

# **Institut nespolehlivého plátce DPH v kombinaci s ručením za DPH z pohledu práva Evropské unie**

**Vladimír Balcar**

## **Abstrakt**

Daňové úniky dlouhodobě představují značný problém pro příjmovou stránku státních rozpočtů ve všech zemích EU. Není proto divu, že se jim jednotlivé státy snaží různými prostředky zamezit. Jedním z nástrojů, jež má za tímto účelem k dispozici Finanční správa České republiky, je institut nespolehlivého plátce DPH, jehož aplikace však zejména v kombinaci s ručením za DPH představuje značný zásah do práv daňového subjektu. Příspěvek se zabývá právní úpravou a aplikační praxí těchto dvou institutů, a to zejména z pohledu práva EU. Cílem je ověřit hypotézu, že česká právní úprava nespolehlivého plátce DPH v kombinaci s ručením za DPH je v souladu s právním řádem EU. Příspěvek analyzuje relevantní judikaturu Soudního dvora EU a z ní vycházející judikaturu českých správních soudů. Výzkum ukázal, že česká právní úprava ručení za DPH je problematická, neboť textové vymezení některých skutkových podstat ručení nevyhovuje požadavkům práva EU z důvodu absence nutnosti zavinění daňového subjektu. Tento rozpor sice Nejvyšší správní soud překonal eurokonformním výkladem daných ustanovení, nicméně nyní je žádoucí, aby na judikatorní závěry reagoval zákonodárce, popřípadě alespoň Generální finanční ředitelství.

## **Klíčová slova**

DPH, daňové úniky, nespolehlivý plátce, ručení za DPH, Soudní dvůr EU

## **Klasifikace JEL**

H26, K34

## **Úvod**

Nespolehlivý plátce DPH je institut daňového práva, který byl do právního řádu ČR zaveden, aby v kombinaci s ručením za DPH usnadnil Finanční správě ČR boj proti daňovým únikům. Do konce roku 2012 mohly finanční úřady neplnění povinností vztahujících se ke správě daně sankcionovat zrušením registrace plátce. Se změnou koncepce plátcovství však již nadále nebylo z povahy věci konstitutivní zrušení registrace možné. I kdyby totiž správce daně zrušil

registraci plátce DPH, který neplní své povinnosti, avšak dosahuje požadovaného obratu, stal by se takový daňový subjekt fakticky okamžitě a ze zákona plátcem DPH znovu. Od 1. 1. 2013 proto plátcí, kterým nelze zrušit registraci k DPH, v případě porušování svých povinností zůstávají nadále plátcí, avšak je jim přidělen zvláštní status „nespolehlivý plátce“.

Podstata tohoto institutu spočívá v tom, že v případě porušení určitých povinností je plátce DPH označen za nespolehlivého, tato difamující informace je volně přístupná na internetových stránkách Finanční správy ČR a obchodní partneři nespolehlivého plátce (resp. příjemci zdanitelného plnění) jsou poté vystavováni riziku ručení za jím neodvedenou daň. Označení plátce DPH za nespolehlivého a uveřejnění takové informace v kombinaci s rizikem uplatnění ručení představuje citelný zásah do majetkových i osobnostních práv daňového subjektu, neboť mu způsobuje takovou konkurenční nevýhodu, která ve svém důsledku může vést až k jeho ekonomickému zániku. Počet nespolehlivých daňových subjektů přitom dlouhodobě stoupá a jde o v současnosti zdaleka nejfrekventovanější skutkovou podstatu uplatňování ručení za DPH.

Problematické nespolehlivosti daňových subjektů se věnuji dlouhodobě. Z mého předchozího výzkumu vyplynulo, že institut nespolehlivého plátce je problematicky v mnoha různých aspektech (Balcar, 2020, s. 38–46). V tomto příspěvku se zaměřím na zkoumání souladu či rozporu dané vnitrostátní právní úpravy s právem EU. Cílem je ověřit hypotézu, že česká právní úprava nespolehlivého plátce DPH v kombinaci s ručením za DPH je v souladu s právním řádem EU. V případě, že se podaří hypotézu potvrdit, rovněž zhodnotím vhodnost současného legislativního řešení. V příspěvku využiji zejména metodu analýzy (unijní i vnitrostátní platné právní úpravy a související judikatury) a syntézy (pro tvorbu závěru). Pokud je mi známo, v odborné literatuře se dosud danému tématu hlouběji věnoval pouze Ondřej Moravec, který jej však pojal obecně v kontextu celého § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též jen „ZDPH“), zatímco institutem nespolehlivého plátce se zabýval pouze okrajově.

## 1 Nespolehlivý plátce DPH

Podstata institutu nespolehlivého plátce DPH je vymezena zejména ve třech ustanoveních zákona o DPH. Podle § 106a odst. 1 ZDPH platí: *„Poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem,“* aniž by bylo zřejmé, co se rozumí závažným porušením povinnosti při správě daně. V § 106ab odst. 4 je stanoveno, že *„Správce daně zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že daná osoba je nespolehlivým plátcem,“* a podle

§ 109 odst. 3 „Příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je v okamžiku jeho uskutečnění nebo poskytnutí úplaty na něj o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je nespolehlivým plátcem.“

Pro úplnost je ještě třeba doplnit, že s účinností od 1. 7. 2017 zákon o dani z přidané hodnoty upravuje kromě institutu nespolehlivého plátce rovněž institut nespolehlivé osoby (§ 106aa ZDPH). Jedním z cílů jeho zavedení bylo zamezit účelovému rušení registrace nespolehlivých plátců za účelem „očistění se“ a opětovnému návratu mezi „spolehlivé“ plátce DPH. V praxi tak nyní dochází k „přelévání“ subjektů mezi kategoriemi nespolehlivý plátce DPH a nespolehlivá osoba, podle toho, zda se v danou chvíli jedná o plátce, či neplátce DPH.

Následující přehled obsahuje informace o počtu nespolehlivých daňových subjektů, tj. nespolehlivých plátců DPH (NESPP) a nespolehlivých osob (NESPO) – za období od vzniku institutu nespolehlivého plátce (2013) do konce roku 2019, dále o celkovém počtu ručitelských výzev vydaných v rámci Finanční správy ČR podle § 109 ZDPH a o počtu ručitelských výzev vydaných v souvislosti s nespolehlivými plátcí DPH (podle § 109 odst. 3 ZDPH) za stejné období. Poslední řádek potom představuje procentuální vyjádření podílu ručitelských výzev vydaných v souvislosti s nespolehlivými plátcí DPH vůči všem ručitelským výzvám znějícím na DPH.

**Tabulka č. 1: Počty nespolehlivých daňových subjektů a ručitelských výzev**

Rok	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
<b>Celkový počet NESPP k 31. 12.</b>	9	67	2 722	6 921	10 613	7 385	5 656
<b>Celkový počet NESPP + NESPO k 31. 12.</b>	9	67	2 722	6 921	11 953	14 939	17 974
<b>Vydané ručitelské výzvy celkem</b>	2	14	47	320	956	963	925
<b>Vydané ručitelské výzvy na NESPP</b>	0	0	15	250	802	849	866
<b>Podíl ručitelských výzev na NESPP vůči všem ručitelským výzvám (v %)</b>	0,00	0,00	31,91	78,13	83,89	88,16	93,62

Zdroj: Vlastní zpracování podle dat poskytnutých mi Generálním finančním ředitelstvím na žádost o informace podle zákona č. 106/1999 Sb., zákon o svobodném přístupu k informacím.

Z uvedeného přehledu lze jednak dovodit obecně stoupající význam institutů nespolehlivého plátce DPH a nespolehlivé osoby a hlavně zcela zásadní nárůst provázání

praktické aplikace ručení za DPH s institutem nespolehlivého plátce DPH, který naprosto upozadil všechny ostatní skutkové podstaty ručení. Proto se domnívám, že uvedeným nástrojům – v jejich vzájemné provázanosti – je třeba věnovat zvýšenou pozornost, a to tím spíše v situaci, kdy se Finanční správa ČR v rámci boje proti daňovým únikům již prokazatelně dopouštěla různých excesů (viz např. judikaturu Nejvyššího správního soudu k zajišťovacím příkazům).

### 1.1 Nespolehlivý plátce DPH z pohledu práva EU

Ministerstvo financí coby předkladatel návrhu novely, kterou byl do zákona o dani z přidané hodnoty zaveden institut nespolehlivého plátce DPH, při jeho tvorbě nevycházelo, resp. neinspirovalo se žádnými zahraničními právními úpravami.<sup>1</sup> Jde tedy o ryze český nástroj, který je s to podstatně zasáhnout do práv dotčených daňových subjektů. Jelikož je oblast daně z přidané hodnoty v rámci Evropské unie vysoce harmonizována, nabízí se otázka, zda uplatňování institutu nespolehlivého plátce nenarazí na mantinely unijní úpravy, a to zejména s ohledem na provázanost tohoto nástroje s ručením příjemce zdanitelného plnění podle § 109 ZDPH.

Stran harmonizace DPH je relevantní zejména směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též jen „Směrnice“). Možnost zavedení nástroje, jakým je nespolehlivý plátce DPH, vychází z čl. 273 odst. 1 Směrnice, který stanoví: „*Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.*“ Směrnice tedy vnitrostátní úpravu takového nástroje při splnění uvedených podmínek v zásadě umožňuje, a samotnou právní úpravu nespolehlivého plátce proto nepovažuji v kontextu práva EU za problematickou.

## 2 Ručení za DPH

Jak již bylo řečeno shora, institut nespolehlivého plátce je však velmi úzce provázán s uplatňováním ručení za DPH, konkrétně s ručením příjemce zdanitelného plnění podle § 109 ZDPH. Na jednu stranu by totiž označení plátce DPH za nespolehlivého prakticky ztrácelo smysl bez možnosti aplikace ručení a na druhou stranu je v praxi naprostá většina ručitelských

---

<sup>1</sup> Tato informace mi byla sdělena Ministerstvem financí.

výzev vydávána právě v souvislosti s institutem nespolehlivého plátce DPH. Je proto třeba rovněž zkoumat, zda se v návaznosti na institut nespolehlivého plátce DPH požadavkům kladeným na členské státy Směrnicí nepříčí uplatňování ručení příjemce zdanitelného plnění.

Zákon o dani z přidané hodnoty upravuje ručení příjemce zdanitelného plnění v § 109 ZDPH. Tento paragraf uvádí ve čtyřech odstavcích různé skutkové podstaty, při jejichž naplnění lze ručení uplatnit. První odstavec § 109 obsahuje podmínku znalostního testu ohledně vědomosti určitých skutečností (vyjádřenou slovy „*příjemce zdanitelného plnění, ručí za nezaplacenou daň..., pokud... věděl nebo vědět měl a mohl, že...*“), přičemž z hlediska zavinění podle trestněprávního výkladu slovního spojení „*vědět měl a mohl*“ postačuje i nevědomá nedbalost odběratele ohledně těchto skutečností (Důvodová zpráva k zákonu č. 47/2011 Sb.). Podmínka znalostního testu však není uvedena u skutkových podstat obsažených ve druhém, třetím a čtvrtém odstavci § 109 (např. podle § 109 odst. 3 ZDPH „*Příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je v okamžiku jeho uskutečnění nebo poskytnutí úplaty na něj o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je nespolehlivým plátcem.*“). Z jazykového výkladu těchto skutkových podstat tedy vyplývá, že koncipují odpovědnost příjemce zdanitelného plnění za úhradu daně bez jeho zavinění.

Otázkou tedy je, zda není v rozporu s unijním právem vymezení skutkových podstat obsažených v § 109 ZDPH. K zodpovězení této otázky je třeba analyzovat relevantní judikaturu Soudního dvora EU.

## **2.1 Ručení za DPH z pohledu práva EU**

Ustanovení § 109 ZDPH vychází z čl. 205 Směrnice, který umožňuje členským státům stanovit, že v určitých případech za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň. Je však nezbytné, aby se takové opatření nepříčilo právním zásadám EU, tedy aby bylo objektivně odůvodněné, rozumné, přiměřené a v souladu se zásadami právní jistoty a proporcionality, jak je Soudní dvůr EU rozebral např. v rozsudcích ve věcech C-396/98 a C-376/02.

Výklad práva EU je prováděn skrze rozhodnutí Soudního dvora EU, přičemž naprostá většina daňových případů je rozhodována v rámci řízení o předběžných otázkách, ve kterých se vnitrostátní soudy dotazují Soudního dvora EU na existenci možné neslučitelnosti daňových předpisů členského státu se zaručenými svobodami volného pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu (Široký, 2018, s. 60–66).

Jelikož se znění článku 205 Směrnice víceméně shoduje s právní úpravou ručení obsaženou v čl. 21 odst. 3 směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále též jen „Šestá směrnice“) a rovněž shora citovaný čl. 273 odst. 1 Směrnice odpovídá čl. 22 odst. 8 Šesté směrnice, lze v tomto případě vycházet i ze starší judikatury týkající se Šesté směrnice (Terra a Kajus, 2013, s. 1244–1249).

Ohledně možnosti vnitrostátní úpravy ručení za DPH je patrně nejdůležitějším rozhodnutím rozsudek ve věci C-384/04. V tomto rozhodnutí Soudní dvůr EU mimo jiné dospěl k závěru, že unijní úprava umožňuje členskému státu přijmout takovou právní úpravu, která stanoví, že osoba povinná k dani, v jejíž prospěch se dodání zboží nebo poskytnutí služeb uskutečnilo a která věděla, nebo měla důvody se domnívat, že by DPH splatná za uvedené dodání zboží nebo poskytnutí služeb zůstala nezaplacena, může být spolu s daňovým dlužníkem společně a nerozdílně odpovědná za odvod této daně. Taková právní úprava musí nicméně dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí právního řádu Společenství, a zejména potom zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality.

Soudní dvůr EU se v uvedeném rozsudku vyslovil i k věcným požadavkům na právní úpravu ručení jednotlivých členských států. Členský stát může považovat osobu za společně a nerozdílně odpovědnou za odvod DPH, pokud v okamžiku operace uskutečněné v její prospěch věděla nebo měla vědět, že by DPH splatná za tuto operaci, nebo za předchozí nebo následnou operaci zůstala nezaplacená. Členský stát se v tomto ohledu může opírat o právní domněnky, které však nemohou být vyjádřeny takovým způsobem, aby se jejich vyvrácení důkazem opaku stalo pro osobu povinnou k dani prakticky nemožné nebo nadměrně obtížné. Takové domněnky totiž fakticky dávají vzniknout systému odpovědnosti bez zavinění, jdoucí nad rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Není proto možné, aby aplikace ručení byla založena na domněnce, jejíž vyvrácení je natolik obtížné, až je prakticky nemožné (Rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-384/04). K těmto závěrům se Soudní dvůr EU přihlásil i v navazující judikatuře, např. v rozsudku ve věci C-499/10.

## **2.2 Vývoj pohledu na souladnost české úpravy ručení za DPH s právem EU**

Z judikatury Soudního dvora EU tedy lze dovodit, že skutkové podstaty ručení obsažené v § 109 odst. 1 ZDPH, který obsahuje podmínku znalostního testu, nejsou z pohledu práva EU problematické, neboť vyhovují požadavkům formulovaným shora citovaným rozsudkem Soudního dvora EU ve věci C-384/04. Skutkové podstaty ručení vymezené v § 109 odst. 2,

3 a 4 ZDPH však těmto požadavkům nevyhovují, a překračují tak rámec stanovený článkem 205 Směrnice. Na danou skutečnost již v roce 2013 upozornil advokát Ondřej Lichnovský, který z tohoto důvodu podal na Českou republiku stížnost k Evropské komisi. Bylo zahájeno tzv. řízení EU Pilot (č. j. 6907/14/TAXU), které však skončilo bez vydání formálního rozhodnutí Evropské komise (Ministerstvo zahraničních věcí České republiky, 2017).

Celý problém lze ilustrovat na skutkové podstatě obsažené § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH, která zní: „Příjemce zdanitelného plnění ručí také za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je úplata za toto plnění poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko“.

Podle názoru Generálního finančního ředitelství (závazného i pro všechny podřízené orgány Finanční správy ČR) skutečnost, že bankovní účet používaný k platbám za zdanitelná plnění uskutečněná v tuzemsku není veden v tuzemsku, ztěžuje účinné řešení podvodů v oblasti DPH. I přes nemožnost vyloučení využívání účtů u poskytovatelů platebních služeb v zahraničí při uskutečňování ekonomických činností podléhajících dani, je potřeba považovat platbu na zahraniční účet tuzemskému plátcovi daně za tuzemské plnění za rizikovou situaci nemalého významu. Podle Generálního finančního ředitelství navíc z konkrétních poznatků Finanční správy ČR vyplývá, že platba na zahraniční účet za tuzemské zdanitelné plnění oproti platbě na tuzemský účet představuje vysokou pravděpodobnost zapojení do řetězce stíženého podvodem na dani z přidané hodnoty. Generální finanční ředitelství dále uvádí, že by proto odběratel měl mít povědomí o tom, že se v případě platby tuzemskému odběrateli za jím uskutečněné zdanitelné plnění na účet, který není veden v tuzemsku, může jednat o rizikovou transakci, resp. o zapojení do řetězce stíženého podvodem (Generální finanční ředitelství, 2017).

Krajský soud v Ostravě nicméně v rozsudku ze dne 5. 1. 2017, č. j. 22 Af 102/2014-35, přistoupil k razantnímu kroku, když odmítl ustanovení § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH aplikovat. Dospěl totiž k závěru, že celý druhý odstavec § 109 ZDPH je rozporný s komunitární právní úpravou z důvodu, že zcela jednoznačně nerespektuje zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality. Zejména na základě rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-384/04 shledal soud nepochybným, že zmíněné ustanovení neumožňuje ručiteli zbavit se odpovědnosti za neplacení DPH daňovým dlužníkem předložením důkazů, že s jednáním daňového dlužníka nemá nic společného a sám byl v dobré víře. Ustanovení § 109 odst. 2 ZDPH podle Krajského soudu v Ostravě není založeno na principu zavinění, protože ručitel nemá zákonný prostor pro vyvrácení právní domněnky o své účasti na podvodné operaci.

Komentářová literatura výslovně uvádí, že co se týče druhého, třetího a čtvrtého odstavce § 109 ZDPH, správce daně nemusí prokazovat splnění dalších podmínek, resp. provádět

vědomostní test, a není ani rozhodné, zda poskytovatel nezaplatil daň úmyslně či neúmyslně. Autoři komentáře však dodávají, že podle jejich názoru jsou ustanovení druhého a čtvrtého odstavce v rozporu s evropským právem, k čemuž odkazují i na shora uvedený rozsudek Krajského soudu v Ostravě. Aniž je v komentáři objasněn důvod, tentýž závěr nemá platit pro třetí odstavec, ke kterému je pouze uvedeno, že plátce, který přijme od dodavatele – nespolehlivého plátce – zdanitelné plnění, ručí za daň neodvedenou tímto dodavatelem, a že pro vznik ručení nemusí být v tomto případě splněna žádná další podmínka (Brandejs, Drábová a kol., 2017, s. 1012–1019).

Nejvyšší správní soud se poté ovšem se shora uvedeným názorem Krajského soudu v Ostravě neztotožnil, když ke kasační stížnosti Odvolacího finančního ředitelství rozsudek zrušil a věc vrátil prvoinstančnímu soudu k dalšímu řízení. Podle Nejvyššího správního soudu nelze posuzovat odstavce 1 a 2 § 109 ZDPH odděleně. Tak by totiž bylo možné dospět i ke zjevně nesprávnému závěru, že ustanovení druhého odstavce lze vztahovat k jakémukoliv zdanitelnému plnění, a nikoliv pouze na to s místem plnění v tuzemsku. Nejvyšší správní soud vysvětlil, že byť by tomu mohlo doslovné znění zákona nasvědčovat, poskytnutí úplaty příjemcem zdanitelného plnění bezhotovostním převodem na zahraniční bankovní účet nemůže bez dalšího založit ručitelství vztah. Aby mohlo být ručení uplatněno, musí k samotnému provedení platby přistoupit další okolnosti, ze kterých bude zjevné, že osoba povinná k dani, která úplatu na účet mimo tuzemsko učinila, věděla či mohla vědět, že záměrem takto směrované platby mimo tuzemsko, je právě nezaplacení daně (Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 78/2017-33). Nejvyšší správní soud tak i přes kasací rozhodnutí dal de facto Krajskému soudu v Ostravě za pravdu v tom smyslu, že institut ručení oprávněného příjemce je Finanční správou ČR aplikován v rozporu s právem EU. Na rozdíl od prvoinstančního soudu však našel eurokonformní výklad ustanovení § 109 odst. 2 ZDPH, a nemusel tedy přistoupit k odmítnutí aplikace tohoto ustanovení pro jeho neslučitelnost s unijním právem.

V následném rozhodnutí Krajský soud v Ostravě proto už uvedl, že správce daně se musí zabývat konkrétními okolnostmi, které jsou s platbou úhrady zdanitelného plnění na zahraniční bankovní účet spojeny a z nichž lze prokazatelně dovodit, že záměrem právě takového způsobu úplaty bylo nezaplacení daně. Nestačí, aby správce daně uvedl, že ručitel musel být s daňovým dlužníkem domluvený, nýbrž tato skutečnost musí být řádně prokázána. Teprve poté by bylo možno dospět k závěru o skutečném úmyslu a záměru ručitele, resp. jeho povědomosti o jednání dlužníka, které směřuje k nezaplacení daně. Tato skutečnost musí vyplývat z odůvodnění rozhodnutí (Rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 102/2014-81).



Pro úplnost lze dodat, že ani možnost využití tzv. zvláštního způsobu zajištění daně podle § 109a ZDPH, který umožňuje odběrateli, aby správci daně uhradil daň sám dobrovolně (aniž by byl vyzván jako ručitel) a tuto skutečnost správci daně oznámil, nemá na shora uvedený závěr žádný vliv. Správce daně se totiž nemůže poukazem na možnou eliminaci dopadů na ručitele doporučeným postupem dle uvedeného ustanovení (které de facto ručiteli zakládá povinnost zajistit daň) zbavit důkazního břemene, které mu § 109 zákona o DPH zakládá (Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 78/2017-33). K tomu Nejvyšší správní soud odkázal na rozsudky Soudního dvora EU ve věcech C-286/94 a C-409/04, podle nichž musí členské státy v souladu se zásadou proporcionality využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými předpisy EU. Je tak sice legitimní, že se opatření přijatá členskými státy snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je za daným účelem nezbytné.

### **3 Zhodnocení současného stavu**

Závěry judikatury českých správních soudů lze shrnout následovně. Podmínkou vyplývající z práva EU pro aplikaci ručení příjemce zdanitelného plnění je prokázání zavinění ručitele, resp. toho, že se příjemce plnění přinejmenším ve formě nevědomé nedbalosti účastnil operace, jejímž záměrem bylo nezaplatit daň z této operace. Správce daně tedy musí vždy provádět vědomostní test ve smyslu § 109 odst. 1 ZDPH, a to i v případě aplikace § 109 odst. 2 ZDPH.

S tímto závěrem, podle mého názoru, nelze než souhlasit. Ačkoliv k danému závěru dosud judikatura výslovně dospěla pouze ohledně skutkové podstaty spočívající v úhradě za zdanitelné plnění poskytnuté na zahraniční bankovní účet [§ 109 odst. 2 písm. b) ZDPH], neshledávám (navzdory shora uvedené komentářové literatuře) žádný důvod, proč by podle zcela stejné argumentace neměl tentýž závěr platit i pro skutkovou podstatu spočívající v poskytnutí úplaty za zdanitelné plnění nespolehlivému plátcí DPH (§ 109 odst. 3 ZDPH).

Ručiteli nelze ve světle judikatury Soudního dvora EU odepřít možnost se vyvinít. Samotné obchodování s nespolehlivými plátcí není zakázáno, a tedy platí, že je povoleno a nelze jej bez dalšího jakkoliv sankcionovat. K obdobnému závěru dospěl i Ondřej Moravec, který se rovněž domnívá, že v kontextu argumentace Nejvyššího správního soudu samotné přijetí zdanitelného plnění od nespolehlivého plátce patrně ručení založit nemůže. Dodává nicméně, že od příjemce plnění je v takovém případě nutné očekávat určitou aktivitu, kterou bude reagovat na skutečnost, že o jeho dodavateli byla zveřejněna informace, že je nespolehlivým plátcem (Moravec, 2018).

Ačkoliv po příjemci zdanitelného plnění obchodujícím s nespolehlivým plátcem DPH lze patrně požadovat vyšší míru obezřetnosti, je věcí správce daně, jak se s danou skutečností vypořádá v rámci odůvodnění ručiteltské výzvy. Nebude-li však reflektovat jednoznačný závěr Nejvyššího správního soudu stran nutnosti prokázání zavinění, nemůže, podle mého názoru, taková ručiteltská výzva obstát jako zákonná.

Závěrem pokládám za vhodné dodat, že – jakkoliv s názorem Nejvyššího správního soudu souhlasím – jeho závěry způsobily to, že nyní je v zákoně výslovně řečeno „A“, které je nutné vykládat jako „B“. Po formální stránce je tento stav sice v pořádku, neboť v souladu s principem primátu práva EU nemusí správce daně čekat, až bude text právní úpravy do souladu s ním uveden explicitně, a naopak musí aplikovat vnitrostátní úpravu tak, aby byla v souladu s unijním právem (Týč, 2006, s. 99–102), ovšem je třeba takový stav označit za silně nežádoucí. Zákonodárce by měl na uvedené rozhodnutí Nejvyššího správního soudu co nejdříve reagovat novelizací § 109 ZDPH tak, aby byly podmínky aplikace ručení z textu zákona zřejmé. Ze současného znění zákona tyto podmínky zřejmé nejsou a to ani odborníkům. Svědčí o tom i skutečnost, že odlišně od Nejvyššího správního soudu vyložil danou normu jak prvoinstanční správní soud, tak odborný komentář a zcela opačně ji potom interpretuje Generální finanční ředitelství. Jevy jako tento přitom musí nutně podryvat obecnou důvěru v právní stát a právo jako takové. Ačkoliv od vydání uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu byl zákon o DPH novelizován již desetkrát, v textu § 109 ZDPH se žádná změna neudála.

Samostatnou otázkou je, nakolik dané judikatorní závěry ve své praxi skutečně respektuje Finanční správa ČR. Metodika Generálního finančního ředitelství k institutu ručení podle zákona o dani z přidané hodnoty, která je pro orgány Finanční správy ČR závazná, totiž rovněž nedostála žádné změny a dodnes (po více než dvou letech od vydání uvedeného rozsudku) tyto závěry nijak nereflektuje. Její obsah je tak dosud v přímém rozporu s unijním právem i s právem ČR.

## **Závěr**

Právní zakotvení samotného institutu nespolehlivého plátce DPH není z pohledu práva EU problematické. Tento nástroj je však velmi úzce provázán s ručením za DPH, jehož aplikaci na unijní úrovni limituje ustanovení čl. 205 Směrnice. Jednou z podmínek uplatňování ručení za DPH členským státem je podle Soudního dvora EU možnost daňového subjektu se z odpovědnosti vyvinit. Jinými slovy s právem EU není souladný takový systém ručení, který spočívá na principu odpovědnosti bez zavinění. Česká právní úprava ručení příjemce zdanitelného plnění je obsažena v § 109 ZDPH, přičemž text druhého, třetího a čtvrtého

odstavce tohoto paragrafu danou podmínku nesplňuje. Krajský soud v Ostravě proto dospěl k závěru, že tato ustanovení jsou v rozporu s právem EU a v konkrétním případě odmítl aplikovat ustanovení § 109 odst. 2 ZDPH. Nejvyšší správní soud sice poté rozsudek Krajského soudu v Ostravě zrušil, avšak i přes kasaci rozhodnutí mu dal de facto za pravdu v tom smyslu, že institut ručení oprávněného příjemce je Finanční správou ČR aplikován v rozporu s právem EU. Na rozdíl od prvoinstančního soudu však našel eurokonformní výklad ustanovení § 109 odst. 2 ZDPH, a nemusel tak přistoupit k odmítnutí aplikace tohoto ustanovení pro jeho neslučitelnost s unijním právem. Podle mého názoru lze potom tentýž závěr v zásadě vztáhnout na všechny skutkové podstaty ručení za DPH, tedy i na ručení za daň neodvedenou nespolehlivým plátcem upravené v § 109 odst. 3 ZDPH.

Stanovenou hypotézu, že česká právní úprava nespolehlivého plátce DPH v kombinaci s ručením za DPH je v souladu s právním řádem EU, se podařilo potvrdit. Věřím proto, že cíl práce byl splněn. Na druhou stranu se však ukázalo, že aplikační praxe orgánů Finanční správy ČR byla přinejmenším do vydání shora citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu s unijním právem v rozporu. Je otázkou, zda byla zavedená praxe následně změněna, nebo zda tento nesoulad přetrvává. Ačkoliv byl shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu vydán před více než dvěma lety, závazná metodika Generálního finančního ředitelství k institutu ručení podle zákona o dani z přidané hodnoty žádné změny nedostála a dosud závěry dané judikatury nijak nereflektuje. Ke změně nedošlo ani v textaci § 109 ZDPH, důsledkem čehož je trvání nežádoucího stavu, kdy text zákona říká „A“, které je třeba vykládat jako „B“.

## Dedikace

Tento text byl zpracován v rámci projektu studentského vědeckého výzkumu „*Fiskální odpovědnost států*“ realizovaného na Právnické fakultě Masarykovy univerzity, MUNI/A/1392/2019.

## Literatura

- [1] BALCAR, Vladimír. Obrana proti označení plátce DPH za nespolehlivého. *Bulletin advokacie*, Česká advokátní komora, 2020, č. 9, s. 38–46. ISSN 1210-6348.
- [2] BRANDEJS, Tomáš; Milena DRÁBOVÁ a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 1144 s. ISBN 978-80-7552-569-7.
- [3] MORAVEC, Ondřej. Ručení za neodvedenou DPH v aktuální judikatuře správních soudů. *daucEXP – DAUC.cz – expertní příspěvky*. 2018 č. 2. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer, publikováno 23. 4. 2018 [cit. 11. 10. 2020].

- [4] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vydání. Praha: Leges, 2018. 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5.
- [5] TERRA, Ben a Julie KAJUS. *A guide to the European VAT directives. Volume 1, Introduction to European VAT*. Amsterdam: IBFD, 2013. 1454 s. ISBN 978-90-8722-176-8.
- [6] TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 5. vydání. Praha: Linde, 2006. ISBN 978-80-7502-243-1.
- [7] Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 1. 2017, č. j. 22 Af 102/2014-35.
- [8] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017-33.
- [9] Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 9. 2018, č. j. 22 Af 102/2014-81.
- [10] Rozsudek SDEU ze dne 18. 12. 1997, Garage Molenheide a další proti Belgii, C-286/94.
- [11] Rozsudek SDEU ze dne 8. 6. 2000, Schlossstrasse, C-396/98.
- [12] Rozsudek SDEU ze dne 26. 4. 2005, Goed Woneni, C-376/02.
- [13] Rozsudek SDEU ze dne 11. 5. 2006, Federation of Technological Industries a další, C-384/04.
- [14] Rozsudek SDEU ze dne 27. 9. 2007, Teleos a další, C-409/04.
- [15] Rozsudek SDEU ze dne 21. 12. 2011, Vlaamse Oliemaatschappij NV v. FOD Financiën, C-499/10.
- [16] Důvodová zpráva k zákonu č. 47/2011 Sb., změna zákona o dani z přidané hodnoty.
- [17] Informace Generálního finančního ředitelství k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 7. 2017, ze dne 3. 8. 2017, č. j. 3308/13/7001-21002-012287, ve znění Dodatku č. 1 č. j. 70 857/17/7100-20118-012287.
- [18] Stížnost z 19. 3. 2013 podaná Evropské komisi na porušení práva Českou republikou. Ministerstvo zahraničních věcí České republiky [online]. MZV ČR, publikováno 4. 9. 2017 [cit. 11. 10. 2020]. Dostupné z: [https://www.mzv.cz/jnp/cz/zahranicni\\_vztahy/vyrocní\\_zpravy\\_a\\_dokumenty/poskytnute\\_informace/stiznost\\_z\\_19\\_3\\_2013\\_podana\\_k\\_evropske.html](https://www.mzv.cz/jnp/cz/zahranicni_vztahy/vyrocní_zpravy_a_dokumenty/poskytnute_informace/stiznost_z_19_3_2013_podana_k_evropske.html)

## Kontakt

JUDr. Vladimír Balcar  
Masarykova univerzita, Právnická fakulta  
Katedra finančního práva a národního hospodářství  
Veveří 70  
602 00 Brno  
Česká republika  
balcarvladimir@gmail.com