



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže, soudkyně Mgr. Věry Jachurové a soudce Mgr. Bc. Jana Ferfeckého v právní věci

žalobce: **PAULINE, s.r.o.**, IČO: 25127853
se sídlem Západní 258/37, Praha 6
zastoupený advokátem Mgr. Tomášem Ferencem
se sídlem Nádražní 58/110, Praha 5

proti

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 6. 2018, č. j. 24753/18/5100-41455-704421

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), jakož i zrušení rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, které mu předcházelo. Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl žalobcovo odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 12. 5. 2017 č.j. 4019914/17/2006-51523-108284 (dále jen „rozhodnutí o nespolehlivém plátcí“), kterým bylo podle § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) rozhodnuto, že žalobce je nespolehlivým plátcem.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

2. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále též jen „správce daně“) v průběhu daňové kontroly zjistil, že žalobce za zdaňovací období leden 2013 podal řádné daňové přiznání k DPH, ve kterém vykázal vysoké hodnoty přijatých i uskutečněných plnění s výsledným nadměrným odpočtem ve výši 2 758 138,- Kč. Za zdaňovací období únor 2013 vykázal žalobce nadměrný odpočet ve výši 1 911 326,- Kč a za zdaňovací období březen 2013 nadměrný odpočet ve výši 206 955,- Kč. U žalobce byla zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období leden – prosinec 2013, leden – prosinec 2014, leden – duben 2015 a srpen 2015. Žalobce evidoval obchody s plátcem AB FOOD s.r.o., u nichž správci daně vznikly důvodné pochybnosti. V rámci dokazování správce daně obdržel informace od místně příslušného správce daně daňového subjektu AB FOOD s.r.o., dle nichž tento subjekt neplnil řádně své daňové povinnosti, byl nekontaktní, nepředložil nikdy daňové a účetní doklady ani evidenci pro účely DPH. Správce daně následně vydal zajišťovací příkazy, v nichž vyjádřil důvodnou obavu, že v rámci probíhající daňové kontroly žalobce neprokáže nárok na odpočet DPH. Jednalo se o zajišťovací příkaz ze dne 20. 6. 2016, č. j. 5076467/16/2006-00540-105996, zajišťovací příkaz ze dne 20. 6. 2016, č. j. 5076500/16/2006-00540-105996 a zajišťovací příkaz ze dne 20. 6. 2016, č. j. 5076529/16/2006-00540-105996. Celková výše jistoty stanovená zajišťovacími příkazy činila 20 883 032 Kč.
3. Žalobce se proti zajišťovacím příkazům odvolal, avšak žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 8. 2016 všechny tři zajišťovací příkazy potvrdil a žalobcovo odvolání zamítl. Jelikož v zajišťovacích příkazech stanovená jistota nebyla uhrazena ani po rozhodnutí odvolacího orgánu, vydal správce daně dne 12. 5. 2017 rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, které s odkazem na Informaci Generálního finančního ředitelství ze dne 4. 1. 2013, č. j. 101/13-121002-506729 ve znění pozdějších doplňků (dále jen „Informace GFŘ“) odůvodnil tím, že žalobce ve smyslu § 106a ZDPH porušil závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, čímž došlo k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru DPH, neboť se zapojil do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena DPH, a proto byly vydány zajišťovací příkazy, přičemž jimi stanovené jistoty nebyly ke dni vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí uhrazeny. Ke dni 27. 4. 2017 správce daně evidoval na osobním daňovém účtu žalobce nedoplatek na zajištění daně z přidané hodnoty v celkové výši 20 883 032 Kč a nedoplatek na dani z přidané hodnoty včetně příslušenství daně ve výši 1 068 434 Kč.
4. Žalovaný v napadeném rozhodnutí potvrdil závěr správce daně, že žalobce je nespolehlivým plátcem. Konstatoval, že v řízení o odvolání proti rozhodnutí o nespolehlivém plátcí nelze řešit odvolací námitky, které fakticky směřují proti pravomocnému rozhodnutí o potvrzení zajišťovacích příkazů, ani námitky proti postupu správce daně v průběhu zahájené daňové exekuce či v řízení o žádosti žalobce o zrušení registrace k DPH. Dále uvedl, že dle § 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu je zajišťovací příkaz vykonatelným exekučním titulem, a nesložení jistoty uložené zajišťovacím příkazem tedy není hypotetickou budoucí daňovou pohledávkou, jak tvrdí žalobce. O nespolehlivosti žalobce jakožto plátce DPH dle žalovaného svědčí i skutečnost, že správce daně ke dni vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí evidoval na osobním daňovém účtu žalobce nejen nedoplatek na zajištění daně z přidané hodnoty, ale i nedoplatek na samotné dani v částce 1 068 434 Kč. Žalovaný neshledal žádné objektivní důvody zvláštního zřetele hodné ve smyslu Informace GFŘ, které by mohly ovlivnit rozhodnutí o odvolání v žalobcův prospěch, přičemž uvedl, že momentální nedostatek finančních prostředků

takovým objektivním důvodem není. Uzavřel, že byly splněny všechny zákonné podmínky pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí.

5. V žalobě proti napadenému rozhodnutí označil žalobce postup žalovaného v dané věci za nezákonný a nesprávný. Namítl, že správce daně porušil zásadu součinnosti a žalovaný zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti. Žalovaný vydal napadené rozhodnutí, neboť dospěl k závěru, že údajně dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty a že žalobce údajně závažným způsobem porušil své povinnosti vztahující se ke správě daně ve smyslu § 106a zákona o DPH, dle kterého je možné rozhodnout o označení plátce daně za nespolehlivého pouze tehdy, poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně. Žalobce se však nikdy nedopustil žádného porušení povinností plátce daně závažným způsobem a vždy řádně plnil své zákonné povinnosti.
6. Žalobce poté citoval Informaci GFŘ, která uvádí, že „Správce daně při posuzování porušení plnění zákonných povinností vždy zohlední také objektivní důvody hodné zvláštního zřetele, které vedly k nesplnění zákonných povinností plátce. Může se jednat například o živelné pohromy, závažné zdravotní důvody, důvody vzniku platební neschopnosti či jiné objektivní překážky, které plátcí bránily v řádném plnění daňových povinností.“ Namítl, že celé řízení vedené správcem daně, v jehož rámci byly vydány zajišťovací příkazy, považuje za nezákonné. Daňová exekuce je vedena jen pro hypotetickou (a podle žalobce ve skutečnosti neexistující) budoucí daňovou pohledávku, která dosud nebyla řádně vyměřena. V rámci exekuce jsou vykonávány jen zajišťovací příkazy ze dne 20. 6. 2016 a na ně navazující exekuční příkazy, které jsou pouze předběžné povahy. Přestože již uběhly více než dva roky od vydání zajišťovacích příkazů, správce daně stále nebyl schopen stanovit skutečnou výši daňové pohledávky, kterou eviduje za žalobcem. Za závažné porušení povinností plátce lze považovat takové porušení zákonem stanovené povinnosti, které svou intenzitou ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru daně z přidané hodnoty. Veřejný zájem na řádném výběru daní nemohl být ohrožen, pokud daň, pro kterou byly zajišťovací příkazy vydány, ještě ani nebyla stanovena.
7. Žalobce dále namítl, že již v odvolání proti zajišťovacím příkazům upozorňoval na jejich nezákonnost a nesprávnost a též na skutečnost, že možnost disponovat se zablokovanými bankovními účty je pro něj zcela zásadní, což samozřejmě platí i ve vztahu k řádnému placení daní. Postup správce daně lze označit za šikanózní, jelikož nejprve vydal zajišťovací příkazy pro ve skutečnosti neexistující pohledávky, následně vydal exekuční příkazy postihující bankovní účty žalobce, které mu znemožňovaly pokračovat v jeho podnikatelské činnosti a zabavil žalobci další prostředky potřebné k podnikání, např. automobil. Objektivní důvody hodné zvláštního zřetele, které vedly k nesplnění zákonných povinností plátce, byly dle přesvědčení žalobce tímto postupem správce daně naplněny.
8. Napadeným rozhodnutím se žalovaný snaží žalobce označit za nespolehlivého plátce daně, přestože potíže, které žalobce nyní má, jsou v zásadě způsobeny nezákonnými postupy žalovaného a vymáháním neexistujících pohledávek ze strany správce daně. Až do doby, než došlo k těmto zásahům ze strany správce daně, byl žalobce dlouhá léta v podstatě bezproblémovým plátcem. Dle důvodové zprávy k § 106a zákona o DPH „za závažné porušení povinností vztahující se ke správě DPH lze považovat takové porušení zákonem stanovené povinnosti, které svou intenzitou ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru DPH.“ Správci daně by měli tento nástroj využívat v boji proti nekalým praktikám některých

daňových subjektů, nikoli jako nástroj pro sankcionování běžných plátců, kteří jinak řádně plní své daňové povinnosti. Také proto nemohl být veřejný zájem na řádném výběru DPH porušen.

9. Za šikanózní žalobce označil i nezákonné odmítnutí jeho žádosti o zrušení registrace plátce DPH, kterou podal z důvodu dlouhodobé nemožnosti podnikání a provádění další činnosti (právě kvůli zajišťovacím příkazům). S odkazem na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 12. 2016 sp. zn. 15 Af 1/2016 má žalobce za to, že by mělo být zrušeno jak rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, tak registrace žalobce jako plátce DPH.
10. Závěrem žalobce vyslovil názor, že postup správce daně představuje typickou chybnou praxi daňové správy nedávného období, kterou byla postižena řada podnikatelů. V této souvislosti poukázal na případ, kdy Generální finanční ředitelství nakoupilo telefony od neseriózní obchodní společnosti a na základě této zkušenosti pak uznalo, že prověření obchodních partnerů podnikateli ve veřejných databázích je dostatečným způsobem ověření jejich důvěryhodnosti.
11. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vyjádření k žalobě odkázal v plném rozsahu na odůvodnění napadeného rozhodnutí. K žalobním námitkám uvedl, že podle jeho názoru nelze v soudním řízení o žalobě směřující proti napadenému rozhodnutí přezkoumávat jiná pravomocně vydaná rozhodnutí bez ohledu na to, zda předcházela vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. Ze stejných důvodů nelze v tomto soudním sporu přezkoumávat námitky vztahující se k zamítavému rozhodnutí o žádosti žalobce o zrušení registrace k DPH. K tomu poznamenal, že mu není známo, že by žalobce podal proti rozhodnutí o potvrzení zajišťovacích příkazů žalobu, nebo že by podal žalobu proti vydaným exekučním příkazům. Přestože v soudním řízení nelze přezkoumávat jiná rozhodnutí než napadené rozhodnutí, žalovaný se důrazně ohradil proti žalobnímu tvrzení, že celé řízení je nezákonné, že daňová exekuce je vedena pro toliko hypotetické pohledávky a že veřejný zájem na řádném výběru daní nemohl být v projednávané věci ohrožen. Žalovaný je přesvědčen o zákonnosti a správnosti všech předcházejících rozhodnutí a procesních postupů správních orgánů obou stupňů. Nezpochybňuje, že v době vyhotovení vyjádření k žalobě nebylo nalézací (doměřovací) řízení ukončeno, nicméně má za to, že tato skutečnost nemá vliv na napadené rozhodnutí.
12. Žalovaný je přesvědčen, že dostatečně odůvodnil splnění zákonných podmínek pro vydání napadeného rozhodnutí, zejména pak v bodě 24 a v bodech 34 - 38 napadeného rozhodnutí (byly vydány zajišťovací příkazy, zajišťovací příkazy nabyly právní moci, stanovená jistota nebyla uhrazena, výsledky vyhledávací činnosti a výsledky probíhající daňové kontroly vyvolaly zcela konkrétní důvodné pochybnosti o tom, že žalobce bude moci prokázat uplatněné nároky na odpočet DPH). Odmítá proto, že by postupoval nezákonným a nesprávným způsobem, že by porušil zásady součinnosti, zdrženlivosti a přiměřenosti a že nebyly naplněny podmínky pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí.
13. Žalovaný rovněž odmítá, že by správce daně dospěl k závěru, že ohrožení veřejného zájmu na výběru DPH a porušení povinností žalobce jsou pouze „údajná“. Je naopak toho názoru, že závěry správce daně o ohrožení veřejného zájmu a o intenzitě porušení povinností žalobce mají jednoznačnou oporu jak v zákoně (§ 106a zákona o DPH), tak ve výkladovém stanovisku vyjádřeném v bodě 1 písm. b) Informace GŘŘ. Zdůraznil, že správce daně vydal rozhodnutí o nespolehlivém plátcí teprve poté, co o zajišťovacích příkazech bylo pravomocně rozhodnuto a žalobce nesložil těmito rozhodnutími

stanovenou jistotu. Správce daně tedy přistoupil k vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí až poté, co bylo postaveno na jisto, že žalobce porušil své povinnosti závažným způsobem, neboť se zapojil do obchodů, u kterých existovala odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena DPH, a proto byly vydány zajišťovací příkazy, které nebyly ve stanovené lhůtě uhrazeny (a uhrazeny nebyly ani po nabytí právní moci).

14. Žalovaný dále uvedl, že při posouzení případu z pohledu osoby žalobce a z pohledu dosavadních poznatků musel správce daně vzít v úvahu také fakt, že k datu vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí evidoval na osobním daňovém účtu žalobce nejen nedoplatek na zajištění daně z přidané hodnoty v částce 20 883 932 Kč, ale současně i nedoplatek na samotné dani včetně příslušenství v částce 1 068 434 Kč. Žalobce neprojevil žádnou snahu o nápravu a nesplnil ani svoji povinnost uhradit nedoplatek na samotné dani. Žalovaný přitom nemohl přehlédnout, že šlo o finanční částky v řádech milionů Kč, což bezpochyby negativně ovlivňuje inkaso veřejných rozpočtů. K námitce, že žalobce neporušil povinnosti závažným způsobem, žalovaný odkázal na judikaturu zabývající se neurčitým právním pojmem „porušení povinnosti vztahující se ke správě daně závažným způsobem“, a to konkrétně na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 12. 2016 č. j. 15 Af 1/2016-37, rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 1. 2017 č. j. 15 Af 32/2016-49 a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 9. 2017 č. j. 29 Af 66/2016-36.
15. Žalovaný nesouhlasí ani s tvrzením, že u žalobce byly naplněny objektivní důvody hodné zvláštního zřetele, které vedly k nesplnění jeho zákonných povinností plátce. Podotkl, že pokud by se výsledky zajišťovacího a vymáhacího řízení považovaly za objektivní důvody ve smyslu Informace GŘŘ, institut nespolehlivého plátce by byl výrazným způsobem omezen a cíl, který byl jeho zakotvením do právního řádu sledován, by nemohl být efektivně naplněn.
16. Při ústním jednání před soudem konaném dne 21. 1. 2021 setrvali účastníci řízení na svých dosavadních podáních a procesních stanoviscích. Právní zástupce žalobce při jednání shrnul argumentaci uplatněnou v žalobě a zdůraznil, že až do vydání zajišťovacích příkazů byl žalobce řádným plátcem daně. Vzhledem k předběžnému charakteru zajišťovacích příkazů není možné žalobce označit za nespolehlivého plátce, jestliže nesplní jimi uloženou povinnost. K dotazu soudu právní zástupce žalobce uvedl, že proti rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto odvolání proti zajišťovacím příkazům, podal žalobce žalobu u Městského soudu v Praze. Řízení o této žalobě (vedené pod sp. zn. 8 Af 72/2016 - poznámka soudu) však bylo zastaveno kvůli nezaplacení soudního poplatku ve stanovené lhůtě. Žalovaný při jednání zopakoval, že dle jeho názoru byly podmínky pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí splněny.
17. Soud po provedeném řízení dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
18. Podle § 106a odst. 1 zákona o DPH poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem.
19. Podle § 5 odst. 1 daňového řádu správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy. Zákonem se pro účely tohoto zákona rozumí též mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu.

20. Podle § 5 odst. 2 daňového řádu správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena.
21. Podle § 5 odst. 3 daňového řádu správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.
22. Podle § 6 odst. 2 daňového řádu osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují.
23. Žalobce sice v návrhu výroku rozsudku (žalobním petitu) navrhuje zrušit napadené rozhodnutí a jemu předcházející rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, v žalobě však opakovaně namítá též nezákonnost jiných, zcela samostatných rozhodnutí správce daně a žalovaného, jakož i nezákonnost postupu žalovaného a správce daně v řízeních, ve kterých byla tato rozhodnutí vydána. Jedná se o zajišťovací příkazy, odvolací rozhodnutí žalovaného, kterým byly tyto zajišťovací příkazy potvrzeny, dále blíže nespecifikované exekuční příkazy postihující bankovní účty žalobce a též rozhodnutí správce daně (ze dne 12. 4. 2017), jímž nebylo vyhověno žádosti žalobce o zrušení registrace k DPH. Veškerá žalobní argumentace směřující proti těmto rozhodnutím se však mýlí s předmětem soudního přezkumu v projednávané věci, kterým je výlučně napadené rozhodnutí a jemu předcházející rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. Nutno zdůraznit, že všechna výše zmíněná rozhodnutí jsou (po vyčerpání řádného opravného prostředku) samostatně napadnutelná správní žalobou. Jinak řečeno, v nyní projednávané věci není soud oprávněn přezkoumávat zákonnost těchto dalších rozhodnutí, nýbrž toliko zákonnost napadeného rozhodnutí ve spojení s rozhodnutím o nespolehlivém plátcí. Správnost tohoto závěru je potvrzována rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2019 č.j. 8 Afs 71/2018-38, který byl vydán ve skutkově obdobné věci a podle něhož *„předmětem soudního přezkumu je skutečně jen rozhodnutí žalovaného, kterým bylo potvrzeno rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. Podstatné není, zda byl zajišťovací příkaz vydán oprávněně, ale to, zda nesložení jistoty na depozitní účet správce daně podle zajišťovacího příkazu opravňovalo správce daně vydat rozhodnutí o nespolehlivém plátcí.(...) Správce daně vydal žalobou napadené rozhodnutí, protože stěžovatelka nesplnila povinnost zajišťovacím příkazem jí uloženou. Námitkami proti zajišťovacímu příkazu se proto krajský soud správně nezabýval a zabývat se jimi nebude ani Nejvyšší správní soud v nynějším řízení o kasační stížnosti.“* V témže rozsudku se Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěrem krajského soudu, podle kterého *„jedinou [rozhodnou] okolností pro vydání napadeného rozhodnutí (resp. rozhodnutí prvostupňového) byla skutečnost spočívající v nesplnění povinnosti plynoucí ze zajišťovacího příkazu“,* neboť, jak sám výslovně uvedl, *„stěžejní v souzené věci je skutečnost, že stěžovatelka nesplnila povinnost plynoucí ze zajišťovacího příkazu, tj. nesložila jistotu na depozitní účet správce daně. Okolnosti, které vedly správce daně k vydání zajišťovacího příkazu, mohou být rozhodné při přezkoumání zajišťovacího příkazu, při soudním přezkumu rozhodnutí o nespolehlivém plátcí však nemohou na rozhodném faktu, že stěžovatelka nesplnila uloženou povinnost, nic změnit.“*
24. Soud s ohledem na právě uvedené uzavírá, že se žalobními námitkami poukazujícími na údajnou nezákonnost zajišťovacích příkazů, exekučních příkazů či rozhodnutí, jímž nebylo vyhověno žádosti žalobce o zrušení registrace k DPH, nezabýval. Ve vztahu k těmto samostatným správním aktům se uplatňuje zásada presumpce jejich zákonnosti a

správnosti, podle níž se pravomocný akt považuje za zákonný a správný, dokud není autoritativně zrušen, a účinky případného zrušení se uplatní výhradně ex nunc (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2009 č.j. 1 As 79/2008-128).

25. Žalobce sice tvrdí, že se nikdy nedopustil žádného porušení povinností plátce daně závažným způsobem a že vždy řádně plnil své zákonné povinnosti, toto žalobní tvrzení se však nezakládá na pravdě. Ze správního i soudního spisu vyplývá (a žalobce to ostatně ani nepopírá), že dne 18. 8. 2016 nabylo právní moci rozhodnutí žalovaného o potvrzení zajišťovacích příkazů, kterými bylo žalobci uloženo složit jistotu v celkové výši 20 883 032 Kč. Tuto částku žalobce ve stanovené lhůtě neuhradil, a nesplnil tak svou daňovou povinnost. Zároveň žalobce ničím nezpochybil ani závěr žalovaného, že správce daně ke dni vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcovi evidoval na osobním daňovém účtu žalobce nedoplatek na DPH včetně příslušenství v částce 1 068 434 Kč. Ke dni vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcovi (a stejně tak i k datu vydání napadeného rozhodnutí) zde tedy existovala pravomocná a vykonatelná rozhodnutí ukládající žalobci složit jistotu na dani v řádu desítek milionů Kč a dále zde existoval nedoplatek na samotné DPH ve výši přesahující milion Kč, přičemž ani jednu z těchto daňových povinností žalobce nesplnil. Soud toto žalobcovo jednání ve shodě s názorem správce daně a žalovaného považuje za zřejmé porušení povinností plátce daně závažným způsobem.
26. K interpretaci neurčitěho právního pojmu „porušení plnění povinností plátce závažným způsobem“ v rámci institutu nespolehlivého plátce byl za účelem sjednocení správní praxe vydán podzákonný předpis, jímž je Informace GFŘ. Vydání Informace GFŘ předpokládá i důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012 Sb., kterým byl do českého právního řádu zaveden institut nespolehlivého plátce a jejím smyslem je stanovit hlediska a kritéria, jež mají všichni správci daně při rozhodování o nespolehlivosti plátce posuzovat. Informace GFŘ jakožto metodický pokyn není obecně závazným právním předpisem, nýbrž interní směrnici, která je však s ohledem na vztah subordinace mezi Generálním finančním ředitelstvím a ostatními orgány finanční správy pro správce daně i žalovaného při výkladu tohoto neurčitěho právního pojmu závazná; odchýlení se od ní by znamenalo, že správce daně rozhodl v rozporu se zásadou zákazu libovůle a zásadou rovného zacházení. Žalovaný nepochybil, jestliže jednání žalobce podřadil pod skutkovou podstatu uvedenou v bodě 1 písm. b) Informace GFŘ, která zní takto: *„Za závažná porušení plnění povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce se považují situace, kdy dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce prováděl činnosti nebo se zapojil do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena daň z přidané hodnoty, a proto správce daně po 1. 1. 2013 vydal u tohoto plátce zajišťovací příkaz, který nebyl ve lhůtě uhrazen.“* V projednávané věci byly zajišťovací příkazy vydány na základě odůvodněné obavy správce daně, že daň bude v době své splatnosti nedobytná v důsledku obchodní spolupráce žalobce s nespolehlivým daňovým subjektem (společností AB FOOD s.r.o.) a žalobce následně jistotu stanovenou zajišťovacími příkazy neuhradil. V uvedeném správce daně a potažmo i žalovaný právem spatřovali závažné porušení povinností plátce ve smyslu shora citované Informace GFŘ, při němž dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daní, a to i s ohledem na vysoké peněžní částky, o které veřejné rozpočty přicházejí. Na uvedeném nemůže nic změnit skutečnost, že daň, ve vztahu k níž byly vydány zajišťovací příkazy, nebyla v době vydání napadeného rozhodnutí ještě vyměřena. Daňový řád správci daně umožňuje (při splnění v něm uvedených podmínek) vydat zajišťovací příkaz i k zajištění úhrady daně, která dosud nebyla stanovena, a i daňovou povinnost založenou takovým rozhodnutím je daňový

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

subjekt povinen splnit, což žalobce neučinil. Veřejný zájem na řádném výběru daně z přidané hodnoty byl tedy v daném případě porušen nesplněním povinnosti uložené žalobci vykonatelnými zajišťovacími příkazy.

27. Neobstojí ani námitka žalobce, že jeho jednání nebylo způsobilé porušit veřejný zájem, neboť až do vydání zajišťovacích příkazů byl bezproblémovým plátcem. Obecně lze jistě souhlasit s tím, že za nespolehlivého plátce by neměly být označovány daňové subjekty nadbytečně. V žalobcově případě se tak rozhodně nestalo – za situace, kdy na jistotě daně a dani samotné neuhradil žalobce ničeho, přičemž neuhrazená částka činí více než 20 milionů Kč, představuje žalobcovo nekonání významné ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daní bez ohledu na to, že žalobce byl v minulosti bezproblémovým plátcem DPH.
28. Objektivními důvody hodnými zvláštního zřetele ve smyslu Informace GFR, které vedly k nesplnění zákonných povinností plátce (žalobce) a které by měly ovlivnit úvahu o označení žalobce za nespolehlivého plátce v jeho prospěch, je podle názoru žalobce postup správce daně a žalovaného při vymáhání jistoty daně, kdy žalobci byly v rámci exekučního řízení zablokovány účty a zabaveny prostředky potřebné pro výkon podnikání (např. automobil). Vymáhací postup správce daně tedy dle žalobce zapříčinil, že nemohl uhradit jistotu podle zajišťovacích příkazů a v důsledku toho se stal nespolehlivým plátcem. Žalobce však při této úvaze zaměňuje příčinu s následky, neboť právě neuhrazení zajišťovacích příkazů z jeho strany vedlo k zahájení daňové exekuce a k vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcu. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí možnými objektivními důvody dostatečně zabýval a žádné neshledal. Nelze než přitakat jeho závěru, že samotný nedostatek finančních prostředků k úhradě daňových povinností za takový důvod hodný zvláštního zřetele považovat nelze, jakož i tomu, že posuzování postupu správce daně v projednávané věci jako objektivního důvodu neplnění daňové povinnosti hodného zvláštního zřetele, pro který by žalobce neměl být označen za nespolehlivého plátce, by odporovalo logickému uvažování a popíralo by smysl institutu nespolehlivého plátce. Soud k tomu na okraj dodává, že ze žalobcova požadavku na zohlednění objektivních důvodů, které by měly být liberačním důvodem ve věci jeho označení za nespolehlivého plátce, implicitně vyplývá uznání, že by žalobce jinak skutečně mohl být nespolehlivým plátcem, což je v přímém rozporu se sverpě opakovaným tvrzením žalobce, že pro napadené rozhodnutí neexistuje žádný zákonný podklad.
29. Žalobce v žalobě poukazuje na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 12. 2016 č. j. Af 1/2016-37, ve kterém jmenovaný soud dospěl k závěru, že *cílem tohoto 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*. Ve světle tohoto rozhodnutí má žalobce za to, že je třeba zrušit jak napadené rozhodnutí, tak registraci žalobce jako plátce DPH. Soud k tomu předně uvádí, že zákonné podmínky pro zrušení registrace plátce z moci úřední (§ 106 zákona o DPH) se liší od podmínek, za kterých lze vydat rozhodnutí o nespolehlivém plátcu. Pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí je významné pouze to, zda v případě žalobce byly splněny podmínky zakotvené v § 106a zákona o DPH, za kterých byl správce daně oprávněn rozhodnout, že je nespolehlivým plátcem. To, zda byla či nebyla zrušena žalobcova registrace plátce daně z přidané hodnoty z moci úřední, je z tohoto pohledu irelevantní, stejně jako osud žalobcovy žádosti o zrušení registrace plátce daně, o které bylo rozhodováno v samostatném řízení. Žalobce nadto ničím nedoložil, že nebyl v době vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcu plátcem daně

ex lege, a že tak v jeho případě vůbec přicházelo v úvahu „sankční“ zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty (z jím uváděné výše obrátu za předchozích 12 kalendářních měsíců v žádosti o zrušení registrace ze dne 27. 1. 2017, která je součástí spisového materiálu, lze naopak usuzovat na to, že byl plátcem DPH *ex lege* na základě § 6 odst. 1 zákona o DPH).

30. K obecné argumentaci žalobce týkající se „*typické chybné praxe daňové správy z nedávného období*“ může soud konstatovat jen tolik, že předmětem tohoto řízení není souhrnný soudní přezkum veškerých postupů žalovaného za určité časové období, nýbrž jen přezkum napadeného rozhodnutí a řízení, které jeho vydání předcházelo. I kdyby vyšlo najevo, že u jiných daňových subjektů správci daně postupovali nesprávně a činili chybné závěry, v nyní posuzované věci tomu tak nebylo a správce daně i žalovaný postupovali v souladu s právními předpisy. Žalobcem předestřený případ nákupu telefonů Generálním finančním ředitelstvím od „neseriózního partnera“ s věcí samou vůbec nesouvisí a nedokládá nezákonnost napadeného rozhodnutí.
31. Žalobce dále namítl, že správce daně a žalovaný postupovali v rozporu s několika základními zásadami daňového řízení, a to konkrétně se zásadou zákonnosti, součinnosti, zdrženlivosti a přiměřenosti. Soud posoudil postup finančních orgánů v dané věci ve světle těchto zásad a dospěl k závěru, že k jejich porušení nedošlo. Správce daně i žalovaný při rozhodování ve věci samé postupovali v souladu s právními předpisy a nijak nepřekročili pravomoc, která jim byla zákonem svěřena. Žalovaný neporušil ani zásadu součinnosti. Ta je vyjádřena v § 6 odst. 2 daňového řádu tak, že „*osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují*“. Soud dospěl k závěru, že se žalovaný náležitě vypořádal se všemi podáními žalobce a se žalobcem komunikoval zcela standardním způsobem. Žalobce ostatně nespécifikoval, jakou spolupráci či součinnost ze strany žalovaného (či správce daně) postrádá. Přisvědčit nelze ani námitce porušení zásady zdrženlivosti a přiměřenosti. Správce daně v rozhodnutí o nespolehlivém plátcí uvedl, že vzhledem k tomu, že ze strany žalobce dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně a žalobce neprojevil snahu o nápravu, nezbylo mu než rozhodnout o tom, že žalobce je nespolehlivý plátcí. Z toho je zřejmé, že označení žalobce za nespolehlivého plátce zvolil jako prostředek *ultima ratio*, přičemž tak učinil až téměř rok poté, co žalobce neplnil daňovou povinnost uloženou mu vykonatelnými zajišťovacími příkazy. Ač je označení žalobce jako nespolehlivého plátce poměrně významným zásahem do právní sféry žalobce, nebyl tento institut správcem daně využit předčasně, nepřiměřeně či z pouhé libovůle. Zákonem stanovené podmínky pro jeho užití byly splněny a jeho aplikaci nelze považovat za nepřiměřenou pouze proto, že jde k tíži dotčeného daňového subjektu.
32. Protože soud neshledal, že by napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zákonem, žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl. Ve druhém výroku rozsudku pak v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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.

Praha 21. ledna 2021

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu