



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobce: **HIDECON, spol. s r.o.**, IČ 15527191
sídlem Březnice 543, 760 01 Březnice
zastoupený společností Censitio, s.r.o.
sídlem Ratajova 1113/8, 148 00 Praha 4

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 7. 2018, č. j. 33284/18/5100-41454-711974,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou ze dne 21. 9. 2018 doručenou zdejšímu soudu téhož dne domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 7. 2018, č. j. 33284/18/5100-41454-711974 (dále

jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 4. 8. 2017, č. j. 1428937/17/3301-51523-707268 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), kterým byl žalobce jako plátce daně z přidané hodnoty označen za nespolehlivého plátce.

II. Obsah žaloby

2. Žalobce úvodem svého návrhu rozsáhle popsal průběh daňového řízení, které předcházelo vydání napadeného rozhodnutí, a následně vymezil dva žalobní důvody, na základě nichž považuje napadené rozhodnutí za nezákonné – žalobce své povinnosti vztahující se ke správě daně závažným způsobem neporušil a statut nespolehlivého plátce má povahu trestu.
3. Ke splnění svých povinností vztahujících se ke správě daně blíže uvedl, že účelu a smyslu zajišťovacích příkazů bylo dosaženo zřízením zástavního práva k nemovitostem žalobce již v únoru 2017, nelze mu tak po uplynutí téměř roku a půl vyčítat, že tyto zajišťovací příkazy neuhradil v plné výši. Dále žalobce uvedl, že institut nespolehlivého plátce lze aplikovat až za situace, kdy již k závažnému porušení povinností vztahujících se ke správě daně došlo, zatímco v dané věci se jedná o porušení domnělé, neboť samotná účast na podvodu na dani z přidané hodnoty doposud nebyla prokázána. Není tak naplněn účel § 106a zákona o dani z přidané hodnoty, jelikož o daňové povinnosti žalobce jako takové doposud rozhodnuto nebylo. Z rozhodnutí žalovaného nelze seznat, jakými úvahami se při aplikaci § 106a zákona o dani z přidané hodnoty zabýval a zda vůbec došlo k naplnění dikce předmětného ustanovení. K aplikaci § 106a zákona o dani z přidané hodnoty byla vydána Informace Generálního finančního ředitelství, nicméně tato metodika není obecně závazný právní předpis, protože není pro výklad předmětného ustanovení závazná. Správní orgány se nezabývaly dostatečně tím, zda ze strany žalobce došlo k porušení povinností vztahujících se ke správě daně závažným způsobem, neboť pouze odkázaly na tuto Informaci. Pouhým odkazem na tuto Informaci [bod č. 1 písm. b) této Informace] nelze dle žalobce automaticky tvrdit, že jsou bezesbýtku naplněny podmínky pro aplikaci § 106a zákona o dani z přidané hodnoty, aniž by docházelo k výkonu správního uvážení. V důsledku založení závěrů správních orgánů pouze na této Informaci došlo k porušení práva na spravedlivý proces dle čl. 36 Listiny základních práv a svobod. V případě žalobce absentovalo také jakékoliv individuální hledisko, neboť účast na daňovém podvodu nelze automaticky penalizovat a aplikovat institut nespolehlivého plátce
4. Ve vztahu k námitce institutu nespolehlivého plátce jako trestu blíže uvedl, že dané rozhodnutí zasahuje do subjektivních práv žalobce, přináší to komplikace a nejistotu plynoucí z obchodního vztahu pro partnery a tito obchodní partneři jej můžou považovat za rizikový subjekt. Rozhodnutí o nespolehlivém plátcu má povahu trestu, je na něj proto třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a články 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Předmětné ustanovení § 106a zákona o dani z přidané hodnoty nedostatečně stanoví jednání, které může být postiženo trestem v podobě statutu nespolehlivého plátce, a proto je pro rozpor s čl. 39 Listiny základních

práv a svobod neústavní. V případě žalobce došlo také k porušení zásady ne bis in idem, neboť byl potrestán zajišťovacím příkazem a označením za nespolehlivého plátce.

III. Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný se k žalobnímu návrhu vyjádřil podáním ze dne 26. 10. 2018. Předně poukázal na napadené rozhodnutí a předložený spisový materiál, které obsahují podrobné rozvedení skutkového stavu a právního posouzení. Aplikace ustanovení § 106a zákona o dani z přidané hodnoty v návaznosti na bod č. 1 písm. b) vydané Informace Generálního finančního ředitelství v posuzované věci byla správná, neboť byly naplněny všechny podmínky předpokládané tímto ustanovením. Neuhrazení jistoty stanovené v předmětných zajišťovacích příkazech žalobce nerozporuje ani v žalobě. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, jakými úvahami se žalovaný při vydání napadeného rozhodnutí řídil. V dané věci nedošlo ani k porušení práva na spravedlivý proces, neboť Informace Generálního finančního ředitelství slouží jako výkladové stanovisko k § 106a zákona o dani z přidané hodnoty. Námitka, že žalobci nebyl s ohledem na okamžitou vykonatelnost zajišťovacích příkazů poskytnut dostatečný časový prostor pro dobrovolnou úhradu jistoty, je v daném řízení irelevantní, neboť do okruhu otázek přezkumu rozhodnutí o nespolehlivém plátcí je zkoumáno toliko naplnění podmínek uvedených v § 106a zákona o dani z přidané hodnoty. Stejně tak jsou zcela irelevantní následné kroky správce daně v exekučním řízení. Aplikace Informace Generálního finančního ředitelství je v souladu se zákonem, jak již bylo judikováno. Institut nespolehlivého plátce nelze považovat za trest ve smyslu čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, nýbrž za administrativní opatření, jak již bylo taktéž judikováno příslušnými soudy. Danou právní úpravu žalovaný považuje za souladnou s čl. 39 Listiny základních práv a svobod a nejedná se ani o porušení zásady ne bis in idem, neboť žalobce nebyl potrestán dvakrát za tentýž skutek (zajišťovací příkazy a rozhodnutí o nespolehlivém plátcí nelze považovat za trest).

IV. Další procesní vyjádření

6. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou ze dne 26. 11. 2018, přičemž je z tohoto vyjádření zřejmé, že žalovaný nadřadil Informaci Generálního finančního ředitelství zákonnému textu a smyslu a účelu zákona. Žalobce opětovně odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 5. 2018, č. j. 22 Af 89/2017-30, který považuje za plně aplikovatelný na projednávaný případ. V době vydání napadeného rozhodnutí činil nominální nedoplatek na zajišťovacích příkazech částku 4 897 256,41 Kč, nicméně je potřeba zohlednit i další skutkové okolnosti, především zřízení zástavní právo k nemovitostem žalobce (jejich hodnota činí více než 24 milionů Kč). Zřízením zástavního práva bylo dosaženo účelu a smyslu zajišťovacích příkazů.
7. Žalovaný se k replice žalobce vyjádřil v podání ze dne 11. 12. 2018. Žalobcem odkazovaný rozsudek Krajského soudu v Ostravě byl vydán ve vztahu k § 101k zákona o dani z přidané hodnoty, týká se tak skutkově i právně zcela odlišné situace. K závaznosti Informace Generálního finančního ředitelství se žalovaný vyjádřil již ve vyjádření ze dne 26. 10. 2018. Ve vztahu k tvrzení o zřízení zástavního práva žalovaný opět poukázal na skutečnost, že je při přezkumu rozhodnutí o nespolehlivém plátcí zcela irelevantní, jaké kroky činí správce daně v exekučním řízení po vykonatelnosti zajišťovacích příkazů.
8. Žalobce k vyjádření žalovaného podal dupliku ze dne 16. 1. 2019. Poukázal na skutečnost, že mu nebyl stanoven žádný termín k úhradě zajišťovacích příkazů, neboť tyto byly

vykonatelné okamžikem jejich vydání. Tvrzení o nesplnění povinnosti stanovené zajišťovacími příkazy ve stanoveném termínu je proto v rozporu se skutečností a obsahem spisu.

9. K duplice žalobce se žalovaný vyjádřil podáním ze dne 8. 2. 2019. Otázka naplnění podmínek § 103 zákona o dani z přidané hodnoty (tj. existence okolností, na základě nichž jsou zajišťovací příkazy vydány jako vykonatelné okamžikem jejich vydání) nespadá do okruhu otázek přezkumu ve věci nespolehlivého plátce. Námitka o nedostatečném prostoru pro dobrovolnou úhradu jistoty není proto v tomto řízení důvodná. Nadto žalovaný uvedl, že otázka existence nebezpečí z prodlení byla v zajišťovacích příkazech řádně odůvodněna, pročez okamžitá vykonatelnost zajišťovacích příkazů byla správná.
10. Dne 14. 4. 2020 žalobce doručil soudu doplnění žaloby. Odkázal na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 12. 2018, č. j. 30 Af 32/2017-90, a předložil potvrzení Komerční banky o tom, že k zablokování bankovních účtů došlo ještě před vydáním zajišťovacích příkazů, a to na základě § 20 odst. 3 písm. b) zákona č. 253/2008 Sb. Zajišťovacími příkazy tak byla žalobci stanovena povinnost, kterou nebyl schopen objektivně splnit. Nemohl se tak dopustit závažného porušení povinností při správě daní ve smyslu § 106a zákona o dani z přidané hodnoty.
11. Následně dne 18. 5. 2020 žalobce zdejšímu soudu zaslal další doplnění žaloby a společně s ním doručil rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 17. 4. 2020, č. j. 9 Af 22/2018-39. V tomto rozsudku byla řešena stejná právní otázka, přičemž se žalobce cítí tímto rozsudkem argumentačně posílen.
12. Na obě doplnění žaloby reagoval žalovaný podáním ze dne 8. 6. 2020. V případě rozsudku Krajského soudu v Plzni je žalobcem citovaná pasáž vytržena z kontextu, nadto se jednalo o rozhodnutí o žalobě směřující proti rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům. Tvrzení o blokaci bankovních účtů žalobce ještě před vydáním zajišťovacích příkazů žalobce poprvé uplatňuje až v doplnění žaloby ze dne 14. 4. 2020, jde proto o zjevně opožděnou námitku. Vyjádření Komerční banky nebylo žalovanému zasláno, a proto se nemůže k jeho obsahu blíže vyjádřit. Skutečnost, že několik hodin před vydáním zajišťovacích příkazů došlo k zablokování bankovních účtů na základě zákona č. 253/2008 Sb., na daném skutkovém stavu ničeho nemění. Otázka objektivní nemožnosti úhrady zajišťovacích příkazů nebyla v rámci odvolacího řízení namítána, žalovaný se proto touto otázkou nemohl v napadeném rozhodnutí ani zabývat. Dále má žalovaný za to, že i neuhrazení zajišťovacích příkazů, které byly vykonatelné okamžikem jejich vydání, je třeba považovat v daném případě za závažné porušení povinností při správě daně ve smyslu § 106a zákona o dani z přidané hodnoty. Porušení povinností uložených zajišťovacími příkazy přitom nelze ve vztahu k institutu nespolehlivého plátce liberovat ani faktickou nemožností žalobce povinnosti uložené zajišťovacími příkazy splnit. Dané tvrzení žalobce považuje žalovaný za účelové, o čemž svědčí i skutečnost, že doposud nebyla určena jistota v plné výši uhrazena (ke dni 20. 2. 2020 zbývalo uhradit 3 404 654,71 Kč). Závěry rozsudku Městského soudu v Praze nelze vztáhnout na projednávanou věc z důvodu skutkových odlišností, neboť se té věci odvolací orgán dostatečně nevypořádal se všemi odvolacími námitkami a nezohlednil dostatečně individuální okolnosti týkající se plátce daně.
13. Poslední doplnění žaloby žalobce zaslal dne 18. 6. 2020, reagující na vyjádření žalovaného ze dne 8. 6. 2020. Žalobce odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 6.

2019, č. j. 25 Af 41/2018-56, v němž byla posuzována stejná právní otázka a posuzovány v podstatě totožné skutkové okolnosti.

V. Posouzení věci krajským soudem

14. Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 1 s. ř. s. osobou k tomu oprávněnou dle ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. a jde o žalobu přípustnou ve smyslu ustanovení § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.
15. Krajský soud v Brně přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**. O žalobě soud rozhodl, aniž by nařizoval jednání, za splnění podmínek vyplývajících z § 51 s. ř. s.
16. Žalobce mimo jiné ve své žalobní argumentaci uvedl, že nelze seznat, jakými úvahami se žalovaný při aplikaci § 106a zákona o dani z přidané hodnoty zabýval. Správní orgány se podle žalobce ani dostatečně nezabývaly tím, zda z jeho strany došlo k porušení povinností vztahujících se ke správě daně závažným způsobem.
17. Soud tato tvrzení vyhodnotil jako námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, přičemž se zabýval touto námitkou nejdříve, neboť případná nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že se jí soud musí zabývat z úřední povinnosti nad rámec dalších uplatněných žalobních námitek. Je-li totiž správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat.
18. Z rozsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu k tomuto tématu (např. rozsudky ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 27/2008-76, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, publikovaný pod č. 244/2004 Sb. NSS) je zřejmé, že rozsudek je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, například pokud z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí; pokud je jeho odůvodnění vnitřně rozporné, popřípadě je-li výrok v rozporu s odůvodněním; pokud z jeho výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Dále se jedná o případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. I nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů je soudní judikaturou bohatě zmapována. Zmínit lze například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007-64, a ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245). Z nich se podává, že rozhodnutí soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže například není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu; dále z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě; proč považuje žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené; či proč subsumoval

skutkový stav pod zvolené právní normy. Dalším důvodem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí může být případ, kdy soud opomněl přezkoumat některou ze žalobních námitek včas uplatněných, či obsahuje-li odůvodnění rozsudku toliko převzaté pasáže z publikovaného judikátu v jiné, skutkově i právně odlišné věci, aniž dále rozvádí dopad převzatých závěrů na konkrétní souzený případ a na samotné rozhodnutí ve věci. Dle Nejvyššího správního soudu pak **pro posouzení přezkoumatelnosti správních rozhodnutí platí v podstatě stejné kautely, jako pro posouzení přezkoumatelnosti soudních rozhodnutí** (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2012, č. j. 7 As 163/2012-18).

19. Krajský soud však tvrzení žalobce o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí nepřisvědčil. Napadené rozhodnutí je žalovaným pečlivě odůvodněno, přičemž je zcela seznatelné, jakými úvahami se žalovaný řídil při aplikaci předmětného § 106a zákona o dani z přidané hodnoty. Není pravdou, že by se žalovaný nezabýval tím, zda se žalobce dopustil porušení povinnosti vztahující se ke správě daně závažným způsobem, neboť i touto otázkou se v napadeném rozhodnutí zabýval. Pokud se touto otázkou nezabýval dostatečně správce daně, tak žalovaný toto jeho pochybení napravil. Žalovaný současně neodkázal pouze na Informaci Generálního finančního ředitelství, jak se domnívá žalobce. Žalovaný řádně zkoumal splnění podmínek pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí a neaplikoval automaticky tuto Informaci.
20. Obecně lze k námitce nepřezkoumatelnosti konstatovat, že napadené rozhodnutí je postaveno na řádně uvedených ustanoveních zákona a v napadeném rozhodnutí se žalovaný vypořádal s posouzením zákonnosti prvostupňového rozhodnutí. Žalovaný také vypořádal všechny odvolací námítky a jasně uvedl, z jakých dokumentů (a dalších důkazních prostředků) při svém rozhodnutí vycházel. Nelze tak dospět k závěru, že by rozhodnutí žalovaného neobsahovalo zákonnou úpravu, o kterou se opírá, a neobsahovalo vypořádání některé z odvolacích námitek, či by neobsahovalo důkazy pro podporu skutečností, na kterých je postaveno, a následkem tohoto nedostatku by tak bylo nutné napadené rozhodnutí žalovaného považovat z tohoto důvodu za nepřezkoumatelné. O přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí svědčí i ta skutečnost, že žalobce s napadeným rozhodnutím bez jakýchkoliv problémů v žalobě argumentačně polemizuje, uvádí své právní názory odlišné od názorů žalovaného a celkově mu nečiní obtíže napadené rozhodnutí podrobit svému „přezkumu“ jako účastníku řízení.
21. Krajský soud proto konstatuje, že námitku nepřezkoumatelnosti na základě výše uvedených důvodů shledává v této prvotní fázi nedůvodnou s tím, že další dílčí námítky žalobce jsou podrobeny soudnímu přezkumu dále.
22. Předmětem sporu v projednávané věci je otázka, zda byly splněny zákonné podmínky pro označení žalobce jako nespolehlivého plátce ve smyslu § 106a zákona o dani z přidané hodnoty. Skutečnostmi, které žalobce v rámci žaloby nebo následných podání uvedl a které se týkaly zajišťovacích příkazů, vedeného exekučního řízení či stanovení daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty, se zdejší soud nezabýval, neboť tyto jsou předmětem jiných řízení, nikoliv řízení o nespolehlivém plátcí dle uvedeného ustanovení.
23. Ze správního spisu lze stručně shrnout, že u žalobce byla zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty. Dne 10. 2. 2017 byly vydány zajišťovací příkazy, jimiž bylo uloženo zajištění úhrady doposud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2013 až červenec 2013, říjen 2013 až únor 2014 a květen 2014 až květen 2015 složením

jistoty v celkové výši 16 371 765 Kč (správce daně totiž disponoval pochybnostmi ohledně tvrzených dodávek surových kůží, jakož i obavou stran nedobytnosti v budoucnu stanovené daně). Tyto zajišťovací příkazy se staly účinnými a vykonatelnými okamžikem jejich vydání. Jelikož stanovená jistota nebyla uhrazena k datu jejich splatnosti, tj. ke dni 10. 2. 2017, bylo vydáno prvostupňové rozhodnutí, jímž byl žalobce označen za nespolehlivého plátce. Proti tomuto rozhodnutí žalobce podal odvolání obsahující shodná tvrzení jako žalobní argumentace. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil.

24. Pro úplnost krajský soud připomíná, že proti zajišťovacím příkazům žalobce brojil rovněž žalobou, kterou krajský soud rozsudkem ze dne 27. 3. 2019, č. j. 31 Af 28/2017-112, zamítl.
25. 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.
26. Institut nespolehlivého plátce byl do zákona o dani z přidané hodnoty zakotven zákonem č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „zákon č. 502/2012 Sb.“). Z důvodové zprávy k zákonu č. 502/2012 Sb. k zavedení tohoto institutu vyplývá, že úmyslem zákonodárce bylo zavést změny právní úpravy správy daně z přidané hodnoty „...z důvodů boje s daňovými úniky u DPH, tj. zejména... zavedení institutu tzv. nespolehlivého plátce, vč. zveřejnění těchto osob a s tím, že příjemce plnění bude ručit za daň nezaplacenou poskytovatelem plnění, pokud je v okamžiku uskutečnění plnění o poskytovateli zveřejněna skutečnost, že je nespolehlivým plátcem... Podle dosavadní právní úpravy je možné neplnění povinností plátce sankcionovat zrušením registrace plátce. Se změnou plátcovství ex lege však musí dojít k přehodnocení tohoto systému, neboť konstitutivní zrušení registrace již není z povahy věci možné. I kdyby totiž správce daně zrušil registraci plátce, který neplní své povinnosti, avšak dosahuje požadovaného obrátu, stal by se takový plátce fakticky okamžitě plátcem znovu, a to ze zákona (podle § 6). Zatímco v případě dobrovolných plátců je sankcí za neplnění povinností zrušení registrace (viz nové znění § 106 odst. 2), tak v případě těch, kterým plátcovství vzniká ex lege, je potřeba zvolit sankci jinou. Proto se navrhuje vytvořit nový právní institut „nespolehlivého plátce“, který bude na tuto situaci reagovat. Tento institut má sloužit především jako efektivní nástroj při boji s daňovými úniky, který působí nejen represivně, ale i preventivně. Protože není možné uvedeným plátcům zrušit registraci, budou tito plátci označeni jako „nespolehliví plátci“, tj. zůstanou plátci, ovšem bude jim přidělen zvláštní status (označení). Sankční povahu tak bude mít již samotné označení „nespolehlivým plátcem“, neboť tento údaj bude zveřejněn a každý, si tak bude moci ověřit, zda daný plátce byl či nebyl takto označen... Odstavec 1 upravuje, kdy se plátce stane nespolehlivým plátcem. Pro získání tohoto statusu je zapotřebí závažně porušit povinnosti vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty. Nejedná se tedy pouze o povinnosti vyplývající ze zákona o dani z přidané hodnoty, ale rovněž o povinnosti vyplývající z daňového řádu. Za typické povinnosti vznikající při správě daně z přidané hodnoty lze považovat například povinnost podat daňové tvrzení, povinnost uhradit daň, povinnost součinnosti se správcem daně při daňové kontrole nebo při ověřování skutečností uvedených v daňovém tvrzení či registračních údajích. Porušení povinností, za něž lze získat status nespolehlivý plátce, však musí mít určitou intenzitu. Musí tedy být naplněno kritérium závažnosti. Za závažné porušení povinností vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty lze považovat takové porušení zákonem stanovené povinnosti, které svou intenzitou ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru daně z přidané hodnoty. Nelze tak sankcionovat formální

porušení povinností stanovených zákonem (např. opomenutí údajů v přihlášce k registraci či daňovém přiznání), které z hlediska správy a výběru daně by nemělo prakticky žádný negativní dopad. Daný institut by měl dopadat pouze na takové porušování povinností, ve kterém lze spatřovat riziko daňových úniků. Správce daně by tak měl tento nástroj využívat v boji proti nekalým praktikám některých daňových subjektů, nikoli jako nástroj pro sankcionování běžných plátců, kteří jinak plní řádně své daňové povinnosti. Proto bude jednotlivé porušení posuzovat zejména s ohledem na osobu plátce, jeho dosavadní zkušenosti s tímto plátcem a s ohledem na to, jakou míru rizika pro veřejné rozpočty porušení dané povinnosti představuje. Výklad pojmu nespolehlivý plátc, jakož i usměrňování výkladové praxe, bude prováděno výkladovými stanovisky Generálního finančního ředitelství ...“
(<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=6&ct=733&ct1=0>).

27. Aby tedy mohl být správcem daně přidělen daňovému subjektu status nespolehlivého plátce, musí být splněny podmínky spočívající v tom, že daňový subjekt porušil povinnosti vztahující se ke správě daně, a to závažným způsobem, tedy takovým, který svou intenzitou ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru daně z přidané hodnoty.
28. K danému ustanovení vydalo Generální finanční ředitelství výkladové stanovisko nazvané Informace Generálního finančního ředitelství ze dne 4. 1. 2013, č. j. 101/13-121002-506729, v němž vymezilo, co se pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce považuje za závažná porušení plnění povinností plátce. Daná Informace byla aktualizována Dodatkem č. 1 ze dne 5. 12. 2013, č. j. 55366/13/7001-21002-012287, Dodatkem č. 2 ze dne 21. 8. 2014, č. j. 38461/14/7001-21002-012287, a Dodatkem č. 3 ze dne 14. 7. 2017, č. j. 74861/17/7100-20118-012287.
29. Podle bodu č. 1 písm. b) této Informace se za závažné porušení plnění povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce považuje situace, kdy dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátc prováděl činnosti nebo se zapojil do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena daň z přidané hodnoty, a proto správce daně po 1. 1. 2013 vydal u tohoto plátce zajišťovací příkaz, který nebyl ve lhůtě uhrazen.
30. Vztahem zákona o dani z přidané hodnoty a Informace Generálního finančního ředitelství ze dne 4. 1. 2013, č. j. 101/13-121002-506729, se podrobně zabýval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 3. 10. 2019, č. j. 8 Afs 71/2018-38. Jasně v tomto rozsudku uvedl, že „Vydání Informace GFR předpokládá i důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012 Sb. (tím byl do českého právního řádu zaveden institut nespolehlivého plátce) a jejím smyslem je stanovit hlediska a kritéria, jež mají všichni správci daně při rozhodování o nespolehlivosti plátce posuzovat. Informace GFR 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.“
31. Citované ustanovení § 106a zákona o dani z přidané hodnoty zahrnuje neurčitý právní pojem „závažným způsobem“, k jehož výkladu byl vydán metodický pokyn obsažený v Informaci Generálního finančního ředitelství, jehož smyslem je podrobná úprava hledisek a kritérií, jež mají všichni správci daně při rozhodování o nespolehlivosti plátce posuzovat. Využití této Informace není v rozporu se zákonem, neboť k výkladu zákonného ustanovení tímto způsobem dojít může (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2011, č. j. 1 Ao 2/2010-185).

32. Úkolem soudu však je posoudit napadené rozhodnutí nejen s ohledem na splnění podmínek Informace či jiných metodik, ale zejména s ohledem na svůj výklad zákonného ustanovení § 106a zákona o dani z přidané hodnoty, tj. i přes odkaz na Informaci Generálního finančního ředitelství musí být naplněny podmínky citovaného zákonného ustanovení.
33. Předmětná Informace slouží k výkladu, jaký zvolila finanční správa, aby byl daňový subjekt informován, jak k danému § 106a zákona o dani z přidané hodnoty správce daně přistupuje. Jedná se o ve své podstatě vstřícný krok finanční správy vůči daňovým subjektům, nikterak nepřekračující meze ústavního pořádku České republiky, neboť svojí povahou nedošlo k postupu překračujícímu rámec zákonného zmocnění.
34. Citované ustanovení toliko odkazuje na povinnost správce daně postupovat určitým způsobem v případě závažného porušení povinností při správě daní, přičemž rozhodování správce daně nenese znaky (nepřípustné) libovůle a je podrobeno přezkumu jak v rámci opravných prostředků dle daňového řádu, tak v rámci správního soudnictví.
35. Správce daně a žalovaný opřeli svoji správní úvahu o výkladové stanovisko obsažené v Informaci Generálního finančního ředitelství k § 106a zákona o dani z přidané hodnoty, přičemž takovému postupu správních orgánů nemá zdejší soud co vytknout. V případě dané Informace se nepochybně jedná o interní pokyn veřejné správy k aplikačnímu postupu správců daně vůči daňovým subjektům. Je ustáleně správními soudy judikováno, že pokyny orgánů finanční správy upravují aplikační praxi, která nalézá odraz v jednotlivých rozhodnutích, jejichž skutkové a právní důvody musí obstát z hlediska zákonnosti, přičemž vychází-li správce daně či převezme-li v rámci odůvodnění svého rozhodnutí obsah pokynu – tu výkladového stanoviska – nejedná se o jakoukoli nezákonnost. V daném případě se typově jedná o rozhodnutí vydávané na základě správního uvážení o naplnění právně neurčitěho pojmu. Tím spíše nemůže správce daně rozhodovat libovolně, nýbrž je povinen postupovat za obdobných a srovnatelných podmínek stejně, k čemuž v aplikační praxi slouží právě pokyny orgánů finanční správy. Při přezkoumání rozhodnutí tak soud zkoumá, zda nedošlo k vybočení ze správní praxe (je-li tato vada namítána) a zda ob stojí správní úvaha správce daně vtělená do jeho rozhodnutí.
36. Tímto se soud vypořádal s argumentací žalobce týkající se způsobu aplikace předmětné Informace, ať již se týkala závaznosti této Informace (tato je pro orgány finanční správy závazná) či automatického naplnění podmínek pro aplikaci § 106a zákona o dani z přidané hodnoty. Jelikož správní orgány vyhodnotily splnění podmínek obsažených v bodu č. 1 písm. b) této Informace, která je pro ně závazná z hlediska určení závěru, kdy se jedná o naplnění podmínek ustanovení § 106a zákona o dani z přidané hodnoty, dospěly logicky k závěru o splnění podmínek pro prohlášení žalobce za nespolehlivého plátce.
37. Není pravdou, že by důsledkem založení závěrů správních orgánů na této Informaci došlo k porušení práva na spravedlivý proces dle čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Soud v tomto směru odkazuje na výše citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v nichž se Nejvyšší správní soud zabýval povahou Instrukce, nicméně nedospěl k závěru, že její aplikací při rozhodování o tom, kdy daňový subjekt naplňuje podmínky pro prohlášení za nespolehlivého plátce dle § 106a zákona o dani z přidané hodnoty, došlo k porušení práva na spravedlivý proces.

38. Žalobce se dále domnívá, že své povinnosti vztahující se ke správě daně neporušil závažným způsobem, nicméně tomuto tvrzení soud nepřisvědčil, jelikož, jak vyplývá ze správního spisu, žalobce neuhradil zajišťovacími příkazy určenou jistotu včas. Závažným porušením povinnosti vztahující se ke správě daně je tak právě toto neuhrazení zajišťovacími příkazy stanovené jistoty v daném termínu. Byť se žalobce následně dovolává toho, že tuto povinnost ani nemohl uhradit s ohledem na vykonatelnost zajišťovacích příkazů jejich vydáním, z procesních vyjádření obou stran je zřejmé, že celá jistota, stanovená zajišťovacími příkazy, nebyla uhrazena ani v průběhu vedeného soudního řízení. Žalobce měl přitom jistě možnost uhradit stanovenou jistotu po vydání zajišťovacích příkazů dne 10. 2. 2017, prvostupňové rozhodnutí bylo totiž vydáno až dne 4. 8. 2017, žalobou napadené rozhodnutí pak až dne 25. 7. 2018. Soud se proto ztotožňuje se závěry žalovaného a správce daně, že došlo k naplnění dikce předmětného zákonného ustanovení.
39. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, zda účelu a smyslu zajišťovacích příkazů bylo případně dosaženo zřízením zástavního práva k nemovitostem žalobce. Povinnost, která byla žalobci stanovena zajišťovacími příkazy, tj. úhrada určené jistoty, totiž žalobcem splněna nebyla, neboť žalobce jistotu stanovenou zajišťovacími příkazy v celé výši neuhradil. Byly tak splněny podmínky pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, jelikož se žalobce dopustil porušení povinnosti vztahující se ke správě daně závažným způsobem. Pro účely posouzení zákonnosti rozhodnutí o nespolehlivosti plátce bylo v dané věci podstatné, zda byl ve věci vydán zajišťovací příkaz, zda tento zajišťovací příkaz nebyl ve lhůtě plně uhrazen, a zejména, zda se zajišťovací příkaz týká plátce, který prováděl činnost nebo se zapojil do obchodů, u nichž je důvodná obava z neuhrazení daně z přidané hodnoty. Nadto soud připomíná, že otázka průběhu exekučního řízení (vč. existence zástavního práva a hodnoty zastavených nemovitostí) není předmětem soudního přezkumu v projednávané věci.
40. Z těchto důvodů nelze souhlasit ani s tvrzením žalobce, že se v jeho případě jedná o domnělé porušení povinnosti vztahující se ke správě daně, neboť samotná účast na podvodu na dani z přidané hodnoty doposud nebyla žalobci prokázána. Jak již bylo uvedeno, porušením povinnosti vztahujícím se ke správě daně bylo neuhrazení určené jistoty stanovené zajišťovacími příkazy. Účelu § 106a zákona o dani z přidané hodnoty bylo dosaženo, na což nemá jakýkoliv vliv to, zda o daňové povinnosti žalobce jako takové bylo či nebylo doposud rozhodnuto.
41. Za nedůvodnou vyhodnotil krajský soud rovněž námitku, že by v případě žalobce absentovalo jakékoliv individuální hledisko. Nelze souhlasit s tím, že napadené rozhodnutí neobsahuje žádné hodnocení osoby žalobce. V tomto směru lze zcela jednoznačně odkázat na bod 36 napadeného rozhodnutí, v němž se žalovaný osobou žalobce zabýval a v němž vyhodnotil individuální okolnosti týkající se žalobce. Krajský soud tak má za to, že v projednávané věci správní orgány posuzovaly jednotlivá porušení plnění daňových povinností s ohledem na osobu žalobce jako plátce daně z přidané hodnoty a jejich dosavadní zkušenosti s ním.
42. Se žalobcem lze souhlasit v tom, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcí přináší komplikace v obchodních vztazích, nicméně takové rozhodnutí nelze považovat za trest ve smyslu čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, nýbrž za administrativní opatření (srov. rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 13. 12. 2017, č. j. 30 Af 63/2016-48). Soud proto nepřisvědčil tvrzení žalobce o porušení čl. 39 Listiny základních práv a svobod.

43. Pokud v případě žalobce byly vydány zajišťovací příkazy a následně bylo rozhodnuto o tom, že je nespolehlivým plátcem, nejedná se o rozhodnutí v téže věci, kterým by snad byla prolomena zásada ne bis in idem. Vydání zajišťovacích příkazů podle § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona o dani z přidané hodnoty má vazbu na zajištění daně, zatímco rozhodnutí o nespolehlivém plátcí má vztah k porušení povinnosti vztahující se ke správě daní závažným způsobem. Jedná se tak o dvě různé skutečnosti. Naproti tomu zásada ne bis in idem je založena na totožnosti skutku, která v dané věci nenastala (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2019, č. j. 8 Afs 71/2018-38).
44. Ve svých dalších procesních podáních žalobce uplatnil řadu tvrzení, kterými rozvinul svou žalobní argumentaci. Krajský soud se k těmto tvrzením, nebyly-li již vypořádány výše, vyjádří ve stručnosti.
45. Soud nesouhlasí s tím, že by žalovaný nadřadil Informaci Generálního finančního ředitelství zákonnému textu. Jak bylo uvedeno výše, tato Informace byla vydána pro orgány finanční správy, jakým způsobem mají aplikovat § 106a zákona o dani z přidané hodnoty, přičemž v tomto postupu nelze shledat žalobcem namítané nadřazení Informace zákonnému textu.
46. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 5. 2018, č. j. 22 Af 89/2017-30, byl vydán ve vztahu ke skutkově i právně odlišné věci (předmětem rozhodování soudu byl § 101k zákona o dani z přidané hodnoty).
47. Námitku, že žalobci byla zajišťovacími příkazy stanovena povinnost, kterou objektivně nemohl splnit v důsledku postupu banky podle § 20 odst. 3 písm. b) zákona č. 253/2008 Sb., krajský soud vyhodnotil jako opožděnou, neboť žalobce objektivní nemožnost splnění povinnosti stanovené v zajišťovacím příkazu namítal poprvé až ve svém doplnění žaloby ze dne 14. 4. 2020. Nad rámec tohoto konstatování krajský soud poukazuje na skutečnost, že tato námitka souvisí s řízením o zajišťovacích příkazech.
48. Ani odkaz na rozsudek Krajského soudu v Plzni nedopadá na projednávanou věc, jelikož podstatou této věci byl přezkum rozhodnutí o zajišťovacích příkazech.
49. V případě žalobcem odkazovaného rozsudku Městského soudu v Praze se sice tento soud zabýval právně obdobnou věcí, nicméně důvod pro zrušení v dané věci napadeného rozhodnutí, jímž byl potvrzen status nespolehlivého plátce, soud spatřil v nedostatečném vypořádání všech odvolacích námitek a neposouzení osoby žalobce jako plátce daně z přidané hodnoty a dosavadní zkušenosti s tímto plátcem.
50. Konečně žalobce poukazoval na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 6. 2019, č. j. 25 Af 41/2018-56, v němž uvedený krajský soud dospěl k závěru, že se žalobce nedopustil porušení povinnosti vztahující se ke správě daně závažným způsobem, pročez přistoupil ke zrušení rozhodnutí, jímž bylo potvrzeno prohlášení žalobce za nespolehlivého plátce. Zdejší soud k této věci uvádí, že Krajský soud v Ostravě zohlednil v rámci svého rozhodování individuální skutkové okolnosti daného případu, které jsou oproti projednávané věci odlišné. Nadto má zdejší soud za to, že se žalobce dopustil porušení svých povinností vztahujících se ke správě daně závažným způsobem, jak ostatně bylo konstatováno již výše.

VI. Shrnutí a náklady řízení

51. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
52. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 18. listopadu 2020

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu