



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: **Ing. David Jánošík**, IČO: 72074477,
sídlem Gočárova třída 1105/36, 500 02 Hradec Králové,
insolvenční správce dlužníka MBB Technik spol. s.r.o., IČO: 61536130,
sídlem 5. května 534, 440 01 Dobroměřice,
zastoupený JUDr. Pavlem Hráškem, advokátem,
sídlem Týnská 1053/21, 110 00 Praha,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 6. 2023, č. j. 19335/23/5100-41451-806485,

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 5. 6. 2023, č. j. 19335/23/5100-41451-806485, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 3. 3. 2022, č. j. 372667/22/2509-50521-108737, jímž bylo podle § 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 Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

společnost MBB Technik spol. s.r.o. (dále jen „plátce“) s účinností od data nabytí právní moci tohoto rozhodnutí stává nespolehlivým plátcem. Žalobce se současně domáhal toho, aby soud 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. Namítal, že napadené rozhodnutí je z důvodu vadného právního posouzení věci a pochybení žalovaného při aplikaci práva nezákonné. Žalobce uvedl, že žalovaný chybně posoudil splnění podmínek stanovených v § 106a zákona o DPH, protože plátce nevykazoval závažný důvod, který požaduje Informace Generálního finančního ředitelství č. j. 101/13-121002-506729, ve znění pozdějších dodatků (dále jen „Informace GFR“). U plátce došlo ke zjištění úpadku a k prohlášení konkursu, a byl tedy povinen postupovat v souladu se zákonem č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (dále jen „insolvenční zákon“), který jako jediný může stanovit, které pohledávky a v jakém pořadí se v případě úpadku korporace uspokojují. Žalobce namítl, že stát požaduje po plátcích úhradu pohledávek, které ani není oprávněn uhradit, neboť by došlo ke zvýhodnění státu. Podotkl, že v rámci insolvenčního řízení má stát stejné postavení jako ostatní přihlášení věřitelé.
3. Žalobce souhlasil s tvrzením žalovaného, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcích má sankční charakter, jehož účelem je navíc informovat veřejnost o charakteru a důvěryhodnosti plátce. Vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcích u insolvenčního dlužníka lze dle žalobce považovat za rozporné se smyslem a účelem samotného institutu nespolehlivého správce. Z logiky věci insolvenční dlužník je „nespolehlivým plátcem,“ neboť v opačném případě by u něj nebyl naplněn znak úpadku, tedy mnohost věřitelů, jimž není schopen pohledávky uhradit. Žalobce měl za to, že tímto postupem dochází ke stírání difamujícího efektu, o němž hovoří důvodová zpráva k novele zákona o DPH, která institut nespolehlivého plátce upravila. O skutečnosti, že je plátce v úpadkové situaci, se všichni věřitelé dozví již z veřejně přístupného insolvenčního rejstříku, a uvedení insolvenčního dlužníka v registru nespolehlivých plátců tedy rozhodně nemůže zhoršit jeho pověst.
4. Dále namítal, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí nijak nevypořádal s důvody, které vedly plátce k neplnění daňových povinností. Žalovaný toliko uvedl, že zahájení insolvenčního řízení a následné vydání rozhodnutí o úpadku a prohlášení konkursu na majetek insolvenčního dlužníka je pro posouzení nespolehlivosti plátce irelevantní. S poukazem na znění § 106a zákona o DPH uvedl, že na straně plátce musí dojít k porušení povinností, a to navíc v dostatečně intenzitě tak, aby k porušení došlo závažným způsobem. V této souvislosti žalobce rovněž odkázal na znění důvodové zprávy a konstatoval, že za závažné porušení povinností vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty lze považovat takové porušení zákonem stanovené povinnosti, které svou intenzitou ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru daně z přidané hodnoty, tedy nelze sankcionovat formální porušení povinností stanovených zákonem. Doplnil, že podle důvodové zprávy by měl správce daně jednotlivé porušení posuzovat zejména s ohledem na osobu plátce, jeho dosavadní zkušenosti s tímto plátcem a s ohledem na to, jakou míru rizika pro veřejné rozpočty porušení daně povinností představuje.
5. Žalobce poznamenal, že postup při rozhodování o nespolehlivém plátcích upravuje rovněž Informace GFR, dle které jednotlivá porušení plnění daňových povinností posoudí správce daně vždy s ohledem na osobu plátce a jeho dosavadní zkušenosti s tímto plátcem a vždy zohlední také objektivní důvody hodné zvláštního zřetele, které vedly k nesplnění Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

zákonných povinností plátce. Může se jednat například o živelné pohromy, závažné zdravotní důvody, důvody vzniku platební neschopnosti či jiné objektivní překážky, které plátci bránily v řádném plnění daňových povinností. Žalobce měl za to, že ačkoliv žalovaný postupoval dle shora uvedené Informace GŘ, vybral si z ní toliko určitou část a zbývajícím obsahem se již nezabýval. Dle žalobce není pravdou, že zákon o DPH nebo insolvenční zákon neobsahují ustanovení, jež by nebylo možné aplikovat na insolvenční dlužníky, neboť neurčitý pojem porušení povinností závažným způsobem umožňuje žalovanému provádět aplikaci práva na konkrétní případy. Žalobce namítl, že žalovaný vyšel pouze ze skutečnosti, zda došlo k naplnění formálních znaků závažného porušení, avšak opomněl posuzovat porušení povinnosti ve vztahu k osobě plátce a ani nezohlednil objektivní důvody, které vedly k neplnění zákonných povinností. V této části považoval žalobce napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, neboť není zřejmé, jak se s výtkami žalobce vypořádal.

6. Zdůraznil, že se plátce dostal do úpadkové situace, která mu zakazuje hradit pohledávky věřitelů dle jeho libosti, ale stanoví přesná pravidla pro uspokojování pohledávek v insolvenčním řízení. Pohledávky správce daně nemají výhodnější postavení, neboť v případě pohledávek vzniklých před zahájením insolvenčního řízení mají charakter přihlašovaných pohledávek. Správce daně se tedy musí přihlásit jako jakýkoliv jiný věřitel a jeho pohledávka je uhrazena až v okamžiku rozvrhu shodně s ostatními přihlášenými věřiteli. Pohledávka vzniklá po rozhodnutí o úpadku má charakter pohledávek za majetkovou podstatou, nicméně jejich pořadí na úhradu je až na posledním místě. S poukazem na § 305 odst. 2 insolvenčního zákona žalobce konstatoval, že v případě, kdy plátce nemá dostatek peněžních prostředků, nemůže vyplatit daňovou pohledávku, neboť by jejím vyplacením došlo ke zvýhodnění pohledávky finančního úřadu na úkor ostatních jiných přednostních pohledávek.
7. Žalobce rovněž namítl, že se žalovaný v napadené rozhodnutí nijak nevyjádřil k osobě plátce. Podotkl, že mu žalovaný přisvědčil, že v prvostupňovém rozhodnutí správce daně není výslovně niceho o osobě plátce a zkušenosti s ním uvedeno. Nicméně současně dovodil, že správce daně se těmito okolnostmi zabýval. Žalobce připomněl, že rozhodnutí žalovaného představuje veřejnoprávní akt, který nabývá na síle v rámci své přesvědčivosti. Základním kamenem spravedlivého řízení je skutečnost, že správce daně zohlední veškeré vznesené námitky a náležitě se s nimi vypořádá. Povinností správce daně je zřetelně v odůvodnění popsat, které věci vzal za prokázané a na základě čeho. Vyjádření žalovaného, že námitkami se správce daně zabýval, když z odůvodnění tato skutečnost nevyplývá, je dle názoru žalobce nedostatečné.

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 polemika žalobce nad uspokojováním pohledávek v insolvenčním řízení a jejich pořadí není na místě. Rovněž není dle žalovaného třeba upozorňovat na nepřípustné zvýhodňování pozice státu v postavení dlužníka, neboť v projednávané věci byl posuzován institut nespolehlivého plátce, pro který není skutečnost, že je plátce v insolvenčním řízení a byl na něho prohlášen konkurz, relevantní. Zdůraznil, že rozhodnutí o nespolehlivém plátci nemá žádný vliv na průběh procesních úkonů stanovených insolvenčním zákonem, neboť insolvenční zákon je ve vztahu k zákonu o DPH speciální normou a účastníci insolvenčního řízení postupují při uplatňování svých nároků vůči insolvenčnímu dlužníku v souladu s příslušnými ustanoveními tohoto zákona. Dle

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

žalovaného není samotné probíhající insolvenční řízení objektivní okolností hodnou zvláštního zřetele pro zohlednění neplnění povinností plátce ve smyslu Informace GFŘ. Z Informace GFŘ sice vyplývá, že správce daně, resp. žalovaný je povinen při porušení zákonných povinností přihlídnout k objektivním důvodům hodným zvláštního zřetele, v daném případě však takové okolnosti nebyly zjištěny.

9. Žalovaný měl za to, že samotná skutečnost, že byl u plátce prohlášen konkurz, není okolností hodnou zvláštního zřetele, neboť pokud dojde k naplnění podmínek pro udělení statusu nespolehlivého plátce, není zákonná opora pro to, aby plátce, který závažně porušuje své povinnosti při správě daní a zároveň je v konkurzu, byl zvýhodněn oproti plátcům, kteří taktéž závažně porušují své povinnosti při správě daní, ale v konkurzu se nenachází. Konstatoval, že ze znění zákona o DPH ani insolvenčního zákona nevyplývá, že by k přidělení statusu nespolehlivého plátce nemohlo dojít v průběhu insolvenčního řízení. Žalovaný k tomuto odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2018, č. j. 30 Af 79/2016-63. Námitka chybného právního posouzení naplnění zákonných podmínek rovněž není dle žalovaného důvodná.
10. Žalovaný za nedůvodnou označil námitku, dle které nezohledňoval objektivní důvody vedoucí k neplnění zákonných povinností plátce a zároveň za nedůvodné považoval i námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Připomněl, že probíhající insolvenční řízení nikterak nevyklučuje řízení o nespolehlivém plátcu, které je na něm nezávislé, a ani nezabývá správce daně povinnosti sankcionovat plátce DPH v případě závažného porušení povinností při správě daní. Zdůraznil, že nelze pominout důsledky, které z označení plátce daně za nespolehlivého plátce plynou, jejich sankční charakter a v neposlední řadě účel této právní úpravy. Podotkl, že smyslem institutu nespolehlivého plátce je především ochrana fiskálních zájmů státu a ochrana dalších účastníků obchodních transakcí. Plátce zůstává plátcem daně a sankčním důsledkem je i povinné měsíční zdaňovací období. Zveřejnění statusu nespolehlivého plátce ve veřejném seznamu má sloužit též k obezřetnosti potencionálních obchodních partnerů nespolehlivého plátce, neboť informuje veřejnost o charakteru a důvěryhodnosti plátce. Zákon touto právní úpravou předchází vzniku nedobytných dluhů na DPH, protože osoba, která přijímá zdanitelná plnění od nespolehlivého plátce, ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění. Dle žalovaného je zřejmé, že správce daně nemůže resignovat na svou povinnost posuzovat podmínky institutu nespolehlivého plátcovství v případě insolvenčního řízení u plátce daně.
11. Žalovaný konstatoval, že existence dlouhodobého kumulativního nedoplatku na dani v daném případě naplňovala závažný způsob porušení povinností plátce daně při správě daně ve smyslu § 106a zákona o DPH a byla důvodem pro přidělení statusu nespolehlivého plátce.
12. K otázce posouzení osoby plátce žalovaný upozornil na skutečnost, že prvostupňové řízení před správcem daně a řízení odvolací tvoří jeden celek, k čemuž poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 438/2017. Dodal, že otázkou posouzení osoby plátce se zabýval v odst. 22 a 23 napadeného rozhodnutí. Žalovaný dále poznamenal, že plátce neuvedl žádné okolnosti hodné zvláštního zřetele, které by mohly a měly být zohledněny při rozhodování o nespolehlivosti plátce ve smyslu § 106a odst. 1 zákona o DPH a takové okolnosti nevyšly najevo ani v řízení před správcem daně a žalovaným.

Posouzení věci soudem

13. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobce se po řádném poučení, že může vyslovit nesouhlas s Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

rozhodnutím věci bez jednání a že nevyjádření se v určené lhůtě je považováno za souhlas, k nařízení jednání nevyjádřil.

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), 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 se ke způsobu vypořádání žalobních bodů 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, mýlí 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 nálezů 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. Soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, spočívající v tom, že není zřejmé, jak se žalovaný vypořádal s výtkami žalobce, dle kterých správce daně opomněl posuzovat porušení povinnosti ve vztahu k osobě plátce a ani nezohlednil objektivní důvody, které vedly k neplnění zákonných povinností.
18. Podle § 102 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „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.
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 Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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 Nejvyššího správního soudu 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. Soud pečlivě prostudoval odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a shledal, že žalovaný v něm řádně vypořádal všechny odvolací námitky, a to včetně námitek nedostatečného posouzení osoby plátce a zohlednění důvodu pro neplnění daňové povinnosti. Žalovaný se těmito námitkami zabýval na str. 6 napadeného rozhodnutí, kde předně uvedl, že je pravdou, že v prvostupňovém rozhodnutí není správcem daně výslovně hodnoceno, že přihlédl i k osobě plátce daně, ale je z něj zjevné, že si byl platební morálky žalobce vědom, neboť ve svém rozhodnutí uvedl výčet jeho nedoplateků na DPH. K osobě plátce žalovaný dále konstatoval, že ze spisového materiálu vyplývá, že žalobci bylo s úhradou jeho daňových povinností na DPH v minulosti opakovaně posečkáno, avšak tato rozhodnutí o posečkání vždy pozbyla účinnosti z důvodu nedodržení podmínek posečkání. Dodal, že správce daně evidoval nedoplatky nejen na DPH, ale také na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a na dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně, a to za zdaňovací období 2018 až 2020. Žalovaný dále uvedl, že správce daně rovněž správně vyhodnotil postup žalobce související s podáním žádosti o posečkání s úhradou nedoplateků na dani z přidané hodnoty, kdy žalobce formálně projevil snahu o řešení svých nedoplateků, ale k výzvě správce daně neuhradil správní poplatek spojený s touto žádostí a dále svoji situaci neřešil. Soud tedy uzavírá, že námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí není důvodná, neboť se žalovaný vytýkanými okolnostmi dostatečně zabýval.
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. 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.
25. Citované ustanovení zákona o DPH zahrnuje neurčitý právní pojem „závažným způsobem“, k jehož výkladu byl vydán metodický pokyn obsažený v Informaci GFŘ. 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 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 (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 7. 2018, č. j. 62 Af 61/2016-41). Povahou Informace GFŘ se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 10. 2019, č. j. 8 Afs 71/2018-38, v němž dospěl k závěru, že užití Informace GFŘ 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).
26. Zdejší soud pak danou věc posuzoval nejen s ohledem na splnění podmínek Informace GFŘ či jiných metodik, ale zejména s ohledem na vlastní výklad § 106a zákona o DPH, neboť i přes odkaz na Informaci GFŘ musely být naplněny podmínky uvedeného ustanovení. Předmětná Informace GFŘ 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, ostatně stejný názor zákonodárce uvádí i v důvodové zprávě k zákonu č. 502/2012 Sb. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2020, č. j. 8 Afs 205/2018-59).
27. Za závažné porušení plnění povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce se dle nadepsané Informace GFŘ považují mimo jiné situace, kdy dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť u plátce je po dobu nejméně tří kalendářních měsíců po sobě jdoucích evidován kumulativní nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši minimálně 500 tis. Kč bez příslušenství daně, a to z daňových povinností vyměřených, případně doměřených po 1. 1. 2013, a tento stav v době vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí trvá [bod 1 písm. c) Informace GFŘ].
28. Správce daně však nesmí § 106a odst. 1 zákona o DPH používat paušálně a obecně, ale naopak musí posoudit každý případ individuálně se zřetelem ke všem jeho specifickým. Jednotlivé porušení povinností plátce daně z přidané hodnoty musí posoudit zejména s ohledem na osobu plátce, dosavadní zkušenosti správce daně s tímto plátcem a s ohledem na

to, jakou míru rizika pro veřejné rozpočty porušení dané povinnosti představuje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 513/2021-48).

29. Nutno pak zdůraznit, že správní orgány nemají volnou úvahu o tom, jestli rozhodnutí o nespolehlivém plátcí 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).
30. Ze správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Dne 3. 1. 2022 správce daně oznámil žalobci zahájení řízení ve věci rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. Dne 11. 1. 2022 plátce požádal o posečkání úhrady nedoplatků na DPH. Na základě této žádosti správce daně plátce vyzval dne 17. 1. 2022 k zaplacení správního poplatku, přičemž jej zároveň poučil, že pokud nebude správní poplatek ve lhůtě 15 dnů od doručení této výzvy uhrazen, bude řízení zastaveno. Jelikož plátce správní poplatek ve stanovené lhůtě neuhradil, správce daně rozhodnutím ze dne 7. 2. 2022 předmětné řízení zastavil. Následně dne 3. 3. 2022 vydal správce daně rozhodnutí, dle kterého se plátce stává nespolehlivým plátcem DPH. Proti tomuto rozhodnutí podal plátce odvolání, o kterém žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím. Ze správního spisu dále vyplývá, že dne 27. 10. 2021 byl podán insolvenční návrh, a tedy zahájeno insolvenční řízení. Dne 30. 3. 2022 bylo vydáno usnesení o úpadku spojené s povolením reorganizace. Z napadeného rozhodnutí je dále zřejmé, že z důvodu nenalezení shody mezi investory podal žalobce návrh na přeměnu reorganizace v konkurs, který byl následně prohlášen dne 6. 9. 2022.
31. Soud dále konstatuje, že ze zákona o DPH ani z insolvenčního zákona nevyplývá, že by za nespolehlivého plátce dle § 106a zákona o DPH nemohl být prohlášen plátce, poté co vůči němu bylo zahájeno insolvenční řízení. Zahájení insolvenčního řízení (resp. rozhodnutí o úpadku) nelze bez dalšího řadit mezi okolnosti hodné zvláštního zřetele, k nimž by měl správce daně při rozhodování o statusu nespolehlivého plátce přihlížet (srov. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 27. 2. 2019, č. j. 48 Af 12/2017-54, či rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2018, č. j. 30 Af 79/2016-63). Správce daně vždy musí zhodnotit konkrétní situaci plátce DPH, především výši kumulovaného nedoplatku, okolnosti jeho vzniku, ale i své dosavadní zkušenosti s tímto plátcem.
32. Z rozhodnutí správce daně, žalovaného i ze správního spisu je zřejmé, že správce daně u plátce evidoval od zdaňovacího období listopad 2020 neuhrazené nedoplatky. Konkrétně za listopad 2020 částku 167 994 Kč, za prosinec 2020 částku 94 740 Kč, za leden 2021 částku 93 159 Kč, za únor 2021 částku 218 261 Kč, za březen 2021 částku 125 395 Kč, za duben 2021 částku 122 025 Kč, za květen 2021 částku 43 733 Kč, za červen 2021 částku 82 032 Kč, za červenec 2021 částku 134 733 Kč, za srpen 2021 částku 182 313 Kč, za září 2021 částku 108 584 Kč. Za období předcházející měsíci říjnu 2021, ve kterém bylo zahájeno insolvenční řízení, evidoval správce daně u plátce kumulativní nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši 1 372 949 Kč. Soud dále poznamenává, že hranici kumulativního nedoplatku 500 000 Kč stanovenou v Informaci GŘ plátce překročil již v únoru 2021, kdy jeho kumulativní nedoplatek na dani z přidané hodnoty dosáhl výše 574 154 Kč. Z výše uvedeného je zřejmé, že správce daně u plátce evidoval nedoplatky na dani z přidané hodnoty ve značné výši ještě před zahájením insolvenčního řízení, a to po dlouhou dobu. S ohledem na tyto skutečnosti lze tudíž konstatovat, že se plátce dopustil závažného porušení plnění povinností plátce ve smyslu bodu 1 písm. c) Informace GŘ, které je fakticky naplněním právě § 106a odst. 1 zákona o DPH.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

33. Soud tedy shrnuje, že u plátce byl již před zahájením insolvenčního řízení evidován kumulativní nedoplatek na dani z přidané hodnoty v hodnotě vyšší než 500 000 Kč bez příslušenství daně, přičemž plátce 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 GFŘ, jelikož porušení daňových povinností plátcem bylo žalovaným hodnoceno i ve vztahu k osobě plátce. Plátce své daňové povinnosti neplnil dlouhodobě od roku 2020, plátcí bylo s úhradou jeho daňových povinností na dani z přidané hodnoty v minulosti opětovně posečkáno, ale tato rozhodnutí vždy pozbyla účinnosti z důvodu nedodržení podmínek posečkání. Žalovaný taktéž posuzoval existenci možných objektivních důvodů hodných zvláštního zřetele, vedoucích k nesplnění zákonných povinností plátce, přičemž však v řešeném případě nebyly zjištěny žádné objektivně existující překážky.
34. Za podstatnou soud považuje skutečnost, že posuzované jednání plátce 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. c) Informace GFŘ byl tedy dán důvod k zařazení plátce mezi nespolehlivé plátce. Účelem předmětného postihu je přitom především odrazení plátce 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. Zdejší soud tak na základě výše uvedeného konstatuje, že plátce závažným způsobem porušil své povinnosti vztahující se ke správě daně tím, že po dobu nejméně tří kalendářních měsíců po sobě jdoucích měl kumulativní nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši přesahující 500 tis. Kč bez příslušenství daně. Tímto jedním tedy naplnil předpoklady pro prohlášení plátce nespolehlivým plátcem ve smyslu § 106a odst. 1 zákona o DPH.
36. K námitce žalobce, že napadené rozhodnutí je v rozporu se smyslem a účelem institutu nespolehlivého plátce, neboť v případě plátce (jakožto insolvenčního dlužníka) nemá zákonodárcem zamýšlený difamující efekt, soud předně uvádí, že jedním z důsledků rozhodnutí o prohlášení plátce daně za nespolehlivého je vedení ve veřejně přístupném seznamu nespolehlivých plátců DPH. Účelem tohoto seznamu je upozornit ostatní plátce DPH, že plátce je z pohledu správce daně nespolehlivý a pokud od něj odeberou zboží nebo službu, tak sami budou ručit za odvod daně. Obchodováním s nespolehlivým plátcem se tak vystavují riziku, že tuto daň bude od nich správce daně požadovat. Z insolvenčního rejstříku se mohou dozvědět toliko informaci, že plátce (dlužník) nemusí vůči nim dostát svým závazkům, tedy, že zboží nebo služba nemusí být ze strany plátce poskytnuta či uhrazena, ale nezjistí z něj, že rovněž budou ručit za DPH za toto zboží či službu. Skutečnost, že plátce je veden jak v insolvenčním rejstříku, tak i v seznamu nespolehlivých plátců DPH znamená toliko větší ochranu obchodních partnerů plátce (současných i potenciálních). Napadené rozhodnutí tudíž není v rozporu se smyslem a účelem institutu nespolehlivého plátce.
37. Dále se soud zabýval námitkou žalobce, dle které stát požaduje po plátcí úhradu pohledávek, které ani není oprávněn uhradit, neboť by tím došlo ke zvýhodnění státu. Soud konstatuje, že napadeným rozhodnutím nebyla plátcí uložena žádná povinnost k úhradě pohledávek, ale byl jím toliko označen za nespolehlivého plátce. Tuto námitku tedy soud neshledal

důvodnou, neboť napadeným rozhodnutím nebylo žádné přednostní právo státu na úhradu pohledávek založeno.

38. 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.
39. 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 vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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 13. srpna 2024

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