



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně: H.K., ...**, zastoupené *Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 2588/14, Praha 5*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne **7. 10. 2016**, čj. **43942/16/5300-22443-702189**,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 10. 2016, čj. 43942/16/5300-22443-702189, se z r u š u j e a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.

II. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 19.456,- Kč k rukám jejího zástupce Mgr. Jakuba Hajdučíka do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Podle § 106a odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*zákon o DPH*“ nebo „*ZDPH*“), bylo rozhodnuto, že žalobkyně je nespolehlivým plátcem [rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 8. 1. 2016,

čj. 1840979/15/2308-50522-402351, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 10. 2016, čj. 43942/16/5300-22443-702189].

Podle § 106a odst. 1 ZDPH poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem.

Podle § 106a odst. 6 písm. a) ZDPH správce daně zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že plátce je nespolehlivým plátcem.

II. Žalobní body

1) Statut nespolehlivého plátce jako trest: Při posuzování, jaké sankce uložené podle daňového práva mají povahu trestu, se vůdčím stal rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 6. 2014, č.j. 57Af 44/2012-55, a na něj již jen navázala pozdější judikatura Nejvyššího správního soudu, a to zejména usnesením svého rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č.j. 4 Afs 210/2014-57, z nichž žalobkyně vycházela, odkazuje na ně a v nich uvedenou argumentaci tak používá v této žalobě. Za užití tzv. Bendenounových a Engelových kritérií je pro posouzení povahy sankce rozhodné: (i) posouzení příslušnosti sankce k určitému právnímu odvětví, (ii) analýza povahy porušení práva, za něž je sankce ukládána, a (iii) zhodnocení stupně přísnosti sankce. První kritérium je bez spojení se zbývajícimi bezvýznamné. Druhá dvě kritéria jsou alternativní a tak stačí naplnění jednoho z nich pro podřazení případu pod čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, ale na druhou stranu tento závěr nevylučuje hodnocení obou kritérií ve vzájemné souvislosti. Při posuzování druhého a třetího z Engelových kritérií při jejich aplikaci v prostředí finančního práva Evropský soud pro lidská práva dovedl, že je podstatné, zda (i) právem vymezená sankce mohla dopadnout na všechny obyvatele v postavení daňových poplatníků, (ii) účelem sankce nebyla peněžní kompenzace škody, ale především odstrašující trest k odvrácení recidivy, (iii) sankce byla uložena jako trest s odstrašujícím a represivním účinkem a (iv) uložená sankce byla podstatná. Dále se ale Evropský soud pro lidská práva přiklonil k názoru, že malá závažnost sankce a zařazení sankce do systému finančního práva nemohou být samy důvodem pro jejich vyloučení z rozsahu čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, pokud ostatní kritéria svědčí pro klasifikaci penále jako trestního obvinění, resp. trestu. Žalobkyně proto tvrdí, že malá závažnost sankce tvrzená žalovaným v bodě 22. napadeného rozhodnutí nemůže ovlivnit povahu statutu nespolehlivého plátce coby trestu. Zařazení do veřejného seznamu nespolehlivých plátců je ukládáno za závažné porušení povinností při správě daní a způsobuje, že každý příjemce zdanitelného plnění od žalobkyně ručí za tomu odpovídající DPH. Nepochybně je tedy zařazení mezi nespolehlivé plátce trestem, který má zákazníkům žalobkyně odstrašit od obchodů s ní, a proto jí bezprostředně postihuje. Podle názoru žalobkyně je její odstrašující, veřejné, právem dovolené dehonestování srovnatelné s pranýřováním ve středověku moderními metodami komunikace. Prohlášení za nespolehlivého plátce zásadně působí do budoucna, a tudíž nemůže být kompenzací škody vzniklé v minulosti. Z výše uvedených důvodů má žalobkyně za to, že zařazení do veřejného seznamu nespolehlivých plátců je trestní sankcí. Závěr žalobkyně potvrzuje i žalovaná, když v bodě 22. napadeného rozhodnutí uvádí, že institut nespolehlivého plátce působí do budoucnosti coby prostředek informování veřejnosti, aby při obchodování s nespolehlivým plátcem jednala se značnou obezřetností a v případě, že jí dbát nebude,

ponese finanční následky v podobě ručení za daň. Tím má žalobkyně za nesporné, že statut nespolehlivého plátce podle § 106a ZDPH má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a články 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.

2) Nedostatečnost § 106a ZDPH: Podle čl. 39 Listiny základních práv a svobod je nezbytné, aby jen zákon stanovil, které jednání je trestným činem a jaký trest, jakož i jaké jiné újmy na právech nebo majetku, lze za jeho spáchání uložit. Jak dovodil Ústavní soud v plenárním nálezu ze dne 19. 12. 1995, sp. zn. Pl. ÚS 29/95, nelze vyhláškou města Ústí nad Labem č. 40/1995, o zákazu propagace stran a hnutí šířících národnostní, rasovou, náboženskou, politickou a třídní nenávist na území města Ústí nad Labem, stanovit, jaké jednání bude podléhat jednání trestnému podle § 260 a § 261 trestního zákona. A to přesto, že obce mohly podle zákona č. 367/1990 Sb., o obcích, vydávat vyhlášky, ale neměly kompetenci rozhodovat, které jednání bude trestným činem. Podle § 106a ZDPH bude plátce potrestán udělením statutu nespolehlivého plátce, když závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daně. Zákon zde nedává kompetenci daňovým orgánům podzákonným předpisem stanovit, o které povinnosti se jedná a co je to závažný způsob jejich porušení. Ani sám zákon nedefinuje, co je to porušení povinností závažným způsobem. Jde tak o neurčité právní pojmy, které mají být dle žalovaným citované důvodové zprávy k § 106a ZDPH naplněny toliko zaužívanou správní praxí. Z toho plyne, že § 106a ZDPH nedostatečně stanoví jednání, které může být postiženo trestem v podobě statutu nespolehlivého plátce, a proto je pro rozpor s čl. 39 Listiny základních práv a svobod neústavní. V případě, že krajský soud přisvědčí této námitce, žalobkyně navrhuje, aby bylo přerušeno řízení o žalobě a dle čl. 95 odst. 2 Ústavy předložen Ústavnímu soudu návrh na zrušení § 106a ZDPH.

3) Pravá retroaktivita: Žalobkyně byla potrestána statutem nespolehlivého plátce, protože jí byla stanovena daň podle pomůcek za zdaňovací období leden až prosinec 2011. Ale ust. § 106a ZDPH se stal součástí právního pořádku až novelou č. 502/2012 Sb. s účinností ode dne 1. 1. 2012. Z ústavního hlediska je jediné možné, aby rozhodnutí o vině pachatele bylo přijato stran jednání, o němž mohl pachatel v době, kdy se ho dopouštěl, důvodně předpokládat, že jde o jednání trestné (blíže nálezní Ústavního soudu ze dne 2. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 469/04, či ze dne 4. 8. 2010, sp. zn. II. ÚS 1098/10). Vinu žalobkyně žalovaný shledal v tom, že neunesla důkazní břemeno stran svých tvrzení v roce 2011, což znemožnilo správci daně stanovit daň na základě dokazování (body 20-21. napadeného rozhodnutí). Žalobkyně ale nemohla v roce 2011 předpokládat, že důsledkem jejího pochybení bude trest v podobě statutu nespolehlivého plátce. Žalobkyně tak namítá, že v rozporu s čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod jí byl trest v podobě statutu nespolehlivého plátce udělen na základě zákona, který v době porušení povinností žalobkyně ještě nebyl účinný.

4) Porušení zásady *ne bis in idem*: Důsledkem toho, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve vztahu ke svým tvrzením v roce 2011, jí správce daně stanovil daň podle pomůcek a potrestal ji daňovým penále. Na základě skutečnosti, že správce daně žalobkyni stanovil daň podle pomůcek za více zdaňovacích období, rozhodl, že je nespolehlivým plátcem (plátkyní). Žalobkyně tvrdí, že obojí postih: daňové penále i statut nespolehlivého plátce mají původ v jediném deliktním jednání – neunesení důkazního břemene ve vztahu k jejím daňově relevantním tvrzením v roce 2011. Oproti tomu žalovaný popisuje v bodě 21.

napadeného rozhodnutí dva odlišné skutky: nesprávně tvrzené a tudíž nesprávně odvedené daně z přidané hodnoty za leden až prosinec 2011 coby delikt hmotněprávní a nesplnění povinnosti prokázat správnost svých tvrzení, což žalovaný označuje jako procesně právní porušení spáchané až v daňové kontrole. Žalobkyně s odkazem na rozsudek velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ze dne 10. 2. 2009, Zolotukhin proti Rusku (stížnost č. 14939/03), uvádí, že rozhodující je při interpretaci zásady *ne bis in idem* faktické pojetí „skutku“. Plátce je povinen uvést do daňového přiznání tvrzení rozhodné pro stanovení daně za příslušné zdaňovací období a v následné daňové kontrole či jiném prověřovacím postupu je plátce povinen daňovému orgánu prokázat správnost svého tvrzení. Pokud žalobkyně chybovala a do daňových přiznání uvedla tvrzení, jejichž správnost byla později správcem daně s úspěchem zpochybněna, pak skutkem je právě a jedině uvedení nesprávného tvrzení v daňovém přiznání. Byla-li žalobkyně za nesprávnost svého tvrzení postížena penálem a zároveň poté statutem nespolehlivého plátce, jedná se o dvojí trest za identický skutek, a proto je trest pozdější, statut nespolehlivého plátce, uložen v rozporu se zásadou *ne bis in idem*.

5) Nesplnění podmínek pro statut nespolehlivého plátce: Žalobkyni byla za zdaňovací období leden 2011 doměřena daň ve výši 21 Kč, za zdaňovací období únor 2011 doměřena daň ve výši 19 Kč, za zdaňovací období březen 2011 doměřena daň ve výši 1 Kč, za zdaňovací období duben 2011 doměřena daň ve výši 6 Kč, za zdaňovací období květen 2011 doměřena daň ve výši 11 Kč, za zdaňovací období červen 2011 doměřena daň ve výši 24 Kč, za zdaňovací období červenec 2011 doměřena daň ve výši 59 Kč, za zdaňovací období srpen 2011 doměřena daň ve výši 37 Kč, za zdaňovací období září 2011 doměřena daň ve výši 22 Kč, za zdaňovací období říjen 2011 doměřena daň ve výši 18 Kč a za zdaňovací období prosinec 2011 ve výši 207 285 Kč. Žalobkyně namítá, že nedošlo k opakovanému závažnému porušení povinností při správě daní. Nic na tom nemění tvrzení žalovaného, že všechna pochybení žalobkyně byla načtena do posledního zdaňovacího období roku 2011, protože správce daně nebyl schopen určit, do kterého zdaňovacího období přesně jím stanovené daně náleží a žalobkyni chtěl minimalizovat výši úroku z prodlení. Žádné takové „načtení“ zákon o dani z přidané hodnoty ani daňový řád neumožňuje. Pokud daňové orgány postupovaly v rozporu s těmito předpisy, nemohou se dovolávat prospěchu v podobě tvrzení, že pochybení žalobkyně bylo závažné i za zdaňovací období, kdy jí byly doměřeny jednotky až desítky Kč na daních. Navíc na základě principu presumpce správnosti správních rozhodnutí platí, že pochybení žalobkyně byla za zdaňovací období leden až listopad 2011 právě taková, jak je správce daně vyčíslil v dodatečných platebních výměrech. Z uvedeného plyne, že doměrky za leden až listopad 2011 byly bagatelní, a proto nelze za tato zdaňovací období považovat povinnosti žalobkyně porušené závažným způsobem a ani nedošlo k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daní. Přitom právě zaužívaná správní praxe daňových orgánů v podobě Informace GFR ve smyslu zkratky žalovaného z bodu 12 napadeného rozhodnutí neumožňuje udělit plátcovi statut nespolehlivého plátce, když jsou povinnosti plátce porušeny závažným způsobem za jediné zdaňovací období.

III. Vyjádření žalovaného správního orgánu

ad 1) Institut nespolehlivého plátce je postihem u plátců, kteří závažným způsobem porušují své povinnosti při správě daně z přidané hodnoty a u kterých plátcovství vzniká *ex lege*, tj. nelze jako postih u nich využít institut zrušení registrace podle § 106 ZDPH. Kromě samotného přidělení statusu nespolehlivý plátce je sankčním důsledkem povinné měsíční

zdaňovací období a ručení příjemců plnění od nespolehlivého plátce za neodvedenou DPH. Z povahy věci tak nejde o kompenzaci škody vzniklé v minulosti, ale o nástroj při boji s daňovými úniky, který má působit nejen represivně, ale i preventivně. Zveřejnění statusu nespolehlivého plátce neslouží „k dehonestování“, ale k upozornění ostatních plátců, že v daném případě byly opakovaně porušeny povinnosti při správě daně z přidané hodnoty zvláště závažným způsobem, jež má za cíl jejich ochranu. V případě přijetí plnění od nespolehlivého plátce je totiž uzákoněno ručení odběratele za odvedenou DPH dle § 109 odst. 3 ZDPH. Zde je primárně sledován cíl správy daní, jímž je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. V daném případě nelze zohlednit ani to, že jsou odběrateli žalobce neplátcí DPH, jelikož tato situace není zaručena do budoucna. Rovněž tak si žalovaný myslí, že zvolený pojem „nespolehlivý plátce“ v zákoně o dani z přidané hodnoty je dostatečně difamující a nelze ho srovnávat „s pranýřováním ve středověku moderními metodami komunikace“.

ad 2) Výklad pojmu nespolehlivý plátce je prováděno výkladovým stanoviskem Generálního finančního ředitelství (dále také „GŘ“). Toto stanovisko je obsaženo v Informaci Generálního finančního ředitelství k aplikaci § 106a zákona o dani z přidané hodnoty č.j. 101/13-121002-506729, ve znění Dodatku č. 1 č.j. 55366/13/7001-21002-012287 ze dne 5. 12. 2013 a ve znění Dodatku č. 2 č.j. 38461/14/7001-2100-0122287 ze dne 22. 8. 2014 (dále jen „Informace GŘ“). Tento způsob sjednocení výkladových podmínek předpokládá i Důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012 Sb., změna zákona o dani z přidané hodnoty, a zákonodárce ji použil, aby umožnil GŘ operativnější reakci na poznatky praxe. Toto výkladové stanovisko slouží k usměrňování a ke sjednocení rozhodovací praxe tak, aby byl výklad jednotlivých správců daně tohoto institutu jednotný. Obdobné postupy pro usměrňování aplikační praxe jsou známy i v dalších oblastech (např. výkladová stanoviska Ministerstva práce a sociálních věcí k zákonu o důchodovém pojištění, podle kterých postupuje Česká správa sociálního zabezpečení). Žalovaný má za to, že zvolený pojem nespolehlivého plátce je v zákoně dostatečně určitý a výkladovým stanoviskem GŘ se pouze zajišťuje jeho jednotný výklad na území České republiky.

