



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **JP servis-OIL, s. r. o.**, se sídlem Podkrušnohorská 432, Litvínov, zast. JUDr. Petrem Vališem, advokátem se sídlem Balbínova 1093/27, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 5. 2016, čj. 20612/16/5300-21442-711674, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 7. 2018, čj. 15 Af 70/2016-50,

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.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále „správce daně“) vydal dne 18. 11. 2015 rozhodnutí o tom, že žalobkyně (dále „stěžovatelka“) se stává nespolehlivým plátcem daně dle § 106a zákona č. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o DPH“) z důvodu nesložení jistoty stanovené zajišťovacími příkazy ze dne 1. 7. 2015. Žalovaný následně k odvolání stěžovatelky v záhlaví specifikovaným rozhodnutím odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala stěžovatelka žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem. Krajský soud ji dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl rozsudkem uvedeným

v záhlaví. Shledal, že rozhodnutí žalovaného je přezkoumatelné. Zdůraznil, že předmětem soudního přezkumu je rozhodnutí žalovaného, jímž bylo potvrzeno rozhodnutí správce daně o nespolehlivém plátcí. Krajský soud tak v tomto řízení nebyl oprávněn přezkoumávat správnost či zákonnost zajišťovacích příkazů. Dále uvedl, že Informace Generálního finančního ředitelství ze dne 21. 8. 2014, čj. 101/13-121002-506729, ve znění Dodatku č. 1, čj. 55 366/13/7001-21002-012287, a Dodatku č. 2, čj. 38 461/14/7001-21002-012287 (dále „Informace GFŘ“) slouží jako pomůcka finanční správy ke sjednocení výkladu neurčitěho právního pojmu „porušení povinnosti závažným způsobem“ uvedeného v § 106a odst. 1 zákon o DPH. V jejím využití neshledal soud pochybení. Jelikož stěžovatelka nesložila jistotu na depozitní účet správce daně podle zajišťovacích příkazů, dopustila se závažného porušení povinnosti plátce daně ve smyslu Informace GFŘ, které je i faktickým naplněním § 106a zákona o DPH. Okolnosti, na jejichž základě byly zajišťovací příkazy vydány, nebyly předmětem tohoto řízení, soud ani žalovaný tedy nemuseli prokazovat účast stěžovatelky na daňovém podvodu. Pro rozhodnutí o nespolehlivém plátcí byla v dané věci relevantní pouze skutečnost spočívající v nesplnění povinností plynoucích ze zajišťovacích příkazů, která není sporná. Žalovaný se dostatečně zabýval okolnostmi hodnými zvláštního zřetele a správně uzavřel, že za takovou okolnost nelze považovat to, že uhrazení zajištěné částky je mimo možnosti stěžovatelky. Dosavadní bezproblémová součinnost stěžovatelky také nevylučuje důvodnost napadeného rozhodnutí, protože ani v tomto případě se nejedná o výjimečnou okolnost.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného i stěžovatelky a replika stěžovatelky

[3] Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[4] Stěžovatelka předně nesouhlasila s názorem krajského soudu, že rozhodnutí žalovaného splňovalo náležitosti dle § 102 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále „d. ř.“), konkrétně, že bylo dostatečně odůvodněno. Krajský soud se odchýlil od judikatury Nejvyššího správního soudu. V rozhodnutí žalovaného chybělo odůvodnění, které bylo nahrazeno odkazem na obsah odůvodnění jiných dokumentů (zajišťovacích příkazů). Rozhodnutí žalovaného je tedy nepřezkoumatelné. Správce daně v řízení rovněž neprovedl stěžovatelkou navržené důkazy.

[5] Stěžovatelka nesouhlasila ani se závěrem, že krajský soud není oprávněn přezkoumávat správnost či zákonnost zajišťovacích příkazů. Rozhodnutí žalovaného obsahuje co do odůvodnění odkaz na odůvodnění zajišťovacích příkazů, ty proto mají být brány buď jako součást odůvodnění rozhodnutí žalovaného a je nutné posuzovat i tyto příkazy, nebo nejsou součástí rozhodnutí, ale pak nelze přihlížet k jejich odůvodnění a rozhodnutí žalovaného je proto nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[6] Dále namítá, že žalovaný při posouzení, zda stěžovatelka naplnila podmínky pro označení za nespolehlivého plátce, vycházel z textu Informace GFŘ, nikoliv z textu § 106a zákona o DPH. Dle jejího názoru je však Informace GFŘ pouze interním metodickým pokynem, který není závazný pro daňové subjekty, ani pro soud. Správce daně musí své rozhodnutí vždy založit na naplnění zákonných podmínek a v rámci správního uvážení sám vyložit neurčitý právní pojem „porušení povinnosti závažným způsobem“, nikoliv pouze konstatovat naplnění podmínek uvedených v interním pokynu. Ve správním řízení nebyl dále dostatečně zjištěn skutkový stav a správní orgán ho navíc nesprávně hodnotil.

pokračování

Správce daně neodůvodnil ani svou úvahu, že vysokou částku zajištěnou zajišťovacími příkazy nelze považovat za objektivní důvod hodný zvláštního zřetele. Krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda u stěžovatelky byly dány podmínky pro rozhodnutí o nespolehlivém plátcí dle § 106a zákona o DPH. Z vydání zajišťovacích příkazů totiž nevyplývá, že byla dána odůvodněná obava, že DPH nebude uhrazena. Stejně tak bez dalšího nevyplývá, že naplnění skutkové podstaty uvedené v Informaci GFŘ znamená automatické naplnění zákonné skutkové podstaty závažného porušení daňové povinnosti. Krajský soud měl proto z těchto důvodů rozhodnutí žalovaného zrušit.

[7] Stěžovatelka dále namítla nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Má za to, že krajský soud se žalobními námitkami nezabýval v plném rozsahu, především nevypořádal námitku spočívající v tom, že v odůvodnění rozhodnutí žalovaného bylo odkazováno přímo na odůvodnění zajišťovacích příkazů. Námitku nepřezkoumatelnosti a nedostatečného zjištění skutkového stavu soud vypořádal zcela vágně a neurčitě. Řádně neodůvodnil, na základě jakých prokázaných skutečností dospěl k závěru, že zákonné podmínky pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí byly naplněny.

[8] Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[9] Žalovaný ve vyjádření předně odkázal na své vyjádření k žalobě, jelikož kasační námitky jsou podle něj v podstatě totožné s žalobními i odvolacími důvody. Dále uvedl, že ačkoliv je povinností soudů svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku. Soud může námitku vypořádat i implicitně tak, že uvede odlišný názor od názoru žalobce. Stejně tak soud v případě shody názoru s odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí může na toto rozhodnutí odkázat. K tomu poukázal na četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu. Žalovaný ve svém rozhodnutí dostatečně vyložil, z jakých důvodů rozhodl o tom, že stěžovatelka je nespolehlivým plátcem, protože s odkazem na důvodovou zprávu k zákonu o DPH, znění § 106a tohoto zákona a Informaci GFŘ dospěl k závěru, že byla naplněna dikce § 106a zákona o DPH. Tento názor krajský soud potvrdil. Rozhodnutí žalovaného i krajského soudu tak dle žalovaného nelze považovat za nepřezkoumatelná.

[10] K námitce nedostatečného skutkového zjištění žalovaný uvedl, že meritem sporu je posouzení toho, zda nesložení jistoty plynoucí ze zajišťovacích příkazů opravňovalo správce daně vydat rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, nikoliv důvodnost vydání zajišťovacích příkazů. Odkaz na zajišťovací příkazy nečiní rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným, stejně postupují i správní soudy, které ve svých rozhodnutích odkazují v podrobnostech na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů. Pro řízení o nespolehlivém plátcí nemůže být podmínkou přezkum zákonnosti vydání zajišťovacích příkazů, tím by toto řízení nepatřičně nahrazovalo řízení o zajišťovacích příkazech.

[11] Žalovaný dále s odkazem na důvodovou zprávu k zákonu o DPH uvedl, že Informace GFŘ je výkladovým stanoviskem k pojmu „nespolehlivý plátcé“ a má za úkol usměrňovat a sjednocovat výkladovou praxi. Z judikatury Nejvyššího správního soudu pak plyne, že není v rozporu se zákonem, pokud za situace, kdy obecně závazný předpis výslovně neupravuje postup správních orgánů, k němuž jsou zákonem zmocněny, soud přezkoumá postup správních orgánů i z hlediska souladnosti s vnitřními předpisy daného

správního orgánu. Podmínkou ale je, že přezkoumávaný postup není regulován obecně závazným pravidlem chování a založil správní praxi při posuzování skutkového stavu věci. Správní orgán se pak nemůže od správní praxe odchýlit, takový postup by byl nepřípustnou libovůlí. V posuzované věci byly naplněny všechny podmínky pro přidělení statusu nespolehlivého plátce. Dle Informace GFŘ jde v této situaci o závažné porušení plnění povinností vztahujících se ke správě daní. Správce daně, žalovaný, ani krajský soud zároveň nezjistily žádné objektivní okolnosti hodné zvláštního zřetele, ke kterým by bylo možné přihlédnout a které by vedly stěžovatelku k nesplnění zákonných povinností.

[12] Žalovaný považuje napadené rozhodnutí krajského soudu za správné a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a nepřiznal stěžovatelce právo na náhradu nákladů řízení.

[13] Stěžovatelka dále zaslala svá vyjádření v návaznosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2019, čj. 10 Afs 41/2018-56, ve věci LEDOPA, a rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2020, čj. 31 Af 4/2017-235, ve věci AUTOTRANS PETROL, ve kterých namítá, že s ohledem na důvody, pro které správce daně vydal rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, je nutné posoudit jako předběžnou otázku, zda byla úvaha správce daně o existenci odůvodněné obavy a předpokladu existence zajišťované daňové povinnosti správná. Jinak řečeno, zda byly dosud neuhrazené zajišťovací příkazy vydány oprávněně a v souladu s citovanou judikaturou.

[14] Žalovaný v reakci na tato vyjádření ve svém doplnění vyjádření zdůraznil, s odkazem na totožný závěr krajského soudu, že předmětem soudního přezkumu je pouze rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, nikoliv přezkum zákonnosti zajišťovacích příkazů. Argumentace uvedená ve vyjádřeních stěžovatele je zcela irelevantní, neboť se míjí s předmětem řízení.

[15] Stěžovatelka v replice uvedla, že se nedomáhá plnohodnotného přezkumu zajišťovacích příkazů. Nicméně vzhledem k tomu, že podmínkou k vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí je, že plátce poruší závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, měl žalovaný posoudit, zda došlo v tomto konkrétním případě skutečně k závažnému porušení těchto povinností. Porušení povinnosti „závažným způsobem“ je neurčitý právní pojem, který musí správce daně vždy konkrétně vyložit. Pouhý odkaz na Informaci GFŘ dle stěžovatelky nepostačuje. Jde o interní pokyn, prostřednictvím kterého nelze rozšiřovat povinnosti uložené zákonem a dovozovat, kdy je jednání vždy a bez dalšího závažným porušením. To musí správce daně řádně odůvodnit ve vztahu ke znění zákona. Informace GFŘ může maximálně směřovat ke sjednocení praxe orgánů finanční správy, ale tuto praxi nelze automaticky považovat za zákonnou. Soudce při rozhodování není vázán interním pokynem finanční správy a musí tedy posuzovat soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy, nikoliv pouze s Informací GFŘ. Dále setrval na svém názoru, že jako předběžnou otázku bylo třeba posoudit, zda zajišťovací příkazy byly vydány oprávněně.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu, a to jak z úřední povinnosti, tak i k námitce stěžovatelky.

pokračování

Pouze je-li napadený rozsudek přezkoumatelný, může se Nejvyšší správní soud zabývat věcným hodnocením uplatněných námitek. Stěžovatelka namítla nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů.

[18] Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že z odůvodnění rozhodnutí musí být zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení. Soudy však nemají povinnost detailně odpovědět na každou dílčí námitku, jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace. Zrušení rozhodnutí z důvodů nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů je vyhrazeno pouze těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, pro které jej skutečně nelze meritorně přezkoumat. Je to na místě zejména pokud soud opomene na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, čj. 1 Afs 92/2012-45 a ze dne 29. 6. 2017, čj. 2 As 337/2016-64).

[19] K námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného a nahrazení jeho odůvodnění odkazem na zajišťovací příkazy krajský soud v bodě 17. napadeného rozsudku uvedl, že žalovaný dostatečně popsal, proč má za to, že došlo k závažnému porušení povinnosti plátce DPH, a to především poukazem na to, že byly vydány zajišťovací příkazy z důvodu, že se žalobkyně zapojila do obchodů, u kterých existuje důvodná obava, že z nich nebude uhrazeno DPH. K tomu kasační soud dodává, že tato skutečnost nebyla mezi účastníky sporná. V bodě 20. poté krajský soud zdůraznil, že zajišťovací příkazy nejsou součástí rozhodnutí a není proto oprávněn je v tomto řízení přezkoumat, i když na ně žalovaný v rozhodnutí odkazuje. Krajský soud těmito úvahami reagoval i na námitku stěžovatelky, že odůvodnění rozhodnutí žalovaného bylo nahrazeno odkazem na zjišťovací příkazy a potřebu je přezkoumat. Z uvedeného je zřejmé, že krajský soud nepovažoval odkaz na zajišťovací příkazy za vadu rozhodnutí, naopak šlo podle něj o skutečnost dostatečně odůvodňující vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí.

[20] Z uvedeného je rovněž patrné, že námitkou nepřezkoumatelnosti se krajský soud zabýval dostatečně konkrétně. Shrnl úvahy žalovaného, které ho vedly k potvrzení rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, a zhodnotil je jako dostatečné. K nedostatečně zjištěnému skutkovému stavu se krajský soud vyjádřil v bodě 26. tak, že jedinou rozhodnou okolností pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí byla skutečnost, že stěžovatelka neuhradila jistotu stanovenou zajišťovacími příkazy. Krajský soud tak měl skutkový stav za dostatečně zjištěný. Zkoumání skutečností rozhodných pro vydání zajišťovacího příkazu nebylo předmětem tohoto řízení a nemohlo mít vliv na projednávanou věc. Důvody, na základě kterých měl krajský soud podmínky pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí za splněné, rozvedl především v bodech 23. - 26. napadeného rozhodnutí. Šlo především o nesplnění povinnosti vyplývající ze zajišťovacích příkazů. Námitka stěžovatelky proto není důvodná.

[21] K námitce nesprávného posouzení otázky, zda rozhodnutí žalovaného splňovalo podmínky dle § 102 d. ř. a nepřezkoumatelnosti tohoto rozhodnutí Nejvyšší správní soud uvádí, že žalovaný ve svém rozhodnutí nenahrazuje odůvodnění vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí odůvodněním zajišťovacích příkazů. Odkazuje pouze na jejich existenci, ze které dle zásady presumpce správnosti správních aktů vychází. Důvod vydání zajišťovacích příkazů (existence odůvodněné obavy, že daň nebude v budoucnu uhrazena)

vyplývá přímo z ustanovení § 167 d. ř., bez jeho naplnění není možné zajišťovací příkaz vydat. Žalovaný odůvodnil své rozhodnutí o nespolehlivém plátcí tím, že v souladu s § 167 d. ř. byly vydány zajišťovací příkazy a tyto nebyly ve stanovené lhůtě zcela uhrazeny. To dle žalovaného představuje naplnění skutkové podstaty závažného porušení povinnosti plátce DPH dle Informace GFŘ a současně i dle § 106a zákona o DPH. Rozhodnutí tedy odůvodnění nepostrádá. Skutečnost, že žalovaný v bodě 26 napadeného rozhodnutí uvedl rovněž popis okolností, za jakých byly zajišťovací příkazy vydány, není pro věc podstatná. Jde pouze o popis odůvodnění zajišťovacích příkazů, ale z bezprostředně navazujícího bodu 27 rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný vychází z toho, že zajišťovací příkazy není v tomto řízení oprávněn přezkoumávat. K navrhovaným důkazům je pak nutné zmínit, že žalovaný opakovaně uvedl, že v rámci rozhodnutí o nespolehlivém plátcí daně lze přezkoumat pouze naplnění skutkových podstat závažného porušení plnění povinností plátce, nelze zasahovat do řízení nalézacího. Prokazování stěžovatelem navrhovaných skutečností tak není relevantní. Nejvyšší správní soud na základě uvedeného neshledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné, jsou v něm dostatečně popsány důvody rozhodnutí, i proč nebyly provedeny navrhované důkazy. Ztotožňuje se tedy s hodnocením krajského soudu, že rozhodnutí splňuje náležitosti dle § 102 d. ř. Námitka stěžovatelky není důvodná.

[22] K možnosti přezkumu zajišťovacích příkazů a využití Informace GFŘ při posuzování naplnění podmínek nespolehlivého plátce Nejvyšší správní soud uvádí, že jde o otázky, kterými se již v obdobné skutkové situaci zabýval, a to konkrétně v rozsudku ze dne 3. 10. 2019, čj. 8 Afs 71/2018-38 a nedávno v rozsudku ze dne 31. 8. 2020, čj. 3 Afs 208/2018-56. V nyní projednávané věci pak neshledal důvody odchýlit se od zde přijatých závěrů.

[23] Podle ustanovení § 106a odst. 1 zákona o DPH „poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem.“

[24] Předmětem soudního přezkumu v nyní projednávané věci je pouze rozhodnutí o nespolehlivém plátcí DPH. Stěžejní otázkou proto není, zda byly zajišťovací příkazy vydány oprávněně, ale pouze to, zda byly naplněny zákonné podmínky pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí DPH. Konkrétně, zda neuhrazení zajišťovacích příkazů opravňovalo správce daně k vydání tohoto rozhodnutí. Jak bylo uvedeno výše (viz bod [21]), není pravdou, že žalovaný postavil své rozhodnutí na skutečnostech rozhodných pro vydání zajišťovacího příkazu, ale vydal jej, protože stěžovatelka nesplnila povinnosti uložené zajišťovacími příkazy. Krajský soud tak správně konstatoval nemožnost zajišťovací příkazy přezkoumat a posoudit otázku jejich správnosti, ač by dle stěžovatelky mělo jít o předběžnou otázku. Správní orgány, ani soudy si otázku správnosti zajišťovacích příkazů nemohou posoudit samy. V souladu se zásadou presumpce správnosti jsou orgány finanční správy dle § 99 odst. 1 d. ř. vázány pravomocnými rozhodnutími orgánů veřejné moci. Stejně tak soudy při rozhodování musí dle § 52 odst. 2 s. ř. s. vycházet z existujícího rozhodnutí týkající se případné předběžné otázky. Zajišťovací příkazy je proto nutné považovat za správné a zákonné, a to až do okamžiku než je příslušný orgán veřejné moci zákonem předvídaným postupem prohlásí za nezákonné a zruší je. Námitky proti zajišťovacím příkazům jsou tak pro toto řízení irelevantní, včetně stěžovatelkou uvedené judikatury vztahující se k otázce jejich správnosti. Pokud je stěžovatelka přesvědčena o nezákonnosti vydaných zajišťovacích příkazů, měla možnost se proti nim bránit a

pokračování

napadnout je ve správním soudnictví. Jak vyplývá ze spisu, stěžovatelka podala proti zajišťovacím příkazům odvolání, které odvolací orgán zamítl. Rozhodnutí o odvolání v tomto případě je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., proti kterému se lze bránit žalobou podle tohoto ustanovení (viz rozsudek ze dne 6. 4. 2017, čj. 1 Afs 4/2017-40).

[25] K námitce nepřipustného užití Informace GFR k výkladu § 106a odst. 1 zákona o DPH kasační soud uvádí, že jde o interní normativní akt, který pro žalovaného i správce daně představuje pokyn nadřízeného orgánu. Její povahou se zabýval již výše citovaný rozsudek sp. zn. 8 Afs 71/2018, ve kterém Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že užití Informace GFR je aplikací interního předpisu za situace, kdy postupu 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 přezkouvávají postup správních orgánů i z hlediska jeho souladnosti s vnitřním předpisem.“*

[26] Krajský soud k tomu ve svém rozhodnutí uvedl, že *„Informace GFR 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. V takovém postupu, tj. využití Informace GFR, neshledává soud pochybní, neboť k výkladu zákonného ustanovení tímto způsobem dojít může...Soud danou věc posuzuje nejen s ohledem na splnění podmínek Informace GFR či jiných metodik, ale zejména s ohledem na svůj výklad zákonného ustanovení § 106a zákona o DPH, tj. i přes odkaz na Informaci GFR musí být naplněny podmínky uvedeného ustanovení. Předmětná Informace GFR slouží k výkladu, jaký zvolila finanční správa, aby byl daňový subjekt informován, jak k danému ust. § 106a zákona o DPH správce daně přistupuje.“*

[27] Z citovaného je dle Nejvyššího správního soudu zřejmé, že krajský soud posoudil povahu Informace GFR a neshledal ji rozpornou se zákonem o DPH nebo důvodovou zprávou k tomuto zákonu. Při hodnocení skutkového stavu pak vycházel primárně z § 106a odst. 1 zákona o DPH, nikoliv výlučně z Informace GFR. Ačkoliv uvedl, že se stěžovatelka dopustila závažného porušení plnění povinností plátce ve smyslu Informace GFR, rovněž konstatoval, že toto porušení je faktické naplnění § 106a zákona o DPH. Neshledal tak rozhodnutí žalovaného nezákonným.

[28] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že rozhodným pro naplnění zákonných podmínek nespolehlivého plátce je *závažné* porušení povinností plátce DPH, musí se tedy jednat o porušení s určitou intenzitou. Za závažné porušení je pak třeba považovat především takové porušení, které svojí intenzitou ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru DPH. (Stejný názor zákonodárce uvádí i v důvodové zprávě k zákonu č. 502/2012 Sb, kterým byl do českého právního řádu zaveden institut nespolehlivého plátce). Uvedl-li krajský soud, že nesložení depozitu na účet správce daně v situaci, kdy tato povinnost byla pravomocně stanovena kvůli existenci důvodné obavy, že DPH nebude uhrazena, je závažné porušení povinností plátce DPH dle § 106a zákona o DPH, musí s tím Nejvyšší správní soud souhlasit. Jde totiž o situaci, v jejímž důsledku je veřejný zájem na řádném výběru DPH reálně ohrožen. Stěžovatelka se tak tím, že naplnila skutkovou podstatu Informace GFR, dopustila závažného porušení povinnosti ve smyslu § 106a zákona o DPH.

[29] Nelze souhlasit s argumentací stěžovatelky, že z pravomocných zajišťovacích příkazů nevyplývá existence důvodné obavy, že DPH nebude v budoucnu uhrazeno. Naopak, jde o neoddelitelnou zákonnou podmínku pro jejich vydání. Správce daně je může vydat pouze v případě naplnění této podmínky. Jak již bylo uvedeno shora, na pravomocné zajišťovací příkazy je nutno pohlížet jako na zákonné a správné, proto i zákonnou podmínku pro jejich vydání je nutno považovat za splněnou.

[30] Námitkou, zda lze za objektivní okolnost zvláštního zřetele považovat i skutečnost, že úhrada zajištěné částky je co do výše mimo možnosti stěžovatelky, se zabýval i krajský soud. Dospěl k závěru, že žalovaný vyjádřil svou úvahu dostatečně a závěr o tom, že o objektivní skutečnost jít nemůže, potvrdil. S tímto názorem se Nejvyšší správní soud rovněž ztotožňuje. Objektivními skutečnostmi jsou skutečnosti nezávislé na lidském chování, přírodní a společenské jevy, které dotčený subjekt nemůže ovlivnit. Neúměrná výše zajištěné částky vzhledem k obrátům daňového subjektu do této kategorie spadat nemůže. Jak výše pravděpodobné DPH, tak obrat stěžovatelky jsou okolnosti závislé na jejím chování. Ani tato námitka proto není důvodná.

[31] Námitka nedostatečně zjištěného skutkového stavu rovněž není důvodná. Jak bylo uvedeno výše (viz bod [23]) předmětem řízení bylo pouze posouzení, zda neuhrazení jistoty stanovené zajišťovacími příkazy opravňovalo správce daně k vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. Skutečnost, že zajišťovacími příkazy byla stěžovatelce uložena povinnost zaplatit jistotu na dani a že ji ve stanovené lhůtě dosud neuhradila, byla dostatečně prokázána a stěžovatelka ji sama potvrzuje.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[33] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 10. září 2020

Petr Mikeš
předseda senátu