



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudců Mgr. Ondřeje Hrabce a Mgr. Kateřiny Kozákové ve věci

žalobce

IVA company s. r. o., IČ: 05462291
se sídlem Na Folimance 2155/15, Praha 2
zastoupený advokátem JUDr. Pavlem Kačírkem,
se sídlem Zenklova 660/230, Praha 8

proti
žalovanému

Odvolací finanční ředitelství
se sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 5. 2022, č. j. 18927/22/5100-41451-609776,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá nárok na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Žalobce se žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 5. 2021, č. j. 3971333/21/2002-525201-109894 (dále též „prvostupňové rozhodnutí“ či „rozhodnutí o nespolehlivém plátcí“), jímž bylo rozhodnuto o tom, že žalobce je nespolehlivým plátcem daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) dle § 106a odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).
2. Rozhodnutí o nespolehlivém plátcí vydal správce daně, protože zjistil, že žalobce prováděl či se zapojil do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena DPH, čímž závažně porušil povinnosti plátce daně, způsobem, jímž ohrozil veřejný zájem na řádném výběru DPH. Poukázal na to, že dne 3. 3. 2021 byly vydány celkem čtyři zajišťovací příkazy, a to pod č. j. 779067/21/2002-00540-609327, č. j. 779760/21/2002-00540-609067, č. j. 780239/21/2002-00540-609067, č. j. 780470/21/2002-00540-609067, jimiž byla žalobci uložena povinnost zajistit úhradu dosud nestanovené DPH za zdaňovací období března 2020, dubne 2020, května 2020 a listopadu 2020 složením jistot. Žalobce se proti zajišťovacím příkazům odvolal; odvolací orgán však jeho odvolání rozhodnutím ze dne 10. 3. 2021, č. j. 8032/21/5100-41453-712140, zamítl (v právní moci dne 10. 3. 2021). Přesto žalobce částky jistin zajištění daně ke stanoveným termínům v plné výši neuhradil.
3. O odvolání žalobce proti prvostupňovému rozhodnutí, v němž argumentoval obdobně jako v podané žalobě, rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím tak, že jej zamítl. V odůvodnění uvedl, že se zcela ztotožnil s posouzením věci správcem daně. Ke správnosti vydání zajišťovacích příkazů poukázal na skutečnosti zjištěné správcem daně o účasti žalobce na obchodních transakcích zasažených daňovým podvodem, konkrétně do fakturačních řetězců, jejichž účelem je krácení DPH v rámci daňového podvodu. Popsal, že daňové subjekty stojící na počátku řetězce v pozici *missing tradera* (společnosti Kompmit servis s.r.o. a Metal □ Technology s.r.o.), nepodaly daňové přiznání a neuhradily stanovenou daň; daňový subjekt (žalobce) stojí v pozici *buffera* tzv. nárazníku, přičemž správce daně zjistil, že žalobce o svém zapojení do transakcí zasažených podvodem na DPH vědět mohl a měl, tudíž mu nebude přiznán nárokovaný odpočet DPH. Taktéž žalovaný přihlédl k tomu, že majetek žalobce je tvořen vysoce likvidními aktivy, platby připsané na bankovním účtu jsou v krátké době vybírány v hotovosti, majetek žalobce je kryt z cizích zdrojů, žalobce má sídlo na virtuální adrese, na adrese provozovny nebyl žalobce dohledán a nemá funkční webové stránky. Žalovaný upozornil, že ani po zamítnutí odvolání žalobce proti zajišťovacím příkazům, žalobce nesložil jistotu.
4. Právní posouzení věci žalovaný opřel o Informace Generálního finančního ředitelství ze dne 4. 1. 2013, č. j. 101/13/121002-506729, ve znění dodatků (dále jen „Informace GFŘ“). Zdůraznil, že v dané věci je podstatným bod č. 1 písm. b) Informace GFŘ, podle kterého se za závažné porušení plnění povinností plátce pro účely institutu nespolehlivého plátce považuje situace, kdy *dochází k obrožení veřejného zájmu na řádném výběru DPH, neboť*

plátce 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. K tomu poukázal na důvodovou zprávu k zákonu č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „Důvodová zpráva“), s tím, že za závažné porušení povinnosti vztahující se ke správě DPH lze považovat takové porušení zákonem stanovené povinnosti, které svou intenzitou ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru DPH. Zároveň je zapotřebí vzít v úvahu osobu plátce, jeho dosavadní zkušenost s ním a vážít míru rizika pro veřejné rozpočty plynoucí z tohoto porušení.

5. Žalovaný shrnul, že správce daně vydal rozhodnutí o nespolehlivém plátcí za situace, kdy žalobce neuhradil jistoty dle pravomocných zajišťovacích příkazů, jež byly vydány k zajištění úhrady dosud nestanovené DPH; že zajišťovací příkazy byly odůvodněny konkrétně formulovanými pochybnostmi správce daně, na jejichž základě dospěl k závěru o tom, že jeho obchodní transakce jsou zasaženy podvodem na DPH; a byl vydán po datu 1. 1. 2013. Konstatoval, že nezjistil na straně žalobce žádné objektivní překážky, jež by mu bránily v úhradě zajišťovacího příkazu; taktéž přihlédl k tomu, že aktiva žalobce byla z valné většiny kryta cizími zdroji. Žalovaný měl za to, že v dané věci byly naplněny podmínky specifikované v bodě č. 1 písm. b) Informace GFŘ, tj., že na straně žalobce došlo k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru DPH, neplněním povinností vycházejících ze zákona o DPH a daňového řádu; tudíž rozhodnutí o tom, že žalobce je nespolehlivým plátcem shledal zákonným.
6. K odvolacím námitkám žalobce, jimiž sporoval posouzení závažnosti porušení povinností vztahujících se ke správě daně žalovaný zopakoval, že s ohledem na shora popsána skutková zjištění nelze než kvalifikovat žalobcovu činnost jako závažnou a nikoli jako formální či bezvýznamnou. Námitky směřující proti zajišťovacím příkazům žalovaný odmítl s ohledem na to, že se v nyní posuzovaném daňovém řízení jedná o odlišný předmět řízení.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

7. Žalobce v žalobě namítal nezákonnost a nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí spatřoval v nevypořádání odvolacích námitek; konkrétně označil za nevypořádané tyto uplatněné odvolací námitky, že: (i) nebylo na jisto postaveno, že žalobce porušil povinnosti vztahující se ke správě daní závažným způsobem, když nelze vycházet z pouhého podezření správce daně; (ii) vydání zajišťovacích příkazů bylo svévolným a šikanózním postupem správce daně vůči žalobci; (iii) okamžitou vykonatelností zajišťovacích příkazů vyloučil jejich dobrovolné splnění.
8. Za nezákonný, žalobce označil právní názor žalovaného obsažený v bodech 19 až 21, 30 žalobou napadeného rozhodnutí, neboť zde popřel předpoklady aplikace statutu „nespolehlivého plátce“ dle Důvodové zprávy, z níž vyplývá, že porušení povinnosti daňovým subjektem musí mít určitou intenzitu, aby bylo možno označit za nespolehlivého plátce.
9. Žalobce nesouhlasil s vydáním zajišťovacích příkazů, jednak namítal, že správce daně tyto nedostatečně odůvodnil, a rovněž tak, že daňové orgány si jejich existencí odůvodnily

vydání žalobou napadeného rozhodnutí, když dlužná částka jimi zajištěná činila pouhých 3,5 %. Dle žalobce se tak jednalo o ryze formalistický postup daňových orgány, jenž je v rozporu s daňovým řádem, zejména § 5 odst. 3 daňového řádu.

10. Zásadně žalobce nesouhlasil s tím, že daňové orgány založily svá rozhodnutí na Informaci GFŘ ve znění dodatků, kde byla vymezena skutková podstata vytýkaného jednání, jelikož Informaci GFŘ nelze považovat za exekutivní normotvorbu na ústavní úrovni, nýbrž se jedná o jakousi metodiku GFŘ. Potažmo pak namítal neústavnost § 106a zákona o DPH upravující institut nespolehlivého plátce pro rozpor s čl. 1, odst. 1 a čl. 2 odst. 1 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky (dále jen „Ústava“), jelikož delegaci normotvorby na vnitřní předpisy Ústava neumožňuje. Kdy tato situace se negativně promítla do nesrozumitelnosti Informace GFŘ, neboť neřeší jaká je právní povaha institutu nespolehlivého plátce, zda se jedná o sankci trestní či netrestní povahy. Úpravu institutu nespolehlivého plátce měl za rozpornou i s čl. 4 odst. 2 ve spojení s čl. 10 odst. 1 a čl. 26 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, neboť jím je umožněno omezení základního práva.
11. Žalobce navrhl soudu, aby žalobou napadené rozhodnutí zrušil.
12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odmítl veškeré žalobcem uplatněné námítky a zopakoval podstatnou část odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, zejména své vypořádání s odvolacími námítkami žalobce (viz body 5., 6. tohoto rozsudku).
13. Žalovaný navrhl soudu, aby nedůvodnou žalobu zamítl.

III.

Posouzení žaloby

14. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání podle § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), neboť žalobce se k výzvě dle citovaného zákonného ustanovení nevyjádřil a žalovaný výslovně s rozhodnutím soudu bez ústního jednání souhlasil.
15. Na základě podané žaloby přezkoumal Městský soud v Praze napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.).
16. Žaloba není důvodná.
17. Před vypořádáním žalobních námítek soud zdůrazňuje, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na zásadě, že je to žalobce, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobkyni žalobní argumentaci dotvářel. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta jedné ze stran sporu (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2132/2011 Sb. NSS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2022, č. j. 8 Azs 94/2022-30).
18. Ve vztahu ke všem uplatněným žalobním námítkám soud konstatuje, že tyto námítky žalobce přenesl v takřka shodném znění do žaloby ze svého odvolání proti

prvoinstančnímu rozhodnutí. Žalobce v důsledku toho v podané žalobě v podstatě nereagoval na závěry, které žalovaný vyslovil k téměř identickým odvolacím námitkám v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Nijak nerefletoval, že žalovaný předmětné námitky vypořádal a zdůvodnil závěr o jejich neopodstatněnosti. V tomto ohledu platí, že žalobce tím, že v žalobě zopakoval námitky vznesené v odvolání, aniž by adekvátně reagoval na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž se žalovaný s těmito námitkami vypořádal a přezkoumatelným způsobem popsal a vysvětlil, na základě jakých konkrétních úvah dospěl k závěru o nedůvodnosti těchto námitek, značně snížil svou šanci na procesní úspěch, neboť soud za něj není oprávněn domýšlet další argumenty.

19. Městský soud připomíná, že pokud žalobce v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (podrobněji srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128). Městský soud se tak mohl věnovat žalobci uváděným skutečnostem pouze v míře obecnosti, v jaké je sám žalobce vznesl (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2015, č. j. 6 Afs 9/2015-31). Soud proto s přihlédnutím k naposledy uvedeným judikaturním východiskům za dané situace předesílá, že se ztotožnil s argumentací, kterou již dříve, v návaznosti na tyto odvolací námitky žalobce uvedl žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Soud uvádí, že dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu není vadou rozhodnutí soudu, když v podrobnostech odkáže na rozhodnutí správního orgánu, panuje-li mezi názorem soudu a odůvodněním napadeného rozhodnutí shoda (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47, nebo ze dne 20. 1. 2023, č. j. 8 Afs 92/2022-239).
20. Zásadní žalobní námitkou byla nezákonnost, resp. protiústavnost právního posouzení žalobce jako nespolehlivého plátce daňovými orgány; žalobce výslovně označil § 106a zákona o DPH a Informaci GFŘ za normy protiústavní a obsahově nesrozumitelné.
21. Podle § 106a odst. 1 zákona o DPH *„[p]oruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem.“*
22. Výše uvedené znění zákonného ustanovení obsahuje neurčitý právní pojem *„závažným způsobem“*, k jehož výkladu byl v Informaci GFŘ vydán metodický pokyn. Smyslem tohoto pokynu, jehož vydání předvídá i Důvodová zpráva, je podrobná úprava hledisek a kritérií, které má správce daně při rozhodování o nespolehlivosti plátce posuzovat. Informace GFŘ 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, vytyčenou v zásadách správy daní § 8 odst. 2 daňového řádu, podle kterého *„správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.“*
23. K žalobcově námitce sporující ústavnost právní úpravy Informace GFŘ a § 160a zákona o DPH soud uvádí, že aplikací interních předpisů v případech, kdy obecně závazné normy k postupu správních orgánů „mlčí“ se v minulosti zabýval Nejvyšší správní soud, který dospěl k závěru, že interní normativní akty pro správce daně představují pokyn nadřízeného orgánu, přičemž ve vztazích služební nadřízenosti a podřízenosti obecně platí povinnost řídit se pokyny nadřízeného orgánu, pokud dané pokyny neodporují zákonu. V takovém případě pak správní soudy přezkoumávají postup správních orgánů i z hlediska

jeho souladnosti s vnitřním předpisem. Podmínkou ovšem je, že tento interní normativní akt upravuje postup, který jinak není regulován obecně závazným pravidlem chování a založil správní praxi, která je nepochybně a všeobecně dodržována. Správní orgán se pak od této správní praxe nemůže v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový jeho postup by byl libovůlí, která je v právním státě nepřipustná (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, čj. 8 Afs 3/2005-59, nebo ze dne 23. 8. 2007, čj. 7 Afs 45/2007-251, anebo ze dne 3. 10. 2019, č. j. 8 Afs 71/2018-38).

24. Informace GFŘ byla vydána proto, že „[s] účinností od 1. 1. 2013 zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) obsahuje ustanovení § 106a, které stanoví podmínky pro aplikaci nového právního institutu tzv. nespolehlivého plátce. Tento institut, zejména v kombinaci s § 109 odst. 3 zákona o DPH, by měl primárně sloužit jako efektivní nástroj v boji proti únikům v oblasti DPH“. V bodě 1 písm. b) Informace GFŘ stanoví „[z]a závažná porušení plnění povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce se považují situace kdy: dochází k 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“. V obecných ustanoveních se pak dále zakotvuje povinnost správce daně „[j]ednotlivá porušení plnění daňových povinností ve smyslu písmen a) až h) tohoto bodu posoudí správce daně vždy s ohledem na osobu plátce a jeho dosavadní zkušenosti s tímto plátcem. 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 plátcem bránily v řádném plnění daňových povinností.... Rozhodnutí o tom, že plátce je nespolehlivým plátcem, vydá správce daně na základě posouzení porušení povinností, jakož i dalších okolností vymezených v bodu 1) této informace. Skutková východiska a závěry tohoto posouzení uvede správce daně do odůvodnění svého rozhodnutí.“
25. Co se týče žalobní námítka týkající se protiústavnosti zákonného ustanovení § 106a zákona o DPH, tuto žalobce vznesl, jelikož byl přesvědčen, že dle čl. 1, 2 Ústavy - Ústava neumožňuje delegaci normotvorby na vnitřní předpisy. Články 1 a 2 Ústavy přitom obsahují základní definiční znaky českého státu, jeho ideová východiska a je zde předestřen základní ústavní princip, podle něhož zdrojem veškeré moci ve státě je lid. Soud tedy předně zdůrazňuje, že tato výtku byla žalobcem vznesena v ryze obecné rovině, soud proto jen připomene, že vnitrostátní právní řád České republiky tvoří vedle ústavních zákonů, zákonů i podzákoné právní předpisy. Dle č. 79 odst. 3 Ústavy jsou správní orgány oprávněny vydávat podzákoné předpisy pouze na základě a v mezích zákona; jedná se o tzv. odvozenou normotvorbu. Ostatně problematikou ústavnosti sporovaného zákonného ustanovení se již zabýval i Nejvyšší správní soud, který ve svém rozsudku ze dne 14. 7. 2023, č. j. 7 Afs 412/2021 – 63, zejména v bodech [31] až [34] s odkazem i na svou předchozí judikaturu, konkrétně na rozsudek, č. j. 10 Afs 513/2021–48, shodně konstatoval, že „Neurčitost právních pojmů není v právním řádu ničím neobvyklým a ve své podstatě plyne ze samotné povahy právních norem. Sama o sobě proto nezakládá protiústavnost právního předpisu. Za rozpornou s požadavkem právní jistoty, jenž je jedním z komponentů právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy), by však mohla být považována tehdy, jestliže by její intenzita vylučovala možnost stanovit normativní obsah právního předpisu pomocí obvyklých interpretačních postupů. Prostor pro případný derogační zásah Ústavního soudu by byl dán jen

v případě, kdy se současně jedná o porušení ústavního pořádku a nepřesnost, neurčitost a nepředvídatelnost právní úpravy extrémně narušuje základní požadavky na zákon v podmínkách právního státu' [srov. k tomu náleze ze dne 27. 3. 2018, sp. zn. Pl. ÚS 7/17 (N 55/88 SbNU 727; 81/2018 Sb.) – zákaz kouření v restauracích, bod 71, s citací početné starší judikatury, případně náleze ze dne 19. 7. 2022, sp. zn. Pl. ÚS 30/21, č. 274/2022 Sb. – zakládání svěřenských fondů jako vinklaření, bod 35]. Vzhledem k tomu, že výklad neurčitých právních pojmů spadá pod plnou kontrolu správních soudů (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 4. 2014, č. j. 8 As 37/2011–154, č. 3073/2014 Sb. NSS, bod 14), nemůže si daňová správa počítat libovolně, ale musí výklad každého 'závažného' porušení povinnosti v individuálním případě dostatečně vysvětlit. Neurčitý právní pojem obsažený v § 106a odst. 1 zákona o DPH daňová správa podstatně konkrétněji rozvedla v Informaci GŘ k aplikaci § 106a zákona o DPH ze dne 4. 1. 2013. Tato metodika sice dílem jen rekapituluje jiná ustanovení zákona o DPH (srov. části 2 až 5 Informace GŘ), v části 1 však podává konkrétněji výčet situací, které lze považovat za závažná porušení plnění povinností plátce pro účely § 106a odst. 1 zákona o DPH. S uvedenou konkretizací počítala již důvodová zpráva k novele č. 502/2012 Sb. Jakkoli by jistě bylo možno uvažovat o tom, že vhodnější by bylo alespoň příklady některých kritérií rozhodování správců daně dát do zákona, sjednocování správní praxe vnitřní metodikou daňové správy nepředstavuje samo o sobě ústavní problém (srov. již starší judikaturu, např. rozsudky ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005–57, č. 605/2005 Sb. NSS, zde ve vztahu k pokynům Ministerstva financí řady 'D', či ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007–251, č. 1383/2007 Sb. NSS, ve vztahu k interním aktům celní správy). Podobně jako jiné tzv. interní normativní akty ani Informace GŘ není právním předpisem, není pramenem práva. Je vnitřním předpisem, metodikou, která zavazuje jen správce daně uvnitř struktury daňové správy. GŘ jakožto nadřízený orgán touto metodikou sjednocuje celorepublikovou praxi finančních úřadů. Takové sjednocení není obecně problematické, pokud nejde nad rámec zákona (*praeter legem*) nebo proti zákonu či jeho smyslu nebo nestanovuje přísnější pravidla. Pokud ale informace GŘ zákonu nijak neodporuje, naopak jej konkretizuje, měly by se podřízené finanční úřady touto metodikou řídit (rozsudek ze dne 31. 8. 2020, č. j. 3 Afs 208/2018–56, body 26 až 28, podobně rozsudek ze dne 27. 9. 2022, č. j. 7 Afs 334/2020–26, bod 26). Z pohledu daňových subjektů je navíc předmětná metodika GŘ neváže; toliko znění zákona. Informace však daňovým subjektům poskytuje autoritativní předpověď, jak budou správci daně v určitých typových věcech rozhodovat. Smyslem informace je totiž zvýšit právní jistotu tím, že se stanoví hlediska a kritéria, jež mají všichni správci daně při rozhodování o nespolehlivosti plátce posuzovat. Odchýlit se od informace by mohlo dle okolností znamenat, že správce daně rozhodl v rozporu se zákazem libovůle a zásadou rovného zacházení. Takového odchýlení by se pak mohl dotčený daňový subjekt dovolat. Daňové orgány a následně soudy však v každém případě rozhodují nejen s ohledem na splnění podmínek informace GŘ, ale v první řadě s ohledem na samotný § 106a zákona o DPH a jeho smysl (srov. k tomu např. rozsudek ze dne 18. 5. 2022, č. j. 6 Afs 343/2020–43, bod 15, nebo citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 334/2020–26, bod 27).“ Poté sedmý senát Nejvyššího správního soudu dovodil, že: „Nelze si nevšimnout, že Informace GŘ není paušalizující (ve stylu naplnění některého z vypočtených důvodů automaticky založí povinnost vydat rozhodnutí o nespolehlivém plátcu), ale naopak správně zavazuje správce daně vždy zohlednit „osobu plátce a jeho dosavadní zkušenosti s tímto plátcem. 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 plátcu bránily v řádném plnění daňových povinností.“

Důležité tedy je, aby správce daně každý případ poctivě individualizoval. To je v souladu s tím, proč § 106a odst. 1 zákona o DPH volí abstraktní (obsahově neurčitý) termín porušení povinnosti vztahující se ke správě daně „závažným způsobem“. Konkretizaci slov zákona v podobě Informace GFŘ neshledává, pro výše uvedené, Nejvyšší správní soud za ústavně problematickou. Ustanovení § 106a odst. 1 zákona o DPH je pro svou obecnější úpravu možné vyložit ústavně konformním způsobem (k jeho přednosti před zrušením části právního předpisu srov. HOLLÄNDER, Pavel. Role Ústavního soudu při uplatňování Ústavy v judikatuře obecných soudů. In ŠIMÍČEK, Vojtěch (ed). Ústava České republiky po pěti letech. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 1998, s. 38 – 60), neboť kritérium „závažnosti“ způsobu porušení povinnosti je možné vykládat právě s přihlédnutím k individuálním okolnostem dané věci tak, aby naplnilo případný test proporcionality (případně racionality či extrémní disproportionality) při zásahu do základních práv, resp. jeho poslední krok. Soud má za to, že institut nespolehlivého plátce plní svůj účel a smysl – chrání fiskální systém státu a jeho účastníky. Široké vymezení porušení povinností „závažným způsobem“ s obdobně obšírnou možností výjimek z tohoto porušení (ony objektivní důvody hodné zvláštního zřetele) z něj činí i institut splňující kritérium potřeby (nutnosti). Správce daně pak musí posoudit všechny individuální okolnosti dané věci. Proto si lze těžko představit úpravu k daňovým subjektům šetrnější; ani zavedení zamýšleného systému tzv. reverse charge (přenesená daňová povinnost), se nejeví jako opatření, které by do základních práv a svobod zasahovalo přehnaně intenzivně, byť jde o opatření trvalé.“

26. S ohledem na shora uvedenou ustálenou judikaturu správních soudů soud shledává žalobní námitku žalobce, v níž označil aplikaci Informace GFŘ ve znění dodatků ve spojení s § 106a zákona o DPH za protiústavní a vnitřně nesrozumitelnou, za zcela nedůvodnou.
27. Dále žalobce sporoval právní posouzení svého jednání provedené žalovaným v bodech 19 až 21 a 30 žalobou napadeného rozhodnutí dle ustanovení § 106a odst. 1 zákona o DPH, jelikož nevykazovalo potřebnou míru intenzity, aby jej bylo možno označit za nespolehlivého plátce. Současně brojil proti zajišťovacím příkazům, jejichž vydání předcházelo žalobou napadenému rozhodnutí a žalovaný se na jejich existenci odvolával, žalobce byl přesvědčen, že zajišťovací příkazy byly nedostatečně odůvodněny a jejich vydání měl za formalistické.
28. Soud předně konstatuje, že žalovaný v bodech 19 až 21 a 30 žalobou napadeného rozhodnutí toliko v obecné rovině shrnul právní základ věci, tj. podrobněji vypsal ty části Důvodové zprávy a Informace GFŘ [bod č. 1 písm. b)], z nichž v rámci svého právního posouzení zjištěného jednání žalobce vycházel. V předmětných citacích však soud neshledává ničeho nezákonného, žalovaný jimi toliko předestřel své právní názory, které pak na věc přílehavě aplikoval, což se odrazilo mimo jiné v bodech 26 až 34 žalobou napadeného rozhodnutí. Soud na tyto body pro stručnost odkazuje a shrnuje, že se v nich žalovaný jednoznačně vyjádřil k intenzitě žalobcovy jednání, když jej posoudil jako závažné porušení povinností žalobce a odmítl, že by se jednalo o formální a bezvýznamné porušení jeho povinností ke správě daní.
29. Soud uvádí, že v dané věci nebylo sporu o tom, že správce daně vydal dne 3. 2. 2021 vůči žalobci čtyři zajišťovací příkazy k zajištění úhrady nestanovené DPH, a to z důvodu, že se žalobce zapojil do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena DPH. Žalobce však namítal, že zajišťovací příkazy jsou nezákonné, nedostatečně odůvodněné a výrazem ryzího formalismu. Nicméně podstatným pro posouzení věci je to, že předmětné zajišťovací příkazy jsou pravomocné, odvolání žalobce proti nim bylo

zamítnuto rozhodnutím ze dne 10. 3. 2021; žaloba žalobce proti posledně uvedenému rozhodnutí byla zamítnuta rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 29. 4. 2022, č. j. 11 Af 20/2021 – 61, a taktéž kasační stížnost žalobce proti rozsudku zdejšího soudu byla rozsudkem ze dne 14. 9. 2022, č. j. 1 Afs 100/2022 – 40, zamítnuta Nejvyšším správním soudem. Nejvyšší správní soud přitom jednoznačně shledal, že zajišťovací příkazy byly vydány zcela oprávněně, když na straně žalobce existovaly indicie svědčící tomu, že v budoucím doměření daně by tato byla nedobytná. Nejvyšší správní soud v bodech [28] až [30] konkrétně uvedl, že: „[n]elze souhlasit se stěžovatelkou, že se správce daně nedostatečně věnoval popisu podvodného řetězce, nebo že by v této souvislosti neidentifikoval chybějící daň; ostatně body 25 a následující napadeného rozsudku se věnují zcela podrobné a vyčerpávající analýze fakturačního řetězce, včetně identifikace chybějící daně. Proti těmto skutkovým zjištěním stěžovatelka nijak konkrétně nebrojí, a soud proto v podrobnostech na tyto body rozsudku bez dalšího odkazuje, stejně jako na body 15 a následující napadeného rozhodnutí žalovaného, případně shodně též bod 3 zajišťovacích příkazů. Takto uvedený popis zjištěných skutečností je zcela dostačující a přesvědčivý. Je zcela nerozhodné, že správce daně neidentifikoval článek na pozici „profit taker“, neboť to není nutný předpoklad pro vydání zajišťovacího příkazu; oproti tomu správce daně identifikoval jak články řetězce na pozici „missing trader“, tak stěžovatelku, na pozici „buffer“. Obdobně pak nebylo povinností správce daně detailně objasňovat předmět sporných fakturací. Správce daně zcela vyčerpávajícím způsobem identifikoval také jednotlivé nestandardnosti (viz bod 3.3 odůvodnění zajišťovacích příkazů), např. že všechny zapojené společnosti mají virtuální sídlo, nemají žádné zaměstnance, často neplní své daňové povinnosti, jsou u nich evidovány nedoplatky, které musely být v některých případech vymáhány exekučně, nemají žádnou internetovou prezentaci a vyjma stěžovatelky nemají tyto společnosti zapsanou provozovnu a jejich jednateli jsou osoby s bydlištěm v zahraničí. Společnosti Kopmit, Zholtubat, Hary group, Metal & Technology a Italy frigo navíc nemají v obchodním rejstříku zveřejněné aktuální účetní závěrky. Popsal též personální propojení některých subjektů v řetězci. Z těchto důvodů správce daně uzavřel, že se nejedná o ojedinělé podnikatelské selhání, ale pravděpodobně o daňový podvod. Účast stěžovatelky na tomto řetězci a možné povědomí o něm hodnotil správce daně (a nyní soud) především s přihlédnutím k množství transakcí a vysokým podílům podezřelých transakcí na celkových příjmech stěžovatelky (viz body 25 a následující napadeného rozsudku a též bod 52), rovněž pak i dle toho, že neplatila za přijatá plnění bezhotovostně na účet dodavatelů zveřejněný dle § 96 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, ale platby probíhaly buď hotovostně, započtením nebo vůbec. To sice samo o sobě nemusí být nelegální, ale v souhrnu s ostatními zjištěními tato skutečnost vzbudila u správce daně legitimní podezření na snahu o zneprůhlednění faktických finančních toků. Správce daně v této souvislosti neklade k tíži stěžovatelky skutečnosti o jednotlivých dodavatelích, které nemohla sama zjistit, tyto informace však správce daně využil k popisu fungování daného řetězce, což je postup zcela legitimní. Kasační soud znovu uvádí, že podrobné a komplexní dokazování je předmětem až nalézacího řízení. Pro účely vydání zajišťovacího příkazu je podstatné toliko splnění podmínek uvedených v § 167 odst. 1 daňového řádu, které má soud za naplněné. Správce daně popsals pravděpodobné schéma fungování řetězce, jakožto i roli stěžovatelky. Zcela konkrétním popisem splnil míru „pravděpodobnosti“, která je v této fázi řízení na správce daně kladena. Ostatně obdobné indicie a skutečnosti jako plně dostačující hodnotil Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 28. 7. 2022, č. j. 1 Afs 90/2021–43 (byť zde soud přistoupil ke zrušení rozsudku městského soudu, to však na základě jiných skutečností), a ani v nyní souzeném případě od těchto východisek nevidí důvod se odchýlit.“ Soud ve světle výše uvedených závěrů Nejvyššího správního

soudu nemá pochyb o oprávněnosti vydání zajišťovacích příkazů vůči žalobci, a proto soud posoudil veškeré námitky žalobce směřující proti těmto zajišťujícím příkazům jako zcela nedůvodné.

30. Soud tedy shrnuje, že v dané věci byly splněny veškeré podmínky stanovené v bodě č. 1 písm. b) Informace GFŘ, jelikož správce daně vydal proti žalobci zajišťovací příkazy k zajištění úhrady nestanovené DPH; zajišťovací příkaz byl vydán po datu 1. 1. 2013, konkrétně dne 3. 2. 2021; zajišťovací příkazy přitom nebyly včas a řádně uhrazeny; a byly vydány z důvodu, že se žalobce zapojil do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena DPH. Rovněž tak byly v dané věci zohledněny jak správcem daně, tak žalovaným podmínky uvedené v obecných ustanoveních Informace GFŘ, jelikož porušení daňových povinností žalobcem bylo správními orgány hodnoceno i ve vztahu k osobě žalobce a dosavadním zkušenostem s ním (viz bod 33. žalobou napadeného rozhodnutí). Taktéž správními orgány posuzovaly objektivní důvody zvláštního zřetele hodné, jež vedly k nesplnění zákonných povinností žalobce. Přičemž správní orgány nezjistily v žalobcově případě žádné objektivně existující překážky, které by měly za následek nemožnost žalobce uhradit zajišťovací příkazy. Soud tedy shledal žalobou napadené rozhodnutí zcela souladné s § 106a odst. 1 zákona o DPH a s bodem 1 písm. b) Informací GFŘ, tudíž žalobní námitku nezákonnosti přezkoumávaného rozhodnutí vyhodnotil jako nedůvodnou.
31. Žalobce dále namítal nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí, neboť měl za to, nebylo na jisto postaveno, že žalobce porušil povinnosti vztahující se ke správě daní závažným způsobem, když nelze vycházet z pouhého podezření správce daně. Již z formulace dané námitky je zřejmé, že žalovaný se k odvolací námitce žalobce vyjádřil, ale nikoli tak, jak si žalobce představuje. Soud tedy odkazuje zejména na bod 31 žalobou napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uzavřel své posouzení intenzity jednání žalobce a shledal jej závažným. Žalobce dále nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí spatřoval v nevypořádání se žalovaného s odvolací námitkou spočívající v tom, že vydání zajišťovacích příkazů bylo svévolným a šikanózním postupem správce daně vůči žalobci. Soud však nevešel ani na tuto námitku, jelikož žalovaný, nejenže srozumitelně vysvětlil důvody, které jej vedly k vydání zajišťovacích příkazů (viz body 24 až 34), ale rovněž tak v bodě 40 citoval přílehlavou judikaturu a vysvětlil, že v nyní posuzovaném daňovém řízení, již není dán prostor k přezkumu zákonnosti a správnosti zajišťovacích příkazů. Soud pak nemá za důvodnou ani námitku žalobce, že se žalovaný neměl zabývat okamžitou vykonatelností zajišťovacích příkazů, čímž vyloučil jejich dobrovolné splnění žalobcem, přičemž soud opět odkazuje na žalobou napadené rozhodnutí, konkrétně body 37 až 39, kde se žalovaný i touto námitku podrobně zabýval.

IV.

Závěr a poučení

32. Lze tak uzavřít, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a judikaturou soudů, soud ve správním řízení neshledal ani procesní pochybení, která by měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, proto soud nedůvodnou žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
33. Výroky o nákladech řízení pod body II., III. rozhodnutí jsou odůvodněny § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve věci samé úspěšný a úspěšnému žalovanému však prokazatelné

náklady řízení nad rámec běžných činností správního úřadu nevznikly, proto mu nebyly soudem přiznány.

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 nejbližší 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 26.03.2024

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu