



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudkyň JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové v právní věci

žalobkyně: **MONTE GROUP, s. r. o.**, IČO: 28549970,
se sídlem Kališnická 2889/16, 130 00 Praha 3-Žižkov
zastoupené JUDr. Liborem Petříčkem, advokátem
se sídlem Březenská 2466/4, 182 00 Praha 8

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2017, č. j.: 54579/17/5300-22443-607102,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Stručné vymezení věci

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví, kterým žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 3 (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 6. 2017, čj. 4974804/17/2003-52522-109100. Uvedeným rozhodnutím správce daně rozhodl o tom, že žalobkyně je nespolehlivým plátcem dle § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).
2. Své rozhodnutí správce daně odůvodnil tím, že žalobkyně opakovaně nepodala ani po výzvě správce daně dodatečná daňová přiznání k DPH, konkrétně za zdaňovací období duben 2016, červen 2016, srpen 2016 a září 2016 (dále též „uvedená zdaňovací období“).

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

Správce daně žalobkyni vyzýval k podání dodatečných daňových přiznání za tato zdaňovací období výzvami ze dne 3. 3. 2017 z toho důvodu, že v rámci své analyticko-vyhledávací činnosti, daňových přiznání a kontrolních hlášení žalobkyně za uvedená zdaňovací období zjistil, že žalobkyně vykázala přijatá zdanitelná plnění od korporace JAKATE TRADE, s. r. o., DIČ: CZ29356873 (dále jen „JAKATE TRADE“), u níž pojal v rámci prověřování plnění jejich daňových povinností podezření, že je zapojena do obchodu zatíženého daňovým podvodem. Hodnota přijatých zdanitelných plnění žalobkyně od JAKATE TRADE vždy představovala většinu z celkového objemu přijatých zdanitelných plnění žalobkyně v každém z uvedených zdaňovacích období

duben 2016: 59 %, 2 425 800 Kč z toho DPH 509 418 Kč,

červen 2016: 55 %, 2 089 400,8 Kč z toho DPH 438 774,2 Kč,

srpen 2016: 72 %, 2 502 200 Kč z toho DPH 525 642 Kč,

září 2016: 69 %, 2 506 900 Kč z toho DPH 526 449 Kč.

3. Správce daně proto nabyl podezření, že žalobkyně neprokáže nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od JAKATE TRADE, nebo že bude potvrzeno podezření správce daně o možném zapojení daňového subjektu do obchodu zatíženého daňovým podvodem.

II. Argumentace žalobkyně

4. Žalobkyně v *první žalobní námitce* namítla, že správce daně nedodržel zásadu proporcionality ve vztahu k okolnostem tohoto případu, neboť v jejím případě kromě jiného vydal dne 9. 2. 2017 čtyři zajišťovací příkazy podle § 167 daňového řádu. Těmito zajišťovacími příkazy zajistil všechny finanční prostředky v plné výši. Proto dle názoru žalobkyně rozhodnutí o nespolehlivém plátcí „*bylo vydáno nadbytečně*“. Takové rozhodnutí představuje až prostředek *ultima ratio* v daňovém řízení. Dále namítla, že správce daně nerespektoval ani zásadu daňového řízení podle § 5 odst. 3 daňového řádu, a zásadu „*in dubio mitius*“ a žalovaný tyto chyby ve svém rozhodnutí nenapravil. Žalovaný si je dle názoru žalobkyně jistě vědom toho, že potvrzení rozhodnutí správce daně bude mít difamující účinky s vlivem na další podnikatelskou činnost žalobkyně, což s vysokou mírou pravděpodobnosti povede až k jeho „vyřazení“ ze systému DPH, potažmo z podnikání vůbec.
5. Ve *druhé žalobní námitce* žalobkyně dále namítla, že žalovaný tento postup připustil na samém konci roku 2017, tj. bez časové souvislosti s pochybeními žalobkyně za zdaňovací období duben 2016, červen 2016 a srpen 2016 (žalobkyně zde neuvedla zdaňovací období září 2016, které je také předmětem tohoto řízení – pozn. soudu), přičemž úhrada daně ohrožena nebyla. Žalobkyně je toho názoru, že s postupujícím časem se časová souvislost porušení a sankce za něj oslabuje. Takto zásadní rozhodnutí mají být podle žalobkyně - pokud vůbec - aplikována bezprostředně po porušení práva ze strany daňového subjektu.
6. Ve *třetí žalobní námitce* žalobkyně s odkazem na důvodovou zprávu k institutu nespolehlivého plátce namítla, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu cílem zákonodárce. Tím dle názoru žalobkyně je, aby bylo sankcionování prostřednictvím institutu nespolehlivého plátce využíváno pouze v případech, kdy hrozí riziko daňových úniků a neměl by sloužit jako šikanózní prostředek k trestání běžných bezúhonných plátců. Současně by měl být uplatňován s ohledem na osobu plátce, jeho dosavadní platební morálku a případnou míru rizika při porušení platební povinnosti tohoto plátce. S odkazem na Informaci Generálního finančního ředitelství čj. 101/13-121002-506729 (dále

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

jen „informace GFŘ“) k aplikaci § 106a zákona o DPH dodala, že by tento institut měl být efektivním nástrojem v boji proti únikům v oblasti DPH. Žalobkyně z toho dovozuje, že na seznam nespolehlivých plátců by se dle uvedeného měly dostávat zejména firmy s neexistujícím sídlem, podniky účastníci se podvodných řetězců, subjekty, které již spáchaly úmyslné daňové delikty apod. To však není případ žalobkyně.

7. Ve *čtvrté žalobní námitce* žalobkyně namítla, že postup správce daně, který žalovaný aproboval, nese znaky zneužití práva. K tomu poukázala na závěry Ústavního soudu v nálezu sp. zn. III. ÚS 374/06, v němž Ústavní soud vyslovil, že přestože konkrétní právní předpisy neužívají pojmu „zneužití práva“, neznamená to, že k němu nedochází nebo by nemohlo docházet, a že by tak nemohlo být takové chování za zneužití práva označeno.
8. V *páté žalobní námitce* žalobkyně namítla, že výklad právních norem správcem daně, který žalovaný aproboval, je nepřipustně formalistický. S obecným poukazem na judikaturu Ústavního soudu dodala, že uvedený soud ustáleně judikuje o nepřipustnosti aplikace práva vycházející pouze z jeho jazykového výkladu; takový výklad naopak považuje jen za jakési prvotní přiblížení se k aplikované normě. Každé ustanovení právního předpisu je proto třeba chápat v kontextu s jinými ustanoveními příslušného právního předpisu a v souvislostech celého právního systému (rovina systematického výkladu); nelze je proto zkoumat, vyložit, poznat izolovaně.
9. V *šesté žalobní námitce* žalobkyně namítla, že postup správce daně, který žalovaný aproboval, je též v rozporu s *čl. 4 odst. 1 a 2, a čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod o nedotknutelnosti vlastnictví* (potažmo svobody podnikání), neboť její označení za nespolehlivého plátce má likvidační důsledky pro její podnikání, a tím dosahuje porušení ústavních práv žalobkyně.
10. V *sedmé žalobní námitce* žalobkyně namítla, že kromě rozporu s Ústavou a běžnými zákony, je postup správce daně, který žalovaný aproboval, v rozporu s vnitřními akty žalovaného. Žalobkyně tvrdí, že v jejím případě nebyl naplněn žádný z předpokladů vyjmenovaných v informaci GFŘ, které současně citovala.
11. V podání ze dne 19. 2. 2018, doručenému soudu dne 10. 4. 2018, žalobkyně zaslala soudu potvrzení o bezdlužnosti ze dne 17. 1. 2018, a dále vyrozumění správce daně ze dne 27. 3. 2018 o převedení přeplatku na DPH, kterým správce daně žalobkyni vyrozuměl, že v souladu s § 154 odst. 2 daňového řádu použije přeplatek na DPH ve výši 287 574,55 Kč na úhradu nedoplatku daně silniční a daně z příjmů právnických osob. Žalobkyně k tomu dodala, že daně, na které byla „vratka DPH“ použita, jsou již několik měsíců uhrazeny.
12. Žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí, jakož i rozhodnutí správce daně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Argumentace žalovaného

13. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nejdříve plně odkázal na napadené rozhodnutí. S námitkami žalobkyně se neztotožnil.
14. Vydání zajišťovacích příkazů nemělo na rozhodnutí o nespolehlivém plátcu žádný vliv. Jedná se o zcela odlišné instituty, které sledují různý účel. Žalovaný dále uvedl, že v daném případě nenastala ani situace pro aplikaci zásady *in dubio mitius*. K zajištění jednotného postupu správců daně při aplikaci tohoto institutu, resp. při výkladu kritéria „*porušení povinností závažným způsobem*“ obsaženého v § 106a zákona o DPH, byla vydána informace GFŘ ze dne 4. 1. 2013, č. j. 101/13-121002-506729, která byla do dne vydání

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

rozhodnutí o nespolehlivém plátcí změněna Dodatkem č. 1 ze dne 5. 12. 2013, č. j. 55366/13/7001-21002-012287, a Dodatkem č. 2, ze dne 21. 8. 2014, č. j. 38461/14/7001-21002-012287. Žalovaný je proto přesvědčen, že příslušné normy směřují pouze k jedinému výkladu, a to k tomu, který zastává žalovaný, a sice že žalobkyně naplnila podmínky skutkové podstaty nespolehlivého plátcovství uvedené v bodě č. 1 písm. g) informace GFŘ, protože není dán prostor pro aplikaci zásady *in dubio mitius*.

15. Jestliže žalobkyně namítla, že mezi postihovaným jednáním a vydáním napadeného rozhodnutí nebyla časová souvislost, žalovaný nad rámec argumentace v napadeném rozhodnutí uvedl, že správce daně poskytl žalobkyni dostatečně dlouhou dobu, aby mohla adekvátně reagovat na výzvy k podání dodatečných daňových přiznání a případně k doložení přijetí zdanitelných plnění dle konkrétních daňových dokladů od společnosti JAKATE TRADE. Žalobkyně ovšem ani po vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí relevantním způsobem na výzvy nereagovala, proto žalovaný vydal dne 21. 12. 2017 napadené rozhodnutí. Žalovaný se rovněž důrazně ohradil proti tvrzení žalobkyně, že připustil její vyřazení ze systému DPH, či podnikání; je to právě ona sama, kdo je odpovědný za její vlastní jednání, resp. neposkytování součinnosti správci daně při prokázání jejich vlastních tvrzení. Proto nelze toto jednání přičítat k tíži žalovaného.
16. K námitce rozporu s důvodovou zprávou žalovaný uvedl, že porušení povinnosti vztahující se ke správě DPH musí mít určitou intenzitu. Žalobkyně opakovaně nepodala dodatečná daňová přiznání. Tím došlo k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru DPH. Nejednalo se tedy jen o formální porušení zákonných povinností, jak se domnívá žalobkyně. Žalovaný dodal, že rovněž přihlédl k osobě plátce a dosavadním zkušenostem s tímto plátcem a také k objektivním důvodům hodným zvláštního zřetele (bod [20] rozhodnutí žalovaného), neshledal však žádné okolnosti zvláštního zřetele hodné, ani žádné neúčelově vzniklé překážky, které by vedly k nemožnosti žalobkyně reagovat na výzvy zaslané správcem daně.
17. K námitce zneužití práva žalovaný uvedl, že se jedná o pouhé subjektivní přesvědčení žalobkyně a ničím nepodložené konstatování. Navíc je tato námitka velmi nekonkrétní. Proto žalovaný pouze uvedl, že odkazované rozhodnutí Ústavního soudu je mu známo a s jeho závěry se ztotožňuje.
18. Žalovaný se neztotožnil ani s námitkami rozporu postupu finančních orgánů s Ústavou, Listinou, a vnitřními akty žalovaného. Informace GFŘ je výkladovým stanoviskem k usměrňování a ke sjednocení rozhodovací praxe. Postup správce daně není ani protiústavní, neboť citované ustanovení je dostatečně konkrétně vymezeno, kdy informace GFŘ neslouží k omezování svobody podnikání. Žalovaný dále podotkl, že se nejedná o „vnitřní akt“, nýbrž o veřejně dostupnou informaci. Žalovaný dále odkázal na závěry Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 12. 2016, sp. zn. 15 Af 1/2016, týkající se povahy informace GFŘ, z nichž částečně i citoval. Pokud jde o tvrzení rozporu se samotnou informací GFŘ, žalovaný upozornil, že žalobkyně citovala původní znění této informace platné ke dni 4. 1. 2013. Informace GFŘ byla nicméně několikrát aktualizována, naposledy Dodatkem č. 2 ze dne 21. 8. 2014. Z tohoto pohledu považoval žalovaný označení žalobkyně správcem daně za nespolehlivého plátce v souladu s informací GFŘ a za správné.
19. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci Městským soudem v Praze

20. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, včetně řízení, které mu předcházelo, v mezích žalobních bodů; vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). V souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. soud věc projednal bez nařízení jednání, neboť oba účastníci řízení s takovým postupem vyslovili souhlas.
21. Žaloba není důvodná.
22. Předmětem soudního přezkumu je rozhodnutí orgánů finanční správy, které označilo žalobkyni za nespolehlivého plátce dle § 106a zákona o DPH. Důvodem rozhodnutí bylo opakované nepodávání dodatečných daňových přiznání za čtyři zdaňovací období v roce 2016, a to i přes výzvy správce daně.
23. 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.*
24. Citované ustanovení zahrnuje neurčitý právní pojem „závažným způsobem“, k jehož výkladu byl vydán metodický pokyn obsažený v informaci GŘ ze dne 4. 1. 2013, čj. 01/13-121002-506729, ve znění ke dni 21. 8. 2014, tj. ve znění Dodatku č. 1, čj. 55 366/13/7001-21002-012287, a Dodatku č. 2, čj. 38 461/14/7001-21002-012287. Smyslem tohoto metodického pokynu, jehož vydání je předvídáno i důvodovou zprávou k zákonu č. 502/2012 Sb., kterým byl do českého zákona o DPH zaveden institut nespolehlivého plátce, je podrobná úprava hledisek a kritérií, jež mají všichni správci daně při rozhodování o nespolehlivosti plátce posuzovat. Zmíněná informace GŘ tak slouží ke sjednocení správní praxe a odchýlení se od ní by znamenalo, že správce daně rozhodl v rozporu se zásadou zákazu libovůle a zásadou rovného zacházení (srov. zejména rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 12. 2016, čj. 15 Af 1/2016-37, str. 6).
25. Za závažná porušení plnění povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce se dle shora citované informace GŘ považuje mj. situace, kdy
 - „*dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce závažně ztěžuje nebo ztěžoval, maří nebo mařil správu daně tím, že opakovaně, ani ve lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě nebo náhradní lhůtě stanovené přímo zákonem, nepodal daňové přiznání nebo hlášení nebo výpis z evidence pro daňové účely. Za naplnění opakovanosti se v tomto případě považuje, pokud tato situace nastala alespoň 2x v období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Při rozhodování o nespolehlivosti plátce lze v tomto případě přihlížet výhradně k případům, kdy konec lhůty stanovené správcem daně nebo náhradní lhůty stanovené přímo zákonem uplynul po 1. 10. 2014.*“ [bod 1. písm. g)].
26. Žalobkyně však situace, kdy lze daňový subjekt označit za nespolehlivého plátce, v žalobě citovala odlišně, konkrétně kdy:
 - „*dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce porušil své zákonem stanovené povinnosti, což mělo za důsledek vyměření daně podle pomůcek nebo doměření daně podle pomůcek oproti poslední známé dani. K ohrožení veřejného zájmu dochází, pokud bude ve výše uvedených případech platebním výměrem vyměřena nebo doměřena daň z přidané hodnoty v minimální výši 500 tisíc Kč.*
 - *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.*

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

- *dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť u plátce je po dobu nejméně tří kalendářních měsíců po sobě jdoucích evidován kumulativní nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši minimálně 10 mil. Kč bez příslušenství daně, a to z daňových povinností vyměřených, případně doměřených po 1. 1. 2013, a tento stav v době vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí trvá.“*
- 27. K tomu je nutno ve shodě s žalovaným nejprve uvést, že tři situace, citované žalobkyní v žalobě vymezovala informace GFŘ ve svém původním znění ke dni 4. 1. 2013. V nyní posuzované věci je však podstatné, že do doby vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí byla informace GFŘ změněna, resp. rozšířena dvěma dodatky, tím druhým ke dni 21. 8. 2014, z něhož vycházel i správce daně v rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, žalovaný v napadeném rozhodnutí i ve vyjádření k žalobě a soud při posouzení věci.
- 28. Jak vyplynulo ze správního spisu, správce daně v souvislosti se zjištěními ohledně korporace JAKATE TRADE (její možné zapojení do obchodu zatíženého podvodem na DPH), která byla dodavatelem žalobkyně, vyzval žalobkyni (výzva ze dne 29. 11. 2016, čj. 1756635/16/2914-60561-712044) k předložení přijatých daňových dokladů k ověření vykázaných přijatých zdanitelných plnění od této korporace zahrnutých do oddílů B.2 a B.3 kontrolního hlášení za měsíc září 2016. Žalobkyně na tuto výzvu nereagovala.
- 29. Poté správce daně postupně vydal platební výměry na DPH, v nichž žalobkyni vyměřil daň dle § 139, § 140 odst. 1 a § 147 daňového řádu takto: za období *duben 2016* dne 13. 6. 2016, čj. 4950810/16/2003-52522-109100 ve výši 103 641 Kč, za období *červen 2016* dne 10. 8. 2016, čj. 6313102/16/2003-52522-109100 ve výši 126 388 Kč, za období *srpen 2016* dne 17. 10. 2016, čj. 7513361/16/2003-52522-109100 ve výši 124 765 Kč, a za období *září 2016* dne 15. 11. 2016, čj. 8206932/16/2003-52522-109100 ve výši 60 781 Kč.
- 30. Následně dne 3. 3. 2017 vydal správce daně dle § 145 odst. 2 daňového řádu výzvy k podání dodatečného daňového přiznání za jednotlivá zdaňovací období duben, červen, srpen a září 2016, v nichž žalobkyni určil náhradní lhůtu 8 dnů, neboť s ohledem na uvedené okolnosti důvodně předpokládal, že daň za uvedená zdaňovací období bude vyměřena ve výši vyšší, než žalobkyně uvedla v řádných daňových přiznáních. Uvedené výzvy byly žalobkyni doručeny tentýž den, náhradní lhůta k podání dodatečných daňových přiznání uplynula dne 11. 3. 2017 (sobota), resp. 13. 3. 2017 (pondělí). Na jednotlivé výzvy stanovující náhradní lhůty žalobkyně nereagovala a dodatečná daňová přiznání k DPH za uvedená zdaňovací období nepodala.
- 31. Soud má za to, že v daném případě došlo k naplnění předpokladů pro zařazení žalobkyně mezi nespolehlivé plátce. Soud přitom nepominul doslovnou formulaci informace GFŘ, která výslovně mluví o opakovaném nepodání „*daňového přiznání, hlášení nebo výpisu z evidence pro daňové účely*“, tedy nikoliv *dodatečného* daňového přiznání. V tomto ohledu je nutno úvahu finančních orgánů poněkud zkorrigovat, neboť dle přesvědčení soudu žalobkyně svým (ne)jednáním naplnila obecnější skutkovou podstatu uvedenou v bodě 1. písm. f) informace GFŘ, kdy situace pro aplikaci institutu nespolehlivého plátce nastává tehdy, když:
 - „*dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce neposkytuje požadovanou součinnost, tj. nereaguje řádně na výzvu nebo výzvy správce daně nebo nepředloží bez řádného odůvodnění požadované údaje nezbytné pro řádnou správu daně.*“
- 32. Z obsahu skutkových podstat dle písm. f) a g) je zřejmé, že je mezi nimi dán poměr speciality (obdobně, avšak v opačném gardu srov. též rozsudek Krajského soudu v Brně ze

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

dne 26. 9. 2017, čj. 29 Af 66/2016-36, bod [17]), tj. pod písm. f) lze zařadit i situaci uvedenou pod písm. g), avšak ta míří speciálně na neposkytování součinnosti právě a jen ve vztahu k výzvám k podání daňového přiznání, hlášení, či výpisu z evidence pro daňové účely, tedy nikoliv již na dodatečné daňové přiznání. K prohlášení daňového subjektu za nespolehlivého plátce dle písm. f) přitom postačí neposkytnutí součinnosti pouze ve vztahu k jediné výzvě (formulace „*nereaguje na výzvu nebo výzvy*“). V projednávané věci tak žalobkyně naplnila bod 1. písm. f) informace GŘ, nikoliv písm. g). Uvedená nepřesnost přitom nemění nic na závěru o tom, že byl dán důvod pro prohlášení žalobkyně nespolehlivým plátcem.

33. Z uvedených závěrů tak vyplývá odpověď soudu na *sedmou, třetí, a pátou žalobní námitku*:
34. Správce daně, resp. žalovaný rozhodl v souladu s podmínkami stanovenými v § 106a zákona o DPH, blíže rozvinutými v informaci GŘ v tehdy aktuálním znění. Jestliže žalobkyně konfrontovala napadené rozhodnutí s již neplatným textem informace GŘ, nemůže být námitka rozporu závěrů finančních orgánů s vnitřním aktem finanční správy důvodná.
35. Napadené rozhodnutí nebylo vydáno ani v rozporu s cíli zákonodárce. Záměrem zákonodárce (jenž je zde klíčový a metodika Generálního finančního ředitelství by neměla jít nad jeho rámec) vyjádřeným důvodové zprávě k zákonu č. 502/2012 Sb. bylo využívat institut nespolehlivého plátce v boji proti nekalým praktikám některých daňových subjektů, zejména jako efektivní nástroj v boji proti únikům v oblasti DPH, nikoli jako nástroj pro sankcionování běžných plátců, kteří jinak plní řádně své daňové povinnosti. Jak je uvedeno ve zmiňované důvodové zprávě, porušení povinností, za něž lze získat status nespolehlivý plátce, musí mít určitou intenzitu, musí být naplněno kritérium závažnosti. Za závažné porušení povinností vztahující se ke správě DPH lze považovat takové porušení zákonem stanovené povinnosti, které svou intenzitou ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru DPH. Soud se se žalobkyní ztotožňuje potud (a výslovně to vyplývá i z důvodové zprávy k zákonu č. 502/2012 Sb.), že nelze sankcionovat formální porušení povinností stanovených zákonem, které by z hlediska správy a výběru daně nemělo prakticky žádný negativní dopad. Za takové formální porušení zákonné povinnosti lze považovat např. opomenutí údajů v přihlášce k registraci či daňovém přiznání, nikoliv však již nepodání dodatečného daňového přiznání na výzvu správce daně v náhradní lhůtě poté, co byla daň správcem daně nově vyměřena platebním výměrem. Jednání žalobkyně (ve formě nekonání) dle názoru soudu tuto intenzitu dosáhlo, neboť žalobkyně – přestože si byla a musela být vědoma, že správce daně má pochybnosti o správnosti jejich daňových přiznání a kontrolních hlášení za uvedená zdaňovací období, a vyzýval ji k doložení svých původních daňových tvrzení, nijak s ním nespolečně pracovala a svá daňová tvrzení nijak neprokazovala. Takové jednání nepochybně ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru DPH a nelze jej tedy považovat jen za marginální pochybení (snad) administrativní povahy. Ostatně, z předloženého správního spisu nevyplývalo, že by žalobkyně jakkoliv toto tvrzené formální porušení vysvětlila (např. že by jí v doložení požadovaných dokladů nebo v podání dodatečných daňových přiznání bránily určité objektivní okolnosti či vyšší moc), a neučinila tak ani v žalobě. Záměr zákonodárce postihovat závažná porušení povinností daňových subjektů v oblasti DPH tak byl dle názoru soudu v nyní projednávané věci naplněn.
36. Výklad, který správce daně učinil, a který soud nyní zkorigoval, nelze označit ani za příliš formalistický, neboť není pochyb o tom, že situace vymezená v bodě 1. písm. f) zcela dopadá i na skutkové okolnosti tohoto případu. Žalobkyně nereagovala jak na výzvu

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

správce daně ze dne 29. 11. 2016 k předložení přijatých daňových dokladů k ověření vykázaných přijatých zdanitelných plnění od JAKATE TRADE, tak na jeho následující čtyři výzvy ze dne 3. 3. 2017 k podání dodatečného daňového přiznání. Soud se přitom z obsahu žaloby ani z podání žalobkyně ze dne 19. 2. 2018 nedozvěděl, v čem konkrétně spatřovala namítaný formalismus a k bližšímu vymezení této námitky nepřispěl ani odkaz žalobkyně na nález Ústavního soudu, dle kterého nelze připustit výklad spočívající pouze ve výkladu jazykovém. Z tohoto důvodu se soud nemohl podrobněji uvedenou námitkou zabývat. Stejně tak se soud nemohl podrobněji zabývat super obecnou námitkou, která spočívala pouze v tvrzení o nerespektování zásady *in dubio mitius*. Soudu není zřejmé, v čem žalobkyně spatřovala nejasnosti v právní úpravě nebo v úpravě uvedené v informaci GŘŘ (dlužno zopakovat, u níž vycházela z již neplatného znění), z nichž by vznikaly pochybnosti o obsahu dané právní normy, a tedy prostor pro aplikaci citované zásady na věc žalobkyně.

37. Žalobkyně namítla též porušení § 5 odst. 3 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení *správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon*. Samotná žalobní námitka však spočívá pouze v tvrzení o porušení a v citování uvedeného ustanovení. Zde soud připomíná, že odůvodnění soudního rozhodnutí vždy odpovídá míře konkrétnosti uplatněných námitek, kterými je soud vázán. Jinak tomu ani nemůže být, pokud má soud dostát svému „nezávislému“ postavení a zachovat zásadu rovnosti stran. Řečeno jinak, soud nemůže za žalobkyni dohledávat konkrétní důvody, pro které postupoval správce daně, resp. žalovaný v rozporu s citovaným ustanovením, tj. v čem konkrétně neumožnili žalobkyni uplatňovat její práva, či kdy a v souvislosti se kterými jejími právy a povinnostmi jí měli poskytnout přiměřené poučení. Tato povinnost dopadá právě a jen na žalobkyni. Pokud tak neučinila, sama se zbavila možnosti soudního přezkumu takto uplatněné námitky.
38. Soud nevešel žalobkyni ani na argumentaci, pokud jde o *druhou žalobní námitku*, a tedy namítanou neexistenci časové souvislosti mezi porušením povinnosti ve smyslu § 106a zákona o DPH a vydáním rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. K tomu soud předně uvádí, že žalobkyně formulovala svou námitku poněkud zavádějícím způsobem. Ve správním spisu je totiž nepochybně doloženo, že porušení povinnosti podat dodatečná daňová přiznání za uvedená zdaňovací období nastalo až po uplynutí náhradní lhůty stanovené ve výzvách ze dne 3. 3. 2017, tj. dnem 13. 3. 2017, které žalobkyně ignorovala. Do té doby neměla žalobkyně povinnost dodatečná daňová přiznání podávat, pokud by sama nezjistila existenci podmínek podle § 141 daňového řádu (tedy, že měla správně odvést daň ve výši vyšší nebo nižší, než původně tvrdila). Rozhodnutí o nespolehlivém plátcí bylo pak vydáno necelé tři měsíce poté, dne 6. 6. 2017. Dále nelze opomíjet skutečnosti, které mají rovněž solidní oporu ve správním spisu, a sice že správce daně žalobkyni signalizoval pravděpodobné nesrovnalosti na vykázané DPH již mnohem dříve, a to zasláním výzvy ze dne 29. 11. 2016 k předložení přijatých daňových dokladů k ověření vykázaných přijatých zdanitelných plnění od JAKATE TRADE za zdaňovací období *září 2016*, ale zejména již dříve postupně vydanými platebními výměry na DPH za uvedená zdaňovací období, prvním z nich již dne 13. 6. 2016 (zdaňovací období *duben 2016*). V tomto ohledu nelze dle názoru soudu správci daně vytknout žádné zásadní pochybení. Uvedené současně prokazuje, že mezi pochybením žalobkyně spočívajícím v ignorování výzev správce daně a následným vydáním rozhodnutí o nespolehlivém plátcí existuje dostatečná časová

souvislost, a čas bezmála tři měsíců, který uběhl od 13. 3. 2017 do vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, rozhodně nemohl oslabit zájem společnosti na sankcionování za předmětné jednání (resp. nejednání) či vymození plnění povinností ze strany žalobkyně natolik, aby bylo možno uzavřít, že již neexistuje. Na tom nemohlo změnit ničeho ani stále se opakující tvrzení žalobkyně, že nebyl ohrožen výběr DPH.

39. Soud nemohl přisvědčit ani *první žalobní námitce*, v níž žalobkyně tvrdila rozpor se zásadou proporcionality z důvodu, že správce daně zajistil finanční prostředky na úhradu nově vyměřené daně několika zajišťovacími příkazy v plné výši, a již tak nebylo potřeba „trestat“ žalobkyni i jejím prohlášením za nespolehlivého plátce. K tomu soud ve shodě s žalovaným konstatuje, že vydání zajišťovacích příkazů směřovalo ke zcela jinému účelu v rámci správy daní, a to zajištění chybějících finančních prostředků, které měla dle zjištění správce daně žalobkyně státu řádně odvést na daních. Tyto zajišťovací příkazy však nejsou předmětem řízení v právě projednávané věci, a pokud se žalobkyně domnívala, že jsou nezákonné, mohla a měla se proti nim bránit samostatně. Institut nespolehlivého plátce na druhou stranu však má postihovat jednotlivá konkrétní jednání závažného porušení daňových povinností, tj. jeho smyslem není dostat výši tvrzené daňové povinnosti a správcem daně zjištěnou a vyměřenou (doměřenou) daň fakticky do souladu, jako je tomu u zajišťovacích příkazů. Jinými slovy, institut nespolehlivého plátce má za předem známých podmínek postihovat samotnou tu skutečnost, že se daňový subjekt svým jednáním dopustil alespoň jednoho z definovaných závažných porušení svých zákonných povinností v oblasti DPH. Jestliže se tedy žalobkyně domnívá, že „uspokojením“ úhrady DPH v nově vyměřené výši v důsledku vydání zajišťovacích příkazů již konzumuje její ignorování výzev správce daně, není tomu tak a naplněním skutkové podstaty dle bodu 1. písm. f) informace GFŘ byl dán důvod k jejímu zařazení mezi nespolehlivé plátce. Účelem tohoto postihu je tak odrazení žalobkyně od opakování takového jednání do budoucna. Soud se rovněž nemohl ztotožnit s tvrzením žalobkyně, že vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí je až nejzazším prostředkem v rámci daňového řízení. Takový závěr totiž z § 106a zákona o DPH nijak nevyplývá; naopak, toto ustanovení v případě naplnění podmínek jeho hypotézy nedává správci daně žádný prostor pro správní úvahu o tom, zda rozhodnutí vydá, či nikoliv, ale přímo mu ukládá povinnost toto rozhodnutí vydat. Skutečnost, že k naplnění těchto podmínek vskutku došlo, přitom soud dostatečně objasnil již výše.
40. Generální finanční ředitelství pod bodem 1. písm. f) informace GFŘ typově a do budoucna označilo za závažné porušení plnění povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce též neposkytnutí požadované součinnosti tím, že nereaguje řádně na výzvu nebo výzvy správce daně nebo nepředloží bez řádného odůvodnění požadované údaje nezbytné pro řádnou správu daně. Dle soudu tak neučinilo nepřiměřeným způsobem odporujícím zákonu či jeho důvodové zprávě. V tomto ohledu lze opět odkázat na závěry Krajského soudu v Brně v již citovaném rozsudku čj. 29 Af 66/2016-36, kde se vyslovil ve vztahu k opakovanému nesplnění povinnosti podat (řádné) daňové přiznání a jehož závěry lze přiměřeně aplikovat i na nyní posuzovanou věc: „*Daň z přidané hodnoty má neutrální povahu. V naprosté většině případů pak zdanění podléhají řetězcí se transakce. V takovéto situaci jsou např. daňové subjekty nepodávající daňová přiznání výrazným nebezpečím pro možnost efektivní správy daně. Správci daně přitom aktuálně nemůže být známo, jakých transakčních řetězců se dotčený plátce účastní.*“ (bod [18] citovaného rozsudku). Za výrazné nebezpečí pro možnost efektivní správy daně, je dle názoru soudu možno rovněž označit daňové subjekty nereagující na výzvy správce daně k podání dodatečného daňového

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

přiznání. Vymezilo-li tedy Generální finanční ředitelství závažnost porušení povinností plátce ve vztahu k povinnosti poskytovat požadovanou součinnost tím, že buď vůbec nereaguje byť i na jednu výzvu správce daně, anebo řádně neodůvodní, proč nepředložil požadované údaje, navíc takové, které jsou nezbytné pro řádnou správu daně, lze tyto podmínky označit za racionální. V této souvislosti lze poukázat na to, že žalobkyně předmětnou povinnost nesplnila opakovaně. Ani z tohoto pohledu proto nemohl soud přisvědčit námitce žalobkyně, že správce daně, resp. žalovaný postupovali v rozporu se zásadou proporcionality.

41. Poukázala-li pak žalobkyně na následky spojené s jejím prohlášením nespolehlivým plátcem, je třeba konstatovat, že se jedná o následky plynoucí přímo ze zákona, jež jí tudíž byly (měly být) předem známy (stejně jako byla zveřejněna i citovaná metodická informace GŘŘ), a jimž se žalobkyně mohla vyhnout, pokud by svoji povinnost podat dodatečné daňové přiznání na výzvu správce daně splnila.
42. S právě uvedeným souvisí i odpověď na šestou žalobní námitku, v níž žalobkyně dále tvrdila rozpor s Ústavou, resp. Listinou. K této námitce lze zčásti odkázat na důvody, které soud uvedl v bodě 38. výše ohledně obecnosti žalobní námitky, neboť pokud se žalobkyně v podstatě opět omezila jen na citaci čl. 11 odst. 1 Listiny, v níž je zakotveno vlastnické právo, nelze v tom seznat konkrétní porušení na straně správních orgánů.
43. Ve stejné míře obecnosti proto soud dodává následující: Vlastnické právo, na které žalobkyně odkazuje především, či svoboda podnikání, patří mezi základní práva a svobody, které si zasluhují ústavní ochranu. Pokud dochází k jejich kolizi s jiným základním právem nebo veřejným zájmem (zde veřejným zájmem na postihování daňových subjektů, které porušují své daňové povinnosti závažným způsobem), je potřeba obě kolidující práva (zájmy) podrobit vyvažování, resp. testu proporcionality. Avšak pokud je taková kolize upravena v zákoně, lze mít za to, že úvahu o proporcionalitě provedl již sám zákonodárce při přijímání právního předpisu a promítl jí tak do citovaného ustanovení. Z důvodové zprávy k zákonu zavádějícímu institut nespolehlivého plátce vyplývá, že tento institut byl do zákona o DPH zaveden z důvodu změny koncepce plátcovství. *„Podle dosavadní právní úpravy je možné neplnění povinností plátce sankcionovat zrušením registrace plátce. Se změnou plátcovství ex lege však musí dojít k přehodnocení tohoto systému, neboť konstitutivní zrušení registrace již není z povahy věci možné. I kdyby totiž správce daně zrušil registraci plátce, který neplní své povinnosti, avšak dosahuje požadovaného obrátu, stal by se takový plátce fakticky okamžitě plátcem znovu, a to ze zákona (podle § 6). Zatímco v případě dobrovolných plátců je sankcí za neplnění povinností zrušení registrace (viz nové znění § 106 odst. 2), tak v případě těch, kterým plátcovství vzniká ex lege, je potřeba zvolit sankci jinou. Proto se navrhuje vytvořit nový právní institut „nespolehlivého plátce“, který bude na tuto situaci reagovat. Tento institut má sloužit především jako efektivní nástroj při boji s daňovými úniky, který působí nejen represivně, ale i preventivně. Protože není možné uvedeným plátcům zrušit registraci, budou tito plátcí označeni jako „nespolehliví plátcí“, tj. zůstanou plátcí, ovšem bude jim přidělen zvláštní status (označení). Sankční povahu tak bude mít již samotné označení „nespolehlivým plátcem“, neboť tento údaj bude zveřejněn a každý, si tak bude moci ověřit, zda daný plátce byl či nebyl takto označen. Záměrně je použit termín „nespolehlivý plátce“, který by měl být dostatečně difamující.“* (podtržení doplnil městský soud).
44. Z uvedeného jednoznačně vyplývá, že zákonodárce hledal alternativní způsoby sankcionování neplnění povinností osobami povinnými k dani, které se plátcem stávají ze zákona z důvodu dosahování určitého limitu ročního obrátu (§ 6 zákona o DPH) tak, aby ještě mohl být dosažen účel zákona o DPH, neboť dosavadní sankční nástroje pro plátce by

byly na tento druh plátců neefektivní. Takový alternativní způsob sankcionování osob se statutem plátce vznikajícím ze zákona, v kontrastu s možností zrušení registrace k DPH u dobrovolných plátců, shledal zákonodárce v institutu nelichotivého označení daňového subjektu, neboť samotné zrušení registrace není v takových případech možné v důsledku zákonem stanoveného limitu ročního obrátu (přesahujícího 1 mil. Kč). Jinými slovy, pokud nemohl u těchto plátců registraci k DPH platně zrušit, zakotvil aspoň možnost, aby byly tyto subjekty (po předem stanovenou dobu) jednoznačně veřejně označeny za nespolehlivé plátce, a to i z důvodu, aby se jejich potenciální obchodní partneři mohli informovaně rozhodnout, zda s takovými subjekty vůbec vstoupí do obchodních vztahů, či nikoliv. K tomu soud dodává, že zrušení registrace jako sankční nástroj vůči dobrovolným plátcům, považuje v konečném důsledku za mnohem tvrdší zásah do postavení daňových subjektů, než v případě označení nespolehlivým plátcem, neboť v posledně uvedeném případě je daňový subjekt stále účasten systému DPH a může i nadále uplatňovat např. odpočty na DPH.

45. Pokud žalobkyně dále v žalobě uvedla, že prohlášení nespolehlivým plátcem má pro ni likvidační účinky z hlediska jejího podnikání, soud předně konstatuje, že toto své tvrzení nijak nedoložila, ani nijak blíže nekonkretizovala. Ani zde se proto soud nemohl k této námitce jakkoliv kvalifikovaně vyjádřit.
46. Pokud jde o zbývající čtvrtou žalobní námitku, v níž žalobkyně namítla zneužití práva ze strany žalovaného, resp. správce daně, soud nejdříve obecně odkazuje na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu (NSS) v této otázce, zejména na rozsudek ze dne 10. 11. 2005, čj. 1 Afs 107/2004-48, č. 869/2006 Sb. NSS, podle kterého se zneužitím práva rozumí „*situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takového chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené*“. Dále lze odkázat na vymezení konceptu zneužití práva obsažené v usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 27. 5. 2010, čj. 1 As 70/2008-74, č. 2099/2010 Sb. NSS (a tam citovanou judikaturu). V tomto ohledu není soudu zřejmé, v jakém konkrétním jednání spatřovala žalobkyně na straně finančních orgánů naplnění uvedeného vymezení. K tomu lze jen obecně znovu zopakovat, že správce daně i žalovaný postupovali naprosto v souladu se svou pravomocí podle §106a zákona o DPH v případě porušení povinností na straně daňového subjektu závažným způsobem vydat rozhodnutí o nespolehlivém plátcu. Takový výsledek není nedovolený, naopak, je přímo a výslovně předvídaný zákonem, zákonem o DPH. Tímto postupem finanční orgány nejenže postupovaly v souladu s textovým zněním zákona, resp. metodické informace GŘ, nýbrž dodržely i smysl a účel vyložených a aplikovaných norem.
47. Soud k námitkám uvedeným v podání žalobkyně ze dne 19. 2. 2018 pro úplnost uvádí, že zaslané potvrzení o bezdlužnosti nijak nevyvrací okolnosti, na základě kterých bylo již dříve vydáno rozhodnutí o nespolehlivém plátcu. Pokud jde o námitku týkající se vyrozumění o převedení přeplatku na DPH na úhradu jiných daní, přestože byly již uhrazeny, soud konstatuje, že tato listina se netýká napadeného rozhodnutí ani předmětu posuzované věci, navíc je tato námitka učiněna po uplynutí lhůty, v níž bylo možné uplatňovat žalobní námitky, tj. do 21. 2. 2018, přestože soud nepominul, že vyrozumění bylo vydáno až 27. 3. 2018.
48. Závěrem nutno konstatovat, a to s ohledem na správně-trestní povahu projednávané věci, že se soud zabýval též tím, zda není pozdější právní úprava pro žalobce příznivější (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, čj. 5 As 104/2013-46, č. 3528/2017), přičemž dospěl k závěru, že navzdory formálním změnám je obsahově totožná. Podmínky,

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

za nichž je možno daňový subjekt prohlásit za nespolehlivé plátce zůstaly shodné. I nadále je pak následkem prohlášení za nespolehlivého plátce zveřejnění této informace způsobem umožňujícím dálkový přístup, povinné měsíční zdaňovací období a ručení příjemce zdanitelného plnění od nespolehlivého plátce.

V. Závěr a náklady řízení

49. S ohledem na výše uvedené skutečnosti dospěl městský soud k závěru, že žaloba je nedůvodná a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
50. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého účastník, který měl ve věci úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, žalovanému žádné náklady přesahující míru jeho obvyklé činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu na nákladech řízení nepřiznal.

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 hlavní straně jeho internetových stránek www.nssoud.cz v rámečku Rychlé odkazy – Úhrada soudních poplatků.

Praha 1. srpna 2019

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu