



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry ve věci

žalobce: **Trávníček-Svitavy s.r.o.**, IČ 26005778
sídlem U Vodárny 770/2, 568 02 Svítavy
zastoupen **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 10. 2017, č.j. 40821/17/5100-41452-706053

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 16. 1. 2017, č.j. 11234/17/2808-60562-609079, jímž bylo podle § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,

Shodu s prvopisem potvrzuje

v platném znění (dále jen „ZDPH“ nebo „zákon o dani z přidané hodnoty“) a podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“) rozhodnuto, že žalobce je jako plátce daně z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) nespolehlivým plátcem. Žalobce odůvodnil žalobu následujícím způsobem.

2. Z velice obšírné a vcelku ne zcela přehledné žaloby na 24 stranách hutného textu lze především dovodit polemiku s předchozími úvahami a postupy správce daně, případně též žalovaného v souvislosti s daňovou kontrolou v oblasti DPH, která v době před vydáním napadeného rozhodnutí (a tedy i před podáním předmětné žaloby) vyústila ve vydání několika zajišťovacích příkazů dle § 167 daňového řádu na částky v řádech milionů korun, a to ve dnech 19. 7. 2016 a 23. 11. 2016. Žalobce uvádí, že žádným způsobem své daňové povinnosti neporušil, natož pak způsobem závažným. Označení jako nespolehlivého plátce je proto nezákonné. Případná jednotlivá porušení plnění daňových povinností mají být posouzena s ohledem na osobu plátce a s ohledem na dosavadní zkušenosti s ním. Je třeba zhodnotit též objektivní důvody, hodné zvláštního zřetele, které měly vést k nesplnění zákonných povinností. Žalobce si své povinnosti plní řádně, naopak postup daňových orgánů je účelový a liknavý. Poukazuje na znalosti osob ze strany správce daně a též na to, že po dobu 13 let existence společnosti byly vedeny řady kontrol, byly zjištěny jen drobné nesrovnalosti a součinnost byla vždy příkladná. Dále popisuje ekonomickou stránku podnikání a argumentuje tím, že daňové povinnosti do státního rozpočtu řádně v minulosti ve vysoké výši hradil. Za dobu minulou nikdy nedošlo k intenzivnímu porušení povinností, které se žalovaný v rozhodnutí snaží navodit. V této souvislosti se ohrazuje proti tomu, jak správce daně vyhodnotil po daňové stránce způsob obchodování s řepkovým semenem. Poukazuje na využívání režimu přenesené daňové povinnosti.
3. Tak, jak správce daně v průběhu kontroly a především při vydání zajišťovacích příkazů popsal existenci podvodu, nejsou tyto okolnosti fakticky kladeny k tíži žalobci, charakterizují prováděné obchody, a to mimo sféru a možnost ovlivnění žalobcem. V této souvislosti uvádí, že pokud první článek v obchodu neodvedl DPH, správce daně zajišťuje DPH u žalobce podruhé. To se týká tří zajišťovacích příkazů za září 2015 až listopad 2015 v celkové výši 6.462.001 Kč vydaných dne 19. 7. 2016. Žalobce rozebírá okolnosti doručování těchto zajišťovacích příkazů, rozporuje obsah plné moci, kterou udělil pro zastupování v průběhu daňové kontroly. Namítá, že neměl příležitost prostředky v zajištěné výši uhradit z důvodu toho, že jednatel žalobce byl v den vydání zajišťovacích příkazů zadržen policií a následně vzat do vazby. Dále argumentuje ke své ekonomické situaci, když uvádí, že měl k dispozici prostředky na bankovních účtech, prostředky k čerpání na úvěrovém účtu a likvidní cenné papíry v celkové použitelné hodnotě přes 20 milionů korun. Žalovaný však současně s vydáním zajišťovacích příkazů vydal exekuční příkazy k movitým věcem, zablokoval účty a žalobci tak fakticky znemožnil plnit povinnost uloženou zajišťovacími příkazy. Tímto postupem paralyzoval hospodářskou činnost žalobce. Následně byly dne 23. 11. 2016 vydány další dva zajišťovací příkazy na DPH za měsíce duben 2016 a květen 2016 na celkovou částku 4.277.888 Kč. Zajišťovací příkazy byly správcem daně opět chybě doručovány zástupci zvolenému pro jiné případy. Částečně byly uhrazeny daňovou exekucí v částce 1.894.997,29 Kč. V další části žaloby provádí rozbor své ekonomické situace a uzavírá tak, že žalobce měl dostatek zisku a prostředků k úhradě daně. V další části žaloby polemizuje se závěry finančních orgánů, které se týkaly neoznámení účtů ve smyslu § 96 zákona o DPH. Část žaloby pod body VII. a VIII. žalobce věnuje polemice se závěry žalovaného stran závěru o rizikových obchodních partnerech, rozebírá informace o původu

zboží. Současně nesouhlasí se závěry správce daně o daňových podvodech. Pokud vůbec k podvodům mělo dojít, stal se tak žalobce obětí takového jednání třetích osob. O podvodu nevěděl a nemohl o něm vědět. Do obchodních vztahů stupoval v dobré víře, k tomu v obecné rovině posuzování obdobných věcí cituje judikaturu Soudního dvora EU týkající se dobré víry subjektů. Daňová správa nemůže poplatníka zatížit takovým břemenem, jak se stalo ve věci žalobce. Široce popisnou žalobu uzavírá tím, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcí považuje za jeden z instrumentů, jež jej mají vyloučit z trhu se zemědělskými komoditami, znemožnit mu ekonomickou činnost v ČR a zdiskreditovat u obchodních partnerů.

4. V upřesňujícím podání ze dne 6. 3. 2018 žalobce (na výzvu soudu) blíže a především již vcelku konkrétně specifikoval své žalobní námitky. Zdůraznil, že řízení o nespolehlivém plátcí dle § 106a zákona o DPH je nesprávné a informace GŘ vykládající toto ustanovení není normativním ani individuálním právním aktem. Je třeba ji považovat za metodickou pomůcku, která není vůči daňovým subjektům závazná. Žalovaný i tak vodítka v podobě nezávazné informace GŘ neaplikoval přiléhavě na daný případ. Zde se žalobce opětovně pouští do polemiky stran prokázání vědomosti o podvodu s tím, že rozhodujícím může být až rozhodnutí v nalézacím řízení o výši daně. Poukazuje na nepřesné uvedení data registrace žalobce k DPH uvedené v napadeném rozhodnutí (nesprávně uvedeno 2014). Pozitivní historie plátce je důležitým prvkem při posuzování spolehlivosti plátce. Drobné minulé nesrovnalosti, s nimiž souvisela podaná dodatečná daňová přiznání, nemají být automaticky považována za přítěžující okolnost. Prokázání účasti na podvodu je založeno na mylném posouzení utlumení obchodu s řepkovým olejem. Samotné prokázání podvodu patří až do nalézacího řízení. Opakuje těžkosti na své straně spojené s postupem správce daně a rovněž s tím, že v den vydání prvních zajišťovacích příkazů byl jednatel žalobce zadržen policií a následně vzat do vazby. Prostředky tak nemohl včas uhradit, a to nejen kvůli současně vydaným exekučním příkazům. Nakonec však bylo vše uhrazeno, nelze hovořit o porušení povinností ve vztahu ke správě daní. Závěrem opět uvádí, že veškeré bankovní účty správci daně zveřejnil. Navrhuje, aby žalované rozhodnutí soud zrušil jako nezákonné.
5. Při jednání soudu dne 5. 12. 2018 žalobce opakovaně argumentoval tím, co již popsal ve včasné žalobě. Především zdůrazňoval, že institut nespolehlivého plátce by měl být sloužit jen pro výjimečné situace a lze jej tak využít pouze jako ultima ratio při závažných porušeních povinností plátce daně. Pro jeho použití u sebe nespátřuje naplnění podmínek. Opakovaně napadá postup finančních orgánů, které vycházely při rozhodnutí z metodiky – Informace GŘ. Namítá, že nově jmenovaná jednatelka získala přístup k bankovnímu účtu se zpožděním, což zapříčinilo pozdní úhradu částek na zajišťovací příkazy.
6. Žalovaný s žalobou nesouhlasil. Ve vyjádření k žalobě odkázal především na obsah žalovaného rozhodnutí. Vyjádřil se dále ke smyslu a účelu institutu nespolehlivého plátce a odůvodnil naplnění podmínek pro vydání potvrzeného rozhodnutí. Pro úplnost odkázal na dříve vydané, soudem potvrzené, zajišťovací příkazy. Navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Při jednání soudu zdůraznil, že pokud žalobce namítá, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcí bylo vydáno před tím, než byla daň stanovena, tak tyto úvahy neobstojí. Zákon takový postup nepředpokládá. Žalovaný navíc doložil, že DPH za dotčená měsíční období, za která byly zajišťovací příkazy vydány, byla již vyměřena v totožné, případně i vyšší výši.

7. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům.
8. Na úvod v tomto místě soud považuje za vhodné k povaze přezkumu ve správním soudnictví připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy (minimálně implicitně) vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivy a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008-13).
9. Zároveň je taktéž na místě dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry [proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008-13], případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní [což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 (odstavec 4 odůvodnění)/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 (odstavec 5 odůvodnění), usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 (odstavec 6 odůvodnění), či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72] tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013-30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013-50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

10. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č.j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů: „...*přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námitky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.*“
11. Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6. 4. 2016, č.j. 6 Afs 3/2016-45, bod 19: „*Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Je pravda, že krajský soud podrobně a výslovně nereagoval na každou jednotlivost, kterou stěžovatelka v žalobě namítla. Sám však na úvod rozhodnutí avizoval, že s ohledem na obsáhlost žaloby zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud....*“: „*Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.*“ [nález Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Také Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „*pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mýlí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13).
12. Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).
13. K rozsahu přezkumu ve správním soudnictví a tedy i činnosti správních soudů je pak třeba vyjasnit následující. V rozsudku ze dne 20. 10. 2015 ve věci č. 4037/10 – Fazia Ali v. Spojené

království Evropský soud pro lidská práva však uvedl, že pojem „úplný přezkum“ však není vykládán doslova a Soud (zde míněno ESLP) se v zásadě spokojí, bude-li přezkum dostatečný (sufficient review). Je třeba též přihlídnout ke specifičnosti řízení ve správním soudnictví, v rámci něhož může být skutkový přezkum v zásadě omezený a odvolací soudní orgán se může zaměřit spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání skutkových závěrů. Z článku 6 Úmluvy tak nevyplývá právo na přístup k soudu, který může nahradit názor správního orgánu svým vlastním názorem; v této souvislosti Soud (ESLP) zdůrazňuje, že musí být respektována rozhodnutí správních orgánů založená na vhodnosti (expediency), která jsou mnohdy přijímána ve specializovaných oblastech práva, jakými jsou např. územní plánování, ochrana životního prostředí či regulace lovu (např. Bryan proti Spojenému království, č. 19178/91, rozsudek ze dne 22. listopadu 1995, § 47). Při posuzování dostatečnosti soudního přezkumu je podle ESLP nutno posoudit

- (i) pravomoci příslušného soudního orgánu,
- (ii) oblast, jíž se rozhodnutí správního orgánu týká, a to zejména z pohledu, zda obsahuje posouzení otázek vyžadujících zvláštní odborné znalosti,
- (iii) míru správního uvážení, kterou v dané věci příslušné správní orgány mají,
- (iv) způsob, jakým bylo rozhodnutí přijato, zejména z pohledu záruk, které měli účastníci správního řízení k dispozici, a
- (v) obsah sporu včetně rozsahu soudní žaloby.

Soud (ESLP) pak přezkoumává právní zakotvení soudního přezkumu jako celek, včetně procesních záruk, které účastníci řízení mají k dispozici, a ověřit, zda byly skutkové okolnosti v řízení jako celku náležitě přezkoumány.

14. V daném řízení týkajícím se shora uvedeného žalobce soud v rámci svého přezkumu ověřil, že shora uvedené podmínky pro naplnění spravedlivého správního řízení byly splněny. Žalobce měl dostatek možností se se správním spisem seznámit (probíhající daňová kontrola), účastnit se na řízení, byl s postupem správního orgánu v průběhu řízení seznamován. Účelem soudního přezkumu tak je zaměřit se spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání nových závěrů ve specializované oblasti práva. V soudním řízení je prostor ke skutkovému přezkumu věci toliko v omezeném případě, kdy by správní orgán postupoval v rozporu s oprávněnými zájmy účastníků, např. pokud by krátil nedůvodně jejich procesní práva, aplikoval nesprávně zákonné předpisy, atd. Skutečnost, že správní orgán rozhodne tak, že návrhu žadatele nevyhoví, není výrazem nerespektování práv žalobce.
15. Konečně soud v obecné rovině dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí (případně správního rozhodnutí orgánu prvního stupně, pokud bylo odvolacím orgánem potvrzeno) odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005–130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012–47, všechny dostupné na www.nssoud.cz). Napadeným rozhodnutím bylo potvrzeno rozhodnutí správce daně, obě rozhodnutí tak fakticky tvoří jeden celek.
16. Žalovaný při jednání soudu předložil listinu – vyrozumění o nabytí právní moci mimo jiné tří dodatečných platebních výměrů na DPH (září až listopad 2015) a dvou platebních výměrů na DPH (duben a květen 2016) dnem 14. 6. 2018. Rovněž předal platební výměry

v elektronické podobě na CD. Doklady o právní moci platebních výměrů však pro soud nepřinesly jakékoli zásadní informace podstatné pro souzenou věc, navíc soud již těmito informacemi disponoval, neboť jsou dostupné v on-line režimu v insolvenčním rejstříku a jsou odvislé od úpravy § 243 odst. 2 daňového řádu. Na majetek žalobce byl prohlášen konkurs. Informace toliko dokreslují, že zajišťovací příkazy nebyly vydány zcela nahodile a neoprávněně, jak tvrdí žalobce. Ani toto však není věc klíčová pro soudní řízení (viz níže).

17. Ve vztahu k samotné věci, s ohledem na žalobcem komplikovaně přednesené žalobní námítky, považuje soud za potřebné nejprve zdůraznit, že předmětem soudního přezkumu v projednávané věci je rozhodnutí žalovaného, jímž bylo potvrzeno rozhodnutí správce daně **o nespolehlivém plátcí dle § 106a ZDPH**. Předmětem tohoto soudního přezkumu není a soud proto v tomto řízení není oprávněn přezkoumávat správnost či zákonnost zajišťovacích příkazů, ani na ně navazujících exekučních příkazů či dalších postupů správce daně. Podstatná část obsáhlé žalobní argumentace se proto zcela míjí s předmětem tohoto soudního řízení a je pro projednávanou věc irelevantní. K předchozím daňovým rozhodnutím je třeba uvést, že proti první skupině tří zajišťovacích příkazů vydaných dne 16. 7. 2016 žalobce odvolání nepodal, nebyly tak ani předmětem přezkumu ve správním soudnictví. Jejich přezkum nelze pak přenášet do tohoto řízení. Námítkami zpochybňujícími další dva zajišťovací příkazy vydané dne 23. 11. 2016 se zdejší soud zabýval v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 1. 2017, č.j. 1089/17/5100-41452-712099, kterou rozsudkem ze dne 1. 11. 2017, č.j. 52 Af 11/2017-178, zamítl jako nedůvodnou. Ve zmíněném rozsudku dospěl soud k závěru, že zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů byly splněny, tyto příkazy byly řádně odůvodněny a nejsou nezákonné.
18. Podle § 106a odst. 1 zákona o DPH platí, že poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem. Citované ustanovení zahrnuje neurčitý právní pojem „závažným způsobem“, k jehož výkladu byl vydán metodický pokyn obsažený v Informaci Generálního finančního ředitelství ze dne 21. 8. 2014 (ve znění dodatků č. 1 a č. 2). Smyslem tohoto metodického pokynu, jehož vydání předvídá i důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012 Sb., kterým byl do českého právního řádu zaveden institut nespolehlivého plátce, je podrobná úprava hledisek a kritérií, jež mají všichni správci daně při rozhodování o nespolehlivosti plátce posuzovat. Zmíněná Informace Generálního finančního ředitelství tak slouží ke sjednocení správní praxe a odchýlení se od ní by znamenalo, že správce daně rozhodl v rozporu se zásadou zákazu libovůle a zásadou rovného zacházení (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2011, č. j. 1 Ao 2/2010-185, publikováno pod č. 2397/2011 Sb. NSS).
19. Za závažné porušení plnění povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce se podle zmíněné Informace Generálního finančního ředitelství považují mimo jiné situace, kdy dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru DPH, neboť plátce prováděl činnosti nebo se zapojil do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena DPH, a proto správce daně po 1. 1. 2013 vydal u tohoto plátce zajišťovací příkaz, který nebyl ve lhůtě uhrazen.
20. Shora popsaná situace nastala i u žalobce. Dne 19. 7. 2016 byly vydány tři zajišťovací příkazy na DPH za září 2015 až listopad 2015 na částku celkem 6.462.001 Kč a dne 23. 11. 2016 dva zajišťovací příkazy na DPH za duben a květem 2016 na částku celkem 4.277.888 Kč. Příkazy

byly odůvodněny nestandardním způsobem obchodování s produkty řepky olejné, přičemž správce daně učinil závěr, že se žalobce vědomě účastnil podvodného řetězce. Takové jednání správce daně vyhodnotil jako závažné porušení povinností plátce daně. Prvně uvedené celková částka přes 6 mil. korun byla uhrazena pomocí vydaných exekučních příkazů, druhá částka přesahující 4 mil. korun byla k datu vydání prvostupňového rozhodnutí uhrazena toliko v částce 1.894.997,29 Kč.

21. Tvrzení žalobce o tom, že správce daně fakticky znemožnil včasnou úhradu ve výši zajištěných prostředků tím, že současně vydal exekuční příkazy a došlo tím i blokaci prostředků na bankovních účtech pozbývá smyslu, neboť lze z popisu věci uzavřít, že první skupinu zajišťovacích příkazů lze považovat za uhrazenou exekučně, zatímco druhou již nikoli, a to ani pomocí exekuce. Současné zadržení jednatele žalobce ve stejný den jako byly vydány zajišťovací příkazy, soud nemůže blíže komentovat, neboť není seznámen s úkony Policie ČR. Následné držení jednatele žalobce ve vazbě spíše nasvědčuje tomu, že úvahy správce daně o podvodném jednání nebyly zcela mimo realitu. Obhajobu nové jednatelky, že neměla přístup ke všem bankovním účtům společnosti, soud nemůže považovat za nosné odůvodnění nehrzení závazků. Úvaha o neuhrazení prostředků je dále podpořena tím, že daňová kontrola byla ukončena doměřením DPH. Částka zajištěná pozdějšími dvěma zajišťovacími příkazy uhrazena tedy nebyla. Soud samozřejmě přihlíží k faktu, že se jedná o částky vysoké v řádu milionů korun, kdy běžný daňový subjekt nemusí mít takové prostředky k dispozici, avšak nelze opominout to, naopak je to třeba zdůraznit, že výše zajištěných prostředků vychází z objemu předchozích transakcí žalobce. Nejedná se tak o částky, které by byly žalobci, minimálně v obratu obchodování zcela cizí.
22. Soud, jak shora uvedl, nemíní opakovat důvody pro vydání zajišťovacích příkazů, které jsou žalobci i žalovanému (z obsahu dřívějších rozhodnutí) zcela jistě známy. Na obsah rozhodnutí, či případně shora uvedeného rozsudku se odkazuje. V rozhodnutí se soud vypořádal především s oprávněností vydání zajišťovacích příkazů, kde vyvrátil námitky žalobce, jež se též staly obsahem nyní projednávané žaloby. Soud v tomto řízení se též se stejných důvodů nemůže zabývat námitkou o nesprávném postupu správce daně při doručování zajišťovacích příkazů. Nadto je soud přesvědčen, že námitky žalobce k doručování daňovému poradci jsou liché. Je skutečností, že zajišťovací příkazy byly doručovány jak žalobci, tak jeho zmocněnému zástupci. Žalovaný rovněž odpovídajícím způsobem upozornil na to, že žalobce měl díky průběhu policejního vyšetřování (vazební stíhání) ztíženou možnost komunikace, nicméně komunikace s možností reakce na postup správce daně skrze advokáta mu zcela jistě nebyla upřena.
23. K námitce žalobce, že výklad neurčitého právního pojmu „závažným způsobem“ užitého v § 106a zákona o DPH nepřísluší Generálnímu finančnímu ředitelství, ale pouze soudu, soud poukazuje na rozsáhlou judikaturu k neurčitým právním pojmům. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, č. j. 5 Afs 151/2004 - 73, publ. pod č. 701/2005 Sb. NSS, platí, že *při interpretaci neurčitého právního pojmu se správní orgán musí zabývat konkrétní skutkovou podstatou, jakož i ostatními okolnostmi případu, přičemž sám musí alespoň rámcově obsah a význam užitého neurčitého pojmu objasnit*. V rozsudku ze dne 20. 10. 2004, č. j. 1 As 10/2003 - 58, publ. pod č. 896/2006 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud vyslovil, že teprve poté, kdy správní orgán neurčitý právní pojem vyloží, může jej konfrontovat se skutkovými zjištěními konkrétního případu a činit vlastní závěry.

24. Z citovaných rozsudků zcela jednoznačně vyplývá, že správním orgánům, tedy i správci daně a žalovanému, přísluší oprávnění a současně povinnost při aplikaci právní normy zahrnující neurčitý právní pojem nejprve tento pojem vyložit z hlediska jeho obsahu a významu, následně jej konfrontovat se skutkovými zjištěními a teprve poté učinit závěr o tom, zda konkrétní okolnosti případu naplňují znaky předmětného neurčitého právního pojmu a zda lze danou právní normu aplikovat. Interpretace (výklad) neurčitého právního pojmu je tudíž nedílnou součástí procesu jeho aplikace. Žalobce se tedy mylí, pokud se domnívá, že správní orgány nejsou na rozdíl od soudu oprávněny k výkladu neurčitých právních pojmů.
25. Žalovanému, ani správci daně nelze vytýkat, že postupovali v souladu s metodickým pokynem obsaženým v Informaci Generálního finančního ředitelství ve znění jejího dodatku. Smyslem tohoto metodického pokynu, jehož vydání předvídá i důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012 Sb., kterým byl do českého právního řádu zaveden institut nespolehlivého plátce, je podrobná úprava hledisek a kritérií, jež mají všichni správci daně při rozhodování o nespolehlivosti plátce posuzovat. Není proto podstatné, zda je tato Informace Generálního finančního ředitelství závazná i pro žalobce, neboť správce daně a žalovaný byli povinni se jí řídit, aby jejich rozhodnutí nebyla porušením povinnosti rovného zacházení nebo projevem libovůle.
26. Správce daně v projednávané věci zkoumal, zda jsou splněna kritéria uvedená v předmětné Informaci Generálního finančního ředitelství, a na základě svých zjištění dospěl k závěru, že žalobce naplnil podmínky § 106a odst. 1 zákona o DPH. Žalovaný část zmíněné Informace Generálního finančního ředitelství citoval, čímž vyložil neurčitý právní pojem „závažným způsobem“ z hlediska jeho obsahu a významu, poté porovnal takto vyložený neurčitý právní pojem se skutkovými zjištěními správce daně, aby nakonec potvrdil, že podmínky § 106a odst. 1 zákona o DPH skutečně byly naplněny. Podle názoru soudu tím žalovaný dodržel požadovaný postup při aplikaci neurčitého právního pojmu, a to na rozdíl od správce daně, který se výkladem pojmu „závažným způsobem“, uvedeného v § 106a odst. 1 zákona o DPH, dostatečně nezabýval. Vzhledem k tomu, že daňové řízení v prvním stupni a odvolací řízení tvoří dohromady jeden celek, mohly být nedostatky, jichž se dopustil správce daně v prvním stupni, napraveny v rámci odvolacího řízení, což se také stalo. Obdobný názor vyslovil také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 5. 2003, č. j. 7 A 124/2000 - 39, publ. pod č. 5/2003 Sb. NSS.
27. Soud se neztotožňuje s názorem žalobce, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcí bylo zejména trestem pro žalobce a že finanční orgány postupovaly při vydání rozhodnutí svévolně s cílem poškodit žalobce. Z textu § 106a zákona o DPH se podává, že správce daně nemá možnost (správní) úvahy k tomu, zda rozhodnutí vydá či nikoli (viz absence slova může, či slova významově obdobného v textu zákona). Naopak je v textu zákona uvedeno, že „...*správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem*“. Pokud jsou naplněny podmínky, je povinen takové rozhodnutí vydat jako informaci a případnou ochranu pro další subjekty účastníci se koloběhu placení daně z placení daně z přidané hodnoty. K tomu se, byť nepřímou, vyjádřil NSS v rozsudku ze dne 31. 7. 2018, č.j. 5 Afs 252/2017-31, bod 40.
28. Pro úplnost soudu potom již není zcela jasný obsah tvrzení žalobce, že řízení o nespolehlivém plátcí bylo nesprávně vedeno. Je třeba uvést, že institut nespolehlivého plátce není toliko nástrojem pro správu daní, ale je též nástrojem pro poctivé plátce DPH. Účelem je zabránit neodvedení daně do systému, neoprávněnému čerpání nadměrného odpočtu.

Správce daně, nemá volnou úvahu o tom, jestli rozhodnutí vydá, nýbrž je zákonnou úpravou veden k tomu, aby pro případ naplnění stanovených podmínek takové rozhodnutí podle zákona vydal.

29. Námitka žalobce týkající se nesprávného posuzování jeho daňové minulosti je nedůvodná. Ohledně mylně uvedeného data registrace k dani – v napadeném rozhodnutí uveden rok 2014 namísto roku 2004 se jedná o zřejmou chybu v psaní, jež nemá za následek vydání vadného rozhodnutí či zásah do práv žalobce. Z dalšího textu napadeného rozhodnutí se podává, že žalovaný ve svých úvahách počítal se správným datem. Taktéž námitka žalobce k hodnocení dřívějších dodatečných daňových přiznání a řádného plnění daňových povinností v minulosti není případná. Z rozhodnutí žalovaného ani správce daně se nepodává, že by se jednalo o nosnou argumentaci pro vydání rozhodnutí. V dané věci zcela jistě převážily důvody a okolnosti obchodů aktuálnějších, jež měly odraz v zajištění daňové povinnosti za období září 2015 až listopad 2015 a duben 2016 a květen 2016.
30. Námitky nesprávného vyhodnocení utlumení obchodů s řepkovými produkty v návaznosti na změnu režimu přenesené daňové povinnosti je pak opět námitkou, která v nyní posuzované věci nemá své opodstatnění. Tyto úvahy správce daně mohly být nosné při vydání zajišťovacích příkazů, které bylo možné přezkoumávat zcela samostatně. Soud shora uvedl, že část zajišťovacích příkazů byla přezkoumána i soudně.
31. Z obsahu správního spisu plyne, že námitka týkající se údajného nenahlášení bankovních účtů správce daně není zcela na místě. Ze založených listin se totiž podává, že část bankovních účtů žalobce nahlásil ve smyslu § 96 odst. 1 ZDPH žalobce až po upozornění správce daně. I zde se však nejedná o moment rozhodující při vydání žalobou napadeného, resp. prvostupňového rozhodnutí.
32. V celku vzato, soud podotýká, že cílem institutu nespolehlivého plátce bylo podle důvodové zprávy k zákonu č. 502/2012 Sb. reagovat na situace, kdy plátce neplní své povinnosti, nicméně nemůže být sankcionován zrušením registrace plátce, neboť je plátcem ex lege. Důvodová zpráva výslovně uvádí: „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.“ Preventivní působení spočívá v tom, že se informace o nespolehlivosti plátce zveřejňuje podle § 106a odst. 6 písm. a) zákona o DPH, tudíž ji mohou třetí osoby brát v potaz při volbě svých obchodních partnerů. Soud má za to, že v případě žalobce byl cíl institutu nespolehlivého plátce naplněn, neboť žalobce skutečně vykazoval znaky nespolehlivého plátce a je žádoucí, aby o této skutečnosti byli jeho potenciální obchodní partneři informováni.
33. Pokud žalobce uvádí, že cílem postupu finančních orgánů byla jeho likvidace a diskreditace, jedná se o tvrzení nepodložené, se kterým se může soud stěží jakkoli konkrétně a přímo vypořádávat. Podle § 106a odst. 4 ZDPH mohl žalobce po uplynutí 1 roku žádat o vydání rozhodnutí, že není nespolehlivým plátcem. Nicméně soudu je z úřední činnosti a též z veřejně dostupného insolvenčního rejstříku známo, že bylo zahájeno insolvenční řízení a na majetek žalobce byl prohlášen konkurs – viz usnesení Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 2. 3. 2018, č.j. KSPA 53 INS 9850/2017-A-30.

34. Soud, s ohledem na shora uvedené, shledal, že žalobce závažným způsobem porušil své povinnosti vztahující se ke správě daně, což znamená, že byly naplněny zákonné předpoklady pro prohlášení žalobce za nespolehlivého plátce ve smyslu § 106a zákona o DPH. Na tomto závěru nemohou nic změnit ani žalobcem uváděné skutečnosti (viz shora), že od počátku své existence je průběžně kontrolován správcem daně, své daňové povinnosti vždy řádně a včas plnil a poskytoval potřebnou součinnost.
35. Soud již shora uvedl, že zákon o DPH nijak nevylučuje, aby rozhodnutí o nespolehlivém plátcí bylo vydáno za situace, kdy daň ještě není stanovena. Ze zákona nic takového neplyne, z čehož lze dovodit, že není vyloučeno, aby se tak stalo dříve – již v průběhu daňové kontroly. Taktéž soud již shora uvedl, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcí není sankcí pro plátce DPH (zde pro žalobce), který nemohl cokoli předvídat o možném podvodném daňovém řetězci. Vědomost žalobce o detailech transakcí s řepkovým olejem byla již předmětem přezkumu zajišťovacích příkazů a není na místě ji v tomto řízení opakovaně rozebírat.
36. Soud souhlasí se žalobcem, že k tomu, aby mohl správce daně přidělit daňovému subjektu status nespolehlivého plátce, musí plátce porušit závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně. Jak již bylo uvedeno výše, žalobce své povinnosti porušil, a to závažným způsobem, proto byly splněny zákonné podmínky pro jeho označení za nespolehlivého plátce.
37. S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že neshledal žalobcem tvrzené nedostatky, ani domnělé porušení jeho práv a naopak zjistil, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu s právními předpisy. Žalobu vyhodnotil soud jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
38. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému soud toto právo nepřiznal, když mu žádné náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

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 Nejvyšší správní soud.

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 Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice, 5. 12. 2018

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu