



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila v právní věci

žalobkyně: **OLEO CHEMICAL, a.s.**
sídlem Holušická 2221/3, Praha 4
zastoupena Mgr. Jaroslavou Siebeneicherovou, LL.M., daňovou poradkyní
sídlem Na Rybníčku 387/6, Liberec

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 10. 2016, č. j. 45157/16/5300-22443-711513,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 10. 2016, č. j. 45157/16/5300-22443-711513, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení ve výši 9 800 Kč k rukám Mgr. Jaroslavy Siebeneicherové, LL.M., daňové poradkyně.

Odůvodnění:

I. Předmět sporu

1. Žalobkyně se domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně I. stupně“) ze dne 25. 11. 2015, č. j. 244003/15/4200-11771-711068, kterým bylo podle § 106a odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění do 30. 6. 2017 (dále jen „zákon o DPH“) rozhodnuto, že je žalobkyně nespolehlivým plátcem. Za nespolehlivého plátce byla žalobkyně označena proto, že v roce 2014 včas neuhradila zajišťovací příkazy, které jí byly vydány k zajištění daně za devět zdaňovacích období roku 2011, přičemž se předtím zapojila do obchodů, u kterých existovala důvodná obava, že z nich nebude odvedena daň. Dle žalobkyně je rozhodnutí o nespolehlivém plátcí sankcí trestního charakteru, a tedy byla po vyměření penále podruhé potrestána za téže jednání, a to navíc na základě neurčitěho ustanovení zákona přijatého až po jednání, za něž byla sankcionována.

II. Napadené rozhodnutí

2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zrekapituloval právní úpravu týkající se institutu nespolehlivého plátce. Při výkladu pojmu *porušení povinností vztahující se ke správě daní závažným způsobem* dle § 106a odst. 1 zákon o DPH žalovaný vycházel z informace Generálního finančního ředitelství ze dne 21. 8. 2014, č. j. 101/13-121002-506729, ve znění dodatků 1 a 2 (dále jen „informace GFŘ“). Žalobkyně se dopustila jednání podle čl. 1 písm. b) informace GFŘ, neboť se zapojila do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena daň z přidané hodnoty, a následně ve lhůtě neuhradila zajišťovací příkazy, které byly v této souvislosti vydány pro zdaňovací období leden až červenec, září a listopad 2011.

3. Konkrétně se žalobkyně v roce 2011 zapojila do řetězových obchodů s metylesterem řepkového oleje, jehož se účastnila řada společností sídlících v členských státech Evropské unie, jež vykazovaly řadu podezřelých znaků, například neměly žádné provozovny ani sklady, často měnily své majitele a statutární orgány a neplnily povinnosti vůči daňové správě. Tato zjištění byla učiněna správcem daně I. stupně v rámci daňové kontroly vztahující se k uvedeným zdaňovacím obdobím. V návaznosti na tato zjištění byly dne 6. 3. 2014 správcem daně I. stupně vydány zajišťovací příkazy, které žalobkyně ve lhůtě neuhradila. Odvolání proti zajišťovacím příkazům žalovaný zamítl svým rozhodnutím ze dne 29. 4. 2014.

4. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že samotné zapojení žalobkyně do řetězce podvodných transakcí není předmětem jeho posouzení při přezkumu rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. I přesto však odkázal na své zamítavé rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům na některá zdaňovací období roku 2011 ze dne 6. 10. 2016 a stručně shrnul důvody, pro které měl za prokázané, že se žalobkyně účastnila

podvodného řetězce transakcí, ačkoliv o tomto zapojení při nejmenším mohla a měla vědět.

III. Žaloba

5. Žalobkyně svou argumentaci založila především na východisku, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcí podle § 106a zákona o DPH představuje trestní sankci v materiálním smyslu, k čemuž odkázala na příslušnou judikaturu Evropského soudu pro lidská práva a českých vrcholných soudů. Z toho dle žalobkyně vyplývá několik závěrů svědčících o nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Zaprvé, ustanovení § 106a odst. 1 definuje skutkovou podstatu sankcionovaného jednání příliš vágně a jeho obsah je nepřipustně upřesňován informací GFŘ, což je v rozporu se zásadou, že trestný čin stanoví pouze zákon. Dále měla žalobkyně za to, že je činěna odpovědnou za protiprávní jednání třetích osob v roce 2011, o němž tehdy nevěděla ona, ani daňová správa, která proti těmto osobám nezasáhla. Žalobkyně také tvrdila, že v jejím případě došlo k porušení principu *ne bis in idem*, neboť jí za téže jednání byla uložena sankce v podobě penále a zároveň byla potrestána označením za nespolehlivého plátce. Navíc bylo ustanovení § 106a odst. 1 zákona o DPH na žalobkyni aplikováno s nepřipustnými účinky pravé retroaktivity, jelikož byla sankcionována za jednání, které se odehrálo v roce 2011, tedy před účinností uvedeného ustanovení. Závěrem žalobkyně namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí vzhledem k odvolacím námitkám, v nichž tvrdila, že skutkovou podstatu závažného porušení povinnosti související se správou daní nenaplnila.

IV. Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Nečinil výslovně sporným, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcí představuje trestní sankci, avšak jednotlivé žalobní body označil za nedůvodné. Informace GFŘ k výkladu § 106a odst. 1 zákona o DPH je dle žalovaného výkladovým stanoviskem, jehož vydání předpokládala důvodová zpráva k příslušné novele zákona, aby bylo možné flexibilně reagovat na poznatky praxe. Zákon nebyl na žalobkyni aplikován s účinky pravé retroaktivity, neboť byla sankcionována za včasné neuhrazení jistoty stanovené zajišťovacími příkazy po účinnosti novely. Z tohoto důvodu není namístě ani tvrzení žalobkyně, že je sankcionována za protiprávní jednání třetích osob. Nedošlo ani k porušení zásady *ne bis in idem*, neboť rozhodnutí o nespolehlivém plátcí představuje sankci za jiné jednání než vyměřené penále. Závěrem žalovaný uvedl, že považuje napadené rozhodnutí za dostatečně odůvodněné a přezkoumatelné.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

7. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s.), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí městský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. § 75 odst. 1 s. ř. s.).

8. Soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl bez nařízení ústního jednání, neboť žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil v podání ze dne 20. 1. 2017 a žalobkyně, ač

původně na nařízení jednání trvala, také souhlasila s rozhodnutím bez jednání v podání ze dne 24. 4. 2020.

9. Žaloba je důvodná.

V. a. Rozhodnutí o nespolehlivém plátcí je trestní sankcí v materiálním smyslu

10. Podle § 106a odst. 1 zákona o DPH „[p]oruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem“. Otázkou, zda rozhodnutí o nespolehlivém plátcí představuje trestní sankci v materiálním smyslu, se vrcholné soudy dosud nezabývaly. Nejvyšší správní soud na tuto otázku narazil jen v rozsudku ze dne 3. 10. 2019, č. j. 8 Afs 71/2018 - 38, avšak ponechal ji nezodpovězenou, neboť se omezil na pouhé konstatování, že „je sporné, zda rozhodnutí o tom, že je určitá osoba nespolehlivým plátcem, představuje trest ve smyslu Listiny základních práv a svobod a Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod“ (bod 25 citovaného rozsudku). V nyní projednávané věci žalobkyně většinu své argumentace založila na tezi, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcí má trestní povahu, a tedy se městský soud touto otázkou musel zabývat. Dospěl přitom k závěru, že rozhodnutí podle § 106a odst. 1 zákona o DPH má povahu trestní sankce.

11. Městský soud posoudil, zda lze rozhodnutí o nespolehlivém plátcí považovat za sankci trestní povahy ve smyslu čl. 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“), který zakazuje retroaktivní uplatňování trestních sankcí, a čl. 4 odst. 1 protokolu č. 7 k Úmluvě, který garantuje právo nebýt potrestán dvakrát za stejný čin, tzv. zásadu *ne bis in idem*. Velký senát Evropského soudu pro lidská práva v rozsudku ze dne 15. 11. 2016, č. 24130/11, *A a B proti Norsku*, bodu 107, vyjasnil, že pro definici trestného činu ve smyslu čl. 4 odst. 1 protokolu č. 7 k Úmluvě se užijí tzv. *Engelova kritéria*, která se vztahují k čl. 6 Úmluvy. Totéž platí pro čl. 7 Úmluvy (rozsudek ESLP ze dne 3. 7. 2018, č. 32754/16, *Laporta proti Španělsku*, bod 17). V plenárním rozsudku ze dne 8. 6. 1976, č. 5100/71, *Engel a další proti Nizozemsku*, bodu 82, Evropský soud pro lidská práva uvedl, že definice trestného činu ve smyslu Úmluvy závisí na třech hlediscích. Prvním z nich, které však poskytuje pouze „počáteční bod“ daného posouzení, je označení sankce jako trestní ve vnitrostátním právním řádu. Podstatnější jsou však další dvě kritéria, a to jednak podstata sankcionovaného činu, jednak závažnost hrozící sankce. Pro závěr, že určitá sankce představuje trest ve smyslu Úmluvy, však postačí naplnění pouze jednoho z obou posledně uvedených kritérií (rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 10. 2. 2009, č. 14939/03, *Zolotukhin proti Rusku*, bod 53).

12. V nyní projednávané věci je zřejmé, že zákonodárce rozhodnutí o nespolehlivém plátcí výslovně neoznačil jako správně trestní sankci. Jak ovšem vyplývá z právě citované judikatury, formální označení sankce představuje jen výchozí bod úvahy, zda se jedná o trestní sankci ve smyslu Úmluvy, a není pro její závěr určující. Při posouzení obou dalších kritérií, tedy povahy sankcionovaného činu a závažnosti sankce, každého zvlášť i

v souhrnu, je třeba dospět k závěru, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcí představuje trest ve smyslu Úmluvy.

13. Sankcionovaný čin, *porušení povinnosti vztahující se ke správě daně závažným způsobem*, se týká všech plátců DPH, tedy širokého okruhu subjektů, a jeho objektem je zájem na řádné správě daně z přidané hodnoty. Nejedná se tedy o disciplinární provinění, jehož se může dopustit jen osoba určitého postavení, jako jsou například advokáti nebo soudci (srov. rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 6. 11. 2018, č. 55391/13, *Ramos Nunes de Carvalho e Sá proti Portugalsku*, bod 123, a judikaturu tam citovanou). Hlavním účelem rozhodnutí o nespolehlivém plátcí je plátce DPH potrestat za závažné porušení jeho povinnosti a zároveň jej i plátce daně obecně odradit od takového jednání, respektive mu zabránit. Potrestání protiprávního jednání a odrazení od něj jsou přitom hlavní znaky trestního postihu, jak jej vykládá Evropský soud pro lidská práva, a tyto dva znaky od sebe zpravidla nelze oddělit (rozsudky velkého senátu ESLP ve věci *Zolotukhin proti Rusku*, cit. výše, bod 55; a ze dne 9. 10. 2003, č. 39665/98, *Ezeh a Connors proti Spojenému království*, bod 105).

14. Též závažnost sankce podle § 106a odst. 1 zákona o DPH je vysoká a svědčí o závěru, že se jedná o trestní postih. Označení za nespolehlivého plátce pro postižený daňový subjekt znamená podstatné ztížení jeho podnikání, a to jednak kvůli zveřejnění tohoto jeho označení, které může od spolupráce s ním odradit jeho potenciální obchodní partnery, (§ 106a odst. 6 zákona o DPH ve znění do 30. 6. 2017; dnes § 106ab odst. 4 zákona o DPH) jednak kvůli ručitelství příjemce zdanitelného plnění od nespolehlivého plátce za daň, která jím má být odvedena (§ 109 odst. 3 zákona o DPH). Postižený subjekt též ztrácí možnost změny zdaňovacího období na kalendářní rok nebo kalendářní čtvrtletí [§ 99a odst. 1 písm. b) zákona o DPH]. Ustanovení § 106a odst. 5 zákon o DPH ve znění do 30. 6. 2017 (dnes § 106ab) dále stanoví, že pokud se postižený plátce napraví a po dobu jednoho roku závažně neporušuje povinnosti při správě daně, musí být jeho označení jako nespolehlivého plátce zrušeno. Rozhodnutí o nespolehlivém plátcí tedy vykazuje typické znaky trestní sankce, a to nejen závažností svých dopadů, ale též procesem následného sledování nápravy postiženého daňového subjektu, který může vyústit v ukončení sankčního opatření.

15. Podpůrně je také třeba přihlédnout ke skutečnosti, že prohlášení plátce DPH za nespolehlivého není automatickým zákonným důsledkem jiného sankčního rozhodnutí, například rozhodnutí o penále, a nejedná se tedy o automatické netrestní opatření, jehož jediným účelem je ochrana důvěry v systém DPH (srov. rozsudky ESLP ze dne 4. 6. 2019, č. 12096/14, *Rola proti Slovinsku*, body 64 a 65; a ze dne 13. 12. 2005, č. 73661/01, *Nilsson proti Švédsku*). Naopak, § 106a zákona o DPH obsahuje autonomní skutkovou podstatu, která vyžaduje určitou míru závažnosti postiženého jednání a jejíž naplnění se zkoumá v samostatném řízení. I tento procedurální aspekt tedy svědčí závěru, že se jedná o postih trestní povahy.

16. Lze připustit, že ustanovení § 106a odst. 1 zákona o DPH neposkytuje správci daně prostor pro správní uvážení, zda při naplnění skutkové podstaty závažného porušení povinností vztahujících se ke správě daní označí daňový subjekt za nespolehlivého plátce. Jak ovšem vyložil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, č. 3348/2016 Sb. NSS, bodech 63 a 66, taková povaha deliktu v oblasti správy daní nebrání jeho posouzení jako trestného ve smyslu judikatury Evropského soudu pro lidská práva. Ačkoliv na něj tedy nelze vztáhnout veškeré zásady týkající se přestupků, je nutné aplikovat zásady vyplývající z Úmluvy.

17. Výše uvedeným závěrům svědčí též úmysl historického zákonodárce vyjádřený v důvodové zprávě k návrhu novelizačního zákona č. 502/2012 Sb.: *„Tento institut má sloužit především jako efektivní nástroj při boji s daňovými úniky, který působí nejen represivně, ale i preventivně. ... Sankční povahu ... bude mít ‚nespolehlivý plátec‘, který by měl být dostatečně difamující. Dalšími sankčními důsledky toho, že plátec získá status nespolehlivého plátce, je nemožnost změnit zdaňovací období podle § 99a, a skutečnost, že ten, kdo přijímá zdanitelná plnění od nespolehlivého plátce, ex lege ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění (§ 109 odst. 3).“* (sněmovní tisk č. 733/0, VI. volební období Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR, s. 121)

18. Městský soud tedy uzavírá, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcovi podle § 106a odst. 1 zákona o DPH představuje trestní sankci ve smyslu Úmluvy, a vztahují se na něj proto z ní vyplývající garance, zejména zákaz retroaktivity a princip *ne bis in idem*.

V. b. Ustanovení § 106a odst. 1 zákona o DPH je dostatečně určité

19. Žalobkyně předně namítla, že skutková podstata deliktu podle § 106a odst. 1 zákona o DPH není dostatečně určitá. S tím však soud nesouhlasí. Pokud je skutková podstata deliktu definována tak, že se jej dopustí plátec, který závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se k dani z přidané hodnoty, jedná se o tzv. trestní normu s blanketní (či blanketovou) dispozicí. Taková norma odkazuje na okruh zvláštních právních předpisů, v nichž jsou stanoveny konkrétní povinnosti, jejichž porušení se trestá (srov. výklad v usnesení Nejvyššího soudu ze dne 8. 9. 2010, sp. zn. 5 Tdo 834/2010, č. 47/2011 Sb. NS tr.). Tento typ skutkových podstat je v trestním právu přijímán jako přípustný, typickým příkladem je třeba trestný čin porušení předpisů o oběhu zboží ve styku s cizinou podle § 261 odst. 1 trestního zákoníku (*„Kdo podstatně ohrozí obecný zájem tím, že poruší zákaz, omezení nebo jinou důležitou povinnost stanovenou pro dovoz, vývoz nebo průvoz zboží, bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta, zákazem činnosti nebo propadnutím věci.“*).

20. Ve správním trestání jsou blanketní dispozice norem také běžné. Jako příklad lze uvést přestupek provozovatele vozidla podle § 125f odst. 1 zákona č. 361/2000 Sb., o provozu na pozemních komunikacích (*„Provozovatel vozidla se dopustí přestupku tím, že v rozporu s § 10 nezajistí, aby při užití vozidla na pozemní komunikaci byly dodržovány povinnosti řidiče a pravidla provozu na pozemních komunikacích stanovená tímto zákonem.“*).

Jiným typickým a hojně užívaným příkladem je přestupek podle § 4 odst. 1 zákona č. 250/2016 Sb., o některých přestupcích, („*Fyzická, právnická nebo podnikající fyzická osoba se dopustí přestupku tím, že poruší povinnost stanovenou v obecně závazné vyhlášce obce nebo kraje.*“). Skutečnost, že ustanovení § 106a odst. 1 zákona o DPH má blanketní dispozici, jej tedy nečiní nijak výjimečným a ani protiústavním.

21. I při aplikaci trestních norem s blanketní dispozicí pochopitelně platí zásada *nullus crimen sine lege certa*, dle níž skutková podstata trestného činu musí ze zákona vyplývat dostatečně určitě. Tato zásada se však uplatní při aplikaci jednotlivých ustanovení zákona, na která blanketní norma odkazuje. Jak vyložil Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 10. 2006, sp. zn. I. ÚS 69/06, pokud má určité ustanovení zákona „*sloužit jako podklad pro apriorní trestněprávní postih a vyplnit dispozici blanketní normy ..., musí být natolik přesné a ve svých důsledcích předvídatelné, aby bylo dostatečným vodítkem pro chování svých adresátů.*“ V nyní projednávané věci byla žalobkyně rozhodnutím o nespolehlivém plátcí postižena za to, že ve lhůtě neuhradila prostředky, jejichž uhrazení jí bylo uloženo zajišťovacím příkazem. Povinnost daňového subjektu uhradit částku stanovenou v zajišťovacím příkazu jednoznačně vyplývá z § 167 odst. 2 daňového řádu, a žalobkyně tedy rozhodně nemůže tvrdit, že by byla sankcionovaná za porušení povinnosti, která nebyla v zákoně stanovena dostatečně konkrétně a jednoznačně.

22. Žalobkyně byla zároveň postižena za to, že se předtím, než opomněla uhradit zajišťovací příkazy, zapojila do obchodů, u kterých existovala důvodná obava, že z nich nebude uhrazena daň z přidané hodnoty. Též povinnost obezřetnosti při poskytování a přijímání zdanitelných plnění byla pro žalobkyni zcela předvídatelná, neboť povinnost plátců daně nezapojovat se do řetězců podvodných či zneužívajících transakcí již v roce 2011 vyplývala z ustálené judikatury vrcholných soudů (srov. např. rozsudky Soudního dvora Evropské unie 3. 3. 2005, C-32/03, *Fini H*, bod 32, ze dne 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax*, bod 68; a ze dne 6. 7. 2006, C-439/04 a C-440/04, *Kittel a Recolta Recycling*; a dále rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008 - 100, a ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS).

23. Žalobkyně také za nedostatečně konkrétní považuje tu část skutkové podstaty, která vyžaduje, aby povinnost plátce byla porušena „*závažným způsobem*“. Tento neurčitý právní pojem vyžadující kvalifikované porušení povinnosti plátce, je však také zcela standardním konstrukčním prvkem skutkových podstat trestných činů. Tak například podle § 201 odst. 1 písm. d) trestního zákoníku se trestného činu dopustí ten, kdo ohrozí vývoj dítěte „*tím, že závažným způsobem poruší svou povinnost o ně pečovat nebo jinou důležitou povinnost vyplývající z rodičovské zodpovědnosti*“; podle § 248 odst. 2 alinea druhá trestního zákoníku se zase trestného činu dopustí ten, kdo „*poruší závažným způsobem závazná pravidla zadávacího řízení*“. Využití takového neurčitého pojmu umožňuje sankcionovat jen takové porušení zákonem stanovených povinností, které svou povahou skutečně vyžaduje trestní postih. Právní jistota pachatele je však zachována, neboť právní povinnost, za jejíž porušení je sankcionován, musí být v zákoně stanovena zcela

jednoznačně a předvídatelně; zkoumání závažnosti tohoto porušení je již pouze sekundárním znakem skutkové podstaty deliktu.

24. V nyní projednávané věci byla navíc právní jistota žalobkyně posílena tím, že finanční správa typ jednání, za nějž byla žalobkyně postižena, výslovně označila za naplnění skutkové podstaty podle § 106a odst. 1 zákona o DPH v bodu 1 písm. b) informace GFŘ. Žalobkyně tedy nemůže tvrdit, že by pro ni byl výklad zákona finanční správou překvapivý nebo že by správci daně vybočili z ustálené správní praxe. Je však třeba zdůraznit, že uvedený pokyn GFŘ pouze seznamuje veřejnost s jednotnou interpretací pojmu *porušení povinností vztahujících se k dani závažným způsobem* zastávanou finanční správou. Existence tohoto jednotného výkladu je jistě vhodná, protože v daňových subjektech posiluje právní jistotu. Pokyn GFŘ ovšem není právním předpisem a v žádném ohledu skutkovou podstatu deliktu, která je dostatečně určitě vymezena v § 106a odst. 1 zákona o DPH, nemodifikuje ani nedoplňuje. Pokud by tedy rozhodnutí o nespolehlivém plátcí bylo vydáno na základě interpretace zákona uvedené v pokynu GFŘ, která by ale byla nesprávná, mohl by se daňový subjekt ve správním soudnictví úspěšně domáhat zrušení takového rozhodnutí pro nezákonnost. Žalobkyně se tedy mylila, když tvrdila, že pokyn GFŘ nepřipustně stanovuje povinnosti nad rámec zákona.

25. Lze uzavřít, že skutková podstata deliktu podle § 106a odst. 1 zákona o DPH je dostatečně určitá, a není tedy v rozporu s principem garantovaným v čl. 39 Listiny základních práv a svobod, že jen zákon stanoví, které jednání je trestným činem. V nyní projednávané věci byla žalobkyně sankcionována za porušení povinností, které dostatečně jednoznačně vyplývaly ze zákona, přičemž závažnost tohoto porušení byla správci daně hodnocena v souladu s předem známou praxí vyjádřenou v informaci Generálního finančního ředitelství. Žalobkyně tedy nebyla sankcionována na základě nedostatečně určitého právního předpisu.

V. c. Ustanovení § 106a odst. 1 zákona o DPH na žalobkyni bylo aplikováno retroaktivně

26. Žalobkyně dále tvrdila, že byla na základě § 106a odst. 1 zákona o DPH postižena retroaktivně za jednání, kterého se dopustila ještě před účinností uvedeného ustanovení. V obecné rovině platí, že pravá retroaktivita norem trestního charakteru je v právním státě v zásadě nepřipustná (nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 3. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 33/01, a ze dne 4. 2. 2020, sp. zn. Pl. ÚS 15/19, bod 37). Jelikož v případě žalobkyně zjevně nemohla nastat jedna z výjimečných situací, kdy lze i v trestním právu připustit pravou retroaktivitu, je namístě zkoumat, zda žalobkyně skutečně byla potrestána za skutek, kterého se dopustila ještě před účinností trestní normy, která na ni byla aplikována.

27. Jak bylo vyloženo výše, ustanovení § 106a odst. 1 zákona o DPH představuje normu s blanketní dispozicí, a může tedy být aplikováno na dosti různorodé skutkové děje. V nyní projednávané věci žalovaný žalobkyni postihl za jednání, které bylo obecně v bodu 1 písm. b) pokynu GFŘ vymezeno tak, že „*dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce se zapojil do obchodů, u kterých existuje*

odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena daň z přidané hodnoty, a proto správce daně po 1. 1. 2013 vydal u tohoto plátce zajišťovací příkaz, který nebyl ve lhůtě uhrazen.“ Jak žalovaný uvedl v bodu 13 napadeného rozhodnutí, závažné porušení povinností žalobkyně bylo spatřováno v souhrnu čtyř okolností, tedy (i) vydání zajišťovacích příkazů (ii) po 1. 1. 2013, které (iii) nebyly uhrazeny a (iv) byly vydány proto, že se žalobkyně zapojila do podezřelých obchodů. Je tedy zřejmé, že pouhé neuhrazení zajišťovacích příkazů, ani zapojení do podezřelých obchodů, by žalovaný samostatně za důvod pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcu nepovažoval, a skutkovou podstatu aplikovaného ustanovení považoval za naplněnou pouze souhrnným porušením obou povinností.

28. V obecné rovině nelze vyloučit, že by závažnost porušení povinností plátce mohla být spatřována právě v mnohosti méně závažných protiprávních jednání. V nyní projednávané věci však vzniká otázka, zda dochází k zakázané retroaktivitě, když se jedno z postižených jednání odehrálo ještě před účinností aplikované právní normy. Analogicky lze na nyní projednávanou věc aplikovat pravidlo soudního i správního trestání, dle něž lze skutek postihnout podle trestní normy účinné v době, kdy bylo dokončeno jednání, jímž byl čin spáchán (srov. § 2 odst. 2 trestního zákoníku a § 2 odst. 3 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich). Toto pravidlo lze však aplikovat pouze vůči jednáním, která dohromady tvoří jediný skutek.

29. Teorie trestního práva zná situace, kdy relativně oddělenými jednáními dochází ke spáchání jediného trestného činu, a všechna postižená jednání tedy v souhrnu tvoří (přínejmenším z hlediska hmotného práva) jeden skutek. Takovými případy jsou pokračování v trestném činu (přestupku), hromadné delikty a složené skutkové podstaty vyžadující ke svému naplnění více jednání. Všechny tyto případy však vyžadují, aby jednotlivá jednání pachatele pojil jednotný úmysl směřující k příslušnému následku (ve vztahu k pokračování srov. § 116 trestního zákoníku; ve vztahu k hromadným deliktům srov. Šámal, P. a kol.: Trestní právo hmotné. 8. vydání Praha: 2016, str. 621).

30. Jednání, za něž byla žalobkyně postižena, se z uvedených tří teoretických možností nejvíce blíží hromadnému deliktu, neboť naplnění dané skutkové podstaty bylo shledáno v souhrnu dvou po objektivní stránce relativně odlišných jednání. Okolnosti nyní projednávané věci však vylučují, že by obě postižená jednání žalobkyně mohla být vedena jednotným úmyslem, na jehož základě by bylo možné její zapojení do podezřelých obchodů a následné nezaplacení zajišťovacích příkazů hodnotit jako jediný skutek.

31. Zaprvé je třeba upozornit, že mezi oběma jednáními uplynuly přibližně tři roky. Aby při takto dlouhém časovém rozmezí mohla být obě jednání považována za jediný skutek, musely by existovat skutečnosti přesvědčivě vypovídající o jednotném úmyslu žalobkyně směřujícím k tomu, že státu nebude ze sporných obchodů odvedena daň. Takové okolnosti však v nyní projednávané věci přítomny nejsou. Nebylo prokázáno, že by žalobkyně ve zdaňovacích obdobích roku 2011, kdy se zapojila do obchodů, u nichž hrozilo neodvedení daně, předpokládala, že o tři roky později správce daně v souvislosti s těmito zdaňovacími obdobími vydá zajišťovací příkazy, a již předem pro tento případ

plánovala, že zajišťovací příkazy neuhradí. Zajišťovací příkazy byly vydány až na základě následných zjištění správce daně o potenciální nedobytnosti daně. Pokud žalobkyně zajišťovací příkazy následně neuhradila, jednalo se o nový, oddělený skutek, který z hlediska subjektivní stránky žalobkyně nebyl se zapojením do podezřelých obchodů propojen. Jakkoliv tedy obě jednání, za něž byla žalobkyně postižena, byla v určitém smyslu propojena po objektivní stránce, neboť zajišťovací příkazy byly vydány v souvislosti s obchody z roku 2011, jednotící úmysl žalobkyně prokázán nebyl, a tedy obě jednání nelze považovat za jediný skutek.

32. Z toho vyplývá, že žalobkyně byla zčásti sankcionována za skutek, kterého se dopustila v roce 2011, tedy před účinností § 106a odst. 1 zákona o DPH. Aplikace tohoto ustanovení by tedy byla přípustná pouze v případě, že by se jednalo o retroaktivitu ve prospěch žalobkyně na základě čl. 40 odst. 6 věty druhé Listiny základních práv a svobod. Je pravda, že i v roce 2011 existovala norma, podle níž by bylo možné jednání žalobkyně postihnout, a to § 106 odst. 7 písm. b) zákona o DPH ve znění do 1. 1. 2013, dle něž bylo možné plátce sankcionovat zrušením registrace za to, že „*neplní své povinnosti vyplývající z tohoto zákona*“. Soud má za to, že zrušení registrace podle uvedeného ustanovení také bylo možné považovat za sankci trestního charakteru, a to z obdobných důvodů, které byly uvedeny výše ohledně institutu nespolehlivého plátce. Zrušení registrace však nebylo sankcí, která by byla pro žalobkyni méně příznivá, než prohlášení za nespolehlivého plátce.

33. K nahrazení zrušení registrace institutem prohlášení za nespolehlivého plátce došlo od 1. 1. 2013 kvůli komplexní změně zákona o DPH provedené zákonem č. 502/2012 Sb. Po uvedené změně již plátcovství nevzniká na základě registrace, nýbrž *ex lege* splněním zákonných kritérií, a tedy z povahy věci nelze plátce sankcionovat zrušením registrace. Prohlášení plátce za nespolehlivého má zajistit, že systém výběru DPH i ostatní subjekty budou před plátcem, který závažně porušil své povinnosti, ochráněni. Zatímco zrušení registrace podle předchozí právní úpravy představovalo pouze pasivní překážku danému subjektu v ohrožování řádného výběru daně, neboť daný subjekt zkrátka přestal být plátcem, prohlášení plátce za nespolehlivého aktivně zasahuje do jeho obchodních vztahů. Informace o tom, že je daný subjekt nespolehlivým plátcem, je finanční správou zveřejněna a plátce, potažmo jeho obchodní partneři, čelí přísnějším podmínkám, především ručitelství subjektu, který od nespolehlivého plátce přijme zdanitelné plnění (srov. výše). Účinky prohlášení za nespolehlivého plátce jsou tedy pro daňový subjekt citelnější a tíživější, než bylo zrušení registrace před rokem 2013, a proto je třeba rozhodnutí o nespolehlivém plátcovi vnímat jako přísnější sankci.

34. Je tedy nutno uzavřít, že na jednání žalobkyně z roku 2011 bylo ustanovení § 106a odst. 1 zákona o DPH aplikováno nepřipustně retroaktivně. Tím byl porušen čl. 7 odst. 1 věta druhá Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, dle níž nemůže být nikomu uložen přísnější trest, než jaký bylo možné uložit v době spáchání činu.

Jelikož žalovaný vycházel z naplnění aplikované skutkové podstaty souhrnem jednání žalobkyně z let 2011 a 2014, je jeho rozhodnutí nezákonné jako celek.

V. d. Souběžné vyměření penále a rozhodnutí o nespolehlivém plátcí nepředstavuje zakázané dvojí trestání

35. Žalobkyně porušení svých práv spatřovala též v údajném dvojím trestání, které mělo spočívat v souběžném vyměření penále a rozhodnutí o nespolehlivém plátcí pro tentýž skutek. K tomu je zaprvé nutno uvést, že penále představovalo sankci za zcela jiný skutek, než rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. Povinnost uhradit penále totiž podle § 251 daňového řádu vzniká v souvislosti s doměřením daně z úřední povinnosti; sankcionováno je tedy nesprávné tvrzení výše daně daňovým subjektem, pokud tuto nesprávnost daňový subjekt neopravil z vlastní iniciativy (usnesení rozšířeného senátu č. 3348/2016 Sb. NSS, cit. výše, bod 58). Naopak za nespolehlivého plátce byla žalobkyně označena proto, že nesplnila povinnost, která jí byla uložena zajišťovacími příkazy, přičemž předtím se vědomě zapojila do podezřelých obchodů. O dvojí trestání se tedy nejedná již z důvodu rozdílnosti sankcionovaných skutků.

36. Je však třeba zdůraznit, že i kdyby žalobkyně byla sankcionována za totéž jednání jak prostřednictvím penále, tak rozhodnutím o nespolehlivém plátcí, nemuselo by se jednat o zakázané dvojí trestání. Zákaz dvojího trestání totiž není porušen „*integrovaným přístupem ke společenské závadnému jednání, zejména pokud se takový přístup projevuje paralelními stupni právního postihu závadného jednání různými orgány při sledování různých cílů*“ (rozsudek velkého senátu ESLP, *A. a B. proti Norsku*, cit. výše, bod 123). Takovým integrovaným přístupem paralelní vyměření penále a označení daňového subjektu za nespolehlivého plátce zpravidla bude, protože každá z těchto sankcí sleduje zcela jiný cíl. Účelem penále je daňový subjekt fiskálně postihnout za nesprávně tvrzenou daň, zatímco účelem jeho označení jako nespolehlivého plátce je ochrana systému výběru DPH a jiných daňových subjektů. Jak ovšem bylo uvedeno výše, v nyní projednávané věci žalobkyni nebylo vyměřeno penále za tentýž skutek, pro nějž byla označena za nespolehlivého plátce, a ve vztahu k jejímu případu tedy není namístě zkoumat, zda byly naplněny podmínky pro uplatnění obou sankcí zároveň.

37. V zakázaném dvojím trestání tedy nezákonnost napadeného rozhodnutí spatřovat nelze.

V. e. Ostatní žalobní body

38. Dále žalobkyně uplatnila dvě žalobní tvrzení zpochybňujících skutková zjištění, z nichž žalovaný vycházel. Jednak tvrdila, že byla postižena za jednání, které nezavinila, jednak označovala napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Jakkoliv soud výše shledal, že napadené rozhodnutí je nezákonné pro porušení zákazu retroaktivity, pro úplnost byly vypořádány i zbývající žalobní body, které nebyly důvodné.

39. Zaprvé žalobkyně tvrdila, že je sankcionována za jednání třetích osob zapojených do řetězce transakcí uskutečněných v roce 2011, o němž nevěděla a nemohla ho ovlivnit. Jak bylo vyloženo výše, žalobkyně byla postižena především za včasné neuhrazení zajišťovacích příkazů. V žalobě přitom neuvedla nic, z čehož by vyplývalo, že neuhrazení zajišťovacích příkazů nezavinila. Součástí postiženého jednání žalobkyně skutečně bylo i to, že se zapojila do obchodů, u nichž bylo možné důvodně předpokládat neodvedení daně z přidané hodnoty. I v tomto případě ale bylo sankcionováno zaviněné jednání žalobkyně, tedy její zapojení do podezřelých obchodů. Správci daně ve svých rozhodnutích vysvětlili, z jakých důvodů dle jejich zjištění žalobkyně musela vědět, že se zapojuje do obchodů, u nichž hrozí neodvedení daně. Žalobkyně tato zjištění v žalobě žádným konkrétním způsobem nezpochybnila a pouze uvedla, že ani finanční správa na neodvedení daně v rámci problematického řetězce transakcí z roku 2011 nereagovala dostatečně rychle a daňové subjekty o hrozícím protiprávním jednání neinformovala.

40. K tomu je nutno uvést, že obecnost žalobního bodu předurčuje i obecnost jeho vypořádání soudem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54; ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78; či ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 - 42). Z povahy věci je jasné, že finanční správa vždy na protiprávní jednání daňových subjektů reaguje s určitým zpožděním. Samotná skutečnost, že byl podvodný řetězec transakcí, do něhož se žalobkyně zapojila, finanční správou odhalen až s určitým časovým odstupem, však neznamená, že z hlediska žalobkyně se nejednalo o transakce podezřelé. Je též zřejmé, že finanční správa nemá povinnost jednotlivé daňové subjekty varovat ohledně podezřelých obchodů, do nichž se tyto subjekty dobrovolně zapojují. V napadeném rozhodnutí bylo podrobně vyloženo, které znaky transakcí, do nichž se žalobkyně zapojila, byly podezřelé a svědčily o hrozícím riziku neodvedení daně. Tyto okolnosti v žalobě nebyly zpochybněny, a je proto třeba uzavřít, že se žalobkyně do podezřelých obchodů zapojila zaviněně. Pokud by tedy neexistovala výše rozebraná překážka retroaktivity, mohla by být za uvedená jednání sankcionována.

41. Dále žalobkyně namítala, že je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, protože se žalovaný nevypořádal s argumentací, kterou uplatnila na svou obranu. V obecné rovině skutečně platí, že nepřezkoumatelné je takové rozhodnutí, z něhož není zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2006, č. j. 4 As 58/2005 - 65, a ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Na druhé straně však požadavek přezkoumatelnosti odůvodnění správního rozhodnutí neznamená, že je správní orgán povinen jednotlivě reagovat na každé dílčí tvrzení účastníka řízení (nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43).

42. V nyní projednávané věci žalobkyně nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí namítala jen velmi obecně. Ve vztahu k výkladu pojmu *porušení povinnosti vztahující se*

k dani závažným způsobem platí, co soud uvedl již výše, tedy že žalovaný tento pojem vyložil a, s výjimkou porušení zákazu retroaktivity, též aplikoval v souladu se zákonem i správní praxí vyjádřenou v pokynu GŘ. V tomto ohledu tedy napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné považovat nelze. Žalovaný reagoval i na tvrzení žalobkyně, že je sankcionována za jednání třetích osob, neboť konkrétně vyložil, v čem spatřuje zaviněné jednání žalobkyně. Jelikož napadené rozhodnutí obsahovalo vnitřně bezrozporné důvody, které vedly k jeho vydání, nejsou důvodné ani obecné výtky žalobkyně, že žalovaný své rozhodnutí neodůvodnil dostatečně pečlivě a že nerespektoval „*princip formální logiky*“.

43. Žalobkyně tedy neuplatnila žádné žalobní body, na základě nichž by bylo možné úvahy žalovaného o zjištěném skutkovém stavu považovat za nepřezkoumatelné či nezákonné.

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

44. Jelikož bylo napadené rozhodnutí založeno na nepřípustném retroaktivním uložení přísnější trestní sankce, soud jej podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil pro nezákonnost. Podle § 78 odst. 4 s. ř. s. byla věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení. V souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. jsou správní orgány v pokračujícím řízení vázány právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

45. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., dle něž má právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů ten účastník, který měl ve věci úspěch. V nyní projednávané věci byla plně úspěšná žalobkyně. Její náklady tvoří jednak zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč, a dále odměna daňové poradkyně za dva úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), tedy převzetí právního zastoupení a podání návrhu ve věci samé. Podle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, činí výše odměny za jeden úkon právní služby 3 100 Kč ($2 \times 3\,100 = 6\,200$). Náhrada hotových výdajů pak dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu tvoří 300 Kč za každý úkon ($2 \times 300 = 600$). Odměna daňové poradkyně tak činí 6 800 Kč; daňová poradkyně neprokázala, že by byla plátkyní DPH. Spolu se soudním poplatkem tedy žalobkyni na náhradě nákladů řízení náleží 9 800 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den

lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 3. června 2020

JUDr. Ing. Viera Horčicová v. r.

předsedkyně senátu