



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Martina Lachmanna a soudců Martina Bobáka a Jana Ferfeckého ve věci

žalobkyně: **IMPROFEX CZ s.r.o.**, IČO 24242969
sídlem Vyšehradská 320/49, 128 00 Praha 2
zastoupená advokátem Mgr. Jiřím Kokešem
sídlem náměstí T. G. Masaryka 153, 261 01 Příbram

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 3. 2024, čj. 6800/24/5100-41452-712079,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Jádrem sporu je otázka, jestli žalobkyně je nespolehlivým plátcem ve smyslu § 106a odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ZDPH). Za tu ji označil Finanční úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) rozhodnutím ze dne 27. 10. 2023,

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

čj. 8120155/23/2002-52524-106559 (**prvoinstanční rozhodnutí**). V záhlaví uvedeným rozhodnutím (**napadené rozhodnutí**) žalovaný potvrdil prvoinstanční rozhodnutí.

2. Z předloženého správního spisu soud zjistil následující pro své rozhodnutí podstatné skutečnosti.
3. Na základě daňové kontroly Specializovaný finanční úřad (**SFÚ**) šesti platebními výměry ze dne 19. 6. 2018 (**platební výměry**) doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (**DPH**) za zdaňovací období říjen 2014 až březen 2015 v celkové výši 134 639 893 Kč (bez příslušenství) a současně jí stanovil povinnost uhradit penále v souhrnné výši 26 927 977 Kč. Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům (rozhodnutí ze dne 7. 6. 2019, čj. 22473/19/5300-21445-709739). Zrušení tohoto rozhodnutí se žalobkyně domáhala žalobou, kterou Městský soud v Praze zamítl rozsudkem ze dne 28. 6. 2023, čj. 3 Af 31/2019-77. Nejvyšší správní soud (**NSS**) zamítl kasační stížnost proti tomuto rozsudku (rozsudek ze dne 30. 10. 2024, čj. 5 Afs 168/2023-45, *IMPROFEX CZ*).
4. Doměřené daňové povinnosti žalobkyně neuhradila ani v náhradní lhůtě splatnosti. Na základě přiznání k dani SFÚ vyměřil žalobkyni také DPH za zdaňovací období říjen 2019 ve výši 5 116 Kč. Ani tuto daňovou povinnost neuhradila ve lhůtě její splatnosti.
5. Správce daně oznámením ze dne 9. 3. 2022 zahájil řízení ve věci vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí dle § 106a ZDPH z důvodu neuhrazení doměřené DPH za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 22 588 721 Kč. Správce daně evidoval celkový nedoplatek ve výši 134 603 128 Kč bez příslušenství (**první oznámení**). Dne 11. 8. 2023 zástupce žalobkyně obdržel oznámení o zahájení řízení (ze dne 10. 8. 2023) ve věci vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí z důvodu jak neuhrazení doměřené DPH za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 22 588 721 Kč¹, tak za zdaňovací období listopad 2014 ve výši 23 031 060 Kč, prosinec 2014 ve výši 2 246 030 Kč, leden 2015 ve výši 22 857 525 Kč, únor 2015 ve výši 24 056 719 Kč, březen 2015 ve výši 39 859 838 Kč, a vyměřené DPH za zdaňovací období říjen 2019 ve výši 5 116 Kč (**druhé oznámení**). Celkový nedoplatek správce daně evidoval ve výši 279 557 470,96 Kč včetně příslušenství.
6. Správce daně prvoinstančním rozhodnutím rozhodl o tom, že žalobkyně je nespolehlivým plátcem. Dle něj ohrozila veřejný zájem na řádném výběru DPH, neboť po dobu nejméně tří po sobě jdoucích kalendářních měsíců u ní evidoval kumulativní nedoplatek na DPH ve výši min. 500 tis. Kč bez příslušenství daně, z daňových povinností vyměřených, příp. doměřených po 1. 1. 2013 a splatných od 1. 10. 2014. K 31. 7. 2023 činil celkový nedoplatek na DPH 279 556 128,96 Kč vč. příslušenství.
7. Proti prvoinstančnímu rozhodnutí podala žalobkyně odvolání. Napadeným rozhodnutím žalovaný odvolání zamítl. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně žalobu.

II. Žaloba a vyjádření žalovaného

8. Žalobkyně nesouhlasí se závěry uvedenými ve zprávě o daňové kontrole (na jejímž základě SFÚ vydal platební výměry). Konkrétně polemizuje s tím, že se měla vědomě podílet na účelově vytvořeném řetězci společností, jehož cílem mělo být zamezit výběru DPH. Daňové orgány svá tvrzení nepodložily žádným relevantním důkazem. Žalobkyně pouze nakoupila od J & T banky, a. s. (**J & T banka**) investiční zlato, které následně prodala společnosti A. J. Company & Trade, s. r. o. (**A. J. Company**). Od J & T banky poté

¹ Žalobkyně tuto daň v části uhradila, jelikož daňové orgány na úhradu DPH v tomto zdaňovacím období započítaly žalobkyni vykázaný nadměrný odpočet ve výši 61 255,22 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

nakoupila drahé kovy, které za účelem vytvoření zisku prodala společnosti VITARO, s. r. o. (VITARO). Nevěděla, že údajně probíhaly mezi několika dalšími společnostmi transakce, jejichž cílem mělo být zabránit výběru DPH. Na celkem deseti stránkách žaloby (§. 4 až 14) žalobkyně podrobně zpochybňovala rozhodnutí orgánů daňové správy stran doměření DPH, zejména že se účastnila podvodného řetězce, jehož cílem bylo zamezit výběru DPH, že věděla či mohla vědět o účelovém jednání jiných společností, že nejednala v dobré víře a neučinila vše, co po ní lze racionálně požadovat,

aby se nestala součástí podvodu. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly plně spolupracovala a poskytla veškerou součinnost.

9. Podle žalobkyně správce daně pochybil, pokud vydal dvě oznámení o zahájení řízení. Druhým oznámením zahájil „duplicitní“ řízení, aniž skončilo řízení zahájené prvním oznámením. Porušil tak zásadu *ne bis in idem*. Žalobkyně nesouhlasí s názorem správce daně, že zahájená řízení se vzájemně doplňují, že jejich cílem je vydání pouze jednoho rozhodnutí o nespolehlivém plátcí a že se nejednalo o vedení duplicitních řízení. Žalobkyně vyčítá správci daně, že z jeho sdělení nelze vyčíst relevantní zákonné či judikатурní podklady, o které by opíral svůj názor. Správce daně zatížil svůj postup procesní vadou, neboť současně s „vyrozuměním o změně právní kvalifikace předmětu řízení“ fakticky s žalobkyní zahájil nové souběžné řízení v téže věci, aniž později takovou vadu odstranil tím, že by nesprávně zahájené řízení zastavil. Dle žalobkyně tak není zřejmé, jaké řízení správce daně vedl, resp. ve kterém z řízení pokračoval. Takový postup nelze tolerovat. Jedná se o překážku litispendence.
10. Žalobkyně namítla, že označení za nespolehlivého plátce je sankcí ve smyslu Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (Úmluva) a v rámci řízení o něm je nutné aplikovat zásady vyplývající z Úmluvy. Žalobkyně vycházela z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 6. 2020, čj. 10 Af 81/2016-49, a z usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS, *Odeř Agrar*, na které městský soud tehdy odkázal. Namítla, že sankce se závažným způsobem dotýká všech plátců DPH a širokého okruhu subjektů. Hlavním účelem rozhodnutí o nespolehlivém plátcí je potrestat plátce DPH za závažné porušení povinnosti a rovněž odradit ho od takového jednání, resp. mu v něm zabránit. Potrestání protiprávního jednání a odrazení od něj jsou ale hlavní znaky trestního postihu, jak ho vykládá Evropský soud pro lidská práva (ESLP). Ty od sebe nelze oddělovat a podle žalobkyně tak rozhodnutí o nespolehlivém plátcí představuje trestní sankci ve smyslu Úmluvy. Vztahují se tak na něj i z ní plynoucí garance, tj. zákaz retroaktivity a zásada *ne bis in idem*. Daňové orgány opětovně sankcionovaly daňovou povinnost za zdaňovací období říjen 2014, a dopustily se tak nezákonnosti.
11. Žalovaný ve vyjádření ze dne 10. 6. 2024 navrhl, aby soud žalobu zamítl. Dle něj žalobní námitky plně korespondují s odvolacími námitkami, které již vypořádal. V nynějším soudním řízení lze tedy věcně přezkoumávat pouze důvody, které vedly správce daně k vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. Daňové kontroly a na jejich základě vydané platební výměry nijak nesouvisejí s nyní posuzovanou věcí. Důvodem přidělení statusu nespolehlivého plátce je existence nedoplatek na DPH za zdaňovací období říjen 2014 až březen 2015 a pak říjen 2019. V řízení o nespolehlivém plátcí totiž nelze přezkoumávat zákonnost jiných rozhodnutí, která podléhají samostatnému přezkumu. Ohledně těchto rozhodnutí daňových orgánů platí presumpce správnosti. Správnost těchto platebních výměrů potvrdil i Městský soud v Praze, který rozsudkem 3 Af 31/2019 zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6 2019.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

12. Daňové orgány u žalobkyně evidovaly po dobu nejméně 3 po sobě jdoucích kalendářních měsíců kumulativní nedoplatek na DPH ve výši přesahující 500 tis. Kč bez příslušenství daně. Dle žalovaného taková situace byla závažným porušením plnění povinností vztahujících se ke správě DPH ve smyslu § 106a ZDPH ve spojení s bodem 1 písm. c) Informace Generálního finančního ředitelství ze dne 4. 1. 2013, čj. 101/13-121002-506729 (**informace GFŘ**). Nezjistil přitom žádné objektivní důvody hodné zvláštního zřetele, které žalobkyni vedly k nesplnění zákonných povinností.
13. Správce daně písemností ze dne 30. 8. 2023 žalobkyni vysvětlil, že druhým oznámením ji informoval o správné výši nedoplateků ve zdaňovacích obdobích, ve kterých porušila závazné povinnosti vztahující se ke správě DPH. V prvním oznámení totiž nezmínil všechna zdaňovací období, za které evidoval nedoplatky na DPH. Správce daně tak žalobkyni nijak nezkrátil na jejích právech, což ostatně ani sama v žalobě konkrétně netvrdila.
14. Žalovaný nesouhlasí s tím, že by se na rozhodnutí o nespolehlivém plátcí mělo pohlížet jako na rozhodování ve věcech trestního obvinění. NSS již uzavřel, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcí není trestní sankcí ve smyslu čl. 6 a čl. 7 Úmluvy (rozsudek ze dne 25. 11. 2022, čj. 10 Afs 513/2021-48, č. 4427/2023 Sb. NSS). Přitom vycházel z judikatury ESLP. Pokud by trestem bylo téměř vše, paradoxně by se oslabil smysl ochrany, kterou poskytuje Úmluva.

III. Posouzení věci

15. Soud ověřil, že žalobkyně podala žalobu včas, že je osobou k tomu oprávněnou osobou, a jedná se o přípustnou žalobu, která splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal na základě skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí a v mezích uplatněných žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.)], jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti.
16. Žaloba není důvodná.
17. U jednání dne 16. 12. 2024 žalobkyně setrvala na žalobě. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.
18. Soud u jednání neprováděl důkazy. Žalobkyně sice v žalobě k důkazu navrhla rozhodnutí daňových orgánů v této věci. Avšak poté, co soud vysvětlil, že tyto jsou součástí správního spisu, z něhož soud vychází, na důkazních návrzích netrvala.
19. Předně soud uvádí, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Lze z něj seznat, jakým způsobem daňový orgán rozhodl, výrok neodporuje odůvodnění, je z něj možné zjistit, jak o věci daňové orgány uvažovaly a jak vypořádaly námitky. Žalobkyně sice nenamítala nepřezkoumatelnost nynějšího rozhodnutí, avšak namítala nepřezkoumatelnost rozhodnutí daňových orgánů, které nejsou předmětem tohoto řízení (viz bod 22 a dále tohoto rozsudku).
20. Úvodem soud podotýká, že odvolací a žalobní námitky jsou takřka shodné, z velké části je žalobkyně pouze překopírovala z odvolání do žaloby. V důsledku toho v žalobě nevzala v potaz závěry, které žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí. Nereflektovala, že žalovaný na její námitky již reagoval, ačkoli v žalobě měla polemizovat právě s jeho rozhodnutím. Značně tak snížila šanci na úspěch žaloby.
21. Pokud žalobkyně v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí soud hledat způsob

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěly správní orgány (podrobněji srov. rozsudek NSS ze dne 12. 11. 2014, čj. 6 As 54/2013-128, *EMILIO PUCCI*). Soud se tak mohl věnovat žalobkyní uváděným skutečnostem pouze v míře obecnosti, v jaké je sama vznesla (srov. např. rozsudek NSS ze dne 6. 10. 2015, čj. 6 Afs 9/2015-31, *město Třemošnice*). Kvalita žalobní argumentace předurčila i hloubku a podrobnost soudního přezkumu. Soud předesílá, že se ztotožnil s důvody napadeného rozhodnutí. Ohledně dílčích tvrzení, kterými se v tomto rozsudku detailněji nevěnoval, odkazuje na napadené rozhodnutí.

Při rozhodování o statusu nespolehlivého plátce nelze přezkoumávat podkladová rozhodnutí, jimiž byla osobě vyměřena daň

22. Žalobkyní zvolený způsob žalobní argumentace svědčí o nepochopení mezi přezkumu závěrů daňových orgánů ve věci institutu nespolehlivého plátce. Žalobkyně zřejmě neseznala, že prohlášení osoby za nespolehlivého plátce DPH *se liší* od vydání dodatečného platebního výměru (např. rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2021, čj. 2 Afs 385/2020-40, *HIDECON*, bod 22 *in fine*). Proto jsou pro jedno a druhé řízení relevantní jiné skutečnosti. Žalobkyně tedy nesprávně polemizovala se zákonností platebních výměrů, aniž vzala v potaz, že rozhodnutí o tom, že daňový subjekt je nespolehlivým plátcem, je samostatně stojícím rozhodnutím. Toto rozhodnutí má své vlastní podmínky, kterými se správce daně musí řídit a rozlišovat

je od podmínek pro vydávání platebních výměrů, resp. stanovení daně (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 2. 2024, čj. 18 Af 16/2022-41, bod 13 a násl.). V řízení o vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí již nelze přezkoumávat zákonnost dodatečných platebních výměrů, posuzovat jejich správnost či okolnosti jejich vydání, jelikož tyto podléhají samostatnému soudnímu přezkumu (rozsudek NSS ze dne 29. 3. 2023, čj. 6 Afs 375/2021-40, *EDEMOST*, bod 9 a zde uvedená judikatura). Dokud tato rozhodnutí nejsou v tomto samostatném přezkumu zrušena, platí presumpce jejich správnosti a zákonnosti (viz bod 23 *in fine*).

23. Nado žalovaný správně upozornil, že žalobkyně zpochybnila platební výměry na DPH za zdaňovací období říjen a listopad 2012 (např. s. 5, 7 a 9 žaloby). Správce daně však rozhodl, že žalobkyně je nespolehlivým plátcem z důvodu nedoplatku na DPH za jiná období než říjen a listopad 2012. I pokud by tedy bylo možné bránit se proti vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí námitkami proti platebním výměrům, na jejichž základě vznikl nedoplatek, kvůli němuž daňový orgán daňový subjekt za nespolehlivého plátce označil, žalobkyně si v textu vlastní žaloby spletla platební výměry, které chtěla zpochybnit. Rozhodnutí stran zdaňovacích období **říjen a listopad 2012** se netýkají nyní posuzovaného případu (ovšem ani v těchto zdaňovacích obdobích žalobkyně nebyla se svou obranou proti daňové zprávě úspěšná; k tomu podrobněji viz rozsudek NSS ze dne 3. 2. 2022, čj. 9 Afs 348/2019-53, *IMPROFEX CZ*). Daňové orgány rozhodly o statusu nespolehlivého plátce na základě neuhrazené DPH za zdaňovací období **říjen 2014 až březen 2015** (k tomu srov. rozsudek 5 Afs 168/2023, *IMPROFEX CZ*, který potvrdil zamítavý rozsudek městského soudu 3 Af 31/2019) a také **říjen 2019**.

Neurčitý právní pojem

24. Ustanovení § 106a odst. 1 ZDPH stanoví, že pokud poruší *plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem*. „Závažný způsob“ porušení povinností vztahujících se ke správě daně je neurčitý právní pojem, který zákon o DPH ani jiný zákon nijak neupřesňuje (viz bod 25 níže).

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

25. Zákodárce v důvodové zprávě k novele č. 502/2012 Sb. vysvětlil, že

porušení povinností, za něž lze získat status nespolehlivý plátce, však musí mít určitou intenzitu. Musí tedy být naplněno kritérium závažnosti. Za závažné porušení povinnosti vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty lze považovat takové porušení zákonem stanovené povinnosti, které svou intenzitou ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru daně z přidané hodnoty. Nelze tak sankcionovat formální porušení povinností stanovených zákonem (např. opomenutí údajů v přihlášce k registraci či daňovém přiznání), které z hlediska správy a výběru daně by nemělo prakticky žádný negativní dopad. Daný institut by měl dopadat pouze na takové porušování povinností, ve kterém lze spatřovat riziko daňových úniků. Správce daně by tak měl tento nástroj využívat v boji proti nekalým praktikám některých daňových subjektů, nikoli jako nástroj pro sankcionování běžných plátců, kteří jinak plní řádně své daňové povinnosti. Proto bude jednotlivé porušení posuzovat zejména s ohledem na osobu plátce, jeho dosavadní zkušenosti s tímto plátcem a s ohledem na to, jakou míru rizika pro veřejné rozpočty porušení dané povinnosti představuje. Výklad pojmu nespolehlivý plátce, jakož i usměrňování výkladové praxe, bude prováděno výkladovými stanovisky Generálního finančního ředitelství (GFŘ). Tento způsob sjednocování výkladových podmínek umožňuje operativnější reakci GFŘ na poznatky praxe pokud jde o plátce, kteří by se vyhýbali zákonné povinnosti platit DPH. GFŘ bude využívat výkladové stanovisko ke sjednocování rozhodovací praxe správců daně tak, aby výklad pojmu nespolehlivý plátce byl ze strany správců daně pokud možno jednotný.

26. Strohou úpravu institutu nespolehlivého plátce v souladu s předpokladem zákonodárce doplnila daňová správa interní normotvorbou – informací GFŘ, která konkrétně vymezila, co se rozumí uvedeným „závažným porušením“. Obecně přitom platí, že sjednocování správní praxe vnitřní metodikou daňové správy není protiústavní (např. rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Ans 1/2005-57, č. 605/2005 Sb. NSS, *IKON*). Takové sjednocení správní praxe je přípustné, nejde-li nad rámec zákona či proti zákonu (jeho smyslu), a nestanoví-li přísnější pravidla než zákon. K tomu v tomto případě nedošlo. Soud podotýká, že pro daňové subjekty je závazný

pouze zákon, nikoliv informace GFŘ. Ta jim ale na druhou stranu, s ohledem na právní jistotu, napovídá, jaké rozhodnutí v typových situacích mohou od správce daně očekávat. Vzhledem k neurčitému právnímu pojmu, který obsahuje § 106a ZDPH, informace GFŘ slouží ke sjednocování právní praxe. V tomto směru Krajský soud v Ústí nad Labem označil informaci GFŘ za vstřícný krok finanční správy vůči daňovým subjektům, neboť je informuje, jak správci daně přistupují k § 106a odst. 1 ZDHP (rozsudek ze dne 13. 8. 2024, čj. 15 Af 9/2023-34, bod 26). Správce daně by se proto zásadně od vnitřní metodiky neměl odchylovat, jinak by mohl jednat v rozporu se zákazem libovůle a zásadou rovného zacházení (rozsudek NSS ze dne 3. 10. 2019, čj. 8 Afs 71/2018-38, *AMPM*).

27. Správce daně nesmí § 106a odst. 1 zákona o DPH používat paušálně. Naopak musí posoudit každý případ individuálně se zřetelem ke všem jeho specifikům. Jednotlivé porušení povinností plátce daně z přidané hodnoty musí posoudit zejména s ohledem na osobu plátce, dosavadní zkušenosti správce daně s tímto plátcem a s ohledem to, jakou míru rizika pro veřejné rozpočty porušení dané povinnosti představuje (srov. rozsudek 10 Afs 513/2021, bod 41 a násl.). V případě naplnění stanovených podmínek však správní orgány nemají volnou úvahu o tom, jestli rozhodnutí o nespolehlivém plátcovi vydají, nýbrž v takovém případě mají rozhodnutí podle zákona vydat.

28. Za závažné porušení plnění povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce se dle informace GFŘ považují mimo jiné situace, kdy dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru DPH, neboť u plátce je po dobu nejméně tří po sobě jdoucích kalendářních měsíců evidován kumulativní nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši minimálně 500 tis. Kč bez příslušenství daně, a to z daňových povinností vyměřených, případně doměřených po 1. 1. 2013, a tento stav v době vydání rozhodnutí o

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

nespolehlivém plátcí trvá [bod 1 písm. c) informace GFŘ ve znění dodatku č. 4 ze dne 19. 12. 2017].

29. Žalovaný v bodě 24 napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobkyni vznikl z daňových povinností doměřených po 1. 1. 2013 a splatných od 1. 10. 2014 kumulativní nedoplatek za zdaňovací období říjen 2014 až březen 2015 ve výši 134 639 893 Kč bez příslušenství (rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2019 nabylo právní moci 10. 6. 2019 a žalobkyně neuhradila DPH ani v náhradní lhůtě). Žalobkyně sice uhradila část nedoplatku za říjen 2014 ve výši přes 61 tis. Kč, ale nešlo o dobrovolnou platbu. Nedoplatek na DPH byl snížen toliko prostřednictvím započtení vykázaných nadměrných odpočtů.
30. Žalobkyně pak neuhradila ani DPH za zdaňovací období říjen 2019 ve výši 5 116 Kč ve lhůtě splatnosti do 25. 11. 2019 (bod 25 napadeného rozhodnutí).
31. Žalovaný shrnul, že kumulativní nedoplatek pak ke dni 31. 7. 2023 dosahoval téměř 280 mil. Kč včetně příslušenství. Ke dni vydání napadeného rozhodnutí se tento nedoplatek nepatrně snížil o částku cca 5 tis. Kč (bod 26 napadeného rozhodnutí).
32. Žalobkyně nepochybnila, že neuhradila vyměřenou ani doměřenou DPH. Svými námitkami napadala pouze platební výměry, které ovšem nelze v tomto typu řízení zpochybnit (viz shora). S ohledem na bod 1 písm. c) informace GFŘ tak daňové orgány správně uzavřely, že žalobkyně závažným způsobem porušila své povinnosti vztahující se ke správě daně. Žalobkyně totiž prodlévala s úhradou částky přesahující 134 mil. bez příslušenství po dobu několika let. Daňové orgány rovněž zohlednily podmínky uvedené v obecných ustanoveních informace GFŘ. Porušení daňových povinností žalobkyní hodnotily i ve vztahu k osobě žalobkyně a dosavadním zkušenostem s ní. Neopomněly zkoumat objektivní důvody zvláštního zřetele hodné, které na straně žalobkyně mohly ovlivnit plnění jejich zákonných povinností. Nejistily však nic, co by v tomto smyslu bránilo žalobkyni uhradit splatnou DPH. S tím soud souhlasí.

Procesní pochybení správce daně a vedení duplicitního řízení

33. V postupu žalovaného soud neshledal vadu řízení, která by měla vliv na jeho zákonnost. Přesto soud uvádí, že správce daně z formálněprávního hlediska pochybil, pokud žalobkyni doručil dvě na sobě nezávislá oznámení o zahájení řízení, která se týkala stejného předmětu (statusu nespolehlivého plátce). Tento postup teoreticky mohl u žalobkyně vzbudit prvotní pochybnosti ohledně toho, které řízení s ní vlastně správce daně vede. Buďto měl správce daně písemnost označit jako informaci v zahájeném řízení, kterou by aktualizoval seznam podkladů v řízení o statusu nespolehlivého plátce DPH (*stricto sensu* nejde o rozšíření předmětu, jelikož předmětem je jen a pouze rozhodnutí o tomto statusu). Nebo, pokud chtěl vydat druhé oznámení o zahájení řízení, měl správně (také) zastavit řízení, které zahájil prvním oznámením. Sdělení správce daně ze dne 30. 8. 2023, jakkoli je z formálněprocesního hlediska nedostatečné, žalobkyni ozřejmilo, že v řízení o statusu nespolehlivého plátce bude správce daně vycházet z nedoplateků DPH nejen za říjen 2014, ale také za listopad 2014 až březen 2015 a říjen 2019.
34. Soud považuje za podstatné, že přes formální pochybení správce daně žalobkyně ještě před vydáním prvostupňového rozhodnutí bezpochyby věděla, co je předmětem řízení (status nespolehlivého plátce) i to, z jakých skutečností bude správce daně v řízení vycházet (neuhrzená DPH za říjen 2014 až březen 2015, a také za říjen 2019). Právě v takto vymezeném řízení správce daně, jak žalobkyni předem vysvětlil, vydal *jedno* rozhodnutí. Žalobkyně v žalobě nenamítá, že nevěděla, co je předmětem řízení, že se z toho důvodu nemohla v řízení dostatečně bránit postupům správce daně, apod. Nad rámec této procesní

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

námítky neuvedla, jak se jí „dvojí zahájení“ dotklo na jejich procesních právech. Za takových okolností pak námitka nemohla vést ke zrušení napadeného rozhodnutí.

35. Vada řízení neohroží meritorní zákonnost rozhodnutí tehdy, jestli by výrok rozhodnutí byl stejný, i pokud by k vadě řízení nedošlo (rozsudek NSS ze dne 10. 8. 2021, čj. 6 Afs 284/2020-40, *ribemont*). Jediným důsledkem eventuálního zrušujícího výroku soudu v této věci by bylo to, že by žalovaný opět vydal rozhodnutí o stejném obsahu a vedle toho by zastavil řízení, které formálně zahájil jako první či druhé.
36. Jen pro úplnost soud dodává, že s ohledem na výše uvedené nebylo jedno z řízení dosud ukončeno. Soud míní, že orgány daňové zprávy by ho měly správně ukončit, aby žalobkyně nebyla ohledně tohoto řízení na pochybách ani z formálněprávního hlediska.

Rozhodnutí o nespolehlivém plátcí není trestní sankcí ve smyslu Úmluvy

37. Není pravda, jak tvrdila žalobkyně, že by rozhodnutí o nespolehlivém plátcí bylo trestní sankcí ve smyslu Úmluvy. Žalobkyně argumentovala závěry z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 6. 2020, čj. 10 Af 81/2016-49, avšak tento rozsudek zrušil NSS (rozsudek ze dne 31. 1. 2023, čj. 10 Afs 199/2020-62, *OLEO CHEMICAL*). K charakteru rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, respektive k tomu, že se nejedná o rozhodování ve věcech trestního obvinění, se vyjádřil NSS například v žalovaném zmíněném rozsudku 10 Afs 513/2021, bod 35. Dle něj rozhodnutí ve věci statusu nespolehlivého plátce není rozhodováním ve věcech „trestního obvinění“ spojeným se zárukami spravedlivého procesu a zákazem trestu bez zákona podle čl. 6 a 7 Úmluvy, resp. zákazem nebýt stíhán a potrestán dvakrát za stejný „trestný čin“ (čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě). Pokud by na rozhodnutí o nespolehlivém plátcí šlo pohlížet jako na rozhodování ve věcech trestních, muselo by se pak obdobně přistupovat i například ke zveřejnění v insolvenčním rejstříku, nebo ke zrušení registrace k dani dle § 106 ZDPH. Tím by se plíživě vytrácel smysl zvláštního nakládání s tresty a trestáním. Soud pak v podrobnostech odkazuje žalobkyni na další ustálenou judikaturu, v níž NSS zkoumal, jaké negativní důsledky má rozhodnutí o statusu nespolehlivého plátce (10 Afs 199/2020, *OLEO CHEMICAL*, bod 30) či se podrobně věnoval kritériím tzv. Engellova testu (rozsudek ze dne 14. 7. 2023, čj. 7 Afs 412/2021-63, *EDECO*, bod 37). Žádný z těchto rozsudků, s nimiž se soud ztotožňuje, nesvědčí o tom, že rozhodnutí dle § 106a zákona o DPH je třeba považovat za rozhodnutí ukládající trestní sankci ve smyslu čl. 6 a 7 Úmluvy.
38. Veškeré námítky žalobkyně stran toho, že v posuzovaném případě správce daně porušil zásady týkající se dvojího trestání, tak nejsou důvodné (srov. také již cit. rozsudek 8 Afs 71/2018, *AMPM*). Soud jen pro úplnost dodává, že doměření daně vč. stanovení penále a rozhodnutí o nespolehlivém plátcí představují samostatná správní rozhodnutí s jiným předmětem řízení a jiným cílem. Smyslem institutu nespolehlivého plátce je především ochrana fiskálního zájmu státu a taktéž ochrana dalších účastníků obchodních transakcí. Zveřejnění statusu nespolehlivého plátce ve veřejném seznamu slouží k obezřetnosti potenciálních obchodních partnerů tohoto nespolehlivého plátce. Účelem tak není trestat nespolehlivého plátce za jeho předchozí jednání, jak tvrdila žalobkyně. Dle důvodové zprávy k zákonu č. 502/2012 Sb. je toto opatření vhodným nástrojem v bojích s daňovými úniky a má především preventivní charakter. Nejedná se ani o zákaz podnikání, byť pro podnikatele se statutem nespolehlivého plátce může být podnikání komplikovanější, neboť jeho obchodní partneři by měli být obezřetnější. Tomuto negativnímu efektu však mohl nespolehlivý plátce předejít tím, že by řádně plnil své daňové povinnosti.

IV. Závěr a náklady řízení

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

39. Soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
40. O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla ve sporu úspěšná a žalovanému nevznikly žádné účelně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné činnosti. Soud tedy nepřiznal náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků (výrok II).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení.

Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje NSS.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá NSS. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 16. prosince 2024

Martin Lachmann v. r.
předseda senátu