



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Jana Ferneckého a Mgr. Martina Bobáka ve věci

žalobkyně: **POKLIET s.r.o.**, IČ 05848997
sídlem Karlovo náměstí 290/16, Praha 2
zastoupené advokátem JUDr. Pavlem Kačírkem
sídlem Zenklova 66/230, Praha 8

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 6. 2022, č. j. 21297/22/5100-41456-712955

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a napadené rozhodnutí

1. Vůči žalobkyni byly dne 15. 3. 2021 vydány zajišťovací příkazy na dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. a 3. čtvrtletí 2020 v celkové výši 488 528 Kč. V návaznosti na skutečnost, že žalobkyně ve stanovené lhůtě neuhradila zajišťovacími příkazy uloženou jistotu, zahájil Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „**správce daně**“) oznámením ze dne 15. 9. 2021 řízení o prohlášení žalobkyně nespolehlivým plátcem daně. Toto řízení vyústilo v rozhodnutí ze dne 22. 10. 2021, č. j. 8112241/21/20002-52521-110499 (dále jen „**prvostupňové rozhodnutí**“), kterým byla žalobkyně podle § 106a odst. 1

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „ZDPH“), označena za nespolehlivého plátce.

2. Správce daně své rozhodnutí opřel o sjednocující stanovisko (metodický pokyn) Generálního finančního ředitelství – Informaci GFR k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení ze dne 4. 1. 2013, č. j. 101/13-121002-506729, ve znění jejich 4 dodatků (dále jen „**Informace GFR**“). Žalobkyně měla závažným způsobem porušit své povinnosti vztahující se ke správě daní tím, že se ve smyslu bodu č. 1 písm. b) Informace GFR zapojila do obchodů, u kterých existuje důvodná obava, že z nich nebude uhrazena daň z přidané hodnoty, a proto byly vydány zajišťovací příkazy, jež nebyly uhrazeny (nebyla složena uložená jistota). Správce daně v odůvodnění svého rozhodnutí zdůraznil, že rozhodující skutečností je neuhrazení jistoty na jeho depozitní účet, a doplnil, že není jeho povinností zkoumat správnost vydání zajišťovacích příkazů či prokazovat účast žalobkyně na daňovém podvodu.
3. V záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „**napadené rozhodnutí**“) pak žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a prvostupňové rozhodnutí potvrdil. Žalovaný se zcela ztotožnil se závěry správce daně. Zdůraznil, že ve věci byly naplněny obě podmínky pro prohlášení žalobkyně za nespolehlivého plátce stanovené Informací GFR – vydání zajišťovacích příkazů a neuhrazení jistoty (ta nebyla plně uhrazena ani více než půl roku po jejich vydání). S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále též „**NSS**“) žalovaný rozvedl, že nesložení jistoty může samo o sobě představovat závažné porušení povinností ve smyslu § 106a ZDPH, přičemž není rozhodné, jestli byla zajišťovacími příkazy stanovena lhůta k placení, nebo byly vydány jako bezprostředně vykonatelné (jistota měla být složena bezodkladně po doručení zajišťovacího příkazu). Žalovaný taktéž připomenul, že Informace GFR byla vydána ve snaze zajistit právní jistotu adresátu při výkladu neurčitého právního pojmu v § 106a ZDPH; sama informace však není důvodem pro rozhodnutí správce daně, pouze jednotně interpretuje uvedené ustanovení.

II. Žaloba

4. V úvodu žaloby žalobkyně přdestřela, že se žalovaný s odvolacími důvody vypořádal nedostatečně, s některými se nevypořádal vůbec a z tohoto důvodu je napadené rozhodnutí nezákonné a zčásti nepřezkoumatelné.
5. Ve své další argumentaci pak navázala na obsah svých podání v daňovém řízení. Argumentovala předně tím, že žalovaný pominul námitku, že pro vydání rozhodnutí bylo nezbytné postavit na jisto, že došlo k závažnému porušení povinností vztahujících se ke správě daně (nebylo možné vycházet z pouhého podezření o daňovém podvodu), stejně jako námitku vážící se k určení článků podvodného řetězce. Nedostatečně měl žalovaný reagovat i na námitku, že vydáním zajišťovacích příkazů s okamžitou vykonatelností bylo vyloučeno dobrovolné splnění povinnosti, či námitku poukazující na nezávazný charakter Informace GFR.
6. Dále žalobkyně poukázala na nesprávné a nedostatečné odůvodnění zajišťovacích příkazů, k nimž nyní žalovaný přihlédl jen zcela formalisticky. Připustila, že nejen odvolání, ale i její žaloba proti zajišťovacím příkazům byla zamítnuta (rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 3. 2022, č. j. 10 Af 10/2021 - 97), nicméně připomněla, že podala kasační stížnost, v níž proti zákonnosti příkazů dále brojila (věc je vedena u NSS pod sp. zn. 2 Afs 91/2022).

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

7. Žalobkyně posléze namítala, že informace GFŘ je pouhou vnitřní metodikou, nemůže představovat oporu a odůvodnění pro rozhodnutí o statusu nespolehlivého plátce daně. Podle ní se jedná o neústavní normotvorbu a neústavním by měl být shledán i § 106a ZDPH. Předmětná informace, stejně jako vlastní znění zákona nadto vůbec neřeší povahu institutu nespolehlivého plátce – pokud by šlo o sankci trestní povahy, byla by Informace GFŘ v rozporu se zásadou *nullum crimen sine lege* a potažmo i *ne bis in idem*. I kdyby však měl tento institut netrestní povahu, stále by platilo, že státní moc lze vykonávat a základní práva omezovat jen na základě zákona. Opírání se o Informaci GFŘ nemůže obstát tím spíše, že ta nijak nezohledňuje individuální okolnosti, konkrétně to, že žalobkyně neměla možnost splnit zajišťovací příkaz dobrovolně.
8. Žalobkyně navrhla napadené a společně s ním i prvostupňové rozhodnutí zrušit.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný argumentaci žalobkyně nepřisvědčil a navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.
10. S odkazem na konkrétní body napadeného rozhodnutí žalovaný zdůraznil, že reagoval na všechny odvolací námitky žalobkyně. Dodal, že prvostupňové rozhodnutí nebylo vydáno na základě podezření identifikovaných v zajišťovacích příkazech, ale z důvodu neuhrazení stanovení jistoty. V rámci nynějšího řízení je přitom namístě zkoumat jen to, zda byly naplněny důvody pro označení žalobkyně za nespolehlivého plátce. Zajišťovací příkazy nebyly zrušeny, a představují tak závazná rozhodnutí, na základě nichž měla žalobkyně jistotu složit. Ta nejenže neuhradila jistotu, ale neexistují ani jiné objektivní důvody, jež by jí v tom bránily.
11. Žalovaný též odmítl, že by byla správní rozhodnutí vydána na základě pouhého metodického pokynu. Důvodem rozhodnutí obou správních orgánů bylo naplnění kritéria závažnosti porušení povinnosti při správě daní. Informace GFŘ není nástrojem pro uložení sankce, ale pouhým nástrojem sjednocujícím výklad neurčitěho právního pojmu, přičemž žalobkyně byla sankcionována na základě porušení zákona.
12. O vyloučení dobrovolné úhrady vydáním zajišťovacích příkazů s okamžitou vykonatelností nelze vůbec hovořit, jelikož žalobkyně ani dlouho po jejich vydání jistotu plně neuhradila.

IV. Posouzení věci Městským soudem v Praze

13. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
14. O podané žalobě rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, protože s tímto postupem účastníci řízení souhlasili (souhlas žalobkyně byl presumován). Soud rovněž neshledal potřebu provádět dokazování nad rámec obsahu správního spisu. Žalobkyně ostatně žádné důkazy nad rámec správního spisu, jimž se dle ustálené rozhodovací praxe samostatně nedokazuje, ani nenavrhovala.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

15. Podstatou projednávané věci je především posouzení otázky, jestli byla splněna zákonná kritéria pro označení žalobkyně jako nespolehlivého plátce a zda správní orgány nepochybily, pokud v této souvislosti vycházely z Informace GFŘ a předchozího vydání zajišťovacích příkazů ukládajících uhrazení jistoty, jež však nebyla uhrazena.
16. Nejprve se ovšem musel soud zabývat tím, jestli vůbec může napadené rozhodnutí věcně přezkoumávat. Z obsahu žaloby je zřejmé, že žalobkyně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů, neboť se žalovaný nedostatečně vypořádal s jejími námitkami. K tomu soud zdůrazňuje, že z pohledu přezkoumatelnosti zcela postačuje, vyplývá-li ze smyslu obsahu odůvodnění rozhodnutí, jak správní orgán nahlíží na otázky v předmětné věci, na které účastníci upozornili (k tomu např. rozsudky NSS ze dne 4. 10. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010 - 53, či ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008 - 109). Zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno jen těm nejzávažnějším vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat (např. rozsudky NSS ze dne 6. 5. 2021, č. j. 7 Azs 350/2020 - 22, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64). S ohledem na tato východiska soud neshledal žádný důvod pro označení napadeného rozhodnutí za nepřezkoumatelné. Žalovaný v napadeném rozhodnutí, jak bude zřejmé i z věcného vypořádání žalobních námitek v dalších částech tohoto odůvodnění, dostatečně reagoval na všechny odvolací námitky. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je rovněž zcela zřejmé, z jakého důvodu správce daně přistoupil k prohlášení žalobkyně nespolehlivým plátcem a proč se blíže nezabýval podezřeními ohledně účasti žalobkyně na daňovém podvodu. O tom, že se žalovaný k argumentaci žalobkyně vyjádřil, svědčí i skutečnost, že ta s jeho závěry v žalobě věcně polemizuje.
17. Soud tak mohl přistoupit k věcnému přezkumu napadeného rozhodnutí. Připomíná, že podle § 106a odst. 1 ZDPH správce daně rozhodne o tom, že plátce daně je nespolehlivým plátcem, poruší-li *závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně*. Je zřejmé, že citované ustanovení neobsahuje žádná kritéria, ohledně porušení jakých konkrétních povinností lze k rozhodnutí o nespolehlivém plátcovi přistoupit, nijak též nespecifikuje, co rozumí porušením takových povinností *závažným způsobem*. Výklad tohoto neurčitého pojmu ponechává zcela aplikační praxi, resp. judikatuře správních soudů.
18. Ty se již také předmětným ustanovením, jakož i žalobkyní nastolenými otázkami opakovaně zabývaly. Za všechny lze zmínit především nedávný rozsudek ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 513/2021 - 48, v němž se Nejvyšší správní soud vyjadřoval jak k ústavnosti a otázce trestní povahy institutu nespolehlivého plátce, tak k možnosti finanční správy sjednotit praxi správců daně vnitřní metodikou.
19. V citovaném rozsudku (body 13 - 15) kasační soud v první řadě nezpochybnul ústavnost § 106a ZDPH a ani zdejší soud jeho protiústavnost neshledal. Žalobkyně nyní odkazovala na čl. 1 odst. 1, čl. 2 odst. 1 a čl. 79 odst. 3 Ústavy; blíže však nespecifikovala, jak základní kautely o ČR jako demokratickém a právním státě, o lidu jako zdroji veškeré moci a o normotvorbě veřejné správy souvisí s úpravou institutu nespolehlivého plátce. Z celkového kontextu lze dovodit, že tato námitka souvisí s podle žalobkyně nepřípustným přenesením normotvorby na správní orgán, k čemuž ovšem, jak bude rozvedeno dále, nedošlo. Námitka neústavnosti § 106a ZDPH proto nemohla být důvodná.
20. Ještě významnější pro nyní projednávanou věc jsou pak další závěry kasačního soudu. Ten uzavřel, že pro tuto chvíli nemá institut nespolehlivého plátce trestní povahu. Jeho smyslem je především ochrana fiskálních zájmů státu a ochrana dalších účastníků Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

obchodních transakcí. Označení daňového subjektu za nespolehlivého plátce je tak administrativním opatřením správce daně, jehož cílem není trestat, ale předcházet problémům s výběrem daní v budoucnu. Zdejší soud se s těmito východisky zcela ztotožňuje a v podrobnostech na ně odkazuje; pro úplnost dodává, že jimi kasační soud také překonal závěry učiněné dříve zdejším soudem v rozsudku ze dne 3. 6. 2020, č. j. 10 Af 81/2016 - 49 (ten byl navíc zrušen recentním rozsudkem NSS ze dne 31. 1. 2023, č. j. 10 Afs 199/2020 - 62, v němž NSS na výše citovaný rozsudek navázal). Lze tedy uzavřít, že v případě rozhodnutí o nespolehlivém plátcí nepřipadá do úvahy použití pravidel spravedlivého procesu a zákazu trestu bez zákona ve smyslu čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále „Úmluva“), eventuálně čl. 39 Listiny základních práv a svobod (dále „Listina“). Stejně tak nepřipadá do úvahy aplikace principu *ne bis in dem* ve smyslu čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě a čl. 40 odst. 5 Listiny

21. Ve shodě s NSS je samozřejmě nutné dodat, že právě uvedené neznamená, že legislativa či exekutiva mohou předmětný institut upravovat a aplikovat zcela libovolně. V každém případě se musí uplatnit základní ústavní principy, na něž poukazuje i žalobkyně, zejména že *povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod* (čl. 4 odst. 1 Listiny), respektive že *státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví* (čl. 2 odst. 2 Listiny). NSS ovšem v citovaném rozsudku s odkazem na svou ustálenou judikaturu potvrdil, že neurčitost právních pojmů není v právním řádu ničím neobvyklým – sama o sobě proto nezakládá protiústavnost právního předpisu, přičemž ani sjednocování správní praxe vnitřní metodikou finanční správy bez dalšího nepředstavuje problém.
22. Soud přitakává žalobkyni, že Informace GFŘ není právním předpisem (pramenem práva), ale vnitřním předpisem zavazujícím jen správce daně uvnitř struktury daňových orgánů. Generální finanční ředitelství ovšem touto metodikou pouze sjednocuje praxi finančních úřadů. Takový postup lze jen kvitovat, neboť, jak případně uvádí i žalovaný, vede k posílání právní jistoty adresátů. Je samozřejmě nepřipustné, aby vnitřní metodika sjednocovala výklad právní normy v rozporu se zákonem či mimo jeho rámec. Pokud ovšem Informace GFŘ § 106a ZDPH nijak neodporuje a naopak jej konkretizuje, nelze proti tomu ničeho namítat – v takovém případě musí podřízené finanční úřady z takové metodiky obecně vycházet (kromě již citovaných rozsudků viz též rozsudky NSS ze dne 3. 10. 2019, č. j. 8 Afs 71/2018 - 38, nebo ze dne 31. 8. 2020, č. j. 3 Afs 208/2018 - 56).
23. K související žalobní námitce pak soud jen na vysvětlenou dodává, že žalobkyně samozřejmě nebyla nijak vázána Informací GFŘ, ale pouze ZDPH. Právě a jen na jeho základě bylo také rozhodnuto o tom, že žalobkyně je nespolehlivým plátcem. Jak žalobkyni vysvětlil již žalovaný, Informace GFŘ byla výkladovou pomůckou, nikoli právním podkladem jeho rozhodnutí. Skutečnost, že jednání žalobkyně naplnilo jednu ze skutkových podstat tohoto metodického pokynu [bod č. 1 písm. b)], v zásadě představovala pro správce daně jen informaci, že takové jednání typově představuje závažné porušení povinností ve smyslu § 106a odst. 1 ZDPH. Žalobkyně tak nebyla sankcionována na základě Informace GFŘ, ale na základě samotného zákona.
24. Naplnění některé ze skutkových podstat uvedených v tomto metodickém pokynu ostatně nevede k tomu, že by měl být daňový subjekt automaticky prohlášen za nespolehlivého plátce. Je tomu tak již jen z toho důvodu, že i samotná Informace GFŘ ukládá správci daně zohlednit osobu plátce a dosavadní zkušenosti s ním, resp. možné důvody zvláštního

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

zřetele hodné (srov. závěr bodu č. 1). I bez ohledu na tento požadavek by daňové orgány a posléze soudy měly stejně v každém případě hodnotit nejen naplnění skutkových podstat stanovených v Informaci GFŘ, ale především kritérií samotného § 106a odst. 1 ZDPH (rozsudky NSS ze dne 3. 10. 2019, č. j. 8 Afs 71/2018 - 38, nebo ze dne 27. 9. 2022, č. j. 7 Afs 334/2020 - 26).

25. Nemělo by proto docházet k paušálnímu posouzení jednotlivých případů, každý z nich by měl být dostatečně individualizován. Tento požadavek postup správce daně i žalovaného podle soudu v projednávané věci v nezbytné míře splňuje.
26. Daňové orgány vycházely zejména z toho, že postup žalobkyně naplnil bod č. 1 písm. b) Informace GFŘ, dle něhož závažné porušení povinností vázících se ke správě daně představuje *obrožení 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*. Vůči žalobkyni byly totiž vydány dva zajišťovací příkazy, v nichž správce daně identifikoval své podezření, že se žalobkyně jako členka řetězce zapojila do obchodních transakcí zasažených chybějící daní z přidané hodnoty (existoval předpoklad neuznání daňového odpočtu). Hodnota majetku žalobkyně pak byla v porovnání s předpokládanou výší daně za zdaňovací období 1. a 3. čtvrtletí 2020 nedostatečná, proto existovala i důvodná obava o dobytost daně. Správce daně tak zajišťovacími příkazy (účinnými a vykonatelnými okamžikem vydání ve smyslu § 103 ZDPH, uložil žalobkyni, aby zajistila úhradu daně složením jistoty na jeho depozitní účet; za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2020 ve výši 143 405 Kč a za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2020 ve výši 345 123 Kč. Tyto zajišťovací příkazy byly k odvolání žalobkyně potvrzeny i žalovaným a posléze i zdejší soudem, který žalobu proti odvolacímu rozhodnutí zamítl (srov. již citovaný rozsudek sp. zn. 10 Af 10/2021). O kasační stížnosti proti tomuto rozsudku, jakožto mimořádném oprávněm prostředku, dosud rozhodnuto nebylo (soud přitom poté, co zajišťovací příkazy v soudním přezkumu obstály, bez dalšího neshledal důvod na rozhodnutí kasačního soudu vyčkávat).
27. Dále daňové orgány vyšly z toho, že uložená jistota nebyla na účet správce daně plně uhrazena, a to ani více než půl roku od vydání zajišťovacích příkazů. Žalobkyně tak jinými slovy řádně neplnila své platební povinnosti stanovené pravomocným a vykonatelným správním aktem, který je taktéž exekucním titulem. Tím byly jednoznačně naplněny podmínky typově vymezeného jednání, s nímž Informace GFŘ spojuje závažné porušení povinností ve smyslu § 106a ZDPH. Danou skutečnost ostatně žalobkyně nijak nezpochybňuje.
28. Daňové orgány ovšem nezůstaly jen u otázky naplnění příslušné skutkové podstaty, zabývaly se i osobou žalobkyně, případně okolnostmi, jež by jí ve složení jistoty objektivně bránily. Připustily, že žalobkyně podává včas daňová přiznání i kontrolní hlášení a se správcem daně při zahájení daňové kontroly spolupracovala, nicméně uzavřely, že to nemůže převážit neuhrazení značné částky jistoty po dlouhou dobu více než půl roku do vydání prvostupňového rozhodnutí.
29. Byť by si zdejší soud dovedl představit i podrobnější odůvodnění naplnění podmínek § 106a odst. 1 ZDPH (např. i zda a kolik z částky jistoty bylo žalobkyní uhrazeno, popř. jakým způsobem), nemůže též odhlédnout od toho, že žalobkyně žádné konkrétní skutečnosti, jež by snižovaly závažnost identifikovaného jednání, v průběhu řízení netvrdila. Žalobkyně pouze obecně poukazovala na to, že vedle naplnění skutkové Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

podstaty uvedené v Informaci GFŘ je nutné zohledňovat i konkrétní okolnosti případu a k věci nepřístupovat formalisticky – o jaké konkrétní okolnosti se nyní jedná, ovšem nijak relevantně nespecifikovala.

30. Jak se přitom podává ze shora citovaného rozsudku sp. zn. 8 Afs 205/2018, NSS již v minulosti potvrdil, že nesložení jistoty v situaci, kdy tato povinnost byla pravomocně stanovena kvůli existenci důvodné obavy, že DPH nebude uhrazena, představuje závažné porušení povinností plátce ve smyslu § 106a odst. 1 ZDPH, tedy představuje porušení, které svojí intenzitou ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru DPH. Škodlivost chování daňového subjektu zde totiž spočívá právě v tom, že zajišťovací příkaz není uhrazen ve stanovené lhůtě. Na to pak NSS navázal například i v opakovaně citovaném rozsudku sp. zn. 10 Afs 513/2021.
31. V projednávané věci by proto musely být dány ještě jiné podstatné okolnosti, např. pokud by jistota byla později řádně složena, aby bylo možno říci, že jednání žalobkyně svou intenzitou nedosahuje *závažného porušení* povinností. K tomu ovšem nedošlo a žalobkyně to ani netvrdí. Pro úplnost k tomu soud dodává, že ze správního spisu ověřil, že k 10. 11. 2021 nebylo na zajišťovací příkazy ani 8 měsíců po jejich vydání uhrazeno 83 967,88 Kč, resp. 218 384,68 Kč – stále tak nebyla uhrazena většina stanovené jistoty. Chybějící částky nadto nelze označit za zanedbatelné. Ani skutečnost, že žalobkyně podává včas daňová přiznání a kontrolní hlášení, nebo že se správcem daně při zahájení daňové kontroly spolupracovala, intenzitu jejího pochybení významněji nesnižuje, a to již jen proto, že včasné podání daňového přiznání nevypovídá nic o tom, zda je daňové tvrzení rovněž správné, popřípadě zda bude daň později vždy uhrazena. Pokud navíc žalobkyně nebyla schopna podstatnou část jistoty složit ani po uplynutí půl roku od vydání zajišťovacích příkazů (a ani po zahájení řízení ve věci nespolehlivého plátce daně), je zřejmé, že na plnění svých povinností prakticky rezignovala. S touto částí argumentace se již ostatně vypořádal i žalovaný a žalobkyně proti jeho závěrům blíže věcně nebrojí.
32. Ve věcné rovině žalobkyně upozorňovala prakticky jen na nesprávnost závěrů správce daně v případě vydání zajišťovacích příkazů a skutečnost, že jí vůbec nebyla stanovena lhůta, v níž mohla uloženou povinnost dobrovolně splnit. Rovněž na tyto otázky přitom žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně reagoval (bod 27 a násl.).
33. Zcela správně žalobkyni vysvětlil, že podstatou věci není prokázání účasti žalobkyně na daňovém podvodu, ale skutečnost, že správce daně vydal – byť na podkladě „pouhého“ kvalifikovaného podezření – zajišťovací příkazy, které žalobkyně posléze neuhradila. Jinými slovy, základem rozhodnutí o nespolehlivém plátcí bylo především neuhrazení jistoty: pokud by ji žalobkyně řádně složila, bylo by samotné vydání zajišťovacích příkazů z pohledu toho, co daňové orgány žalobkyni v tomto řízení vytýkají, zcela bez významu. Předmětem tohoto řízení proto rozhodně není posouzení, zda byly zajišťovací příkazy vydány oprávněně, a už vůbec ne to, zda lze v předmětné věci hovořit o daňovém podvodu. Podstatnou je pouze skutečnost, že zajišťovací příkazy vydány byly a že později nebyly zrušeny. V takovém případě jsou totiž tyto akty nadány presumpcí správnosti a daňové orgány, stejně jako zdejší soud jsou jimi vázány (srov. i judikaturu citovanou výše).
34. Rovněž skutečnost, že zajišťovací příkazy byly vydány dle § 103 ZDPH, a nabyly tak účinnosti a vykonatelnosti okamžikem vydání (žalobkyně neměla stanovenou lhůtu k placení), je irelevantní. Žalovaný s odkazem na již výše citovaný rozsudek NSS sp. zn. 3 Afs 208/2018 zdůraznil, že pravidlo stanovené v bodě č. 1 písm. b) Informace GFŘ míří na všechny případy, kdy daňový subjekt dobrovolně nesplní povinnost stanovenou v Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

zajišťovacím příkazu. Není přitom rozhodné, zda tak neučiní ve lhůtě k tomu stanovené, anebo bezodkladně poté, kdy mu byl zajišťovací příkaz doručen, pokud je tento příkaz bezprostředně vykonatelný. Soud se s touto úvahou zcela ztotožňuje a zdůrazňuje, že absence lhůty k dobrovolnému splnění uložené povinnosti žalobkyni v jejím splnění nebránila – jistotu mohla složit kdykoliv později. Správce daně totiž nezahájil řízení o nespolehlivém plátcí současně či ihned po vydání zajišťovacích příkazů, ale až po uplynutí půl roku, kdy mohla žalobkyně stanovenou částku zcela uhradit.

V. Závěr a náklady řízení

35. Na základě všech shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
36. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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 8. února 2023

Mgr. Martin Lachmann v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.