ad 3) U žalobkyně byla zahájena daňová kontrola dne 4. 6. 2013. V daném případě žalobkyně nedoložila a neprokázala, že výše celkové tržby dosažené z podnikatelské činnosti, která byla zachycena v tržbách, byla v jednotlivých měsících vykázána ve skutečně dosažené a správné výši (viz zpráva o daňové kontrole č.j. 1480772/15/2308-60562-403299 ze dne 7. 8. 2015). Žalobkyně ani na výzvy správce daně č.j. 356193/14/2308-05401-402727 ze dne 17. 2. 2014 a č.j. 1384325/14/2308-05401402727 ze dne 14. 7. 2014 nedoložila a neprokázala, že v evidenci pro daňové účely za předmětná zdaňovací období uvedla veškerá uskutečněná zdanitelná plnění. Žalobkyně rovněž neodstranila oprávněné pochybnosti správce daně o úplnosti a správnosti údajů vykázaných v přiznáních k dani z přidané hodnoty za kontrolovaná zdaňovací období. Správce daně na základě provedeného důkazního řízení a zjištěných skutečností konstatoval, že žalobkyně nesplnila při dokazování jí uváděných skutečností své zákonné povinnosti, konkrétně nedoložila a neprokázala, že jí vedené povinné evidence jsou věrohodné, úplné, průkazné a správné. V důsledku tohoto zjištění správce daně konstatoval, že po kontrole DPH za předmětná zdaňovací období po provedeném důkazním řízení nelze stanovit daň dokazováním a dle § 98 odst. 1 až 3 daňového řádu stanovil daň podle pomůcek. Dne 10. 8. 2015 byla daňová kontrola ukončena. Daň z přidané hodnoty za

předmětná zdaňovací období pak byla žalobkyni doměřena ke dni 13. 8. 2015. Žalovaný tak konstatuje, že daňová kontrola u žalobkyně byla zahájena až dne 4. 6. 2013, tedy rok a půl od data účinnosti § 106a ZDPH, resp. zákona č. 502/2012 Sb., změna zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobkyni byl udělen status nespolehlivého plátce podle skutečností vymezených v bodu 1. pod písm. e) Informace GFR, neboť „*plátce porušil své zákonem stanovené povinnosti, což mělo opakovaně za důsledek vyměření daně podle pomůcek nebo doměření daně podle pomůcek oproti poslední známé dani. Za naplnění opakovanosti se v tomto případě považuje, pokud tato situace nastala alespoň za dvě zdaňovací období z šesti po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích*“. Nelze tedy souhlasit s námitkou žalobkyně, že se jedná o pravou retroaktivitu, neboť žalobkyně porušila své zákonné povinnosti během daňové kontroly zahájené dne 4. 6. 2013, porušení zákonem stanovených povinností mělo za důsledek doměření daně podle pomůcek oproti poslední známé daňové povinnosti za jedenáct z dvanácti po sobě jdoucích zdaňovacích období. Nad rámec výše uvedeného žalovaný dodává, že žalobkyni nic nebránilo po účinnosti předmětného ustanovení rovněž podat dodatečná daňová přiznání za zdaňovací období leden až prosinec 2011.

ad 4) Institut nespolehlivého plátce je postihem u plátců, kteří závažným způsobem poruší své povinnosti v oblasti daně z přidané hodnoty, a to nejen povinnosti hmotněprávního charakteru vyplývající ze zákona o dani z přidané hodnoty, ale také povinnosti procesního charakteru vyplývající z daňového řádu. Naproti tomu penále podle § 251 daňového řádu je obligatorní peněžitou sankcí vznikající *ex lege* v případech, kdy správce daně doměří daň vyšší (případně pokud je snižován daňový odpočet či daňová ztráta). Zákonná formulace tohoto ustanovení nepřipouští diskreci správcem daně, neboť důvody vzniku této sankce a její výše vyplývají přímo ze zákona. Jde tedy o následek za nesplnění povinnosti tvrzení daňovým subjektem. Cílem tohoto prostředku je primárně donucovací funkce, která má motivovat daňové subjekty k podání dodatečného daňového tvrzení v okamžiku, zjistí-li, že jejich daňová povinnost má být vyšší. Jedná se tedy o dvě samostatná řízení, která, ač spolu navzájem souvisí, jsou vedena podle odlišných předpisů, s jiným předmětem, je v nich postihován jiný druh jednání a je v nich ukládán jiný druh postihu. Nelze tedy přisvědčit námitce žalobkyně v otázce souběhu penále z titulu doměřené daně a udělení statusu nespolehlivého plátce, že se jedná o dvojí sankci za totéž pochybení a tedy porušení zásady *ne bis in idem*. Žalovaný k tomu dále uvádí, že i kdyby se jednalo o dvojí trest za identický skutek, tak k této otázce se nově vyjádřil i Evropský soud pro lidská práva v rozsudku A a B proti Norsku ze dne 15. 11. 2016, kdy rozhodl, že uložení pokuty podle norských daňových zákonů a současné uložení trestu vězení podle norského trestního práva není porušením zásady *ne bis in idem*.

ad 5) Správce daně do zdaňovacího období prosinec 2011 zahrnul veškeré tržby, které na základě pomůcek za celý rok 2011 dopočtl. S touto skutečností, že správce daně nemůže přesně určit, ve kterém konkrétním zdaňovacím období leden 2011 až prosinec 2011 k realizaci tržeb došlo a že budou veškeré tržby zjištěné dle pomůcek zahrnuty souhrnně ve zdaňovacím období prosinec 2011, byla žalobkyně seznámena ve zprávě o daňové kontrole (viz str. 100 zprávy o daňové kontrole č.j. 1480772/15/2308-60562403299 ze dne 7. 8. 2015), kde správce daně taktéž uvedl, že tento postup byl zvolen, neboť je i ve prospěch žalobkyně s ohledem na vzniklý úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu. Z uvedeného vyplývá, že doměřená daň z přidané hodnoty za kontrolovaná zdaňovací období leden 2011 až prosinec

2011 tak není bagatelní. Žalobkyni byl udělen status nespolehlivého plátce podle skutečností vymezených v bodu 1. pod písm. e) Informace GŘ za porušení jejích povinností, které měly opakovaně za následek doměření daně podle pomůcek. Je tak třeba zdůraznit, že v případě žalobkyně nebyl udělen status nespolehlivého plátce s ohledem na výši doměřené daně. Námitka „bagatelnosti“ je tak zcela irelevantní.

IV. Replika a duplika

V replice se žalobkyně a v duplice žalovaný správní orgán vyjádřily k dopadu závěrů Evropského soudu pro lidská práva obsažených v jeho rozsudku A a B proti Norsku ze dne 15. 11. 2016 do případu žalobkyně.

V. Jednání před soudem

Při jednání před soudem dne 13. 12. 2017 zástupce žalobkyně a žalovaný správní orgán setrvali na svých výše uvedených argumentacích.

VI. Posouzení věci krajským soudem

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí správního orgánu v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Při přezkoumání rozhodnutí správního orgánu vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

Nejprve je nutno se vyrovnat s tím, zda přidělení statusu „nespolehlivý plátce“, resp. zveřejnění této skutečnosti je trestem ve smyslu čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod [k žalobním bodům 1) až 4)].

V důvodové zprávě se k začlenění tohoto institutu do zákona o DPH provedenému s účinností od 1. 1. 2013 zákonem č. 502/2012 Sb. uvádí: „Z důvodu změny koncepce plátcovství je zapotřebí upravit situace, kdy plátce neplní své povinnosti (současný § 106 odst. 7 písm. b)). 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).“ (Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, VI. volební období, tisk 733/0).

Kritéria pro hodnocení, zda určitý právní institut je svou povahou trestní sankcí, rozvinul pro účely aplikace čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod Evropský soud pro lidská práva a pro účely aplikace čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod je rozvinul Nejvyšší správní soud [viz zejména usnesení rozšířeného senátu ze dne 30. 9. 2015, čj. 6 As 114/2014-55 (povaha záznamu stanoveného počtu bodů v registru řidičů), a ve vztahu k finančnímu právu usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014-57 (povaha daňového penále)].

Zdejší soud se – podobně jako žalobkyně – dovolává shrnutí judikatury Evropského soudu pro lidská práva k uvedené problematice v bodech 46 až 53 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014-57.

K jednotlivým argumentům žalobkyně z bodu 1) žaloby zdejší soud uvádí: Soud souhlasí s žalobkyní, že žalovaným tvrzená malá závažnost sankce nemůže být sama o sobě důvodem pro její vyloučení z rozsahu čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Zveřejnění skutečnosti, že plátce je nespolehlivým plátcem („zařazení do veřejného seznamu nespolehlivých plátců“), nepochybně přináší to, že každý si může (a to způsobem umožňujícím dálkový přístup) ověřit, zda daný plátce byl či nebyl takto označen. Ten, kdo přijme zdanitelné plnění od plátce, o němž je zveřejněna skutečnost, že je nespolehlivým plátcem, *ex lege* ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění (§ 109 odst. 3 ZDPH). Tato skutečnost podle názoru soudu nemá zákazníky odstrašovat, ale vést k obezřetnosti; následky pro plátce, který byl označen za nespolehlivého a takto zveřejněn, pak nemohou být přímé, jak dovozuje žalobkyně, nýbrž toliko nepřímé. Soud nemůže přijmout názor žalobkyně, že její zařazení do veřejného seznamu nespolehlivých plátců je srovnatelné s pranýřováním ve středověku moderními metodami komunikace. Soud souhlasí s žalobkyní, že prohlášení za nespolehlivého plátce nemůže být kompenzací škody vzniklé v minulosti. Navzdory akceptaci části žalobčiny argumentace se soud neztotožňuje s jejím závěrem, že zařazení do veřejného seznamu nespolehlivých plátců má povahu trestu ve smyslu výše uvedeném. Soud nemá ani za to, že by závěr žalobkyně byl potvrzen názory žalovaného správního orgánu obsaženými v bodě 22 jeho žalobou napadeného rozhodnutí ze dne 7. 10. 2016, čj. 43942/16/5300-22443-702189.

Podle názoru senátu 30 Krajského soudu v Plzni tedy přidělení statusu „nespolehlivý plátce“ [§ 106a odst. 1 ZDPH], resp. zveřejnění této skutečnosti [§ 106a odst. 6 písm. a) ZDPH] není trestem ve smyslu čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, nýbrž pouze administrativním opatřením, kterým z důvodu změny koncepce plátcovství byla nahrazena dřívější možnost zrušit registraci plátci, který neplní své povinnosti, avšak dosahuje požadovaného obratu.

Jelikož soud došel k tomu, že přidělení statusu „nespolehlivý plátce“, resp. zveřejnění této skutečnosti není trestem ve výše uvedeném smyslu, není zde racionálního důvodu zabývat se námitkami žalobkyně týkajícími se zákazu retroaktivity, porušení zásady *ne bis in idem* a nedostatečného vymezení skutkové podstaty.

Soud nepřisvědčil námitce žalobkyně, že právní úprava nespolehlivého plátce je v rozporu s čl. 39 Listiny základních práv a svobod, a proto ve věci nepředkládal Ústavnímu soudu návrh podle čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky na zrušení ust. § 106a ZDPH.

Dále je třeba se věnovat samotnému rozhodnutí, že nespolehlivým plátcem je žalobkyně [k žalobnímu bodu 5)].

V důvodové zprávě se k podmínkám přidělení statusu „nespolehlivý plátec“ praví: *„Pro získání tohoto statusu je zapotřebí závažně porušit povinnosti vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty. ... 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 ..., 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 daně povinností představuje.“* (Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, VI. volební období, tisk 733/0).

K provádění výkladu pojmu „porušení povinností plátce závažným způsobem“ je v důvodové uvedeno: *„Výklad pojmu nespolehlivý plátec, jakož i usměrňování výkladové praxe, bude prováděno výkladovými stanovisky Generálního finančního ředitelství (GFŘ). Tento způsob sjednocování výkladových podmínek umožňuje operativnější reakci GFŘ na poznatky praxe pokud jde o plátce, kteří by se vyhýbali zákonné povinnosti platit DPH. GFŘ bude využívat výkladové stanovisko ke sjednocování rozhodovací praxe správců daně tak, aby výklad pojmu nespolehlivý plátec byl ze strany správců daně pokud možno jednotný. ... Z hlediska právního státu se jeví jako nevhodné a možná i protiústavní doplňování znaků nespolehlivého plátce formou podzákonného právního předpisu. Předkladatel se touto zvolenou formou snaží o nalezení ústavně konformního řešení, které bude posilovat právní jistotu plátců daně. V souladu s judikaturou Ústavního soudu předkladatel považuje zvolený pojem nespolehlivý plátec za dostatečně určitý a skrze formu výkladových stanovisek GFŘ se bude pouze zajišťovat jeho jednotný výklad na celém území ČR.“* (Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, VI. volební období, tisk 733/0).

K aplikaci § 106a zákona o DPH (nespolehlivý plátec) vydalo Generální finanční ředitelství Informaci GFŘ ze dne 4. 1. 2013, čj. 101/13-121002-506729, Dodatek č. 1 ze dne 5. 12. 2013, čj. 55 366/13/7001-21002-012287, a Dodatek č. 2 ze dne 21. 8. 2014, čj. 38 461/14/7001-21002-012287.

Zdejší soud tu poznamenává, že se ztotožňuje s názorem Krajského soudu v Ústí nad Labem, že: „Žalovanému, ani správci daně nelze vytýkat, že postupovali v souladu s metodickým pokynem obsaženým v Informaci Generálního finančního ředitelství ve znění jejího dodatku. Smyslem tohoto metodického pokynu, jehož vydání předvídá i důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012 Sb., kterým byl do českého právního řádu zaveden institut nespolehlivého plátce, je podrobná úprava hledisek a kritérií, jež mají všichni správci daně při rozhodování o nespolehlivosti plátce posuzovat. Zmíněná Informace Generálního finančního ředitelství 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 (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2011, č. j. 1 Ao 2/2010 - 185, publ. pod č. 2397/2011 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz). Není proto podstatné, zda je tato Informace Generálního finančního ředitelství závazná i pro žalobkyni, neboť správce daně a žalovaný byli povinni se jí řídit, aby jejich rozhodnutí nebyla porušením povinnosti rovného zacházení nebo projevem libovůle.“ (rozsudek ze dne 14. 12. 2016, čj. 15Af 1/2016-37).

Za závažná porušení plnění povinností plátce po účely aplikace institutu nespolehlivého plátce považuje Generální finanční ředitelství v Informaci GFR tři situace [písmena a) až c) bodu 1], v Dodatku č. 1 další jednu situaci [písmena a) až d) bodu 1 Informace GFR ve znění Dodatku č. 1] a v Dodatku č. 2 ještě další čtyři situace [písmena a) až h) bodu 1 Informace GFR ve znění Dodatků č. 1 a 2].

Situace, na základě níž bylo rozhodnuto, že nespolehlivým plátcem je žalobkyně, byla mezi závažná porušení plnění povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce doplněna až Dodatkem č. 2 k Informaci GFR v tomto znění: „e) Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce porušil své zákonem stanovené povinnosti, což mělo opakovaně za důsledek vyměření daně podle pomůcek nebo doměření daně podle pomůcek oproti poslední známé dani. Za naplnění opakovanosti se v tomto případě považuje, pokud tato situace nastala alespoň za dvě zdaňovací období z šesti po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích. Při rozhodování o nespolehlivosti plátce lze přihlížet k porušením plnění povinností nastalým v řízeních nebo v souvislosti s řízeními, která byla zahájena po 1. 1. 2013, kde rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek bylo vydáno po 1. 10. 2014.“.

Žalobkyni byla dodatečnými platebními výměry ze dne 13. 8. 2015 podle pomůcek doměřena daň z přidané hodnoty za leden 2011 ve výši 21,- Kč, za únor 2011 ve výši 19,- Kč, za březen 2011 ve výši 1,- Kč, za duben 2011 ve výši 6,- Kč, za květen 2011 ve výši 11,- Kč, za červen 2011 ve výši 24,- Kč, za červenec 2011 ve výši 59,- Kč, za srpen 2011 ve výši 37,- Kč, za září 2011 ve výši 22,- Kč, za říjen 2011 ve výši 18,- Kč a za prosinec 2011 ve výši 207.285,- Kč.

V odvolání proti rozhodnutí správce daně o tom, že žalobkyně je nespolehlivým plátcem, se mimo jiné namítá, že doměrky na dani z přidané hodnoty byly bagatelní, a proto nelze považovat povinnosti odvolatele za porušené závažným způsobem a ani nedošlo k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daní.

Této odvolací námitce žalovaný správní orgán v žalobou napadeném rozhodnutí ze dne 7. 10. 2016, čj. 43942/16/5300-22443-702189, oponoval tak, že za zdaňovací období leden 2011 až říjen 2011 byla v dodatečných platebních výměrech doměřena daň z přidané hodnoty, která se týkala tržeb za používání sociálního zařízení, neboť daňový subjekt v roce 2011 nesprávně použil sníženou sazbu daně, ačkoliv toto zdanitelné plnění podléhá základní sazbě daně. Daňovému subjektu však byla doměřena také daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011, a to ve výši 207.285,- Kč. Do zdaňovacího období prosinec 2011 správce daně na základě pomůcek zahrnul veškeré tržby, které správce daně na základě pomůcek za celý rok 2011 dopočtl. Se skutečností, že správce daně nemůže přesně určit, ve kterém konkrétním zdaňovacím období leden 2011 až prosinec 2011 k realizaci tržeb došlo a že budou veškeré tržby z prodeje jídel, nápojů, potravin a zboží zjištěné dle pomůcek zahrnuty souhrnně ve zdaňovacím období 2011, byl daňový subjekt seznámen ve zprávě o daňové kontrole na str. 100, kde správce daně zároveň uvedl, že tento postup byl zvolen, neboť je ve prospěch daňového subjektu s ohledem na vzniklý úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu. V daném případě nelze hovořit o „bagatelních“ doměrcích, neboť správce daně postupoval ve prospěch daňového subjektu, což technicky provedl tak, že tržby zjištěné na základě pomůcek za zdaňovací období leden až prosinec 2011 zahrnul jednotnou částkou do posledního zdaňovacího období, tj. prosinec 2011. Odvolací orgán proto předmětnou odvolací námitkou považuje za nedůvodnou.

K možnosti změny správní praxe zaujal Nejvyšší správní soud tento názor: *„Správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Lze ji změnit, pokud je změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je rádně odůvodněna závažnými okolnostmi.“* (usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006-132).

V Informaci GŘ se k situacím vymezeným v písmenech a) až h) bodu 1 společně uvádí: „Jednotlivá porušení plnění daňových povinností ... posoudí správce daně vždy s ohledem na osobu plátce a jeho dosavadní zkušenosti s tímto plátcem. Správce daně při posuzování porušení plnění zákonných povinností vždy zohlední také objektivní důvody hodné zvláštního zřetele, které vedly k nesplnění zákonných povinností plátce. Může se jednat například o živelné pohromy, závažné zdravotní důvody, důvody vzniku platební neschopnosti či jiné objektivní překážky, které plátcům bránily v řádném plnění daňových povinností.“

V daném případě jde o daň z přidané hodnoty za jednotlivé měsíce roku 2011. Institut „nespolehlivého plátce“ byl do právního řádu zařazen s účinností od 1. 1. 2013. Daňová kontrola byla zahájena dne 4. 6. 2013. Dodatečné platební výměry byly vydány dne 13. 8. 2015 a nabyly právní moci dne 15. 9. 2015. Informace GŘ byla vydána dne 4. 1. 2013. Dodatek č. 1 byl vydán dne 5. 12. 2013, dodatek č. 2 dne 21. 8. 2014. Není patrné, že změny správní praxe byly rádně odůvodněny závažnými okolnostmi. K porušení plnění daňových povinností ve smyslu písm. e) bodu 1 Informace GŘ ve znění Dodatků č. 1 a 2 je možno přihlížet, nastala-li v řízeních nebo v souvislosti s řízeními, která byla zahájena po 1. 1. 2013, kde rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek bylo vydáno po 1. 10. 2014. Žalobkyně zásadně nemohla ovlivnit to, zda daňová kontrola bude ukončena a dodatečné platební

výměry budou vydány před 2. 10. 2014 nebo až po 1. 10. 2014. Současně žalobkyně neměla možnost se se změnou správní praxe včas seznámit. Z těchto skutečností podle názoru soudu plyne, že k případu žalobkyně mělo být přistupováno se zdrženlivostí.

Soud je přesvědčen o tom, že správní orgány v daném případě zdrženlivě nepostupovaly. Aby plátce mohl být označen za nespolehlivého, musí své povinnosti vztahující se ke správě daně porušit závažným způsobem (106a odst. 1 ZDPH). Podle důvodové zprávy by správce daně 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. Za závažné porušení povinnosti plátce lze tak považovat takové porušení zákonem stanovené povinnosti, které svou intenzitou ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru daně z přidané hodnoty. Situace, která je upravena v písm. e) bodu 1 Informace GFR ve znění Dodatků č. 1 a 2, se týká ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty v důsledku porušení zákonem stanovených povinností plátce, které mělo opakovaně za důsledek vyměření nebo doměření daně podle pomůcek. Vyměření nebo doměření daně podle pomůcek se považuje za opakované, nastalo-li alespoň za dvě zdaňovací období z šesti po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích. V přezkoumávané věci lze k opakovanosti doměření daně podle pomůcek dojít jen tehdy, jestliže se tento znak uchopí ryze formalisticky. Jestliže se vezme v úvahu materiální hledisko, veřejný zájem na řádném výběru daně z přidané hodnoty byl ohrožen toliko ve vztahu k měsíci prosinci 2011, kdy jde o doměrek ve výši 207.285,- Kč, kdežto ve vztahu k žádnému z měsíců leden až říjen roku 2011, kdy se jedná pouze o nepatrné doměrky, veřejný zájem na řádném výběru uvedené daně ohrožen být nemohl. Důvody, proč daňový doměrek nebyl rozprostřen do jednotlivých měsíců roku 2011, zde nemohou mít žádnou relevanci. S požadavkem zdrženlivosti koresponduje jenom materiální přístup. Z tohoto hlediska byl v daném případě veřejný zájem na řádném výběru daně z přidané hodnoty ohrožen pouze ve vztahu k jednomu měsíci. Nebyl tu tak naplněn znak opakovanosti. Správní orgány proto neměly případ žalobkyně podřadit pod situaci upravenou v písm. e) bodu 1 Informace GFR ve znění Dodatků č. 1 a 2. V přezkoumávané věci tedy nebylo prokázáno, že by žalobkyně své povinnosti vztahující se ke správě daně porušila závažným způsobem.

VII. Celkový závěr a náklady řízení

Jelikož žaloba byla ve výše uvedeném rozsahu shledána důvodnou, soud podle § 78 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil napadené rozhodnutí pro nezákonnost a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. současně vyslovil, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Žalobkyně, která měla ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalovanému správnímu orgánu, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem v celkové výši **19.456,- Kč**, skládající se ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3.000,- Kč, z odměny advokáta za čtyři úkony právní služby po 3.100,- Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu (12.400,- + DPH = 15.004,- Kč) a z náhrady hotových výdajů – výdajů

na vnitrostátní poštovné, místní hovorné a přepravné za čtyři úkony právní služby po 300,- Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu (1.200,- + DPH = 1.452,- Kč). Za úkony právní služby podle § 11 odst. 1 advokátního tarifu se považují 1) převzetí a příprava zastoupení, 2) žaloba, 3) replika a 4) účast na jednání před soudem. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. *per analogiam* ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena přiměřená lhůta podle § 160 odst. 1 části věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 13. prosince 2017

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost: K.