

11/2010-94, primárně se věnující zastřeným právním úkonům.⁵⁴³ Mimo jiné je tato věc věnována také vzájemnému vztahu zastřeného právního jednání a zneužití práva, kdy bylo shledáno, že: „zneužití práva je ve své podstatě nepsaným obecným principem právním, který se normativně projevuje rovněž v právu veřejném“⁵⁴⁴, kdy správce daně nemá možnost libovolně rozhodnout, zdali aplikovat zákaz zneužití práva, nebo vycházet ze skutečného obsahu disimulovaného právního jednání namísto jednání simulovaného, protože zákaz zneužití práva má být aplikován zcela výjimečně, a to pokud není aplikovatelné žádné jiné ustanovení zákona.⁵⁴⁵

Z výše uvedených závěrů rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu ČR lze tudíž dovodit, že i v judikatuře je zákaz zneužití práva chápán jako zcela výjimečně aplikovatelný institut, k jehož užití by mělo být přikročeno pouze za předpokladu, že zneužívající jednání je v rozporu s účelem zákona, avšak pouze za podmínky, že toto jednání nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání daňové výhody. Aplikace principu zákazu zneužití práva, jak byl konstruován judikaturou v daňovém právu, tak slouží především tam, kde neexistuje pozitivněprávní zakotvení obecného ustanovení proti vyhýbání se daňové povinnosti.⁵⁴⁶ Na druhou stranu tento soud obezřetně nenechává široký prostor pro diskreční pravomoc správce daně pro aplikaci této zásady, když se vyslovuje pro přednostní aplikaci jazykového výkladu před výkladem teleologickým, což ovšem nepovažují za vhodné ve světle interpretačních normativ Soudního dvora Evropské unie v oblasti daně z přidané hodnoty, který preferuje vedle systematického výkladu teleologický.⁵⁴⁷

4.3 „Ručení“ v oblasti daně z přidané hodnoty

Směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty však pamatuje na nezbytnost potírání daňových úniků i ve své pozitivněprávní rovině, když k zajištění výběru této daně umožňuje členským státům Evropské unie stanovit povinnost k její úhradě jiné

⁵⁴³ Tedy aplikace v době rozhodování soudu platného ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, které bylo nahrazeno v současnosti účinným ustanovením § 8 odst. 3 daňového řádu.

⁵⁴⁴ Bod 36 rozsudku Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 13. května 2010, sp. zn. 1 Afs 11/2010.

⁵⁴⁵ Srovnej bod 37 tamtéž.

⁵⁴⁶ WATER, Robert L. van de. Netherlands. In: INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION a SWEET & MAXWELL Ltd. *Tax Avoidance, Tax Evasion*. Londýn: Adlar & Son Ltd, 1982, str. 56. ISBN 0-9505876-7-2.

⁵⁴⁷ Srovnej bod 20 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. října 1982, Srl CILFIT a Lanificio di Gavardo SpA proti Ministero della sanità, C-283/81, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 1982, vložka 03415.

osobě než osobě primárně povinné k uhrazení daně.⁵⁴⁸ Z tohoto důvodu pak bylo do článku 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty převzato ustanovení článku 21 odst. 3 šesté směrnice, které umožňuje ve specifických případech stanovit, že daň z přidané hodnoty je povinna uhradit i jiná osoba než osoba povinná k této dani, bez ohledu na daňový status této osoby.⁵⁴⁹ Z jazykového vyjádření této normy a jejího systematického zařazení je pak možno vyvodit závěr, že toto ustanovení neurčuje, na koho se hledí jako na daňový subjekt, nýbrž že se jedná toliko o přenesení jedné povinnosti daňového subjektu týkající se platební roviny, a to povinnosti uhradit daň z uskutečněného zdanitelného plnění příslušnému správci daně. Svou povahou se tedy jedná pouze o hmotněprávní přenesení závazku daňového subjektu daň uhradit.⁵⁵⁰ Přestože se jedná o poměrně jednoduše legislativně řešené ustanovení, praxe ukázala, že se nelze opírat pouze o jazykové vyjádření ustanovení článku 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, ale také o další prameny práva Evropské unie a také o judikaturu Soudního dvora Evropské unie.

4.3.1 Otázka jazykového výkladu

První problém související s aplikací institutu podle ustanovení článku 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty je na první pohled zřejmý z komparace jednotlivých jazykových znění této směrnice. V této souvislosti je nezbytné poukázat například na české a slovenské znění tohoto ustanovení, jež dle svého jazykového vyjádření umožňuje zavést institut ručení za nezaplacenou daň z přidané hodnoty, když převážná většina ostatních jazykových znění⁵⁵¹ této směrnice pracuje se společnou a nerozdílnou povinností k úhradě této daně, nikoliv tedy s institutem ručení.⁵⁵²

⁵⁴⁸ Proposal for a SIXTH COUNCIL DIRECTIVE on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes. Common system of value added tax: uniform basis of assessment. EXPLANATORY MEMORANDUM, č. j.: COM (73) 950. In: *Ec.europa.eu* [online]. 1973, str. 24 [cit. 7. 3. 2017]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/COM\(1973\)950_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/COM(1973)950_en.pdf).

⁵⁴⁹ Srovnej TERRA, Ben a Julie KAJUS. *A Guide to the European VAT Directives. Introduction to European VAT*. 1. vydání. Amsterdam: IBFD, 2011, str. 1178. ISBN 978-90-8722-091-4.

⁵⁵⁰ Srovnej BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, str. 160. ISBN: 978-80-7179-254-3.

⁵⁵¹ Např. anglické, německé a portugalské.

⁵⁵² Srovnej SEJKORA, Tomáš. Subrogační regres u institutu ručení za nezaplacenou DPH. In VIČAROVÁ HEFNEROVÁ, Hana a Lucia MADLEŇÁKOVÁ (eds.). *Kontroverzní názory v právu. Sborník z konference Olomoucké debaty mladých právníků 2015*. Praha: Leges, str. 113 a násl. ISBN 978-80-7502-111-3.

Problematikou jazykového výkladu založeného na konkrétním lingvistickém vyjádření právní normy v odlišném znění dle jednotlivých jazykových znění právního předpisu práva Evropské unie se přitom zabývá judikatura Soudního dvora Evropské unie zakládající výkladové imperativy pro oblasti harmonizovaného práva právem Evropské unie. Nelze se totiž opírat při výkladu konkrétního ustanovení práva Evropské unie o pouhé porovnání jednotlivých jazykových verzí příslušného právního předpisu⁵⁵³, naopak dle Soudního dvora Evropské unie takovéto porovnání není nijak zvláště relevantní pro výklad aplikované normy, neboť je nezbytné v každém konkrétním případě aplikovanou normu vykládat s důrazem na její účel a také systematiku dalších pravidel, jejichž je aplikovaná norma součástí.⁵⁵⁴ Pakliže dochází mezi jednotlivými jazykovými zněními směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty k odlišnostem, není možné se bezvýhradně spoléhat na jazykový výklad konkrétního ustanovení, nýbrž je nezbytné dostat požadavku Soudního dvora Evropské unie a toto ustanovení posoudit v jeho celkové souvislosti s ostatními právními normami práva Evropské unie, a to v souvislostech sledovaného cíle tohoto práva a stavu jeho vývoje k datu aplikace dotčeného ustanovení práva Evropské unie.⁵⁵⁵ V případě výkladu konkrétního pojmu práva Evropské unie musí být také zohledněn zavedený princip nezávislosti unijních definic pojmů unijního práva⁵⁵⁶, v jehož důsledku není obvyklé interpretovat aplikované ustanovení práva Evropské unie za použití pojmu národního právního řádu členského státu Evropské unie.⁵⁵⁷ Jedinou autoritou k závaznému výkladu unijního práva je totiž Soudní dvůr Evropské unie.⁵⁵⁸ Přesto jazykový výklad pro interpretaci práva Evropské unie není zcela zanedbatelný, protože je již ustáleným judikturním závěrem Soudního dvora Evropské unie, že význam a obsah nedefinovaného termínu práva Evropské unie se v obecné rovině určuje v souladu s jeho obvyklým významem v běžném jazyce, avšak

⁵⁵³ BOBEK, Michal. Soudní dvůr Evropských společenství – UAB Profisa: K výkladovým „opravám“ nesprávných překladů práva Společenství. *Soudní rozhledy*. 2007, č. 9, s. 363–366. ISSN 1210-6410.

