

# ČESKÁ REPUBLIKA



## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Olgy Stránské a soudců  
Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Lenky Oulíkové ve věci

žalobkyně: **S. L. s.r.o.**, IČO: X,  
sídlem X,  
zastoupená advokátkou Mgr. JUDr. Petrou Novákovou, Ph.D.,  
sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha 2,

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 7. 2017, č. j. 31954/17/5300-21441-702127,

**takto:**

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

**Odůvodnění:**

### **Vymezení věci a obsah podání účastníků**

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 3. 2017, č. j. 981291/17/2121-50522-204587 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), kterým správce daně podle § 106a odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (dále jen „zákon o DPH“) rozhodl, že žalobkyně je nespolehlivým plátcem.

2. Žalobkyně namítá, že napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť neunesení důkazního břemene v daňovém řízení nelze považovat za závažné porušení povinností daňového subjektu, nadto v situaci, kdy odvolací orgán změnil právní posouzení v odvolacím řízení.
3. Žalobkyně dále namítá, že žalovaný postupoval v rozporu se správní praxí zveřejněnou v Informaci Generálního finančního ředitelství č. j. 101/13-121002-506729 ve znění dodatku č. 1, č. j. 55 366/13/7001-21002-012287, a dodatku č. 2, č. j. 38 461/14/7001-21002-012287 (dále jen „Informace GFŘ“), která na daný skutkový stav nedopadá. Bod 1 písm. d) Informace GFŘ, který cituje žalovaný v napadeném rozhodnutí, k naplnění podmínky ohrožení veřejného zájmu vyžaduje, aby byly kumulativně splněny dvě podmínky, a totiž snížení uplatněného odpočtu daně minimálně o 500 000 Kč a neuhrazení vyměřené či doměřené daně v náhradní lhůtě splatnosti. V projednávané věci správce daně snížil žalobkyní uplatněný odpočet, žalobkyni byl však přesto stanoven a vyplacen nadměrný odpočet. K vyměření ani doměření daně a jejímu neuhrazení ve lhůtě splatnosti tedy nedošlo. Žalovaný postupoval v rozporu s důvodovou zprávou k novele, již byl institut nespolehlivého plátce do zákona o DPH zaveden, která předpokládá, že výklad pojmu nespolehlivý plátce a výkladová praxe budou usměrňovány výkladovými stanovisky Generálního finančního ředitelství. Žalovaný však názor nadřízeného správního orgánu nerespektoval. Žalobkyně poukazuje na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 12. 2016, č. j. 15 Af 1/2016-37, v němž se uvádí, že Informace GFŘ slouží ke sjednocování správní praxe a odchýlení se od ní by znamenalo, že správce daně rozhodl v rozporu se zásadou zákazu libovůle a rovného zacházení. Žalovaný se však od sjednocené a zveřejněné správní praxe odchýlil, a postupoval tedy v rozporu se zásadou zákazu libovůle a rovného zacházení. Žalobkyně vytýká žalovanému, že důvod, pro který byla označena za nespolehlivého plátce, zákon ani Informace GFŘ nezná. Má za to, že postup žalovaného je v rozporu se zákonem, principy právního státu, svobodou podnikání, právem na vlastnictví a presumpcí nevinu.
4. Žalobkyně konečně namítá, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť žalovaný ani správce daně nepřihlédl k daňové historii žalobkyně, její součinnosti se správcem daně a skutečnosti, že neměla žádné daňové nedoplatky. Žalovaný konstatoval, že žalobkyní uváděné další okolnosti nemají na postup správce daně vliv, což je v rozporu s důvodovou zprávou k novele zákona o DPH, která předpokládá, že porušení povinnosti plátce ve smyslu § 106a zákona o DPH bude posuzováno s ohledem na osobu plátce a dosavadní zkušenosti s ním.
5. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě odkazuje na napadené rozhodnutí. Ze spisového materiálu vyplývá, že žalobkyni na základě postupu k odstranění pochybností nebyl uznán nárok na odpočet daně v hodnotě 3 150 550 Kč u přijatých zdanitelných plnění od plátce S. T. s.r.o., neboť bylo prokázáno, že žalobkyně vzhledem k personálnímu propojení věděla o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodným jednáním. Žalobkyní uplatněný nárok na odpočet byl v rozporu s § 72 a § 73 odst. 1 zákona o DPH. Žalobkyně porušila zákonem stanovenou povinnost, což mělo za následek snížení uplatněného nároku na odpočet a vyměření daně jinak, než žalobkyně deklarovala v řádném daňovém přiznání. Došlo k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daní, neboť uplatněný odpočet byl snížen o částku přesahující 500 000 Kč vymezenou v Informaci GFŘ. Současně je třeba automaticky považovat za naplněnou i podmínku neuhrazení související daně, přestože byl žalobkyni vyměřen nadměrný odpočet ve výši 69 309 Kč, neboť z průběhu a výsledku nalézacího řízení je zřejmé, že žalobkyně

neoprávněně nárokováným nadměrným odpočtem směřovala k přímému vylákání úhrady ze státního rozpočtu, o čemž svědčí skutečnost, že předkládala k prokázání tvrzených skutečností účelové smlouvy a daňové doklady, ačkoli věděla o své účasti na podvodném jednání. Žalovaný trvá na tom, že byly splněny podmínky § 106a zákona o DPH pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí a naplněna skutková podstata pod bodem 1 písm. d) Informace GFR. Na straně žalobkyně neexistují žádné objektivní důvody hodné zvláštního zřetele, pro které by při naplnění skutkové podstaty bylo možné konstatovat, že nedošlo k porušení povinnosti při správě daní závažným způsobem. Uvádí, že k námitce součinnosti a plnění dalších daňových povinností se vyjádřil v bodě 25 napadeného rozhodnutí. Nesouhlasí s žalobkyní, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné.

### **Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu**

6. Soud po zjištění, že žaloba je včasná, podaná oprávněnou osobou a jsou splněny i další podmínky jejího věcného projednání napadená rozhodnutí v mezích žalobních bodů přezkoumal vycházejí ze skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadených rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Soud o věci rozhodl bez jednání, neboť účastníci na výzvu soudu nesdělili, že by s rozhodnutím věci bez jednání nesouhlasili, a má se tedy za to, že s tímto postupem souhlasí (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

### **Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu**

7. Žalobkyně podala dne 26. 6. 2015 řádné přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2015, v němž vykázala nadměrný odpočet ve výši 3 219 859 Kč. Správce daně výzvou ze dne 20. 7. 2015 vyzval žalobkyni k odstranění pochybností. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně nesplnila podmínky pro odpočet daně na vstupu dle § 13 a § 72 zákona o DPH, neboť neprokázala úhradu za přijatá plnění, která byla podmínkou, aby se stala vlastníkem a byla oprávněna nárok na odpočet uplatnit. Nárok na odpočet jí byl snížen o 3 150 550 Kč. Správce daně vystavil dne 21. 12. 2015 platební výměr č. j. 4297260/15/2121-50522-204587, kterým vyměřil nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2015 ve výši 69 309 Kč, proti němuž podala žalobkyně odvolání. Rozhodnutím ze dne 22. 4. 2016, č. j. 48802/16/5300-21441-702127, žalovaný odvolání zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil. Toto rozhodnutí nabylo právní moci dne 25. 12. 2016. V odůvodnění dospěl žalovaný k závěru, že obchodní transakce byla spojena s podvodným jednáním na dani z přidané hodnoty a žalobkyně s ohledem na personální propojení věděla, že se účastní podvodu na dani z přidané hodnoty.
8. Správce daně dne 14. 2. 2017 žalobkyni oznámil zahájení řízení ve věci rozhodnutí o nespolehlivém plátcí podle § 106a zákona o DPH. Žalobkyně reagovala podáním ze dne 28. 2. 2017. Správce daně vydal prvostupňové rozhodnutí, v němž odkázal na rozhodnutí ze dne 22. 4. 2016, č. j. 48802/16/5300-21441-702127, a konstatoval, že u žalobkyně došlo k závažnému porušení povinností plátce. Uvedl, že za závažné porušení se považují situace uvedené v Informaci GFR. Podle bodu 1 písmene d) se za závažné porušení považuje situace, kdy dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce porušil své zákonem stanovené povinnosti, což mělo za důsledek neuznání plátcem uplatňovaného nároku na odpočet daně a vyměření nebo doměření daně jinak, než plátce deklaroval v podaném daňovém přiznání k DPH nebo dodatečném daňovém přiznání k DPH. K ohrožení veřejného zájmu dochází, pokud bude ve výše uvedených případech snížen plátcem uplatněný odpočet daně minimálně o 500 tisíc Kč a

související vyměřená nebo doměřená daň není zcela uhrazena v náhradní lhůtě splatnosti uvedené v platebním výměru. Za naplnění tohoto bodu se dle správce daně považují i situace, kdy stanovením daně jinak, než plátce deklaroval v podaném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty, dojde ke snížení plátcem uplatněného odpočtu minimálně o 500 tisíc Kč s tím, že celková vyměřená daň bude ve výši nula nebo půjde o vyměření nadměrného odpočtu, byť sníženého o neuznaný odpočet. Proti prvostupňovému rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, o kterém bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím.

### Posouzení žalobních bodů

9. K námitce žalobkyně, že neunesení důkazního břemene v daňovém řízení nelze považovat za závažné porušení povinností daňového subjektu, soud uvádí, že žalovaný ani správce daně nezaložili svůj závěr o závažném porušení povinnosti na straně žalobkyně na neunesení důkazního břemene, ale na skutečnosti, že žalobkyni byl odepřen uplatněný nárok na odpočet v rozsahu částky 3 150 550 Kč z důvodu jejího zapojení do daňového podvodu. Námitka žalobkyně proto nemůže být důvodná.
10. Dále se soud zabýval námitkou, že důvod, pro který byla žalobkyně označena za nespolehlivého plátce, neodpovídá zákonu a Informaci GŘŘ.
11. Podle § 106a odst. 1 zákona o DPH, poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem.
12. Z uvedeného ustanovení vyplývá, že pro získání statusu nespolehlivého plátce je zapotřebí závažně porušit povinnosti vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty. Nejde tedy pouze o povinnosti stanovené zákonem o dani z přidané hodnoty, ale i o povinnosti vyplývající z daňového řádu, přičemž porušení povinnosti musí mít určitou intenzitu. Důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012 Sb., jímž byl do českého právního řádu zaveden institut nespolehlivého plátce, uvádí, že závažné porušení je takové, které svou intenzitou ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru daně z přidané hodnoty. Nelze tak sankcionovat formální porušení povinností stanovených zákonem, které by z hlediska správy a výběru daně nemělo prakticky žádný negativní dopad. Daný institut by měl dopadat pouze na takové porušování povinností, ve kterém lze spatřovat riziko daňových úniků. Správce daně by tak měl tento nástroj využívat v boji proti nekalým praktikám některých daňových subjektů, nikoli jako nástroj pro sankcionování běžných plátců, kteří jinak plní řádně své daňové povinnosti. Proto bude jednotlivé porušení posuzovat zejména s ohledem na osobu plátce, jeho dosavadní zkušenosti s tímto plátcem a s ohledem na to, jakou míru rizika pro veřejné rozpočty porušení daně povinnosti představuje.
13. Výše uvedené ustanovení obsahuje neurčitý právní pojem „závažným způsobem“, k jehož výkladu bylo vydáno výkladové stanovisko obsažené v Informaci GŘŘ. Výkladové stanovisko Generálního finančního ředitelství předpokládala již zmíněná důvodová zpráva. Informace GŘŘ slouží ke sjednocení správní praxe v postupu správců daně a odchýlení se od ní by zpravidla znamenalo, že správce daně rozhodl v rozporu se zásadou zákazu libovůle a rovného zacházení (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2011, č. j. 1 Ao 2/2010-185, publikovaný pod č. 2397/2011 Sb. NSS, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

14. Soud předně konstatuje, že porušení povinností žalobkyně, která se pokusila zneužít zákona o DPH a neoprávněně vylákat nadměrný odpočet, který byl snížen o částku 3 150 550 Kč z důvodu účasti na daňovém podvodu (ačkoli si musela být vědoma, že odpovídající daňová povinnost dodavatele zůstane neuhrazena), svou povahou a intenzitou i s přihlédnutím k cílům zavedení institutu nespolehlivého plátce (předcházení nekalým praktikám a daňovým únikům a potlačení podvodných aktivit) a jeho účelu, jímž je ochrana veřejného zájmu na řádné správě a výběru daní, nepochybně představuje závažné porušení povinností při správě daní ve smyslu § 106a zákona o DPH, které ohrožuje veřejný zájem na řádné správě a výběru daní (veřejné rozpočty, z nichž jsou nadměrné odpočty vypláceny).
15. Označení žalobkyně za nespolehlivého plátce, které bylo zcela v souladu s § 106a zákona o DPH a zásadou legality, nelze v daném případě považovat za projev libovůle ani porušení zásady rovného zacházení.
16. Označení žalobkyně za nespolehlivého plátce není v přímém rozporu s Instrukcí GFŘ, neboť z ní nelze dovozovat, že by se ustanovení § 106a zákona o DPH nemělo uplatnit v situacích, v nichž v důsledku porušení povinností plátce nebyl uznán uplatněný *nadměrný* odpočet v rozsahu přesahujícím 500 000 Kč a s ohledem na uplatnění postupu k odstranění pochybností nedošlo k doměření daně, nadto za situace, v níž je neuznání nadměrného odpočtu důsledkem zapojení do daňového podvodu, o němž plátce věděl či vědět musel, přičemž rozsah snížení odpočtu mnohonásobně přesahuje částku 500 000 Kč.
17. Podle bodu 1 písm. d) Informace GFŘ se za závažné porušení povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce považuje situace, kdy dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce porušil zákonem stanovené povinnosti, což mělo za důsledek neuznání uplatněného nároku na odpočet daně a vyměření nebo doměření daně jinak, než plátce deklaroval v podaném daňovém přiznání nebo dodatečném daňovém přiznání. K ohrožení veřejného zájmu dochází, pokud bude ve výše uvedených případech snížen plátcem uplatněný odpočet minimálně o 500 000 Kč a související vyměřená nebo doměřená daň nebude (bez ohledu na výši) zcela uhrazena v náhradní lhůtě splatnosti uvedené v platebním výměru.
18. V projednávané věci byl žalobkyní uplatněný odpočet snížen o částku více než šestinásobně přesahující limitní hodnotu vymezenou Informací GFŘ. Tento předpoklad pro označení nespolehlivým plátcem byl tedy naplněn v mnohonásobně vyšší intenzitě, než vyžadovala správní praxe. Informace GFŘ výslovně neřeší situaci, kdy nedochází k vyměření či doměření daně, kterou by měl plátce uhradit v náhradní lhůtě splatnosti, tedy případ neoprávněně uplatněného nadměrného odpočtu, který bude podstatně snížen, aniž by (s ohledem na uplatněný postup k odstranění pochybností) byla plátcovi uložena povinnost k placení. V takovém případě se z povahy věci druhý předpoklad spočívající v neuhrazení vyměřené či doměřené daně v náhradní lhůtě splatnosti nemůže uplatnit (vyměřená či doměřená daň v takovém případě striktně gramaticky není uhrazena, přičemž uhrazena býti ani nemůže). Je pak třeba zvažovat intenzitu naplnění prvního z předpokladů, a to s přihlédnutím k osobě plátce a okolnostem porušení povinnosti. V konkrétním případě ke snížení odpočtu o částku více než 3 miliony Kč přistupuje okolnost, že dle rozhodnutí ze dne 22. 4. 2016, č. j. 48802/16/5300-21441-702127, jímž byli žalovaní a správce daně vázáni a na něž odkazovali, se žalobkyně snažila tuto částku neoprávněně vylákat, ačkoli si vzhledem k personálnímu propojení byla, respektive musela

být zapojení do podvodu na DPH vědoma (tuto skutečnost ostatně žalobkyně ani nezpochybňuje).

19. Soud shodně s žalovaným shledal, že žalobkyně závažným způsobem porušila své povinnosti (zneužití práva je pouze formálně jednáním v souladu s právem, materiálně se však o porušení právního řádu jedná) vztahující se ke správě daně, a to nejen co do formální stránky, nýbrž i po stránce materiální (ve smyslu škodlivosti takového jednání pro veřejné rozpočty), což znamená, že podmínky pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí byly splněny.
20. Nutno dodat, že při rozhodování o označení plátce za nespolehlivého je třeba primárně vycházet ze znění zákona a jeho smyslu. Je-li zcela zřejmé, že určité porušení povinnosti vzhledem ke své povaze a intenzitě v souladu se smyslem a účelem právní úpravy naplňuje zákonné předpoklady vymezené v § 106a zákona o DPH, je postup dle daného ustanovení na místě, ledaže by na základě ustálené jednotné správní praxe mohl plátce legitimně očekávat, že s jeho jednáním nelze tento následek spojovat. O takovou situaci však vzhledem k výše uvedenému nejde. Soud s ohledem na shora uvedené neshledal, že by postup žalovaného byl v rozporu se zákonem, principy právního státu a presumpcí nevin, ani že by nad rámec stanovený zákonem zasahoval do ústavně zaručeného práva žalobkyně na vlastnictví či svobodu podnikání.
21. K namítané nepřezkoumatelnosti soud uvádí, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí vypořádal s odvolacími námitkami žalobkyně, že spolupracovala se správcem daně a plnila i své další daňové povinnosti (tedy mimo jiné neměla daňové nedoplatky), pokud konstatoval, že v projednávané věci považoval za podstatné zapojení žalobkyně do obchodů, u nichž je důvodná obava, že jde o transakce nekalostního typu s důsledkem hrozby daňového úniku a že poskytnutí součinnosti ani splnění dalších daňových povinností nemá vliv na povinnost správce daně postupovat dle § 106a zákona o DPH, jestliže zjistil, že žalobkyně závažným způsobem porušila jinou svou povinnost vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty. Napadené rozhodnutí tedy není nepřezkoumatelné. S uvedeným názorem žalovaného lze souhlasit. Žalovanému současně nelze vytýkat, že by v rozporu s úmyslem historického zákonodárce vyjádřeným ve výše uvedené důvodové zprávě neposuzoval porušení povinnosti s ohledem na osobu plátce a své dosavadní zkušenosti s ním. Z napadeného a prvostupňového rozhodnutí vyplývá, že žalovaný a správce daně při posouzení, zda v konkrétním případě došlo k závažnému porušení povinností ve smyslu § 106a zákona o DPH, vzali v úvahu osobu žalobkyně, jestliže zohlednili zejména okolnost, že žalobkyně byla dle pravomocného rozhodnutí žalovaného zapojena do podvodného jednání na dani z přidané hodnoty a o své účasti na podvodném jednání za účelem získání výhody v systému fungování daně z přidané hodnoty věděla. Označení žalobkyně za nespolehlivého plátce bylo v souladu se svým účelem deklarovaným též v důvodové zprávě použito v boji proti nekalým praktikám (daňovým podvodům) tak, aby žalobkyni, a skrze generální prevenci i další plátce, odradilo od opakování takového jednání do budoucna a současně upozornilo potenciální obchodní partnery, aby k obchodům, do nichž je žalobkyně zapojena, přistupovali s vyšší mírou obezřetnosti. V dané věci nebylo sankcionováno pouze formální porušení povinností bez podstatného dopadu na správu a výběr daní.

### **Závěr a náklady řízení**

22. Vzhledem k tomu, že soud neshledal žalobní body důvodnými, a ani nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, byla žaloba zamítnuta jako nedůvodná (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
23. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení nevznikly žádné náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. 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](http://www.nssoud.cz).

Praha 14. října 2019

Olga Stránská, v. r.  
předsedkyně senátu