



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Radima Kadlčáka a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobce: M. B., narozený „X“,
bytem „X“,
zastoupený Mgr. Marií Huspekovou, advokátkou,
sídlem Zeyerova 710/36, 400 03 Ústí nad Labem,
proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 9. 2018, č. j. 41716/18/5100-41454-708892,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 9. 2018, č. j. 41716/18/5100-

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

41454-708892, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 3. 8. 2017, č. j. 1860244/17/2501-50522-508102, jímž bylo ve smyslu § 106a odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), rozhodnuto, že se žalobce s účinností od data nabytí právní moci tohoto rozhodnutí stává nespolehlivým plátcem. Žalobce se současně domáhal toho, aby soud zrušil i rozhodnutí správce daně a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

Žaloba

2. Žalobce úvodem žaloby popsal dosavadní průběh dané věci, přičemž zrekapituloval zejména odůvodnění rozhodnutí správce daně. Následně uvedl, že správce daně v posuzovaném případě konstatoval, že částka určená zajišťovacími příkazy nebyla ke dni vydání rozhodnutí zcela uhrazena, přičemž tímto jednáním 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 příkazy. Podle názoru žalobce tak správce daně v odůvodnění svého rozhodnutí zvolil formulaci, která činí toto rozhodnutí nejednoznačným a nesrozumitelným. K tomu žalobce dále zmínil, že je pravdou, že jistota k zajištění úhrady dosud nestanovené daně z přidané hodnoty nebyla ve stanovené lhůtě tří pracovních dnů od doručení zajišťovacích příkazů uhrazena. Ke dni vydání prvostupňového rozhodnutí o nespolehlivém plátcu, tj. k 3. 8. 2017, byla dle žalobce na určeném depozitním účtu správce daně složena částka 557 829 Kč, dále dne 26. 7. 2017 byla na tento účet připsána částka 223 498 Kč, dne 3. 10. 2017 částka 480 546 Kč a dne 28. 11. 2017 částka 39 226 Kč. Z odůvodnění rozhodnutí správce daně, jakož i ze skutečnosti, že stanovenou jistotu uhradil až po stanovené lhůtě, tedy žalobce dovozuje, že mu správce daně vytknul nikoliv to, že by požadovanou jistotu neuhradil vůbec, ale pouze to, že ji uhradil pozdě.
3. O tom, že žalobce není schopen jednorázově uhradit zajištění daně z přidané hodnoty ve stanovené lhůtě, přitom správce daně od žalobce věděl nejméně od 18. 5. 2017, kdy se k němu žalobce dostavil a navrhl správci daně, že do doby, než se mu podaří požadovanou jistotu na dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty složit na depozitní účet správce daně, lze dobytost v budoucnu případně doměřené daně zajistit zřízením zástavního práva k jeho movitému majetku, a to konkrétně k vozidlům, jejichž hodnotou se správce daně již před vydáním zajišťovacích příkazů zabýval. Správce daně však k tomuto úkonu žalobce nezaujal žádné stanovisko. V této skutečnosti lze tedy podle názoru žalobce spatřovat pochybení správce daně, zejména pokud jde o princip proporcionality a princip součinnosti.
4. Dále žalobce odkázal na existenci zásad při správě daní zakotvených v § 5 až § 9 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Podle § 1 odst. 2 daňového řádu je přitom cílem správy daní daň správně zjistit a stanovit (v rovině nalézací) a zabezpečit její úhradu (v rovině platební), což má dle žalobce ve věci klíčový význam. Pokud správce daně (resp. i žalovaný) hodnotil dopady jednání žalobce ve vztahu pouze k dílčí části správy daní (tj. zajišťovacímu řízení), a nikoliv ve vztahu ke správě daně jako celku, vycházel z neúplně zjištěného skutkového stavu a jeho argumentace ve prospěch závěru, že žalobce porušil své povinnosti vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty způsobem, jehož intenzita je způsobilá ohrozit veřejný zájem na výběru daně, je Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

tak zavádějící. Jakkoli totiž zajišťovací řízení a nalézací řízení směřují ke stejnému cíli, tj. ke správnému stanovení jedné daně za jedno zdaňovací období a zajištění její úhrady, tvoří tato řízení (společně s dalšími dílčími řízeními) jeden celek, a hodnocení důsledků porušení povinností žalobce tak muselo být vztaženo k tomuto celku, a nikoliv jen k jeho dílčí části. Žalobce též upozornil na to, že skutečnost, že při správě konkrétní daně z přidané hodnoty došlo k jejímu zajištění ve smyslu § 167 daňového řádu, nijak nesnižuje míru odpovědnosti správce daně za to, že daň z přidané hodnoty (nejprve) stanoví a (následně) zajistí její úhradu ve správné výši. Stejně tak existence (byť pravomocného a vykonatelného) zajišťovacího příkazu nemění nic na obsahu daňové povinnosti daňového subjektu (tj. procesně předvídaným způsobem správně stanovenou daň odvést do státního rozpočtu), resp. vydání zajišťovacího příkazu nic nemění na povinnosti žalobce odvést do státního rozpočtu přesně tolik (a nikoli méně nebo více), kolik podle platebního výměru do státního rozpočtu odvést musí. Žalobce poté připomněl § 252 odst. 2 daňového řádu, přičemž uvedl, že dojde-li v nalézacím (doměřovacím) řízení případně ke změně (zvýšení) daně z přidané hodnoty za dotčená zdaňovací období, bude újma způsobená státnímu rozpočtu nemožností nakládat s finančními prostředky v době mezi dnem původní splatnosti daně a dnem zaplacení doměřeného rozdílu ze zákona kompenzována formou vzniku povinnosti žalobce uhradit úrok z prodlení. K tomu pro úplnost žalobce poznamenal, že částky plynoucí ze zajišťovacích příkazů jsou uloženy na depozitním účtu správce daně, a nejsou tedy příjmem veřejných rozpočtů. Správní orgány tak opomněly v odůvodnění svých rozhodnutí vyložit, jaký konkrétní škodlivý následek v důsledku porušení uvedené platební povinnosti žalobcem veřejným rozpočtům fakticky hrozil.

5. Žalobce následně konstatoval, že riziko, které plyne z náchylnosti systému daně z přidané hodnoty k daňovým podvodům, by mělo být mezi orgány veřejné moci a daňové subjekty rozloženo proporcionálně, neboť je přesvědčen, že není jediným subjektem, který se neúmyslně stal účastníkem podezřelých transakcí. Institut nespolehlivého plátce je zákonodárcem koncipován jako sankce, což jednoznačně vyplývá, z důvodové zprávy k zákonu č. 502/2012 Sb., kterým byl institut nespolehlivého plátce do zákona o dani z přidané hodnoty zaveden. Ustanovení § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty pak zahrnuje neurčitý právní pojem „závažným způsobem“, což při jeho aplikaci nutně vyžaduje správní uvážení správce daně. Žalobce byl přesvědčen, že pokud správce daně shledal, že formální znaky skutkové podstaty správního deliktu byly naplněny, měl kromě mechanické reprodukce názoru nadřízeného orgánu obsaženého v metodickém pokynu [Informaci Generálního finančního ředitelství ze dne 4. 1. 2013, č. j. 101/13-121002-506729, ve znění pozdějších dodatků (dále jen „Informace GFŘ“)] také přistoupit ke zjištění, zda jednání žalobce, formálně vykazující znaky správního deliktu, bylo skutečně správním deliktem i po materiální stránce, tj. zda následky, které jsou v příčinné souvislosti s tímto jednáním, dosáhly intenzity odpovídající ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty. Vzhledem k absenci dokazování některých pro věc rozhodných skutečností, které byl navíc žalovaný, resp. správce daně, povinen s ohledem na „trestní“ povahu řízení zjišťovat a prokazovat z úřední povinnosti, nelze dle žalobce z odůvodnění rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, ani z odůvodnění rozhodnutí žalovaného, jednoznačným způsobem seznat, co konkrétně žalobce jako daňový subjekt neučinil, přestože to bylo jeho zákonnou povinností, a jaká konkrétní hrozba v důsledku tohoto jednání vznikla pro veřejné rozpočty.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

6. Obsahové nedostatky odůvodnění rozhodnutí žalovaného (potažmo správce daně) tak podle názoru žalobce způsobují nejen to, že žalobce může jen spekulovat o důvodech, pro které byl sankcionován, ale zejména tato okolnost způsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného pro nedostatek důvodů.
7. Závěrem žalobce dodal, že „veřejná stigmatizace“ spojená s označením „nespolehlivý plátce“ je způsobilá ve velmi krátkém čase zcela rozvrátit jím dlouhodobě budované obchodní vztahy, a to nevratně.

Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl, aby ji soud jako nedůvodnou zamítl. K tomu zrekapituloval dosavadní průběh řízení, jakož i argumentaci žalobce ve věci. Žalovaný poté uvedl, že v napadeném rozhodnutí jednoznačně vymezil, že považuje za podstatné, zda plátce porušil své povinnosti vztahující se ke správě daně ve smyslu důvodové zprávy k zákonu č. 502/2012 Sb. a Informace GFŘ. Popsal též, proč má za to, že u žalobce došlo k naplnění skutkové podstaty uvedené v bodě č. 1 písm. b) Informace GFŘ, a to tak, že byly vydány zajišťovací příkazy z důvodu, že se žalobce zapojil do obchodů, u kterých existuje důvodná obava, že z nich nebude uhrazena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“). Žalobou napadené rozhodnutí přitom ve svém odůvodnění navazuje na rozhodnutí správce daně ve světle odvolacích námitek. Napadené rozhodnutí tak základní obsahové náležitosti dle žalovaného nepostrádá, přičemž je z jeho odůvodnění znatelné, jakými úvahami byl žalovaný ve své rozhodovací činnosti veden, jakými skutečnostmi se zabýval a jaké důvody jej vedly k vyslovení učiněných závěrů.
9. Podle žalovaného se pak za závažné porušení plnění povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce dle Informace GFŘ 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. Taková situace nastala v případě žalobce, u kterého správce daně vydal zajišťovací příkazy, kterými podle § 167 daňového řádu uložil žalobci, aby zajistil úhradu DPH složením jistoty na depozitní účet správce daně ve výši 1 301 099 Kč za dotčená zdaňovací období. Proti těmto zajišťovacím příkazům podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 7. 2017 (s nabytím právní moci dne 14. 7. 2017) zamítl a zajišťovací příkazy potvrdil. Žalobce poté nesplnil povinnost z nich plynoucí (tj. složit ve lhůtě jistotu na depozitní účet správce daně). S ohledem na tyto skutečnosti tedy správce daně konstatoval, že se žalobce dopustil závažného porušení plnění povinností plátce ve smyslu Informace GFŘ, které je ovšem fakticky naplněním § 106a zákona o DPH. Žalovaný v tomto ohledu dále zmínil, že až po vydání zajišťovacích příkazů (dne 15. 5. 2017) se žalobce dostavil ke správci daně (dne 18. 5. 2017), kde uvedl, že není schopen jednorázově uhradit stanovené zajištění DPH a souhlasil s poskytnutím zástavy movitých věcí (konkrétně vozidel a strojů v jeho vlastnictví). Následně po vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva byla v následujících měsících formou nadměrných odpočtů částka jistoty uhrazena. Pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcu byla však podstatná skutečnost, že požadovaná jistota nebyla žalobcem uhrazena ve lhůtě, přičemž samotné zajišťovací příkazy byl správce daně oprávněn v dané době vydat.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

10. Žalovaný dále s odkazem na judikaturu správních soudů zmínil, že soud v tomto řízení není oprávněn přezkoumávat správnost či zákonnost zajišťovacího příkazu, neboť tento je samostatně přezkoumatelný ve zvláštním řízení před soudem. Část žalobní argumentace se proto míjí s předmětem tohoto soudního řízení, a je pro projednávanou věc irelevantní. Proto se dle žalovaného nelze zabývat námitkami žalobce, že správní orgány zcela pominuly rozdíl mezi řízením zajišťovacím a řízením nalézacím (jakožto dílčími prvky daňového řízení), hodnotí dopady jednání žalobce ve vztahu pouze k dílčí části správy daní (zajišťovacímu řízení) a nikoli ve vztahu ke správě daně jako celku, atd. Současně žalovaný doplnil, že správce daně byl oprávněn vydat zajišťovací příkazy, neboť na základě podnětu Policie ČR, která správce daně upozornila na nestandardní okolnosti při pořizování pohonných hmot, správce daně sám v rámci vyhledávací činnosti zjistil, že se žalobce zapojil do obchodního řetězce, ve kterém nebyla do státního rozpočtu odvedena DPH v její zákonné výši. Již samotná skutečnost, že žalobce prováděl činnosti nebo se zapojil do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena DPH, je přitom považována za závažné porušení plnění povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce. Právě tímto dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru DPH.
11. Zveřejnění skutečnosti, že plátce daně je nespolehlivým plátcem, pak dle žalovaného nepochybně přináší to, že každý si může ověřit, zda daný plátce byl, či nebyl takto označen. Ten, kdo přijme zdanitelné plnění od plátce, o němž je zveřejněna skutečnost, že je nespolehlivým plátcem, ex lege ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění (§ 109 odst. 3 zákona o DPH). Tato skutečnost přitom nemá zákazníky odstrašovat, ale vést k obezřetnosti. Přidělení statusu „nespolehlivý plátce“, resp. zveřejnění této skutečnosti je pouze administrativním opatřením, kterým z důvodu změny koncepce plátcovství byla nahrazena dřívější možnost zrušit registraci plátcí, který neplní své povinnosti, avšak dosahuje požadovaného obratu.

Ústní jednání soudu

12. Při jednání soudu dne 24. 11. 2021 právní zástupkyně žalobce setrvala na podané žalobě. Dále uvedla, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcí bylo vydáno dříve, než byla doměřena samotná daň. Správce daně tedy přistoupil k vydání napadeného rozhodnutí na základě nezaplacených zajišťovacích příkazů, což právní zástupkyně žalobce považuje za předčasné. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí pak není patrné, že by žalobce porušil svoje povinnosti závažným způsobem, jak předpokládá zákon. Zajišťovací příkazy byly žalobcem následně uhrazeny, byť se tak nestalo ve stanovené lhůtě. Žalobce přitom v této věci se správcem daně jednal a spolupracoval. Dle právní zástupkyně žalobce zákon chrání zájem státu na řádném výběru daní, avšak k ohrožení tohoto zájmu v daném případě nedošlo.
13. Při tomtéž jednání pověřený pracovník žalovaného odkázal na dosavadní vyjádření ve věci a navrhl žalobu zamítnout. Dle jeho tvrzení žalovaný postupoval v souladu se zákonem i metodickým pokynem Generálního finančního ředitelství.

Posouzení věci soudem

14. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c),
- Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení i zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

15. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu projednávaného případu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
16. V kontextu formulace žalobní argumentace pak soud upozorňuje, že ke způsobu vypořádání žalobních bodů se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 3. 2019, č. j. 10 Azs 316/2018-60, ve kterém konstatoval, že *„NSS úvodem poznamenává, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný, byť stěžovatelé na několika místech kasační stížnosti dovozují opak. Krajský soud detailně vypořádal veškeré žalobní body, jakkoliv se třeba nevyjádřil ke všem úvahám obsaženým v rámci jednotlivých žalobních bodů. Skutečnost, že se krajský soud nezabýval detailně každou dílčí námitkou uvnitř jednoho žalobního bodu, ještě nezakládá nepřezkoumatelnost rozsudku. To platí zejména u rozsáhlých žalob, jakou ostatně byla i žaloba stěžovatelů. Krajský soud nemusí nutně volit cestu vypořádání se s každou dílčí žalobní námitkou, ale naopak proti žalobě postaví právní názor, v jehož konkurenci žalobní body jako celek neobstojí. Případně svůj názor podpoří i odkazem na napadené rozhodnutí žalovaného. Pokud si tedy stěžovatelé myslí, že na jejich košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud ještě košatějším rozsudkem, mylí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelů, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek. Ze závěrů nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, poté plyne, že „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“* Právě v souladu se shora citovanými závěry tak zdejší soud v daném případě postupoval v rámci vypořádání žalobních námitek.
17. Vzhledem k tomu, že žalobce v podané žalobě uplatnil mimo jiné též námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, soud se předně zabýval otázkou, zda je napadené rozhodnutí způsobilé soudního přezkumu. V souvislosti s otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalobce zejména namítl, že v napadeném rozhodnutí nebyly řádně vyloženy důvody, pro který byl shledán „nespolehlivým plátcem“, resp. že rozhodnutí správce daně i žalovaného jsou nedostatečně odůvodněna. 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.
18. Podle § 102 odst. 3 daňového řádu platí, že v odůvodnění správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

19. S odkazem na shora citované ustanovení daňového řádu soud předně konstatuje, že z odůvodnění rozhodnutí musí být vždy zřejmé, z jakých skutkových zjištění správní orgán ve vztahu k jím vyhlášenému výroku vycházel a na základě jakého právního názoru k závěrům o něm dospěl. Správní rozhodnutí, které takovouto skutkovou a právní úvahu neobsahuje, je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť nemůže plnit svou základní funkci, tedy osvětlit účastníkům řízení, na základě jakých skutečností bylo rozhodnuto tak, jak je uvedeno v jeho výroku (srov. např. rozsudky ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005-298, ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001-47, nebo ze dne 17. 9. 2003, č. j. 5 A 156/2002-25).
20. Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí, nelze-li v něm zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je tedy vyhrazeno pouze těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat.
21. V kontextu dané námitky soud rovněž poznamenává, že správní (daňové) řízení až do vydání rozhodnutí odvolacího orgánu představuje jeden celek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2007, č. j. 3 As 51/2006-65), přičemž účelem řízení před odvolacím správním orgánem je napravovat případná pochybení správního orgánu prvního stupně. Jako jeden celek jsou tak vnímána všechna rozhodnutí vydaná v jednotlivých fázích řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2016, č. j. 2 Afs 143/2016-29).
22. Meritorní přezkum rozhodnutí je tak možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč správní orgán rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Tato kritéria napadené rozhodnutí splňuje, neboť v něm žalovaný srozumitelně vymezil, že považuje za podstatné, že žalobce závažně porušil své povinnosti plátce vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty ve smyslu důvodové zprávy k zákonu č. 502/2012 Sb. a Informace GFŘ. Dále popsal, proč má za to, že u žalobce došlo k naplnění skutkové podstaty uvedené v bodě č. 1 písm. b) Informace GFŘ (tj. pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce), a to tak, že byly dne 15. 5. 2017 vydány zajišťovací příkazy z důvodu, že se žalobce zapojil do obchodů, u kterých existuje důvodná obava, že z nich nebude uhrazena daň z přidané hodnoty, přičemž jistota, jejíž složení na depozitní účet správce daně byla zajišťovacími příkazy uložena, nebyla ve stanovené lhůtě zcela uhrazena (viz str. 4 – 6 napadeného rozhodnutí). To tedy dle žalovaného představovalo naplnění skutkové podstaty závažného porušení povinnosti plátce daně z přidané hodnoty dle Informace GFŘ, a tudíž i § 106a zákona o DPH. Žalovaný pak ve věci uvedl také okolnosti související s vydáním zajišťovacích příkazů a informace vztahující se k osobě samotného žalobce (tj. o jeho dosavadní platební morálce, majetkových poměrech a nárůstu jeho dluhů), přičemž nezjistil žádné neúčelově vzniklé překážky, které by žalobci bránily v možnosti uhradit stanovenou jistotu v řádném termínu (viz str. 7 – 8 napadeného rozhodnutí). Žalobou napadené rozhodnutí přitom ve svém odůvodnění navazuje na rozhodnutí správce daně, a to právě ve světle odvolacích námitek žalobce. V projednávaném případě tak dle hodnocení soudu lze z hlediska přezkoumatelnosti vysledovat úsudek žalovaného, který v napadeném

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

rozhodnutí přezkoumatelným způsobem zdůvodnil, jakým způsobem, z jakých důvodů a na základě jakých konkrétních okolností a ustanovení zákona daný případ řešil.

23. Skutečnost, že žalobce se závěry žalovaného nesouhlasí, zároveň nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí pro jeho údajnou nepřezkoumatelnost. Nepřezkoumatelnost totiž není projevem nenaplněné subjektivní představy žalobce o tom, jak podrobně by mu měla být správní rozhodnutí odůvodněna, ale objektivní překážkou, která soudu znemožňuje napadené rozhodnutí přezkoumat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, či ze dne 20. 8. 2020, č. j. 7 As 122/2020-20).
24. K vlastnímu meritornímu posouzení věci soud považuje za potřebné předně zdůraznit, že předmětem soudního přezkumu v nyní projednávané kauze je toliko rozhodnutí žalovaného, jímž bylo potvrzeno rozhodnutí správce daně o nespolehlivém plátcí. Soud tak v daném řízení není oprávněn jakkoliv přezkoumávat správnost či zákonnost zajišťovacích příkazů, ani na ně navazujícího rozhodnutí o odvolání žalobce, popř. dalších postupů správce daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2019, č. j. 8 Afs 71/2018-38, a ze dne 31. 8. 2020, č. j. 3 Afs 208/2018-56). Značně obsáhlá část žalobní argumentace týkající se základních zásad při správě daní plynoucích z úvodních ustanovení daňového řádu (konkrétně § 1 odst. 2 a § 5 až § 9) v kontextu zajištění předmětné daně z přidané hodnoty, bez bližší konkretizace ve vztahu k právě posuzovanému případu, jakož i tvrzení, že správce daně hodnotil dopady jednání žalobce pouze ve vztahu k dílčí části správy daně (tj. k zajišťovacímu řízení), a nikoliv ve vztahu ke správě daně jako celku, a tudíž nebyl úplně zjištěn skutkový stav, se proto zcela mýlí s předmětem tohoto soudního řízení a je pro projednávanou věc irelevantní. V rámci rozhodnutí o nespolehlivém plátcí daně lze totiž přezkoumat pouze naplnění „skutkových podstat“ závažného porušení plnění povinností plátce ve smyslu § 106a odst. 1 zákona o DPH, přičemž do samotného nalézacího řízení nelze zasahovat. K tomu je možno odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2020, č. j. 8 Afs 205/2018-59, v němž bylo konstatováno, že *„[p]ředmětem soudního přezkumu v nyní projednávané věci je pouze rozhodnutí o nespolehlivém plátcí daně z přidané hodnoty. Stěžejní otázkou proto není, zda byly zajišťovací příkazy vydány oprávněně, ale pouze to, zda byly naplněny zákonné podmínky pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí DPH. Konkrétně, zda neuhrazení zajišťovacích příkazů opravňovalo správce daně k vydání tohoto rozhodnutí. Jak bylo uvedeno výše, není pravdou, že žalovaný postavil své rozhodnutí na skutečnostech rozhodných pro vydání zajišťovacího příkazu, ale vydal jej, protože stěžovatelka nesplnila povinnosti uložené zajišťovacími příkazy. (...) Námitka nedostatečně zjištěného skutkového stavu rovněž není důvodná. Jak bylo uvedeno výše, předmětem řízení bylo pouze posouzení, zda neuhrazení jistoty stanovené zajišťovacími příkazy opravňovalo správce daně k vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. Skutečnost, že zajišťovacími příkazy byla stěžovatelce uložena povinnost zaplatit jistotu na dani a že ji ve stanovené lhůtě dosud neuhradila, byla dostatečně prokázána a stěžovatelka ji sama potvrzuje.“* Upozornit je možno i na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 8. 2019, č. j. 29 Af 61/2017-42, ve kterém bylo uvedeno, že *„[p]ro účely posouzení zákonnosti rozhodnutí o nespolehlivosti plátce tedy bylo v dané věci podstatné, zda byl ve věci vydán zajišťovací příkaz, zda tento zajišťovací příkaz nebyl ve lhůtě plně uhrazen, a zejména, zda se zajišťovací příkaz týká plátce, který prováděl činnost nebo se zapojil do obchodů, u nichž je důvodná obava z neuhrazení DPH.“*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

25. V návaznosti na shora citované pak soud upozorňuje na skutečnost, že je mu z úřední činnosti známo, že námitkami žalobce zpochybňujícími jednotlivé zajišťovací příkazy, kterými správce daně žalobci uložil, aby ve lhůtě 3 pracovních dnů ode dne jejich oznámení zajistil úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen, září, listopad a prosinec 2014, leden až prosinec 2015 a leden až duben 2016 která dosud nebyla stanovena, a to složením jistoty v celkové výši 1 301 099 Kč na depozitní účet správce daně, se zdejší soud zabýval již v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 7. 2017, č. j. 31093/17/5100-41458-711929, kterou rozsudkem ze dne 27. 1. 2021, č. j. 15 Af 109/2017-40, zamítl jako nedůvodnou. Ve zmíněném rozsudku zdejší soud dospěl k závěru, že zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů byly splněny, tyto příkazy byly řádně odůvodněny a nejsou tedy nezákonné.
26. Podle § 106a odst. 1 zákona o DPH platí, že poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem.
27. Citované ustanovení zákona o DPH zahrnuje neurčitý právní pojem „závažným způsobem“, k jehož výkladu byl vydán metodický pokyn obsažený v Informaci GŘ. Smyslem tohoto metodického pokynu, jehož vydání ostatně předvídá i důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012 Sb., kterým byl do českého právního řádu zaveden institut „nespolehlivého plátce“, je podrobná úprava hledisek a kritérií, jež mají všichni správci daně při rozhodování o nespolehlivosti plátce posuzovat. Zmíněná Informace GŘ tak slouží ke sjednocení správní praxe a odchýlení se od ní by znamenalo, že správce daně rozhodl v rozporu se zásadou zákazu libovůle a zásadou rovného zacházení (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 7. 2018, č. j. 62 Af 61/2016-41). Povahou Informace GŘ se zabýval také již shora odkazovaný rozsudek sp. zn. 8 Afs 71/2018, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že užití Informace GŘ je aplikací interního předpisu za situace, kdy postup správních orgánů není regulován obecně závaznými právními normami. V takovém případě *„je podstatné, zda posuzované jednání naplnilo podmínky podle § 106a zákona o DPH. Interní normativní akty totiž nejsou právní předpisy a nemohou „jít nad rámec zákona“, naopak musí být se zákonem v souladu. Neodporují-li ale zákonu, platí ve vztazích služební nadřízenosti a podřízenosti povinnost řídit se pokyny nadřízeného orgánu. V takovém případě pak správní soudy přezkoumávají postup správních orgánů i z hlediska jeho souladnosti s vnitřním předpisem.“* (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2020, č. j. 3 Afs 208/2018-56).
28. Zdejší soud pak danou věc posuzoval nejen s ohledem na splnění podmínek Informace GŘ či jiných metodik, ale zejména s ohledem na vlastní výklad § 106a zákona o DPH, neboť i přes odkaz na Informaci GŘ musely být naplněny podmínky uvedeného ustanovení. Předmětná Informace GŘ tak slouží zejména k výkladu, jaký zvolil žalovaný, tj. aby byl daňový subjekt informován, jak k § 106a odst. 1 zákona o DPH správce daně přistupuje. Jedná se tedy o ve své podstatě vstřícný krok finanční správy vůči daňovým subjektům, nikterak nepřekračující meze ústavního pořádku České republiky, neboť svojí povahou nepřesahuje rámec zákonného zmocnění. Nutno v daném ohledu též znovu zdůraznit, že rozhodným pro naplnění zákonných podmínek nespolehlivého plátce je závažné porušení povinností plátce daně z přidané hodnoty; musí se tedy jednat o porušení s určitou intenzitou. Za závažné porušení je přitom třeba považovat především takové porušení, které svojí intenzitou ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru DPH,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

ostatně stejný názor zákonodárce uvádí i v důvodové zprávě k zákonu č. 502/2012 Sb. (srov. už dříve odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 205/2018-59).

29. Za závažné porušení plnění povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce se dle nadepsané Informace GFR považují mimo jiné 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 [bod 1 písm. b) Informace GFR].
30. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu, je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.
31. Jednou ze základních podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu je tedy existence obavy, že dodatečně stanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi, přičemž tato podmínka byla najisto splněna, neboť zajišťovací příkazy nabyly právní moci, a byly tak nadány presumpcí správnosti (viz rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 1. 2021, č. j. 15 Af 109/2017-40, ve věci přezkumu dotčených zajišťovacích příkazů). Existovala tudíž zcela odůvodněná obava, že z obchodů, do kterých se žalobce zapojil, nebude uhrazena daň z přidané hodnoty. Sám žalobce přitom uvedl, že celková zajištěná daň přesahovala jeho finanční možnosti, a depozit proto ve stanovené lhůtě nebyl složen (viz též úřední záznam ze dne 28. 7. 2017). S ohledem na tyto skutečnosti lze tudíž konstatovat, že se žalobce dopustil závažného porušení plnění povinností plátce ve smyslu bodu 1 písm. b) Informace GFR, které je fakticky naplněním právě § 106a odst. 1 zákona o DPH. K tomu je třeba opětovně upozornit na závěr vyslovený Nejvyšším správním soudem ve skutkově obdobné věci č. j. 8 Afs 205/2018-59, že „[u]vedl-li krajský soud, že nesložení depozitu na účet správce daně v situaci, kdy tato povinnost byla pravomocně stanovena kvůli existenci důvodné obavy, že DPH nebude uhrazena, je závažné porušení povinností plátce DPH dle § 106a zákona o DPH, musí s tím Nejvyšší správní soud souhlasit. Jde totiž o situaci, v jejímž důsledku je veřejný zájem na řádném výběru DPH reálně ohrožen. Stěžovatelka se tak tím, že naplnila skutkovou podstatu Informace GFR, dopustila závažného porušení povinnosti ve smyslu § 106a zákona o DPH. Nelze souhlasit s argumentací stěžovatelky, že z pravomocných zajišťovacích příkazů nevyplývá existence důvodné obavy, že DPH nebude v budoucnu uhrazeno. Naopak, jde o neoddelitelnou zákonnou podmínku pro jejich vydání. Správce daně je může vydat pouze v případě naplnění této podmínky. Jak již bylo uvedeno shora, na pravomocné zajišťovací příkazy je nutno pohlížet jako na zákonné a správné, proto i zákonnou podmínku pro jejich vydání je nutno považovat za splněnou.“
32. Soud tedy shrnuje, že žalobce v projednávané věci řádně nesplnil povinnosti uložené zajišťovacími příkazy, přičemž tak závažným způsobem porušil své povinnosti vztahující se ke správě daně. Dle hodnocení soudu byly napadeným rozhodnutím současně zohledněny podmínky uvedené i v obecných ustanoveních Informace GFR, jelikož porušení daňových povinností žalobcem bylo žalovaným hodnoceno i ve vztahu k osobě žalobce [tj. že vlastní 16 motorových vozidel, které správce daně ocenil na částku 5 281 000 Kč; na bankovním účtu měl žalobce ke dni 21. 3. 2017 částku 81 765,07 Kč a na Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vkladní knížce 200 Kč; v rámci společného jmění manželů je spoluvlastníkem bytové jednotky č. „X“ v kat. úz. „X“ (LV č. „X“), přičemž na dané jednotce vážnou zástavní práva smluvní, soudcovská, exekutorská a správní, když byl již vydán i exekuční příkaz k prodeji nemovitosti; dále žalobce vlastní pozemky par. č. X (jehož součástí je stavba č. p. „X“) a par. č. „x“ v kat. úz. „X“ (LV č. „X“), avšak i tyto nemovitosti jsou zatíženy zástavním právem smluvním, soudcovským i správním, přičemž byl vydán i zde exekuční příkaz k prodeji nemovitostí; v daňovém přiznání žalobce na daň z příjmů fyzických osob za rok 2016 byl vykázán hmotný majetek 3 475 959 Kč, peněžní prostředky 169 552 Kč, pohledávky 11 776 633 Kč a dluhy ve výši 16 312 790 Kč - oproti počátku daného zdaňovacího období se přitom dluh žalobce za rok 2016 téměř ztrojnásobil; žalobce také od roku 2001 vykazuje opakovaně daňové nedoplatky, přičemž některé z nich byly již v minulosti vymáhány daňovou exekucí]. Žalovaný taktéž posuzoval existenci možných objektivních důvodů hodných zvláštního zřetele, vedoucích k nesplnění zákonných povinností žalobce, přičemž však v řešeném případě nebyly zjištěny žádné objektivně existující překážky, které by měly za následek nemožnost žalobce uhradit zajišťovací příkazy řádně a včas. Samotný nedostatek finančních prostředků k úhradě daňových povinností totiž za takový důvod hodný zvláštního zřetele považovat nelze (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 1. 2021, č. j. 15 Af 4/2018-33, či rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 8. 2019, č. j. 29 Af 61/2017-42). Soud si je přitom vědom faktu, že se stran celkové částky stanovené jistiny jednalo o značně vysokou sumu, kdy běžný daňový subjekt nemusí mít takové prostředky k dispozici, avšak v řešeném případě nelze pominout skutečnost (naopak je třeba ji zdůraznit), že výše zajištěných prostředků vycházela právě z objemu předchozích transakcí žalobce. Nejednalo se tudíž o částky, které by byly žalobci v rámci jeho obchodování zcela cizí (žalobce ostatně v příloze č. 1 k přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2016 vykázal příjmy dle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve výši 21 729 275 Kč a naproti tomu výdaje související s příjmy dle téhož zákona v částce 21 366 898 Kč). V případě dané jistiny se tedy jednalo řádově o částku, kterou žalobce mohl a měl být schopen uhradit v rámci své ekonomické činnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2020, č. j. 3 Afs 208/2018-56).

33. Vzhledem ke shora popsanému je proto ve věci nedůvodná argumentace žalobce, týkající se toho, že správce daně nejméně od 18. 5. 2017 věděl, že žalobce není schopen uhradit zajištění daně z přidané hodnoty ve stanovené lhůtě, přičemž správci daně navrhl dobytost v budoucnu případně stanovené daně zajistit zřízením zástavního práva k jeho movitému majetku. K tomu je třeba zmínit, že ze Stanoviska vymáhacího odboru správce daně ze dne 5. 10. 2017 plyne, že správce daně v návaznosti na shora popsané jednání žalobce skutečně vydal rozhodnutí o zřízení zástavního práva k věcem movitým v odhadované hodnotě 5 281 000 Kč, a tudíž zjevně reagoval na odkazovaný úkon žalobce, přičemž v dalších měsících byla též formou nadměrných odpočtů uhrazena celá zajištěná částka (tj. způsobem na vůli žalobce nezávislým). Jestliže však žalobce za dané situace, resp. v rozhodnou dobu, neměl finanční prostředky k řádné a včasné úhradě zajišťovacích příkazů, nemohl chtít svou nemajetnost ospravedlnit a dovolávat se jí, neboť si vznik závadného stavu vědomě sám zapříčinil. Tvrzení žalobce o jeho návrhu na zřízení zástavního práva k jeho movitému majetku do doby, než se mu podaří požadovanou jistinu složit na depozitní účet správce daně, se pak ve světle již dříve popsaného míjí s meritem posuzované věci, když žalovaný vyložil neurčitý právní pojem „závažným způsobem“ (za užití Informace GFR) z hlediska jeho obsahu a významu, poté porovnal takto vyložený

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

neurčitý právní pojem se skutkovými zjištěními správce daně, aby nakonec potvrdil, že podmínky § 106a odst. 1 zákona o DPH skutečně byly naplněny. I v tomto ohledu je tak případným poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 205/2018-59, v němž bylo vysloveno, že „[n]ámitkou, zda lze za objektivní okolnost zvláštního zřetele považovat i skutečnost, že úhrada zajištěné částky je co do výše mimo možnosti stěžovatelky, se zabýval i krajský soud. Dospěl k závěru, že žalovaný vyjádřil svou úvahu dostatečně a závěr o tom, že o objektivní skutečnost jít nemůže, potvrdil. S tímto názorem se Nejvyšší správní soud rovněž ztotožňuje. Objektivními skutečnostmi jsou skutečnosti nezávislé na lidském chování, přírodní a společenské jevy, které dotčený subjekt nemůže ovlivnit. Neúměrná výše zajištěné částky vzhledem k obrátům daňového subjektu do této kategorie spadat nemůže. Jak výše pravděpodobně DPH, tak obrat stěžovatelky jsou okolnosti závislé na jejím chování.“

34. Ve světle shora odkazované judikatury a vyslovených závěrů je pro projednávaný případ stejně tak irelevantním upozornění žalobce na § 252 odst. 2 daňového řádu, resp. možnou existenci úroku z prodlení, neboť podstatnou zde zůstává právě skutečnost, že posuzované jednání žalobce naplnilo podmínky podle § 106a zákona o DPH, přičemž tak šlo o situaci, v jejímž důsledku byl veřejný zájem na řádném výběru DPH reálně ohrožen. Institut nespolehlivého plátce má přitom za předem známých podmínek postihovat samotný fakt, že se daňový subjekt svým jednáním dopustil alespoň jednoho z definovaných závažných porušení svých zákonných povinností v oblasti daně z přidané hodnoty. Naplněním skutkové podstaty dle bodu 1 písm. b) Informace GŘ byl tedy dán důvod k zařazení žalobce mezi nespolehlivé plátce. Účelem předmětného postihu je přitom především odrazení žalobce od opakování takového jednání do budoucna. Institut nespolehlivého plátce má totiž dle záměru zákonodárce sloužit primárně k zamezení daňovým únikům - tj. preventivně (srov. Novotná, M., Olšanský, V.: *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*, 1. vydání, Praha: C. H. Beck, 2021, k § 106a).
35. Nutno pak zdůraznit, že správní orgány nemají volnou úvahu o tom, jestli rozhodnutí o nespolehlivém plátcu vydají, nýbrž jsou zákonnou úpravou vedeni k tomu, aby pro případ naplnění stanovených podmínek takové rozhodnutí podle zákona vydaly (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 1. 8. 2019, č. j. 9 Af 8/2018-50, nebo rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 5. 12. 2018, č. j. 52 Af 70/2017-182). Skutečnost, že k naplnění těchto podmínek vskutku došlo, přitom soud dostatečně objasnil již výše.
36. Pokud žalobce v nadepsaném kontextu též zmínil, že správní orgány postupovaly v rozporu s několika základními zásadami daňového řízení, a to konkrétně se zásadou součinnosti a přiměřenosti, když nereflektovaly jeho sdělení o nemožnosti uhradit zajištění předmětné daně ve stanovené lhůtě, ani toto tvrzení zdejší soud neshledal důvodným. Soud vyhodnotil postup správních orgánů v této věci ve světle odkazovaných zásad a dospěl k závěru, že k jejich porušení nedošlo. Žalovaný neporušil zásadu součinnosti, která je vyjádřena v § 6 odst. 2 daňového řádu (tj. že osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují). Soud dospěl k závěru, že se žalovaný ve vztahu ke všem relevantním tvrzením (resp. námitkám) žalobce ve věci vyjádřil a na tyto reagoval, přičemž také zjevně reagoval na úkon žalobce ze dne 18. 5. 2017; konkrétně lze k namítané okolnosti poukázat zejména na odst. 28 napadeného rozhodnutí, jakož i na skutečnost, že správce daně v návaznosti na jednání žalobce vydal rozhodnutí o zřízení zástavního práva k věcem movitým. Žalobce přitom blíže nespecifikoval, jakou vyšší míru spolupráce či součinnosti ze strany žalovaného požadoval. Přisvědčit poté nelze ani námitce porušení Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zásady přiměřenosti. Žalovaný totiž v rozhodnutí o nespolehlivém plátcí srozumitelně uvedl, že vzhledem k tomu, že ze strany žalobce došlo k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně, nezbylo mu než rozhodnout v souladu s § 106a zákona o DPH o tom, že žalobce je nespolehlivým plátcem. Z toho je zřejmé, že označení žalobce za nespolehlivého plátce zvolil jako prostředek *ultima ratio*, přičemž tak učinil až poté, co žalobce řádně nesplnil daňovou povinnost uloženou mu vykonatelnými zajišťovacími příkazy. Ačkoliv je označení žalobce za nespolehlivého plátce poměrně významným zásahem do právní sféry žalobce, nebyl tento institut ve věci využit nepřiměřeně či z pouhé libovůle žalovaného. Zákonem stanovené podmínky pro jeho užití byly splněny, a jeho aplikaci plnící již dříve popsany účel proto nelze považovat za nepřiměřenou pouze z důvodu, že jde k tíži dotčeného daňového subjektu - tj. žalobce.

37. V návaznosti na shora uvedené skutečnosti tudíž soud neshledal, že by žalovaný toliko mechanicky reprodukoval názor nadřízeného orgánu obsažený v Informaci GFŘ, když se z odůvodnění napadeného rozhodnutí jednoznačně podává zcela individuální posouzení případu žalobce, přičemž žalovaný dle hodnocení soudu postupoval zákonně a v souladu s nadepsanými judikaturními závěry. K tvrzení žalobce, že měl žalovaný přistoupit také ke zjištění, zda následky, které jsou v příčinné souvislosti s jeho jednáním, dosáhly intenzity odpovídající ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, pak soud znovu upozorňuje na to, že žalovaným bylo ve věci zřejmým způsobem popsáno, že včasné nesložení jistoty na účet správce daně v situaci, kdy tato povinnost byla pravomocně stanovena kvůli existenci důvodné obavy, že DPH nebude uhrazena, bylo závažným porušením povinností plátce DPH dle § 106a zákona o DPH. Jednalo se tak o stav, v jehož důsledku byl veřejný zájem na řádném výběru daně z přidané hodnoty reálně ohrožen. Konkrétní hrozba pro veřejný zájem plynoucí z jednání žalobce ve věci, tedy byla žalovaným seznatelně popsána. Soud přitom v daném ohledu pro úplnost odkazuje i na důvody pro vydání samotných zajišťovacích příkazů, které jsou žalobci (z obsahu dřívějšího rozhodnutí) zcela jistě známy. Zároveň soudu není jasné, jaké pro věc rozhodující skutečnosti neměly být správními orgány zjištěny a dokazovány, když žalobce toto své tvrzení uplatnil zcela obecným způsobem. Jak už bylo v tomto ohledu dříve konstatováno, předmětem daného řízení bylo toliko posouzení, zda neuhrazení jistoty stanovené zajišťovacími příkazy opravňovalo správce daně k vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. Pro věc relevantní skutečnost, že zajišťovacími příkazy byla žalobci uložena povinnost zaplatit jistotu na dani a že ji ve stanovené lhůtě zcela neuhradil, přitom byla dostatečně prokázána a žalobce ji ostatně i sám potvrdil. Za takového stavu tedy soud neshledal deficit ve skutkových zjištění žalovaného, resp. že by rozhodnutí žalovaného nebylo podepřeno zjištěními podstatnými pro projednávaný případ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2020, č. j. 8 Afs 205/2018-59).
38. Zdejší soud tak na základě konstatovaného souhlasí se závěrem žalovaného, že žalobce závažným způsobem porušil své povinnosti vztahující se ke správě daně tím, že řádně a včas nesložil jistotu na depozitní účet správce daně. Tímto jedním tedy naplnil předpoklady pro prohlášení žalobce nespolehlivým plátcem ve smyslu § 106a odst. 1 zákona o DPH.
39. Pokud žalobce závěrem upozornil na „veřejnou stigmatizaci“ spojenou s označením „nespolehlivý plátc“, soud s odkazem na už dříve konstatované uvádí, že žalobce skutečně vykazoval znaky nespolehlivého plátce, a je proto žádoucí, aby o této skutečnosti byli jeho potenciální obchodní partneři informováni, což je ostatně i zákonodárcem zjevně Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zamýšlený účel preventivního působení daného institutu - tj. zveřejněním této skutečnosti způsobem umožňujícím dálkový přístup (srov. rozsudek Městského soudu ze dne 1. 8. 2019, č. j. 9 Af 8/2018-50).

40. K úvaze žalobce o náchylnosti systému daně z přidané hodnoty k daňovým podvodům poté soud uvádí toliko, že předmětem tohoto řízení není souhrnný soudní přezkum či úvaha nad zákonnou úpravou daně z přidané hodnoty v České republice, nýbrž jen přezkum žalobou konkrétně napadeného rozhodnutí.
41. S ohledem na všechny výše uvedené skutečnosti tak soud v projednávané věci uzavírá, že žádné z uplatněných žalobních tvrzení o pochybení žalovaného neshledal důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. výrokem I. rozsudku zamítl.
42. Současně soud v souladu s § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. výrokem II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, přičemž tento ani jejich náhradu nepožadoval.

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.

Ústí nad Labem 24. listopadu 2021

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

JUDr. Petr Černý, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)