



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Miloslava Výborného a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **AMPM, a.s.**, se sídlem Holandská 878/2, Brno, zast. JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem náměstí Míru 341/15, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2015, čj. 44221/15/5300-21442-706842, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2018, čj. 30 Af 21/2016-39,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný shora specifikovaným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 26. 6. 2015, čj. 58441/15/4200-12775-506413, o nespolehlivém plátcí podle § 106a odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Stejným důvodem pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí bylo nesložení jistoty na dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty podle zajišťovacího příkazu ze dne 11. 11. 2014, čj. 237039/14/4000-40715-107911; důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu bylo podezření na zapojení žalobkyně do obchodů, u kterých existovala důvodná obava, že z nich nebude uhrazena daň z přidané hodnoty. Žalobu proti rozhodnutí žalovaného krajský soud výše uvedeným rozsudkem zamítl.

[2] Krajský soud zdůraznil, že předmětem soudního přezkumu je rozhodnutí žalovaného, jímž bylo potvrzeno rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. Krajský soud proto nebyl oprávněn přezkoumávat správnost či zákonnost zajišťovacího příkazu. Pochybení v postupu správce daně, který využil metodický pokyn obsažený v Informaci Generálního finančního ředitelství ze dne 21. 8. 2014 (dále jen „Informace GFŘ“) vydaný k výkladu neurčitěho právního pojmu „závažným způsobem“ z § 106a odst. 1 zákona o DPH krajský soud neshledal. Krajský soud v nesložení jistoty na depozitní účet správce daně podle zajišťovacího případu spatřoval závažné porušení plnění povinností plátce ve smyslu Informace Generálního finančního ředitelství ze dne 21. 8. 2014, které fakticky bylo naplněním § 106a zákona o DPH. Zákonné předpoklady pro prohlášení žalobkyně za nespolehlivého plátce proto byly splněny.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost.

[4] Stěžovatelka namítla, že Informace GFŘ jde nad rámec zákonného ustanovení a neodpovídá důvodové zprávě k § 106a zákona o DPH, a proto nemůže být závazná i ve vztahu k daňovým subjektům. Stejnou námitku uplatnila stěžovatelka již v žalobě, krajský soud ale pominul její smysl. Též pominul, že každé rozhodnutí musí být individualizovaným správním aktem, tj. naplnění neurčitěho právního pojmu *porušení své povinnosti vztahující se ke správě daně závažným způsobem* musí být posuzováno pro každý jednotlivý příklad samostatně bez ohledu na to, zda je tak uváděno v nějaké instrukci. Uvedl-li krajský soud v bodě 24., že stěžovatelka naplnila podmínky uvedené v Informaci GFŘ, je to nerozhodné, neboť podstatné je jen, zda jednání stěžovatelky naplnilo podmínky podle § 106a zákona o DPH.

[5] Stěžovatelka zopakovala již v žalobě předestřanou argumentaci o tom, že Informace GFŘ, tj. interní instrukce, nemůže nahrazovat ani provádět zákon.

[6] Stěžovatelka namítla, že mezi vydáním zajišťovacího příkazu a splněním podmínek pro označení za nespolehlivého plátce neexistuje rovnítko; vydání zajišťovacího příkazu automaticky neznamená, že je daný plátce plátcem nespolehlivým. Přidalo-li by se k důsledkům vydání zajišťovacího příkazu automatiky i označení za nespolehlivého plátce, mělo by to fatální důsledky s ústavně právními konotacemi. Takový postup by též nezohledňoval předběžnou povahu zajišťovacích příkazů. Stěžovatelka se proti zajišťovacímu příkazu brání soudní cestou u Městského soudu v Praze; řízení ke dni doplnění kasační stížnosti neskončilo.

[7] Rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, neboť krajský soud pominul žalobní námitky, podle nichž znaky nespolehlivého plátce mohou být stanoveny pouze zákonem a že v rozhodnutí správního orgánu absentuje přezkoumatelná právní úvaha stran naplnění podmínek pro označení za nespolehlivého plátce a že zajišťovací příkaz byl účelovým krokem.

[8] Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že se část žalobních námitek míjí s předmětem sporu, protože sám správní orgán postavil rozhodnutí na důvodech zajišťovacího příkazu. Krajský soud měl vypořádat všechny žalobní námitky. Též nesouhlasí se závěry krajského soudu,

pokračování

podle kterých bylo vedeno samostatné řízení a postup správního orgánu nebyl v rozporu se zásadou *ne bis in idem*.

[9] Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s napadeným rozsudkem. Setrval na svém závěru, že byly naplněny podmínky pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. Citoval judikaturu krajských soudů, týkající se výkladu neurčitého právního pojmu *porušení povinnosti vztahující se ke správě daně závažným způsobem* a odmítl, že se neřídil zákonem ale pouhou interní instrukcí. Podle žalovaného není možné Informaci GFŘ považovat za interní instrukci (vnitřní předpis). Jedná se metodický pokyn vydaný Generálním finančním ředitelstvím jako metodickým pracovištěm finanční správy. Jeho smyslem a účelem bylo sjednocení správní praxe; všichni správci daně podle něj musí postupovat proto, aby byla zajištěna zásada rovného zacházení, předvídatelnosti rozhodnutí a aby bylo zabráněno libovůli. Informace GFŘ má pouze informovat daňové subjekty o tom, jak budou správci daně při posuzování (ne)spolehlivosti plátců daně z přidané hodnoty postupovat. Žalovaný se ztotožnil s postupem krajského soudu, který odmítl námitky proti zajišťovacímu příkazu, a ohradil se proti tvrzení, že zajišťovací příkaz byl vydán účelově a že byla porušena zásada *ne bis in idem*.

[11] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud nenalezl žádné formální vady či překážky projednatelnosti kasační stížnosti, a proto přezkoumal jí napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a v rámci kasační stížností uplatněných důvodů, zkoumaje přitom, zda napadené rozhodnutí či jemu předcházející řízení netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.].

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti. Její důvodnost by totiž sama o sobě postačovala k zrušení napadeného rozsudku. Ve své ustálené judikatuře mnohokrát Nejvyšší správní soud konstatoval, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvažil o skutečnostech pro věc podstatných, resp. jakým způsobem rozhodné skutečnosti posoudil; důvodem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí může být i to, že soud opomněl přezkoumat některou ze včas uplatněných žalobních námitek (srov. např. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS).

[14] Stěžovatelka v rozsudku krajského soudu postrádá vypořádání námitek uvedených v odst. [4] tohoto rozsudku a námitky, podle níž se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou o porušení zásady *ne bis in idem*. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že krajský soud shledal žalobou napadené rozhodnutí přezkoumatelným; z jeho odůvodnění je možno seznat, jakými úvahami byl žalovaný ve své rozhodovací činnosti veden, jakými skutečnostmi se zabýval a jaké důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí; z rozhodnutí jsou patrné závěry, které žalovaný ve vztahu k uplatněným námitkám zaujal a na základě jakých konkrétních skutečností k nim dospěl. Krajský neshledal, že by žalovaný opomněl vypořádat některou odvolací námitku. Krajský

soud též citoval část správního rozhodnutí a uvedl, že z citované pasáže jasně vyplývá, z jakých konkrétních důvodů žalovaný odvolání zamítl; to jinými slovy znamená, proč byly naplněny podmínky pro označení stěžovatelky za nespolehlivého plátce. Námitkami proti zajišťovacímu příkazu, tj. i namítanou účelovostí zajišťovacího příkazu, se krajský soud nezabýval; tento svůj postup odůvodnil tím, že pro souzenou věc nebyly tyto námitky relevantní. Krajský soud výslovně uvedl, že Informace GFŘ nepřekračuje meze ústavního pořádku České republiky, neboť nepřekračuje rámec zákonného zmocnění; tím dal stěžovateli implicitně zapravdu v tom, že znaky nespolehlivého plátce mohou být stanoveny pouze zákonem. Rozsudek krajského soudu je proto přezkoumatelný.

[15] Ke kasační námitce, podle které měl krajský soud vypořádat všechny žalobní námitky – včetně námitky proti zajišťovacímu příkazu – Nejvyšší správní soud odkazuje na závěry krajského soudu uvedené v odst. 20. napadeného rozsudku, se kterými se plně ztotožňuje. Předmětem soudního přezkumu je skutečně jen rozhodnutí žalovaného, kterým bylo potvrzeno rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. Podstatné není, zda byl zajišťovací příkaz vydán oprávněně, ale to, zda nesložení jistoty na depozitní účet správce daně podle zajišťovacího příkazu opravňovalo správce daně vydat rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. Není pravda, že správce daně postavil žalobou napadené rozhodnutí na důvodech zajišťovacího příkazu. Správce daně vydal žalobou napadené rozhodnutí, protože stěžovatelka nesplnila povinnost zajišťovacím příkazem jí uloženou. Námitkami proti zajišťovacímu příkazu se proto krajský soud správně nezabýval a zabývat se jimi nebude ani Nejvyšší správní soud v nynějším řízení o kasační stížnosti. Stěžovatelka ostatně v kasační stížnosti sama uvedla, že se proti zajišťovacímu příkazu brání u Městského soudu v Praze.

[16] Stěžovatelka v žalobě i v kasační stížnosti brojila proti použití Informace GFŘ, kterou vydalo Generální finanční ředitelství 21. 8. 2014 k aplikaci § 106a zákona o DPH.

[17] 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.*

[18] Informace GFŘ je interní normativní akt vydaný Generálním finančním ředitelstvím a pro žalovaného a prvostupňového správce daně představuje pokyn nadřízeného orgánu. Aplikací interních předpisů v případech, kdy obecně závazné normy k postupu správních orgánů „mlčí“ se již Nejvyšší správní soud zabýval ve vztahu k pokynům Ministerstva financí řady „D“. Citovat lze například z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, čj. 8 Afs 3/2005-59: *„Ministerstvo financí s ohledem na ustanovení § 100 zákona o správě daní a poplatků však žádným zákonem k vydávání „D“ pokynů jakožto obecně závazných právních norem zmocněno není, tudíž tyto pokyny nelze za takovou normu považovat. Pokud jde o publikaci, která je nezbytnou podmínkou pro platnost obecně závazného předpisu (v případě zákona čl. 52 Ústavy ČR, dále zákon č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv, ze znění pozdějších předpisů), musí být takové předpisy publikovány v oficiálních sbírkách právních předpisů, v daném případě ve smyslu zákona o Sbírce zákonů a Sbírce mezinárodních smluv, ve Sbírce zákonů. Ze skutečnosti, že Ministerstvo financí zajišťuje zpřístupnění uvedených pokynů veřejnosti, však nelze odvozovat jejich obecnou závaznost. Mimo oficiální sbírky právních předpisů nelze považovat jiné způsoby uveřejnění právních norem za právně relevantní. Pokyny řady D Ministerstva financí tak nenaplnují formální znaky požadované pro obecně závazný normativní právní akt. Stejně tak*

pokračování

je nutné i materiálně dospět k závěru, že Ministerstvo financí není zmocněno k závaznému výkladu práva prostřednictvím „D“ pokynů. Tyto pokyny jsou tedy vydávány jako interní normativní akty (interní normativní směrnice) a pro správce daně představují pokyn nadřízeného orgánu. Ve vztazích služební nadřízenosti a podřízenosti obecně platí povinnost řídit se pokyny nadřízeného orgánu, avšak jen jestliže dané pokyny neodporují zákonu.“ K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i u vnitřního předpisu vydaného Generální ředitelem Generálního ředitelství cel: „Není v rozporu se zákonem, pokud za situace, kdy obecně závazný právní předpis výslovně neupravuje postup správních orgánů, k němuž jsou tyto zmocněny na základě zákona [v předmětné věci § 115 písm. b) zákona ČNR č. 13/1993 Sb., celního zákona], správní soud přezkoumá postup celních orgánů i z hlediska jeho souladnosti s vnitřním předpisem vydaným Generálním ředitelem Generálního ředitelství cel (SPČ 1/2000 – Pracovní postup při manipulaci se vzorky zboží k zajištění jeho totožnosti, určení sazebního zařazení a ke zjištění jeho vlastností), který není jinak obecně právně závazný. Podmínkou ovšem je, že tento interní předpis upravuje postup, který jinak není regulován obecně závazným pravidlem chování a založil správní praxi při manipulaci se vzorky zboží, 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 (čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky) nepřípustná.“ (právní věta k rozsudku NSS ze dne 23. 8. 2007, čj. 7 Afs 45/2007-251) nebo u metodického pokynu Ministerstva životního prostředí (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 1. 2011, čj. 1 Ao 2/2010-185, na který odkázal i krajský soud).

[19] Citované potvrzuje, jak správně namítla stěžovatelka, že 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.

[20] Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že § 106a odst. 1 zákona o DPH zahrnuje neurčitý právní pojem, k jehož výkladu byl vydán metodický pokyn obsažený v Informaci GŘ. Vydání Informace GŘ předpokládá i důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012 Sb. (tím byl do českého právního řádu zaveden institut nespolehlivého plátce) a jejím smyslem je stanovit hlediska a kritéria, jež mají všichni správci daně při rozhodování o nespolehlivosti plátce posuzovat. Informace GŘ slouží ke sjednocování správní praxe a odchýlení se od ní by znamenalo, že správce daně rozhodl v rozporu se zásadou zákazu libovůle a zásadou rovného zacházení. Krajský soud „danou věc posuzuje nejen s ohledem na splnění podmínek Informace či jiných metodik, ale zejména s ohledem na svůj výklad zákonného ustanovení § 106a zákona o DPH, tj. i přes odkaz na Informaci Generálního finančního ředitelství musí být naplněny podmínky posledně citovaného ustanovení. Předmětná Informace slouží k výkladu, jaký zvolila finanční správa, aby byl daňový subjekt informován, jak k danému ust. § 106a zákona o DPH správce daně přistupuje. Jedná se o ve své podstatě vstřícný krok finanční správy vůči daňovým subjektům, nikterak nepřekračující meze ústavního pořádku České republiky, neboť svojí povahou nedošlo k postupu překračujícímu rámec zákonného zmocnění.“ (podtržení doplněno NSS).

[21] Z citovaného je podle Nejvyššího správního soudu dostatečně zřejmé, že krajský soud vycházel primárně z § 106a odst. 1 zákona o DPH, nikoliv výlučně z Informace GŘ,

jak namítala stěžovatelka. Ve stěžovatelkou zmíněném odst. 24. napadeného rozsudku krajský soud sice uvedl, že se stěžovatelka dopustila závažného porušení plnění povinností plátce ve smyslu Informace GFŘ, v totožné větě ale též konstatoval, že toto porušení je „fakticky naplněním § 106a zákona o DPH“.

[22] Podle stěžovatelky krajský soud pominul smysl žalobní námitky, podle které Informace GFŘ neodpovídá důvodové zprávě k § 106a zákona o DPH. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že žalobní námitka tohoto obsahu byla formulována spíše jako podpůrná argumentace k žalobní námitce, podle které se žalovaný neřídil zákonem, ale pouze Informací GFŘ. Podle judikatury vycházející z nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, „[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.“ Krajský soud se povahou Informace GFŘ v napadeném rozsudku zabýval a rozpor se zákonem o DPH nebo důvodovou zprávou neshledal. To, že se výslovně nevyjádřil k předmětné žalobní námitce, nemůže mít na přezkoumatelnost jeho rozsudku vliv, neboť přezkoumatelným způsobem vysvětlil, proč správce daně nepochybil, využil-li Informaci GFŘ. Nehledě k tomu, stěžejní je, že stěžovatelka podle krajského soudu porušila § 106a zákona o DPH.

[23] Podle Nejvyššího správního soudu se krajský soud i žalovaný dostatečně zabývali skutkovými okolnostmi stěžovatelčina případu a jejich rozhodnutí jsou dostatečně individualizovaná. Krajský soud i správce daně totiž vycházeli z existence odůvodněné obavy, že z obchodů, do kterých se stěžovatelka nezapojila, nebude uhrazena daň z přidané hodnoty; to vedlo správce daně k vydání zajišťovacího příkazu. V následném jednání stěžovatelky, která nesplnila povinnost plynoucí ze zajišťovacího příkazu, shledal krajský soud i správce daně závažné porušení plnění povinností plátce. Rozhodnutí žalovaného tak není postaveno na důvodech, pro které byl vydán zajišťovací příkaz, jak namítla stěžovatelka, ale na nesplnění povinnosti zajišťovacím příkazem uložené.

[24] Stěžovatelka označila za nezákonný závěr krajského soudu, podle kterého bylo vedeno samostatné řízení. Krajský soud při vypořádání totožné žalobní námitky uvedl, že stěžovatelka namítala neprovedení dokazování, kterým měla být prokázána její (ne)účast na daňovém podvodu. V kasační stížnosti stěžovatelka namítla, že správce daně měl rozhodnout na základě skutkového a právního stavu k okamžiku vydání žalobou napadeného rozhodnutí, tj. zohlednit všechna jemu v tu dobu známá tvrzení a důkazy. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, podle kterého „jedinou [rozhodnou] okolností pro vydání napadeného rozhodnutí (resp. rozhodnutí prvostupňového) byla skutečnost spočívající v nesplnění povinnosti plynoucí ze zajišťovacího příkazu.“, neboť, jak již výše uvedl, stěžejní v souzené věci je skutečnost, že stěžovatelka nesplnila povinnost plynoucí ze zajišťovacího příkazu, tj. nesložila jistotu na depozitní účet správce daně. Okolnosti, které vedly správce daně k vydání zajišťovacího příkazu, mohou být rozhodné při přezkoumání zajišťovacího příkazu, při soudním přezkumu rozhodnutí o nespolehlivém plátcu však nemohou na rozhodném faktu, že stěžovatelka nesplnila uloženou povinnost, nic změnit.

[25] Stěžovatelka nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, že nebyla porušena zásada *ne bis in idem*. Podle stěžovatelky v souzené věci byla dána totožnost skutku; podstatné

pokračování

totiž je, jaké jednání bylo skutečně postiženo, nikoliv jak je jednání označeno právní normou. Nejvyšší správní soud k tomu v první řadě uvádí, že je sporné, zda rozhodnutí o tom, že je určitá osoba nespolehlivým plátcem, představuje trest ve smyslu Listiny základních práv a svobod a Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Nicméně i pokud by tomu tak bylo, pak vyměření penále podle § 251 daňového řádu souvisí k doměření daně, zatímco označení za nespolehlivého plátce souvisí s porušením povinnosti vztahující se ke správě daně závažným způsobem, které v souzeném případě spočívalo v nesložení jistoty podle zajišťovacího příkazu. Jedná se tak o dva různé důsledky dvou různých pochybení. Zásada *ne bis in idem* proto porušena nebyla.

[26] Nejvyšší správní soud závěrem konstatuje, že stěžovatelka nenamítala nic proti závěru krajského soudu, podle kterého se tím, že nesložila jistotu na depozitní účet správce daně, jak byla podle zajišťovacího příkazu povinna, dopustila závažného porušení plnění povinností plátce, v důsledku čehož byly naplněny zákonné předpoklady pro prohlášení stěžovatelky za nespolehlivého plátce.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Pro uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[28] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 3. října 2019

JUDr. Miloslav Výborný
předseda senátu