

NESPOLEHLIVÍ PLÁTCI A RUČENÍ ZA NĚ – SOUKROMOPRÁVNÍ IMPLIKACE

*Radek Ruban**

Právnická fakulta, Masarykova univerzita, Česká republika

Abstrakt v původním jazyce

Ust. § 1 odst. 1 věta druhá zákona č. č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, stanovuje, že „[u]platňování soukromého práva je nezávislé na uplatňování práva veřejného.“ Normativní váha tohoto ustanovení je předmětem nesčetných diskusí. Jako jeden z důkazů přisvědčujících náhledu, podle něžž je citovaný text pouhou deklarací zákonodárce může posloužit institut tzv. *nespolehlivého plátce*, který má ve spojení s dalším z veřejnoprávních institutů, *daňovým ručením*, značné soukromoprávní implikace. Popisu třecích ploch mezi výkonem soukromého a veřejného práva vznikajícím při užívání zmíněných institutů (a tedy i důkazu toho, že oba právní subsystémy nelze zcela oddělit) je tento příspěvek věnován.

Klíčová slova v původním jazyce

nespolehlivý plátce, daň z přidané hodnoty, ručení, smluvní volnost

Abstract

The provision of section 1 par. 1 sentence two of act number 89/2012 of Collection of Laws of the Czech Republic, civil code, sets „*the execution of the private law is independent on the execution of the public law.*“ The perspective effect of the sentence is a subject of many discussions. As one of the proofs affirming the attitude the rule is the unbinding statement only, the legal tool of unreliable *VAT payer* in connection with *VAT guarantee* can be used. The paper is aimed to

* Radek Ruban je doktorským studentem na Katedře obchodního práva Právnické fakulty Masarykovy univerzity.

describe the problematic issues arising while using of these two legal tools (and to prove the private and public law inseparability).

Key words

Unreliable VAT Payers, VAT, Guarantee, Freedom of Will

ÚVODEM

Zákonem č. 502/2012 Sb. (dále jen „*Novela*“) byl do zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „*ZDPH*“) s účinností k 1. 1. 2013 včleněn institut tzv. *nespolehlivého plátce*. Nespolehlivým plátcem se stane ten plátce, o němž správce daně rozhodne, že „[...] *závažným způsobem porušil své povinnosti vztahující se ke správě daní* [...]“.¹

Byť by se dalo očekávat, že za porušení svých zákonných povinností (v tomto případě odvodu daně z přidané hodnoty) bude postižena tolika ta osoba, kterou právní norma k jistému jednání zavazuje, zákonodárce přenáší povinnost zaplatit daň z poskytovatele zdanitelného plnění subsidiárně také na jeho příjemce. „*Příjemce zdanitelného plnění [totiž ze zákona] ručí za nezaplacenou daň z [přijátého] plnění, pokud je [...] o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna [...] skutečnost, že je nespolehlivým plátcem.*“² Ryze soukromoprávní institut je tak v jisté mírně modifikované podobě využíván při uplatňování práva veřejného.

Úzká vazba obou právních subsystémů však jde v případě nespolehlivého plátce, resp. ručení za něj ještě dál, a to proto, že jedinou možností příjemce zdanitelného plnění, jak se postavení ručitele za nespolehlivého plátce od počátku zprostit, je uhradit poskytovateli pouze základ daně, a daň samotnou pak přikázat přímo správci daně.³ Tento postup, k němuž ZDPH nabádá, má však podobně jako samo ručení značnou vazbu na soukromoprávní oblast, neboť zaplacením pouhého daňového základu se příjemce zdanitelného plnění dostává do prodlení s plněním zbytku dlužné částky (daně), a to se všemi konsekvencemi, jež soukromé právo s prodlením spojuje.

Neskromnou ambicí tohoto textu je alespoň v základní rovině vytvořit praktickou „*příručku*“ popisující třecí plochy, které při užívání institutu nespolehlivého

¹ § 106a odst. 1 ZDPH.

² § 109 odst. 3 ZDPH.

³ Srov. § 109a odst. 1 ZDPH.

plátce mezi výkonem soukromého a veřejného práva vznikají, ba dokonce nabídnout čtenáři uspokojivé řešení na první pohled velmi nepřehledné situace.

Příspěvek – zcela záměrně zařazen do sekce „*Komplementarita či nezávislost soukromého a veřejného práva po rekodifikaci*“ – tak svojí povahou nemá být pouhým rumišťem hlubokomyslných teoretických úvah nad vazbou soukromého a veřejného práva, nýbrž spíše praktickou ukázkou či téměř empirickým důkazem toho, že ust. § 1 odst. 1 věta druhá zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále jen „NOZ“), stanovující, že „[u]platňování soukromého práva je nezávislé na uplatňování práva veřejného [...]“⁴ je pouhou dekorací zákonodárce, která nemá žádný normativní význam (což je také vstupní hypotézou této práce).

Stať práce je členěna do tří základních celků. Prvá z kapitol v základní rovině popisným způsobem objasňuje význam a fungování institutu nespolehlivého plátce. Druhý z celků textu je věnován institutu daňového ručení, a to zejména ve vazbě na zkoumané nespolehlivé plátcovství. Konečně třetí část práce je zaměřena na rozklíčování soukromoprávních implikací, které přináší zákonná možnost se daňového ručení zprostit tím, že příjemce zdanitelného plnění uhradí poskytovateli pouze základ daně a daň samotnou pak odvede přímo správci daně. Stať je uzavřena krátkým shrnutím.

Práce je psána formou esejevitého výkladu vycházejícího z logické metody vědeckého zkoumání, resp. deskriptivního synteticko-deduktivního přístupu.

1. NESPOLEHLIVÝ PLÁTCE

Aby bylo možné níže pojednávat o soukromoprávních implikacích, jež s sebou *nespolehlivé plátcovství* ve spojení s „*daňovým*“ ručením přináší, považují za vhodné v první řadě alespoň v základní rovině objasnit význam a fungování institutu nespolehlivého plátce coby relativně nového prvku právního řádu.

Jak již bylo výše uvedeno, nespolehlivým se plátce stane na základě rozhodnutí správce daně tehdy, pokud „[...] *závažným způsobem [poruší] své povinnosti vztahující se ke správě daní* [...]“⁵

Primárním motivem zavedení institutu *nespolehlivého plátce* je změna v koncepci samotného *plátcovství*. Pro případy, kdy plátce daně před 1. 1. 2013, tj. před Novelou, neplnil své povinnosti vyplývající ze ZDPH v někdejší znění,

⁴ § 1 odst. 1 NOZ.

⁵ § 106a odst. 1 ZDPH.

byl správce daně „[...] oprávněn zrušit registraci [takového] plátce [...]“.⁶ Po úpravě ust. § 6 ZDPH Novelou, tedy za situace, kdy je registrační povinnost ve smyslu ust. §§ 125–131 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „DŘ“) „[...] otázkou pouze evidenční, nikoliv rozhodující pro plnění povinností a uplatnění práv plátce [...]“,⁷ již však „[...] konstitutivní zrušení registrace [ve smyslu někdejšího znění ust. § 106 odst. 7 písm. b) ZDPH] není z povahy věci možné. I kdyby totiž správce daně zrušil registraci plátce, který neplní své povinnosti, avšak dosahuje požadovaného obratu, stal by se takový plátce [s odkazem na novelizované znění ust. § 6 ZDPH ex lege] fakticky okamžitě plátcem znovu [...]“.⁸ Tedy zatímco u dobrovolných plátců je možné koncept zrušení registrace coby sankce za závažné porušení povinností vztahující se ke správě daní i po Novele použít a zákonodárce jej principiálně zachovává,⁹ sankční povaha zrušení registrace u „nedobrovolných“ plátců s novým pojetím *plátcovství* ztrácí na svém logickém smyslu a není dále aplikovatelná.

Namísto zrušení registrace byl u „nedobrovolných“ plátců do ZDPH zařazen již několikrát zmíněný institut plátce nespolehlivého, přičemž „[s]ankční povahu [má mít dle důvodové zprávy] již samotné označení ‚nespolehlivým plátcem‘, neboť tento údaj [je] zveřejněn a každý, si tak [může] ověřit, zda daný plátce byl či nebyl takto označen [když sám pojem ‚nespolehlivý plátce‘ by přitom] měl být dostatečně difamující.“¹⁰ Dalšími navazujícími sankčními konsekvencemi je pak také to, že *nespolehlivý plátce* pozbývá možnost vlastní volbou změnit zdaňovací období na kalendářní čtvrtletí¹¹ a konečně rovněž „[...] skutečnost, že ten, kdo přijímá *zdanitelná plnění od nespolehlivého plátce*, ex lege ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění [...]“,¹² což je konec konců ústředním tématem tohoto textu.

Status *nespolehlivého plátce* je subjektu udělen na základě rozhodnutí správce daně vydaném v řízení podle DŘ.¹³ Správce daně má v tomto řízení značnou diskreci, neboť zákon přesněji nevymezuje, co oním závažným porušením povinností vztahujících se ke správě daní je. Z důvodové zprávy přitom vyplývá, že se „[n]ejedná [...] pouze o povinnosti vyplývající ze zákona o dani z přidané hodnoty, ale rovněž o povinnosti vyplývající z daňového řádu [přičemž za] typické povinnosti

⁶ § 106 odst. 7 písm. b) ZDPH ve znění do 1. 1. 2013.

⁷ Důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012 Sb., s. 79.

⁸ *Ibid.*, s. 121.

⁹ § 106 odst. 2 ZDPH.