⁵⁵⁴ Srovnej bod 17 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 8. června 2000, *Commission of the European Communities v United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland*, sp. zn. C-100/84, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 1985, vložka 01169.

⁵⁵⁵ Srovnej bod 20 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. října 1982, *Srl CILFIT a Lanificio di Gavardo SpA proti Ministero della sanità*, sp. zn. C-283/81, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 1982, vložka 03415.

⁵⁵⁶ FARMER, Paul a Richard LYAL. *EC Tax Law*. New York: Oxford University Press, 1994, str. 90. ISBN 978-0-19-825764-6.

⁵⁵⁷ CONFÉDÉRATION FISCALE EUROPÉENNE. VAT Opinion Statement of the CFE on the Distinction between Taxable and VAT Exempt Letting of Immovable Property. *European Taxation*. 2010, roč. 50, č. 2/3, str. 97. ISSN 0014-3138.

⁵⁵⁸ AMAND, Christian. Are VAT Exemptions Compatible with Primary EU Law? *International VAT monitor*. 2010, roč. 21, č. 6, s. 409. ISSN 0925-0832.

s přihlédnutím k již zmiňovanému kontextu (systematické) použití vykládaného termínu a sledovaného cíle právní úpravy, jejíž součástí tento termín je.⁵⁵⁹ Je proto zřejmé, že jazykový výklad je relevantní pouze v prvotní rovině výkladu, avšak relevantní eurokonformní interpretace lze dosáhnout pouze za použití systematické a teleologické výkladové metody.

Je proto otázkou, zdali ustanovení § 108a a 109 zákona o dani z přidané hodnoty, jež jsou výsledkem transpozice ustanovení článku 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty v České republice, je možné aplikovat jakožto specifický druh daňového ručení, jak je tento institut rozpoznáván českou jurisprudencí, anebo naopak je tato ustanovení nezbytné podrobit eurokonformnímu výkladu a přes jazykové vyjádření aplikovat režim odpovídající společné a nerozdílné odpovědnosti za úhradu daně.

4.3.2 Unijní rovina „ručení“ v oblasti daně z přidané hodnoty

Stručná úprava článku 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty ponechává poměrně rozšířený prostor pro diskreci jednotlivých členských států Evropské unie pro transpozici tohoto ustanovení do národních právních úprav daně z přidané hodnoty. Je tomu tak i s ohledem na možnost stanovení povinnosti uhradit daň z přidané hodnoty vedle osoby povinné k dani podle tohoto ustanovení jakékoliv další osobě, bez bližšího určení.⁵⁶⁰ Je však dovozováno, že tato třetí osoba by k uskutečněnému plnění měla mít dostatečně blízký kvalifikovaný právní vztah, který v zásadě nebude problematické dovést u subjektu poskytovatele a příjemce zdanitelného plnění. Avšak i osobám formálně nezapojeným do plnění mezi těmito subjekty lze povinnost k úhradě daně podle ustanovení čl. 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty dovést v případě existence objektivních skutečností, které aplikaci tohoto ustanovení věcně ospravedlňují.⁵⁶¹ Nicméně se předpokládá, že se v největším množství případů tento institut uplatní právě vůči příjemci zdanitelného plnění.⁵⁶² Určení takové osoby povinné společně a nerozdílně k dani také nesmí být diskriminační povahy, a to přede-

⁵⁵⁹ Srovnej bod 21 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 10 března 2005, *easyCar (UK) Ltd v Office of Fair Trading*, sp. zn. C-336/03, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2005, vložka I- 01947.

⁵⁶⁰ Srovnej čl. 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty.

⁵⁶¹ BERGER, Wolfgang, Caroline KINDL a Marian WAKOUNIG. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*. Praha: 1. Vox, 2010, str. 550. ISBN 978-80-8632-483-8.

⁵⁶² KASSOVIC, Karol. *Tax Compliance in VAT/GST and Direct Taxation*. In PFEIFFER, Sebastian a Marlies URSPRUNG-STEINDL. *Global Trends in VAT/GST and Direct Taxes*. Vídeň: Linde, str. 123. ISBN 978-3-7073-3345-9.

vším ve vztahu vůči neusazeným osobám povinným k dani v tuzemsku.⁵⁶³ O čem však není pochyb, je skutečnost, že tato osoba vedle osoby primárně povinné k dani se stává daňovým dlužníkem, tzn. v rámci daňové evidence je u jedné daňové pohledávky veřejného rozpočtu evidován související dluh dvou, nebo dokonce více daňových subjektů.⁵⁶⁴

Restrikce v legislativní konstrukci transponované právní normy na základě článku 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty ale ztělesňuje nepsané právo Evropské unie, představované obecnými zásadami právními, ale také judikatura Soudního dvora Evropské unie, která v podstatné míře omezuje transpozici tohoto článku jakýmkoliv způsobem dle uvážení národního zákonodárce členského státu Evropské unie. První konkrétní rozsudek Soudního dvora Evropské unie se přitom zaměřoval na britskou právní úpravu transponovaného článku 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, která byla zavedena za účelem potírání MTIC podvodů⁵⁶⁵ a umožňovala, aby *Her Majesty's Revenue and Customs* zaslal platební výměr na daň z přidané hodnoty osobě povinné k dani (příjemci plnění), pokud tato osoba v okamžik dodání určeného zboží věděla, nebo měla důvody se domnívat, že tato daň nebo její část zůstane či zůstala při předchozím nebo následném dodání nezaplacena.⁵⁶⁶ Národní legislativa Spojeného království Velké Británie a Severního Irska v této souvislosti založila také právní domněnku, že osoba povinná k dani měla předpokládat, že daň z přijaté transakce nebude uhrazena v případě, že od ní vyžadovaná cena byla nižší než nejnižší cena, jíž by bylo možné rozumně na příslušném trhu předpokládat, nebo nižší než cena za jakékoliv předcházející dodání této osobě dodávaného zboží.⁵⁶⁷ Takovýto výkon svěřených pravomocí národním zákonodárcem musí v prvotní rovině dbát především dvou

⁵⁶³ BERGER, Wolfgang, Caroline KINDL a Marian WAKOUNIG. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*. Praha: 1. Vox, 2010, str. 549. ISBN: 978-80-8632-483-8.

⁵⁶⁴ Srovnej jazykovou konstrukci rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. května 2006, *Commissioners of Customs & Excise and Attorney General v Federation of Technological Industries and Others*, sp. zn. C-384/04, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-04191.

⁵⁶⁵ V době zavedení tohoto institutu vykazovaly veřejné rozpočty Spojeného království Velké Británie a Severního Irska ztrátu způsobenou rozličnými typy daňových podvodů ve výši přesahující 1,5 miliard liber. Srovnej ANDERSSON, Helen a Karolina FRANZÉN. *Value Added Tax – the Right to Deduct in Case of Carousel Fraud*. Jönköping, 2008, str. 32. 17. 2. 2008. Jönköping International Business School of Jönköping University.

⁵⁶⁶ TERRA, Ben a Julie KAJUS. *A Guide to the European VAT Directives. Introduction to European VAT*. 1. vydání. Amsterdam: IBFD, 2011, str. 1179. ISBN 978-90-8722-091-4.

⁵⁶⁷ Srovnej bod 31 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. května 2006, *Commissioners of Customs & Excise and Attorney General v Federation of Technological Industries and Others*, sp. zn. C-384/04, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-04191.

obecných zásad právních, a to právní jistoty a proporcionality⁵⁶⁸, vyžadující přijetí pouze takového opatření, které je s ohledem na cíl sledovaný národní legislativou nezbytné.⁵⁶⁹

V tomto britském případě se Soudní dvůr Evropské unie vyslovil, že článek 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty umožňuje „členskému státu 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, a opřít se o domněnku v tomto ohledu, nic to nemění na tom, že takové domněnky nemohou být vyjádřeny takovým způsobem, aby se jejich vyvrácení důkazem o opaku stalo pro osobu povinnou k dani prakticky nemožné nebo nadměrně obtížné“.⁵⁷⁰ Je totiž pravdou, jak uvádí generální advokát k tomuto případu, že v opačném případě by zavedení nevyvratitelné domněnky *de facto* vedlo k vytvoření objektivního odpovědnostního systému za odvedení daně z přidané hodnoty, které jde nad rámec nezbytného pro zajištění odvodu této daně do veřejných rozpočtů⁵⁷¹, které je tedy v rozporu se zásadou proporcionality.⁵⁷² Podle Soudního dvora Evropské unie je proto nutné analogicky aplikovat závěry již jednou tímto soudním dvorem vyslovené, týkající se pravomoci správce daně odmítnout nárok na odpočet, že subjekty, jež přijmou veškerá opatření, která po nich mohou být rozumně požadována, aby zabránily své účasti na řetězci dodávek zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty, musejí mít možnost důvěřovat v zákonnost jimi uskutečněných operací, aniž by riskovaly, že budou společně a nerozdílně odpovědné za odvod daně z přidané hodnoty vedle svého dodavatele.⁵⁷³ Je proto otázkou, zdali neaplikovat rovněž po vzoru právní konstrukce pravomoci správce daně odmítnout přiznat

⁵⁶⁸ Srovnej bod 44 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 8. června 2000, Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße GbR v Finanzamt Paderborn, sp. zn. C-396/98, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2000, vložka I-04279.

⁵⁶⁹ Srovnej bod 47 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne dne 18. prosince 1997, Garage Molenheide BVBA, Peter Schepens, Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) and Sanders BVBA v Belgische Staat, spojené věci sp. zn. C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2000, vložka I-07281.

⁵⁷⁰ Bod 32 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. května 2006, Commissioners of Customs & Excise and Attorney General v Federation of Technological Industries and Others, sp. zn. C-384/04, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-04191.

⁵⁷¹ Srovnej bod 27 stanoviska generálního advokáta ve věci Commissioners of Customs & Excise and Attorney General v Federation of Technological Industries and Others, sp. zn. C-384/04.

⁵⁷² Srovnej KASSOVIC, Karol. Tax Compliance in VAT/GST and Direct Taxation. In PFEIFFER, Sebastian a Marlies URSPRUNG-STEINDL. *Global Trends in VAT/GST and Direct Taxes*. Vídeň: Linde, str. 123. ISBN 978-3-7073-3345-9.

⁵⁷³ Srovnej bod 33 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. května 2006, Commissioners of Customs & Excise and Attorney General v Federation of Technolo-

nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu i požadavek k uplatňování vědomostního testu o možném zapojení do obchodního řetězce stíženého daňovým podvodem také pouze k možnému daňovému podvodu v předcházejícím stadiu dodávek před dodáním předmětného zboží určené osobě povinné k dani potenciálně stížené společnou a nerozdílnou odpovědností za úhradu této daně. Pakliže by tento vědomostní test nebyl takto regulován, je zřejmé, že by byly kladeny i zvýšené požadavky na ověřování odběratelů každé osoby povinné k dani.

Pro českou právní úpravu „ručení“ za nezaplacenou daň z přidané hodnoty je však relevantní i navazující judikatura Soudního dvora Evropské unie ve věci daňových podvodů v oblasti stěžejních komodit zasažených daňovými úniky v České republice, jimiž jsou minerální oleje.⁵⁷⁴ Nizozemská právní úprava totiž stanovila odpovědnost skladovatele zboží v jiném než celním skladu společně a nerozdílně odvést daň z přidané hodnoty s osobou povinnou k dani, v důsledku čehož došlo k aplikaci dotčeného ustanovení i vůči poskytovateli služeb zajišťujícímu pro své zákazníky mimo jiné uskladnění ropných produktů až do okamžiku jejich konečného dodání koncovým zákazníkům, jimiž jsou především čerpací stanice zajišťující maloobchodní distribuci pohonných hmot.⁵⁷⁵ Nizozemská právní úprava tak nestanovovala žádnou možnost vyvinit se ze společné a nerozdílné odpovědnosti za daň z přidané hodnoty, tedy založila objektivní odpovědnost třetí osoby za její odvedení.⁵⁷⁶ Soudní dvůr Evropské unie proto shledal, že taková bezpodmínečná objektivní společná a nerozdílná odpovědnost za daň z přidané hodnoty se uplatní i v případech, kdy je skladovatel v dobré víře anebo nelze shledat žádné úmyslné nebo nedbalostní protiprávní jednání, a proto „je zjevně nepřiměřené uведенé osobě bezpodmínečně přičítat ztrátu daňových příjmů způsobenou jednáním třetí osoby povinné k dani, na které nemá prvně jmenovaná osoba žádný vliv“.⁵⁷⁷

Důvod, proč Soudní dvůr Evropské unie dovodil pravidlo vědomostního testu o účasti na obchodním řetězci stíženém podvodem pro aplikaci velice široce jazykově konstruovaného ustanovení čl. 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, dle mého čistě subjektivního pohledu spočívá v systematice oddílu 1 kapi-

gical Industries and Others, sp. zn. C-384/04, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2006, vložka I-04191.

⁵⁷⁴ Srovnej PETR, Miroslav a Nikita POLJAKOV. Prostor pro podvody s DPH se tenčí. *Hospodářské noviny*. 2011, roč. 55, č. 32, str. 13. ISSN 1213-7693.

⁵⁷⁵ Srovnej bod 7 a 8 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. prosince 2011, Vlaamse Oliemaatschappij NV v FOD Financiën, sp. zn. C-499/10, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2011, vložka I-14191.

⁵⁷⁶ TERRA, Ben a Julie KAJUS. *A Guide to the European VAT Directives. Introduction to European VAT*. 1. vydání. Amsterdam: IBFD, 2011, str. 1182. ISBN 978-90-8722-091-4.

⁵⁷⁷ Srovnej bod 23 a 24 rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. prosince 2011, Vlaamse Oliemaatschappij NV v FOD Financiën, sp. zn. C-499/10, zveřejněného ve Sbírce rozhodnutí 2011, vložka I-14191.

toly 1 hlavy XI směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty.⁵⁷⁸ Jazykové vyjádření čl. 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty⁵⁷⁹ a zařazení tohoto článku až na konec výše uvedeného oddílu této směrnice naznačuje, že společná a nerozdílná odpovědnost za odvedení daně má sloužit jako speciální opatření odchylovající se od obecné právní úpravy osoby povinné k uhrazení daně z přidané hodnoty správci daně. Vedle toho tento oddíl obsahuje rovněž další institut zavedený k potírání daňových úniků, kterým je vedle společné a nerozdílné odpovědnosti za úhradu daně z přidané hodnoty režim přenesení daňové povinnosti⁵⁸⁰, v čemž právě spatřuji nezbytnost dovození závěrů zaujatých Soudním dvorem Evropské unie, a to s ohledem na následující důvod. Režim přenesení daňové povinnosti⁵⁸¹ je totiž regulován vymezením konkrétních výrobních a jiných obchodních odvětví, u nichž lze přenést povinnost uhradit daň z poskytovatele zdanitelného plnění na jeho příjemce⁵⁸², anebo členský stát Evropské unie může na základě tzv. mechanismu rychlé reakce zavést tento režim i ve směrnici o dani z přidané hodnoty nestanoveném odvětví, pakliže si tak vyžaduje náhlá potřeba potírání daňových úniků v určitém odvětví.⁵⁸³ Je však zcela vyloučeno, aby bez změny systematiky směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, tedy shora, bylo umožněno členskému státu Evropské unie zavést generální režim přenesení daňové povinnosti, byť regulován určitou výší úplaty z uskutečněného zdanitelného plnění (tzv. hybridní systém).⁵⁸⁴ Z perspektivy určení osoby povinné k odvedení daně z přidané hodnoty správci daně je přitom pro správu daní a zajištění výběru daně z přidané hodnoty mnohem výhodnější zavedení společné a nerozdílné odpovědnosti k úhradě této daně, a tedy dvou povinných osob, než „pouhého“ přenesení povinnosti k úhradě této daně z jednoho subjektu odpovědného k odvodu daně z přidané hodnoty na subjekt druhý, tedy opětovně pouze jedné povinné osoby. Pakliže tedy směrnice o spo-

⁵⁷⁸ Tedy ze systematiky vymezení osob povinných odvést daň z přidané hodnoty správci daně.

⁵⁷⁹ Tato norma výslovně vyjmenovává články upravující vymezení osoby primárně povinné odvést daň z přidané hodnoty jakožto případy, kdy lze zavést společnou a nerozdílnou povinnost k odvodu této daně.

⁵⁸⁰ KOGELS, Han. VAT Fraud with Emission Allowances Trading. *EC Tax Review*, 2010, roč. 19, č. 5, str. 186. ISSN 0928-2750.

⁵⁸¹ Tomuto režimu je věnována samostatná podkapitola.

⁵⁸² Srovnej čl. 199 a 199a směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty.

⁵⁸³ Srovnej ustanovení čl. 199b odst. 1 a 2 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty.

⁵⁸⁴ EVROPSKÁ KOMISE. COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT IMPACT ASSESSMENT. Generalised reverse charge mechanism, č. j. SWD(2016) 457. In *Ec.europa.eu* [online]. Brusel, 2016, str. 27 [cit. 23. 3. 2017]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/swd_2016_457_en.pdf.

lečném systému daně z přidané hodnoty restriktivně omezuje zavedení režimu přenesení daňové povinnosti jen na určitá odvětví ekonomických činností, je třeba dovodit, že i z pohledu daňových subjektů mnohem přísnější režim společné a nerozdílné odpovědnosti za úhradu daně z přidané hodnoty musí být limitován. Proto je nutné dovodit, že umožnění zavedení společné a nerozdílné odpovědnosti za odvedení daně z přidané hodnoty podle čl. 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty na základě vymezení konkrétního odvětví, v němž se bude tento institut generálně uplatňovat, jako je tomu u režimu přenesení daňové povinnosti, je v rozporu s účelem a systematikou směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, vždyť v opačném případě by režim přenesení daňové povinnosti byl institutem zcela nadbytečným. Je žádoucí, aby tedy nedošlo k zavedení kritéria určujícího možnost zavedení režimu společné a nerozdílné odpovědnosti za odvedení daně z přidané hodnoty založeného na povaze uskutečněného zdanitelného plnění, nýbrž na určité kvalitě osoby povinné k dani. Jelikož však není možné zavést generální režim přenesení daňové povinnosti, není ani možné *argumentum a simili* zavést generální režim společné a nerozdílné odpovědnosti dodavatele i příjemce zdanitelného plnění za odvedení daně z přidané hodnoty správci daně. Jako kritérium uplatňování společné a nerozdílné odpovědnosti za odvedení daně z přidané hodnoty správci daně proto Soudní dvůr Evropské unie sáhl po již známém vědomostním testu o účasti na obchodním řetězci stíženém podvodem, neboť jiné kritérium by dle mého názoru neobstálo teleologickému a systematickému výkladu dotčených ustanovení směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty.⁵⁸⁵

Daňové úniky si vyžádaly rovněž úvahy týkající se rozšíření institutu společné a nerozdílné odpovědnosti za daň z přidané hodnoty spočívající v novelizaci směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, která by členským státům Evropské unie umožňovala tento institut aplikovat i na přeshraniční případy.⁵⁸⁶ Nově navrhovaná modifikace společné a nerozdílné odpovědnosti za platbu daně z přidané hodnoty nicméně zcela zjevně šla protichůdným směrem výše uvedené judikatury Soudního dvora Evropské unie, když měla být založena v případě, kdy dodavatel z jiného členského státu Evropské unie nesplní svou povinnost daňového tvrzení a nevykáže příslušnou transakci ve svém daňovém přiznání správci daně.⁵⁸⁷ Podle Evropské komise „[j]e třeba mít

⁵⁸⁵ Osobně mne napadlo zavést společnou a nerozdílnou odpovědnost za odvedení daně z přidané hodnoty u plátce, jehož obrat překročí určitou výši, avšak takovéto kritérium by dle mého názoru neobstálo z pohledu aplikace zásady proporcionality.

⁵⁸⁶ EVROPSKÁ KOMISE. Sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o koordinované strategii ke zlepšení boje proti podvodům s DPH v Evropské unii, č. j. COM(2008) 807. In: *Ec.europa.eu* [online]. 2008, str. 8 [cit. 8. 3. 2017]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2008/CS/1-2008-807-CS-F1-1.Pdf>.

⁵⁸⁷ TERRA, Ben a Julie KAJUS. *A Guide to the European VAT Directives. Introduction to European VAT*. 1. vydání. Amsterdam: IBFD, 2011, str. 1183. ISBN 978-90-8722-091-4.

na paměti, že ustanovení o společné a nerozdílné odpovědnosti je již součástí směrnice o DPH, jeho používání členskými státy se však omezovalo na domácí plnění. Proto lze odůvodněně považovat nesplnění povinnosti podávat hlášení v souvislosti s přeshraničními plněními za důvod uznat subjekt společně a nerozdílně odpovědným za daňové ztráty vzniklé v členském státě, který bez příslušných informací neměl možnost podniknout kroky proti podvodům⁵⁸⁸. Je tak evidentní snaha Komise stanovit nevyvratitelnou domněnku, že v případě nepodání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty dodavatelem dodávajícím plnění do jiného členského státu dodavatel nepřijal veškerá opatření, jež po něm mohou být rozumně požadována, aby zamezil své byť i nevědomé účasti na daňovém podvodu. Přes tuto iniciativu však do dnešní doby nedošlo k rozšíření společné a nerozdílné odpovědnosti o tuto skutkovou modifikaci, když jako důvod spatřuji především skutečnost, že by do této regulace měly promluvit i obecné zásady právní jako pramen práva Evropské unie, které mimo jiné představují kritérium posouzení legitimacy přijatých opatření orgány Evropské unie.⁵⁸⁹ Z tohoto důvodu se domnívám, že navrhované opatření by neobstálo ve světle zásady proporcionality v podobě, jak ji vykládá v oblasti potírání daňových úniků Soudní dvůr Evropské unie.

4.3.3 Ručení oprávněného příjemce

Systematicky první norma transponující institut společné a nerozdílné odpovědnosti za úhradu daně z přidané hodnoty zavádí institut ručení oprávněného příjemce a je výsledkem tendence rozšiřovat institut ručení v oblasti daně z přidané hodnoty. Tento druh ručení za daň z přidané hodnoty je přitom jasným příkladem, kdy byl sledován cíl transponovat čl. 205 směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty způsobem, aby společná a nerozdílná odpovědnost za úhradu daně z přidané hodnoty byla uložena třetí osobě, která se přímo neúčastní uskutečnění plnění, ale má k uskutečnění plnění kvalifikovaný blízký vztah.⁵⁹⁰

K vymezení pojmu oprávněného příjemce ovšem musíme sáhnout do jiného právního předpisu a normu ustanovení § 108a zákona o dani z přidané hodnoty vykládat v souladu s maximou „vnitřní bezrozpornosti a konzistentnosti právního řádu, a tedy

⁵⁸⁸ EVROPSKÁ KOMISE. Sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o koordinované strategii ke zlepšení boje proti podvodům s DPH v Evropské unii, č. j. COM(2008) 807. In: *Ec.europa.eu* [online]. 2008, str. 8 [cit. 8. 3. 2017]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2008/CS/1-2008-807-CS-F1-1.Pdf>.

⁵⁸⁹ Viz výše v kapitole týkající se zákazu zneužití práva.

⁵⁹⁰ Srovnej Informace GFŘ k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty. Č. j.: 3308/13/7001-21002-012287. In: *Financnisprava.cz* [online]. 2013, str. 2 [cit. 11. 3. 2017]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Ruceni.pdf>.