



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseinioho, Ph.D., v právní věci žalobce: **SFK AVALON, o. s.**, IČ: 26543737, se sídlem Chotěboř, Na Skřivánku 1283, zastoupeného JUDr. Ing. Jaroslavem Zahradníkem, Ph.D., advokátem se sídlem Praha 4, Hněvkovská 1237/31, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 5. 2016, č. j. 19673/16/5300-21444-705194,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á**.
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí ze dne 27. 11. 2015, č. j. 1530959/15/2905-50523-605660, jímž Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále též „správce daně“) stanovil, že žalobce je nespolehlivým plátcem dle § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[2] Ve včas podané žalobě žalobce namítl, že žalovaný věc nesprávně posoudil. Sankční institut nespolehlivého plátce má být nástrojem v boji proti nekalým praktikám některých daňových subjektů, nikoliv však běžných plátců, jako je žalobce. Žalovaný rozhodl pouze na základě toho, že žalobce nepodal včas daňová přiznání, aniž by vzal do úvahy objektivní důvody, proč k tomu došlo.

[3] Žalobce je dobrovolným, nezávislým a neziskovým sdružením občanů orientujících se na podporu a propagaci fantastiky zejména mezi mládeží. Jeho cílem je příprava a organizace společenských, kulturních a vzdělávacích akcí, a podpora mladých tvůrců a autorů. Žalobce není primárně založen za účelem podnikání a činnost jeho členů je dobrovolná. Je pro něj velmi obtížné zvládnout všechny administrativní povinnosti, které se v posledních letech významně rozšiřují. Vedení účetnictví neziskové organizace je komplikovanější, a to zejména vzhledem k nutnosti rozlišovat a vést odděleně výnosy a náklady podle druhů činností a způsobu zdanění, a to jak kvůli dani z příjmů, tak vzhledem k dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“). V době, kdy došlo k opožděným daňovým podáním, významně narostla aktivita žalobce a původní nastavení smluvního vztahu s dodavatelem účetních služeb takový nárůst prací nepředpokládalo, což vedlo ke skluzu v plnění povinností vyplývajících z daňových předpisů. Orgány finanční správy měly k těmto skutečnostem přihlédnout. V předmětné době přitom nebylo reálné najít nového dodavatele účetních služeb. V současnosti již žalobce provedl organizační opatření, včetně změny dodavatele účetních služeb, jež do budoucna zajistí řádné a včasné plnění jeho daňových povinností.

[4] Institut nespolehlivého plátce má sankční charakter. Souběžné uložení pokuty za opožděné tvrzení daně (§ 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád), kterou žalobce řádně uhradil, a zařazení žalobce mezi nespolehlivé plátce, je tak dvojím trestáním za porušení jedné zákonné povinnosti, totiž za nepodání daňového přiznání v zákonem stanovené lhůtě. Takový stav je v rozporu se zásadou přiměřenosti.

[5] Pro finanční správu znamená institut nespolehlivého plátce ve spojení s ručením za daň dle § 109 odst. 3 zákona o DPH efektivní nástroj při boji s daňovými úniky a podvody. Jednáním žalobce však k žádnému daňovému úniku nedošlo. Zařazení žalobce mezi nespolehlivé plátce naopak ohrozí efektivní výběr daní. Žalobce coby nepodnikatelský subjekt organizuje velmi náročné festivaly, avšak pouze v určitých obdobích roku. V těchto měsících (leden, únor, červenec) musí zvýšenou aktivitou zajistit prostředky na svůj provoz v dalších měsících. Z důvodu měsíčního plátcovství plynoucího ze zařazení žalobce mezi nespolehlivé plátce bude žalobce nucen v době silného příjmového měsíce odvést velkou částku na DPH, a to bez uplatnění mnohasetisícových nákladů, které přijdou v měsíci následujícím.

[6] Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně o nespolehlivém plátcí, zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[7] Ve vyjádření k žalobě žalovaný předně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, a to s ohledem na shodný obsah žaloby a odvolání. Pro rozhodnutí

o nespolehlivém plátcí byly splněny zákonné podmínky uvedené v § 106a zákona o DPH. Neurčitý pojem závažné porušení povinností vztahující se ke správě daně přibližuje v souladu s důvodovou zprávou informace Generálního finančního ředitelství. Dle písm. f) a g) této informace je takovým porušením mj. neposkytnutí součinnosti plátcem daně a ztěžování správy daně opakovaným nepodáním daňového přiznání. Objektivní okolnosti hodné zvláštního zřetele nebyly shledány. Institut nespolehlivého plátce má sankční povahu, o dvojí trest se nicméně nejedná. Pokuta za opožděné tvrzení daně je upravena procesním předpisem (daňovým řádem) a nastupuje *ex lege*, zatímco zařazení mezi nespolehlivé plátce je sankcí za porušení hmotněprávního předpisu (zákona o DPH). Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

[8] Soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[9] Předmětem soudního přezkumu bylo rozhodnutí orgánů finanční správy, že žalobce je nespolehlivým plátcem dle § 106a zákona o DPH. Důvodem rozhodnutí bylo opakované opožděné podávání daňových přiznání, a to i přes výzvy správce daně.

[10] Jak vyplynulo ze správního spisu, žalobce opakovaně nepodal přiznání k dani z přidané hodnoty v zákonné ani v náhradní lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě. *In concreto*: za 3. čtvrtletí 2014 náhradní lhůta marně uplynula dne 1. 12. 2014, přiznání bylo podáno dne 7. 12. 2014; za 4. čtvrtletí 2014 náhradní lhůta marně uplynula dne 20. 3. 2015, přiznání bylo podáno dne 16. 10. 2015 (tedy až po zahájení správního řízení o nespolehlivém plátcí dne 7. 10. 2015); za 1. čtvrtletí 2015 náhradní lhůta marně uplynula dne 8. 6. 2015, přiznání bylo podáno dne 4. 1. 2016; za 2. čtvrtletí 2015 náhradní lhůta marně uplynula dne 7. 9. 2015, přiznání bylo podáno dne 21. 1. 2016. Zde je nutno poznamenat, že v napadených rozhodnutích správních orgánů se některá data mírně lišila, soud je proto korigoval v souladu se správním spisem. Uvedené odchylky byly nicméně nepatrné a na věci ničeho nemění.

[11] Na jednotlivé výzvy stanovující náhradní lhůty žalobce nereagoval (resp. reagoval až podáním daňového přiznání po náhradní lhůtě). V návaznosti na to zaslal správce daně žalobci oznámení o zahájení řízení ve věci rozhodnutí o nespolehlivém plátcí podle § 106a zákona o DPH č. j. 1450958/15/2905-50523-602809, doručené dne 7. 10. 2015. Jako důvod uvedl neposkytnutí součinnosti (nereagování na výzvy) a dále opakované nepodání daňového přiznání.

[12] Žalobce se v odpovědi na oznámení o zahájení řízení doručené správci daně dne 20. 10. 2015 omluvil za nepodání daňového přiznání za 4. čtvrtletí 2014, 1. a 2. čtvrtletí 2015 a za nekomunikaci. Uvedl, že v poslední době intenzivně řešil svou další existenci a následky kontroly finančního úřadu. Nebylo jasné, jak některé činnosti účtovat a účetní byla zaneprázdněna. Daňové přiznání za 4. čtvrtletí 2014 bylo podáno, daň zaplacená. Přislíbil splnění zbývajících povinností a požádal o odklad řízení o nespolehlivém plátcí do konce

roku. Následně správce daně vydal příslušné rozhodnutí, jež žalovaný v odvolacím řízení potvrdil žalobou napadeným rozhodnutím.

[13] Podle § 106a odst. 1 zákona o DPH platí, že „[p]oruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem“. Citované ustanovení zahrnuje neurčitý právní pojem „závažným způsobem“, k jehož výkladu byl vydán metodický pokyn obsažený v Informaci Generálního finančního ředitelství ze dne 21. 8. 2014, č. j. 01/13-121002-506729, ve znění Dodatku č. 1, č. j. 55 366/13/7001-21002-012287, a Dodatku č. 2, č. j. 38 461/14/7001-21002-012287. Smyslem tohoto metodického pokynu, jehož vydání je předvídáno i důvodovou zprávou 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.

[14] Za závažná porušení plnění povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce se dle shora citované Informace považují mj. situace, kdy

- *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. Při rozhodování o nespolehlivosti plátce lze v tomto případě přihlížet výhradně k porušení plnění povinností resp. neposkytnutí požadované součinnosti nastalému po 1. 10. 2014. [bod 1. písm. f)]*
- *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)]*

[15] Soud má za to, že v daném případě došlo k naplnění předpokladů pro zařazení žalobce mezi nespolehlivé plátce. Záměrem zákonodárce (jenž je zde klíčový a metodika Generálního finančního ředitelství by neměla jít nad jeho rámec) vyjádřeným ve shora zmiňované důvodové zprávě bylo využívat institut nespolehlivého plátce v boji proti nekalým praktikám některých daňových subjektů, nikoli jako nástroj pro sankcionování běžných plátců, kteří jinak plní řádně své daňové povinnosti. Tento záměr však byl v nyní projednávané věci naplněn. Jak je totiž zřejmé z daňového spisu, žalobce nebyl běžným plátcem plnícím si řádně své daňové povinnosti. Naopak, minimálně v průběhu sledovaného období dvanácti po sobě jdoucích měsíců nepodal ani jednou tvrzení k DPH včas, a to ani v náhradní lhůtě, přičemž správce daně v tomto ohledu nijak nekontaktoval, aby své chování nějak vysvětlil a řešil. Vysvětlení podal až ve chvíli, kdy mu bylo sděleno zahájení řízení o nespolehlivém plátcí.

[16] Jak je uvedeno ve zmiňované důvodové zprávě, porušení povinností, za nějž lze získat status nespolehlivý plátce, musí mít určitou intenzitu, musí být naplněno kritérium závažnosti. Za závažné porušení povinnosti vztahující se ke správě DPH lze považovat takové porušení zákonem stanovené povinnosti, které svou intenzitou ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru DPH. Nelze tak sankcionovat formální porušení povinností stanovených zákonem (např. opomenutí údajů v přihlášce k registraci či daňovém přiznání), které by z hlediska správy a výběru daně nemělo prakticky žádný negativní dopad. Jednání žalobce (ve formě nekonání) tuto intenzitu dosáhlo.

[17] Na tomto místě je však nutno zkorigovat úvahu orgánů finanční správy, že došlo k naplnění písmen f) a g) bodu 1. předmětné Informace. Jak je totiž z obsahu těchto dvou skutkových podstat zřejmé, je mezi nimi dán poměr speciality. Konkrétně řečeno skutková podstata vymezená pod písmenem f) [ve zkratce nedostatek součinnosti plátce se správcem daně] je definována takovým obecným způsobem, že by pod ni bylo možné zařadit i situaci vymezenou speciálně pod písmenem g) [ve zkratce opakované nepodání daňového přiznání i přes výzvu správce daně]. V takovém případě však nyní dané skutkové okolnosti nelze podřadit pod obě skutkové podstaty. V projednávané věci tak žalobce naplnil toliko bod 1. písm. g) Informace. To však ničeho nemění na tom, že rozhodnutí orgánů finanční správy ob stojí, neboť i přes uvedenou nepřesnost byl dán důvod pro prohlášení žalobce nespolehlivým plátcem.

[18] Generální finanční ředitelství tedy pod bodem 1. písm. g) Informace typově a do budoucna označilo za závažné porušení plnění povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce též opakované nepodání daňového přiznání i přes výzvu správce daně. Dle soudu tak neučinilo nepřiměřeným způsobem odporujícím zákonu či jeho důvodové zprávě. Na splnění povinnosti podat daňové přiznání k DPH nelze nahlížet izolovaně toliko subjektivním pohledem dotčeného daňového subjektu. Daň z přidané hodnoty má neutrální povahu. V naprosté většině případů pak zdanění podléhají řetězíci se transakce. V takovéto situaci jsou právě daňové subjekty nepodávající daňová přiznání ani po výzvě správce daně výrazným nebezpečím pro možnost efektivní správy daně. Správci daně přitom aktuálně nemůže být známo, jakých transakčních řetězců se dotčený plátce účastní. Vymezilo-li tedy Generální finanční ředitelství závažnost porušení povinností plátce ve vztahu k povinnosti podat daňové přiznání prostřednictvím nutnosti opakování takového jednání v poměrně úzkém časovém období, a navíc tím, že tak plátce neučiní ani po výzvě správce daně, lze tyto podmínky označit za racionální, a to i k dosažení závěru, že dotčený plátce ztěžuje či maří správu daně. V této souvislosti lze poukázat na to, že žalobce předmětnou povinnost ve sledovaném období dvanácti po sobě jdoucích měsíců nesplnil pouze dvakrát, jak je požadováno Informací, ale rovnou čtyřikrát, a to v situaci, kdy byl čtvrtletním plátcem DPH.

[19] Soud se dále ztotožnil se závěrem, že tvrzená zaneprázdněnost žalobce nebo jeho účetní, či složitost účtování neziskových organizací, nejsou okolnostmi hodnými zvláštního zřetele, k nimž by měl správce daně při rozhodování o statusu nespolehlivého plátce v daném případě přihlížet, a to obzvlášť za situace, kdy žalobce tyto skutečnosti tvrdil až v reakci na oznámení o zahájení řízení o nespolehlivém plátcí. Žalobce je daňovým subjektem i jako spolek, a bez ohledu na míru svojí ziskovosti či účelu a rozsahu svého fungování si musí být vědom svých zákonných povinností, včetně fiskální oblasti a zajistit vše tak, aby těmto povinnostem byl schopen dostát. Výjimku by v tomto ohledu mohly tvořit mimořádné

okolnosti, jako např. živelná pohroma nebo náhlé dlouhodobé onemocnění atd., jež ovšem v tomto případě nenastaly.

[20] Poukázal-li pak žalobce na následky spojené s jeho prohlášením nespolehlivým plátcem, je třeba konstatovat, že se jedná o následky plynoucí přímo ze zákona, jež mu tudíž byly předem známy (stejně jako byla zveřejněna i předmětná metodická Informace Generálního finančního ředitelství), a jimž se žalobce mohl vyhnout, pokud by svoji povinnost podat daňové přiznání plnil alespoň na výzvu správce daně.

[21] Důvodnou pak soud neshledal ani argumentaci, že se jedná o dvojí trestání téhož skutku. V daném případě totiž nebyl dvakrát potrestán tentýž skutek. Ve věci byly aplikovány dvě různé skutkové podstaty, byť úzce související. Ustanovení § 250 daňového řádu sankcionuje opožděné tvrzení daně. Ustanovení § 106a zákona o DPH sankcionuje závažné porušení povinností plátce DPH, jež může spočívat i v opakovaném nepodání daňového přiznání i přes výzvu. Zásada *non bis in idem* je založena na totožnosti skutku (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2005, č. j. A 6/2003-44, č. 1038/2007 Sb. NSS; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou publikována na www.nssoud.cz). Opakované nepodání daňového přiznání i přes výzvu se od jednorázového opožděného tvrzení daně zjevně liší, a to zejména mnohostí pochybení. Prohlášení nespolehlivého plátce z důvodu opakovaného opožděného tvrzení daně i přes výzvu je sankcí za recidivu plátce DPH, za to, že v období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců alespoň dvakrát nepodal daňové přiznání ani v náhradní lhůtě.

[22] Uvedené lze připodobnit záznamu bodů v registru řidičů. I zde platí, že řidič – přestupce je potrestán připočtením stanoveného počtu bodů (a případnou pokutou či jinou sankcí) za jednotlivé pochybení, ale rovněž odebráním řidičského oprávnění po dosažení dvanácti bodů. Zdánlivě tak je za jedno pochybení potrestán dvakrát: poprvé připočtením daného počtu trestných bodů (a jinou sankcí), podruhé odebráním řidičského oprávnění. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 30. 9. 2015, č. j. 6 As 114/2014-55, č. 3339/2016 Sb. NSS, uvedl: „*Pokud jde o druhý rozměr zásady non bis in idem, tj. o vztah mezi jednotlivým záznamem bodů a dosažením maximálního počtu 12 bodů, žalobce není ve smyslu čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě znovu trestán za totéž jednání, za které byl již potrestán dříve. Pozbytím řidičského oprávnění je trestáno opakované páčání přestupků na úseku bezpečnosti a plynulosti silničního provozu a tedy sankcí sui generis za speciální recidivu se samostatnou skutkovou podstatou, která je vyjádřena v § 123c zákona o silničním provozu. Není tedy dána totožnost skutku a nejedná se tak o trest za původní (jednotlivá) protispolečenská jednání, a proto ani nemůže jít o opakovaný postih podle čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě.*“

[23] Závěrem nutno konstatovat, a to s ohledem na správnětrestní povahu projednávané věci, že se soud zabýval též tím, zda není pozdější právní úprava pro žalobce příznivější (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013-46, č. 3528/2017), přičemž dospěl k závěru, že navzdory formálním změnám je obsahově totožná. Podmínky, za nichž je možno daňový subjekt prohlásit za nespolehlivého 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

[24] Soud tedy shledal žalobní námitky neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[25] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 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, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

[26] K věci ještě nutno dodat, že vzhledem k právní povaze napadeného rozhodnutí soud o žalobě rozhodl přednostně ve smyslu § 56 odst. 1 část věty za středníkem s. ř. s.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 26. září 2017

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu