



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Jana Šmakala a Mgr. Jaroslavy Křivánkové ve věci

žalobkyně: **M & P CATERING s.r.o.**, sídlem Kubelíkova 1224/42, Praha 3  
zastoupena advokátem Mgr. Lukášem Regecem, sídlem V parku  
2316/12, Praha 4

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno 1  
o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2022, č.j. 4585/22/5100-41454-713133,

takto:

- I. Žaloba se z a m í t á.
- II. Žádný z účastníků řízení n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 1. 4. 2022, Krajskému soudu v Plzni (dále též jen „soud“) doručenu téhož dne, domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2022, č.j. 4585/22/5100-41454-713133 (dále jen „napadené rozhodnutí“ či „Rozhodnutí o odvolání“), jímž bylo zamítnuto žalobkynino odvolání proti rozhodnutí o nespolehlivém plátc

vydanému Finančním úřadem pro Plzeňský kraj (dále jen „*prvoinstanční orgán*“), dne 15. 12. 2020 pod č.j. 2074834/20/2308-50523-405252 (dále jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“), a toto rozhodnutí bylo potvrzeno. Prvoinstančním rozhodnutím bylo rozhodnuto, že žalobkyně je nespolehlivým plátcem daně z přidané hodnoty.

2. Žalobkyně požadovala též i zrušení prvoinstančního rozhodnutí.

## II.

### Žaloba

3. Žalobkyně v žalobě nejprve popsala skutkový stav předcházející podání žaloby a poté uplatnila jednotlivé žalobní námitky.
4. V prvním žalobním bodě označeným jako „*Nenaplnění podmínky pro udělení statusu nespolehlivého plátce*“ žalobkyně uvedla, že spor mezi žalobkyní a žalovaným spočívá v odlišném posouzení právní otázky vzniku podmínek pro udělení statusu nespolehlivého plátce na základě § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*ZDPH*“ či „*zákon o DPH*“). Žalobkyně nesouhlasí se žalovaným v právním závěru o statusu nespolehlivého plátce, přičemž svou argumentaci předestře v následujících bodech.

#### *Institut nespolehlivého plátce*

5. Žalobkyně konstatovala, že Institut nespolehlivého plátce je upraven v § 106a ZDPH. Nespolehlivým plátcem se stane osoba, která naplní zákonnou podmínku, a to konkrétně: „*Poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem.*“ S označením nespolehlivého plátce dále mimo jiné souvisejí navazující omezující opatření v podobě nemožnosti změny zdaňovacího období z měsíčního na čtvrtletní, nebo ručení příjemce zdanitelného plnění od nespolehlivého plátce za nezaplacenou daň z tohoto plnění apod. Důvodová zpráva k zákonu 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 uvádí, že by správce daně měl tento nástroj využívat v boji proti nekalým praktikám některých daňových subjektů, nikoli jako nástroj pro sankcionování běžných plátců, kteří jinak řádně plní své daňové povinnosti. K zavedení tohoto ustanovení dále zmiňuje: „*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 (pozn. zvýrazněno žalobkyní).*“ Žalovaný v Rozhodnutí o odvolání polemizuje nad povahou přidělení statusu nespolehlivého plátce, načež v bodě 21 odkazuje na judikaturu krajských soudů, na základě které dovozuje, že „*přidělení statusu nespolehlivý plátce, resp. zveřejnění této skutečnosti 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 (...)*“. Žalobkyně s tímto pohledem na daný institut nesouhlasí. Z komentářové literatury vyplývá, že primárním účelem zavedení institutu nespolehlivého plátce do zákona je zamezení daňových úniků (NOVOTNÁ, Monika. § 106a [Nespolehlivý plátce]. In: NOVOTNÁ, Monika, OLŠANSKÝ, Václav. Zákon o dani z přidané hodnoty. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 676.). Důvodová zpráva výslovně uvádí, že se jedná o „*nástroj při boji s daňovými úniky, který působí nejen represivně, ale i preventivně*“ (pozn. zvýrazněno žalobkyní). Represí se rozumí zabránění konkrétnímu subjektu v páchání další nežádoucí činnosti, přičemž represivní účinek nástrojů či opatření je typický pro oblast trestního práva. Z uvedené formulace důvodové zprávy žalobkyně dovozuje, že

zákonodárce měl v úmyslu s tímto institutem pracovat jako s opatřením sankční trestní povahy. Nejvyšší správní soud považuje povahu tohoto nástroje minimálně za spornou. Ve svém rozsudku, který byl vydán až po rozhodnutích krajských soudů, které uvádí žalovaný, Nejvyšší správní soud potvrdil nejasný charakter uvedeného nástroje, když konstatoval, že *„je sporné, zda rozhodnutí o tom, že je určitá osoba nespolehlivým plátcem, představuje trest ve smyslu Listiny základních práv a svobod a Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2019, č.j. 8 Afs 71/2018-38). S ohledem na výše uvedené ve spojení s tímto doslovným vyjádřením Nejvyššího správního soudu tak lze konstatování žalovaného, že se v případě přidělení statusu nespolehlivého plátce jedná o administrativní opatření, považovat minimálně za značně zjednodušující, neúplné, a tudíž i z pohledu aktuálnější judikatury správních soudů nepřesné.

#### *Opakované jednání*

6. Žalobkyně dále uvedla, že zákonodárce v § 106a ZDPH ve vztahu k označení intenzity porušení zákonných povinností užil neurčitý právní pojem, když uvedl, že musí dojít k porušení *„závažným způsobem“*. Neurčité právní pojmy zahrnují jevy nebo skutečnosti, které nelze zcela přesně právně definovat; jejich obsah, rozsah a aplikace se může v závislosti na konkrétních okolnostech měnit. Například Krajský soud v Brně k tomuto neurčitému pojmu, který stanovuje úroveň porušení povinností, (v rozhodnutí dne 26. 9. 2017, č.j. 29 Af 66/2016-36) uvedl: *„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.“* Za účelem sjednocení správní praxe ve vztahu k tomuto neurčitému pojmu vydalo Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) výkladové stanovisko v podobě Informace GFŘ. V této se nachází výčet konkrétních situací, na základě kterých je osoba prohlášena za nespolehlivého plátce. V Informaci GFŘ je v bodě 1 písm. e) uvedeno, že za závažná porušení plnění povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce se považují situace kdy:

*e) Dochází k obrožení 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.*

7. S odkazem na bod 1 písm. e) Informace GFŘ prvoinstanční orgán v prvoinstančním rozhodnutí konstatoval, že *„došlo k obrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť došlo k opakovanému stanovení daně podle pomůcek (za zdaňovací období srpen 2014 až prosinec 2015). Byla splněna i podmínka opakovanosti, jelikož ke stanovení daně podle pomůcek došlo v sedmnácti po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích.“*. Z vyjádření prvoinstančního orgánu, které následně žalovaný potvrdil, došla žalobkyně k závěru, že důvodem pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcu je právě naplnění kritéria opakovanosti doměření daně podle pomůcek. Žalobkyně se domnívá, že v jejím případě však ke splnění předpokladu pro označení nespolehlivým plátcem z důvodu opakovanosti doměření podle pomůcek uvedeného ve výše citované Informaci GFŘ nedošlo.
8. Žalobkyně pokračovala konstatováním, že jak už bylo uvedeno, u žalobkyně byla zahájena daňová kontrola, na základě které jí byla doměřena daň z přidané hodnoty za 17 po sobě jdoucích zdaňovacích období. Ve vztahu ke způsobu stanovení doměřené daně se však

žalobkyně domnívá, že nelze její jednání označit za takové jednání, které by vedlo k opakovanému doměření daně podle pomůcek, neboť pochybení bylo odhaleno toliko na základě jednoho kontrolního zjištění. Výklad bodu e) Informace GFŘ, na kterém žalovaný setrval, představuje ryze formalistický výklad předmětného pravidla. Takového pojetí však není pro celkové posouzení správné, neboť správce daně má povinnost vykládat a aplikovat zákony, podzákonné právní předpisy, ale i normativní právní akty v souladu s jejich smyslem a cílem (věcným záměrem). Uvedené vyplývá jak ze základních zásad daňového řízení [viz zásada materiální pravdy upravená v § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“)], tak rovněž z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (příkladem je možné uvést rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2018, sp.zn. 1 Afs 112/2017 nebo rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017, sp.zn. 10 Afs 264/2016). S ohledem na materiální hledisko daného jednání není dle názoru žalobkyně možné konstatovat, že došlo k naplnění hypotézy uvedené v bodě 1 písm. e) Informace GFŘ.

9. Předmětná situace popsána v bodě 1 písm. e) Informace GFŘ míří na skutkově odlišné případy, než je případ žalobkyně. Opakovanost je nutné posuzovat v kontextu (minimálně) dvou na sobě nezávislých jednání daňového subjektu, vedoucích ke dvěma na sobě nezávislým doměrkům daně podle pomůcek, a to v časovém období ne delším než 6 měsíců. Pokud má být uložena sankce v podobě zveřejnění statusu nespolehlivého plátce pro opakované spáchání deliktního jednání vedoucí k opakovanému doměření daňové povinnosti náhradním způsobem (pomůckami), pak musí současně platit, že druhé (opakující se) jednání nastalo až po napomenutí (v podobě doměrku daně podle pomůcek) za první protiprávní jednání. Jinými slovy, v kontextu naplnění znaku „*opakovanosti*“ je stěžejní fakt, že subjekt byl seznámen a upozorněn na povahu svého jednání a byl mu dán prostor pro nápravu. Druhé (opakované) protiprávní jednání vedoucí ke stanovení daně dle pomůcek by pak daňový subjekt činil s vědomím patřičných právních důsledků.
10. Skutečnosti související s předmětným doměřováním daně podle pomůcek však byly u žalobkyně zcela odlišné. Žalobkyně v posuzovaném případě nebyla „*napomenuta*“ (formou doměření za jedno dílčí zdaňovací období). Žalobkyně tudíž nedostala příležitost napravit své jednání, resp. vyvarovat se nespornému jednání do budoucna. Správce daně tím, že vedl de facto jednu daňovou kontrolu, spojil všechna doměřovací řízení v jedno. Tím ovšem bez dalšího vyloučil žalobkyni možnost vyvarovat se dalšího (opakujícího se) jednání vedoucího k naplnění skutkové podstaty dle předmětné Informace GFŘ. Zároveň tím sám znemožnil, aby bylo na jednání žalobkyně možné pohlížet ve světle výše uvedeného jako na opakované protiprávní jednání vedoucí k opakovanému doměření daně podle pomůcek. Jestliže se vezme v úvahu materiální hledisko daného případu, veřejný zájem na řádném výběru daně z přidané hodnoty byl ohrožen toliko jedním jednáním daňového subjektu (byť takovým, které prostoupilo vícero zdaňovacími obdobími) a de facto toliko jednou, a nikoliv sedmáctkrát, jak se pokouší dovodit žalovaný. Žalobkyně rovněž zásadně nemohla ovlivnit to, která zdaňovací období budou do dané daňové kontroly zahrnuta. Jak už žalobkyně uvedla v odvolání, způsob, kterým žalovaný pohlíží na domnělou opakovanost, odporuje pojetí, jež prostupuje celým právním řádem (a nikoli pouze trestním právem, které žalovaný mnohokrát zmiňuje v kontextu jeho názoru o nepřiléhavosti interpretačních východisek právě tohoto institutu en bloc). Příkladem může být koncepce opakovaného spáchání přestupku, kterou dále rozvádí zákon č. 251/2016 Sb., o některých přestupcích, ve znění pozdějších předpisů. V § 13 uvedeného zákona je definováno, že blíže specifikované přestupky jsou spáchány opakovaně, jestliže od nabytí

právní moci rozhodnutí o stejném přestupku, z něhož byl odvolatel uznán vinným, do jeho spáchání neuplynulo 12 měsíců.

11. Jednání žalobkyně, které bylo shledáno správcem daně za deliktní a které vyústilo v doměření daně podle pomůcek, je z pohledu klasifikace možné označit za „pokračování“, a nikoli „opakování“. Recidivu (opakování) chápe právo jako jednání, kterým se pachatel dopouští znovu deliktu, přestože již byl za tento delikt v minulosti pravomocně potrestán. Recidiva se vyznačuje mnohostí skutků, resp. mnohostí přestupků, čímž se vymezuje vůči pokračování v přestupku. Naopak v případě pokračování jde totiž vždy o jeden skutek, resp. jeden přestupek složený z jednotlivých dílčích útoků (komentář k § 13 zákona č. 251/2016 Sb.): „Podle § 7 [přestupkového zákona – doplněno žalobkyní] se pokračováním v přestupku rozumí takové jednání, jehož jednotlivé dílčí útoky vedené jednotným záměrem naplňují skutkovou podstatu stejného přestupku, jsou spojeny stejným nebo podobným způsobem provedení, blízkou souvislostí časovou a souvislostí v předmětu útoku.“ (VETEŠNÍK, Pavel. § 7 [Pokračování v přestupku]. In: JEMELKA, Luboš, VETEŠNÍK, Pavel. Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. Zákon o některých přestupcích. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2020, s. 69, marg. č. 2). Obdobně tedy jednání žalobkyně v posuzovaném případě prostupuje delším časovým obdobím, přičemž z pohledu výše uvedeného zde jde o jeden skutek. Jako takové je tak nelze považovat za opakování.
12. Obdobnou situaci lze dle žalobkyně shledat např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp.zn. 6 As 116/2017, kde soud k popisu skutkového stavu uvedl, že „považuje za klíčové, že stěžovatel zjevně z neznalosti svých zákonných povinností od dubna 2015 do února 2017 podával daňová přiznání v písemné podobě periodicky každý měsíc, respektive s nepatrnou přetržkou v prosinci 2015 a lednu 2016“. Nejvyšší správní soud uvedené posoudil a konstatoval, že „se tak v projednávaném případě jednalo o pokračující správní delikt s tím, že je namístě pohlížet na jednání stěžovatele jako na dílčí útoky vedené jednotným záměrem naplňující skutkovou podstatu stejného správního deliktu a spojené stejným způsobem provedení ve zjevné věcné a časové souvislosti (§ 7 přestupkového zákona). Nejvyšší správní soud má proto za to, že se stěžovatel dopustil pokračujícího správního deliktu, (...) (pozn. zvláště žalobkyní).“ Jednání daňového subjektu ve zde zmíněném soudním rozhodnutí vykazuje značnou podobnost s jednáním žalobkyně, a to primárně v tom ohledu, že v případě žalobkyně rovněž docházelo k protiprávnímu jednání tvořenému dílčími útoky, které bylo vedeno jednotným záměrem naplňujícím totožnou skutkovou podstatu. Uvedené rovněž vykazovalo blízkou věcnou a časovou souvislost. Ostatně Nejvyšší správní soud již dříve (v rozsudku ze dne 12. 7. 2017, č.j. 6 As 116/2017-53) konstatoval, že je možné pro výklad jednání daňových subjektů v oblasti správního trestání analogicky aplikovat závěry trestního práva, když výslovně uvedl: „Právní úprava správního trestání pokračování v deliktu neupravuje. Lze si nicméně prostřednictvím analogie vypomoci úpravou v zákoně č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, konkrétně jeho § 116: „Pokračováním v trestném činu se rozumí takové jednání, jehož jednotlivé dílčí útoky vedené jednotným záměrem naplňují, byť i v souhrnu, skutkovou podstatu stejného trestného činu, jsou spojeny stejným nebo podobným způsobem provedení a blízkou souvislostí časovou a souvislostí v předmětu útoku.““
13. Žalobkyně dále konstatovala, že daňové právní předpisy (ve vztahu k předmětné otázce primárně daňový řád a ZDPH) neobsahují definici opakování a nepřinášejí ani jiné, speciální pojetí opakování než zde žalobkyně předkládá. Stejnou optikou lze tedy například nahlížet na opakovanou daňovou kontrolu, kterou je možné v intencích § 85a daňového řádu provést. Opakovanou daňovou kontrolu zahajuje správce daně stejným

postupem jako kontrolu původní, avšak až poté, co byla tato původní daňová kontrola ukončena. K požadavku ukončení prvotní daňové kontroly komentářová literatura (LICHNOVSKÝ, Ondřej. Daňový řád: komentář. 4. vydání. V Praze: C. H. Beck, 2021. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-838-2) k § 85a daňového řádu uvádí: „*Zákon přitom za opakovanou daňovou kontrolu považuje takovou kontrolu, která by se svým rozsahem shodovala s daňovou kontrolou v minulosti již jednou provedenou.*“ Podobnost lze dále spatřovat také v opakovaném předvolání svědků (jež je upraveno v § 100 odst. 2 daňového řádu). To lze realizovat až poté, co se předvolaná osoba bez dostatečného důvodu nedostaví. Obdobně je tomu rovněž v případě opakované dražby, kterou lze v souladu s § 225 daňového řádu nařídít nejdříve po uplynutí 3 měsíců ode dne původní dražby.

14. Výše uvedeným pouze žalobkyně dokumentuje, že žalovaný při výkladu předmětného pravidla v písm. e) Informace GFŘ o „*opakovanosti stanovení daně pomůckami*“ vyšel toliko z ryze formalistického pojetí založeného na čistém jazykovém výkladu, zcela bez vazby na materiální stránku předmětné skutkové podstaty. Současně svůj ryze formalistický právní závěr opřel toliko o tvrzení, že na „*opakovanost*“ nelze nahlížet optikou trestněprávní, neboť dle rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem rozhodnutí o nespolehlivém plátcí není trestem. Žalobkyně má za to, že i kdyby platilo, že institut nespolehlivého plátce nenaplnuje materiální znaky trestu ve smyslu trestněprávní doktríny (žalobkyně výše uvádí rozsudek Nejvyššího správního soudu, který nezastává jednoznačný právní názor jako Krajský soud v Ústí nad Labem), materiální stránka „*opakovanosti*“ musí být zachována a respektována. Jinak by mohlo dojít k absurdním závěrům, kdy jeden právní pojem bude mít vícero významů v závislosti na existenci trestněprávních důsledků na danou situaci. To je dle žalobkyně právně nepřipustné a významným způsobem by došlo k nabourání právní jistoty všech subjektů daňového práva.
15. Dle žalobkyně se plátce DPH tedy má stát nespolehlivým plátcem na základě uvedeného ustanovení až v okamžiku, kdy po předchozím porušení zákonem stanovených povinností vyúsťujících ve stanovení daně podle pomůcek, znovu (podruhé, opakovaně) poruší svou povinnost tak, aby podruhé v rozměni šesti zdaňovacích období mu byla doměřena daň pomůckami. Stále je nutné vnímat, že jednání daňového subjektu musí ve smyslu § 106a zákona o dani z přidané hodnoty naplnit znak „*závažného*“ porušení povinností. Jde tedy o vysokou míru intenzity zásahu, resp. ohrožení veřejného zájmu. Recidiva v kontextu výše uvedeného je tím jednáním, které tyto znaky zcela jistě naplňuje. Žalobkyně však recidivistou není. Nutnost posoudit, zda se jednalo o opakování či nikoliv, zdůrazňuje rovněž Krajský soud v Brně, který v bodě 21 svého rozsudku ze dne 26. 9. 2017, č.j. 29 Af 66/2016-36, uvádí: „*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 (pozn. zvláště žalobkyní).*“
16. Žalobkyně je přesvědčena, že neexistuje jiný výklad recidivy, tj. opakovanosti jednání, než ten, jenž prostupuje celým právním řádem a který ve svých dřívějších podáních a rovněž zde nastínila žalobkyně. V této souvislosti si žalobkyně dovolí odkázat na základní zásadu spojenou s aplikací práva a jeho výkladem v podobě in dubio mitius (povinnost postupovat v případě pochybností mírněji). Tato zásada uvádí, že pakliže existují dva alternativní výklady jednoho ustanovení právního předpisu, jež oba mohou svou logikou, smyslem a cílem obstát, musí být veřejnou moci (prostřednictvím orgánů finanční správy) zvolen ten,

který je pro daňový subjekt mírnější. Žalobkyně má za to, že i v případě, kdy by pojem „opakovanost jednání“ vyvolával ještě jiný logický a obhajitelný výklad (jak sám žalovaný naznačuje na straně 5 Rozhodnutí o odvolání), měl by žalovaný aplikaci těchto možných výkladů zvážit a následně využít výklad mírnější pro daňový subjekt. Žalobkyně je přesvědčena, že ve zde posuzovaném případě by uvedené vedlo k aplikaci výkladu, jenž zastává žalobkyně, jakožto výkladu mírnějšího pro daňový subjekt. Uvedené by vedlo k neaplikování sankce v podobě přidělení statusu nespolehlivého plátce. Tím spíše, pokud prvoinstanční orgán tuto sankci i přesto uložil, je v zásadě nutné (a více než spravedlivé) vzniklou sankci korigovat.

*Kritérium závažnosti dle Informace GFŘ*

17. Žalobkyně je dále přesvědčena, že v jejím případě nedošlo k porušení povinností závažným způsobem, tedy k porušení daňových povinností v takové intenzitě, kterou předpokládá § 106a ZDPH pro přidělení statusu nespolehlivého plátce. Žalobkyni byla na základě pomůcek vyměřena za zdaňovací období srpen 2014 až prosinec 2015 daň z přidané hodnoty ve výši 379 393 Kč. V průměru byla žalobci za jedno předmětné zdaňovací období vyměřena daň ve výši 22 317 Kč (přesné částky doměřené daně za konkrétní zdaňovací období jsou uvedeny v bodě [2] této správní žaloby.) Žalobkyně se domnívá, že optikou Informace GFŘ by měla být uvedena částka posouzena jako nevýznamná. Jak již bylo uvedeno výše, Informace GFŘ, jakožto výkladové stanovisko Generálního finančního ředitelství, které cílí na sjednocení přístupu správce daně, vyjmenovává pod bodem 1 písm. a) až h) několik situací, které naplňují obsah „závažného porušení plnění povinností plátce“. V některých těchto situacích GFŘ neuvádí finanční hodnotu, v ostatních operuje vždy s částkou 500 tis. Kč, kterou uvádí jako dolní limit pro naplnění skutkové podstaty pod konkrétní bod Informace GFŘ. Žalobkyně se domnívá, že GFŘ tímto stanovilo částku, která supluje vyjádření intenzity daného činu. Jinými slovy, znak závažného porušení povinností naplní až takový prohrěšek plátce, který při vyčíslení dosáhne minimálně částky, kterou GFŘ stanovilo na 500 tis. Kč. V průběhu let došlo k několika změnám Informace GFŘ, a to formou Dodatků. Pro výše uvedenou argumentaci žalobkyně je však podstatné, že ode dne vydání Informace až do dnešního dne však zmíněná částka u bodu 1 písm. a) až h) neklesla pod 500 tis. Kč.
18. V bodě 25 Rozhodnutí o odvolání žalovaný zmiňuje, že částka 379 393 Kč nepředstavuje bagatelní částku. Žalobkyně s uvedeným s ohledem na znění Informace GFŘ nesouhlasí. Domnívá se, že žalovaný měl před uložením označení nespolehlivý plátce poměřit závažnost jednání žalobkyně vůči uložené sankci v podobě statusu nespolehlivého plátce. Povinností správce daně je vždy zvolit odpovídající nástroj. Jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně se v průběhu daňového řízení ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce (včetně jeho majetkových, osobnostních či hospodářských práv) na straně druhé. Tato zásada má ostatně svůj odraz přímo v ustanoveních daňového řádu, a to výslovně v § 5 odst. 3, podle něhož má správce daně povinnost šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používat při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují, a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.
19. Žalobkyně tímto rovněž nesouhlasí s vyjádřením žalovaného v bodě 24 Rozhodnutí o odvolání, který zde uvádí, že správce daně neměl jinou možnost než rozhodnout o tom, že žalobkyně je nespolehlivým plátcem. Žalobkyně respektuje povinnost správce daně

postupovat v souladu se zavedenou správní praxí, je však přesvědčena, že jeho primární povinností předně zůstává povinnost držet se postupu, který je v souladu se zákonem a pouze na základě zákona. Správce daně je rovněž povinen v souladu s principem proporcionality minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným. Označení nespolehlivého plátce je způsobilé vyvolat značný dopad do majetkových, osobnostních i hospodářských práv daňových subjektů. Vzhledem k závažnosti potencionálních dopadů zveřejnění předmětného údaje se žalobkyně domnívá, že správce daně, resp. žalovaný, zvolil nepřiměřený nástroj, který nabývá podobu nezákonného zásahu. Uvedené vyplývá i z porovnání s finančním vyjádřením závažného porušení povinností, které stanovilo GFŘ ve svém výkladovém stanovisku (viz Informace GFŘ). Žalobkyně je přesvědčena, že její jednání nedosáhlo zákonem předvídané intenzity pro udělení statusu nespolehlivého plátce.

20. V druhém žalobním bodu označeném jako „*Neprokázané tvrzení správce daně o daňovém podvodu*“ žalobkyně uvedla, že zde již několikrát zmiňovaná důvodová zpráva k zákonu 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 uvádí, že se jednotlivá porušení budou posuzovat zejména s ohledem na osobu plátce, dosavadní zkušenosti správce daně s tímto plátcem a s ohledem na to, jakou míru rizika pro veřejné rozpočty porušení dané povinnosti představuje.
21. Žalobkyně se domnívá, že v jejím jednání nebylo (a ani v současné době není) možné spatřovat riziko daňového úniku a zásadně odmítá nařčení z podvodného jednání, které přednesl prvoinstanční orgán. Uvedené tvrzení správce daně totiž nemá oporu ve zjištěném skutkovém stavu. Nemá-li daňový subjekt zcela v pořádku účetní evidenci, neznamená to, že se podílí na daňovém úniku. Tvrzení správce daně je tak kvůli jeho zjednodušující v podstatě zcela nesprávné. Stanovení daně podle pomůcek sice nastupuje pouze ve chvíli, kdy z důvodu na straně daňového subjektu není možné zjistit a stanovit daň správně prostřednictvím dokazování („*přímé*“ evidence), nicméně i přesto jde o způsob stanovení daně, který musí ctít základní cíl správy daní, tj. stanovit daň ve správné výši. V případě stanovení daně podle pomůcek je správce daně povinen při svém rozhodování dbát o to, aby se výsledná daňová povinnost co nejvíce blížila realitě. Není možné tvrdit, jak se pokoušel správce daně v prvoinstančním rozhodnutí naznačovat, že doměření daně dle pomůcek znamenalo pro žalobkyni získání výhody v podobě nižšího doměrku, než který by se dostavil, doměřoval-li by správce daně dokazováním. Správce daně je ten, kdo vede řízení a kdo vyměřuje (doměřuje) daňovou povinnost dle pomůcek. Svým vyjádřením tak de facto „*útočí*“ na sebe sama a na svůj rozhodovací proces. V tomto kontextu nelze dané vyjádření vnímat jakkoli relevantně, nota bene v neprospěch žalobkyně.
22. Ve třetím žalobním bodě označeném jako „*Protichůdná hodnocení žalobkyně ze strany žalovaného*“ žalobkyně uvedla, že si v neposlední řadě dovoluje opakovaně upozornit na protichůdné závěry správce daně vůči žalobkyni, které žalovaný zastával již v prvoinstančním rozhodnutí a které žalovaný neodstranil ani v Rozhodnutí o odvolání. Na jedné straně žalovaný označuje žalobkyni za osobu, která závažným způsobem porušila své povinnosti vztahující se ke správě daní, s velice závažným důsledkem v podobě statusu nespolehlivého plátce, a na druhé straně jako subjekt, který si plní své daňové povinnosti řádně a včas. Konkrétně je možné odkázat na rozhodnutí o posečkání úhrady daně ze dne 27. 8. 2020, č.j. 1685873/20/2308-50521-4023551 (dále jen „*Rozhodnutí o posečkání úhrady daně*“), kde správce daně mj. uvádí: „*U daňového subjektu nejsou na aktuálních daňových účtech vedeny jiné nedoplatky. Ostatní i nepeněžitě povinnosti si daňový subjekt řádně plní.*“

*Spolupráce se správcem daně je na dobré úrovni.*“ Prvoinstanční orgán tímto jinými slovy potvrdil bezproblémovou spolupráci s žalobkyní, která si řádně plní své daňové povinnosti.

23. Dle žalobkyně je povinností správce daně při posuzování závažnosti porušení daňového subjektu vzít v potaz konkrétní daňový subjekt, jeho dosavadní platební morálku vůči správci daně i celkovou spolehlivost daňového subjektu při plnění daňových povinností. Uvedené potvrzuje důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012 Sb.: *„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* (pozn. zvýrazněno žalobkyní).“ Obdobně se ostatně vyjadřuje také Informace GFR na str. 4: *„Jednotlivá porušení plnění daňových povinností ve smyslu písmen a) až i) tohoto bodu posoudí správce daně vždy s ohledem na osobu plátce a jeho dosavadní zkušenosti s tímto plátcem.*“ Jedná se tedy bezesporu o skutečnost, kterou musí správce daně při udělování statusu nespolehlivého plátce posoudit. Žalobkyně se domnívá, že se ve světle výše uvedeného vyskytuje v hodnocení, které předložil nejprve prvoinstanční orgán a následně také žalovaný, určitá míra rozporu. Předmětná vyjádření žalovaného pak dokreslují toliko formální posouzení naplnění podmínky pro rozhodnutí o nespolehlivém plátcu. V každém případě má žalobkyně za to, že je z vyjádření v Rozhodnutí o posečkání úhrady daně možné vyvodit, že předmětný doměrek daně stanovené podle pomůcek představuje výsledek dílčího selhání povinností řádného vedení účetnictví za předmětné zdaňovací období. I proto považuje žalobkyně výsledek řízení o nespolehlivém plátcu za neadekvátně přísný.
24. V části žaloby označené jako *„Závěr“* žalobkyně uvedla, že je přesvědčena, že za závažné porušení povinnosti plátce lze považovat pouze takové porušení zákonem stanovené povinnosti, které svou intenzitou ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru daně z přidané hodnoty. S ohledem na výše popsany skutkový stav nebylo u žalobkyně porušení zákonných povinností v takovéto intenzitě shledáno. Vydáním zde napadeného Rozhodnutí o odvolání tak bylo zasaženo do práv žalobkyně. Žalovaný při svém hodnocení dostatečně nevyhodnotil právní povahu tohoto institutu, když ve vztahu k přidělení statusu nespolehlivého plátce toliko konstatoval, že se jedná o administrativní opatření, a tudíž dle jeho názoru při posuzování aplikace tohoto ustanovení nemohou být užity zásady trestního, resp. přestupkového řízení. Žalobkyně má za to, že její dřívější jednání vykazovalo znaky pokračování, když jeho jednotlivé dílčí kroky vedené jednotným záměrem naplnily, byť i v souhrnu, skutkovou podstatu stejného porušení povinností. Tyto navíc byly spojeny stejným způsobem provedení a blízkou souvislostí časovou a souvislostí věcnou. Na základě uvedeného se následně žalovaný dopustil nepřesné interpretace tohoto jednání žalobkyně, které ačkoliv mělo pokračující charakter, nesprávně označil za opakované. V této podobě představuje hodnocení žalovaného nepřiměřený a nezákonný zásah do práv žalobkyně a jde o ryze formální výklad předmětné skutkové podstaty neodpovídající smyslu a cíli samotného institutu nespolehlivého plátce dle § 106a ZDPH. Žalobkyně na základě výše uvedeného považuje napadené rozhodnutí za nezákonné. Dále žalobkyně považuje za nezákonné také prvoinstanční rozhodnutí.

## III.

## Vyjádření žalovaného k žalobě

25. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě nejprve shrnul dosavadní průběh řízení, žalobní námitky a předmět sporu a poté uvedl, že s právními názory žalobkyně uvedenými v žalobě nesouhlasí, a proto podává následující vyjádření, k čemuž připojuje, že skutkový stav a právní posouzení jsou podrobně rozvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakož i v celém předloženém spisovém materiálu. Tímto si dovoluje na tyto podklady odkázat. Dále považuje žalovaný za vhodné zmínit, že žalobní námitky obsažené v žalobě jsou částečně totožné s námitkami, jež žalobkyně uplatnila v odvolacím řízení. Žalovaný se s nimi podrobně vypořádal již v napadeném rozhodnutí a na svých závěrech tam uvedených setrvává i v nynějším řízení o žalobě.
26. K *trestní povaze přidělení statusu nespolehlivého plátce* žalovaný uvedl, že žalobkyně vyjádřila právní názor, že přidělení statusu nespolehlivého plátce má povahu trestu. Žalovaný v tomto ohledu odkazuje na bod 21 napadeného rozhodnutí, v němž upozornil na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 13. 12. 2017, č.j. 30 Af 63/2016-48. V citovaném rozsudku je uvedeno následující: „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 nabazena 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 (zvýraznění doplněno žalovaným).“ Shodný závěr týkající se povahy přidělení statusu nespolehlivého plátce lze seznat i z rozsudků Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2018, č.j. 30 Af 21/2016-39, ze dne 26. 9. 2017, č.j. 29 Af 66/2016-36, a ze dne 31. 5. 2018, č.j. 30 Af 79/2016-63, nebo z rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 10. 2018, č.j. 22 Af 152/2017-36. Žalovaný je s ohledem na výše citované závěry krajských soudů toho názoru, že námitka žalobkyně týkající se trestní povahy přidělení statusu nespolehlivého plátce je nedůvodná. S ohledem na tento závěr zde není racionální důvod zabývat se souvisejícími námitkami žalobkyně týkajícími se zásad trestního, resp. přestupkového řízení. Žalobkyně v žalobě odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2019, č.j. 8 Afs 71/2018-38, z nějž dovozovala trestní povahu přidělení statusu nespolehlivého plátce. S tímto závěrem žalobkyně nelze souhlasit. Žalovaný je naopak toho názoru, že Nejvyšší správní soud se povahou přidělení statusu nespolehlivého plátce ve svých rozhodnutích doposud nezabýval. V citovaném rozsudku pouze uvedl, že je sporné, zda je přidělení statusu nespolehlivého plátce trestem, neuvedl však v tomto ohledu žádný konečný závěr. Za takovéto situace je tedy nutno považovat právní názory krajských správních soudů za podstatné a určující. Ani odkazy žalobkyně na důvodovou zprávu k zákonu č. 502/2012 Sb. na tom nemůžou ničeho změnit, zvláště pak za situace, kdy z ní závěr ohledně trestní povahy přidělení statusu nespolehlivého plátce nevyplývá.
27. K *naplnění podmínek pro přidělení statusu nespolehlivého plátce* žalovaný uvedl, že žalobkyně dále namítla, že v dané věci nebyly splněny podmínky pro přidělení statusu nespolehlivého plátce, konkrétně dle jeho názoru nebylo naplněno kritérium závažnosti

obsažené v § 106a zákona o DPH. Žalovaný připomíná, že právní úprava institutu nespolehlivého plátce je obsažena v § 106a ZDPH, který v odst. 1 stanoví, že *poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem* (zvýraznění doplněno žalovaným). Výkladové stanovisko k institutu nespolehlivého plátce je obsaženo v Informaci GFŘ, v níž je vymezeno, co se pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce považuje za závažná porušení plnění povinností plátce. Pro posuzovaný případ je podstatný bod č. 1 písm. e) Informace GFŘ, podle něhož se za závažné porušení plnění povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce považuje situace, kdy *„[d]jochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru [DPH], 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.“*

28. Žalovaný dále konstatoval, že jak již bylo uvedeno v bodě 3 tohoto vyjádření, na základě zjištění plynoucích z daňové kontroly prvoinstanční orgán (v textu vyjádření žalovaného dále též jen „*správce daně*“) vydal 17 dodatečných platebních výměrů, jimiž byla žalobkyni doměřena DPH za všech 17 zdaňovacích období, a to na základě pomůcek. Tato situace odpovídá situaci popsané v bodě č. 1 písm. e) Informace GFŘ. Správce daně a žalovaný proto nepochybili, pokud v nyní řešené věci dospěli k závěru, že byly naplněny podmínky pro přidělení statusu nespolehlivého plátce dle § 106a zákona o DPH. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 10. 2019, č.j. 8 Afs 71/2018-38, konstatoval, že interní normativní akt (kterým Informace GFŘ bezesporu je) musí být v souladu se zákonem. V nyní posuzované věci je podstatné, že Generální finanční ředitelství považuje za závažné porušení povinností ve smyslu § 106a zákona o DPH situaci, kdy plátce poruší své zákonem stanovené povinnosti, což má za důsledek vyměření/doměření daně pomocí pomůcek, a to opakovaně. Daňovému subjektu je tedy přidělen status nespolehlivého plátce v důsledku porušení stanovené povinnosti, která je takového charakteru, že vede k opakovanému vyměření/doměření daně podle pomůcek. V dané situaci nehraje roli, jaký doměrek byl daňovému subjektu vyměřen. Ani nehraje roli, zda byla tato povinnost porušena opakovaně. Podstatné je, že daňový subjekt poruší (třebaže jednou) svou zákonem danou povinnost, která je takového charakteru, že vede k vyměření/doměření daně pomocí pomůcek, a to opakovaně (tj. alespoň za dvě zdaňovací období z šesti po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích). Opakovanost je tedy kvalitou vztahující se k vyměření/doměření daně, nikoliv kvalitou porušení povinnosti.
29. Žalovaný s ohledem na výše uvedené zdůrazňuje, že závažnost porušení povinností daňového subjektu je v případě bodu č. 1 písm. e) Informace GFŘ dána charakterem porušované povinnosti. Generální finanční ředitelství v metodickém pokynu zohlednilo skutečnost, že některé povinnosti daňového subjektu jsou natolik zásadní, že mohou často vést k opakovanému vyměření/doměření DPH pomocí pomůcek. Pokud se tak stane, je nutno porušení této specifické povinnosti považovat za ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru DPH a za závažné porušení povinnosti ve smyslu § 106a zákona o DPH.
30. Závěr obsažený v předchozích odstavcích je dle žalovaného možno zobrazit na nyní řešené věci. Správce daně v průběhu daňové kontroly dospěl k závěru, že účetnictví žalobkyně je neprůkazné, jelikož nebylo možno ověřit (ve vztahu k dani z příjmu právnických osob)

správnou výši příjmů (výnosů) z podnikatelské činnosti a ve vztahu k DPH nebyla evidence DPH vedena průkazným způsobem. Správce daně na jejím základě a na základě účetnictví nemohl ověřit správnou výši hodnoty uskutečněných zdanitelných plnění, ani zda byla DPH přiznána a odvedena do státního rozpočtu ve správné a úplné výši<sup>1</sup>. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly neodstranila pochybnosti správce daně o úplnosti a správnosti údajů vykázaných v daňovém přiznání k DPH a v evidenci DPH, a to ani přes výzvy správce daně. Správce daně na základě předloženého účetnictví a evidence DPH nemohl ověřit správnou výši uskutečněných plnění z ekonomické činnosti žalobkyně, proto byl povinen stanovit daň pomocí pomůcek, a to za několik zdaňovacích období.

31. V nyní řešené věci tedy žalobkyně dle žalovaného porušila povinnost vést řádné účetnictví a další své evidence (dále jen „*evidenční povinnost*“). Tato evidenční povinnost je specifická v tom, že může vést za určitých okolností (viz § 98 odst. 1 daňového řádu) ke stanovení daně pomocí pomůcek. Pokud bude porušování této evidenční povinnosti soustavné a dlouhodobé a zároveň daňový subjekt svá tvrzení neprokáže jiným způsobem, pak lze předpokládat, že daň bude stanovena pomocí pomůcek za několik zdaňovacích období, tj. opakovaně. Jinými slovy kritérium závažnosti obsažené v § 106a zákona o DPH není naplněno skutečností, že daň byla pomocí pomůcek stanovena opakovaně. Kritérium závažnosti dle § 106a zákona o DPH je naplněno tím, že žalobkyně v nyní řešené věci porušovala svou evidenční povinnost tak zásadním a soustavným způsobem, že jí daň byla stanovena opakovaně, a to v 17 po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích. S ohledem na výše uvedenou argumentaci žalovaný znovu opakuje, že v nyní řešené věci nehraje roli, jak vysoký doměrek byl žalobkyni stanoven, ani nehraje roli, zda byla evidenční povinnost porušena opakovaně. Pro naplnění kritéria závažnosti postačí závěr o tom, že evidenční povinnost byla v nyní řešené věci žalobkyní porušována natolik závažným, soustavným a dlouhodobým způsobem, že správce daně doměřil DPH pomocí pomůcek opakovaně, a to v 17 po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích. V průběhu daňové kontroly byla žalobkyně vyzvána, aby chybějící evidence doplnila, resp. aby prokázala svá tvrzení. Bylo tedy na žalobkyni, aby porušení své evidenční povinnosti napravila. Ta však tímto způsobem nepostupovala. Dle názoru žalovaného nelze akceptovat, aby závažné,

---

<sup>1</sup> Žalobkyně nedoložila skladovou evidenci zásob vedenou podle § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., neprokázala provedení inventarizace majetku k 31. 12. 2015, nedoložila a důkazními prostředky neprokázala, že jsou v příjmech (výnosech) zaúčtovány výnosy z prodeje nápojů a cigaret, nedoložila a důkazními prostředky neprokázala, že jsou v evidenci DPH vykázána uskutečněná zdanitelná plnění z prodeje nápojů a cigaret a že byla z těchto uskutečněných zdanitelných plnění přiznána DPH, nedoložila a důkazními prostředky neprokázala, že jsou v příjmech (výnosech) zaúčtovány výnosy ze stravovací služby, při které byly použity suroviny nakoupené od dodavatele MAKRO Cash & Carry ČR s.r.o., a že jsou tyto výnosy zahrnuty ve výsledku hospodaření a v základu daně DAP 2015, nedoložila a důkazními prostředky neprokázala, že jsou v evidenci DPH vykázána uskutečněná zdanitelná plnění ze stravovací služby z prodeje pokrmů vyrobených ze surovin nakoupených od dodavatele MAKRO Cash & Carry ČR s.r.o. a že byla z těchto uskutečněných zdanitelných plnění přiznána DPH, nedoložila a neprokázala důkazními prostředky výši tržeb z prodeje nápojů ve středisku „CAFE“ – kavárna, nepředložila soupis fakturovaných prodaných nápojů, nedoložila ceník cigaret, ve kterém jsou uvedeny prodejní ceny vč. daně z přidané hodnoty, za které byly jednotlivé druhy cigaret v roce 2015 prodány, nedoložila a neprokázala, že byla přiznána DPH z uskutečněného plnění dle souhrnného dokladu T/1116 (Tržby provozoven období 10/2015), nedoložila a neprokázala důkazními prostředky, že jsou v příjmech (výnosech) zaúčtovány skutečně realizované tržby a v evidencích DPH vykázána uskutečněná zdanitelná plnění za prodej nápojů na jednotlivých střediscích restaurace Rozmarýn, restaurace Družba, OFIS 1 a OFIS 2, Kavárna, Bar, Bufet a z fakturovaného prodeje nápojů přímo z hlavního skladu ve správné a úplné výši, nedoložila a neprokázala důkazními prostředky, že jsou v příjmech (výnosech) zaúčtovány skutečně realizované tržby a v evidencích DPH vykázána uskutečněná zdanitelná plnění za prodej cigaret ve správné a úplné výši.

soustavně a dlouhodobě porušování evidenční povinnosti ze strany žalobkyně (jež mělo za důsledek opakované doměření daně pomocí pomůcek) nebylo považováno za závažné porušení povinnosti dle § 106a zákona o DPH. Nelze tedy souhlasit s žalobkyní, že jí nebyla dána možnost k nápravě, resp. že neměla možnost se vyvarovat danému nesprávnému jednání. Obdobně nelze souhlasit s argumentem žalobkyně, že opakované doměření daně pomocí pomůcek muselo nastat v důsledku dvou na sobě nezávislých jednání žalobkyně. S tímto výkladem žalovaný nesouhlasí a znovu opakuje, že závažnost porušení povinnosti je v případě situace modelované pod bodem č. 1 písm. e) Informace GFŘ spatřovaná v situaci, kdy daňový subjekt porušuje svou povinnost takovým způsobem (v nyní řešené věci soustavně a dlouhodobě), že to vede k opakovanému vyměření/doměření DPH pomocí pomůcek.

32. S ohledem na výše uvedené závěry je žalovaný dále toho názoru, že nejsou relevantní ani odkazy žalobkyně na úpravu týkající se přestupků a argumenty související s pokračujícím skutkem a recidivou. Rovněž odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2017, č.j. 6 As 116/2017-53, není přílehlavý, s ohledem na skutečnost, že se týká ukládání pokut dle daňového řádu<sup>2</sup>. Rovněž odkaz žalobkyně na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 9. 2017, č.j. 29 Af 66/2016-36, na nyní řešenou věc nedopadá, jelikož se týká situace konkretizované v bodě 1 písm. g) Informace GFŘ. Citovaný bod Informace GFŘ dopadá na situace, kdy daňový subjekt opakovaně nepodá daňové přiznání i přes výzvu správce daně [tj. opakovanost je v případě bodu 1 písm. g) kvalitou porušované povinnosti]. V nyní řešené věci je však předmětem posouzení situace konkretizovaná v bodě 1 písm. e) Informace GFŘ, kdy je závažné porušení povinnosti spatřováno v porušení specifické povinnosti (v nyní řešené věci porušení evidenční povinnosti), jež vede k opakovanému vyměření/doměření daně dle pomůcek.
33. Žalovaný tedy uzavírá, že porušení povinnosti, za něž lze získat status nespolehlivý plátce musí mít určitou intenzitu, tj. musí být naplněno kritérium závažnosti dle § 106a zákona o DPH. V nyní řešené věci jednání žalobkyně této intenzity dosáhlo, jelikož žalobkyně porušovala závažně, soustavně a dlouhodobě svou evidenční povinnost, což vedlo k doměření DPH pomocí pomůcek v 17 za sebou jdoucích zdaňovacích obdobích. Jednání žalobkyně tak dle názoru žalovaného představovalo riziko pro veřejné rozpočty (blíže také body 34 a 35 tohoto vyjádření). Není proto důvodná námitka žalobkyně, že byla porušena zásada materiální pravdy dle § 8 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný k námitkám žalobkyně obsaženým v žalobě proto uvádí, že je mylný názor žalobkyně, že bod 1 písm. e) Informace GFŘ je nutno vykládat tím způsobem, že přidělení statusu nespolehlivého plátce je možné teprve tehdy, pokud dojde k opakovanému porušení (evidenční) povinnosti, resp. že nelze shledat naplnění této podmínky za situace, kdy dojde k opakovanému doměření daně na základě jednoho kontrolního zjištění. Výklad zastávaný žalobkyní v žalobě je chybný, a bezpředmětný je proto její požadavek, aby byla aplikována zásada *in dubio mitius*. V dané věci totiž neexistují dva alternativní výklady. S ohledem na výše uvedené daňové orgány postupovaly v souladu s Informací GFŘ, když jednání žalobkyně podřadily pod situaci popsanou v bodě 1 písm. e). Rovněž Nejvyšší správní soudu v rozsudku ze dne 3. 10. 2019,

---

<sup>2</sup> Žalobkyně odkazuje v žalobě na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2017, č.j. 6 As 116/2017-53, avšak cituje text, jenž je obsažen v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2020, č.j. 4 Afs 330/2019-39. Ani jeden z předmětných rozsudků však není přílehlavý, když první z nich se týká správního trestání v působnosti Státní zemědělské a potravinářské inspekce a druhý z nich ukládání pokut dle daňového řádu. V obou případech se tedy jedná o „sankční“ řízení. V nyní řešené věci však přidělení statusu nespolehlivého plátce sankční povahu nemá (viz body 18 až 22 tohoto vyjádření).

č.j. 8 Afs 71/2018-38, zdůraznil, že „*Informace GFŘ slouží ke sjednocování správní praxe a odchýlení se od ní by znamenalo, že správce daně rozhodl v rozporu se zásadou zákazu libovůle a zásadou rovného zacházení*“. Jako nedůvodnou je tudíž nutné vyhodnotit i námitku žalobkyně, že žalovaný nebyl v daném případě povinen dodržovat správní praxi.

34. K *tvrzení správce daně o daňovém podvodu* žalovaný uvedl, že ve vztahu k této námitce odkazuje na bod 25 napadeného rozhodnutí, v němž zdůraznil, že správce daně v rozhodnutí nekonstatoval, že se odvolatel dopustil daňového podvodu, pouze uvedl, že celková výše doměřené DPH (za 17 zdaňovacích období) činila 379 393 Kč, což není bagatelní částka „*a lze spatřovat riziko podvodu*“. Správce daně tedy použil formulaci, kterou si žalobkyně vyložila jako tvrzení správce daně o podvodném jednání žalobkyně. Tak tomu ale skutečně nebylo. Správce daně podvodné jednání žalovaného (správně zřejmě: žalobkyně, pozn. soudu) netvrdil a ani neprokazoval. Podstatné pro přidělení statusu nespolehlivého plátce v dané věci bylo pouze zjištění, že žalobkyně porušila evidenční povinnost způsobem, jenž vedl k opakovanému doměření DPH na základě pomůcek. Porušení této evidenční povinnosti v takové míře a v takové intenzitě je totiž nutno vnímat jako závažné porušení povinnosti ve smyslu § 106a zákona o DPH.
35. K *protichůdnosti hodnocení žalobkyně* žalovaný konstatoval, že k námitce žalobkyně, že správce daně uvedl protichůdné závěry, odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 9. 2017, č.j. 29 Af 66/2016-36, v němž se sice jednalo o situaci dle bodu 1 písm. g) Informace GFŘ, ale Krajský soud v Brně upozornil na skutečnost, že „*[d]aň z přidané hodnoty má neutrální povahu. V naprosté většině případů pak zdanění podléhají řetězící 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*“.
36. V nyní řešené věci žalobkyně dle žalovaného zásadně porušovala svou evidenční povinnost v souvislosti s DPH, což mělo za následek, že správce daně nemohl ověřit, zda byla DPH přiznána a odvedena ve správné výši. I v nyní řešené věci lze argumentovat řetězící se povahou předmětných transakcí, kdy v důsledku porušování evidenční povinnosti ze strany žalobkyně hrozilo riziko efektivní správy daní. Jinými slovy, žalovaný je toho názoru, že ačkoliv si žalobkyně v jiných ohledech plnila své daňové povinnosti (viz bod 56 žaloby), nyní řešené porušení evidenční povinnosti je i přes tyto skutečnosti takového charakteru, že naplňuje kritérium závažnosti ve smyslu § 106a zákona o DPH. Ačkoliv byl tedy správce daně povinen v dané věci zohlednit i jiné skutečnosti týkající se žalobkyně (platební morálku a celkovou spolehlivost), nemohly tyto skutečnosti zvrátit závěr ohledně naplnění podmínek pro přidělení statusu nespolehlivého plátce dle § 106a zákona o DPH.
37. *Závěrem svého vyjádření* žalovaný uvedl, že má za to, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a žalobkyní vznesené námitky nejsou důvodné.

#### IV.

#### Replika žalobkyně

38. Žalobkyně podala k vyjádření žalovaného repliku, ve které v první řadě uvedla, nesouhlasí s výroky žalovaného uvedenými ve vyjádření a dále setrvává na svých závěrech, jež předložila v žalobě. V ostatním, co nebude předmětem této repliky, odkazuje na obsah žaloby, dále odkazuje na popis skutkového stavu, který je zřejmý z předešlých písemností uvedených ve spise.

39. Žalobkyně se následně vyjádřila k „*trestní povaze přidělení statusu nespolehlivého plátce*“, přičemž uvedla, že žalovaný ve svém vyjádření opět konstatuje, že dle jeho právního názoru přidělení statusu nespolehlivého plátce nemá povahu trestu, a tedy námitka žalobkyně je v tomto ohledu nedůvodná. V této souvislosti v bodu 18 vyjádření odkazuje žalovaný na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 13. 12. 2017, č.j. 30 Af 63/2016-48, dle kterého přidělení statusu nespolehlivého plátce není trestem ve smyslu čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod.
40. Žalobkyně upozornila, že předmětem řízení není (trestní) povaha institutu nespolehlivého plátce jako taková. Žalobkyně touto skutečností chtěla především poukázat na provázanost celého právního řádu a s tím související obdobný způsob nahlížení na jednotlivé instituty. Dle jejího názoru je na ně potřeba nahlížet v kontextu řešení záležitosti a neoddělovat jejich význam pouze na jednu odvětvovou výseč práva. Žalobkyně v žalobě odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2019, č.j. 8 Afs 71/2018-38, z něhož dovozuje, že povaha přidělení statusu nespolehlivého plátce je sporná, a nikoliv jak žalovaný konstatuje jednoznačná, tj. určující. V bodě 21 vyjádření se žalovaný vyjadřuje k tomuto rozsudku a shledává, že „*v citovaném rozsudku pouze uvedl, že je sporné, zda je přidělení statusu nespolehlivého plátce trestem, neuvedl však v tomto ohledu žádný konečný závěr. Za takovéto situace je tedy nutno považovat právní názory krajských správních soudů za podstatné a určující.*“. Avšak žalobkyně se domnívá, že vzhledem k tomu, že tento rozsudek byl vydán až po rozsudcích, které zmiňuje žalovaný v bodech 18 a 19 svého vyjádření, měl by být zohledněn. Obzvláště s ohledem na kontext této žaloby. Jinými slovy, žalobkyně se neztotožňuje se závěry žalovaného, který uvádí, že určující jsou v posuzovaném případě pouze rozhodnutí krajských soudů. V posuzovaném případě je nutné vnímat povahu institutu nespolehlivého plátce, vyjádřenou v rozsudku Nejvyššího správního soudu, a nelze bez dalšího přebírat závěry krajských soudů jako určující a finální. Žalobkyně se nepokouší dovést z uvedeného rozsudku ryzí trestní povahu institutu, nýbrž měla v úmyslu konstatovat minimálně spornost povahy tohoto institutu, přiblížit nejednotnost závěrů soudů a zdůraznit názor Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku ze dne 3. 10. 2019, č.j. 8 Afs 71/2018-38, uvedl: „*Je sporné, zda rozhodnutí o tom, že je určitá osoba nespolehlivým plátcem, představuje trest ve smyslu Listiny základních práv a svobod a Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.*“
41. Žalobkyně dále uvedla, že informace o trestní povaze, resp. sankční povaze přidělení institutu nespolehlivého plátce žalobkyně nachází nejen v důvodové zprávě, ale také v komentářové literatuře. Žalovaný sice uvádí, že z obsahu důvodové zprávy k zákonu 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, nevyplývá trestní povaha přidělení statusu nespolehlivého plátce s odůvodněním, že uvedením odkazu na důvodovou zprávu nemůže být ničeho změněno. Žalobkyně s tímto nesouhlasí, jak již uvedla v žalobě, důvodová zpráva dle ní výslovně uvádí, že se jedná o „*nástroj při boji s daňovými úniky, který působí nejen represivně, ale i preventivně*“. Represí se rozumí zabránění konkrétnímu subjektu v páčání další nežádoucí činnosti, přičemž represivní účinek nástrojů či opatření je typický pro oblast trestního práva. Z dané formulace žalobkyně dovozuje, že zákonodárce měl v úmyslu s tímto institutem pracovat jako s opatřením sankční trestní povahy. Tento úmysl by měl být dle žalobkyně zohledněn při aplikaci daného ustanovení.
42. V další části repliky uvozené slovy „*Opakovanost – posouzení kritéria četnosti*“ žalobkyně uvedla, že na posuzovaný případ je nutné nahlížet optikou celého právního řádu a nepojímat významy jednotlivých slov zcela odlišně. V kontextu posuzovaného případu

žalovaný odkazuje na naplnění podmínek v bodu č. 1 písm. e) Informace GFŘ č.j. 101/13-121002-506729, ve znění dodatku č. 1 až č. 4, jež je dostupná na [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017\\_Info\\_NESPP-vezneni-dodatku4.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017_Info_NESPP-vezneni-dodatku4.pdf) (dále jen „*Informace GFŘ*“). Žalovaný shledává naplnění podmínek pro přidělení statusu nespolehlivého plátce v tom, že „*plátce porušil své zákonem stanovené povinnosti, což mělo opakovaně za důsledek vyměření daně podle pomůcek nebo doměření daně podle pomůcek oproti poslední známé dani*“ (pozn. podtrženo žalobkyní). Žalobkyně se domnívá, že nedošlo k naplnění kritéria závažnosti, které je obsažené v § 106a ZDPH. Informace GFŘ dále jen rozvádí situace, za kterých se dané ustanovení zákona s neurčitým pojmem aplikuje. Jedná se tedy o účelně publikované výkladové stanovisko Generálního finančního ředitelství, které sjednocuje správní praxi ve vztahu k tomuto neurčitému pojmu. V bodu 25 vyjádření odkazuje žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu, který konstatuje, že interní normativní akt, musí být v souladu se zákonem. Takovýto závěr žalobkyně nerozporuje, jelikož se domnívá, že situace popsaná v bodě 1 písm. e) Informace GFŘ míří na skutkové odlišné případy, než je předmětný případ žalobkyně. Výklad, který zastává žalovaný, představuje ryze formalistický výklad předmětného pravidla. Takovéto pojetí však není pro celkové posouzení správné, neboť správce daně má povinnost vykládat a aplikovat zákony, podzákonné právní předpisy, ale i normativní právní akty v souladu s jejich smyslem a cílem (věcným záměrem). Uvedené vyplývá jak ze základních zásad daňového řízení (viz zásada materiální pravdy upravená v § 8 odst. 3 daňového řádu), tak rovněž z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2018, sp.zn. 1 Afs 112/2017 nebo ze dne 27. 9. 2017, sp.zn. 10 Afs 264/2016). S ohledem na materiální hledisko daného jednání, není dle názoru žalobkyně možné konstatovat, že došlo k naplnění hypotézy uvedené v § 106a ZDPH, tedy k naplnění kritéria závažnosti. Žalobkyně se domnívá, že v daném kontextu je nutné při aplikaci zákonných ustanovení reflektovat úmysl zákonodárce, kterým v tomto případě bylo reagovat na závažné porušení povinnosti daňovým subjektem vztahující se ke správě daní adekvátním opatřením, které okamžitě ovlivní probíhající obchodní transakce a obchodní vazby daňového subjektu s dalšími možnými konsekvencemi. Přikládání jiných významů právním institutům, které zastává žalovaný, nemůže v delším časovém horizontu v právním řádu obstát, jelikož takový přístup je v rozporu se zásadou legitimního očekávání. Je v rozporu s touto zásadou, pokud právnické a fyzické osoby čelí při obdobných okolnostech či obdobných situacích odlišnému zacházení.

43. Žalobkyně dále uvedla, že na základě zjištění plynoucích z daňové kontroly vydal prvoinstanční orgán 17 dodatečných platebních výměrů, jimiž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za všech 17 zdaňovacích období (zdaňovací období následují po sobě), a to na základě jednoho kontrolního zjištění. Ve vztahu ke způsobu stanovení doměřené daně se však žalobkyně domnívá, že nelze její jednání označit za takové jednání, které by vedlo k opakovanému doměření daně podle pomůcek, neboť pochybení bylo odhaleno toliko na základě jednoho kontrolního zjištění. Opakovanost je nutné posuzovat v kontextu (minimálně) dvou na sobě nezávislých jednání daňového subjektu, vedoucích ke dvěma na sobě nezávislým doměrkům daně podle pomůcek, a to v časovém období ne delším než 6 měsíců. Pokud má být uložena sankce v podobě zveřejnění statusu nespolehlivého plátce pro opakované spáchání deliktního jednání vedoucí k opakovanému doměření daňové povinnosti náhradním způsobem (pomůckami), pak musí současně platit, že druhé (opakující se) jednání nastalo až po napomenutí (v podobě doměrku daně podle pomůcek) za první protiprávní jednání. Jinými slovy, v kontextu naplnění znaku

„opakovanosti“ je stěžejní fakt, že subjekt byl seznámen a upozorněn na povahu svého jednání a byl mu dán prostor pro nápravu. Druhé (opakované) protiprávní jednání vedoucí ke stanovení daně dle pomůcek by pak daňový subjekt činil s vědomím patřičných právních důsledků.

44. V této souvislosti žalobkyně upozorňuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2022, sp.zn. 4 Afs 311/2021, ve kterém soud rozvíjí polemiku o zohledňování četnosti porušení povinností při správě daně. V daném případě stěžovatelka namítala, že prodlení při podávání několika daňových přiznání za zdaňovací období, jež následují po sobě, nelze kvalifikovat jako četné porušování povinností při správě daně. Dle jejího názoru je takový případ nutné posuzovat jako jeden skutek a nelze postupovat slepě a formalisticky, ale je nutné, aby správce daně skutečně přihlédl ke všem okolnostem případu. Pokud dojde jen k jednomu pochybení, které však má za následek další dílčí pochybení, neboť hlavní příčina je stále stejná, jedná se o jeden skutek. Jinými slovy, formální rozdělování jednoho a téhož pochybení do různých správních řízení není možné. Nejvyšší správní soud se v rozsudku ztotožňuje se závěry stěžovatelky a uvádí, že je nutné posuzovat především zdrojovou příčinu pochybení. Výše zmíněný rozsudek se týkal vydání dodatečných platebních výměrů jdoucích po sobě. V tomto kontextu lze shledat podobnosti s posuzovaným případem v tom ohledu, že v obou situacích se jednalo o jediný zdroj příčiny a jednotlivé dílčí pochybení se „navázaly“ na zdrojový počátek. Jinými slovy, nedošlo ke vzniku dalších nových zdrojů poté, co byl daňový subjekt upozorněn, nýbrž na jeden moment porušení zákonných ustanovení bylo navázáno několikeré doměření daně. Na základě výše uvedeného se žalobkyně domnívá, že závěry ze zmíněného rozsudku lze obecně aplikovat i na zde posuzovanou situaci. Žalobkyně je současně toho názoru, že pokud žalovaný označil žalobkyni za nespolehlivého plátce daně z důvodu opakování, potom tímto zaujal příliš formální přístup, který nereflektuje skutečný obsah jednání a odporuje tak mimo jiné zde zmíněné judikatuře.
45. V další části repliky uvozené slovy „Protichůdnost hodnocení žalobce jakožto daňového subjektu“ žalobkyně uvedla, že možnou nekonzistentnost přístupu žalovaného k hodnocení žalobkyně lze spatřovat v protichůdnosti jeho vyjádření. Žalovaný v bodu 31 vyjádření odmítá argumentaci rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 26. 9. 2017, č.j. 29 Af 66/2016-36, jelikož se týká bodu 1 písm. g) Informace GFR. Na druhou stranu v bodě 37 vyjádření odkazuje právě na tento rozsudek a argumentuje jeho prostřednictvím. Žalovaný v bodě 38 vyjádření shledává, že v důsledku porušení evidenční povinnosti ze strany žalobkyně hrozilo riziko efektivní správy daní, lze předpokládat, že se jedná o syntaktickou chybu, která je ovšem v kontextu posuzovaného případu úsměvným tvrzením. Žalobkyně i nadále trvá na svém tvrzení, že jednotlivá porušení mají být posuzována zejména s ohledem na osobu plátce, dosavadní zkušenosti správce daně s tímto plátcem a s ohledem na to, jakou míru rizika pro veřejné rozpočty porušení daně povinnosti představuje.
46. Žalobkyně repliku uzavřela konstatováním, že je nadále přesvědčena, že za závažné porušení povinnosti plátce daně z přidané hodnoty lze považovat pouze takové porušení zákonem stanovené povinnosti, které svou intenzitou ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru daně z přidané hodnoty. Žalobkyně má za to, že její dřívější jednání nelze považovat svým charakterem za „opakování“. Když už by mělo být zaklasifikováno, tak pak by se spíše blížilo „pokračování“ (skutkové podstaty stejného porušení povinností spojené stejným způsobem provedení a blízkou souvislostí časovou věcnou). Na základě uvedeného se následně žalovaný dopustil nepřesné interpretace tohoto jednání žalobkyně,

kteřé ačkoliv mělo pokračující charakter, nesprávně označil za opakované. V této podobě představuje hodnocení žalovaného nepřiměřený a nezákonný zásah do práv žalobkyně a jde o ryze formální výklad předmětné skutkové podstaty neodpovídající smyslu a cíli samotného institutu nespolehlivého plátce dle § 106a ZDPH.

## V.

## Duplika žalovaného

47. Žalovaný v reakci na žalobkyninu repliku uvedl, že je toho názoru, že v bodech 17 až 21 vyjádření k žalobě jasně vyjádřil své myšlenky stran trestněprávní povahy institutu nespolehlivého plátce, když se zcela bezvýhradně ztotožnil s právním názorem Krajského soudu v Plzni, který v rozsudku ze dne 13. 12. 2017, č.j. 30 Af 63/2016-48, uvedl, že „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 nabržena dřívější možnost zrušit registraci plátci, který neplní své povinnosti, avšak dosahuje požadovaného obratu.“ Nejvyšší správní soud ostatně výše uvedený závěr aproboval, když v recentním rozsudku ze dne 25. 11. 2022, č.j. 10 Afs 513/2021-48, uvedl, že „rozhodnutí o nespolehlivém plátci podle § 106a zákona o DPH není sankcí trestní povahy, a proto na toto rozhodnutí nepřipadá do úvahy použití pravidel upravených v člancích 6 a 7 Úmluvy, eventuálně v Protokolu č. 7. Proto se ani použitím těchto pravidel na nynější věc nemusel NSS zabývat“. Argumentace žalobkyně, jež odkazuje na principy plynoucí z trestního práva (případně z práva přestupkového), je proto v nyní řešené věci nerozhodná. Žalobkyně dále zopakovala své argumenty týkající se splnění podmínek pro přidělení statusu nespolehlivého plátce, tj. argumenty týkající se výkladu pojmu opakované. Konkrétně uvedla, že její jednání nelze označit za takové jednání, které by vedlo k opakovanému doměření daně podle pomůcek, neboť pochybení bylo odhaleno toliko na základě jednoho kontrolního zjištění. Ve vztahu k této argumentaci žalobkyně žalovaný zdůrazňuje, že prvoinstanční orgán v průběhu daňové kontroly dospěl k závěru, že účetnictví žalobkyně je neprůkazné, jelikož nebylo možno ověřit správnou výši příjmů (výnosů) z podnikatelské činnosti a ve vztahu k DPH nebyla evidence DPH vedena průkazným způsobem. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly neodstranila pochybnosti prvoinstančního orgánu o úplnosti a správnosti údajů vykázaných v daňovém přiznání k DPH a v evidenci DPH, a to ani přes výzvy prvoinstančního orgánu. Na enormní rozsah porušených evidenčních povinností žalovaný odkázal již ve vyjádření k žalobě a stále setrvává na svém závěru, že se jednalo o soustavné a dlouhodobé porušování evidenční povinnosti, přičemž žalobkyně ani přes výzvu neprokázala svá tvrzení jiným způsobem, a proto jí byla stanovena daň pomocí pomůcek za několik zdaňovacích období, tj. opakované. Jinými slovy kritérium závažnosti obsažené v § 106a zákona o DPH bylo naplněno tím, že žalobkyně v nyní řešené věci porušovala svou evidenční povinnost tak zásadním a soustavným způsobem, že jí daň byla stanovena pomocí pomůcek opakované, a to v 17 po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích. Žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2022, č.j. 4 Afs 311/2021-36, z něž dovozovala nesprávnost postupu prvoinstančního orgánu. Žalovaný ve vztahu k této argumentaci uvádí, že citovaný rozsudek se týká právní úpravy prominutí daně. Již v tomto ohledu se předmětná věc odlišuje od nyní posuzované věci. Dle § 259c odst. 1 daňového řádu správce daně při posouzení žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně [...] zohlední četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem. Při posuzování citovaného

ustanovení tedy správce daně zohledňuje, kolikrát daňový subjekt porušil své povinnosti. Jak však již uvedl žalovaný ve vyjádření k žalobě, při posouzení naplnění podmínek dle bodu č. 1 písm. e) Informace GFŘ se nejedná o četnost porušení povinností, nýbrž o stav, kdy je určitá povinnost porušována natolik zásadním a dlouhodobým způsobem, že vede k opakovanému doměření daně pomocí pomůcek (srov. bod 25 vyjádření k žalobě). I v tomto ohledu lze tedy spatřovat odlišnost mezi nyní posuzovanou věcí a situací, jež posuzoval Nejvyšší správní soud.

48. Dále pak žalovaný zdůraznil, že Nejvyšší správní soud posuzoval zcela odlišnou skutkovou situaci. Stěžovatelka se ve věci posuzované Nejvyšším správním soudem opomněla registrovat k DPH, přičemž tato jediná skutečnost vedla i k pozdnímu podání dodatečných platebních výměrů za duben a květen 2017. V nyní posuzované věci však žalobkyně soustavně, dlouhodobě a trvale porušovala své evidenční povinnosti, a to po dobu 17 zdaňovacích období. Podrobnosti týkající se tohoto laxního přístupu k vedení potřebných evidencí jsou podrobně rozepsány výše v poznámce pod čarou č. 1. V průběhu daňové kontroly byla žalobkyně vyzvána k prokázání tvrzených skutečností (které nebylo možno prokázat chybějícími evidencemi), avšak své břemeno důkazní neunesla. Naopak ve věci řešené Nejvyšším správním soudem stěžovatelka své pochybení (stran registrace k DPH) odhalila sama a učinila ze své vůle kroky k nápravě. Dle žalovaného z uvedeného vyplývají jasné odlišnosti stran skutkové podstaty obou posuzovaných věcí. Nelze tedy bez dalšího aplikovat závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu na nyní řešenou věc. Ostatně sám Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku ze dne 20. 5. 2022, č.j. 4 Afs 311/2021-36, uvedl, že *„možnost nepřiznat (či omezit) prominutí úroků daňovému subjektu, který v minulosti porušoval své povinnosti, má totiž zajistit to, aby institut prominutí sloužil především těm daňovým subjektům, které se dopustily ojedinělého pochybení, nikoliv notorickým porušovatelům daňových předpisů. Při jeho aplikaci je tedy nutno posuzovat především zdrojovou příčinu pochybení* [srov. také bod 26 citovaného rozsudku]“. Žalovaný tedy setrvává na svém závěru, že prvoinstanční orgán nepochybil, pokud žalobkyni přidělil institut nespolehlivého plátce. Námitky žalobkyně jsou v tomto ohledu nedůvodné.
49. Dále se žalovaný vyjádřil k poznámce žalobkyně stran skutečnosti, že žalovaný v jedné části vyjádření odmítá odkazy žalobce na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 9. 2017, č.j. 29 Af 66/2016-36, ač na jiném místě na něj sám odkazuje. Žalovaný konstatuje, že v bodě 31 podrobně vysvětlil, že v citovaném rozsudku se Krajský soud v Brně zabýval pojmem opakovanost, jež je obsažena také v bodě 1 písm. g) Informace GFŘ, kde se však vztahuje k charakteru povinnosti (nikoliv ke stanovení daně). Proto konkrétní závěry týkající se pojmu opakovanost nelze aplikovat na nyní posuzovanou věc. Krajský soud v Brně však v citovaném rozsudku uvedl rovněž obecné závěry stran povahy DPH, které lze bezesbýtku aplikovat i v nyní posuzované věci. Dle žalovaného uvedené nezakládá nekonzistentnost argumentace obsažené ve vyjádření k žalobě.
50. Žalovaný uzavřel, že trvá na tom, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a že žalobkyní vznesené námitky nejsou důvodné.

## VI.

### Triplika žalobkyně

51. Žalobkyně v reakci na dupliku žalovaného předně uvedla, že nesouhlasí s výroky žalovaného uvedenými v duplice a dále setrvává na svých závěrech, které předložila

v žalobě. V ostatním, co nebude předmětem této tripliky, odkázala na obsah žaloby či na obsah své repliky.

52. Žalobkyně dále uvedla, že co se týče trestní povahy přidělení statusu nespolehlivého plátce, již dříve poukazovala na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 13. 12. 2017, č.j. 30 Af 63/2016-48. V této souvislosti žalovaný v bodě 8 dupliky odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2022, sp.zn. 10 Afs 513/2021, ve kterém se soud vyjadřuje k charakteru institutu nespolehlivého plátce, čímž potvrzuje závěr zmíněného krajského soudu. Nejvyšší správní soud zde uvádí, že „rozhodnutí o nespolehlivém plátcí podle § 106a zákona o DPH není sankcí trestní povahy, a proto na toto rozhodnutí nepřipadá do úvahy použití pravidel upravených v člancích 6 a 7 Úmluvy, eventuálně v Protokolu č. 7. Proto se ani použitím těchto pravidel na nynější věc nemusel NSS zabývat.“. Na základě uvedeného žalovaný dovozuje, že argumentace žalobkyně, jež odkazuje na principy plynoucí z trestního práva (případně práva přestupkového), je v nyní řešené věci nerozhodná. Žalobkyně si zde dovolí opakovaně poukázat na skutečnost, že předmětem řízení není (trestní) povaha institutu nespolehlivého plátce jako taková. Již dříve v průběhu řízení žalobkyně poukazovala především na provázanost celého právního řádu a s tím související obdobný způsob nahlížení na jednotlivé instituty a na výklad dotčených ustanovení.
53. Žalobkyně dále konstatovala, že žalovaný se dále věnuje argumentaci žalobkyně směřující k výkladu pojmu „opakovaného“ jednání (viz bod 9 násl. dupliky). Žalobkyně zde uvádí, že má za to, že její jednání vykazovalo pokračující charakter, nikoliv opakovaný, jak se domnívá žalovaný. Na základě uvedeného přístupu se následně žalovaný dopustil nepřesné interpretace jednání žalobkyně. Žalobkyně trvá na svém názoru, že její jednání nelze označit za takové jednání, které by vedlo k opakovanému doměření daně podle pomůcek, neboť pochybení bylo odhaleno toliko na základě jednoho kontrolního zjištění.
54. Žalobkyně dále zopakovala, že dle jejího názoru nedošlo k naplnění kritéria závažnosti, které je obsaženo v § 106a ZDPH. Úmyslem zákonodárce bylo daným ustanovením adekvátně reagovat na závažná porušení povinnosti ze strany daňových subjektů vztahující se ke správě daní, a nikoliv nepřiměřeně a bezdůvodně zatěžovat daňový subjekt a jeho obchodní partnery. Co se týče odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2022, č.j. 4 Afs 311/2021-36, který žalovaný zmiňuje v bodě 11 dupliky, ten podle názoru žalobkyně udává, jakým způsobem je nutné pohlížet na porušení povinností v průběhu času. Žalobkyně je přesvědčena, že z rozsudku vyplývá, že pro řádné a relevantní hodnocení musí být brán ohled na zdrojovou příčinu pochybení, kterého se daňový subjekt dopustil. Mimo jiné konstatuje, že toliko formální rozdělování jednoho a téhož pochybení do různých správních řízení není možné. Dle názoru žalobkyně také musí být při přijímání navazujících kroků ze strany správce daně zohledněna skutečnost, zda byla daňovému subjektu dána možnost napravit své jednání. Hodnocení žalovaného se tímto dostává do rozporu se zmíněným rozsudkem Nejvyššího správního soudu. Právě formálním (v tomto případě až formalistickým) rozdělením jednoho a téhož pochybení do různých řízení pominul žalovaný posouzení zdrojové příčiny pochybení. Opakovanost, kterou dovozuje žalovaný, je tak dovozována pouze uměle, a proto není schopna reflektovat skutečný stav či jednání žalobkyně před přidělením statusu nespolehlivého plátce. Žalobkyně v této spojitosti současně nesouhlasí s označením „*notorického porušovatele daňových předpisů*“, které se jí žalovaný tímto pokouší přidělit. Hodnocení žalovaného tak představuje nepřiměřený a nezákonný zásah do práv žalobkyně a naplňuje

tak ryze formální výklad předmětné skutkové podstaty neodpovídající smyslu a cíli samotného institutu nespolehlivého plátce dle § 106a ZDPH.

55. Žalobkyně uzavřela, že je nadále přesvědčena, že za závažné porušení povinnosti plátce daně z přidané hodnoty lze považovat pouze takové porušení zákonem stanovené povinnosti, které svou intenzitou ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru daně z přidané hodnoty. Vydáním napadeného rozhodnutí tak bylo zasaženo do jejích práv. Žalobkyně na své žalobě trvá.

## VII.

### Posouzení věci soudem

56. Vzhledem k tomu, že žalobkyně i žalovaný souhlasili s projednáním věci bez jednání rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“) o věci samé bez jednání.
57. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.
58. Soud neshledal důvodnými námitky žalobce odvozené od jeho závěru, že rozhodnutí o nespolehlivém plátci daně podle § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty má povahu trestní sankce.
59. Touto otázkou se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 1. 2023, č.j. 10 Afs 199/2020 - 62 (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Nejvyšší správní soud uvedl: „Otázku povahy rozhodnutí o nespolehlivém plátci daně sjednotil až NSS v rozsudku ze dne 25. 11. 2022, č.j. 10 Afs 513/2021-48, Baránek, body 13 až 36. Desátý senát NSS dovodil, že rozhodnutí o nespolehlivém plátci daně není trestní sankcí ve smyslu čl. 6 a 7 Úmluvy. NSS k tomuto závěru dospěl na základě zevrubného rozboru judikatury ESLP a § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Institut nespolehlivého plátce daně nabradil dřívější zrušení registrace k DPH. Zrušení registrace k DPH totiž není efektivním opatřením u těch problematických plátců, kteří by se s ohledem na svůj obrat stali plátci DPH fakticky okamžitě znovu, a to ze zákona. Jak k tomu uváděla důvodová zpráva k novele č. 502/2012 Sb., po změně koncepce plátcovství DPH „je zapotřebí upravit situace, kdy plátce neplní své povinnosti [což do konce roku 2012 řešil § 106 odst. 7 písm. b) ve znění do konce roku 2012, tedy zrušení registrace k DPH, pozn. NSS]. 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 obratu, stal by se takový plátce fakticky okamžitě plátcem znovu, a to ze zákona ...“ (zvláštní část důvodové zprávy k § 106a). S rozhodnutím o nespolehlivém plátci daně se pojí několik negativních důsledků. Jediným přímým důsledkem pro nespolehlivého plátce je, že má zdaňovací období vždy kalendářní měsíc (§ 99a zákona o DPH). Naopak další důsledky neplynou přímo pro něj, ale pro jeho obchodní partnery. Především tak platí, že věřitel není oprávněn provést opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky, pokud dlužník byl nespolehlivým plátcem (§ 46 odst. 1, 3 zákona o dani z přidané hodnoty). Asi nejcitelnějším dopadem je ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna na internetu skutečnost, že je nespolehlivým plátcem (§ 109 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty; k eurokonformnímu výkladu však srov. rozsudky NSS ze dne 22. 2. 2021, č.j. 3 Afs

114/2018-87, Legios Loco, bod 29, respektive ze dne 24. 8. 2021, čj. 2 Afs 382/2019-33, ABC Kovopit-engineering, bod 30). Status nespolehlivého plátce není navždy. Nespolehlivý plátce může požádat správce daně o vydání rozhodnutí, že není nespolehlivý; žádost může podat nejdříve po uplynutí 1 roku ode dne nabytí právní moci původního rozhodnutí. Správce daně na žádost nespolehlivého plátce rozhodne, že není nespolehlivý, pokud po dobu 1 roku závažným způsobem neporušuje své povinnosti vztahující se ke správě daně (§ 106ab odst. 1, 3 zákona o dani z přidané hodnoty). Zda lze považovat sankci (nejen v daňové oblasti) za trest ve smyslu čl. 6 a 7 Úmluvy, je třeba posuzovat na základě tří kritérií: (1) právní kvalifikace deliktu podle vnitrostátních právních předpisů, (2) povahy deliktu (analýzy povahy porušení práva, za něž je sankce ukládána) a (3) závažnosti sankce, která dané osobě hrozí. Tato kritéria Evropský soud pro lidská práva poprvé uvedl ve věci Engel a ostatní proti Nizozemsku (č. 5100/71 a další, rozsudek ze dne 8. 6. 1976, § 82), proto se hovoří též o tzv. Engelově testu. Rozhodnutí o nespolehlivém plátcovi není formálně označeno jako trest ve smyslu trestního práva. To však není samo o sobě rozhodující, neboť toto kritérium je pouze podpůrné. Jedná se pouze o výchozí bod úvah a samo o sobě bez spojení se zbývajícím kritériem nemá význam. Co se týče povahy a účelu tohoto rozhodnutí, smyslem institutu nespolehlivého plátce je především ochrana fiskálních zájmů státu (slovy důvodové zprávy k novele č. 502/2012 Sb. „veřejný zájem na řádném výběru DPH“) a ochrana dalších účastníků obchodních transakcí. Zákon se tím snaží předcházet vzniku nedobytných dluhů na DPH, a to mj. právě zakotvením jejich ručení za budoucí daňové dluhy nespolehlivého plátce. Zveřejnění statusu nespolehlivého plátce ve veřejném seznamu má sloužit též k obezřetnosti potenciálních obchodních partnerů nespolehlivého plátce. Účelem naopak není trestat nespolehlivého plátce za jeho předchozí jednání. Označení daňového subjektu za nespolehlivého plátce je tak administrativním opatřením správce daně, jehož cílem není trestat, ale předcházet problémům s výběrem daní v budoucnu. Jak k tomu říká důvodová zpráva (s. 68, závěr obecné části důvodové zprávy), toto „opatření je vhodným nástrojem k boji s daňovými úniky a má především charakter prevence“ (srov. k tomu rozsudek ESLP Saquetti Iglesias proti Španělsku, č. 50514/13, § 27). Nejedná se ani o žádný zákaz podnikání. Nespolehlivý plátce může nadále podnikat, obchodní partneři s ním mohou nadále obchodovat apod., nicméně musí počítat i s negativními dopady, pokud nespolehlivý plátce nesplní daňové povinnosti (viz mj. shora zmíněné ručení za nezaplacenou daň). Po dobu, po kterou je status nespolehlivého plátce zveřejněn, proto pro něj bude podnikání komplikovanější, neboť obchodní partneři budou mnohem obezřetnější při navazování nebo rozvíjení obchodních styků s takovýmto plátcem (to představuje „difamující“ efekt, o kterém mluví důvodová zpráva). Ovšem nespolehlivý plátce má do značné míry sám možnost zabránit jakýmkoli negativním vlivům na své obchodní partnery tím, že bude řádně platit daňové dluhy a vůbec se chovat daňově „vzorně“ (a tím si též udržet dobrou pověst). Rozhodnutí podle § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty pouze zajišťuje silnější pozici správce daně ohledně vymahatelnosti budoucích dluhů nespolehlivého plátce. Takovéto „sankce“ tedy nepůsobí na nespolehlivého plátce přímo, ale jen zprostředkovaně. Při úvahách o tom, zda je rozhodnutí o nespolehlivém plátcovi rozhodnutím trestní povahy ve smyslu Úmluvy, nelze odhlédnout ani od toho, že spory v oblasti daní tvoří součást „tvrdého jádra výsad veřejné moci“ (angl. „hard core of public-authority prerogatives“; franc. „noyau dur des prérogatives de la puissance publique“) (rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 12. 7. 2001, Ferrazzini proti Itálii, č. 44759/98, § 29; potvrzeno nedávno rozsudkem velkého senátu ESLP ze dne 3. 11. 2022, Vegotex International S.A. proti Belgii, č. 49812/09, § 66). Jakkoli též některá rozhodnutí z oblasti daňového práva lze dle okolností považovat za rozhodnutí trestní povahy (příkladem jsou různá penále - viz např. 4 Afs 210/2014, Odeř Agrar, nebo Vegotex International, § 68 až § 70), i nadále je třeba vykládat „trestní“ povahu obvinění v oblasti daňového práva restriktivně. Ostatně i tam, kde

se Úmluva na daňové penále či obdobné pokuty výjimečně použije, takové specifické „trestné činy“ či „trestní obvinění“ nespádají do „tvrdého jádra trestního práva Úmluvy“, proto se na ně nepoužijí striktně ani všechny trestněprávní záruky Úmluvy (viz rozsudek ESLP ze dne 4. 10. 2022, *De Legé proti Nizozemsku*, č. 58342/15, § 62, zde k zákazu sebeobviňování v kontextu daňových deliktů). Pokud důvodová zpráva k novele č. 502/2012 Sb. hovoří o tom, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcí podle § 106a zákona o dani z přidané hodnoty je sankcí, je zjevné, že se tím nemíní sankce trestní. Důvodová zpráva totiž hovoří o sankci velmi široce a jako „sankční“ označuje v podstatě jakékoli rozhodnutí v oblasti DPH. Námitka, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcí daně není trestní sankcí, je proto s ohledem na uvedené důvodná a závěry městského soudu jsou v tomto ohledu nesprávné.”

60. Soud se se závěry Nejvyššího správního soudu zcela ztotožňuje. Námitky žalobce o tom, že se žalovaný s touto otázkou nevypořádal správně, a že se v případě žalobce nejednalo o „recidivu“ ale o „pokračování“ jednoho jednání, jsou tedy nedůvodné.
61. Pokud jde o námitky rozporující naplnění „opakovanosti jednání“, i v případě, že by rozhodnutí o nespolehlivém plátcí daně podle § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty nemělo povahu trestní sankce, ani tyto nelze shledat důvodnými.
62. Předně je vhodné připomenout, že podle § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem.
63. Znak „opakovanosti“ je dán až bodem č. 1 písm. e) Informace GFŘ č.j. 101/13-121002-506729, podle kterého za závažná porušení plnění povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce se považuje i situace kdy, 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.
64. Jak vyplývá z právě provedené citace Informace GFŘ, tato má vlastní výklad pojmu „opakovanost“, kdy jde o situaci, kdy byla daň stanovena podle pomůcek „alespoň za dvě zdaňovací období z šesti po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích“. Skutkové okolnosti případu žalobce, kdy mu byla daň stanovena podle pomůcek ve zdaňovacích obdobích srpen 2014 až prosinec 2015, tj. za 17 po sobě jdoucích zdaňovacích období, tomu zcela vyhovuje. Tedy stanovení daně za více než dvě zdaňovací období z šesti po sobě jdoucích zdaňovacích období.
65. Podstatným je doměření daně podle pomůcek za více zdaňovacích období, nikoli doměření daně podle pomůcek na základě „několika kontrolních zjištění“, „několika samostatných daňových kontrol namísto jedné daňové kontroly“, „několika nezávislých jednání vedoucích ke dvěma na sobě nezávislých doměrků“ či že by muselo jít o „opakující se jednání, které nastalo až po napomenutí za první protiprávní jednání“.
66. Žalobce měl povinnost dodržet své povinnosti vztahující se ke správě daně v každém ze zdaňovacích období srpen 2014 až prosinec 2015. Jednotlivá zdaňovací období je nutné posuzovat samostatně. V každém zvláště je nezbytné zkoumat, zda zde byly či nebyly splněny podmínky pro doměření daně za použití pomůcek. Je tomu tak proto, že závěr o splnění podmínek pro doměření daně podle pomůcek v jednom zdaňovacím období, neznamená, že jsou tyto podmínky splněny i v jiném zdaňovacím období. Žalobce

nedodržel své povinnosti vztahující se ke správě daně v každém ze 17 po sobě jdoucích zdaňovacích období, své povinnosti tak nesplnil opakovaně.

67. S ohledem na to, že zde nebyly dva navzájem si konkurující právní výklady, nemohl žalovaný pochybit tím, že se nepřiklonil k nesprávným závěrům tvrzeným žalobcem.
68. Nedůvodnými jsou i námitky žalobce o tom, že nedošlo k porušení povinnosti „závažným způsobem“.
69. Jak již bylo citováno shora, ustanovení § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty požaduje porušení povinností vztahujících se ke správě daně „závažným způsobem“. Zákon současně nestanoví, jaké konkrétní jednání či opomenutí je nutné hodnotit, jako porušení povinností, ke kterému došlo „závažným způsobem“. Je tedy nezbytné zabývat se konkrétními okolnostmi toho kterého případu, a pokud se prokáže, že došlo k porušení povinností vztahujících se ke správě daně, pečlivě vážit, zda k němu došlo „závažným“ nebo naopak „nezávažným“ způsobem.
70. Mezi zcela základní povinnost daňového subjektu patří povinnost podle § 92 odst. 3 daňového řádu, podle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní natolik zásadním způsobem, že není možné daň stanovit dokazování, aktivuje se ustanovení § 98 odst. 1 věta první daňového řádu. Podle tohoto ustanovení, nestanoví-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.
71. Nejvyšší správní soud v rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č.j. 4 Afs 87/2015 - 29, uvedl, že *„pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu. Lze v této souvislosti odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, v němž se konstatuje: „Intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, a nebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví.“*
72. Soud má odkazem na závěry Nejvyššího správního soudu za to, že doměření daně podle pomůcek je důsledkem porušení povinností vztahujících se ke správě daně zcela jednoznačně „závažným způsobem“. A to již z toho prostého důvodu, že nezatemňování obrazu o hospodaření daňového subjektu hraje klíčovou roli v daňovém systému. Umožňuje totiž přesné určení příjmů a výdajů daňového subjektu, což je základem pro správné stanovení výše daně. Nezatemňování obrazu o hospodaření je proto nejen povinností daňových subjektů, ale také klíčovým nástrojem pro zajištění spravedlivého a efektivního fungování daňového systému.
73. Pokud pak GFR v citované Informaci navíc požaduje naplnění znaku „opakovanosti“, který žalobce naplnil dokonce v 17 po sobě jdoucích zdaňovacích období, nemůže být

objektivně pochyb o tom, že žalobce porušil povinnosti vztahujících se ke správě daně „závažným způsobem“. V tomto smyslu je nerozhodné, že celkový doměrek činil 379393 Kč, neboť podstatným je, jakým způsobem žalobce ohrozil zájem chráněný daňovými předpisy. Důležitá tak nebyla celková výše doměrku. Ta by mohla být významná například při jednorázovém pochybení v rámci jednoho zdaňovacího období, což však nebyl případ žalobce. Soud se současně neztotožňuje se žalobcem v jeho tvrzení, že by snad bylo nezbytné navíc prokázat jeho podíl na „daňovém úniku“. Postačuje totiž, jak soud uvedl shora, doměření daně za použití pomůcek za více zdaňovacích období.

74. Soud konečně neshledal, že by zde byla protichůdná hodnocení žalobce ze strany správních orgánů, která by odůvodnila závěr o tom, že žalobce neporušil povinnosti vztahující se ke správě daně „závažným způsobem“. Soud setrvává na svých závěrech uvedených shora, neboť skutečnosti citované žalobcem z rozhodnutí o posečkaní úhrady daně nic nemění na tom, že žalobce porušil povinnosti vztahující se ke správě daně „závažným způsobem“. V případě žalobce také nebyl institut nespolehlivého plátce daně zneužit jako „nástroj pro sankcionování běžných plátců, kteří jinak řádně plní své povinnosti“, neboť za běžného plátce není možné považovat plátce, který zatemní obraz o svém hospodaření natolik, že mu musí být za 17 po sobě jdoucích zdaňovacích období doměřena daň za použití pomůcek.
75. Pokud jde o odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2022, č.j. 4 Afs 311/2021 - 33, tento není příkladný. Rozsudek se týkal žádosti o prominutí úroků z prodlení, nikoli institutu nespolehlivého plátce daně. Primární příčinou všech porušení daňových předpisů ze strany stěžovatelky byl její nesprávný výklad daňových předpisů, jenž ji vedl k tomu, že v letech 2015 až 2017 platila DPH v Německu i z obchodů na území České republiky, z nichž měla tuto daň odvádět v České republice. Stěžovatelka si toto své pochybení uvědomila koncem roku 2017, a proto zahájila řízení za účelem registrace k DPH zpětně k datu 15. 5. 2015. Poté podala řádná a dodatečná daňová tvrzení k DPH a uhradila dlužnou daň. Jak přitom uznává i žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti, i pozdní podání dodatečných daňových přiznání za měsíce duben a květen 2017 je přímým důsledkem tohoto pochybení (stěžovatelka k tomu uvádí, že obsahem dodatečných daňových přiznání byly faktury, které zohledňovaly dříve vystavené zálohové doklady, přičemž podoba a podání dodatečných daňových přiznání bylo odvislé od toho, zda správce daně rozhodne tak, že stěžovatelka byla registrována zpětně ode dne 15. 5. 2015, či nikoliv). Nejvyšší správní soud na základě tohoto skutkového základu dospěl k závěru, že „v projednávané věci se tedy stěžovatelka dopustila jen jednoho pochybení, které však mělo za následek nejen doměření dříve nezaplacené daně (a úroků z prodlení), nýbrž i nutnost podat dodatečná daňová přiznání za některá předchozí zdaňovací období. Za těchto okolností není možné, aby se na pokutu uloženou za toto dílčí pochybení nahlíželo jako na přitěžující okolnost spočívající ve zvýšené četnosti porušování povinností při správě daní daňovým subjektem. V projednávané věci se totiž jednalo pouze o jedno pochybení. Skutečnost, že dílčí aspekty tohoto pochybení byly sankcionovány samostatně, z nich tak nedělají samostatná (nesouvisející) pochybení, neboť jejich hlavní příčina je stále stejná.“ Nejvyšší správní soud současně zdůraznil, že „institut prominutí příslušenství je koncipován tak, že dává jisté beneficium subjektům, které spolupracují se správcem daně a vystupují ve vztahu k orgánům státní správy čestně, poctivě a s upřímnou snahou o nápravu svého pochybení.“ V případě žalobce nešlo o jedno pochybení vyvolané snahou o nápravu původního pochybení, nýbrž šlo o komplex pochybení vztahujících se k 17 samostatným zdaňovacím obdobím, kdy žalobce neplnil své povinnosti v takovém rozsahu, že to zapříčinilo zatemnění obrazu o jeho hospodaření,

že v žádném ze 17 po sobě jdoucích zdaňovacích období nemohla být daň stanovena dokazováním.

#### VIII.

##### Rozhodnutí soudu

76. Soud neshledal žádný z žalobkyní uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

#### IX.

##### Odůvodnění neprovedení důkazů

77. Soud neprovedl žádný z žalobkyní navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby.

#### X.

##### Náklady řízení

78. Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

#### **Poučení:**

**Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.**

Plzeň 12. dubna 2023

Mgr. Alexandr Krysl v.r.  
předseda senátu