¹⁰ Důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012 Sb., s. 121.

¹¹ § 99a odst. 4 ZDPH.

¹² Důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012 Sb., 121.

¹³ § 101 a násl. DŘ.

vznikající při správě daně z přidané hodnoty lze považovat například povinnost podat daňové tvrzení, povinnost uhradit daň, povinnost součinnosti se správcem daně při daňové kontrole nebo při ověřování skutečností uvedených v daňovém tvrzení či registračních údajích.¹⁴

Sjednávání rozhodovací praxe pak zákonodárce předpokládal na úrovni Generálního finančního ředitelství, které má abstraktní zákonné pojmy pomocí *soft law* v podobě svých stanovisek blíže vykládat. V současné době tak jsou dle stanoviska Generálního finančního ředitelství¹⁵ závažným porušením povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátcovství situace *i*) kdy byla plátcovi vyměřena nebo doměřena daň z přidané hodnoty v minimální výši pět set tisíc korun českých, *ii*) kdy existuje odůvodněná obava, že z obchodů, do nichž se plátce zapojil, nebude uhrazena daň z přidané hodnoty, a proto správce daně vydal u tohoto plátce zajišťovací příkaz, nebo *iii*) kdy je u plátce po dobu nejméně tří kalendářních měsíců po sobě následujících evidován kumulativní nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši minimálně deset milionů korun českých bez příslušenství daně.

Proti rozhodnutí, na jehož základě je plátce označen za nespolehlivého jsou stejně jako i proti jiným rozhodnutím správce daně přípustné opravné prostředky. Odvolací lhůta je však v tomto případě zkrácena z obecných třiceti¹⁶ na patnáct dnů. Odvolání pak opět rozdílně od obecné úpravy¹⁷ zásadně má *suspensivní* účinek.¹⁸

Je-li plátcovi status *nespolehlivého* i přes využití všech opravných prostředků pravomocným rozhodnutím udělen, může plátce požádat správce daně o vydání rozhodnutí, na jehož základě bude plátcovi navrácen status plátce *spolehlivého*. *Status quo* však lze plátcovi přiznat toliko tehdy, „[...] pokud plátce po dobu 1 roku závažným způsobem neporušuje své povinnosti vztahující se ke správě daně.“¹⁹ Žádost

¹⁴ Důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012 Sb., s. 121

¹⁵ *Informace GFŘ k aplikaci §106a zákona č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení.* [online] [cit. 2013-04-13]. Dostupné z: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/2013_Nespolehlivy-platec.pdf>.

¹⁶ § 109 odst. 4 DŘ.

¹⁷ § 109 odst. 5 DŘ.

¹⁸ § 106a odst. 2 ZDPH.

¹⁹ § 106a odst. 5 ZDPH. Blíže viz *Informace GFŘ k aplikaci §106a zákona č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení.* [online] [cit. 2013-04-13]. Dostupné z: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/2013_Nespolehlivy-platec.pdf>.

o navrácení původního statusu přitom lze podat nejdříve po jednom roce od právní moci rozhodnutí, na jehož základě byl plátcem za nespolehlivého označen, resp. po uplynutí jednoho roku od právní moci rozhodnutí, na jehož základě byla plátceva dřívější žádost o změně statusu na spolehlivého zamítnuta.

Z ryze praktického pohledu je pak nezbytné dodat, že informace o tom, zda je plátcem spolehlivým, či nespolehlivým správce daně zveřejňuje způsobem umožňujícím dálkový přístup.²⁰

Jako dílčí závěr tedy lze shrnout, že základním motivem pro zavedení *nespolehlivého plátcovství* je změna v koncepčním pojetí plátcovství. Toto nové pojetí u „*nedobrovolných*“ plátců vylučuje užít zrušení jejich registrace coby sankčního prvku, protože je zrušení registrace „*nedobrovolných*“ plátců nově nahrazeno sankcí spočívající v označení za plátce nespolehlivé, resp. v konsekvencích, které označení za nespolehlivého plátce přináší. Z praktického úhlu pohledu je pak na místě uvést, že status nespolehlivého je plátcem udělován na základě rozhodnutí správce daně, na něž se subsidiárně užije obecných ustanovení DŘ, a konečně pak také to, že příslušný status plátce správce daně zveřejňuje způsobem umožňujícím dálkový přístup.

2. DAŇOVÉ RUČENÍ

Poté, co byl v základní rovině objasněn význam a fungování institutu nespolehlivého plátce, se jeví být vhodné upřít svoji pozornost rovněž směrem k prvku právního řádu, který s nespolehlivým plátcovstvím úzce souvisí. Aby tedy bylo možné naplno obnažit soukromoprávní implikace nespolehlivého plátcovství, je nezbytné uvést několik slov také k daňovému ručení.

Podobně jako institut nespolehlivého plátce, je i *daňové ručení* prvkem v české právní úpravě relativně mladým. Ust. § 109 ZDPH, které hmotněprávní podstatu *daňového ručení* ve vztahu k dani z přidané hodnoty zachycuje, bylo do tuzemského právního řádu včleněno zákonem č. 47/2011 Sb. s účinností k 1. 4. 2011 „*[...] jako další z nástrojů v boji proti daňovým únikům na základě článku 205 směrnice 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty.*“²¹

Ve svém původním znění toto ustanovení vymezovalo čtyři případy, kdy příjemce zdanitelného plnění ručil za nezaplacenou daň z přijatého plnění, a to při-

²⁰ V současné době je tato informace dostupná z portálu: *Údaje o registraci - DPH*. [online] [cit. 2013-04-14]. Dostupné z: <adisreg.mfcr.cz/>.

²¹ Důvodová zpráva k zákonu č. 47/2011 Sb., s. 91.

pady, kdy plátce, který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, (*daňové ručení* tedy dopadá toliko na plátce ve smyslu ust. § 6 a násl. ZDPH) věděl nebo vědět mohl a měl, že „[...] a) daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená, b) plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění [...], se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, [...] c) dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody [...]“²² a konečně d) „[...] je úplata za přijaté zdanitelné plnění bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchýlná od obvyklé ceny [...]“²³

Od 1. 1. 2012²⁴ příjemce zdanitelného plnění ručí e) “[...] také za nezaplacenou daň z [...] plnění, pokud je úplata za toto plnění poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko [...]“²⁵ (toto ust. se tedy dotýká pouze bezhotovostního platebního styku). A od 1. 1. 2013, tj. následkem přijetí Novely, ručí příjemce zdanitelného plnění i za nezaplacenou daň z plnění, f) pokud je úplata za toto plnění „[...] poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet než účet poskytovatele [...], který je správcem daně zveřejněn [...]“²⁶ (rovněž toto ust. se tedy dotýká pouze bezhotovostních plateb, přičemž účty poskytovatele jsou zveřejněny na totožném portálu jako informace o tom, zda je poskytovatel spolehlivým, či nespolehlivým plátcem),²⁷ g) „[...] spočívá-li zdanitelné plnění v dodání pohonných hmot [...] pokud [...] není o poskytovateli [...] zveřejněna [...] skutečnost, že je registrován jako distributor pohonných hmot [...]“²⁸ a konečně h) „[...] pokud je [...] o poskytovateli [...] zveřejněna [...] skutečnost, že je nespolehlivým plátcem.“²⁹

Ke vzniku ručitelského závazku dochází *ex lege* v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění. Zachován je přitom princip *subsidiarity* a *akcesority*.³⁰ Výzvu k úhradě nedoplatku daně smí správce daně vydat pouze tehdy, „[...] pokud nebyl

²² § 109 odst. 1 ZDPH.

²³ § 109 odst. 2 písm. a) ZDPH.

²⁴ Novelizace zákonem č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

²⁵ § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH.

²⁶ § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH.

²⁷ Údaje o registraci - DPH. [online] [cit. 2013-04-14]. Dostupné z: <adisreg.mfcr.cz/>.

²⁸ § 109 odst. 4 ZDPH.

²⁹ § 109 odst. 3 ZDPH.

³⁰ Srov. např. 1) Baxa, J. § 171. In Baxa, J., Dráb, O., Kaniiová, L. a kol. *Daňový řád: komentář. II. díl, (§ 125 až 266)*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. s. 1045. 2) Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kol. *Daňový řád: komentář. 2. vyd.* Praha: C. H. Beck, 2011. s. 372–373.

*nedoplatek uhrazen [poskytovatelem zdanitelného plnění], ačkoliv byl [poskytovatel zdanitelného plnění] o jeho úhradu bezvýsledně upomenut, a nedoplatek nebyl [poskytovatelem zdanitelného plnění] uhrazen ani při vymáhání na něm.]“³¹ resp. pokud bylo zahájeno insolvenční řízení proti poskytovateli zdanitelného plnění (*subsidiarita*). Obdobně pak, zanikne-li závazek poskytovatele zdanitelného plnění k úhradě daně, zanikne rovněž závazek „*daňového ručitele*“ (*akcesorita*). Výjimkou je v tomto směru zánik zajištěného závazku zánikem poskytovatele zdanitelného plnění bez právního nástupce, kdy závazek ručitele nezaniká společně se zánikem poskytovatele specifického plnění.³² Rovněž v tomto případě však lze spatřovat značnou paralelu se soukromoprávními předpisy, neboť obdobnou konstrukci zákonodárce vytváří v ust. § 311 odst. 2 ObchZ.³³*

Přiměřeně použitelná je však celá paleta dalších soukromoprávních pravidel dotýkajících se ručení. Tak například axiom, na jehož základě smí „*[r]učitel [...] proti věřiteli uplatnit všechny námitky, které by měl proti věřiteli dlužník [...]*“³⁴ [přiměřeně viz ust. § 548 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „*ObčZ*“), § 306 ObchZ, resp. § 2023 NOZ] se odráží v tom, že „*daňový ručitel*“ doručením výzvy k úhradě daně za poskytovatele zdanitelného plnění získává procesní postavení jako poskytovatel zdanitelného plnění, resp. se proti výzvě k úhradě nedoplatku daně za poskytovatele zdanitelného plnění smí odvolat a v řízení uplatnit veškeré důvody a námitky, které v řízení mohl použít poskytovatel zdanitelného plnění³⁵ (odvolání má rovněž zde *suspensivní* účinek). Obdobně se pak do daňového ručení přenáší, *notifikační povinnost věřitele*, když daňový ručitel má „*[...] právo na informaci od správce daně o výši nedoplatku, za který ručí [...]*“³⁶ (přiměřeně viz ust. § 547 ObčZ, resp. § 305 ObchZ, které v NOZ nemají relevantní ekvivalent). Implicitně se připouští též užití *subrogačního regresu* (§ 550 ObčZ), když usnadnění důkazní pozice v nalézacím řízení z žalob na plnění regresu napomáhá povinnost správce daně vydat ručiteli, který uhradil za poskytovatele zdanitelného plnění jeho nedoplatek, potvrzení

³¹ § 171 odst. 3 DŘ.

³² § 171 odst. 2 DŘ.

³³ K problematice daňového ručení ve vazbě na zánik poskytovatele daňového plnění bez právního nástupce blíže viz: 1) Kobík, J., Kohoutková, A. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013. s. 855–857. 2) Radkova, M. Daňový ručitel pro zániku dlužníka. *Daňový expert*. 2008, č. 1, s. 15–20.

³⁴ § 548 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

³⁵ Srov. Baxa, J. § 171. In Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L. a kol. *Daňový řád: komentář. II. díl, (§ 125 až 266)*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. s. 1047.

³⁶ § 172 odst. 2 DŘ.

o úhradě tohoto nedoplatku. A ve výčtu soukromoprávních prvků, jež se do problematiky daňového ručení promítají, by bylo možné pokračovat, což samo o sobě není ničím překvapivým, neboť v otázkách přímo neupravených předpisy práva veřejného fakticky nezbyvá nic jiného, než předpisů práva soukromého na parciální otázky daňového ručení subsidiárně použít.

Lze přitom mít za to, že vzhledem k faktu, že zajišťován je závazek poskytovatele zdanitelného plnění ve prospěch správce daně, tj. závazek, který bezporu není závazkem mezi podnikateli, resp. mezi státem nebo samosprávnou územní jednotkou a podnikatelem směřující k zabezpečování veřejných potřeb, je na místě subsidiárně použít úpravy obsažené v ObčZ (v NOZ pak po odstranění duplicity úpravy soukromoprávních závazků přichází v úvahu bez jakýchkoli pochybností pouze ust. §§ 2018–2028 NOZ).

Závěrem tohoto stručného vstupu do problematiky daňového ručení se pak sluší podotknout rovněž to, že ve vazbě na daň z přidané hodnoty budí v odborných kruzích institut *daňového ručení* nemalé vášně. Za všechny lze zmínit nedávnou zprávu z denního tisku, podle níž jsou prvky daňového ručení (včetně vazby na institut nespolehlivého plátce) předmětem stížnosti podané O. Lichnovským k Evropské komisi³⁷ (součástí tiskové zprávy je i text stížnosti).³⁸

Jako dílčí závěr této kapitoly tedy lze shrnout, že daňové ručení bylo do tuzemského právního řádu včleněno jako další z opatření mající za cíl zamezit daňovým únikům. Rozšiřováním situací, na něž daňové ručení dopadá, došlo od 1. 1. 2013 ke značnému propojení institutu nespolehlivého plátce, když příjemce zdanitelného „[...] ručí za nezaplacenou daň z [přijatého zdanitelného] plnění, pokud je [...] o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna [...] skutečnost, že je nespolehlivým plátcem.“³⁹ Tím dochází ke značnému překryvu práva soukromého s právem veřejným, neboť daňové ručení vykazuje s drobnými odchylkami všechny podstatné znaky ručení soukromoprávního. Otázky daňovými (veřejnoprávními) předpisy neupravené je nad to z logiky věci nezbytné řešit subsidiárně dle ObčZ.

³⁷ V Bruselu přistála stížnost na Českou republiku. Kvůli novým opatřením u DPH. [online] [cit. 2013-04-29]. Dostupné z: <<http://byznys.ihned.cz/c1-59532630-eu-zrusila-prisnejsi-danova-pravidla-britum-ted-se-podiva-na-cesko>>.

³⁸ Ke komunitárnímu rámci daňového ručení v literatuře blíže viz např. Berger, W., Kindl, C., Wakounig, M. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*. Praha: 1. Vox, 2010. s. 549–552.

³⁹ § 109 odst. 3 ZDPH.

3. *SOUKROMOPRÁVNÍ OBTÍŽE NÁSLEDKŮ NESPOLEHLIVÉHO PLÁTCOVSTVÍ*

Jak již bylo výše uvedeno, je institut nespolehlivého plátcovství prvkem sankčním, resp. preventivním, tj. má plátce daně z přidané hodnoty stimulovat k tomu, aby své povinnosti spojené s platbou daně z přidané hodnoty plnil řádně a včas.

Kromě toho, že status nespolehlivého plátce je do značné míry difamující a že nespolehlivý plátce pozbývá možnost vlastní volbou změnit zdaňovací období na kalendářní čtvrtletí (viz výše), má působit preventivně rovněž již mnohokrát zmíněná vazba nespolehlivého plátcovství na daňové ručení. Celý myšlenkový koncept je pak založen na racionalitě příjemce zdanitelného plnění a jeho averzi k riziku.

Modelovou situaci si lze představit tak, že příjemce zdanitelného plnění zná zákon, a tak ví, že za zaplacení daně nespolehlivým plátcem ručí. Aby se však ručení vyhnul, bude mít příjemce zdanitelného plnění tendenci nevystavovat se riziku a s nespolehlivými plátcí tak raději neobchodovat. To pak zapůsobí na samotné poskytovatele zdanitelných plnění, neboť ti z obavy oceňování za nespolehlivé plátce, tedy z obavy, že status nespolehlivého plátce zapříčiní odliv obchodních partnerů, kteří se ručení budou obávat, své daňové povinnosti vyplývající ze správy daně z přidané hodnoty splní raději řádně a včas.

Kromě varianty s nespolehlivým plátcem vůbec neobchodovat však zákonodárce přiznává poněkud překvapivě ještě další postup, jehož aplikací se příjemce zdanitelného plnění vzniku zákonného ručitélského závazku může – byť plněním závazků z právních vztahů s nespolehlivým plátcem – vyhnout. „*Pokud [totiž] příjemce zdanitelného plnění uhradí za poskytovatele zdanitelného plnění daň z takového zdanitelného plnění, aniž by byl vyzván jako ručitel, použije se tato úhrada [...] na úhradu daně poskytovatele zdanitelného plnění z tohoto zdanitelného plnění [...]*“⁴⁰ a ručitélský závazek dle ust. § 109 ZDPH tak zanikne, resp. ani nevznikne.

Celou situaci si lze představit například tak, že kupující – jsa si dobře vědom úskalí nespolehlivého plátcovství – před příkázáním kupní ceny při pohledu do online databáze správce daně (viz výše) zjistí, že prodávající je nespolehlivým plátcem. To je bez dalšího velmi nepříjemná situace, neboť kupující se ke koupí, resp. zaplacení kupní ceny již dříve zavázal, dost možná již předmět koupě převzal, a je tak povinen uhradit kupní cenu. Nápomocná pak v tomto směru není ani „*ex ante*

⁴⁰ § 109a ZDPH.

obezřetnost“ kupujícího, neboť to, že prodávající status nespolehlivého plátce před uzavřením příslušné smlouvy neměl, nutně neznamená, že jej v průběhu realizace obchodu, tj. před okamžikem, v němž má být hrazena kupní cena, nezíská. Přes značné odhodlání kupujícího s nespolehlivými plátcí neobchodovat se tak kupující může do problematického závazkového vztahu dostat a zaplacením kupní ceny v plné výši se tak může stát daňovým ručitelem. Řešení nepříjemné situace prostřednictvím aplikace ust. § 109a ZDPH, spočívá v tom, že kupující prodávajícímu uhradí pouze základ daně a daň samotnou zaplatí za prodávajícího ihned přímo správci daně. Tím ručitelský závazek vůbec nevznikne a rizika z toho plynoucí jsou zažehnána.

Zjevná motivace zákonodárce „*vybrat daň za každou cenu*“, která v podobě ust. § 109a ZDPH hraje na jednu z nejcitlivějších strun, tj. strunu racionality příjemců zdanitelného plnění, však přináší pro příjemce zdanitelného plnění, který se chce závazků z daňového ručení tolik vyhnout, značné soukromoprávní obtíže.

Vrátíme-li se totiž k příkladu kupní smlouvy, pokud cena za předmět koupě byla dohodnuta jako jeden milion korun českých a daň z přidané hodnoty, je při sazbě dvacet jedna procent závazkem kupujícího uhradit prodávajícímu včasné kupní cenu, která se rovná částce právě jeden milion dvě stě deset tisíc korun českých. Tím, že kupující uhradí za prodávajícího daň (tj. dvě stě deset tisíc korun českých) přímo správci daně, se kupující sice zproští veřejnoprávních závazků z daňového ručení, resp. vzniku těchto závazků zabrání, nesplní však své soukromoprávní závazky vůči prodávajícímu. Zaplacením pouhého základu daně (tj. jednoho milionu korun českých) kupující neplní řádně svůj smluvní závazek zaplatit smlouvenou kupní cenu a dostává se tak do prodlení se všemi soukromoprávními implikacemi, které prodlení přináší.⁴¹

Obstát pak nutně nemůže ani argument, že k „*potížím*“ nedochází, neboť poskytovatel zdanitelného plnění by daň musel tak jako tak dříve, či později odvést. Pro kupujícího (nespolehlivého plátce) totiž může být navýšení *cash flow* v daný okamžik zcela klíčové, ba dokonce existenční a nezaplacení části dohodnuté úplaty tak může poskytovateli zdanitelného plnění způsobit značnou škodu.

Neúčinná se pak z mého pohledu jeví být rovněž případná (byť legálně poněkud sofistikovanější) obrana příjemce zdanitelného plnění, v jejímž smyslu by úhrada daně přímo správci daně byla vnímána jako aplikace „*imperativní normy*“ veřejného práva. Užití ust. § 109a ZDPH je totiž pro příjemce zdanitelného plnění ryze fakultativní a o povinnosti aplikovat tuto právní normu tak v žádném případě nemůže být řeč.

⁴¹ § 517 a násl. ObčZ, § 365 a násl. ObchZ, resp. § 1968 a násl. NOZ.

Z nastíněných úvah je patrné, že prostá aplikace ust. § 109a ZDPH je sama o sobě velmi riziková a v mnoha případech pro příjemce zdanitelného plnění v konečném výsledku dokonce nevýhodná (tam, kde náklady z prodlení převyšují případné náklady spojené s daňovým ručitelstvím – včetně nákladů na vymáhání *subrogačního regresu*).

Jediným možným řešením soukromoprávních obtíží, resp. řešením vedoucím k plnému využití možností, které ust. § 109a ZDPH skýtá, aniž by se příjemce zdanitelného plnění vystavoval potenciálním následkům vyplývajícím z prodlení s plněním dluhu, je užití nástrojů práva obligačního. Pokud je totiž příjemce zdanitelného plnění dostatečně prozíravý a pokud do kontraktu vtělí při jeho uzavírání klauzuli, na jejímž základě si pro potenciální případ vzniku ručení za nezaplacenou daň z přidané hodnoty poskytovatele vymíni možnost uhradit poskytovateli pouze základ daně a daň samotnou přikázat přímo správci daně, o prodlení příjemce již řeč být nemůže. Je pak již jen otázkou umu tvůrce smluvního textu, podobnou smluvní klauzuli co nejpřehledněji vyjádřit, resp. tento myšlenkový kontrakt ve smluvním textu co nejlépe zachytit.

Doporučit lze s odkazem na výše zmíněnou kupní smlouvu příkladmo následující vzorovou textaci: „*Pro případ, kdy by z plnění prodávajícího kupujícímu měly vzniknout závazky z ručení za nezaplacenou daň z přidané hodnoty prodávajícího, je kupující oprávněn uhradit prodávajícímu pouze část kupní ceny, resp. kupní cenu sníženou o daň z přidané hodnoty, kterou by prodávající byl povinen zaplatit. Tuto daň je kupující povinen uhradit správci daně namísto prodávajícího, a to současně s úhradou ceny snížené o daň z přidané hodnoty, kterou by prodávající byl povinen zaplatit.*“

Za vhodné pak považuji vyjádřit se rovněž ke dvěma případným soukromoprávním námitkám vůči mnou navrženému řešení, a to zejména *i*) námitce neurčitosti smluvené úplaty a *ii*) námitce, že úplata je měněna projevem vůle jedné ze smluvních stran (jednostranná změna smlouvy).

(*Ad i*) Vrátime-li se pro ilustraci k výše užívanému příkladu kupní smlouvy, je neoddiskutovatelné, že kupní cena dostatečně určitá je (jeden milion korun českých a daň z přidané hodnoty, tj. jeden milion dvě stě deset tisíc korun českých). Ke změně dochází pouze v náležitostech platebních podmínek, když pro případ potenciálního vzniku daňového ručení za nezaplacenou daň z přidané hodnoty poskytovatele strany ujednávají, že část úplaty bude uhrazena třetímu subjektu. Ani toto ust. přitom nelze považovat za neurčité, neboť mám za to, že ona odkládací podmínka („*pro případ, kdy by z plnění prodávajícího kupujícímu měly vzniknout závazky z ručení za nezaplacenou daň z přidané hodnoty prodávajícího*“) zcela jasně vyjadřuje, za jakých okolností je příjemce zdanitelného plnění k odvodu daně za

poskytovatele oprávněn. Z hlediska soukromoprávního, resp. z hlediska práva obligačního pak tato konstrukce nečiní nejmenších obtíží, neboť není jediného důvodu, pro nějž by se smluvní strany nemohly dohodnout, že při naplnění jistých okolností, bude část peněžitého plnění odvedena třetímu subjektu (snadno představitelný je například model, kdy je částí plnění ze smlouvy poskytované dlužníkem využito k započtení ve vztahu mezi věřitelem a třetí osobou).

(*Ad ii*) Nedůvodná se pak z mého pohledu jeví být rovněž námitka jednostranné změny smluvních podmínek. Odkládací podmínka je v mnou navržené klauzuli uvázána na naplnění skutečností, které jsou zcela mimo sféru kontroly dlužníka (příjemce zdanitelného plnění). Ba naopak se nabízí spíše úvaha jednostranné změny smluvních podmínek ze strany věřitele (poskytovatele zdanitelného plnění), neboť zejména věřitel svým jednáním (a to i v *omisivním* slova smyslu) může zapříčinit, že mu bude udělen status nespolehlivého plátce, že by tak z plnění dlužníka (příjemce zdanitelného plnění) měly vzniknout závazky z ručení za nezaplacenou daň z přidané hodnoty prodávajícího, a konečně tedy, že dojde k naplnění hypotézy smluvního ujednání, tedy k tomu, že věřitel dlužníkovi uhradí pouhý daňový základ a daň odvede přímo správci daně. Rovněž v této rovině jsou však po mém soudu úvahy o jednostranné změně smluvních podmínek nadnesené, neboť mi není známa situace, v níž by pro sebe věřitel tímto postupem získal výhodu, resp. situace, v níž by tímto postupem věřitel poškodil dlužníka. Obě nastíněné připomínky lze tedy podle mého názoru označit za logicky nesprávné.

Shrnutím dílčích závěrů této kapitoly je tedy to, že kromě prevenčního kroku s nespolehlivými plátcí neobchodovat nabízí ZDPH další možnost, jak vzniku daňového ručení za nespolehlivého plátce efektivně zamezit. Touto možností je uhradit daň z přijatého plnění přímo správci daně. Je-li však o daň ponížena úplata smluvená mezi stranami, zabraňuje tímto krokem sice příjemce zdanitelného plnění vzniku daňového ručení, avšak dostává se do prodlení z hlediska plnění svých smluvních závazků. Jedinou možností, jak těmto pravděpodobně nežádoucím soukromoprávním konsekvencím zamezit, je do smluvního textu včlenit ustanovení, které pro případ potenciálního vzniku daňového ručení (odkládací podmínka) umožní úhradu pouhého základu daně.

ZÁVĚREM

Institut *nespolehlivého plátce* ve vazbě na daňové ručení využívá soukromoprávních prvků k dosažení ryze veřejnoprávních účelů. Již v této obecné rovině dochází ke značnému prolnutí obou právních subsystémů, když na četné otázky spo-

jené s daňovým ručitelstvím je nezbytné užít předpisů práva soukromého. Prolinání soukromého a veřejného práva je však v tomto případě výrazně užší, neboť využití postupu, který zákon příjemci zdanitelného plnění coby obranu proti vzniku daňového ručení podsouvá, má pro příjemce zdanitelného plnění v rovině soukromoprávní značně negativní následky.

Vstupní hypotéza tohoto textu, založená na tom, že ust. § 1 odst. 1 věta druhá zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále jen „NOZ“), stanovující, že „[u]platňování soukromého práva je nezávislé na uplatňování práva veřejného [...]“⁴² je pouhou dekorací zákonodárce, která nemá žádný normativní význam, je tak ve světle předešlých závěrů zcela naplněna. Pokud by totiž citovanému ustanovení normativní váha přiznána byla, institut *nespolehlivého plátcovství* by ve vztahu k daňovému ručení fakticky přestal být aplikovatelný.

Literatura:

- BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L. a kol. *Daňový řád: komentář. II. díl, (§ 125 až 266)*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. s. 765–1537. ISBN 978-90-7357-564-9.
- BERGER, W., KINDL, C., WAKOUNIG, M. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*. Praha: 1. Vox, 2010. 736 s. ISBN 978-80-86324-83-8.
- KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem. 2. aktualiz. vyd.* Olomouc: Anag, 2013. 1191 s. ISBN 978-80-7263-769-0.
- LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový řád: komentář. 2. vyd.* Praha: C. H. Beck, 2011. s. 372–373. 602 s. ISBN 978-80-7400-390-5.
- RADKOVA, M. Daňový ručitel pro zániku dlužníka. *Daňový expert*. 2008, roč. 13., č. 1, s. 15-20. ISSN 1211-7293.

Kontakt – email

251464@mail.muni.cz

⁴² § 1 odst. 1 NOZ.