



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Viktora Kučery ve věci

žalobce: **Technologická zařízení Zlín, spol. s r.o.**, v konkursu
sídlem K Vápence 604E, Mikulov
zast. správcem konkursní podstaty JUDr. Martinem Buriánem, LL.M.
sídlem Středova 94/1, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 7. 2016, č. j. 31929/16/5300-22442-709739

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územního pracoviště v Mikulově (dále jen „správce daně“), ze dne 21. 12. 2015, č. j. 4240069/15/3014-50523-703153. Tímto rozhodnutím správce daně stanovil, že žalobce je nespolehlivým plátcem dle ustanovení § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané

hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“).

II. Obsah žaloby

2. Žalobce v podané žalobě předně namítal, že před vydáním prvostupňového rozhodnutí správce daně nevedl žádné řízení. Žalobce však měl za to, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcí je svou povahou sankcí za nesplnění daňových povinností hmotněprávní povahy. V takových případech je proto dle žalobce existence předchozího řízení pro zákonnost sankčního rozhodnutí nezbytností; bez něj dochází k porušení práva na spravedlivý proces. K tomu žalobce odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 11. 2015, č. j. 8 Af 17/2011 - 55, a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 6. 2013, č. j. 5 Afs 62/2011 - 120, ve kterých oba soudy postup, kdy prvním úkonem ve věci je vydání rozhodnutí, zapověděly. Ustanovení § 91 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), na které v této souvislosti odkazoval žalovaný, nezakládá dle žalobce právo správce daně zahájit řízení vydáním rozhodnutí; toliko zakotvuje způsoby, resp. formy zahájení řízení. Žalobce se ohradil též proti argumentaci žalovaného, že smysl zahájení řízení lze spatřovat pouze tam, kde je možno u daňových subjektů očekávat nápravu. Takový výklad žalobce považoval za absurdní, nemající oporu v zákoně a porušující právo na spravedlivý proces. V této souvislosti žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2016, č. j. 9 Afs 22/2016 - 23, dle kterého vadu spočívající v neexistenci vedení řízení nelze odstranit ani v rámci odvolacího řízení. K tomu žalobce doplnil, že v daném případě mohl těžko tvrdit a dokládat případné polehčující okolnosti, když správce daně v tomto směru před vydáním rozhodnutí o nespolehlivém plátcí žádná šetření neprováděl.
3. Dále žalobce uvedl, že již v podaném odvolání namítal mj. nedostatečnost výroku prvostupňového správního rozhodnutí. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí nedostál své povinnosti řádně se s touto odvolací námitkou vypořádat. Žalobce proto považoval napadené rozhodnutí v této části za nepřezkoumatelné. Dle názoru žalobce uvedenému nasvědčují i závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2016, č. j. 9 Afs 22/2016 - 23. Jestliže totiž Informace Generálního finančního ředitelství ze dne 4. 1. 2013, č. j. 101/13-121002-506729, ve znění dodatku č. 2 ze dne 21. 8. 2014 (dále jen „Informace GFŘ“), označuje za závažné porušení povinností několik různých situací, bylo dle žalobce nutné, aby správce daně vtělil do výroku rozhodnutí o nespolehlivém plátcí konkrétní porušení. Za nepřezkoumatelné žalobce považoval též vypořádání odvolací námítky týkající se retroaktivní aplikace ustanovení § 106a zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce měl za to, že z důvodu aplikace ustanovení § 152 daňového řádu správce daně započítával aktuální úhrady daně z přidané hodnoty na splatnou daň předcházející rozhodnému období, tedy na nedoplatky vzniklé před rokem 2013. Tyto však dle žalobce neměly být pro statut nespolehlivého plátce zohledňovány. Z odůvodnění prvostupňového rozhodnutí tedy nebylo zřejmé, jaké částky nedoplatek tvoří; správce daně se započítáváním a jeho možným vlivem na aplikaci institutu nespolehlivého plátce nezabýval.

a dle žalobce měl být charakter a výše nedoplatku také přesně specifikován ve výroku rozhodnutí.

4. Žalobce rovněž namítal, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí odkazovaná Informace GFŘ nemá povahu závazného právního předpisu, ani oficiálního či legálního výkladu zákona. Nesouhlasil přitom s tím, že by existenci samotného nedoplatku ve výši 500 000 Kč bylo možné označit za ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty; tedy za závažné porušení daňové povinnosti ve smyslu ustanovení § 106a zákona o dani z přidané hodnoty. K tomu, aby byly naplněny podmínky pro rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, musí dle žalobce přistoupit i další důvody, např. nekontaktnost, nedostatek součinnosti, atd. Navíc dle žalobce došlo k porušení zásady *ne bis in idem*, když pozdní úhrada daně je postihována jinými zákonnými sankcemi (úroky z prodlení, penále). Proto nebylo možné, aby byl žalobce ze stejného důvodu označen za nespolehlivého plátce.
5. V neposlední řadě bylo dle názoru žalobce v daném případě na místě zohlednit při rozhodování o nespolehlivém plátcí existenci úpadku. Již z této skutečnosti totiž bylo dle žalobce zřejmé, že není vždy schopen beze zbytku dostát všem svým finančním závazkům v průběhu konkursního řízení dle zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o konkursu“). Žalobce je povinen neupřednostňovat žádného z věřitelů, kteří mají pohledávky za podstatou, tedy ani stát. Žalobce však dále provozuje výrobní činnost, aby z vygenerovaných výnosů zajistil prostředky pro zachování bonity celého výrobního areálu, kdy výtěžek z jeho prodeje bude rovnoměrně rozdělen v rámci rozvrhového usnesení. I z tohoto důvodu tedy žalobce nesouhlasil s tvrzením žalovaného, že statut nespolehlivého plátce nemá přímý dopad do jeho majetkových práv ani mu nevzniká nemajetková újma. Dle žalobce naopak fakt, že je evidován jako nespolehlivý plátce, poškodí jeho dobré jméno na velmi silném konkurenčním trhu. S ohledem na vše výše uvedené proto žalobce závěrem navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil.

III. Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný ve svém vyjádření setrval na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí, na jehož odůvodnění v plném rozsahu odkázal. K námitce absence předchozího řízení žalovaný uvedl, že s ohledem na odkladný účinek podaného odvolání nebylo v daném případě zkráceno právo žalobce vyjádřit se ve věci a případně předstřížit důvody, na základě kterých došlo z jeho strany k porušení povinností. Dle žalovaného lze z ustanovení § 106a zákona o dani z přidané hodnoty vyvodit, že v případě naplnění podmínek závažného způsobu porušení povinností plátce je správce daně oprávněn bez dalšího vydat rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. Žalobcem v této souvislosti citovaná judikatura dle žalovaného na projednávanou věc nedopadá.
7. Stran namítané retroaktivní aplikace ustanovení § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty žalovaný odkázal na ustanovení § 152 daňového řádu, které určuje pořadí, ve

kterém bude úhrada daně použita na úhradu splatných daňových pohledávek. K tomu žalobce doplnil, že toto ustanovení je závazné jak pro správce daně, tak pro daňového dlužníka (žalobce), kdy přdestřel základní principy koncepce pořadí úhrady daně.

8. Žalovaný se vyjádřil rovněž k užití Informace GFŘ a k tomu odkázal na konstantní judikaturu, která takový postup umožňuje, konkrétně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 - 251. Dále uvedl, že dle jeho názoru výrok prvostupňového rozhodnutí obsahuje veškeré zákonem požadované náležitosti, je zcela konkrétní a srozumitelný. Žalovaný se vyjádřil též k porušení zásady *ne bis in idem*, k relevantnosti prohlášení konkursu na majetek žalobce pro rozhodnutí o nespolehlivém plátcí a závěrem navrhl, aby krajský soud podanou žalobu zamítl.

IV. Replika žalobce

9. Žalobce reagoval na vyjádření žalovaného podáním repliky. Nesouhlasil s přdestřenou argumentací žalovaného a byl nadále přesvědčen, že žalovaný nezdůvodnil, proč v případě žalobce správce daně rezignoval na svou povinnost vést v projednávané věci řízení. Žalobce zopakoval, že dle jeho názoru je rozhodnutí o nespolehlivém plátcí rozhodnutím sankční povahy, k čemuž citoval text důvodové zprávy k novému institutu nespolehlivé osoby dle ustanovení § 106aa zákona o dani z přidané hodnoty. V dalším žalobce setrval na své předchozí argumentaci, kdy i po vyjádření žalovaného měl za to, že napadené rozhodnutí významně ovlivňuje jeho obchodní vztahy.

V. Posouzení věci krajským soudem

10. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že žalobce ve lhůtě dvou týdnů ode dne doručení výzvy nevyjádřil nesouhlas s takovým projednáním věci, ačkoli byl poučen o tom, že nevyjádří-li svůj nesouhlas, bude se mít za to, že souhlas je udělen, a žalovaný s takovým postupem výslovně souhlasil, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.
11. Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
12. Vzhledem k tomu, že žalobce v podané žalobě uplatnil mj. námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, krajský soud se předně zabýval otázkou, zda je napadené rozhodnutí způsobilé soudního přezkumu. Případná nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí (ať už pro nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů) je totiž vadou natolik závažnou, pro kterou by muselo být rozhodnutí žalovaného dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušeno.

13. V souvislosti s otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalobce namítal, že v rozhodnutí nebyly dostatečně a řádně vypořádány všechny jeho odvolací námitky. Krajský soud v této souvislosti na úvod připomíná, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí může nastat z důvodu jeho nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Obecně lze za nesrozumitelné považovat takové rozhodnutí, z jehož výroku nelze zjistit, jakým způsobem bylo rozhodnuto, jehož výrok je vnitřně rozporný nebo nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, dále takové rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem a kdo byl rozhodnutím zavázán, apod. V případě nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů pak soud posuzuje, zda se žalovaný v rozhodnutí vypořádal se všemi žalobcem uplatněnými okolnostmi a zda srozumitelným způsobem uvedl, jaké skutečnosti vzal při svém rozhodování za prokázané a kterým naopak nepřisvědčil, jakými úvahami byl ve svém rozhodování veden, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a které důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí.
14. Vychází-li krajský soud z výše uvedených závěrů, jakož i ze základních zásad vztahujících se k obsahovým náležitostem odůvodnění rozhodnutí, pak je zřejmé, že žalobou napadené rozhodnutí tyto základní obsahové náležitosti nepostrádá. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je možno seznat, jakými úvahami byl žalovaný ve své rozhodovací činnosti veden, jakými skutečnostmi se zabýval a jaké důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí. Z rozhodnutí jsou patrné závěry, které žalovaný ve vztahu k uplatněným námitkám zaujal a na základě jakých konkrétních skutečností k nim dospěl. Ostatně žalobce s mnohými závěry žalovaného v podané žalobě podrobně polemizuje, což by nebylo možné, pokud by rozhodnutí bylo vadou nepřezkoumatelnosti zatíženo. Namítanou nepřezkoumatelnost tedy krajský soud v daném případě neshledal, a tedy mohl přistoupit k věcnému přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí.
15. Předmětem soudního přezkumu je v projednávané věci rozhodnutí orgánů finanční správy o tom, že žalobce je nespolehlivým plátcem dle ustanovení § 106a zákona o dani z přidané hodnoty. Důvodem k vydání tohoto rozhodnutí byla dle finančních orgánů skutečnost, že u žalobce byl po dobu nejméně tří kalendářních měsíců po sobě jdoucích evidován kumulativní nedoplatek na dani z přidané hodnoty přesahující 500 000 Kč bez příslušenství daně.
16. S účinností od 1. 1. 2013 zákon o dani z přidané hodnoty obsahuje ustanovení § 106a, které stanoví podmínky pro aplikaci právního institutu tzv. nespolehlivého plátce. Tento institut byl do zákona zaveden jako určitá alternativní forma postihu ke zrušení registrace (§ 106 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty), a to u plátců, kteří závažným způsobem poruší své povinnosti v oblasti daně z přidané hodnoty, ale kterým z důvodu jejich obratu převyšujícího 1 000 000 Kč za dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců nelze zrušit registraci k dani z přidané hodnoty. Důvodem zavedení tohoto institutu bylo především zefektivnění výběru daně z přidané hodnoty a snaha zamezit daňovým únikům.

17. Podle § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty 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 obsahuje v souvislosti s porušením povinnosti neurčitý právní pojem „závažným způsobem“, k jehož výkladu byl vydán metodický pokyn obsažený v Informaci GFŘ. Smyslem tohoto pokynu, jehož vydání předvídá i důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012 Sb. (jímž 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.
18. Za závažné porušení plnění povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce se tak podle zmíněné Informace GFŘ považují mimo jiné situace, kdy *„dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť u plátce je po dobu nejméně tří kalendářních měsíců po sobě jdoucích evidován kumulativní nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši minimálně 500 000 Kč bez příslušenství daně, a to z daňových povinností vyměřených, případně doměřených po 1. 1. 2013, a tento stav v době vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí trvá. Při rozhodování o nespolehlivosti plátce se v tomto případě za nedoplatek považuje neuhrazená částka daně ode dne uplynutí lhůty splatnosti, resp. náhradní lhůty splatnosti uvedené v platebním výměru. Pokud takto splatnost nebo náhradní splatnost nastala od 1. 10. 2014 dále, posuzuje se výše nedoplatku podle předchozího odstavce podle textu ve znění Dodatku č. 2 této Informace. V případě, že nastala před 1. 10. 2014, posuzuje se rozhodná výše kumulativního nedoplatku podle původního znění Informace GFŘ č. j.: 101/13-121002-506729 ze dne 5. 12. 2013“* [bod 1. písm. c)].
19. Zmíněná Informace GFŘ slouží ke sjednocení správní praxe a odchýlení se správních orgánů od ní by znamenalo, že správce daně rozhodl v rozporu se zásadou zákazu libovůle a zásadou rovného zacházení. V postupu, kdy správní orgány v rámci své rozhodovací činnosti využily Informace GFŘ, neshledává krajský soud pochybení, neboť k výkladu zákonného ustanovení tímto způsobem dojít může (k tomu shodně srovnej již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2011, č. j. 1 Ao 2/2010 - 185, dostupný na www.nssoud.cz). Krajský soud pak danou věc posuzuje nejen s ohledem na splnění podmínek Informace GFŘ či jiných interních metodik finanční správy, ale zejména s ohledem na vlastní učiněný výklad zákonného ustanovení § 106a zákona o dani z příjmu, kdy i přes odkaz na Informaci GFŘ musí být naplněny podmínky posledně citovaného ustanovení. Předmětná Informace GFŘ slouží k výkladu, jaký finanční správa zvolila k tomu, aby daňový subjekt byl informován, jak k ustanovení § 106a zákona o dani z přidané hodnoty přistupuje správce daně. Je přitom možno říci, že se ve své podstatě jedná o vstřícný krok finanční správy vůči daňovým subjektům, nikterak nepřekračující meze ústavního pořádku České republiky, neboť svou povahou nedochází k postupu překračujícímu rámec zákonného zmocnění (k tomu shodně srovnej rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 12. 2016, č. j. 15 Af 1/2016 - 37, rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne

13. 12. 2017, č. j. 30 Af 63/2016 - 48, nebo též rozsudek zdejšího soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 30 Af 21/2016 - 39, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

20. Jak přitom v projednávané věci vyplynulo ze správního spisu (a není ani mezi účastníky řízení sporné), žalobce za jednotlivá zdaňovací období září 2014 až říjen 2015 neuhradil správcem daně vyměřenou daň z přidané hodnoty. Na osobním daňovém účtu žalobce tak byl více než tři kalendářní měsíce po sobě jdoucí evidován nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši přesahující 500 000 Kč bez příslušenství daně splatný po 1. 10. 2014. Celkově byl ke dni 9. 12. 2015 na osobním daňovém účtu žalobce na dani z přidané hodnoty evidován nedoplatek ve výši 32 437 633 Kč včetně příslušenství.
21. Žalovaný rovněž v napadeném rozhodnutí konkretizoval, že v období kalendářního roku 2013 byly žalobci vyměřeny daňové povinnosti ve výši 1 022 330 Kč, uhrazeno bylo 299 240 Kč; v období kalendářního roku 2014 pak byly žalobci vyměřeny daňové povinnosti ve výši 1 133 903 Kč, uhrazeno bylo 411 199 Kč (první úhrada zaznamenána až dne 20. 10. 2014); a v období kalendářního roku 2015 byly vyměřeny daňové povinnosti ve výši 1 500 255 Kč, uhrazeno bylo 698 943 Kč.
22. Krajský soud má tedy za to, že v daném případě došlo k naplnění předpokladů pro zařazení žalobce mezi nespolehlivé plátce. Záměrem zákonodárce (jenž je zde klíčový a metodika Generálního finančního ředitelství by neměla jít nad jeho rámec) vyjádřeným ve shora zmiňované důvodové zprávě bylo využít institutu nespolehlivého plátce v boji proti nekalým praktikám některých daňových subjektů, nikoli jako nástroj pro sankcionování běžných plátců, kteří si jinak řádně plní své daňové povinnosti. Tento záměr přitom byl v nyní projednávané věci naplněn. Jak je totiž zřejmé z daňového spisu, žalobce nebyl běžným plátcem plnícím si řádně své daňové povinnosti. Naopak, minimálně v průběhu sledovaného období bylo u žalobce shledáno porušení jeho povinností jako plátce daně závažným způsobem, a to v podobě evidování nedoplatku na dani z přidané hodnoty ve výši přesahující 500 000 Kč, a to z daňových povinností vyměřených, případně doměřených i po 1. 1. 2013. Žalobce přitom správce daně v tomto ohledu nijak nekontaktoval, aby svou situaci vysvětlil a jakkoli řešil; snaha o vyřešení daňových nedoplateků ze strany žalobce započala až po vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí.
23. Jak je uvedeno ve zmiňované důvodové zprávě, porušení povinností, za něž lze získat status nespolehlivý plátce, musí mít určitou intenzitu, musí 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 by z hlediska správy a výběru daně nemělo prakticky žádný negativní dopad. Jednání žalobce této intenzity dosáhlo.
24. Generální finanční ředitelství pod bodem 1. písm. c) Informace GFR typově a do budoucna označilo za závažné porušení plnění povinností plátce pro účely aplikace institutu

nespolehlivého plátce též existenci kumulativního nedoplatku na dani z přidané hodnoty po dobu nejméně tří kalendářních měsíců po sobě jdoucích ve výši minimálně 500 000 Kč bez příslušenství daně. Dle soudu tak neučinilo nepřiměřeným způsobem odporujícím zákonu či jeho důvodové zprávě. Vymezilo-li Generální finanční ředitelství závažnost porušení povinností plátce ve vztahu k povinnosti hradit daň prostřednictvím nutnosti dosažení výše kumulativního nedoplatku v minimální výši 500 000 Kč, a to v poměrně úzkém časovém období, lze tyto podmínky označit za racionální, a to i s ohledem na dosažení závěru, že dotčený plátce ztěžuje či maří správu daně.

25. Krajský soud tak na základě výše uvedeného souhlasí s orgány finanční správy, že žalobce závažným způsobem porušil své povinnosti vztahující se ke správě daně, a naplnil tak zákonné předpoklady pro prohlášení žalobce za nespolehlivého plátce ve smyslu § 106a zákona o dani z přidané hodnoty. Nelze přisvědčit názoru žalobce, že v jeho případě bylo pro naplnění zákonných předpokladů pro prohlášení za nespolehlivého plátce nutné, aby k porušení povinnosti hradit vyměřenou daň přistoupily další okolnosti (např. jeho nekontaktnost). Pokud správce daně v rámci posuzování osoby žalobce a jeho dosavadních zkušeností s ním přihlédl také k dalším okolnostem, a to porušení povinností vztahujících se ke správě daní (pozdní podání přiznání k dani silniční, včasné neplacení záloh na dani silniční a na dani z příjmu fyzických osob - ze závislé činnosti), učinil tak toliko k získání uceleného obrazu o plnění povinností ze strany žalobce. Rozhodné však je, že i bez těchto dalších skutečností byly naplněny předpoklady pro prohlášení žalobce za nespolehlivého plátce ve smyslu § 106a zákona o dani z přidané hodnoty.
26. Namítal-li žalobce v podané žalobě neurčitost výroku prvostupňového rozhodnutí, dle krajského soudu nelze ani této námitce přisvědčit. Z výroku prvostupňového rozhodnutí je zřejmé, podle jakého ustanovení bylo ve věci rozhodováno (§ 106a zákona o dani z přidané hodnoty), o čem bylo výrokem rozhodnuto a koho výrok zavazuje. V odůvodnění rozhodnutí pak správce daně dále dostatečným způsobem rozvedl, v čem spočíval důvod jeho rozhodnutí, tedy popsal, jakou zákonnou povinnost vztahující se ke správě daně žalobce závažným způsobem porušil. Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2016, č. j. 9 Afs 22/2016 - 23, dostupném na www.nssoud.cz, je v této souvislosti nepřipadný. V odkazovaném případě totiž relevantní ustanovení zákona obsahovalo několik různých podmínek, v projednávaném případě však ustanovení § 106a zákona o dani z přidané hodnoty obsahuje neurčitý právní pojem porušení povinností vztahující se ke správě daně „závažným způsobem“, který správce daně v odůvodnění svého rozhodnutí náležitě vyložil, zde za pomoci metodického materiálu Generálního finančního ředitelství. Dle krajského soudu je tak výrok prvostupňového rozhodnutí správce daně určitý a srozumitelný a žalobce byl dostatečně seznámen, podle jakých právních předpisů bylo v jeho případě postupováno [102 odst. 1 písm. d) daňového řádu].
27. Odmítnout je třeba také argumentaci žalobce, že by správce daně v daném případě přihlížel k porušení povinností, jichž se žalobce měl dopustit před účinností ustanovení § 106a zákona o dani z přidané hodnoty (tj. před 1. 1. 2013). Ze správního spisu, konkrétně z přehledu neuhrazené daně od zdaňovacího období prosinec 2009, je dle krajského soudu zřejmé, že žalobce nehradil své daňové povinnosti dlouhodobě. Sam žalobce potvrdil, že se snaží své povinnosti hradit dle svých finančních možností. Tyto úhrady pak správce daně

v souladu s ustanovením § 152 daňového řádu použije nejdříve na splatné daňové pohledávky s dřívějším datem splatnosti. Tomuto postupu dle krajského soudu nelze ničeho vytknout. Přestože

se postup správce daně při prováděných úhradách řídil ustanovením § 152 daňového řádu, správce daně zjišťoval pro účely rozhodnutí o nespolehlivém plátcí z osobního daňového účtu žalobce, které daňové povinnosti vyměřené po 1. 1. 2013 a splatné po 1. 10. 2014 nebyly uhrazeny. Z tohoto šetření vyplynulo, že žalobce daň v rozhodném období nehradil v plné výši

a nedoplatek na dani z přidané hodnoty přesáhl výši 500 000 Kč bez příslušenství daně. Pro úplnost krajský soud dodává, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nadto konstatoval, že i kdyby odhlédl od pravidel pořadí úhrady daně stanovených v § 152 daňového řádu, činil by dluh žalobce na dani z přidané hodnoty 557 928 Kč (konkrétně za zdaňovací období leden 2015, květen 2015, červenec 2015, září 2015, říjen 2015 a listopad 2015), což je stále částka převyšující 500 000 Kč.

28. Důvodnou krajský soud neshledal ani námitku žalobce, že se v případě jeho označení za nespolehlivého plátce a v případě stanovení úroků z prodlení či penále z doměřené daně jedná o dvojí trestání téhož skutku. V daném případě žalobce nebyl dvakrát potrestán za tentýž skutek. Ve věci byly aplikovány různé skutkové podstaty, byť úzce související. Ustanovení § 251 daňového řádu sankcionuje situaci, kdy správce daně doměří daň vyšší, nebo pokud je snižován daňový odpočet či daňová ztráta, než jak byly stanoveny na základě tvrzení daňového subjektu. Dle ustanovení § 252 daňového řádu vzniká daňovému subjektu ze zákona povinnost platit úrok z prodlení ve stanovené výši odvozené od výše placené daně a narůstá v čase v závislosti na délce prodlení s úhradou daně. Ustanovení § 106a zákona o dani z přidané hodnoty pak sankcionuje závažné porušení povinností plátce daně z přidané hodnoty, jež může spočívat např. i v existenci kumulativního nedoplatku na dani z přidané hodnoty (v určité výši a po stanovené časové období). Zásada *ne bis in idem* je založena na totožnosti skutku (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2005, č. j. A 6/2003 - 44, publikovaný pod č. 1038/2007 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz), která ovšem v dané věci, jak uvedeno výše, nenastala.

29. Poukázal-li žalobce též na další následky spojené s jeho prohlášením nespolehlivým plátcem,

je třeba konstatovat, že se jedná o následky plynoucí přímo ze zákona, jež mu tudíž byly předem známy (stejně jako byla zveřejněna i předmětná metodická Informace GFŘ), a jimž se žalobce mohl vyhnout, pokud by svoje povinnosti v oblasti daně z přidané hodnoty řádně plnil.

30. V této souvislosti krajský soud považuje za vhodné zdůraznit, že si je vědom specifické situace žalobce, na jehož majetek byl prohlášen konkurs. Ve shodě se žalovaným však soud konstatuje, že ze zákona o dani z přidané hodnoty ani ze zákona o konkursu nevyplývá, že by daňový subjekt nacházející se v konkursu nemohl být prohlášen za nespolehlivého plátce dle ustanovení § 106a zákona o dani z přidané hodnoty a že by měl mít z tohoto důvodu odlišné (výhodnější) postavení. K argumentaci žalobce ohledně možnosti hradit jednotlivé pohledávky v konkursním řízení krajský soud uvádí, že je mu známa úprava pohledávek za podstatou dle ustanovení § 31 odst. 2 zákona o konkursu. Mezi pohledávky za podstatou, pokud vznikly po prohlášení konkursu, přitom zákon o konkursu řadí též

daně. Dle ustanovení § 31 odst. 1 zákona o konkursu lze pohledávky za podstatou uspokojit kdykoli v průběhu konkursního řízení. Obdobnou právní úpravu převzal též zákon č.182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“), jímž byl zákon o konkursu nahrazen. Ten v § 168 stanoví, že mezi pohledávky za majetkovou podstatou, pokud vznikly po rozhodnutí o úpadku, patří daně, přičemž pohledávky za majetkovou podstatou se uspokojují v plné výši kdykoli po rozhodnutí o úpadku.

31. Pokud tedy žalobce i po prohlášení konkursu nadále provozuje svou obchodní činnost, a to s cílem rozmnožit majetkovou podstatu, a uhradit tak větší část pohledávek svých věřitelů, tato nemůže mít s ohledem na právě předestřenou právní úpravu vliv na plnění daňových povinností žalobce. Prohlášení konkursu nelze řadit mezi okolnosti hodné zvláštního zřetele, k nimž by měl správce daně při rozhodování o statusu nespolehlivého plátce přihlížet.
32. Krajský soud dále souhlasí s názorem žalobce, že řízení o nespolehlivém plátcí mělo být v daném případě formálně zahájeno a oznámeno žalobci dříve, než bylo vydáno a žalobci doručeno rozhodnutí ve věci samé (tedy rozhodnutí o nespolehlivém plátcí). Je však též možné souhlasit se žalovaným, že ustanovení § 91 odst. 1 daňového řádu upravuje obecný způsob zahájení řízení dle tohoto zákona, přičemž neobsahuje bližší náležitosti úkonů, kterými příslušné orgány řízení zahajují. Obecně není vyloučeno, aby procesní práva účastníka správního řízení byla omezena až do té míry, že správní orgán je oprávněn vydat správní rozhodnutí, aniž by mu předcházelo tzv. „nalézací“ řízení. Na druhou stranu je však třeba říci, že v takových případech zákon výslovně hovoří o zahájení řízení doručením rozhodnutí, přičemž tyto případy je možné považovat za výjimečné; zákon je umožňuje v souladu s ústavním principem proporcionality. Tyto případy jsou charakteristické *„jednak svojí relativní závažností nebo naléhavostí a jednak tím, že by v nich zavedení předchozího správního řízení mohlo z objektivních důvodů nepřiměřeně ohrozit nebo narušit nějaké jiné kolidující a in concreto převažující základní právo nebo veřejný zájem, zpravidla ten, jehož ochrana se správním rozhodnutím sleduje. V rámci daných možností orgán veřejné správy tu – v souladu s ústavním principem proporcionality – může vydat jen takové správní rozhodnutí, respektive provést jen takový výkon správního rozhodnutí, jehož právní následky jsou ve své podstatě reverzibilní a kterým se zasahuje do subjektivních práv dotčených osob pouze v nezbytně nutném rozsahu“* (Svoboda, P. Ústavní základy správního řízení v České republice. Praha: Linde Praha, a. s., 2007, s. 221). Dopady rozhodnutí o nespolehlivém plátcí jsou přitom dle krajského soudu pro jeho adresáta (a jeho další podnikání) závažné; a pro případné zahájení řízení doručením rozhodnutí ve věci samé by proto musely být splněny již uvedené požadavky vyplývající z principu proporcionality; takové důvody orgány finanční správy v řízení nepředestřely.
33. I přes výše uvedené však dle krajského soudu nelze dospět k závěru, že by shledané pochybení správce daně spočívající v absenci oznámení o zahájení řízení mělo v daném případě vliv na zákonnost rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Vždy je totiž nutné poměřovat míru procesního pochybení a jeho vliv na zákonnost správního rozhodnutí (k

tomu shodně srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2010, č. j. 5 As 60/2009 - 163, dostupný na www.nssoud.cz). Nelze tedy dospět k obecnému závěru, že jakékoli porušení procesních norem vede bez dalšího vždy ke zrušení správního rozhodnutí.

34. V projednávaném případě měl být žalobce (dle jím uplatněných námitek) postupem správce daně, kdy prvním úkonem ve věci bylo vydání rozhodnutí, zkrácen na svém právu vyjádřit se a tvrdit případné polehčující okolnosti. Dle ustanovení § 106a odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty má odvolání proti rozhodnutí o nespolehlivém plátcí odkladný účinek, který lze podle odst. 3 téhož ustanovení vyloučit z důvodů hodných zvláštního zřetele. V posuzované věci přitom nebyl odkladný účinek odvolání vyloučen a žalobce svého práva vyjádřit se ve věci, jehož se v podané žalobě dovolával, náležitě využil již v podaném odvolání, tedy předtím, než prvostupňové rozhodnutí nabylo právní moci a nastaly jeho účinky. Své odvolání navíc žalobce opakovaně doplnil (konkrétně čtyřikrát, a to dne 15. 2. 2016, 3. 5. 2016, 6. 6. 2016 a 7. 7. 2016). V podané žalobě pak žalobce v této souvislosti neuplatnil a soudu nepředkládal žádná nová tvrzení. Proto není dle krajského soudu zřejmé, v čem konkrétně by mělo zkrácení na právu žalobce vyjádřit se ve věci v posuzovaném případě spočívat.
35. Nyní souzenou věc je též nutno lišit od situací, o nichž rozhodovaly soudy v řízeních, na něž žalobce v této souvislosti odkazoval v podané žalobě. V případě, o němž Městský soud v Praze rozhodl rozsudek ze dne 19. 11. 2015, č. j. 8 Af 17/2011 - 55, a byl dále potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2016, č. j. 9 Afs 22/2016 - 23, oba dostupné na www.nssoud.cz, dospěly soudy k závěru, že postup odvolacího orgánu, který fakticky odvolacím rozhodnutím změnil skutkový důvod rozhodnutí, byl zcela vadný a výrok druhostupňového rozhodnutí byl nepřezkoumatelný. V rozsudku ze dne 21. 6. 2013, č. j. 5 Afs 62/2011 - 120, dostupném na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud uzavřel, že kromě procesního pochybení správního orgánu nebyly v daném případě splněny zákonné podmínky pro vydání předmětného rozhodnutí. Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že v nyní projednávané věci se nejednalo o totožný skutkový (v obou případech, na něž žalobce odkazoval, se jednalo o rozhodnutí o odnětí povolení dle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů), ani právní stav. V odkazovaných případech zde nadto přistoupily další vady, pro které bylo nutno napadená rozhodnutí zrušit. V nyní souzené věci pak sice správce daně pochybil, avšak všechna práva žalobce zůstala i přes toto pochybení zachována, a proto krajský soud dospěl k závěru, že tato procesní vada neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a nijak negativně se v právní sféře žalobce nepromítla.

VI. Závěr a náklady řízení

36. Krajský soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
37. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné

úřední činnosti nevznikly. Krajský soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 31. května 2018

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu