



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Petra Polácha a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **AMPM, a.s.**, IČO 28990137
sídlem Holandská 878/2, 639 00 Brno
zastoupená advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.
sídlem náměstí Míru 341/15, 120 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2015, č. j. 44221/15/5300-21442-706842

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále též „správní orgán I. stupně“ či „prvostupňový správce daně“), rozhodnutí o nespolehlivém plátcu daně ze dne 26. 6. 2015, č. j. 58441/15/4200-12775-506413. Stěžejním důvodem vydání prvostupňového rozhodnutí byla skutečnost, že

žalobce ve lhůtě nesložil jistotu na dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) dle zajišťovacího příkazu ze dne 11. 11. 2014, č. j. 237039/14/4000-40715-107911. Důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu bylo podezření stran zapojení žalobce do obchodů, u kterých existovala důvodná obava, že z nich nebude uhrazena DPH.

2. Meritem sporu je v dané věci posouzení, zda nesložení jistoty plynoucí ze zajišťovacího příkazu opravňuje finanční orgány vydat rozhodnutí o nespolehlivém plátcí ve smyslu § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“).

II. Obsah žaloby

3. Finanční orgány v dané věci použily Informaci Generálního finančního ředitelství k provedení § 106a zákona o DPH. Dle žalobce se však jedná o interní předpis a jako takový nemohl být obecně závazný. Správní orgány tak svou tezí, že předmětná instrukce je závazná i pro žalobce omezily jeho práva tím, že jej rozhodnutím označily za nespolehlivého plátce, a to pouze na základě údajného splnění podmínek, které GŘ samo ve své interní instrukci stanovilo pro označení daňového subjektu jako nespolehlivého plátce bez toho, aby byla zvažována jiná (zákonná) hlediska. Nejen že správní orgány vadně vymezily okruh působnosti interní instrukce, ale také naprosto ignorovaly celou hierarchii právních předpisů danou právní teorií i ústavním pořádkem, neboť tuto interní instrukci postavily de facto na stejnou úroveň zákonu. Interní instrukce však ze své povahy nemůže nahrazovat zákon, nemůže jej ani provádět; proto nemůže závazně provádět zákon v tom smyslu, že by zcela nad jeho zákonný rámec stanovila podmínky pro určení, kdo má nebo nemá být označen za nespolehlivého plátce, jak tomu bylo v předmětném případě.
4. S tím úzce souvisí také skutečnost, že Generální finanční ředitelství opřelo „oprávnění provádět zákon“ o důvodovou zprávu k zákonu č. 502/2012 Sb., (dále jen „důvodová zpráva“), která uvádí, že „výklad pojmu *nespolehlivý plátce*, jakož i usměrňování výkladové praxe, *bude prováděno výkladovými stanovisky Generálního finančního ředitelství* (GŘ)“. K takovému provádění zákona ovšem nemá GŘ pravomoc. Z Ústavního pořádku [především z Ústavy a Listiny základních práv a svobod (dále též „LZPS“)] je zřejmé, že „statní moc lze uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon“ (čl. 2 odst. 3 Ústavy, čl. 2 odst. 2 LZPS), dále že „povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod“ a konečně také, že „ministerstva, jiné správní úřady a orgány územní samosprávy mohou na základě a v mezích zákona vydávat právní předpisy, *jsou-li k tomu zákonem zmocněny*“. ZDPH ovšem žádné takové zmocnění správním úřadům nedává. Podle čl. 78 Ústavy má generální zmocnění k provedení zákona a to ještě jen v jeho mezích, pouze vláda, která tak činí formou nařízení; čl. 79 odst. 3 Ústavy pak svěruje oprávnění k vydávání právních předpisů k provádění zákona mj. ministerstvům či jiným úřadům (nikoliv však GŘ). Z výše uvedeného vyplývá, že GŘ nemělo a nemá pravomoc k provedení zákonného ustanovení právním předpisem, natož prostřednictvím své interní instrukce. Důvodová zpráva, na kterou se žalovaný správní orgán neustále odvolává, a která tvoří v podstatě jediné argumenty pro aplikaci Informace GŘ ovšem tímto nekončí, ale pokračuje tvrzením, že „z hlediska právního státu se jeví jako nevhodné a možná i protiústavní doplňování znaků nespolehlivého plátce formou podzákonného právního předpisu. Předkladatel se touto zvolenou formou snaží o nalezení ústavně konformního řešení, které bude posilovat právní

jistotu plátců daně“. Ač tedy důvodová zpráva stojí na vymezení znaků nespolehlivého plátce zákonem, žalovaný (s odkazem rovněž na důvodovou zprávu) je toho názoru, že byl oprávněn vydat k „provedení“ zákona interní instrukci (sic!); což je samo o sobě zcela absurdní tvrzení. Nelze než konstatovat, že i přes veškerou předkladatelovu „snahu o nalezení ústavně konformního řešení“, toto úsilí fatálně selhalo.

5. Žalobce dále uvádí, že dokonce i prováděcí nařízení vlády jsou limitována zákonem, a mohou zákon provádět jen v jeho mezích. Tento ústavní princip ovšem nesdílí orgány Finanční správy, neboť ve své Informaci GŘŘ svévolně rozšířily podmínky pro aplikaci tak závažného institutu, jakým je institut nespolehlivého plátce. LZPS ve svém článku 26 odst. 2 uvádí, že jen „zákon může stanovit podmínky a omezení pro výkon určitých povolání nebo činností“. Označení daňového subjektu jako nespolehlivého plátce je bezesporu zásadním omezením v jeho podnikatelské činnosti („automatické“ ručení jeho obchodních partnerů, difamující povaha samotného označení) a podmínky pro toto omezení, v souladu s LZPS, nelze stanovit jinak než zákonem. Nikoliv tedy právním předpisem nižší síly a už vůbec ne interní instrukcí, která může směřovat jen vůči podřízeným subjektům v rámci organizační struktury (což daňové subjekty nejsou).
6. V LZPS se v článku 11 odst. 5 navíc uvádí, že „daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona“. Je sice pravda, že označení daňového subjektu jako nespolehlivého plátce není přímo uložením daně nebo poplatku, ale svou povahou může být toto rozhodnutí i mnohem závažnější a z teleologického výkladu předmětného ustanovení lze interpretovat, že i podmínky pro rozhodnutí o nespolehlivém plátcovi musí být uloženy na základě zákona. Důvodová zpráva není závazným právním předpisem a jako taková nemůže závazně stanovit, kdo nebo jak má určitý zákon provádět. Navíc, Finanční správa je při aplikaci zákonných ustanovení zavázána postupovat podle ústavního pořádku a zákonů České republiky. Navíc i přes zřejmou nekvalitu zákona č. 502/2012 Sb., a úpravy institutu nespolehlivého plátce jako celku, kdy zákonodárce nevymezil přesně podmínky pro aplikaci tohoto institutu, nelze tuto absenci kvality nahrazovat protiústavními postupy, jako tomu bylo v dané věci vydáním instrukce.
7. Žalobce v postupu finančních orgánů spatřuje účelovost při vydání zajišťovacího příkazu, kdy mu neměla být dána reálná možnost objasnit a prokázat sporné skutečnosti, neboť byl vydán zajišťovací příkaz. Žalobci tak není zřejmé, na základě jakých důkazních prostředků si správce daně před tím, než žalobce fakticky a právně dostal možnost jakkoliv reagovat na pochybnosti správce daně učinil předběžný závěr, že je zde „vysoká pravděpodobnost doměření daně“. Toto konstatování správního orgánu činí veškerý průběh daňové kontroly a zejména právo žalobce na správné stanovení daně, které v sobě obsahuje i požadavky na řádně provedené dokazování, značně iluzorní. V rámci daňového řízení tak žalobce spatřuje nestandardnosti a nezákonnosti, které se zrcadlí do vydaného zajišťovacího příkazu.
8. Další pochybení žalobce spatřuje v absenci vedeného dokazování v dané věci. Jelikož se u rozhodnutí o nespolehlivém plátcovi jedná o samostatné řízení, jak ostatně sám správní orgán potvrzuje v bodu 41 napadeného rozhodnutí, mělo být provedeno dokazování ohledně výše uvedeného tvrzení správního orgánu. To se ovšem nestalo a žádné dokazování neproběhlo. Navíc se správní orgán s touto námitkou ve svém rozhodnutí o odvolání ani nevypořádal (resp. ji nesprávně pochopil a vztahoval ji na oprávnění vydat

zajišťovací příkaz) a pouze konstatoval, že „rovněž námitka, že bylo odvoláním napadené rozhodnutí vydáno před vydáním pravomocného rozhodnutí o stanovení daně, není v posuzované věci rozhodující“. Zajišťovací příkaz, je ale ze své povahy předstižné rozhodnutí. Toto rozhodnutí neprokazuje, jestli se daňový subjekt zapojil do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena DPH. Jeho jediná funkce je zajistit výběr daně. Z hlediska skutkového je předně třeba zdůraznit, že ač, jak správně uvádí správce daně, byla u žalobce provedena daňová kontrola DPH zdaňovacích období leden 2011 až březen 2014, s jejími závěry, které byly následně podkladem pro vydání platebních výměrů (v některých případech dodatečných platebních výměrů), žalobce pro zásadní hmotně a procesně právní pochybení správce daně nesouhlasí. Z těchto důvodů daňový subjekt v současnosti proti předmětným platebním výměrům podal odvolání, o kterém ještě nebylo rozhodnuto. Je tak zřejmé, že platební výměry vydané v dané věci v neprospěch žalobce správcem daně jsou rozhodnutími, která doposud nenabyla právní moci. Zjištění tam uvedená tak představují pouhé domněnky a závěry správce daně, aniž by však byly podrobeny testu správního či soudního přezkumu. Jedná se tedy pouze o tvrzení jedné strany sporu, když je z celkového průběhu řízení a zejména z obsahu samotných listin, které v rámci předmětných řízení vydával správce daně, jednoznačně seznatelné, že správce daně v rámci daňových řízení nevystupoval nestranně tak, aby byla řádně zjištěna a stanovena daň, jak mu ukládá ust. § 1 odst. 2 daňového řádu; jeho závěry jsou proto značně tendenční. Žalobce je proto toho názoru, že v právním státě nelze tvrzení jedné strany učinit de facto jediným podkladem pro vydání napadeného rozhodnutí správce daně, které zásadním způsobem zasahuje do práv daňového subjektu mj. tím, že je značně difamující, poškozující jeho obchodní vztahy a dále, že z každého obchodního partnera daňového subjektu v postavení příjemce zdanitelného plnění od daňového subjektu činí ručitele za DPH. Lze shrnout, že ze strany SFU i správního orgánu došlo k zásadnímu procesnímu pochybení, když vydal rozhodnutí o nespolehlivém plátcí bez nařízení řádného řízení a dokazování. Stejně tak lze uvést, že k pochybení došlo s ohledem na neprokázání zapojení žalobce do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena daň z přidané hodnoty.

9. Žalobce také namítá, že postup správce daně i správního orgánu je v rozporu s ústavní zásadou ne bis in idem, neboť byl za týž skutek potrestán dvakrát. Jednak mu totiž bylo stanoveno penále (penále představuje sankci dle Rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, viz usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014), v případech, kdy mu byla daň (nepravomocně) doměřována, a zároveň byl žalobce potrestán označením za nespolehlivého plátce. To vše v důsledku jednoho skutku.
10. Závěrem se žalobce vyjádřil v tom smyslu, že napadené rozhodnutí shledává nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, neboť se žalovaný nevyjádřil ke všem námitkám odvolání.

III. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal především na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, neboť žalobní námitky se v podstatné míře shodují s námitkami odvolacími. Žalovaný uvedl, že s uplatněnými žalobními námitkami nesouhlasí a že napadené rozhodnutí netrpí nepřezkoumatelností. Podanou žalobu považuje za nedůvodnou.

IV. Posouzení věci krajským soudem

12. 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 žalovaný výslovně vyjádřil svůj souhlas s projednáním věci bez nařízení jednání a žalobce se ve stanovené lhůtě nevyjádřil, že s takovým projednáním věci nesouhlasí, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.
13. 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.
14. Vzhledem k tomu, že žalobce v podané žalobě uplatnil mimo jiné také 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.
15. V souvislosti s otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalobce namítal, že v rozhodnutí neměly být vypořádány všechny odvolací námitky, přičemž žalovaný nanejvýše citoval důvodovou zprávu bez bližšího vysvětlení, proč potvrdil rozhodnutí o nespolehlivém plátci.
16. Soud k takto přdestřené námitce nepřezkoumatelnosti na úvod připomíná, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí může nastat z důvodu jeho nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. V případě nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů soud posuzuje, zda se žalovaný v rozhodnutí vypořádal se všemi žalobcem uplatněnými námitkami 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.
17. Krajský soud vychází z výše uvedených závěrů, jakož i ze základních zásad vztahujících se k obsahovým náležitostem odůvodnění rozhodnutí, zastává názor, 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.
18. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl: „[50] ... *Zajišťovací příkaz č.j. 237039/14/4000-50715-107911 byl vydán ... z důvodu, že plátce se zapojil do obchodů, u kterých existuje důvodná*

obava, že z nich nebude uhrazena DPH, k zajištění úhrady dosud nestanovené DPH a nebyl ve lhůtě zcela uhrazen. Zároveň odvolací orgán hodnotil posuzovaný případ v kontextu souvisejících okolností hodných zvláštního zřetele a s přihlédnutím k osobě odvolatele a nezjistil v odvolatelově případě žádné neúčelově vzniklé překážky, které vedly k nemožnosti uhradit výše uvedený zajišťovací příkaz ve stanovené lhůtě.“ Z tohoto jasně vyplývá, z jakých konkrétních faktických důvodů odvolací orgán prvostupňové rozhodnutí zamítl. Žalovaný neodkázal pouze na důvodovou zprávu, nýbrž společně s ní, zákonným ustanovením § 106a zákona o DPH a Informací GŘ k nespolehlivému plátcí dospěl k závěru, že byla naplněna dikce § 106a posledně jmenovaného zákona. Z výše uvedeného, stejně tak jako ze zbytku odůvodnění napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, proč nebylo žalobci přisvědčeno jeho odvolacím námitkám. Nelze proto shledat, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné.

19. Podstatou sporu mezi žalobcem a žalovaným je otázka, zda nesložení jistoty plynoucí ze zajišťovacího příkazu opravňuje finanční orgány vydat rozhodnutí o nespolehlivém plátcí ve smyslu § 106a zákona o DPH.
20. S ohledem na jednotlivé žalobní námitky považuje krajský soud za potřebné nejprve zdůraznit, že předmětem soudního přezkumu v projednávané věci je rozhodnutí žalovaného, jímž bylo potvrzeno rozhodnutí prvostupňového správce daně o nespolehlivém plátcí. Soud v tomto řízení není oprávněn přezkoumávat správnost či zákonnost zajišťovacího příkazu, neboť tento je samostatně přezkoumatelný, resp. žalovatelný (k tomu srovnej např. 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). Krajský soud v Brně žádné takové řízení s žalobcem neviduje, žalobce ani existenci takového řízení, ať už v rámci odvolacího řízení, či v řízení před soudem, netvrdí. V řízení o žalobě směřující proti rozhodnutí o nespolehlivém plátcí nelze napadat také zajišťovací příkaz, který byl vydán v rámci jiného řízení (jak sám žalobce v žalobě uvádí, jedná se v dané věci o samostatné řízení). Část žalobní argumentace se proto míjí s předmětem tohoto soudního řízení, a je pro projednávanou věc irelevantní. Námitkami zpochybňující zajišťovací příkaz se tedy soud zabývat nebude (zejména námitkami týkajícími se dříve vydaného zajišťovacího příkazu, dále námitkami, jaké důkazní prostředky vedly prvostupňového správce daně k závěru o vysoké pravděpodobnosti doměření daně, tvrzenou účelovostí postupu finančních orgánů při vydání zajišťovacího příkazu apod.).
21. Podle § 106a odst. 1 zákona o DPH platí, že „[p]oruší-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. 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. Zmíněná Informace Generálního finančního ředitelství 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. V takovémto postupu, tj. využití Informace Generálního finančního ředitelství, neshledává krajský soud pochybení, neboť k výkladu zákonného ustanovení

tímto způsobem dojít může (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2011, č. j. 1 Ao 2/2010 – 185). Soud danou věc posuzuje nejen s ohledem na splnění podmínek Informace či jiných metodik, ale zejména s ohledem na svůj výklad zákonného ustanovení § 106a zákona o DPH, tj. i přes odkaz na Informaci Generálního finančního ředitelství musí být naplněny podmínky posledně citovaného ustanovení. Předmětná Informace slouží k výkladu, jaký zvolila finanční správa, aby byl daňový subjekt informován, jak k danému ust. § 106a zákona o DPH správce daně přistupuje. Jedná se o ve své podstatě vstřícný krok finanční správy vůči daňovým subjektům, nikterak nepřekračující meze ústavního pořádku České republiky, neboť svojí povahou nedošlo k postupu překračujícímu rámec zákonného zmocnění.

22. 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.
23. Právě popsaná situace nastala v případě žalobce, u kterého prvostupňový správce daně vydal zajišťovací příkaz, jímž podle § 167 daňového řádu uložil žalobci, aby zajistil úhradu DPH složením jistoty na depozitní účet správce daně ve výši 10.146.375 Kč za období měsíce ledna roku 2011 (zajišťovací příkaz ze dne 11. 11. 2014, č. j. 237039/14/4000-50715-107911). Proti tomuto zajišťovacímu příkazu podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 1. 2015, č. j. 2803/15/5100-41453-706611, zamítl a zajišťovací příkaz potvrdil (právní moci nabylo dne 30. 1. 2015).
24. Vzhledem k tomu, že jednou ze základních podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu je existence obavy, že dodatečně stanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi, a tato podmínka byla splněna (viz rozhodnutí týkající se zajišťovacího příkazu), existovala odůvodněná obava, že z obchodů, do kterých se žalobce zapojil, nebude uhrazena DPH. Právě tato skutečnost vedla správce daně k vydání zajišťovacího příkazu, přičemž žalobce nesplnil povinnost z něj plynoucí (složit jistotu na depozitní účet správce daně). S ohledem na tyto skutečnosti lze konstatovat, že se žalobce dopustil závažného porušení plnění povinností plátce ve smyslu Informace Generálního finančního ředitelství ze dne 21. 8. 2014, které je ovšem fakticky naplněním § 106a zákona o DPH.
25. Krajský soud na základě výše uvedeného jednoznačně souhlasí se správcí daně, že žalobce závažným způsobem porušil své povinnosti vztahující se ke správě daně tím, že nesložil jistotu na depozitní účet správce daně. Bezpochyby tak byly naplněny zákonné předpoklady pro prohlášení žalobce za nespolehlivého plátce ve smyslu § 106a zákona o DPH.
26. Žalobce namítá, že rozhodnutí finančních orgánů neobsahovala posouzení osoby žalobce a jeho dosavadních zkušeností s ním, tj. přihlédnutí ke konkrétním okolnostem vztahujícím se k osobě žalobce. K tomu soud uvádí, že jak prvostupňový správce daně, tak žalovaný, neshledali okolnosti hodné zvláštního zřetele k upuštění od vydání rozhodnutí o

nespolehlivém plátcí. Je pravdou, že tato úvaha není více rozvedena, ovšem s ohledem na obsah tohoto sdělení (tj. že takové okolnosti neexistují, a proto je nemohli nijak definovat) a zejména s ohledem na skutečnost, že také krajský soud z obsahu spisového materiálu neshledal žádnou takovou okolnost (žalobce žádnou ani netvrdil), lze odůvodnění v této části shledat dostačujícím. K účelnosti a zaujatému postupu žalovaného, kdy mělo být uvedeno, že nepřiznání nároku na odpočet nemůže být důvodem platební neschopnosti, lze uvést, že v obecné rovině lze do jisté míry souhlasit se žalobcem. Ovšem v tomto konkrétním případě, kdy platební neschopnost vznikla s ohledem na odůvodněnou obavu o zapojení žalobce do podvodného řetězce s účelem krácení daní, nelze dát žalobci za pravdu.

27. K tvrzení ohledně absence samostatného řízení a dokazování krajský soud uvádí, že ze správního spisu jednoznačně vyplývá, že samostatné řízení bylo vedeno. Žalobce namítal neprovedené dokazování v dané věci. Soud předně konstatuje, že důvodem vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí byla skutečnost (nesporná mezi stranami), že žalobce nesložil jistotu na depozitní účet správce daně, tj. nesplnil povinnost mu plynoucí z vydaného zajišťovacího příkazu. Žalobce tak chtěl, aby bylo dokazováno a prokazováno, že byl účasten na daňovém podvodu, resp. namítal, že nebylo prokázáno jeho zapojení do obchodů, u kterých existovala odůvodněná obava ohledně neuhrazení daně z přidané hodnoty. Těmito okolnostmi se v daném řízení nebyly finanční orgány povinny zabývat, neboť jedinou okolností pro vydání napadeného rozhodnutí (resp. rozhodnutí prvostupňového) byla skutečnost spočívající v nesplnění povinnosti plynoucí ze zajišťovacího příkazu. Žalobce touto argumentací míří fakticky proti odůvodnění zajišťovacího příkazu, případně proti závěrům ústícím ve vydání platebních výměrů, ovšem tento směr argumentace se mívá účinkem, neboť nesouvisí s předmětem nynějšího soudního řízení (tato argumentace by se mohla jevit jako vhodná proti zajišťovacím příkazům). Z povahy věci před stanovením daňové povinnosti nemůže být jednoznačně (pravomocně) prokázána účast daňového subjektu na podvodu apod., ovšem postačuje dostatečně silná důvodná obava podložená konkrétními zjištěními. Žalobce ani netvrdí, co mělo být dále dokazováno (kromě jeho vědomé účasti na podvodu).

28. Důvodnou krajský soud neshledává ani námitku, že se v případě označení žalobce za nespolehlivého plátce a v případě stanovení penále z doměřené daně jedná o dvojí trestání téhož skutku. V daném případě nebyl dvakrát potrestán tentýž skutek. Ve věci byly aplikovány dvě 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. Ustanovení § 106a zákona o DPH „sankcionuje“ závažné porušení povinností plátce DPH, jež může spočívat např. i v nesložení jistoty dle zajišťovacího příkazu. Zásada ne bis in idem je založena na totožnosti skutku, která v dané věci, jak uvedeno výše, nenastala.

V. Závěr a náklady řízení

29. S ohledem na shora uvedené hodnocení uplatněných žalobních bodů soud žalobu jako nedůvodnou postupem podle ust. § 79 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

30. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl ve smyslu ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož platí, že nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch,

právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní agendy nevznikly.

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 28. 2. 2018

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu