



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudkyň JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Věry Jachurové ve věci

žalobce: **Canela s.r.o., IČO 274 23 026**
se sídlem Ke Kapslovně 2855/7, Praha 3,
zastoupen JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou
se sídlem náměstí Míru 341/15, Praha 2

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 4. 2018, č. j. 15483/18/5300-22441-708656,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 4. 2018, č. j. 15483/18/5300-22441-708656, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 11 228,- Kč do jednoho měsíce od právní moci rozsudku k rukám zástupkyně žalobce JUDr. Mgr. Petry Novákové, Ph.D., advokátky.

Odůvodnění:

I. Stručné vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 5. 2017, č. j. 3474029/17/2003-52522-109887, o nespolehlivém plátcí (dále jen „rozhodnutí o nespolehlivém plátcí“), a prvostupňové rozhodnutí potvrzeno.
2. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného vyplynulo, že správce daně dne 3. 5. 2016 vydal podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) zajišťovací příkazy za zdaňovací období březen 2013, duben 2013, leden 2014, únor 2014, květen 2014, říjen 2014, prosinec 2014, leden 2015 a únor 2015 (dále jen „zajišťovací příkazy“), neboť měl důvodné podezření, že část ekonomické činnosti žalobce (nákup a prodej vysokozdvizných vozíků) je vykonávána v rámci řetězce osob povinných k dani, jehož hlavním cílem je krácení daně z přidané hodnoty a zneužívání systému správy daně. Vznikla tak odvozená obava, že se dosud na základě daňové kontroly na DPH nestanovená daňová povinnost DPH za předmětná zdaňovací období stane nedobytnou, příp. její vymáhání bude spojeno se značnými obtížemi. Zajišťovacími příkazy správce daně uložil žalobci, aby okamžikem jejich vydání zajistil úhradu daně ve výši v nich specifikovaných, přičemž celková částka zajištění daně činila 4 171 094 Kč. Ve smyslu § 103 zákona o DPH nabyly zajišťovací příkazy účinnosti a vykonatelnosti okamžikem jejich vydání.
3. Zajišťovací příkazy nebyly včas uhrazeny, proto byla správcem daně dne 3. 5. 2016 a dne 4. 5. 2016 nařízena daňová exekuce exekučními příkazy na příkázání pohledávky z účtu. Dne 11. 5. 2016 byla v rámci daňové exekuce vymožena částka 2 907 785,91 Kč a dne 11. 11. 2016 částka 12 573,16 Kč. Žalobce se proti zajišťovacím příkazům odvolal, žalovaný odvolání zamítl a zajišťovací příkazy potvrdil rozhodnutím ze dne 29. 6. 2016, č. j. 29812/16/2100-41453-711335, které nabylo právní moci dne 30. 6. 2016. O žalobě proti tomuto rozhodnutí žalovaného nebylo ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí v nyní projednávané věci rozhodnuto (poznámka soudu – stalo se tak rozsudkem ze dne 30. 10. 2019, č. j. 5 Af 60/2016-40 tak, že byla rozhodnutí žalovaného a správce daně zrušena proto, že skutkový stav nemá oporu ve správním spise, z části pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, a pro nezákonnost. Rozsudek je napaden kasační stížností, o níž dosud nebylo rozhodnuto).
4. Žalobce zajišťovací příkazy ve stanovené lhůtě neuhradil, správce daně proto vydal rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, neboť je ohrožen veřejný zájem na řádném výběru DPH, kdy se žalobce zapojil do obchodů, u kterých existovala odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena DPH. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, v němž namítal porušení čl. 2 odst. 4 Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“), čl. 2 odst. 2 a 3, čl. 11 a čl. 26 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), dále porušení § 106a zákona o DPH a § 5, § 7 odst. 2, § 8 a § 9 daňového řádu. Žalobce tvrdil nezákonnost rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost a nerespektování ústavněprávní zásady presumpce nevin, měl za to, že z rozhodnutí nevyplývá žalobcovo ohrožení

veřejného zájmu na řádném výběru DPH či závažné porušení povinností vztahujících se ke správě daní, tvrdil, že se vlivem zajištění daně a následné exekuce ocitl ve finanční tísní, kterou sám však nezpůsobil, proto s přidělením statusu nespolehlivého plátce nesouhlasil.

5. Žalovaný odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil s tím, že byly naplněny podmínky skutkové podstaty nespolehlivého plátce dle § 106a odst. 1 zákona o DPH. Poukázal na to, že pojem „porušení povinnosti vztahující se ke správě daně závažným způsobem“ je blíže vymezen v bodě 1 písm. b) Informace Generálního finančního ředitelství ze dne 4. 1. 2013, č. j. 101/13-121002-506729, ve znění Dodatku č. 1 ze dne 5. 12. 2013, č. j. 55 366/13/7001-21002-012287 a Dodatku č. 2 ze dne 21. 8. 2014, č. j. 38 461/14/7001-21002-012287 012287 (dále jen „Informace GFŘ“). K tomu poukázal na důvodovou zprávu 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 (dále jen „Důvodová zpráva“), a citoval z ní. Při rozhodování žalovaný vyšel z Informace GŘC, posuzoval splnění objektivní podmínky, přihlížel ke skutkovým okolnostem případu (bod 22 až 27 rozhodnutí), osobě plátce daně, dosavadním zkušenostem s ním a k objektivním důvodům hodným zvláštního zřetele, které by mohly vést k nesplnění zákonných podmínek povinností plátce daně (bod 28 až 31), objektivní důvody hodné zvláštního zřetele ale nezjistil. K odvolacím námitkám (bod 33 až 42) zejména poukázal na § 106a zákona o DPH, znění bodu č. 1 písm. b) Informace GFŘ (za porušení plnění povinností plátce, kdy dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru DPH, se považuje situace, kdy plátce prováděl činnost nebo se zapojil do obchodů, u kterých existovala odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena DPH) s tím, že Informace GFŘ slouží ke sjednocení právní praxe a odchýlení se od ní by znamenalo postup v rozporu se zásadou zákazu libovůle a zásadou rovného zacházení. U žalobce shledal naplnění podmínek bodu č. 1 písm. b) Informace GFŘ, proto byl správce daně povinen vydat rozhodnutí o nespolehlivém plátcu dle § 106a odst. 1 zákona o DPH. Podmínku prokázání ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru DPH považoval za podstatnou pro vydání zajišťovacího příkazu, její naplnění tak bylo možné posuzovat pouze v řízení o námitkách proti zajišťovacímu příkazu, jak žalobce učinil, jeho námitky ale byly zamítnuty.

II. Žaloba

6. Žalobce v *prvním* žalobním bodě namítal nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, neboť bylo vydáno jen na základě zajišťovacích příkazů, které sice nebyly uhrazeny včas, ale stalo se tak v důsledku toho, že byly vykonatelné okamžikem jejich vydání a žalobce tak neměl možnost povinnost v nich uloženou splnit. Následně na zajišťovací příkazy uhradil částku ve výši dvou třetin vymáhaného plnění, což správce daně ani žalovaný ve svém rozhodnutí vůbec nezohlednil. Měl za to, že Instrukce GŘC byla použita nad rámec zákona, žalovaný se neřídil zákonem, ale pouze Instrukcí GŘC, kterou de facto nadřadil zákonu. K provádění výkladu zákona, jak uvádí Důvodová zpráva, nemá GŘC pravomoc. K tomu poukázal na čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Úmluvy a čl. 79 odst. 3 Ústavy. I prováděcí nařízení vlády jsou limitována zákonem. GŘC postupovalo svévolně, neboť se při tvorbě Informace řídilo jen částmi Důvodové zprávy, které mu dávaly volnost při prosazování zájmů. Také žalovaný postupoval účelově, kdy nezohlednil část Instrukce GŘC, která ukládá přihlídnout k osobě plátce, dosavadní zkušenosti s ním a míru rizika, které plátce pro veřejné rozpočty představuje. Žalovaný sice tyto části Instrukce GŘC několikrát v odůvodnění cituje, ale přesto, že žalobce na nedostatky odůvodnění rozhodnutí správce daně v odvolání v tomto rozsahu upozornil, svou úvahu o závažnosti tvrzených povinností žalobcem v odůvodnění rozhodnutí neuvedl. Podle stanoviska

žalobce již tyto důvody postačují pro zrušení rozhodnutí soudem. Z procesní opatrnosti však uplatnil námitky další.

7. S poukazem na to, že žalovaný jako důvod vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí uvedl důvody, týkající se vydání zajišťovacích příkazů, uplatnil žalobce ve *druhém* žalobním bodě výtky vůči vydání zajišťovacích příkazů, které považoval za čistě účelové, aby byly splněny podmínky pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. Zdůraznil, že dne 13. 6. 2016 vydal správce daně výzvu k prokázání skutečností, která byla první výzvou v rámci daňové kontroly. Žalobce se k výzvě vyjádřil dne 21. 7. 2016 a až dne 18. 9. 2016 ve výsledku kontrolního zjištění správce daně zhodnotil toto vyjádření a provedené dokazování v rámci daňové kontroly. Přesto, že se tedy žalobce k věci vyjádřil až dne 21. 7. 2016 vydal správce daně zajišťovací příkazy již dne 3. 5. 2016. Žalobci tak není jasné, jak mohl správce daně dospět k předběžnému závěru, že je zde vysoká pravděpodobnost doměření daně a důvodná obava, že tato bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Správce daně byl očividně od počátku přesvědčen o nutnosti doměření daně a žádný žalobcem předložený důkaz nemohl toto změnit, což zakládá značné pochybnosti o zákonnosti postupu správce daně při daňové kontrole a rovněž o zákonnosti vydání zajišťovacích příkazu a následného rozhodnutí o nespolehlivém plátcí.
8. Ve *třetím* žalobním bodě namítal, že mělo být rozhodnutí o nespolehlivém plátcí vydáno v samostatném správním řízení. V době vydání tohoto rozhodnutí nebyla pravomocně stanovena daň, která byla předmětem daňové kontroly, což je ovšem zásadní pro rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. I Informace GFŘ, ačkoliv není obecně právně závazná, stanoví v bodě 1. písm. b), že musí být prokázáno, že plátce prováděl činnost nebo se zapojil do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena DPH a z tohoto důvodu byl proti němu vydán zajišťovací příkaz. Za účelem prokázání těchto skutečností tak mělo být provedeno samostatné dokazování v rámci samostatného řízení o rozhodnutí o nespolehlivém plátcí.
9. *Čtvrtý* žalobní bod zahrnuje tvrzení o porušení zásady *ne bis in idem*, neboť byl pro tentýž skutek žalobce dvakrát potrestán, poprvé ve formě penále, které mu bylo stanoveno při doměření daně, podruhé ve formě rozhodnutí o nespolehlivém plátcí.
10. *Pátý* žalobní bod směřoval vůči tomu, že žalovaný ve svém rozhodnutí nezohlednil skutečnosti známé mu z jiných daňových řízení. Ve svém rozhodnutí uvedl, že žalobce má sídlo v bytovém domě, kde je přihlášeno dalších osmnáct ekonomických subjektů, jeho činnost je provozována na adrese trvalého bydliště jednatele a nemá žádného zaměstnance, což vše zakládá pochybnosti o skutečném výkonu činnosti žalobce. Ovšem z jiných daňových řízení vedených s žalobcem vyplývá, že žalobce má provozovnu na adrese Široká 846, 675 31 Jemnice, že zaměstnával jednoho zaměstnance Z. K. a pro výkon podnikatelské činnosti využíval automobil tovární značky Škoda, registrační značky 9A12951. V dlouhodobém majetku žalobkyně byl uveden tento výše zmíněný automobil, dále byt, v němž se nacházelo sídlo žalobce. Z výpisu z bankovního účtu je navíc patrné, že žalobce pravidelně prováděl platby související s výkonem jeho podnikatelské činnosti.
11. Žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí správce daně zrušil, *in eventum* aby zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k novému projednání a rozhodnutí.

III. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě argumentoval obdobně, jako v odůvodnění rozhodnutí. K námitce nezákonnosti rozhodnutí pro jeho rozpor se zákonem o DPH a užití Informace GFŘ odkázal na body 9. až 15. svého rozhodnutí a Důvodovou zprávu. Konstatoval, že žalobci byl status nespolehlivého plátce udělen na základě zákona o DPH, nikoliv na základě Informace GFŘ a zdůraznil, že není podstatné, zda je Informace GFŘ závazná i pro daňový subjekt, protože správce daně i odvolací orgán byli povinni se jí řídit. K námitce účelovosti vydání zajišťovacích příkazů odkázal na body 36. a 40. odůvodnění svého rozhodnutí. Měl za to, že správce daně vydal zajišťovací příkazy v souladu s § 167 odst. 1 daňového řádu, které jsou svou povahou předstižným rozhodnutím založeným na úvaze často hypotetické, jak plyne i z komentáře k tomuto ustanovení. Zajišťovací a nalézací řízení se odlišují. K předběžnému závěru správce daně, že je zde vysoká pravděpodobnost doměření daně, žalovaný poukázal na bod 24. napadeného rozhodnutí, kde je uveden důvod, proč byly zajišťovací důkazy vydány. Žalobce měl možnost ovlivnit výsledek doměřovacího řízení. Vydání zajišťovacího příkazu nemá na doměřovací řízení vliv, neboť smyslem tohoto řízení je stanovit daň ve správné výši, kdežto zajišťovací příkazy slouží pouze k zajištění úhrady v době její vymahatelnosti. K námitce, že v rámci rozhodování o nespolehlivém plátcí mělo být vedeno samostatné řízení a v rámci něj samostatné dokazování, poukázal na § 91 odst. 1 daňového řádu s tím, že obecně není vyloučeno, aby správní orgán vydal rozhodnutí, aniž by mu předcházelo nalézací řízení. Takový postup nezakládá automaticky nezákonnost takového rozhodnutí (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2018, č. j. 30 Af 79/2016-13, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2010, č. j. 5 As 60/2009-163). K tomu, že v době rozhodnutí o nespolehlivém plátcí nebyla pravomocně stanovena daň, žalovaný poukázal na bod 27. svého rozhodnutí, kde je uvedeno, že platební výměry, jimiž byla stanovena daň, nabyly právní moci před rozhodnutím o nespolehlivém plátcí. K námitce porušení zásady *ne bis in idem* uvedl, že tato zásada porušena nebyla, neboť udělení statusu nespolehlivého plátce není trestem ve smyslu čl. 40 odst. 6 Listiny, ale pouze administrativním opatřením (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2018, č. j. 30 Af 79/2016-13, a rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 13. 12. 2017, č. j. 30 Af 63/2016-48). Tvrzení žalobce, že žalovaný nezohlednil skutečnosti známé mu z jiných daňových řízení, není pravdivé, neboť z bodu 30. a 28. napadeného rozhodnutí je patrné, že žalovaný skutkové okolnosti případu hodnotil, a to i v kontextu souvisejících skutečností hodných zvláštního zřetele, přičemž poté dospěl k závěru, že zde nebyly dány žádné okolnosti hodné zvláštního zřetele, které by žalobci bránily v plnění zákonných povinností.
13. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci

14. Soud o věci jednal postupem podle § 51 odst. 1 s.ř.s., neboť účastníci takový postup soudu akceptovali. Důkazy žalobce nenavrhoval, soud o nich proto ani nerozhodoval, při posouzení vyšel z obsahu spisového materiálu, který si od žalovaného vyžádal.
15. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu žalobou uplatněných bodů nezákonnosti, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni jeho vydání, a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
16. Podstatou sporu je posouzení, zda byly splněny podmínky ustanovení § 106a odst. 1 zákona o DPH pro rozhodnutí správce daně o tom, že žalobce je nespolehlivým plátcem, či nikoli.

17. Mezi účastníky nebyl sporný skutkový stav, soud proto z obsahu správního spisu pouze ověřil skutečnosti účastníky tvrzené, a protože v nich neshledal rozpor, přistoupil k posouzení právní otázky, která je předmětem sporu.
18. Soud předně uvádí, že předmětem soudního přezkumu v projednávané věci je rozhodnutí žalovaného, jímž bylo potvrzeno rozhodnutí správce daně o tom, že je žalobce nespolehlivým plátcem dle § 106a odst. 1 zákona o DPH. Soud v tomto řízení tedy není oprávněn přezkoumávat zákonnost zajišťovacích příkazů, ani na ně navazujícího rozhodnutí o odvolání žalobce (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, nebo ze dne 16. 12. 2016, č. j. 7 Afs 194/2016 – 30). Část žalobní argumentace (*druhý žalobní bod*) se proto míjí s předmětem tohoto soudního řízení, a je pro projednávanou věc irelevantní. Námitkami zpochybňujícími zajišťovací příkazy se zdejší soud již zabýval ve shora zmíněném rozsudku ze dne 30. 10. 2019, č. j. 5 Af 60/2016-40, a soud na závěry pátého senátu pro stručnost odkazuje.
19. Důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí se však stala žalobní argumentace uplatněná v *prvním* a *pátém* žalobním bodě, byť soud nemohl vejít na tvrzení žalobce o nezákonnosti použití Instrukce GŘC jako výkladového pravidla správních orgánů k § 106a odst. 1 zákona o DPH. Podle tohoto ustanovení „*poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem.*“ Z uvedeného je zřejmé, že ustanovení zahrnuje neurčitý právní pojem „závažným způsobem“, k jehož výkladu byl vydán metodický pokyn obsažený v Informaci GŘ. Smyslem tohoto pokynu, jehož vydání předvídá i Důvodová zpráva, je podrobná úprava hledisek a kritérií, která má správce daně při rozhodování o nespolehlivosti plátce posuzovat. Informace GŘ tak slouží ke sjednocení správní praxe a odchýlení se od ní by znamenalo, že správce daně rozhodl v rozporu se zásadou zákazu libovůle a zásadou rovného zacházení, vytyčenou v zásadách správy daní § 8 odst. 2 daňového řádu, podle kterého „*správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkové shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.*“
20. Ve využití Informace GŘ při výkladu a aplikaci § 106a zák. o DPH, proto neshledává soud pochybení, neboť k výkladu zákonného ustanovení tímto způsobem dojít může (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2011, č. j. 1 Ao 2/2010 – 185). Lze přisvědčit žalobci, že Informace GŘ není obecně závazným normativním právním aktem, ale interním normativním aktem vydaným GŘ. Vydáním této Informace GŘ tedy nemohlo dojít k překročení pravomoci ze strany GŘ a porušení čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny ani čl. 79 odst. 3 Ústavy, jak žalobce namítal.
21. Aplikací interních předpisů v případech, kdy obecně závazné normy k postupu správních orgánů „*mlčí*“ se v minulosti zabýval Nejvyšší správní soud, který dospěl k závěru, že interní normativní akty pro správce daně představují pokyn nadřízeného orgánu, přičemž ve vztazích služební nadřízenosti a podřízenosti obecně platí povinnost řídit se pokyny nadřízeného orgánu, pokud dané pokyny neodporují zákonu. V takovém případě pak správní soudy přezkoumávají postup správních orgánů i z hlediska jeho souladnosti s vnitřním předpisem. Podmínkou ovšem je, že tento interní normativní akt upravuje postup, který jinak není regulován obecně závazným pravidlem chování a založil správní praxi, která je nepochybně a všeobecně dodržována. Správní orgán se pak od této správní praxe nemůže v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový jeho postup by byl libovůlí, která je v právním státě nepřijatelná (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne

25. 10. 2006, čj. 8 Afs 3/2005-59, nebo ze dne 23. 8. 2007, čj. 7 Afs 45/2007-251, anebo ze dne 3. 10. 2019, č. j. 8 Afs 71/2018-38).
22. Právě takové libovůle se ovšem dopustil žalovaný. Instrukce GŘC byla vydána proto, že „S účinností od 1. 1. 2013 zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) obsahuje ustanovení § 106a, které stanoví podmínky pro aplikaci nového právního institutu tzv. nespolehlivého plátce. Tento institut, zejména v kombinaci s § 109 odst. 3 zákona o DPH, by měl primárně sloužit jako efektivní nástroj v boji proti únikům v oblasti DPH“. V bodě 1 písm. b) Instrukce GŘC stanoví „Za závažná porušení plnění povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce se považují situace kdy: Dochází k obrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce 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“. V obecných ustanoveních se pak dále zakotvuje povinnost správce daně „Jednotlivá porušení plnění daňových povinností ve smyslu písmen a) až h) tohoto bodu posoudí správce daně vždy s ohledem na osobu plátce a jeho dosavadní zkušenosti s tímto plátcem. Správce daně při posuzování porušení plnění zákonných povinností vždy zohlední také objektivní důvody hodné zvláštního zřetele, které vedly k nesplnění zákonných povinností plátce. Může se jednat například o živelné pohromy, závažné zdravotní důvody, důvody vzniku platební neschopnosti či jiné objektivní překážky, které plátcem bránily v řádném plnění daňových povinností....Rozhodnutí o tom, že plátce je nespolehlivým plátcem, vydá správce daně na základě posouzení porušení povinností, jakož i dalších okolností vymezených v bodu 1) této informace. Skutková východiska a závěry tohoto posouzení uvede správce daně do odůvodnění svého rozhodnutí.“
23. Žalovaný k tomu v odůvodnění svého rozhodnutí při aplikaci právního základu na skutkový stav a při vypořádání odvolacích námitek poukázal na zajišťovací příkazy a důvody jejich vydání (bod 23 až 26), zmínil, že byly vydány pravomocné platební výměry na stanovení daně ve výši odpovídající zajištění (bod 27) a hodnotil existenci shora zmíněných objektivních důvodů hodných zvláštního zřetele, aniž by se zabýval žalobcem v odvolání uplatněnou námitkou, že z důvodu vydání zajišťovacích příkazů (poznámka soudu – které byly ve smyslu § 103 zákona o DPH ve stejný den účinné a vykonatelné) neměl finanční prostředky na jejich uhrazení, a proto byla i vedena exekuce na majetek žalobce (poznámka soudu – exekuční příkazy byly vydány ve stejný a následující den jako zajišťovací příkazy příkazáním pohledávky z účtu), a aby žalovaný vysvětlil, z jakých důvodů tuto žalobcem tvrzenou a v tomto rozsahu nesporně zjištěnou skutečnost za objektivní důvod zvláštního zřetele hodný nepovažuje (bod 28 až 30).
24. K osobě žalobce a dosavadní zkušenosti s ním žalovaný pak v bodě 30 uvádí jednotlivá zjištění, která ovšem nemají oporu ve spisovém materiálu. Správce daně o nich v odůvodnění svého rozhodnutí nijak nepojednává a podle obsahu správního spisu bylo odvolací řízení doplněno pouze o exekuční příkazy, o nichž ovšem není mezi účastníky sporu. Z jakých zdrojů žalovaný čerpal, tak zůstává neobjasněno. Toto zjištění soudu o absenci relevantních podkladů ve spisovém materiálu pro žalovaným tvrzené skutečnosti (stav osobního daňového účtu, sídlo žalobce a počet zde přihlášených dalších subjektů, stav živnostenského rejstříku, pátrání po veřejné prezentaci ekonomické činnosti žalobce, výpis ze sbírky listin obchodního rejstříku za jednotlivá období) se jeví o to závažnější, že se správce daně v odůvodnění svého rozhodnutí o těchto skutečnostech nezmiňuje. Žalobce přitom i v tomto směru v odvolání nedostatek důvodů rozhodnutí správce daně napadal.

Žalovaný se ale ani k tomuto odvolacímu bodu nijak nevyjádřil. Nelze dále přehlédnout, že žalovaný jednotlivé skutečnosti k osobě žalobce a dosavadním zkušenostem s ním popisuje, nijak je však nehodnotí a neuvádí úvahy, kterými se při jejich hodnocení řídil. Jeho rozhodnutí je proto v tomto rozsahu bez opory ve spisovém materiálu a je stíženo vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů ve smyslu ustálené judikatury správních soudů, podle které *„Vadou rozhodnutí spočívající v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů je stíženo takové rozhodnutí, z jehož odůvodnění není seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, z jakého důvodu považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů (srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, č. j. 6 A 48/92 – 23).“*

25. Žalovaný tak při aplikaci ust. § 106a odst. 1 zákona o DPH nedodržel postup, ke kterému se při výkladu neurčitého právního pojmu Instrukcí GŘC sám zavázal a nerozhodoval v intencích východisek Instrukce.
26. V konečném důsledku je jako celek žalobou napadené rozhodnutí nezákonné, neboť na jeho podkladě nelze dospět k závěru o tom, že byl předpoklad normy § 106a odst. 1 zákona o DPH naplněn. Zjištěný skutkový stav totiž není dostatečný pro to, aby mohlo být o žalobci rozhodnuto jako o nespolehlivém plátcí. Soud k tomu opětovně připomíná, že pokud hodlal žalovaný pro posouzení věci žalobce při výkladu § 106a odst. 1 zákona o DPH užít Instrukci GŘC, měl ji respektovat v celém pro věc relevantním rozsahu, tedy zejména i povinnost správce daně, aby v případě naplnění kterékoli podmínky uvedené v odst. 1 písm. a) – h) Informace GFŘ posoudil osobu plátce a své dosavadní zkušenosti s tímto plátcem. Při posuzování porušení plnění zákonných povinností musí správce daně dále také zohlednit objektivní důvody hodné zvláštního zřetele, které vedly plátce daně k nesplnění zákonných povinností. Uvedený postup je totiž jakýmsi materiálním korektivem striktních formálních znaků závažného porušení plnění povinností plátce, které musí být naplněny, aby mohlo být o konkrétním plátcí rozhodnuto jako o nespolehlivém plátcí. Tento korektiv by měl současně vyloučit situace, kdy by nebylo institutu nespolehlivého plátce užito za účelem boje proti únikům na DPH. Ostatně i zákonodárce uváděl v důvodové zprávě k zákonu č. 502/2012 Sb., kterým se měnil zákon o DPH, a kterým byl institut nespolehlivého plátce zaveden, že *„[p]orušení povinností, za něž lze získat status nespolehlivý plátce, však musí mít určitou intenzitu. Za závažné porušení povinností vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty lze považovat takové porušení zákonem stanovení povinností, které svou intenzitou ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru daně z přidané hodnoty. Nelze tak sankcionovat formální porušení stanovených pravidel (...), 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 řádně plní své daňové povinnosti.“*
27. Soud proto považuje dané žalobní námitky za důvodné a přistoupil ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Ve stručnosti se však vyjadřuje ke zbývajícím žalobním bodům, které neshledal opodstatněnými. Třetí námitkou absence samostatného řízení a dokazování totiž žalobce fakticky míří proti odůvodnění zajišťovacích příkazů, které ale nejsou předmětem tohoto soudního přezkumu, jak bylo uvedeno výše. Čtvrtá žalobní námitka

tvrdí porušení zásady ne bis in idem. V daném případě se ale nejedná o dvojí trestání. Uložení penále podle § 251 daňového řádu má vazbu na doměření daně, zatímco rozhodnutí o nespolehlivém plátcí má vztah k porušení povinnosti vztahující se ke správě daní závažným způsobem. Jedná se tak o dva různé důsledky dvou různých pochybení. 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).

V. Závěr a náklady řízení

28. Na základě shora uvedených skutečností soud zrušil žalobou napadeného rozhodnutí proto, že skutkový stav, ze kterého správní orgány vycházely, nemá oporu ve spisovém materiálu dle § 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s., z části je rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů dle § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s., a pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 s.ř.s.
29. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce měl ve věci úspěch, soud mu proto přiznal náklady řízení za zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady právního zastoupení za dva hlavní úkony po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby dle § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhl. č. 177/1996 Sb., advokátní tarif), za dva režijní paušály po 300 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky), a DPH, jehož je zástupkyně žalobce plátcem, tedy celkem 11 228 Kč.

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. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Praha 17. dubna 2020

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu