



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha, soudce Mgr. Marka Zimy a soudkyně JUDr. Jitky Hroudové ve věci

žalobkyně: **LAERAD s.r.o.**, IČO: 08223840
sídlem Dlouhá 730/35, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 11. 2020, čj. 43706/20/5100-41454-712447,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a žalobní argumentace

1. Žalobkyně se na soud obrátila, neboť nesouhlasí s tím, že je nespolehlivou plátkyní daně.
2. Podanou žalobou se domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí. Žalovaný jím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze 17. 7. 2020, čj. 5783570/20/2001-52526-111167, kterým finanční úřad rozhodl, že žalobkyně je nespolehlivou plátkyní daně z přidané hodnoty.
3. Žalobkyně v žalobě formulovala tři žalobní body.
4. V rámci prvního žalobního bodu namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Tu spatřuje v tom, že žalovaná přejala odůvodnění finančního úřadu a nezabývala se odvolacími námitkami. Za nepřezkoumatelné považuje i rozhodnutí finančního úřadu,

neboť v něm finanční úřad konkrétně neuvedl, pro jaké jednání žalobkyně bylo rozhodnuto, že je nespolehlivou plátkyní.

5. V druhém žalobním bodu namítla, že Informace Generálního finančního ředitelství k výkladu institutu nespolehlivého plátce daně (dále jen „Informace GFŘ“) není obecně závazným předpisem. Žalovaný a finanční úřad se o ni neměli opírat a měli se řídit pouze zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Z něj vyplývá, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcí lze vydat pouze tehdy, pokud plátce poruší nějakou povinnost vztahující se ke správě daní. Rozhodnutí o nespolehlivé plátkyni je dle žalobkyně předčasné, neboť doposud žádnou povinnost neporušila.
6. Ve třetím žalobním bodu žalobkyně namítla, že i pokud by se postupovalo dle Informace GFŘ, nedošlo k naplnění jejího bodu č. 1 písm. b). Nebylo totiž prokázáno, že by žalobkyně prováděla činnosti nebo se zapojila do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena DPH. Rozhodnutí finančního úřadu ani napadené rozhodnutí navíc neobsahují konkrétní hodnocení žalobkyně, ačkoliv to Informace GFŘ vyžaduje.

II. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný považuje žalobu za nedůvodnou a navrhl její zamítnutí. V napadeném rozhodnutí se vypořádal se všemi odvolacími námitkami a přezkoumatelně odůvodnil své závěry.
8. Informace GFŘ je metodický pokyn vydaný pro potřeby sjednocení správní praxe a pro zajištění zásady rovného zacházení, předvídatelnosti rozhodnutí a k zabránění libovůli. Informace GFŘ neodporuje zákonu a pro finanční úřad představuje pokyn nadřízeného orgánu.
9. V dané věci byly dle žalovaného naplněny všechny podmínky pro přidělení statusu nespolehlivého plátce daně. Správce daně vydal zajišťovací příkaz k zajištění daně ve výši 1 988 134 Kč, zajišťovací příkaz žalobkyně neuhradila ve stanovené lhůtě, a ten proto nabyl právní moci. Tím žalobkyně naplnila skutkovou podstatu závažného porušení povinnosti plátce DPH dle Informace GFŘ i dle § 106a odst. 1 ZDPH.

III. Obsah správního spisu

10. Ze spisového materiálu soud zjistil následující podstatné skutečnosti.
11. Finanční úřad vydal 4. 3. 2020 zajišťovací příkaz, čj. 1714933/20/2001-80541-110658, na dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 10. 2019 do 31. 10. 2019. Žalobkyni uložil zajistit úhradu dosud nestanovené DPH složením jistoty ve výši 1 988 134 Kč. Příkaz byl žalobkyni doručen do datové schránky 4. 3. 2020. Žalobkyně nepodala proti příkazu odvolání, a proto nabyl právní moci 4. 4. 2020.
12. Zajišťovací příkaz nebyl žalobkyní ve stanovené lhůtě uhrazen. Finanční úřad zahájil řízení ve věci rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, o čemž žalobkyni informoval. Žalobkyni zároveň poučil, že má možnost se vyjádřit ve lhůtě 8 dnů ode dne doručení oznámení s tím, že v opačném případě finanční úřad rozhodne na základě podkladů, které má k dispozici. Oznámení bylo žalobkyni doručeno dne 18. 6. 2020, lhůta pro vyjádření žalobkyně marně uplynula dne 26. 6. 2020.
13. Finanční úřad 17. 7. 2020 rozhodl, že žalobkyně je nespolehlivou plátkyní daně. Konstatoval, že žalobkyně prováděla činnosti, u kterých existuje odůvodněná obava, že

z nich nebude uhrazena DPH. Proto finanční úřad vydal zajišťovací příkaz, který nebyl ve lhůtě uhrazen. Takové jednání považuje finanční úřad za závažné porušení povinnosti daňového subjektu vztahující se ke správě daně ve smyslu § 106a ZDPH a Informace GFR. Zároveň konstatoval, že spis žalobkyně neobsahuje žádné podklady či informace, které by nasvědčovaly tomu, že u žalobkyně existují objektivní důvody hodné zvláštního zřetele, které mohly vést k nesplnění její povinnosti. Naopak v neprospěch žalobkyně svědčí dle finančního úřadu to, že ve lhůtě nepodala daňové přiznání k DPH za zdaňovací období květen 2020, má nedoplatek na DPH a sídlí na virtuální adrese.

14. Žalobkyně podala proti rozhodnutí odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí finančního úřadu potvrdil.

IV. Posouzení věci soudem

15. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.) a vycházel ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
16. Žaloba byla podána včas a osobou k tomu oprávněnou.
17. Žaloba není důvodná.
18. Předmětem přezkumu je napadené rozhodnutí, kterým žalovaný potvrdil rozhodnutí finančního úřadu o tom, že žalobkyně je nespolehlivou plátkyní. Z toho důvodu soud nemůže přezkoumat správnost či zákonnost zajišťovacího příkazu, který je přezkoumatelný samostatně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu z 11. 6. 2014, čj. 10 Afs 18/2015-48, a z 16. 12. 2016, čj. 7 Afs 194/2016-30; všechny rozsudky tohoto soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz). Žalobkyně proti zajišťovacímu příkazu nebrojila.
19. Soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí a rozhodnutí finančního úřadu. Shledal přitom, že obě rozhodnutí jsou přezkoumatelná.
20. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí žalobkyně spatřovala v tom, že se žalovaný nevypořádal se všemi jejími námitkami. Žalobkyně v odvolání namítala, že nenastala žádná ze situací předvídaných Informací GFR a jednotlivé skutkové podstaty rozebrala. K této odvolací argumentaci se žalovaný vyjádřil. Uvedl, proč má za to, že je naplněna skutková podstata vymezená v bodu č. 1 písm. b) Informace GFR. Ohledně ostatních skutkových podstat uzavřel, že finanční úřad ani netvrdil, že by je žalobkyně měla naplnit. Odůvodnění napadeného rozhodnutí je srozumitelné a reaguje na všechny odvolací námitky žalobkyně.
21. Přezkoumatelné je i rozhodnutí finančního úřadu. Finanční úřad vymezil skutkovou podstatu závažného porušení povinností plátce daně a popsal jednání žalobkyně, kterým tuto skutkovou podstatu naplnila (k tomu viz dále). O přezkoumatelnosti v tomto směru ostatně svědčí i to, že žalobkyně se závěry finančního úřadu polemizuje.
22. Námitka nepřezkoumatelnosti proto není důvodná.
23. Podstatou sporu je otázka, zda je jednání žalobkyně dostatečně závažné, aby jí finanční úřad mohl udělit status nespolehlivé plátkyně. Druhý a třetí žalobní bod jsou obsahově provázané, neboť žalobkyně namítá, že jednak neměly finanční orgány vycházet z Informace GFR, jednak skutkovou podstatu uvedenou v Informaci GFR nenaplní. Soud proto tyto dva body posoudil společně.

24. Z § 106a odst. 1 ZDPH plyne, že *poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem.*
25. Správce daně má dle citovaného ustanovení povinnost rozhodnout, že je plátce nespolehlivým, pokud (i) porušil povinnosti vztahující se ke správě daně a (ii) jedná se o porušení závažným způsobem. Intenzita, kterou musí plátce své povinnosti porušit, je vymezena neurčitým právním pojmem *závažným způsobem*. Výklad neurčitých právních pojmů a jejich aplikace na konkrétní případ podléhá soudnímu přezkumu v plném rozsahu (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2014, čj. 8 As 37/2011-154, č. 3073/2014 Sb. NSS, bod 15 a 24).
26. Obecně platí, že výklad neurčitých právních pojmů mohou správní orgány v rámci své hierarchie cizelovat a usměrňovat formou interních normativních aktů. Tento postup je v jistém ohledu i žádoucí a podporuje právní jistotu, neboť tím správní orgány za účelem jednotné rozhodovací praxe vymezují, jaké situace obecně naplňují neurčitý právní pojem a jaké ne. Zveřejněním interních pokynů pak zpřístupňují svůj náhled veřejnosti (zde daňovým subjektům), která může legitimně očekávat, že budou jejich případy posuzovány v souladu s metodikou vyjádřenou v interním normativním aktu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu z 18. 1. 2011, čj. 1 Ao 2/2010-185, a přímo ve vztahu k Informaci GŘ rozsudek z 3. 10. 2019, čj. 8 Afs 71/2018-38). V posledně citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud zároveň zdůraznil, že ačkoliv interní normativní akty musí být v souladu se zákonem a nemohou jít nad jeho rámec, platí, že neodporují-li zákonu, musí se jimi finanční úřad řídit.
27. V souladu s tímto přístupem se k institutu nespolehlivého plátce vyjádřil i zákonodárce v důvodové zprávě k zákonu č. 502/2012 Sb., kterým tento institut zavedl. Uvedl, že *pro získání tohoto statusu (nespolehlivého plátce – pozn. soudu) je zapotřebí závažně porušit povinnosti vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty. Porušení povinností, za něž lze získat status nespolehlivý plátce, však musí mít určitou intenzitu. Musí tedy být naplněno kritérium závažnosti. Za závažné porušení povinnosti 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 (...), které z hlediska správy a výběru daně by nemělo prakticky žádný negativní dopad. Daný institut by měl dopadat pouze na takové porušování povinností, ve kterém lze spatřovat riziko daňových úniků. Správce daně by tak měl tento nástroj využívat v boji proti nekalým praktikám některých daňových subjektů, nikoli jako nástroj pro sankcionování běžných plátců, kteří jinak plní řádně své daňové povinnosti. Proto bude jednotlivé porušení posuzovat zejména s ohledem na osobu plátce, jeho dosavadní zkušenosti s tímto plátcem a s ohledem na to, jakou míru rizika pro veřejné rozpočty porušení dané povinnosti představuje. Výklad pojmu nespolehlivý plátce, jakož i usměrňování výkladové praxe, bude prováděno výkladovými stanovisky Generálního finančního ředitelství (GŘ). Tento způsob sjednocování výkladových podmínek umožňuje operativnější reakci GŘ na poznatky praxe pokud jde o plátce, kteří by se vyhýbali zákonné povinnosti platit DPH. GŘ bude využívat výkladové stanovisko ke sjednocování rozhodovací praxe správců daně tak, aby výklad pojmu nespolehlivý plátce byl ze strany správců daně pokud možno jednotný.*
28. Informace GŘ vymezila skutkové podstaty, které jsou závažným porušením povinností plátce. Nelze proto souhlasit s žalobkyní, že se finanční orgány měly řídit pouze zákonem a nikoliv Informací GŘ. To by platilo pouze v případě, že by Informace GŘ šla nad rámec zákona.

29. Dle finančních orgánů naplnila žalobkyně skutkovou podstatu dle bodu 1 písm. b), dle níž se za závažné porušení plnění povinností plátce považuje 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.*
30. Soud souhlasí s žalovanou i finančním úřadem, že takové jednání představuje závažné porušení povinností vztahujících se ke správě daně ve smyslu § 106a odst. 1 ZDPH.
31. Jednou ze základních podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu je odůvodněná obava, že daň, u níž dosud neuplynul den splatnosti, nebo která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi [§ 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu]. Zajišťovací příkaz je zcela mimořádným institutem, který významně zasahuje do majetkové sféry daňového subjektu. Tomu odpovídají i přísné požadavky, které na odůvodněnost obavy správce daně kladé judikatura správních soudů (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS, a z 28. 3. 2019, j. 2 Afs 392/2017-48, č. 3975/2020 Sb. NSS). Nesplní-li daňový subjekt povinnost uloženou zajišťovacím příkazem, jedná se o závažné porušení jeho povinností (srov. shodně již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 71/2018-38), v jehož důsledku je ohrožen veřejný zájem na řádném výběru DPH.
32. Finanční úřad měl v případě žalobkyně odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, a proto vydal zajišťovací příkaz (viz výše 11 odůvodnění). Žalobkyně nesplnila povinnost, která z příkazu plynula (složit jistotu na depozitní účet), což v tomto řízení ostatně ani nesporné. Nesložením jistoty naplnila žalobkyně skutkovou podstatu § 106a odst. 1 ZDPH. Finanční úřad proto postupoval správně, pokud rozhodl, že je žalobkyně nespolehlivou plátkyní, a žalovaná správně jeho rozhodnutí potvrdila.
33. Namítá-li žalobkyně, že neprováděla činnost, ani se nezapojovala do obchodů, u kterých existuje obava, že z nich nebude uhrazena DPH, míjí se tato argumentace s předmětem nynějšího řízení. Obava z neuhrazení DPH je podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu. Ten byl ve věci žalobkyně vydán, je pravomocný, a tudíž z něj soud jako ze zákonného a správného vychází. Jak již soud uvedl výše, při přezkumu rozhodnutí o nespolehlivém plátcu nelze posuzovat důvody vedoucí k vydání zajišťovacího příkazu.
34. S žalobkyní nelze souhlasit, že finanční orgány dostatečně nezkoumaly její konkrétní případ. Žalobkyně neuvedla v daňovém řízení ani v žalobě žádné konkrétní skutečnosti, k nimž finanční orgány měly přihlížet a nepřihlédly. Žádné skutečnosti svědčící ve prospěch žalobkyně ze správního spisu nevyplynou. Dosavadní zkušenost s žalobkyní, jakož i další individualizované okolnosti finanční úřad v rozhodnutí o nespolehlivé plátkyni uvedl (viz výše 13 odůvodnění).
35. Druhý a třetí žalobní bod proto nejsou důvodné.

V. Závěr a náklady řízení

36. Soud dospěl k závěru, že žalobní námitky nejsou důvodné, a žalobu proto zamítl postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

37. O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádnému z účastníků nepřiznal jejich náhradu. Žalovaná byla ve věci plně úspěšná, avšak nevznikly jí žádné náklady řízení nad rámec běžného výkonu úřední činnosti.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Praha 1. září 2021

Mgr. Marek Bedřich v. r.
předseda senátu