřejnění způsobem umožňujícím dálkový přístup minimálně jeden z oznámených účtů.

²⁸¹ Z tohoto úhlu zkoumání je nerozhodné, zda se jedná o sdělení ex ante nebo ex post uskutečnění plnění.

²⁸² Na prokázání oznámení daného účtu si lze představit předložení oznámení poskytovatele plnění učiněné vůči správci daně a k tomu například dodejku z datové schránky. Nicméně ani takový způsob není průkazný, jelikož poskytovatel plnění mohl daný, jednou oznámený, účet ze svých oznámených účtů následně vyjmout. Další možností by bylo potvrzení přímo od správce daně, které by však bylo spolehlivě upotřebitelné jen pro jeden konkrétní případ, jelikož by trpělo stejnou vadou dlouhodobé nespolehlivosti jako postup uvedený výše.

²⁸³ Pochopitelně je možné argumentovat, že seriózní obchodní partner sdělí příjemci plnění správný, správci daně oznámený, byť nezveřejněný, účet, nicméně právní úprava umožňuje nezveřejnění účtů. Na místě je tak otázka, proč právní úprava vůbec takové jednání umožňuje, pokud je nežádoucí?

Taková úprava by způsobila, že subjekty, které neurčí ke zveřejnění ani jeden platný účet²⁸⁴, by prokazatelně jednaly nezákonně, v takovém případě by uplatnění ručení za těmito subjekty nezaplacenou daň bylo souladné se zásadou proporcionality.

V případě, že by poskytovatel zdanitelného plnění příjemci tohoto plnění sdělil jiný než zveřejněný účet, příjemce plnění by měl vždy možnost poskytnout úplatu za dané plnění na zveřejněný účet²⁸⁵, čímž by získal jistotu, že by se nestal ručitelem na základě § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH.

Právní problém by se však přenesl do soukromoprávní roviny, jelikož plnění na jiný než dohodnutý účet představuje plnění v jiném než dohodnutém místě plnění, což znamená, že by příjemce plnění nesplnil řádně svůj závazek, tak, jak mimo jiné, určil ve svém rozsudku č. j. 31 Cdo 3065/2009 velký senát Nejvyššího soudu²⁸⁶. V uvedeném rozsudku NS dále stanovil, že plnění na jiný účet věřitele, než byl dohodnutý účet, se považuje za řádné splnění závazku pouze v případě, že platbu lze řádně identifikovat, a věřitel přijatou platbu bez zbytečného odkladu dlužníkovi nevrátí. Pokud se tak nestane, má za to, že platbu na jiný účet věřitel akceptoval.

Odlišnost v případě zkoumaného ručení je především ve skutečnosti, kdy příjemce zdanitelného plnění je běžně informován o účtu, na který má hradit částku za poskytnuté plnění až na základě přijaté faktury. Jedná se tak o jednostranné jednání poskytovatele plnění, a nikoliv o dvoustrannou dohodu. Pokud pak příjemce plnění prokáže, že poskytovatel plnění mu odmítl sdělit účet, který je zveřejněn správcem daně, na který má cenu za plnění uhradit, tak může příjemce plnění uhradit cenu za plnění na odlišný účet, který však správcem daně zveřejněn byl. Dle názoru Autora by takové plnění mělo být ze soukromoprávního hlediska považováno za plnění řádné. Rozhodnými skutečnostmi by byl důvod pro takové plnění, to jest vyhnutí se ručení za případnou nezaplacenou daň²⁸⁷, za předpokladu předchozí neúspěšné snahy situaci řešit jiným způsobem, a zároveň

²⁸⁴ U nově registrovaných subjektů by bylo možné stanovit, že bez určení minimálně jednoho platného účtu ke zveřejnění, nebude daný subjekt zaregistrován jako plátce DPH.

²⁸⁵ Výklad pro případ nezveřejnění informace o účtu z důvodů na straně státní správy viz kapitola 4.6. Nespolehlivý plátce.

²⁸⁶ NS sice rozhodoval na základě právní úpravy zákonem č. 40/1964 Sb. a zákonem č. 513/1991 Sb. oba ve znění účinném k 28. 5. 2002, nicméně právní úprava týkající se řádnosti plnění s ohledem na místo plnění je v současném občanském zákoníku velmi obdobná, rozhodnutí NS je tak přenositelné na současnou právní úpravu.

²⁸⁷ Nejedná se tedy o pouhou libovůli dlužníka.

nepoctivé jednání věřitele²⁸⁸, který bezdůvodně neumožní dlužníkovi řádně splnit dluh, aby ten měl jistotu, že není ručitelem dle § 109 odst. 2 písm. c).

4.4.2. Platba na účet třetí osoby

I kdyby byla přijata změna právní úpravy navrhovaná Autorem, stále by předmětné ustanovení mohlo být uplatňováno v rozporu se zásadou proporcionality. Jedná se o situace, které, byť jsou v obchodním styku běžné, formálním výkladem naplňují skutkovou podstatu specifikovanou § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH, a to tím způsobem, že úplata není poskytnuta na účet poskytovatele zdanitelného plnění, ale na účet třetí osoby. Takovými běžnými situacemi jsou například platba v rámci faktoringu, platba z důvodu postoupení pohledávky, platba na úschovný účet, platba platební kartou nebo platby v rámci exekučních či insolvenčních řízení. Ke všem uvedeným druhům plateb třetí osobě, kromě postoupení pohledávky, byla vydána Informace GFŘ k ručení za nezaplacenou daň dle ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH²⁸⁹.

Faktoring, postoupení pohledávky, úschova

Každý z uvedených tří institutů má zcela jinou povahu, slouží k jinému účelu, avšak z pohledu poskytnutí úplaty za plnění z pohledu institutu ručení za nezaplacenou DPH se jedná o velmi podobnou situaci, kdy je na základě určitého, dobrovolně sjednaného, soukromoprávního titulu placeno na účet osoby odlišné od poskytovatele zdanitelného plnění.

V rámci faktoringu se jedná o účet faktora, který pro poskytovatele daného zdanitelného plnění může spravovat jeho pohledávky, případně může jeho pohledávky přímo odkoupit nebo podmíněně odkoupit²⁹⁰. Odkup pohledávky faktorem efektivně znamená postoupení pohledávky podle občanského zákoníku²⁹¹, kdy postoupitel postupuje pohledávku postupníkovi, který se tak stává věřitelem dlužníka.

V případě využití úschovy podstata spočívá ve využití spolehlivého prostředníka, typicky notáře, advokáta nebo banky, který na svém účtu uschová

²⁸⁸ § 6 OZ.

²⁸⁹ Generální finanční ředitelství, Informace GFŘ k ručení za nezaplacenou daň dle ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb. v některých specifických případech provádění platebních transakcí, 2013.

²⁹⁰ Pokud není postoupená pohledávka do určitého data uhrazena, je zpětně postoupena klientovi faktora. Názorné vysvětlení faktoringu viz například Factoring KB, Tuzemský factoring, 2019.

²⁹¹ § 1879 a násl. OZ.

peněžní prostředky zaplacené kupujícím až do doby, než budou naplněny smluvní podmínky pro vyplacení prostředků prodávajícím.

Ve všech třech uvedených situacích je tak naprosto logické, respektive přímo nezbytné, aby příjemce zdanitelného plnění poskytl úplatu na účet faktora, postupníka nebo uschovatele. Pokud by se tak nestalo, uvedené soukromoprávní instituty by postrádaly jakýkoli význam.

S uvedenou argumentací v omezené míře souhlasí i GFŘ²⁹², to znamená, že GFŘ akceptuje argumentaci obchodní praxí do takové míry, že příjemci zdanitelného plnění poskytnou právo na prokázání důvěryhodnosti uskutečnění platby na účet třetí osoby. Nicméně příjemce plnění dle GFŘ musí doložit celou transakční stopu platby za dotčené zdanitelné plnění, tj. od příjemce plnění přes třetí osobu až ke zveřejněnému účtu poskytovatele plnění.

Takový výklad GFŘ je však ve zjevném rozporu s eurokonformním výkladem § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH, a tedy i zásadou proporcionality. Je naprosto nepřiměřené požadovat, aby všichni příjemci zdanitelného plnění vyloučili svým dodavatelům možnost využít faktoringu nebo postoupení pohledávky. Pokud však příjemce plnění toto nevyloučí, nemá žádný vliv na to, zda jeho dodavatel faktoringu či postoupení pohledávky využije či nikoliv. Správce daně tak v daných případech uplatňuje ručení na základě skutečností, které jsou mimo vliv příjemce zdanitelného plnění, což je též nepřiměřená aplikace předmětného ustanovení. Zároveň je, za účelem liberace, příjemcům plnění stanovena nepřiměřená povinnost doložení určité transakční stopy přes třetí osoby, přičemž jedinou skutečností, kterou může příjemce plnění ovlivnit je, že zaplatí na účet faktorovi, postupníkovi, který je oznámen správci daně.

Obdobné výše uvedenému platí i pro využití úschovního účtu, což je skutečnost, kterou typicky může příjemce zdanitelného plnění ovlivnit, jelikož využití úschovy je obvykle podmíněno souhlasem obou stran obchodní transakce. Nicméně úschova je velmi užitečný právní institut, který vznikl za účelem ochrany právních zájmů subjektů jí využívajících. Výkladem správce daně nelze takto sankcionovat využívání pro subjekty užitečných, soukromým právem jasně

²⁹² Konkrétně u faktoringu a úschovy, obecné postoupení pohledávky GFŘ neřeší, nicméně dle Autora nic nebrání tomu i závěry GFŘ rozšířit na obecné postoupení pohledávky. Generální finanční ředitelství, Informace GFŘ k ručení za nezaplacenou daň dle ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb. v některých specifických případech provádění platebních transakcí, 2013.

zakotvených, právních institutů²⁹³. Jak již bylo uvedeno výše, není přiměřené po příjemci plnění žádat doložení, jakým způsobem schovatel naložil se schovanými peněžními prostředky.

GFŘ se navíc zjevně mylí, pokud má za to, že může po příjemcích plnění požadovat doložení určité transakční stopy, která musí vést až ke zveřejněnému účtu poskytovatele zdanitelného plnění, jinak příjemce tohoto plnění ručí za nezaplacenou daň. Je to totiž právě správce daně, který prokazuje naplnění podmínek pro uplatnění ručení podle všech ustanovení § 109 odst. 2 ZDPH. Pokud tedy příjemce plnění podloženě argumentuje²⁹⁴ tím, že zaplatil místo na účet poskytovateli zdanitelného plnění na účet faktora, postupníka nebo schovatele, tíží břemeno důkazní takové, že může být uplatněn institut ručení, stále správce daně. Dle názoru Autora však správce daně v takové situaci nikdy nemůže prokázat, s ohledem na podloženou argumentaci potenciálního ručitele, naplnění podmínek pro uplatnění ručení podle § 109 odst. 2 písm. c) a bude nucen postupovat podle § 109 odst. 1 ZDPH²⁹⁵.

Platební karta

Pokud dojde k platbě kartou nad zákonný limit 540 tis. Kč, bez ohledu na to, zda se jedná o platby přes fyzický platební terminál nebo platbu přes internet, považuje GFŘ²⁹⁶ takovou platbu za značně neobvyklou, a proto příjemce zdanitelného plnění musí počítat s riziky s takovou platbou spojenými. Autor nemá k uvedenému výkladu GFŘ výhrad. Platbu kartou, kdy příjemce plnění neví, na jaký účet platbu hradí, ve výši přesahující 540 tis. Kč lze, i dle názoru Autora, u plátců daně považovat za zjevně neobvyklou, proto je přiměřené takový způsob úhrady postihnout možností uplatnění ručení za nezaplacenou daň.

Exekuce, insolvence

Pokud příjemce zdanitelného plnění, na základě pokynů insolvenčního správce či exekutora, poskytne úhradu za zdanitelné plnění na účet určený insolvenčním správcem či exekutorem, který je k takovému úkonu oprávněn na

²⁹³ Úschova § 2402 a násl. OZ, postoupení pohledávky.

²⁹⁴ Například předložením smlouvy o úschově nebo předložením vyrozumění postupníka příjemci plnění o tom, že pohledávka byla postoupena.

²⁹⁵ Autor práce si je vědom, že takovým výkladem je výrazně omezována možnost uplatnění § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH, nicméně má za to, že jiný výklad není v souladu s evropským právem.

²⁹⁶ Generální finanční ředitelství, Informace GFŘ k ručení za nezaplacenou daň dle ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb. v některých specifických případech provádění platebních transakcí, 2013.

základě jiného právního předpisu, tak nemůže být ručitelsky odpovědný za provedení takové úhrady. S takovým výkladem se ztotožňuje i GFŘ²⁹⁷.

4.5. Platba virtuální měnou

S účinností od 1. 7. 2017 byla přidána do § 109 odst. 2 ZDPH nová skutková podstata, při jejímž naplnění může být příjemce zdanitelného plnění vyzván k plnění z titulu ručení za nezaplacenou daň, a to v případě, že příjemce plnění zaplatí za toto plnění tzv. virtuální měnou²⁹⁸, byť jen částečně. Obdobně jako některé další ustanovení v § 109 ZDPH i předmětné ustanovení cílí na specifický typ daňových podvodů²⁹⁹, které využívají silných stránek virtuálních měn.

ZDPH nezavádí novou definici virtuální měny, ale využívá v českém právním řádu zakotvené vymezení v § 2 odst. 1 písm. l) zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu. Podle uvedeného ustanovení se virtuální měnou rozumí „*elektronicky uchovávaná jednotka bez ohledu na to, zda má nebo nemá emitenta, a která není peněžním prostředkem podle zákona o platebním styku, ale je přijímána jako platba za zboží nebo služby i jinou osobou odlišnou od jejího emitenta*“. Peněžními prostředky se pak rozumí bankovky, mince, bezhotovostní peněžní prostředky a elektronické peníze³⁰⁰.

Jak uvedla ČNB³⁰¹, definičním znakem virtuální měny³⁰² je, že do nich nejsou inkorporována práva jejich vlastníka vůči jiné osobě, jsou tak převoditelná jen ve vlastním vytvořeném systému. Z právního hlediska tak virtuální měna nepředstavuje pohledávku za centrální bankou daného státu. Virtuální měny jsou vytvořeny soukromými subjekty a na rozdíl od běžných měn standardně nejsou pod regulatorním dohledem centrálních bank, přestože některé virtuální měny mají takové ambice.

²⁹⁷ Generální finanční ředitelství, Informace GFŘ k ručení za nezaplacenou daň dle ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb. v některých specifických případech provádění platebních transakcí, 2013.

²⁹⁸ Například Bitcoin, Ethereum, Litecoin.

²⁹⁹ DZ k zákonu č. 170/2017 Sb.

³⁰⁰ § 2 odst. 1 písm. c) zákona č. 284/2009 Sb., o platebním styku.

³⁰¹ Česká národní banka, K obchodování s tzv. převodními tokeny, 2018.

³⁰² Virtuální měna jinak též kryptoměna či převodní token.

Virtuální měny, vzhledem ke svým vlastnostem, zejména možnosti anonymity mimo vlastní systém a i tím, že nespádají pod dohled ČNB, představují vhodný nástroj mimo jiné i k provádění trestné činnosti³⁰³. Z tohoto titulu je zavedení nové skutkové podstaty do § 109 odst. 2 ZDPH pochopitelné.

Příjemce zdanitelného plnění v případě, že správce daně unese své důkazní břemeno, může, stejně jako u ostatních skutkových podstat obsažených v § 109 ZDPH, přesto prokázat, že si v dané transakci počínal náležitě obezřetně³⁰⁴. Předmětné ustanovení se tak jeví obecně v souladu s evropským právem. Výjimku dle názoru Autora tvoří případný příliš formalistický výklad splnění podmínek pro ručení při úplatě virtuální měnou pouze zčásti, viz kapitola 4.3.2. Poskytnutí úplaty „zčásti“.

Z uvedeného tak implicitně mimo jiné vyplývá, že Autor nesouhlasí se závěrem vysloveným Brandejsem et al.³⁰⁵, kteří se domnívají, že předmětné ustanovení ZDPH není v souladu s evropským právem, „*protože plátce-odběratel nemůže chování dodavatele, a tedy vznik svého ručitelství nijak ovlivnit*“. To však dle názoru a osobní zkušenosti Autora není pravda, jelikož cena za plnění, a v této souvislosti z logiky věci i měna, je naprosto zásadní informací při domlouvání obchodních transakcí mezi ekonomickými subjekty. Lze si jen obtížně představit situaci, kdy by ekonomický subjekt požadoval dodání zboží či služby, přičemž by nehleděl na to, kolik a v jaké měně za takové plnění zaplatí³⁰⁶.

4.6. Nespolehlivý plátce

Od roku 2013 může být za nespolehlivého plátce na základě § 106a ZDPH prohlášen jakýkoli plátce, který závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daní. Před zavedením institutu nespolehlivého plátce mohl správce daně zrušit registraci plátce, mimo jiné, pokud plátce neplnil své povinnosti vyplývající ze ZDPH³⁰⁷. Nicméně od roku 2013 takový postup už

³⁰³ Některé trestněprávní aspekty virtuálních měn jsou popsány například v článku NÁHLOVSKÁ, Trestněprávní aspekty virtuálních měn, 2018.

³⁰⁴ Viz kapitola 4.2.1. Procesní obrana příjemce zdanitelného plnění.

³⁰⁵ BRANDEJS, a další, Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář, 2019, K odst. 2 písm. b) a d).

³⁰⁶ Samozřejmě může nastat situace, kdy dodavatel obdrží fakturu vyčíslenou v jiné než dohodnuté měně. Nicméně i zde má dodavatel volbu svého následného postupu. A pokud přeci jen ponechal volbu způsobu fakturace, ve smyslu výše částky a měny částky, plně na svém dodavateli, pravděpodobně nelze nic namítat závěru, že si v dané transakci odběratel počínal zásadním způsobem neobezřetně.

³⁰⁷ § 106 odst. 7 písm. b) ZDPH účinného do 31. 12. 2012.

prakticky není možný u plátců ex lege, jelikož i kdyby správce daně plátcí zrušil registraci k DPH, daný subjekt se typicky ex lege stane plátcem okamžitě vzápětí znovu, a to na základě obratu³⁰⁸. Proto vznikl institut nespolehlivého plátce.

Institut nespolehlivého plátce umožňuje určitý způsob difamace subjektů³⁰⁹, o kterých je prokázáno, že ohrožují státní fiskální zájmy při výběru daní. Správce daně tak efektivně varuje ostatní plátce, že je pro případné obchodování s daným subjektem třeba dbát zvýšené opatrnosti. Pokud je obchodní partner příjemcem zdanitelného plnění od nespolehlivého plátce, vystavuje se riziku ručení za nezaplacenou daň za toto plnění, detailněji viz níže.

Pokud je obchodní partner poskytovatelem zdanitelného plnění a nespolehlivý plátcem příjemcem tohoto plnění, tak v případě, že nespolehlivý plátcem neuhradí cenu za toto plnění, nemůže poskytovatel zdanitelného plnění opravit základ daně pro nedobytnost pohledávky, protože § 46 odst. 3 písm. c) výslovně vylučuje opravu základu daně pro nedobytnost pohledávky v případě, že ke dni uzavření smlouvy, podle které bylo zdanitelného plnění poskytnuto, byl příjemce plnění nespolehlivým plátcem³¹⁰.

ZDPH obsahuje i jeden přímý dopad na nespolehlivého plátce. Takový plátcem nemůže využít čtvrtletní zdaňovací období³¹¹, ale ze zákona má povinnost aplikovat měsíční zdaňovací období³¹².

V souvislosti s institutem nespolehlivého plátce byl od 1. 7. 2017 do ZDPH vložen § 106aa, který definuje institut nespolehlivé osoby. Tento institut umožňuje za „nespolehlivou“ označit i osobu, která není plátcem, a která obdobně jako je definováno v § 106a ZDPH poruší závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně. Pravděpodobně největší praktický dopad však má odst. 4 předmětného paragrafu, ve kterém je stanoveno, že nespolehlivou osobou se stane nespolehlivý plátcem po zrušení své registrace. Jak uvádí Jánošíková³¹³, cílem ustanovení je zamezení účelového rušení registrace nespolehlivých plátců,

³⁰⁸ Výjimku tvoří situace, pokud plátcem závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daní a zároveň a) nedosáhl obratu 1 mil. Kč za 12 měsíců nebo b) neuskutečnil zdanitelné plnění za posledních 12 měsíců nebo c) je skupinou (§ 106 odst. 2 ZDPH).

³⁰⁹ Hledisko, které v jiné souvislosti zmínil i NSS v rozsudku č. j. 4 Afs 190/2018-26, bod 9.

³¹⁰ Dle názoru Autora nemůže být rozhodnou skutečností, zda je příjemce zdanitelného plnění nespolehlivým plátcem, ale zda je taková informace zveřejněna způsobem umožňujícím vzdálený přístup. Zároveň je otázkou, jestli je správným rozhodným okamžikem den uzavření smlouvy a nikoli den uskutečnění zdanitelného plnění, nicméně uvedená problematika zasahuje již mimo rámec zaměření této práce.

³¹¹ § 99a odst. 1 ZDPH.

³¹² § 99a odst. 4 ZDPH.

³¹³ JÁNOŠÍKOVÁ, Nespolehlivý plátcem, 2016.

kteří se po zrušení registrace mohli znovu registrovat jako plátcí, avšak již bez označení statusem nespolehlivého plátce, což již není možné.

V návaznosti na institut nespolehlivého plátce byl pro boj s daňovými úniky vložen nový § 109 odst. 3 ZDPH, který zavádí ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud o poskytovateli tohoto zdanitelného plnění byla v okamžiku uskutečnění plnění, způsobem umožňující vzdálený přístup, zveřejněna informace³¹⁴, že je nespolehlivým plátcem.

Zásadním výkladovým problémem pro uplatnění ručení za nezaplacenou DPH je definování nespolehlivého plátce jako plátce, který „závažným způsobem poruší své povinnosti“. Dle důvodové zprávy³¹⁵ neurčitý právní pojem „závažným způsobem“ je užit jednoznačně záměrně, aby bylo možné prostřednictvím výkladových stanovisek GFŘ operativně upravovat, co lze, a co naopak nelze, považovat za závažné porušení.

Autor práce se však domnívá, že k takovému užití neurčitého právního pojmu rozhodně nemělo dojít. GFŘ je nadřízený orgán Odvolacímu finančnímu ředitelství, a to je nadřízeno finančním úřadům (správcům daně)³¹⁶. GFŘ tak může působit v rámci finanční správy jako výkladová autorita pro výklad neurčitého právního pojmu a zároveň je GFŘ nadřízeným orgánem správcům daně v daňovém řízení³¹⁷, kteří při správě daní užívají výklad takového neurčitého právního pojmu.

Nic na tom nemění ani skutečnost, že ve výše zmíněné důvodové zprávě je také stanoveno, že za závažné porušení povinnosti vztahující se ke správě DPH lze považovat takové porušení, které svou intenzitou ohrožuje veřejný zájem na

³¹⁴ Dle Sejkory (SEJKORA, Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie, 2017) může způsobit výkladový problém zveřejnění takové informace ve stejný den, kdy došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, přičemž na daňovém dokladu i v registru plátců DPH se objevuje informace pouze o konkrétním dni uskutečnění, respektive zveřejnění. Dle názoru Autora se však jedná o typický případ pro uplatnění zásady in dubio pro libertate. Pokud správce daně neprokáže, že předmětná informace byla zveřejněna před uskutečněním plnění, nemůže příjemce zdanitelného plnění být vyzván jako ručitel za nezaplacenou daň na základě předmětného ustanovení.

³¹⁵ DZ k zákonu č. 502/2012 Sb.

³¹⁶ § 1 zákona č. 456/2011 Sb.

³¹⁷ Autor práce si je vědom, že neurčité právní pojmy se často využívají ve správním právu, kdy správní orgán má stejné postavení jako správce daně. Zásadní rozdíl oproti jiným správním řízením však spatřuje v historicky daném v zásadě adversariálním postavení správce daně a daňového subjektu, přestože teoreticky by podle daňového řádu měli mít společný cíl – správné stanovení daně.

Další skutečností podporující Autorovo tvrzení je významný dopad označení za nespolehlivého plátce pro daňový subjekt. Takové označení, jakožto zásadním způsobem difamující, může obdobně jako vydání zajišťovacího příkazu ohrozit samotné ekonomické fungování daňového subjektu.

řádném výběru DPH, to jest taková porušení, která mohou mít přímou souvislost s daňovými úniky. Nemají se tak sankcionovat pouze formální porušení povinností, která nemají prakticky žádný negativní dopad z hlediska správy DPH.

Správce daně by tak neměl sankcionovat běžné plátce, kteří plní své povinnosti, naopak má být zohledněna dosavadní zkušenost s plátcem a míra ohrožení plynoucí z konkrétního porušení povinností. Konkrétní výklad ustanovení však zůstává na GFŘ a v důvodové zprávě je výslovně vyloučeno vydání podzákonného předpisu jako nevhodného a možná i protiústavního.

Z pohledu Autora je taková argumentace naprosto nepochopitelná, na jednu stranu je v důvodové zprávě zpochybněna zákonnost vydání podzákonného předpisu, na straně druhé je však aprobován postup interním předpisem³¹⁸, tj. předpisem nižší právní síly, jehož zákonnost daňový subjekt sám nemůže napadnout, lze napadnout pouze výsledky postupů podle takového předpisu.

4.6.1. Skutkové podstaty

Výklad „závažného porušení plnění plátce“ uskutečňuje GFŘ prostřednictvím Informace GFŘ k aplikaci § 106a ZDPH³¹⁹, která byla již čtyřikrát dodatkována, naposledy v prosinci roku 2017. GFŘ definuje celkem devět skutkových podstat, při jejichž naplnění může, respektive by měl, správce daně vydat rozhodnutí o přidělení statusu nespolehlivého plátce, jelikož dle názoru GFŘ se jedná o závažná porušení plnění povinností při správě daní.

S ohledem na provázanost institutů nespolehlivého plátce a ručení za nezaplacenou daň nejdůležitějším hlediskem pro posouzení skutkových podstat je, jak moc se vztahují k potenciálnímu daňovému podvodu. A vzhledem ke skutečnosti, že prohlášení za nespolehlivého plátce může mít zásadní dopad na ekonomickou činnost daného subjektu, je nezbytné vykládat níže specifikované skutkové podstaty maximálně restriktivně.

a) Jednorázové vyměření, doměření daně podle pomůcek

Závažné porušení povinností bude konstatováno v případě, že bude platebním výměrem vyměřena nebo doměřena DPH podle pomůcek ve výši

³¹⁸ Interní předpis je závazný pro podřízené orgány, daňový subjekt se ho může vůči správci daně a Odvolacímu finančnímu ředitelství dovolávat, avšak předpis není závazný pro případný soud.

³¹⁹ Generální finanční ředitelství, Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., 2017.

alespoň 500 tis. Kč. Pomůcky³²⁰ správce daně užije pro vyměření či doměření daně v případě, že daňový subjekt nesplní svou zákonnou povinnost při dokazování³²¹, dále v případě, že daňový subjekt ani na výzvu správce daně nepodá daňové tvrzení³²² a také v případě, že správce daně daňový subjekt vyzve k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud lze důvodně předpokládat, že daň bude doměřena, avšak daňový subjekt dodatečné daňové tvrzení nepodá³²³.

Jelikož užití pomůcek pro vyměření či doměření daně je navázáno vždy na nesplnění určité zákonné povinnosti daňového subjektu, lze u předmětné skutkové podstaty konstatovat vysokou vypovídací schopnost o identifikování potenciálního daňového podvodu³²⁴.

b) Neuhrazený zajišťovací příkaz

Plátce bude uznán za nespolehlivého plátce v případě, že vůči němu bude vydán zajišťovací příkaz, a přitom tento příkaz nebude uhrazen ve lhůtě splatnosti. Zajišťovací příkaz by měl být vydáván jen v případě, že existuje odůvodněná obava, že DPH bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi.

Zajišťovací příkaz je zajišťovacím institutem ultima ratio. Lhůta splatnosti u standardního zajišťovacího příkazu je tři pracovní dny, nicméně v odůvodněných případech může být příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu³²⁵, respektive v případě DPH může pro vykonatelnost stačit jen pokus o vyrozumění³²⁶. Daňový subjekt má často jen velmi omezené možnosti, jakým způsobem zaplatit částku stanovenou zajišťovacím příkazem³²⁷. V takovém případě nezaplacení zajišťovacím příkazem stanovené daně bude

³²⁰ § 98 DŘ. Pomůckami jsou zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, podaná vysvětlení, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností nebo vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

³²¹ § 98 odst. 1 DŘ.

³²² § 145 odst. 1 DŘ.

³²³ § 145 odst. 2 DŘ.

³²⁴ Lze si pochopitelně představit, že poměrně velký počet daňových subjektů bude podle uvedeného ustanovení prohlášeno za nespolehlivé plátce například z důvodu nepřebírání pošty, „zapomenutí“ na výzvu apod. Rozlišit však cíleně nesoučinným daňovým subjektem a pouze nevědomě nesoučinným subjektem je mimo rozlišovací možnosti správce daně pro uplatnění zjednodušených podmínek pro vznik ručení za nezaplacenou daň.

³²⁵ § 167 odst. 3 DŘ.

³²⁶ § 103 ZDPH.

³²⁷ Ostatně pokud by daňový subjekt zajišťovacím příkazem stanovenou částku byl schopen zaplatit bez problémů, bylo by poměrně pravděpodobné, že zajišťovací příkaz byl vydán nezákonně (pokud má daňový subjekt dostatečný majetek, finančních prostředků, jak mohl mít správce daně odůvodněnou obavu o zaplacení příkazu?).

poměrně častý jev, který nemusí mít často vůbec žádnou souvislost s daňovým podvodem.

Zveřejnění informace o nespolehlivém plátcí tak nejen že může být do určité míry dvojitou sankcí (spolu se zajišťovacím příkazem) za jeden skutek, ale zároveň se často může jednat o úkon, který poškozují fiskální zájmy státu, jelikož pro plátce, který je označen za nespolehlivého plátce, nebude příliš odběratelů ochotných od takového subjektu odebírat zboží či služby. Nespolehlivý plátce tak navíc bude do značné míry připraven o možnost získat další prostředky na úhradu dlužné daně. Dle názoru Autora nemá předmětné ustanovení jednoznačný vztah k existenci daňového podvodu.

c) Nedoplatek na dani

Plátce bude označen jako nespolehlivý plátce dále v případě, že u něj bude nejméně po tři po sobě jdoucí měsíce evidován kumulativní nedoplatek na DPH minimálně ve výši 500 tis. Kč. Jelikož má daňový dlužník možnost požádat o posečkání úhrady daně případně ve výjimečných případech dokonce o prominutí daně, má Autor za to, že označení takového plátce za nespolehlivého je souladné se smyslem zákonné úpravy. Přestože je zřejmé, že daňový dluh i ve výši přesahující 500 tis. Kč po minimálně 3 měsíce může vzniknout i jiným způsobem než z důvodu účasti na daňovém podvodu, jedná se jistě o silný identifikátor jeho existence.

d) Neuznání uplatněného nároku na odpočet

Za nespolehlivého plátce bude označen plátce, kterému nebyl uznán uplatňovaný nárok na odpočet DPH, a to v případě, že daný nárok na odpočet bude správcem daně snížen o minimálně 500 tis. Kč a zároveň související vyměřená či doměřená daň nebude zcela uhrazena v náhradní lhůtě splatnosti. Neuznání nároku na odpočet může nastat typicky ze tří důvodů: 1. plátce neprokáže uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu uplatněného odpočtu; 2. plátce neprokáže užití přijatého zdanitelného plnění v rámci svých ekonomických aktivit; 3. správce daně prokáže, že plátce věděl nebo měl vědět, že se uskutečněním určité transakce účastní podvodu na DPH.

Přestože prokázání skutečností uváděných v daňovém přiznání tíží daňový subjekt³²⁸ (body 1. a 2.), unesení důkazního břemena nemusí být jednoduchou záležitostí a neunesení důkazního břemena tak nemusí mít žádnou souvislost

³²⁸ § 92 odst. 3 DŘ.

s daňovým podvodem. Nicméně s ohledem na určenou částku v minimální výši 500 tis. Kč lze mít za to, že odepření nároku na odpočet v takové výši a následné nezaplacení ve lhůtě splatnosti identifikuje možnou existenci daňového podvodu.

Autor práce má však výhrady k nedostatečně specifickému určení částky 500 tis. Kč a zároveň ke stanovení této hranice jen prostřednictvím absolutní částky. Dle jeho názoru by mělo být stanoveno, že se částka 500 tis. Kč musí vztahovat k odepřeným nárokům na odpočet uplatněným v nejvýše 12 po sobě jdoucích daňových přiznání v případě měsíčního zdaňovacího období (posuzované období) nebo v nejvýše 4 po sobě jdoucích daňových přiznání v případě čtvrtletního zdaňovacího období (posuzované období). Zároveň Autor navrhuje druhé kumulativní kritérium, kdy se musí jednat o odepřený nárok na odpočet v minimální výši 5 % z výše celkově uplatňovaného nároku na odpočet za posuzované období³²⁹.

e) Opakované vyměření, doměření daně podle pomůcek

Uvedené ustanovení navazuje na skutkovou podstatu podle písm. a), ale s tím rozdílem, že není stanovena hranice minimální výše vyměření či doměření daně podle pomůcek, ale je stanovena podmínka, že k takovému vyměření či doměření podle pomůcek dojde minimálně dvakrát za 6 po sobě jdoucích zdaňovacích období. S ohledem na odůvodnění v písm. a) a skutečnost, že užití pomůcek správcem daně navazuje na určité pochybení daňového subjektu, se Autorovi jeví předmětné ustanovení jako dostatečně jednoznačně identifikující možnou existenci podvodu.

f) Neposkytnutí součinnosti

Plátce poruší závažným způsobem své povinnosti při správě daní také v případě, že neposkytne správci daně bez řádného odůvodnění součinnost, přesněji řečeno, neposkytne údaje nezbytné pro řádnou správu daně. Přestože je zásada součinnosti jen jednou ze základních zásad daňového řádu³³⁰, dle názoru Autora nelze na základě jednoho porušení činit závěry, že plátce závažným způsobem porušil své povinnosti, jejichž porušení má za následek ohrožení veřejného zájmu. Pro takové konstatování by se dle Autora muselo jednat o opakované, nikoliv jednorázové, pochybení.

³²⁹ Taková právní úprava omezí případné značné dopady na velké společnosti, pro které stanovená hranice představuje nepřiměřeně nízké procento ze všech uplatňovaných nároků na odpočet.

³³⁰ § 6 odst. 2 DŘ.

g) Nepodání daňového tvrzení

Plátce se stane nespolehlivým plátcem v případě, že dvakrát během 12 po sobě jdoucích měsíců nepodá, ani na výzvu správce daně v náhradní lhůtě, daňové priznání, hlášení nebo výpis z evidence pro účely DPH. Takové jednání plátce lze jednoznačně identifikovat jako rizikové s potenciálním spojením s daňovým podvodem.

h) Nepravdivý údaj o skutečném sídle

Plátce daně je povinen při své registraci jako plátce DPH uvádět pravdivé údaje. Při změně registrovaných údajů je povinen tuto změnu oznámit správci daně³³¹. Plátce se stane nespolehlivým plátcem zejména, pokud neuvedl vůbec údaj nebo uvedl nesprávný či neúplný údaj o svém skutečném sídle. V právním řádu se rozlišuje pojem sídlo a pojem skutečné sídlo, navíc pojem sídlo má mírně odlišný význam pro užití v daňovém právu a soukromém právu.

Sídlem podle daňového řádu je u fyzické osoby místo jejího pobytu a u právnické osoby adresa zapsaná ve veřejném rejstříku³³². Občanský zákoník u právnické osoby vymezuje sídlo stejným způsobem, avšak u fyzické osoby je kladen důraz prvně na sídlo hlavního obchodního závodu a až jako eventualita je uvedeno bydliště fyzické osoby³³³. Navíc daňový řád ignoruje možnost, že i fyzická osoba může být zapsána v obchodním rejstříku dobrovolně nebo i povinně³³⁴.

Oproti tomu skutečné sídlo občanský zákoník zmiňuje, avšak nedefinuje³³⁵, úprava je tak uvedena jen v § 4 odst. 1 písm. i) ZDPH. Skutečným sídlem je „místo jejího vedení, kterým se rozumí místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby povinné k dani, popřípadě místo, kde se schází její vedení; nemá-li fyzická osoba místo svého vedení, rozumí se sídlem u této osoby místo jejího pobytu.“. Definice skutečného sídla v českém ZDPH vychází z prováděcího nařízení Rady EU, které definuje pojem „sídlo ekonomické činnosti osoby povinné k dani“³³⁶.

Dle názoru Autora odlišné reálné skutečné sídlo od skutečného sídla uvedeného pro správce daně lze považovat za jednoznačný identifikátor existence

³³¹ § 127 odst. 1 DŘ.

³³² § 13 odst. 1 DŘ.

³³³ § 429 OZ.

³³⁴ § 45 odst. 1 zákona č. 304/2013 Sb.

³³⁵ Každý se může dovolávat skutečného sídla právnické osoby nebo podnikatele. § 137 odst. 1 a § 429 odst. 2 OZ.

³³⁶ Čl. 10 prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011.

potenciálního daňového podvodu³³⁷. Důkazní břemeno pro určení, že reálné skutečné sídlo je odlišné od oznámeného skutečného sídla³³⁸ však tíží výhradně správce daně.

Správce daně tak nemůže využívat postupu, který aplikuje v případě postupů k odstranění pochybností, případně i v daňových kontrolách, při prověřování správnosti daňového přiznání k DPH, kdy pouze konstatuje v obecné rovině, že vznikly pochybnosti o skutečném sídle, jelikož daňový subjekt sídlí na tzv. „virtuální adrese“. Správce daně v těchto případech však nespecifikuje, co je virtuální adresa, jak k jejímu určení dospěl nebo jaké konkrétní pochybnosti ho vedly k závěru, že daňový subjekt neurčil správné skutečné sídlo. Takový postup správce daně je velmi často nezákonný.

i) Zvýšení daně na výstupu

Skutková podstata je obdobná skutkové podstatě specifikované v písm. c) s tím rozdílem, že v písm. c) se jedná o snížení nároku na odpočet, kdežto písm. i) řeší navýšení daně na výstupu. Závěr k písm. i) je tak totožný se závěrem k písm. c).

Jak již bylo uvedeno výše, zmíněných devět skutkových podstat je obsaženo v Informaci GFŘ. Nicméně dle Autora v uvedeném výčtu není obsažena jedna skutečnost, která má prokazatelnou souvislost s uskutečněním daňového podvodu – pravomocné odsouzení za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby³³⁹ nebo za trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění³⁴⁰, pokud spácháním takového trestného činu bylo ovlivněno plnění daňových povinností daňového subjektu ve vztahu k dani z přidané hodnoty. S ohledem na stanovené skutkové podstaty těchto dvou trestných činů je zřejmé, že daňový subjekt může být za spáchání uvedených trestných činů odsouzen, a přitom nemusí být naplněna žádná jiná skutková podstata z Informace GFŘ k aplikaci § 106a ZDPH opravňující přidělení statusu nespolehlivého plátce.

Ostatně pravomocné odsouzení za jeden z těchto dvou trestných činů je důvodem pro vydání rozhodnutí o přidělení statusu nespolehlivé osoby v souladu

³³⁷ Autor tento názor vyslovil i přes vědomí, že celá řada daňových subjektů postupuje v souvislosti s oznamováním skutečného sídla správci daně velmi pragmaticky a nahlašuje sídlo v Praze, jelikož s ohledem na velký počet daňových subjektů v Praze je pravděpodobnost kontroly ze strany správce daně velmi malá.

³³⁸ V případě neuvedení skutečného sídla daňovým subjektem se za skutečné sídlo považuje sídlo „oficiální“.

³³⁹ § 240 trestního zákoníku.

³⁴⁰ § 254 trestního zákoníku.

s Informací GFŘ k aplikaci institutu nespolehlivé osoby podle ZDPH³⁴¹. Není tak důvodu, proč by stejná skutková podstata nemohla být uplatnitelná i pro přidělení statusu nespolehlivého plátce bez ohledu na to, zda se jedná o fyzickou či právnickou osobu³⁴².

4.6.2. Procesní obrana

V případě závažného porušení povinností plátce vztahujících se ke správě DPH správce daně vydá rozhodnutí o tom, že je tento plátce nespolehlivým plátcem. Proti takovému rozhodnutí může plátce podat odvolání a to do 15 dnů³⁴³. Odvolání má odkladný účinek, aby se zabránilo neoprávněnému zásahu správce daně do práv plátce. Nicméně odkladný účinek může správce daně vyloučit na základě důvodů hodných zvláštního zřetele³⁴⁴. S ohledem na okamžitý zásah do práv plátce musí pro uplatnění tohoto postupu existovat opravdu pádné důvody, které musí správce daně řádně prokázat.

Po nabytí právní moci rozhodnutí správce daně má být zveřejněna skutečnost, že plátce je nespolehlivým plátcem způsobem umožňujícím dálkový přístup³⁴⁵. Informace je zjistitelná v Registru plátců DPH včetně data zveřejnění statusu, příkladem Obrázek 1.

Obrázek 1: Zveřejněný status nespolehlivého plátce

Údaje o subjektu DPH

DIČ:	CZ49610431 Právnická osoba
Obchodní firma / název:	FAU s. r. o.
Sídlo:	Pekařská 1639/79a OPAVA - KATEŘINKY 747 05 OPAVA 5

Specializovaný finanční úřad, nábř. Kpt. Jaroše 1000/7, PRAHA 7, tel.: 220 361 111
Údaje zobrazeny dne 13.08.2019

Údaje o nespolehlivém plátcu DPH

Nespolehlivý plátce:	ANO datum zveřejnění: 19.06.2018
----------------------	----------------------------------

Zdroj: Ministerstvo financí, Registr plátců DPH.

³⁴¹ Generální finanční ředitelství, Informace GFŘ k aplikaci institutu nespolehlivé osoby podle zákona č. 235/2004 Sb., 2019.

³⁴² Obou uvedených trestných činů se může dopustit i právnická osoba, viz § 7 zákona č. 418/2011 Sb.

³⁴³ § 106a odst. 2 ZDPH. Lhůta je kratší, než je základní 30denní lhůta pro odvolání v daňovém řízení (§ 109 odst. 4 DŘ).

³⁴⁴ § 106a odst. 3 ZDPH.

³⁴⁵ § 106a odst. 6 ZDPH.

Plátce, který byl pravomocně označen za nespolehlivého plátce, může podat žádost o rozhodnutí, že není nespolehlivým plátcem. Učinit tak však může nejdříve po uplynutí jednoho roku od právní moci rozhodnutí, kdy byl uznán za nespolehlivého plátce nebo od rozhodnutí, kterým správce daně zamítl žádost plátce o vydání rozhodnutí, že není nespolehlivým plátcem³⁴⁶. Nespolehlivý plátce může být zbaven tohoto statusu pouze v případě, že po dobu 1 roku závažným způsobem neporušil své povinnosti vztahující se ke správě daně³⁴⁷.

Ručitelská výzva

Jakmile je o plátcovi zveřejněna informace o jeho statusu nespolehlivého plátce způsobem umožňujícím dálkový přístup, může správce daně vydat ručitelskou výzvu adresovanou příjemci zdanitelného plnění, aby za poskytovatele zdanitelného plnění uhradil nezaplacenou daň.

Ručitel se může proti vydané výzvě odvolat, odvolání má odkladný účinek a zároveň v odvolání není ručitel omezen v odvolacích důvodech³⁴⁸. Zároveň může nahlížet do spisu dlužníka ohledně nedoplatku, za který ručí, a to pro účely uplatnění opravného prostředku. V rámci spisu tak musí být ručiteli zpřístupněno rozhodnutí o přidělení statusu nespolehlivého plátce a s tím související podklady pro takové rozhodnutí. Ručitel tak v odvolání může brojit již proti samotnému rozhodnutí o přidělení statusu nespolehlivého plátce³⁴⁹.

Kromě možnosti brojení proti samotnému rozhodnutí o přidělení statusu nespolehlivého plátce má příjemce zdanitelného plnění možnost vyvrátit na základě předmětného ustanovení prokázanou právní domněnku, a to způsobem stanoveným v kapitole 4.2.1. Procesní obrana příjemce zdanitelného plnění.

4.6.3. Soulad ručení s evropským právem

Cílem zavedení institutu ručení za poskytovatele zdanitelného plnění, který je nespolehlivým plátcem, prostřednictvím § 109 odst. 3 ZDPH je zabránění daňovým únikům, potud je ustanovení v souladu s evropským právem. Dále s ohledem na skutečnost, že statusem nespolehlivého plátce je označen plátce, který závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daně, je zřejmé, že institut ručení podle předmětného ustanovení je způsobilý naplnění

³⁴⁶ § 106a odst. 4 ZDPH.

³⁴⁷ § 106a odst. 5 ZDPH.

³⁴⁸ Viz kapitola 2.2.4. Procesní postavení ručitele.

³⁴⁹ Obdobně jako může rozporovat správnost rozhodnutí o stanovení daně.

stanoveného cíle. Posledním krokem posouzení souladu s evropským právem je vyhodnocení dopadu předmětného ustanovení podle zásady proporcionality.

Posouzení principu právní úpravy

Z pohledu posouzení, zda předmětné ustanovení je ve svém principu v souladu se zásadou proporcionality, se jako zcela zásadní jeví rozsudek SDEU ve věci C-101/16. V dané věci se SDEU zabýval otázkou, zda rumunská právní úprava, která definuje status tzv. „neaktivního“ plátce³⁵⁰, je souladná s evropským právem. Důsledkem prohlášení za neaktivního plátce byla ztráta nároku na odpočet daně, a to nejen u daným plátcem přijatých zdanitelných plnění, ale také u tímto plátcem poskytnutých zdanitelných plnění na straně odběratelů tohoto plátce³⁵¹.

SDEU předně zopakoval, že daňová správa nemůže od plátců vyžadovat „aby složitě a důkladně prověřovaly svého dodavatele, a přenesla tak na ně fakticky kontrolní úkony, které má vykonávat tento správní orgán“³⁵². Prověření dodavatele tak musí být relativně administrativně jednoduché, aby se nejednalo o nepřiměřený zásah do obchodování ekonomických subjektů. Na druhou stranu však vzápětí SDEU připomněl, že po plátcích může být vyžadováno, aby přijal všechna opatření, která lze po něm rozumně požadovat, aby zajistil, že se nebude účastnit daňového podvodu³⁵³.

Rozhodující skutečností pro posouzení souladu principu institutu ručení za nespolehlivého plátce se zásadou proporcionality je míra náročnosti ověření, zda poskytovatel zdanitelného plnění příjemci plnění je či není veden jako nespolehlivý plátce. Informace o statusu nespolehlivého plátce je zveřejněna způsobem umožňující vzdálený přístup³⁵⁴, navíc informace je dostupná v takové digitální podobě, která umožňuje automatické stahování takové informace přímo do účetních či jiných softwarů. Z pohledu výkladu předmětného rozsudku SDEU

³⁵⁰ Plátcí daně byli v Rumunsku prohlášeni za neaktivní, pokud nepodávají daňová tvrzení, vyhýbají se daňové kontrole nebo nejsou aktivní ve svém sídle, respektive terminologií českého práva, skutečném sídle.

³⁵¹ Přestože v uvedené věci byl nástrojem pro boj s daňovými úniky odepření nároku na odpočet, princip rozsudku je obecně přenositelný i na institut ručení.

³⁵² Bod 51 rozsudku.

³⁵³ Bod 52 rozsudku.

³⁵⁴ Na první pohled nejasná situace by mohla nastat pro případ, že z důvodu na straně státní správy, by informace o nespolehlivém plátcích nebyla dostupná dálkovým přístupem. Dle názoru Autora by v takovém případě nebyly splněny podmínky pro uplatnění ručení § 109 odst. 3 ZDPH a pokud by správce daně chtěl ručení uplatnit vůči příjemci zdanitelného plnění, musel by postupovat podle jiného ustanovení § 109 ZDPH, předpokládaně podle § 109 odst. 1. Stejný výklad se týká i § 109 odst. 2 písm. c) a § 109 odst. 4 ZDPH.

Lze jednoznačně konstatovat, že ověření statusu nespolehlivého plátce lze jednoduše provést³⁵⁵. Zároveň zveřejněním statusu nespolehlivého plátce nedochází k neoprávněnému přenášení kontrolních úkonů správce daně na příjemce zdanitelného plnění, ten je totiž jen informován o výsledku správního řízení³⁵⁶, samotný příjemce plnění nemá povinnost prověřovat skutečnosti rozhodné pro označení plátce za nespolehlivého plátce.

Celkově lze tedy uzavřít, že ověření, zda o dodavatelích příjemce zdanitelného plnění není zveřejněna informace o statusu nespolehlivého plátce, je nutné považovat za ověření, které lze od hospodářského subjektu rozumně požadovat³⁵⁷.

Posouzení uplatňování právní úpravy

Přestože se to může jevit jako nelogické, Autor shledává zásadní rozdíl mezi podstatou, principem, předmětného ustanovení a jeho uplatňováním v praxi. První výhradu je možné spatřovat v části předmětného ustanovení, které stanovuje, že příjemce zdanitelného plnění ručí v případě, že v okamžiku uskutečnění plnění nebo poskytnutí úplaty je o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna informace, že je nespolehlivým plátcem. Příjemce plnění tak na základě zákona musí kontrolovat registr plátců DPH nejen před uskutečněním plnění, ale i před zaplacením za plnění³⁵⁸.

V případě, že by informace o statusu nespolehlivého plátce byla zveřejněna po uskutečnění plnění, ale před tím, než příjemce plnění zadá platbu k úhradě za plnění, zákon umožňuje příjemci plnění jen dvě možnosti následného postupu: buď v souladu se svým soukromoprávním závazkem řádně zaplatí a vystaví se riziku vydání ručitelské výzvy, nebo využije zvláštního způsobu zajištění daně podle § 109a ZDPH, ale tím zase řádně nesplní svůj závazek vůči poskytovateli plnění³⁵⁹. Zjednodušeně má tedy příjemce na výběr mezi jednáním rizikovým (ručení)³⁶⁰ nebo protiprávním (zvláštní způsob zajištění daně) a to na

³⁵⁵ Bod 54 rozsudku.

³⁵⁶ Bod 53 rozsudku.

³⁵⁷ Bod 55 rozsudku.

³⁵⁸ S ohledem na jiná ustanovení ZDPH lze uvažovat, zda časové hledisko „poskytnutí úplaty“ užitá v § 109 odst. 3 ZDPH, nemá podchycovat pouze tu eventualitu, kdy by úplata za přijaté plnění byla poskytnuta před datum uskutečnění zdanitelného plnění (např. § 20a odst. 2 ZDPH). Z textu zákona v § 109 odst. 3 ZDPH však takové omezení výkladu nijak nevyplývá.

³⁵⁹ Více viz kapitola 3.4. Zvláštní způsob zajištění daně.

³⁶⁰ Zároveň příjemce plnění v takové situaci prakticky ani nemá možnost uskutečnit dodatečná opatření, kterými by mohl prokázat, že postupoval náležitě obezřetně s ohledem na status nespolehlivého plátce.

základě skutečnosti, kterou prakticky nemohl ovlivnit. Dle názoru Autora je předmětné ustanovení z tohoto pohledu nepřiměřené, a tedy v rozporu s evropským právem.

Další spornou otázkou právní úpravy je výkladový problém, který vzniká z ponechání výkladu pojmu „porušení povinností závažným způsobem“ a tedy z relevance vztahu označení subjektu za nespolehlivého plátce s právní domněnkou, že jednání nespolehlivého plátce souvisí s daňovým podvodem.

Jak bylo uvedeno výše v kapitole 4.6.1. Skutkové podstaty zdaleka ne každá skutková podstata specifikovaná GFR³⁶¹ má dle Autora jednoznačný vztah k existenci daňového podvodu, nejedná se tedy o jednoznačný identifikátor existence potenciálního daňového podvodu. Dle Autora tedy nelze bez dalšího užít existenci statusu nespolehlivého plátce jako jediné právní domněnky pro uplatnění ručení za nezaplacenou daň – na takové uplatnění je právní úprava příliš extenzivní, resp. málo restriktivní. Uplatnění ručení podle § 109 odst. 3 ZDPH je tedy v rozporu se zásadou proporcionality.

Pro užití označení za nespolehlivého plátce jako jediné podmínky pro aplikaci ručení za DPH by skutkové podstaty pro vymezení nespolehlivého plátce musely být vymezeny takovým způsobem, ze kterého by vyplýval jednoznačný vztah k potenciální existenci daňového podvodu. Zároveň by takto vymezené skutkové podstaty měly být uvedeny přímo v ZDPH, neměl by se tedy ponechávat výklad na GFR.

Zároveň Autor souhlasí se Sejkorou³⁶², který za problematické označuje možnost uplatnění ručení podle předmětného ustanovení i například při platbě kartou, kdy je zajisté nepřiměřené požadovat po příjemci plnění. Nepřiměřené proto, že při doslovném výkladu by musel daňový subjekt například právě před platbou kartou, kupříkladu za pohonné hmoty, ověřovat, zda takovým jednáním nepřijme zdanitelné plnění od nespolehlivého plátce. Přestože se jedná o správnou myšlenku, není dotažená do konce. Dle názoru Autora by tak z působnosti § 109 odst. 3 měla být vyjmuta všechna zdanitelná plnění, při jejichž uskutečnění je možné vystavit zjednodušený daňový doklad³⁶³, jelikož taková plnění jsou v běžné obchodní praxi velmi často hrazena ad hoc kartou či hotovostně. Zároveň

³⁶¹ Generální finanční ředitelství, Informace GFR k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., 2017.

³⁶² SEJKORA, Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie, 2017, str. 147.

³⁶³ § 30 ZDPH.

se jedná o jednoznačnou a pro daňové subjekty již známou hodnotovou hranici užívanou ZDPH.

4.7. Neregistrovaný distributor pohonných hmot

Ručení příjemce zdanitelného plnění, které spočívá v dodání pohonných hmot distributorem pohonných hmot, se stalo součástí ZDPH od 1. 1. 2013. Přestože se jedná o zásadní specifické rozšíření okruhu uplatnění zjednodušující konstrukce ručení prostřednictvím vyvratitelné domněnky, do ZDPH byl předmětný odstavec 4 přidán tzv. „přílepem“, důvodová zpráva tedy neobsahuje k předmětnému ustanovení žádný komentář.

Pohonnými hmotami se rozumí motorový benzín, motorová nafta, směsné palivo a alternativní palivo určené k pohonu motoru vozidel³⁶⁴. Distributorem pohonných hmot je pak osoba, která prodává nebo je oprávněna prodávat pohonné hmoty na území České republiky, pokud se nejedná o prodeje pohonných hmot z čerpacích stanic³⁶⁵. Distributor pohonných hmot má povinnost se registrovat u celního úřadu³⁶⁶. Registr distributorů pohonných hmot vede Generální ředitelství cel, které specifikované údaje³⁶⁷ zveřejňuje způsobem umožňujícím dálkový přístup³⁶⁸.

Ustanovení § 109 odst. 4 zakotvuje ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň v případech dodání pohonných hmot distributorem pohonných hmot, přičemž však o tomto distributorovi není způsobem umožňujícím dálkový přístup zveřejněna skutečnost, že je registrován jako distributor pohonných hmot. Jelikož zákon o pohonných hmotách stanovuje, že každý distributor pohonných hmot musí být registrován, tak ZDPH pouze určuje příjemcům plnění, aby si u svých dodavatelů zkontrolovali, že se tak skutečně stalo.

Samozřejmě je otázkou, co vedlo poskytovatele plnění k tomu, že obchoduje s pohonnými hmotami, aniž by splnil svou základní povinnost registrace jako distributor pohonných hmot. Pravděpodobně nelze nic namítat logice ustanovení § 109 odst. 4, které takto presumuje, že samotná skutečnost

³⁶⁴ § 2 písm. a) zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách.

³⁶⁵ § 2 písm. l) tamtéž. Uvedené ustanovení obsahuje kromě prodeje pohonných hmot z čerpacích stanic i další výjimky, které jsou však pro účel této práce nepodstatné.

³⁶⁶ § 6e odst. 1 tamtéž.

³⁶⁷ U korporací se jedná o obchodní firmu, sídlo, DIČ, registrační číslo, den registrace a případně další podstatné údaje o registraci.

³⁶⁸ § 6p zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách.

neregistrování se jako distributor pohonných hmot bude často souviset s podvodnou snahou takových subjektů. Proto skutečnost nezveřejnění registrace³⁶⁹ distributora pohonných hmot lze užít jako zřejmý identifikátor potenciálního podvodu. V takovém případě tedy předmětné ustanovení sleduje Směrnicí o DPH stanovený a SDEU aprobovaný cíl zabránění daňovým podvodům.

Zároveň dle názoru Autora je předmětné ustanovení způsobilé takového cíle dosáhnout, jelikož činí příjemce plnění odpovědným za obchodování s neregistrovanými subjekty. Přitom se nejedná o nevyvratitelnou domněnku, jak tvrdí Lichnovský³⁷⁰, příjemce plnění i v případě, že bude vyzván k plnění ručitelskou výzvou, může uplatnit procesní obranu stejnou jako v případě ručení dle § 109 odst. 2 písm. a)³⁷¹, to znamená možnost prokázání, že v rámci dané obchodní transakce zachovali náležitou míru opatrnosti.

V souhrnu tedy předmětné ustanovení sleduje legitimní cíl, kterého může i dosáhnout a přitom ověření, zda poskytovatel zdanitelného plnění je registrován jako distributor pohonných hmot, lze jednoduše provést prostřednictvím dálkového přístupu³⁷². Ustanovení by se tedy mohlo jevit jako souladné s evropským právem, nicméně tomu tak není, jelikož stanovuje i implicitní povinnost kontroly, zda poskytovatel je registrovaným distributorem pohonných hmot nejen před uskutečněním plnění, ale i před úhradou za toto plnění. Z důvodů uvedených v kapitole 4.6.3. Soulad ručení s evropským právem je tedy předmětné ustanovení v rozporu s evropským právem.

4.8. Oprávněný příjemce

Ručení oprávněného příjemce bylo do ZDPH zavedeno prostřednictvím § 108a s účinností od 1. 1. 2013. Dle důvodové zprávy³⁷³ se jedná o další nástroj pro boj s daňovými úniky. Ručení oprávněného příjemce byl vyčleněn samostatný

³⁶⁹ Věcně předmětné ustanovení ZDPH směřuje pochopitelně proti samotnému neregistrování jako distributor pohonných hmot, formálně se to projevuje právě prostřednictvím zveřejnění informace způsobem umožňujícím dálkový přístup.

³⁷⁰ LICHNOVSKÝ, Stížnost Evropské komisi na porušení evropského práva Českou republikou, bod 2.4.

³⁷¹ Viz kapitola 4.2.1 Procesní obrana příjemce zdanitelného plnění.

³⁷² Výklad pro případ nezveřejnění informace o registraci distributora pohonných hmot z důvodů na straně státní správy viz kapitola 4.6. Nespolehlivý plátec.

³⁷³ DZ k zákonu č. 502/2012 Sb.

paragraf s ohledem na specifičnost tohoto ručení, zejména s ohledem na postavení ručitele.

Oprávněným příjemcem se rozumí osoba, která není provozovatelem daňového skladu v místě, kde v rámci podnikatelské činnosti na základě uděleného povolení přijímá vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně dopravovaného z jiného členského státu³⁷⁴. Podmíněným osvobozením od daně se rozumí odklad povinnosti priznat, vyměřit a zaplatit daň do dne uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu³⁷⁵. Povolení pro přijímání vybraných výrobků pro oprávněného příjemce je upraveno v § 22 a násl. zákona o spotřebních daních.

Na základě pravomocného povolení může oprávněný příjemce přijímat vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození. Jak rozvádějí Brandejs et al.³⁷⁶, tyto výrobky uvedené v povolení a v maximálním množství dané povolením, mohou být ve vlastnictví oprávněného příjemce, ale také mohou být ve vlastnictví jiných osob. Bez ohledu na vlastnictví výrobku oprávněný příjemce je povinen priznat a zaplatit daň při uvedení výrobků do volného daňového oběhu.

Ručení za nezaplacenou daň ze své podstaty dopadá jen na situace, kdy oprávněný příjemce přijímá vybrané výrobky vlastněné jinou osobou. Konkrétně pro případy, kdy vybrané výrobky pořídila jiná osoba z jiného členského státu a dodává je třetí osobě. V takových případech oprávněný příjemce v běžné obchodní praxi slouží jako subjekt, který pro jinou osobu, ani ta však nemusí být vlastníkem vybraných výrobků, administruje náležitosti spojené se spotřební daní, nicméně oprávněný příjemce kromě ručení podle § 108a ZDPH nemá žádný vztah k systému DPH, jelikož v dané situaci není příjemcem ani poskytovatelem zdanitelného plnění³⁷⁷. Oprávněný příjemce dokonce nemusí být ani plátcem DPH, což je do určité míry paradoxní situace.

S ohledem na své postavení v celém obchodním řetězci oprávněný příjemce ani nemusí znát výši úplaty, za jakou bylo uskutečněno zdanitelné plnění. Může tomu tak být i přesto, že je oprávněný příjemce povinen priznat a zaplatit spotřební daň, jelikož spotřební daně obecně (vyjma cigaret) nejsou odvislé od ceny, ale jsou určeny podle kusů či objemových jednotek, pro

³⁷⁴ § 3 písm. i) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

³⁷⁵ § 3 písm. d) tamtéž.

³⁷⁶ BRANDEJS, a další, Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář, 2019, § 108a.

³⁷⁷ Tamtéž.

zaplacení spotřební daně tedy oprávněný příjemce ani nepotřebuje znát cenu plnění. Aby byl omezen případný neúměrný negativní důsledek na oprávněného příjemce jako ručitele³⁷⁸, je ručení omezeno pouze do výše daně vypočtené ze základu daně odpovídajícího ceně obvyklé včetně spotřební daně³⁷⁹.

V případě, že bude oprávněný příjemce správcem daně vyzván ručitelskou výzvou k úhradě nezaplacené daně, může dle § 108a odst. 1 ZDPH prokázat, „že přijal veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně požadována, aby ověřil, že daň bude osobou, která toto zboží pořídila, řádně zaplacená“. Správce daně může dle § 108a odst. 3 ZDPH oprávněného příjemce dokonce vyzvat, aby prokázal, že přijal veškerá opatření podle odstavce 1.

Ustanovení § 108a odst. 1 ZDPH se na první pohled jeví jako velmi podobné dodržování náležité obezřetnosti jako u podvodu na DPH³⁸⁰, nicméně přesně pro tuto situaci příhodně platí pořekadlo, že „d'ábel se skrývá v detailech“. Oním pověstným detailem je skutečnost, že oprávněný příjemce má učinit veškerá rozumně požadovaná opatření, aby ověřil řádné zaplacení daně, přičemž v případě odepření nároku na odpočet musí příjemce zdanitelného plnění přijmout veškerá rozumně požadovaná opatření, aby zajistil, že dané plnění není součástí podvodu. Zatímco u odepření nároku na odpočet obezřetný přístup spočívá v přijetí opatření relativně nezávislých na třetí osobě, u ručení je oprávněný příjemce závislý na vůli ke spolupráci osoby, za jejíž uhrazení daňové povinnosti ručí. Důvodová zpráva uvádí jako vhodný příklad takového opatření záruku nebo uzavření partnerské dohody³⁸¹.

Dle názoru Autora je však takové ustanovení v rozporu se zásadou proporcionality. Z finanční správy na oprávněného příjemce je neoprávněně přenášena povinnost zajištění úhrady daně³⁸², přičemž však úkony k zajištění úhrady daně jsou svěřeny výhradně orgánům finanční správy³⁸³. Navíc selhání oprávněného příjemce v dostatečném zajištění zaplacení daně, což je principiálně úkol orgánů finanční správy, má pro něj negativní důsledek v podobě možnosti uplatnění ručení za nezaplacenou daň.

³⁷⁸ Což je z pohledu Autora naprosto nezbytné z hlediska zásady proporcionality § 108a ZDPH.

³⁷⁹ § 108a odst. 2 ZDPH.

³⁸⁰ Obdobný princip u institutu ručení viz kapitola 4.1.2. Zavinění.

³⁸¹ Nicméně v důvodové zprávě již není uvedeno, jakou právní formu by ona partnerská dohoda měla mít.

³⁸² Přestože předmětné ustanovení užívá pojem „ověření“.

³⁸³ Rozsudek SDEU ve spojených věcech C-81/11, C-142/11, body 61, 62 a 65. Autor práce si je vědom, že uvedený rozsudek posuzuje podmínky pro uplatnění nároku na odpočet, přesto je však názoru, že se jedná o rozhodnutí aplikovatelné i na posuzovanou problematiku.

Poslední odstavec 4 v § 108a ZDPH dává oprávněnému příjemci možnost využití zvláštního způsobu zajištění daně podle § 109a ZDPH. Jelikož však oprávněný příjemce není příjemcem ani poskytovatelem předmětného zdanitelného plnění, bylo nezbytné stanovit právní fikci pro řádné uplatnění zvláštního způsobu zajištění daně a to takovou, že oprávněný příjemce je považovaný za příjemce zdanitelného plnění a osoba, která pořídila zboží z jiného členského státu v předmětné obchodní transakci je považována za poskytovatele zdanitelného plnění. K samotného zvláštního způsobu zajištění daně viz kapitola 3.4. Zvláštní způsob zajištění daně.

Závěr úvahou de lege ferenda

Institut ručení za nezaplacenou daň z přidané hodnoty je jedním z nástrojů, které má správce daně k dispozici, aby zajistil řádný výběr DPH. Nicméně česká právní úprava ručení za DPH je značně rozporuplná. Už jen samotné zavedení ručení za DPH do ZDPH zákonem č. 47/2011 Sb. bylo provedeno poměrně kontroverzně, kdy důvodová zpráva k předmětnému zákonu, v rozporu se svým názvem a smyslem, neobsahuje žádné zdůvodnění pro zavedení tohoto institutu, kromě obecné formulace, že se jedná o další nástroj pro boj s daňovými úniky. A to přitom měl správce daně již v té době na základě evropské judikatury k dispozici nástroj odepření nároku na odpočet, který by měl být uplatňován prioritně³⁸⁴.

Zásadní aktuální otázkou, i po více jak devíti letech od zavedení prvních skutkových podstat pro uplatnění ručení za nezaplacenou DPH, zůstává soulad jednotlivých skutkových podstat ručení za DPH s evropským právem. Bohužel ani Nejvyšší správní soud do uvedené problematiky zatím nevnesl pro daňové subjekty potřebnou právní jistotu. Dle názoru Autora je však řádný soudní přezkum konkrétních ustanovení ZDPH nevyhnutelný a Autor je zároveň názoru, že většina ustanovení ZDPH by měla být shledána nesouladnými s evropským právem. Dále jsou uvedena krátká zdůvodnění k uvedenému názoru k jednotlivým ustanovením § 109 a § 108a ZDPH. Zdůvodnění jsou založena na detailním rozboru předmětných ustanovení v kapitole 4. Skutkové podstaty ručení za DPH, a to včetně navazujících úvah de lege ferenda.

Obecné ručení v případě podvodu

Ručení za nezaplacenou daň podle § 109 odst. 1 ZDPH bylo do českého právního řádu zavedeno zcela zbytečně a jeho případné uplatnění je i v rozporu se zásadami řádné správy daní. V případech, kdy by bylo možné uplatnit ručení podle předmětného ustanovení, je vždy možné využít institut odepření nároku na odpočet. Ten je totiž založen na obdobných skutkových podmínkách, avšak dává možnost postihu daňového podvodu uskutečněného kterýmkoli subjektem v řetězci transakcí, nejen poskytovatelem zdanitelného plnění. Zároveň se odepření nároku na odpočet, jakožto nástroj pro nalézací fázi daňového řízení,

³⁸⁴ Viz kapitola 3.3. Ručení a odepření nároku na odpočet DPH.

uplatní jako prioritní nástroj v porovnání s ručením, které lze uplatnit až v platební fázi daňového řízení. Ustanovení § 109 odst. 1 ZDPH by tedy mělo být derogováno pro svou nadbytečnost.

Neobvyklá cena

Ručení pro případ zcela zjevně neobvyklé ceny podle § 109 odst. 2 písm. a) ZDPH je systematicky první zjednodušující právní domněnkou, jejíž naplnění je samo o sobě dostatečnou podmínkou pro vydání ručitelské výzvy. Předmětné ustanovení je jediným z detailně analyzovaných ustanovení ručení, vůči kterému nemá Autor absolutně žádných výhrad, a proto jej považuje za vzorové užití zjednodušující právní domněnky pro uplatnění institutu ručení.

Platba na zahraniční účet

Uplatnění ručení za nezaplacenou daň pro případ poskytnutí úplaty podle § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH je pravděpodobně nejjasnějším případem rozporu ustanovení s evropským právem. Dokonce ani GFŘ svým, ne zcela jistým, komentářem k předmětnému ustanovení podporuje tento závěr. Z hlediska dnešní snahy EU o jednotný společný trh působí poněkud až směšně omezení plateb na zahraniční účet, přestože se jedná o platbu za zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku.

Předmětné ustanovení by tedy, dle názoru Autora, mělo být derogováno pro svůj rozpor s evropským právem. Do značné míry lze zrušené ustanovení nahradit ručením z důvodu platby na neoznámený účet podle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH, jelikož už dnes má, případně minimálně má mít, správce daně informace i o plátcích daně využívaných zahraničních účtech.

Platba na neoznámený účet

Ručení za platbu na neoznámený účet podle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH společně s ručením za nespolehlivým plátcem neuhrazenou daň v sobě skýtá nejsložitější právní problematiku. Autor nakonec shledal předmětné ustanovení nesouladné s evropským právem na základě právní úpravy v ZDPH, která je vnitřně rozporná. Na jednu stranu ZDPH umožňuje plátcům legitimní možnost neoznačit žádný účet ke zveřejnění prostřednictvím způsobu umožňující vzdálený přístup, na druhou stranu však právní úprava vystavuje příjemce zdanitelného plnění buď do situace, kdy nemohou ověřit, zda jsou či nejsou ručiteli, nebo

do situace, kdy nebudou s poskytovatelem plnění vůbec obchodovat, ten přitom neporušil žádné zákonné ustanovení. Taková úprava je za každé okolnosti rozporná se zásadou proporcionality.

První změnou týkající se ručení podle předmětného ustanovení by mělo být změnění § 96 odst. 2 ZDPH. Dle názoru Autora by se toto ustanovení mělo změnit v takovém smyslu, kdy sice bude ponecháno na volbě plátce, které správci daně oznámené účty označí ke zveřejnění způsobem umožňujícím dálkový přístup, avšak vždy bude muset označit ke zveřejnění minimálně jeden tuzemský účet.

Dále by mělo dojít ke změně, kdy příjemce zdanitelného plnění bude ručit podle ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH v případě zaplacení na správci daně neoznámený účet, nikoliv v případě platby na nezveřejněný účet. Pro správce daně je totiž rozhodující, zda mu byl účet oznámen, nemusí být nezbytně nutně i zveřejněn.

V neposlední řadě by měla zákonná úprava výslovně omezovat uplatnění ručení v případě platby na účet třetí osoby v relevantních případech založených soukromým právem (postoupení pohledávky, vč. faktoringu, úschova) nebo veřejným právem (insolvence, exekuce). Případně lze uvažovat o možnosti ustanovení zmocnění ministerstva financí pro vydání vyhlášky, která by vyloučené případy blíže specifikovala, což se jeví jako vhodnější postup než zakotvení právní úpravy přímo v zákoně.

Platba virtuální měnou

Ručení z důvodu poskytnutí úplaty zcela nebo zčásti virtuální měnou specifikované v § 109 odst. 2 písm. d) ZDPH shledává Autor souladné s evropským právem, i když s konkrétní výhradou pro aplikační praxi.

Předmětné ustanovení společně s § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH obsahuje formulaci „pokud je úplata za toto plnění poskytnuta zcela nebo zčásti“. Při čistě formálním výkladu těchto ustanovení může správce daně vydat ručitelskou výzvu, byť by úplata specifikovaným způsobem představovala jen velmi malou část z celkové úplaty. Nicméně jak již bylo uvedeno v dané kapitole, ani Autor není schopen přesně určit přesné hranice, kdy by uplatnění těchto ustanovení bylo možné považovat za nepřiměřené vzhledem k jejich účelu a míře zavinění příjemce zdanitelného plnění.

Řešení lze spatřit v užití neurčitého právního pojmu, který by takové uplatnění vyloučil. Cíle by mohlo být dosaženo například změnou formulace na „poskytnuta zcela nebo z nikoli bezvýznamné části...“, čímž by se zabránilo vydávání ručitelských výzev, pro které by byly splněny podmínky pouze formálně, nikoliv však materiálně s ohledem na účel právní úpravy.

Nespolehlivý plátce

Ustanovení § 109 odst. 3 ZDPH, které zakotvuje ručení za nezaplacenou daň poskytovatele zdanitelného plnění v případě, že ten je nespolehlivým plátcem je nezbytné posuzovat souvztažně s § 106a ZDPH, ve kterém je definován samotný pojem nespolehlivého plátce. Přestože uplatnění ručení podle předmětného ustanovení považuje Autor principiálně za souladné s evropským právem, základní nedostatek právní úpravy spatřuje ve skutečnosti, že zákon výklad neurčitého pojmosloví „závažným způsobem porušuje své povinnosti“ ponechává na Generálním finančním ředitelství. A právě uplatňování ručení podle Informace GFŘ k aplikaci § 106a ZDPH je dle Autora rozporné s evropským právem, jelikož výklad GFŘ je poměrně extenzivní a nezajišťuje dostatečnou korelaci mezi přidělením statusu nespolehlivého plátce a existencí daňového podvodu.

Vhodnou nápravu představuje zúžení a zpřesnění okolností, při jejichž nastání může být přidělen status nespolehlivého plátce, které by zajistilo, že status nespolehlivého plátce by bylo možné považovat za jednoznačný identifikátor potenciálního podvodu. Zároveň by taková právní úprava měla být zahrnuta přímo v zákoně případně podzákoněm předpise, nikoli pouze v rámci výkladového stanoviska GFŘ.

Dle názoru Autora výše uvedená kritéria splňuje osm z devíti skutkových podstat, které jsou obsaženy v Informaci GFŘ, byť některé z nich by bylo nezbytné upravit či doplnit. Zároveň Autor doplnil jednu skutkovou podstatu, která v Informaci GFŘ není obsažena. Za nespolehlivého plátce by tak měl být označen plátce v následujících případech:

- 1) Plátce nepodá dvakrát během 12 po sobě jdoucích měsíců daňové tvrzení týkající se DPH, a to ani na výzvu správce daně v náhradní lhůtě.
- 2) U plátce bude evidován kumulativní nedoplatek na DPH minimálně ve výši 500 tis. Kč, a to po nejméně 3 po sobě jdoucích měsících.

- 3) Plátcí bude platebním výměrem vyměřena nebo doměřena DPH podle pomůcek ve výši alespoň 500 tis. Kč.
- 4) Plátcí bude opakovaně vyměřena nebo doměřena daň podle pomůcek, a to minimálně dvakrát za posledních 6 po sobě jdoucích zdaňovacích období. Oproti Informaci GFŘ bude přidána podmínka, že vyměření nebo doměření daně musí být vždy ve výši alespoň 50 tis. Kč, aby se zabránilo relativně bagatelním proviněním.
- 5) Plátcí bude snížen jím uplatněný nárok na odpočet DPH minimálně o 500 tis. Kč, a to z nároků uplatněných v nejvýše 12 po sobě jdoucích daňových přiznání v případě měsíčního zdaňovacího období (posuzované období) nebo v nejvýše 4 po sobě jdoucích daňových přiznání v případě čtvrtletního zdaňovacího období (posuzované období). Zároveň snížení uplatněného nároku na odpočet musí kumulativně představovat minimálně 5 % z celkově uplatněného nároku na odpočet za posuzované období.
- 6) Plátcí bude zvýšena jím přiznaná DPH na výstupu minimálně o 500 tis. Kč, a to z daně na výstupu přiznané v nejvýše 12 po sobě jdoucích daňových přiznání v případě měsíčního zdaňovacího období (posuzované období) nebo v nejvýše 4 po sobě jdoucích daňových přiznání v případě čtvrtletního zdaňovacího období (posuzované období). Zároveň zvýšení daně na výstupu musí kumulativně představovat minimálně 5 % z celkově přiznané daně na výstupu za posuzované období.
- 7) Plátce opakovaně bez řádného odůvodnění neposkytne součinnost, respektive neposkytne údaje nezbytné pro řádnou správu daní. Za opakovanou nesoučinnost je možné označit pouze případy, kdy plátce nereaguje na výzvy správce daně, respektive nepředloží údaje požadované pro řádnou správu daně, a to ve třech různých věcech během 12 po sobě jdoucích měsíců. Oproti Informaci GFŘ by tak nestačilo pouhé jedno, jakékoli, provinění.
- 8) Plátce uvedl při registraci nepravdivou či neúplnou informaci o svém skutečném sídle případně nedoplnil nové skutečné sídlo nebo neupravil již neaktuální dříve oznámené skutečné sídlo.

- 9) Plátce byl pravomocně odsouzen za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240 trestního zákoníku) nebo za trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 254 trestního zákoníku), pokud uvedenými trestnými činy došlo k ovlivnění daňové povinnosti daňového subjektu ve vztahu k DPH. Za nespolehlivého plátce bude též označen plátce, který vykonal výkon trestu za výše uvedené trestné činy v posledních třech letech.

Autor práce je dále názoru, že ručení za nezaplacenou daň nespolehlivého plátce nemůže být uplatňováno bez ohledu na výši zdanitelného plnění. Zejména pokud se jedná o bagatelní částky z pohledu fiskálních zájmů státu, které jsou běžně hrazeny ad hoc hotovostně či kartou. Proto by ustanovení § 109 odst. 3 ZDPH mělo obsahovat dodatečnou podmínku, která stanoví možnost uplatnění ručení jen pro případy plnění, při jejichž uskutečnění není možné vydat zjednodušený daňový doklad.

Neregistrovaný distributor pohonných hmot

Ustanovení § 109 odst. 4 ZDPH zakládá ručení za poskytovatelem plnění nezaplacenou daň pro případy, kdy o poskytovateli zdanitelného plnění, které spočívá v dodání pohonných hmot distributorem pohonných hmot, není zveřejněna informace, že je registrovaným distributorem pohonných hmot. Autor považuje předmětné ustanovení za nesouladné s evropským právem pro rozpor se zásadou proporcionality, a to přestože naprostou většinu uplatnění ručení podle předmětného ustanovení lze označit za souladné s evropským právem.

Nesouladná je ta část ustanovení, které dává možnost vydání ručitelské výzvy pro specifické případy, kdy by byla zrušena registrace distributora pohonných hmot poskytovateli zdanitelného plnění v době mezi uskutečněním plnění a zaplacením plnění. Jinými slovy v takových případech příjemce zdanitelného plnění má prakticky možnost volby jen mezi přijetím rizika vzniku ručení za DPH a záměrným protiprávním jednáním řádného nesplnění soukromoprávního závazku v důsledku využití zvláštního způsobu zajištění daně. Proto by z předmětného ustanovení měla být vypuštěna formulace „nebo poskytnutí úplaty na něj“.

Obdobným způsobem je s evropským právem rozporné i ustanovení § 109 odst. 3 ZDPH pro případy, kdy je zveřejněna informace o statusu nespolehlivého plátce po uskutečnění zdanitelného plnění, avšak před zaplacením za toto plnění.

Taktéž u tohoto ustanovení by měla být vypuštěna formulace „nebo poskytnutí úplaty na něj“.

Oprávněný příjemce

S ohledem na skutečnost, že dle § 108a ZDPH jsou na oprávněného příjemce efektivně přenášeny povinnosti orgánů finanční správy, je předmětné ustanovení v rozporu s evropským právem. Pokud má být trváno na tom, že správce daně může vydat ručitelskou výzvu adresovanou oprávněnému příjemci z titulu jeho, byť nepřímé, účasti na obchodní transakci postižené daňovým podvodem, tak dle Autora je nezbytné předmětné ustanovení změnit.

Taková změna by spočívala v konstrukci, kdy by to byl správce daně, který by mohl prokázat, že oprávněný příjemce věděl nebo vědět mohl a měl, že nebude zaplacen daň z dodání vybraných výrobků třetí osobě osobou, která tyto vybrané výrobky pořídila z jiného členského státu a s jejichž přijetím z jiného členského státu vznikla oprávněnému příjemci povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň.

Shrnutí

Z výše uvedených návrhů de lege ferenda je zřejmé, že Autor zastává poměrně kritické stanovisko k současné právní úpravě obsažené v § 109 a § 108a ZDPH, která v žádném svém ustanovení, s jednou světlou výjimkou, neodpovídá základním zásadám stanoveným evropským právem, zejména tedy Soudním dvorem EU. Proto by se předmětná ustanovení měla změnit nebo rovnou z právního řádu vypustit. V demokratickém právním státě totiž nikdy nelze akceptovat právní úpravu jen za účelem „vyššího dobra“, v tomto případě za účelem ochrany fiskálních zájmů státu. Naopak právní ochrana každého jednotlivého subjektu je základním stavebním kamenem takového právního státu. Na to by neměla zapomínat česká zákonodárná moc ani česká finanční správa.

Seznam použitých pramenů

Monografie

- BAKEŠ, Milan, a další. *Finanční právo*. 6. vyd. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, s. r. o., 2012. ISBN: 978-80-7400-440-7.
- BERGER, Wolfgang, KINDL, Caroline a WAKOUIING, Marian. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty – praktický komentář*. 1. vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2010. ISBN: 978-80-86324-83-8.
- BRANDEJS, Tomáš, a další. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. Komentář. 8. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2019. ISBN: 978-80-7598-436-4.
- KOBÍK, Jaroslav a KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, spol. s r. o., 2013. ISBN: 978-80-7263-769-0.
- KOBÍK, Jaroslav. *Daňový proces: judikatura k problémovým situacím*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, spol. s r. o., 2016. ISBN: 978-80-7554-029-4.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád: komentář*. 3. vyd. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, s. r. o., 2016. ISBN: 978-80-7400-604-3.
- MATYÁŠOVÁ, Lenka a GROSSOVÁ, Marie Emilie. *Daňový řád: s komentářem a judikaturou*. 2. vyd. Praha: Nakladatelství Leges, s. r. o., 2015. ISBN: 978-80-7502-081-9.
- RABAN, Přemysl a kol. *Občanské právo hmotné. Relativní majetková práva*. 1. vyd. Brno: Václav Klemm – Vydavatelství a nakladatelství, 2013. ISBN: 978-80-87713-10-5.
- SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. 1. vyd. Praha: Nakladatelství Leges, s. r. o., 2017. ISBN: 978-80-7502-226-4.
- ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník*. 2. vyd. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, s. r. o., 2012. ISBN: 978-80-7400-428-5.
- TOMAN, Lukáš. *Odepření nároku na odpočet DPH v důsledku účasti na podvodu*. Diplomová práce. Plzeň: Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta právnická, 2020.

Soudní rozhodnutí

Soudní dvůr Evropské unie

- *Spojené věci C-81/11, C-142/11*. Rozsudek ze dne 21. 6. 2012.
- *Spojené věci C-131/13, C-163/13, C-164/13*. Rozsudek ze dne 18. 12. 2014.
- *Spojené věci C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96*. Rozsudek ze dne 18. 12. 1997.
- *Spojené věci C-354/03, C-355/03, C-484/03*. Rozsudek ze dne 12. 1. 2006.
- *Spojené věci C-439/04, C-440/04*. Rozsudek ze dne 6. 7. 2006.
- *Věc 6/64*. Rozsudek ze dne 15. 7. 1964.
- *Věc 15/81*. Rozsudek ze dne 5. 5. 1982.
- *Věc 106/77*. Rozsudek ze dne 9. 3. 1978.
- *Věc C-101/16*. Rozsudek ze dne 19. 10. 2017.
- *Věc C-271/06*. Rozsudek ze dne 21. 2. 2008.
- *Věc C-285/11*. Rozsudek ze dne 6. 12. 2012.
- *Věc C-332/15*. Rozsudek ze dne 28. 7. 2016.
- *Věc C-384/04*. Rozsudek ze dne 11. 5. 2006.
- *Věc C-409/04*. Rozsudek ze dne 27. 9. 2007.
- *Věc C-437/06*. Rozsudek ze dne 13. 3. 2008.
- *Věc C-499/10*. Rozsudek ze dne 21. 12. 2011.

Ústavní soud

- *I. ÚS 448/2000*. Nález ze dne 19. 3. 2002
- *I. ÚS 593/99*. Nález ze dne 31. 5. 2000.
- *I. ÚS 643/06*. Nález ze dne 13. 9. 2007.
- *II. ÚS 664/04*. Nález ze dne 18. 4. 2006.
- *III. ÚS 3689/12*. Usnesení ze dne 6. 12. 2012.
- *Pl. ÚS 19/08*. Nález pléna ze dne 26. 11. 2008.
- *Pl. ÚS 21/96*. Nález pléna ze dne 4. 2. 1997.
- *Pl. ÚS 50/04*. Nález pléna ze dne 8. 3. 2006.
- *Pl. ÚS 72/06*. Nález pléna ze dne 29. 1. 2008.

Nejvyšší správní soud

- *1 Afs 3/2014-31*. Rozsudek ze dne 6. 3. 2014.
- *1 Afs 22/2010-44*. Rozsudek ze dne 17. 6. 2010.
- *1 Afs 26/2012-34*. Rozsudek ze dne 30. 5. 2012.
- *1 Afs 52/2008-60*. Rozsudek ze dne 19. 11. 2008.
- *1 Afs 107/2004-48*. Rozsudek ze dne 10. 11. 2015.
- *1 As 70/2008-74*. Usnesení rozšířeného senátu ze dne 27. 5. 2010.
- *2 Afs 22/2016-43*. Rozsudek ze dne 25. 5. 2016.
- *2 Afs 81/2004-54*. Rozsudek rozšířeného senátu ze dne 26. 10. 2005.
- *2 Afs 209/2014-23*. Rozsudek ze dne 6. 5. 2015.
- *4 Afs 54/2015-21*. Rozsudek ze dne 20. 5. 2015.
- *4 Afs 140/2017-54*. Rozsudek ze dne 30. 11. 2017.
- *4 Afs 177/2016*. Rozsudek ze dne 25. 10. 2016.
- *4 Afs 190/2018-26*. Rozsudek ze dne 5. 10. 2018.
- *4 Afs 211/2018-49*. Rozsudek ze dne 10. 1. 2019.
- *4 Afs 265/2018-50*. Rozsudek ze dne 31. 10. 2018.
- *4 Afs 294/2015-23*. Rozsudek ze dne 28. 4. 2016.
- *4 Afs 460/2019-67*. Rozsudek ze dne 25. 5. 2020.
- *5 Afs 42/2004-61*. Rozsudek ze dne 31. 5. 2006.
- *5 Afs 60/2017-60*. Rozsudek ze dne 30. 1. 2018.
- *5 Afs 78/2017-33*. Rozsudek ze dne 15. 2. 2018.
- *5 Afs 83/2012-46*. Rozsudek ze dne 23. 8. 2013.
- *6 Afs 130/2014-60*. Rozsudek ze dne 25. 6. 2015.
- *7 Afs 8/2018-56*. Rozsudek ze dne 18. 12. 2018.
- *8 As 37/2011-154*. Usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 4. 2014.
- *9 Afs 2/2010-243*. Rozsudek ze dne 16. 6. 2010.
- *9 Afs 44/2011-343*. Rozsudek ze dne 15. 12. 2011.
- *9 Afs 58/2007-96*. Usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 10. 2008.
- *9 Afs 163/2015-44*. Rozsudek ze dne 10. 11. 2015.
- *9 Afs 194/2017-34*. Rozsudek ze dne 24. 5. 2018.
- *10 Afs 10/2015-46*. Rozsudek ze dne 13. 8. 2015.
- *10 Afs 182/2018-42*. Rozsudek ze dne 25. 7. 2019.

Rozhodnutí ostatních soudů

- Krajský soud v Plzni. *30 Af 63/2016-48*. Rozsudek ze dne 13. 12. 2017.
- Nejvyšší soud. *29 Odo 563/2003*. Rozsudek ze dne 9. 6. 2005.
- Nejvyšší soud. *29 Odo 1141/2006*. Rozsudek ze dne 28. 8. 2008.
- Nejvyšší soud. *31 Cdo 1693/2008*. Rozsudek velkého senátu ze dne 8. 9. 2010.
- Nejvyšší soud. *31 Cdo 3065/2009*. Rozsudek velkého senátu ze dne 16. 1. 2013.

Odborné příspěvky, GFŘ, ostatní prameny

Odborné příspěvky

- BÁRKOVÁ, Dana. Reverse charge – je to ještě DPH? [autor knihy] ŘEZNÍČKOVÁ, Kristýna a kol. *Daň z přidané hodnoty z perspektivy aktuálních legislativních změn*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, o.p.s., 2016.
- JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. Nespolehlivý plátec. [autor knihy] ŘEZNÍČKOVÁ, Kristýna. *Daň z přidané hodnoty z perspektivy aktuálních legislativních změn*. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, o.p.s., 2016.
- LANDGRÁF, Roman. *Znalostní test: doktrína „jediného rozumného vysvětlení“*. Daňový Expert. 2017, 5.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Podvody na DPH a jejich prokazování II*. DAUC.cz. [Online] 2017. [Citace: 24. 4. 2019] <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=218338>.
- MORAVEC, Lukáš, HINKE, Jana a KAŇKA, Stanislav. *Stanovení mezery DPH*. Vysoká škola ekonomická v Praze. [Online] 2018. [Citace: 24. 4. 2019] <https://www.vse.cz/polek/download.php?lang=cz&jnl=polek&pdf=1212.pdf>.
- MORAVEC, Ondřej. *Nástroje pro boj proti podvodům na DPH a limity jejich využívání*. DAUC.cz. [Online] 2018. [Citace: 24. 4. 2019] <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=249617>.
- MORAVEC, Ondřej. *Ručení za neodvedenou DPH v aktuální judikatuře správních soudů*. ASPI: LIT245143CZ, 2018.

- NÁHLOVSKÁ, Lenka. *Trestněprávní aspekty virtuálních měn*. Bulletin Advokacie. [Online] 1. 3. 2018. [Citace: 5. 8. 2019] <http://www.bulletin-advokacie.cz/trestnepravni-aspekty-virtualnich-men>.
- ŠKOPEK, Jan. *Ručení odběratele za odvod DPH, která nebyla odvedena dodavatelem, a související judikatura*. Právní rozhledy. 2016, 22.
- ŠVANCARA, David. *Několik poznámek k článku „Nástroje pro boj proti podvodům na DPH a limity jejich využívání“*. DAUC.cz. [Online] 2018. [Citace: 24. 4. 2019] <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=249616>.
- ŠVANCARA, David. *Podvod na dani z přidané hodnoty: Je ručení tou správnou cestou?* ASPI: LIT245143CZ, 2018.

Generální finanční ředitelství

- *Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb.* 2017. Č. j. 101/13-121002-506729 ve znění dodatku č. j. 137801/17/7100-20118-012287.
- *Informace GFŘ k aplikaci institutu nespolehlivé osoby podle zákona č. 235/2004 Sb.* 2019. Č. j. 47 484/17/7100-20118-012287 ve znění dodatku č. j. 59746/19/7100-20118-012287.
- *Informace GFŘ k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb.* 2017. Č. j. 70 857/17/7100-20118-012287 ve znění dodatku č. j. 70 857/17/7100-20118-012287.
- *Informace GFŘ k ručení za nezaplacenou daň dle ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb. v některých specifických případech provádění platebních transakcí.* 2013. Č. j. 49 115/13/7001-21002-012287.
- *Pokyn GFŘ č. D-18 k ručení v daňovém řízení.* 2014. Č. j. 6402/14-7001-51300-602525.

Ostatní prameny

- Česká národní banka. *IBAN – mezinárodní formát čísla účtu*. [Online] 2019. [Citace: 10. 8. 2019] <https://www.cnb.cz/cs/platebni-styk/iban/iban-mezinarodni-format-cisla-uctu/>.
- Česká národní banka. *K obchodování s tzv. převodními tokeny*. [Online] 19. 11. 2018. [Citace: 5. 8. 2019] https://www.cnb.cz/export/sites/cnb/cs/casto-kladene-dotazy/galleries/stanoviska_a_odpovedi/pdf/k_obchodovani_s_prevodnimi_tokeny.pdf.
- Česká národní banka. *Seznamy regulovaných a registrovaných subjektů finančního trhu*. [Online] 10. 8. 2019. [Citace: 10. 8. 2019] <https://www.cnb.cz/cs/dohled-financni-trh/seznamy/jerrr>.
- Evropská komise. *Value added tax-based own resource. European Commission*. [Online] 2019. [Citace: 28. 4. 2019] https://ec.europa.eu/info/about-european-commission/eu-budget/revenue/own-resources/value-added-tax_en.
- Evropská komise. *VAT: EU Member States still losing almost €150 billion in revenues according to new figures*. European Commission. [Online] 2018. [Citace: 28. 4. 2019] http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-5787_en.htm.
- Evropská komise. *What is VAT?* European Commission. [Online] 2019. [Citace: 28. 4. 2019] https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/what-is-vat_en.
- Factoring KB. *Tuzemský factoring*. [Online] 2019. [Citace: 12. 8. 2019] <https://www.factoringkb.cz/cs/produkty/tuzemsky-factoring.shtml>.
- Finanční správa. *Jak správně zaplatit daň finančnímu úřadu v roce 2020*. [Online] 15. 1. 2020. [Citace: 22. 2. 2020] <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/placeni-dani/jak-spravne-zaplatit-dan/2020/2020-jak-spravne-zaplatit-dan-fu-10298>.
- Koordinační výbor. *453/22.04.15 Zveřejnění účtu vedeného (i) nebankovní institucí a zveřejnění účtu vedeného (ii) prostřednictvím tzv. virtuální banky*. 2015.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Stížnost Evropské komisi na porušení evropského práva Českou republikou*. SCRIBD. [Online] [Citace: 24. 4. 2019] <https://www.scribd.com/doc/131196552/Sti%C5%BEnost-Evropske-komisi>.

- Ministerstvo financí. *Registr plátců DPH*. [Online] [Citace: 13. 8. 2019] <http://adisreg.mfcr.cz/>.
- Ministerstvo financí. *Výsledek hospodaření státního rozpočtu v roce 2019 je o 11,5 mld. lepší než očekávání*. [Online] 2020. [Citace: 24. 2. 2020] <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2020/pokladni-plneni-sr-37026>.
- Ministerstvo zahraničních věcí. *Odpověď České republiky na žádost Evropské komise ve věci právní úpravy podmínek ručení plátce daně z přidané hodnoty dle § 109 odst. 2 písm. b) a písm. c) zákona č. 235/2004 Sb.* [Online] 2014. [Citace: 10. 8. 2019] https://www.mzv.cz/file/2549112/_2546345_1782101_priloha.pdf.
- Ministerstvo zahraničních věcí. *Stížnost z 19. 3. 2013 podaná k Evropské komisi na porušení práva Českou republikou*. [Online] 2017. [Citace: 24. 4. 2019] https://www.mzv.cz/jnp/cz/zahranicni_vztahy/vyrocní_zpravy_a_dokumenty/poskytnute_informace/stiznost_z_19_3_2013_podana_k_evropske.html.
- OECD. *Revenue Statistics 2018. Tax revenue trends in the OECD*. [Online] 2018. [Citace: 28. 4. 2019] <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-highlights-brochure.pdf>.
- SWIFT. *IBAN REGISTRY*. [Online] 2019. [Citace: 10. 8. 2019] <https://www.swift.com/file/61691/download?token=pSPzLeFN>.
- STUDNIČKA, František Josef, a další. *Ottův slovník naučný*. Národní knihovna České republiky. [Online] [Citace: 21. 7. 2019] <http://www.digitalniknihovna.cz/nkp/periodical/uuid:7e11fe20-043e-11e5-95ff-5ef3fc9bb22f>.
- TOMAN, Lukáš. *Platby eurem budou levnější*. Moore Stephens. [Online] 9. 6. 2019. [Citace: 10. 8. 2019] <https://www.moorestephens.cz/platby-eurem-budou-levnejsi/>.

Summary

Value added tax (hereafter also ‘VAT’) is one of the most important type of taxes which represents almost 20 per cent of all tax revenues of the Czech Republic. It is only logical that tax authorities use all measures available to them to ensure that taxes are collected in accordance with tax laws. One of these measures is suretyship. Moreover, a surety obligation for a value added tax debtor is one of two basic measures used to fight VAT frauds, the infamous carousels, along with refusing to allow the right to deduct value added tax.

Suretyship in general is originally constituted by private law, presently it is Act No. 89/2012 Coll. Private law foundations of suretyship cannot be ignored because the border between private and public law is less clear in present days more than ever before. In tax law the most important law in general is Act No. 280/2009 Coll. which define utilization of tax suretyship. There are stated the fundamental prerequisites for issuing a surety request, preclusion time period for such request, differences between tax and private suretyship as well as legal position of a person which pays unpaid tax on behalf of a tax debtor based on a surety request issued by tax authorities.

In the chapter 3. are specified sources of law of a surety obligation for unpaid VAT, its relation to the refusal of the right to deduct value added tax and a ‘special option of securing tax’. There are three major sources of law concerning VAT suretyship. The basic framework is outlined by Council directive 2006/112/EC which defines the common system of value added tax. Suretyship is constituted by the article 205 of this directive. Another European source of law of suretyship are judgements of the Court of Justice of the European Union (hereafter also ‘CJEU’). The chapter partly consists of the most important judgments of CJEU concerning suretyship. Another important source of law is Act No. 235/2004 Coll. which specifies application of tax suretyship in case of VAT.

In the chapter 3. is also outlined the common ground between the refusal of the right to deduct VAT and VAT suretyship as well as their different prerequisites. The most important difference how they can be used by tax authorities is the difference in phases when these measures can be applied. While the refusal of the right to deduct tax can be used during the finding phase of tax

proceedings, suretyship can be utilized only when a tax has been already assessed but not collected yet. In the last part of the chapter 3. is described the basic concept of a ‘special option of securing tax’ constituted by the section 109a of Act No. 235/2004 Coll. In practical terms this section is basically redundant because it potentially puts a tax subject in a difficult position when he can choose between two bad options, i. e. between complying either with public law or private law.

The chapter 4. contains individually analyzed particular provisions of Act No. 235/2004 Coll. Each subchapter, eight in total, pursue one particular provision which defines situation in which VAT suretyship request can be issued by tax authorities. Every provision is scrutinized particularly from a point of view of its harmony with European law (legislation and judgments of CJEU).

The first one is a general VAT surety obligation in case of a fraud. When there is a fraud identified by tax authorities in a business transaction, the recipient of a taxable supply can be asked to pay VAT unpaid by his supplier if the recipient knew or should have known that the business transaction was affected by a fraud. However this provision should be abrogated because instead of this measure there can be always used the refusal of the right to deduct tax which should be prioritized thanks to its utilization during earlier stage of tax proceedings, assessing VAT, and it’s also more just as it affects fraudulent supplier himself and not recipient through suretyship.

The second one is a VAT surety obligation in case of unusual price. An unusual price is defined as a price which is unusual obviously if there is not any reasonable economic rationale. This provision is a nice example how the right form of a VAT surety obligation should look like.

The next one is a VAT surety obligation when a recipient of a taxable supply pays for this supply on an account administered in a foreign country. This provision is clearly in conflict with goals of the European Union as it hampers free movement of capital across member states.

The fourth subchapter covers a VAT surety obligation when a recipient of a taxable supply pays for this supply on an account which is published on a dedicated web site of tax authorities. The main flaw of this provision is that it can put recipients in a position when they have no other option than paying on account presented by the supplier because no law forces suppliers to publish

through tax authorities any of their used accounts. This renders the provision in conflict with European law.

The next subchapter analyzes if payment by virtual currency leave a receiver of a taxable supply open to a risk of issuing a surety request to pay unpaid VAT on behalf of his supplier. With slight reservations this provision is basically in line with European law.

The sixth subchapter contains analysis of a status of an unreliable payer. Tax authorities defines nine possibilities when a VAT payer can be marked as an unreliable payer. When a recipient of a taxable supply receives this supply from an unreliable payer, he can be requested to pay supplier's unpaid VAT. There are two basic flaws in this provision. Firstly, tax authorities should not have an authority over defining an extent of application of a status of an unreliable payer. This status should be constituted only by law. Secondly, provisions to assess a tax subject as an unreliable payer are too broad, some of them simply cannot be asserted as clear indicators that a supplier of a taxable supply participates in a fraud. As a result, this provision should be amended as it does not presently comply with European law.

The seventh subchapter analyze the provision specifically targeted at unregistered distributors of fuels. If a recipient trades with an unregistered distributor of fuels he takes the risk of being subject to an issued VAT security request. With slight reservations this provision fundamentally complies with European law

The last subchapter covers a VAT surety obligation requested to be fulfilled by an authorized recipient. This provision is clearly in a conflict with European law as it formulates a VAT suretyship even without any link between actions of the authorized recipient and consequences.

In the conclusion of this thesis are summarized the main findings from the thesis and are also formulated suggestions *de lege ferenda* concerning each of the eight scrutinized provisions from the chapter 4. According to the author's opinion out of these eight provisions two should be abrogated completely, three should be reworked with major changes, two should be mildly amended and only one provision is fully in line with European law and can be rightly utilized by tax authorities without any need of legal amendments.