



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **LIPAN A. EURO, a.s.**
sídlem Hudcova 532/78b, Brno
zastoupen Ing. Igorem Pantůčkem, daňovým poradcem
sídlem Řípská 11d, Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4.4.2016, č.j. 13950/16/5300-22441-711514,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4.4.2016, č.j. 13950/16/5300-22441-711514, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 16.12.2015, č.j. 4207626/15/3003-52522-705893, kterým správce daně rozhodl, že žalobce je nespolehlivým plátcem ve smyslu § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon č. 235/2004 Sb.“).

I. Podstata věci

2. Dne 24.2.2015 vydal správce daně 27 dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty v celkové výši přesahující 37 000 000 Kč. Proti těmto dodatečným platebním výměrům žalobce podal odvolání, přičemž řízení o nich dne 16.6.2015 správce daně podle § 112 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), pro neodstranění vad odvolání zastavil. Dne 16.12.2015 vydal správce daně podle § 106a zákona č. 235/2004 Sb. rozhodnutí o nespolehlivém plátcu, přičemž důvodem pro aplikaci tohoto institutu na případ žalobce byla skutečnost, že u žalobce byl po dobu tří kalendářních měsíců po sobě jdoucích evidován kumulativní nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši více než 500 000 Kč bez příslušenství daně.

II. Shrnutí žalobní argumentace

3. Žalobce namítá, že žalovaný vycházel z výkladového stanoviska k institutu nespolehlivého plátce obsaženého v Informaci Generálního finančního ředitelství ze dne 4.1.2013, č.j. 101/13-121002-506729, ve znění dodatků č.j. 55366/13/7001-21002-012287 a č.j. 38461/14/7001-21002-0122871 (dále jen „Informace GFŘ k § 106a zákona č. 235/2004 Sb.“), která však není právním předpisem, nýbrž obsahuje pouze názor Generálního finančního ředitelství zaujatý k výkladu právně neurčitěho pojmu. Podle žalobce je však správce daně povinen vždy postupovat v souladu s ustanovením daňového řádu, zejména s § 5 odst. 3 daňového řádu, který mu ukládá, aby šetřil práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a používal jen takové prostředky, které daňový subjekt co nejméně zatěžují.
4. Žalobce uvádí, že označení plátce daně za nespolehlivého je krajním zatěžujícím opatřením. Proto je správce daně povinen každý případ hodnotit individuálně a zvážit všechny okolnosti, a nikoli rutinně, v podstatě automaticky, aplikovat Informaci GFŘ k § 106a zákona č. 235/2004 Sb. Správce daně je vždy povinen zohlednit také objektivní důvody hodné zvláštního zřetele, které vedly k nesplnění zákonných povinností plátce daně. V této souvislosti žalobce uvádí, že je plátcem daně od 1.2.2001. Od tohoto data byl správcem daně opakovaně kontrolován, přičemž výsledky těchto kontrolních postupů byly bez zásadního zjištění. Se správcem daně vždy komunikoval v požadovaných termínech, nikdy se žádné povinnosti nevyhýbal a vždy ji plnil v zákonných či správcem daně stanovených lhůtách. Skutečnost, že v současné době není schopen dostát svým daňovým závazkům, plyne podle žalobce z toho, že má v současné době „obstavený“ veškerý obchodní majetek z důvodů existence daňových nedoplateků.

5. Podle žalobce žalovaný také nerespektoval důvodovou zprávu k zavedení institutu nespolehlivého plátce, který má být používán v boji proti daňovým únikům. Podnikání žalobce je v současné době natolik paralyzováno, že je otázkou, proti čemu nyní správce daně a žalovaný bojují. V podstatě celý evidovaný daňový nedoplatek vznikl na základě daňové kontroly. Podle žalobce by měl správce daně i žalovaný vzít v úvahu i právní kroky, kterými žalobce brojí proti pravomocným dodatečným platebním výměrům.
6. Žalobce dále poukazuje na to, že žádal o posečkání daně u daňových povinností vzniklých za zdaňovací období měsíců března až července 2013; pokud tedy požádal o posečkání daně, pak ve věci celkového daňového nedoplatku se správcem daně komunikoval, což mělo být zohledněno. Podle žalobce neuhrazení daňové povinnosti z jeho strany nepředstavuje hrubé porušení povinností plátce daně.
7. Žalobce dále argumentuje tak, že správce daně měl namísto vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcu zrušit registraci žalobce jako plátce daně.
8. S ohledem na výše uvedené žalobce navrhuje, aby soud napadené rozhodnutí, jakož i rozhodnutí prvostupňové, zrušil, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejší soudem.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve svém vyjádření se žalobou nesouhlasí, přičemž odkazuje na argumentaci obsaženou v odůvodnění napadeného rozhodnutí.
10. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejší soudem.

IV. Posouzení věci

11. Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního /dále jen „s.ř.s.“/), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
12. Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného a bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.
13. Podstatou sporu je otázka, zda byly splněny zákonné podmínky pro označení žalobce jako nespolehlivého plátce. Správce daně dospěl k závěru, že v případě žalobce došlo k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť u něj byl po dobu nejméně tří kalendářních měsíců po sobě jdoucích evidován kumulativní nedoplatek na dani z přidané hodnoty vyšší než 500 tisíc Kč bez příslušenství daně. Správce daně při výkladu pojmu nespolehlivý plátce a posouzení skutkových okolností na straně žalobce a při úvaze o naplnění podmínek pro aplikaci tohoto institutu vycházel z Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., respektive výkladového stanoviska, jež je v ní obsaženo. Žalobce naopak s aplikací tohoto institutu na jeho případ nesouhlasí a má též za to, že správce daně a žalovaný postupovali nezákonně, když vycházeli z Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb. a nezohlednili individuální a objektivní okolnosti jeho případu.

14. Podle § 106a odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. poruší-li plátce daně z přidané hodnoty závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem.
15. Institut nespolehlivého plátce byl do zákona č. 235/2004 Sb. zakotven zákonem č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „zákon č. 502/2012 Sb.“). Z důvodové zprávy k zákonu č. 502/2012 Sb. k zavedení tohoto institutu vyplývá, že úmyslem zákonodárce bylo zavést změny právní úpravy správy daně z přidané hodnoty „...z důvodů boje s daňovými úniky u DPH, tj. zejména... zavedení institutu tzv. nespolehlivého plátce, vč. zveřejnění těchto osob a s tím, že příjemce plnění bude ručit za daň nezaplacenou poskytovatelem plnění, pokud je v okamžiku uskutečnění plnění o poskytovateli zveřejněna skutečnost, že je nespolehlivým plátcem... 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 plátcové označeni jako „nespolehliví plátcové“, tj. zůstanou plátcové, 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... Odstavec 1 upravuje, kdy se plátce stane nespolehlivým plátcem. Pro získání tohoto statusu je zapotřebí závažně porušit povinnosti vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty. Nejedná se tedy pouze o povinnosti vyplývající ze zákona o dani z přidané hodnoty, ale rovněž o povinnosti vyplývající z daňového řádu. Za typické povinnosti vznikající při správě daně z přidané hodnoty lze považovat například povinnost podat daňové tvrzení, povinnost uhradit daň, povinnost součinnosti se správcem daně při daňové kontrole nebo při ověřování skutečností uvedených v daňovém tvrzení či registračních údajích. Porušení povinností, za něž lze získat status nespolehlivý plátce, však musí mít určitou intenzitu. Musí tedy být naplněno kritérium závažnosti. Za závažné porušení povinností vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty lze považovat takové porušení zákonem stanovené povinnosti, které svou intenzitou ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru daně z přidané hodnoty. Nelze tak sankcionovat formální porušení povinností stanovených zákonem (např. opomenutí údajů v přihlášce k registraci či daňovém přiznání), které z hlediska správy a výběru daně by 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 dané povinnosti představuje. Výklad pojmu nespolehlivý plátce, jakož i usměrňování výkladové praxe, bude prováděno výkladovými

stanovisky *Generálního* *finančního* *ředitelství* ...“
(<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=6&ct=733&ct1=0>).

16. Aby tedy mohl být správcem daně přidělen daňovému subjektu status nespolehlivého plátce, musí být splněny podmínky spočívající v tom, že daňový subjekt porušil povinnosti vztahující se ke správě daně, a to závažným způsobem, tedy takovým, který svou intenzitou ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru daně z přidané hodnoty.
17. Správce daně a žalovaný v tomto aspektu svoji správní úvahu opřeli o výkladové stanovisko obsažené v Informaci GFŘ k § 106a zákona č. 235/2004 Sb., podle něhož se za závažné porušení plnění povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce považuje situace, kdy dojde k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty z toho důvodu, že u plátce daně je po dobu nejméně tří kalendářních měsíců po sobě jdoucích evidován kumulativní nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši minimálně 500 tisíc Kč bez příslušenství daně. Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí vycházel z dalšího východiska v intencích Informace GFŘ k § 106a zákona č. 235/2004 Sb., které požaduje posoudit porušení daňových povinností s ohledem na osobu plátce daně a dosavadní zkušenosti s tímto plátcem a dále zohlednit objektivní důvody hodné zvláštního zřetele, které vedly k nesplnění zákonných povinností (např. živelné pohromy či závažné zdravotní důvody).
18. Takovému postupu správních orgánů nemá zdejší soud co vytknout. V případě Informace GFŘ k § 106a zákona č. 235/2004 Sb. se nepochybně jedná o interní pokyn veřejné správy k aplikačnímu postupu správců daně vůči daňovým subjektům. Je ustáleně správními soudy judikováno, že pokyny orgánů finanční správy upravují aplikační praxi, která nalézá odraz v jednotlivých rozhodnutích, jejichž skutkové a právní důvody musí obstát z hlediska zákonnosti, přičemž vychází-li správce daně či převezme-li v rámci odůvodnění svého rozhodnutí obsah pokynu – tu výkladového stanoviska – nejedná se o jakoukoli nezákonnost. V daném případě se typově jedná o rozhodnutí vydávané na základě správního uvážení o naplnění právně neurčitěho pojmu. Tím spíše nemůže správce daně rozhodovat libovolně, nýbrž je povinen postupovat za obdobných a srovnatelných podmínek stejně, k čemuž v aplikační praxi slouží právě pokyny orgánů finanční správy. Při přezkoumání rozhodnutí tak soud zkoumá, zda nedošlo k vybočení ze správní praxe (je-li tato vada namítána) a zda ob stojí správní úvaha správce daně vtělená do jeho rozhodnutí.
19. Není tedy důvodná námitka, že správce daně nezákonně „aplikoval“ Informaci GFŘ k § 106a zákona č. 235/2004 Sb. Žalovaný správně zdůraznil, že informace sjednocuje rozhodovací praxi podřízených orgánů a zároveň zveřejněním informace způsobem umožňujícím dálkový přístup posiluje legitimní očekávání daňových subjektů tím, že uvádí obecný výčet skutečností, které budou považovány za závažné porušení povinností při správě daní ve smyslu § 106a zákona o dani z přidané hodnoty.
20. Žalobce nečiní sporným, že mu byla doměřena za zdaňovací období měsíců září až prosince 2009, ledna a března až prosince 2010 a ledna až prosince 2011 daň z přidané hodnoty ve výši přesahující 37 miliónů Kč (dodatečné platební výměry nabyly právní moci dne 6.4.2015), přičemž ani v náhradní lhůtě splatnosti nebyly částky doměřené daně uhrazeny. Pokud na základě této skutečnosti dospěl žalovaný k závěru o naplnění podmínek pro označení žalobce jako nespolehlivého plátce, nelze v takovém postupu

spatřovat žádnou nepřiměřenost. Žalovaný správně vycházel ze skutečnosti, že u žalobce vznikl ke dni 21.4.2015 kumulativní nedoplatek na dani ve výši přesahující 500 tisíc Kč bez příslušenství daně, který nebyl uhrazen ani ke dni vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, a který tedy byl evidován po delší dobu než tři po sobě jdoucí kalendářní měsíce.

21. Nejedná se podle zdejšího soudu o jakkoli nepřiměřenou aplikaci, obzvláště v situaci, kdy dodatečné platební výměry nabyly právní moci; jsou tedy nadány presumpcí zákonnosti a správnosti. Poukaz žalobce na právní kroky, jimiž proti těmto rozhodnutí brojí, je tedy zcela nepřipadný. Skutkové důvody spočívající v existenci daňového nedoplatku na základě pravomocných dodatečných platebních výměrů, a to ve výši přesahující několik desítek milionů Kč, z hlediska splnění podmínek pro aplikaci pojmu nespolehlivého plátce podle zdejšího soudu obstojí.
22. Pokud jde o objektivní důvody na sféře žalobce zcela nezávislé, jež by vedly k nesplnění zákonných povinností a ke kterým by správce daně mohl v rámci řízení ve věci vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí přihlédnout, žalobce v průběhu řízení před žalovaným žádné neuvedl a neuvádí je ani v žalobě. Samotné doměření daně ani exekuční řízení k vymožení doměřené daně za objektivní důvod vzniku nedoplatku hodný zvláštního zřetele považovat nelze. Tato řízení jsou důsledkem nesplnění povinností žalobce, proti nimž žalobce disponoval právními prostředky ochrany, které však (v případě doměření daně) nevyužil.
23. Žalobce dále neuvádí žádnou mimořádnou individuální okolnost, která by mohla přes existenci nedoplatku ve výši přesahující 500 tisíc Kč vést k nevydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí daně z přidané hodnoty. Skutečnost, že až do zdaňovacího období září roku 2009 si žalobce své daňové povinnosti plnil, není žádnou mimořádnou individuální okolností, pro kterou by se aplikace institutu nespolehlivého plátce v situaci, kdy žalobce na dani dluží po dobu delší než tři měsíce několik desítek milionů Kč, jevila jako nespravedlivá.
24. Úvaha žalovaného, podle které žalobce porušil závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, byla v napadeném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a je v souladu se Informací GFR k § 106a zákona č. 235/2004 Sb. i důvodovou zprávou k zákonu č. 502/2012 Sb. Žalobce nesplnil povinnosti uložené pravomocnými a vykonatelnými rozhodnutími a závažným způsobem porušil své povinnosti vztahující se ke správě daně. Z napadeného rozhodnutí dále plyne, že v případě žalobce nedošlo k posečkání úhrady daně či rozložení její úhrady na splátky. Skutečnost, že žalobce podal žádost o posečkání úhrady daně z přidané hodnoty, byť se týkala pouze části nedoplatku, je podle zdejšího soudu irelevantní. V této souvislosti žalovaný zdůraznil, že ze samotného podání žádosti o posečkání úhrady daně nelze dovozovat nesplnění podmínek pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, jelikož by se jednalo o snadno splnitelnou překážku čistě formálního charakteru, čímž by institut nespolehlivého plátce zcela pozbyl svého významu. S touto úvahou se zdejší soud zcela ztotožňuje.
25. Namítal-li žalobce, že v jeho případě měla být nejprve zrušena registrace k dani z přidané hodnoty a teprve poté mělo být vydáno rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, tak ze zákona č. 235/2004 Sb. takový postup nevyplývá a tato argumentace se podle zdejšího soudu míjí s rozsahem podmínek, jejichž splnění je předpokladem aplikace institutu nespolehlivého plátce. Za současné koncepce plátcovství daně z přidané hodnoty by se za splnění zákonem stanovených podmínek mohl žalobce stát okamžitě opět plátcem daně z přidané

hodnoty a vydané rozhodnutí by se tak zcela minulo účinkem sledovaným zákonem č. 502/2012 Sb., jenž plyne se shora citované důvodové zprávy. Žalovaný správně zdůraznil, že žalobce vykazoval za posledních 12 měsíců před vydáním rozhodnutí správce daně příjmy v celkové výši přesahující 1 000 000 Kč, tedy nad hranicí, od které je daňový subjekt ze zákona povinen k registraci jako plátce. Ani tato žalobní námitka tedy není důvodná.

26. Zdejší soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by způsobovala nepřezkoumatelnost či měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

V. Náklady řízení

27. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s.ř.s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu právo na náhradu nákladů řízení proti žalovanému nenáleží; to náleží žalovanému. Tomu však žádné náklady vynaložené nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu nebylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 nejbližze 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.

Brno dne 11. července 2018

David Raus, v.r.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

předseda senátu