



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **GenreStav, s. r. o.**, se sídlem Polanecká 95/51, Ostrava – Svinov, zastoupena Mgr. Filipem Němcem, advokátem se sídlem Opletalova 1535/4, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 6. 2023, č. j. 21879/23/5100-41452-712079, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 2. 2025, č. j. 25 Af 24/2023 - 35,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda byly naplněny zákonné podmínky pro určení žalobkyně jako nespolehlivého plátce z důvodu kumulativního nedoplatku na DPH, který přesahuje částku 500 000 Kč, a nesplacení zajišťovacích příkazů.

[2] Žalobkyni byla platebními výměry za období květen 2020 až únor 2022 vyměřena DPH, kterou uhradila pouze částečně. Kumulativní nedoplatek činil 712 917 Kč. Správce daně zároveň vydal tři zajišťovací příkazy k zajištění dosud nestanovené DPH za období leden až březen 2021. Ani ty nebyly zcela uhrazeny. Správce daně proto následně rozhodl

o tom, že žalobkyně je z obou těchto důvodů nespolehlivým plátcem podle § 106a odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

[3] Žalobkyně proti tomuto rozhodnutí podala odvolání, které napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl. Shledal, že žalobkyně se svým jednáním dopustila závažného porušení svých povinností vztahujících se ke správě daně, neboť svým jednáním naplnila podmínky stanovené v bodě 1 písm. b) a c) Informace Generálního finančního ředitelství ze dne 4. 1. 2013, č. j. 101/13-121002-506729 (dále jen „Informace GFŘ“).

[4] Následně podanou žalobu krajský soud zamítl napadeným rozsudkem. V něm uvedl, že žalobkyně byla označena nespolehlivým plátcem ze dvou samostatných důvodů, přičemž stačí naplnit pouze jeden z nich. Napadené rozhodnutí tak ob stojí, protože existenci kumulativního nedoplatku na DPH žalobkyně ani nerozporovala (bod 8 napadeného rozsudku). Pokud jde o zajišťovací příkazy a dokazování zapojení žalobkyně do rizikových obchodů, krajský soud uvedl, že důvodné obavy ze zapojení do takových obchodů vyplývají již ze samotného vydání zajišťovacích příkazů. Ty však nemohou být podrobeny přezkumu jejich správnosti v rámci řízení o nespolehlivém plátcí (bod 9 tamtéž).

II. Obsah kasační stížnosti

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[6] Stěžovatelka namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Spatřovala ji v tom, že podmínky stanovené bodem 1 písm. b) a c) Informace GFŘ se vzájemně doplňují, stojí vedle sebe a jsou stejnou měrou podkladem napadeného rozhodnutí. Krajský soud přitom pominul podstatu žaloby. Dle stěžovatelky jsou tyto podmínky obdobné skutkovým podstatám v trestním právu, kde je nepřípustné stavět skutkové podstaty alternativně (jen tak „pro jistotu“). Je nutné určit, která z nich byla naplněna, s ohledem na dodržení principu právní jistoty. V případě ukládání sankce totiž musí být srozumitelné a jasné, za jaký skutek je sankce uložena. Dle stěžovatelky měl soud na základě provedených skutkových zjištění určit do jaké míry byla naplněna některá ze skutkových podstat.

[7] Stěžovatelka dále namítala nedostatečné vypořádání soudem, pokud jde o námitku týkající se nedostatečných skutkových zjištění prokazujících její zapojení do rizikových obchodů. Soud nesprávně interpretoval důkazy, jež mu byly předloženy. Svůj závěr totiž založil na vydaných zajišťovacích příkazech, u nichž presumoval jejich správnost. Za takové situace ovšem samotná existence zajišťovacího příkazu svědčí o důvodnosti jeho vydání a zároveň i legitimizuje důvodnou obavu ze zapojení stěžovatelky do rizikových obchodů. Pro takové závěry však chybí zákonný předpoklad. Krajský soud se proto naopak měl zabývat faktickými zjištěními o zapojení stěžovatelky do těchto rizikových obchodů.

[8] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti nejdříve obsáhle shrnul předcházející řízení a námitky stěžovatelky. Napadený rozsudek považoval za přezkoumatelný.

pokračování

[9] K podstatě sporu žalovaný uvedl, že typové situace, za kterých se daňový subjekt stane nespolehlivým plátcem, jsou definovány Informací GFŘ. Tento postup již kasační soud aproboval. Dále připomněl, že správní soudy nejsou oprávněny při přezkumu rozhodnutí o nespolehlivém plátcí přezkoumávat i předcházející zajišťovací příkazy. Pokud nedojde ke zrušení příkazů, předpokládá se jejich správnost a zákonnost. Stěžovatelka pak nikde ani nerozporuje, že zajišťovací příkazy neuhradila. Jelikož stěžovatelka jistinu neuhradila, byl ohrožen veřejný zájem na výběru DPH. Zároveň stěžovatelka měla evidovaný vysoký kumulativní nedoplatek, což ani nerozporuje. To je druhý důvod pro její označení za nespolehlivého plátce. Podle žalovaného pak každý z těchto důvodů sám o sobě postačoval pro závěr, že stěžovatelka je nespolehlivým plátcem. Proto žalovaný navrhnul kasační stížnost zamítnout.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je projednatelná. Následně přezkoumal rozsudek krajského soudu v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti, včetně důvodů, ke kterým je povinen přihlížet z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Kasační stížnost **není důvodná**.

[11] Podle § 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*.

[12] Toto ustanovení je obecné a obsahuje neurčité právní pojmy „závažný způsob“ a „povinnosti vztahující se ke správě daně“. Proto k němu Generální finanční ředitelství vydalo metodický pokyn v podobě Informace GFŘ. Jde o interní normativní akt, který svou povahou sjednocuje praxi finančních úřadů a „*daňovým subjektům poskytuje autoritativní předpověď, jak budou správci daně v určitých věcech rozhodovat*.“ Zvyšuje tak právní jistotu stanovením hledisek a kritérií, která mají všichni správci daně při rozhodování o nespolehlivosti plátce daně posuzovat (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 513/2021 - 48, č. 4427/2023 Sb. NSS, body 44 a 45). Prohlášení za nespolehlivého plátce je pak „*administrativním opatřením správce daně, jehož cílem není trestat, ale předcházet problémům s výběrem daní v budoucnu*“, a nejde o sankci trestní povahy (body 27 a 36 tamtéž; rozsudek NSS ze dne 29. 3. 2023, č. j. 6 Afs 375/2021 - 40, bod 14).

[13] K tomu, aby správce daně mohl vydat rozhodnutí o nespolehlivém plátcí stačí naplnění jednoho z kritérií stanovených v Informaci GFŘ, přičemž jednotlivá kritéria závažného porušení povinností plátce při správě daně obstojí samostatně (srov. rozsudek NSS č. j. 6 Afs 375/2021 - 40, bod 13). Pokud je naplněno alespoň jedno kritérium, pak přirozeně není nutné za účelem zajištění právní jistoty zkoumat, do jaké míry byla jednotlivá kritéria naplněna. Závěr krajského soudu, že se jedná o alternativní skutkové podstaty, a pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí daně stačí naplnit pouze jedna z nich, je tak správný (bod 8 napadeného rozsudku).

[14] V nynější věci byla stěžovatelka označena za nespolehlivého plátce na základě dvou důvodů. Jednak u ní byl evidován kumulativní nedoplatek na DPH přesahující 500 000 Kč

[bod 1. písm. c) Informace GFŘ], jednak neuhradila částky, na které byly vydány zajišťovací příkazy k zajištění dosud nestanovené DPH [bod 1. písm. b) tamtéž].

[15] Naplnění prvního důvodu (kumulativní nedoplatek) stěžovatelka nijak nerozporovala. Již z tohoto důvodu tedy napadené rozhodnutí ob stojí, jak již správně uvedl krajský soud (bod 8 napadeného rozsudku).

[16] Druhý důvod (neuhrazení zajišťovacích příkazů) je naplněn, jestliže plátce nesplní povinnosti uložené v zajišťovacím příkazu, přičemž tyto zajišťovací příkazy byly vydány z důvodu ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru DPH v důsledku zapojení se plátce do obchodů, u nichž existuje důvodná obava, že z nich nebude uhrazena DPH. Nejvyšší správní soud již opakovaně zdůraznil, že při přezkumu rozhodnutí o nespolehlivém plátcí nelze přezkoumávat zákonnost zajišťovacích příkazů či dodatečných platebních výměrů, jelikož jde o různá řízení. Tato rozhodnutí se tedy považují za správná a zákonná do okamžiku, než jsou příslušným orgánem státní moci zákonem předvídaným způsobem prohlášeny za nezákonné a zrušeny. Námitky proti nim jsou tak nyní irelevantní (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2020, č. j. 8 Afs 205/2018 - 54, bod 24; č. j. 6 Afs 375/2021 - 40, bod 9; a či ze dne 28. 4. 2022, č. j. 2 Afs 98/2020 - 35, bod 31 a 35). Podstatné při přezkumu rozhodnutí o nespolehlivém plátcí z tohoto důvodu je pouze to, zda daňový subjekt v závažné míře nesplnil povinnost uloženou zajišťovacími příkazy (rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2022, č. j. 6 Afs 343/2020 - 43, bod 18).

[17] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěry krajského soudu (bod 9 napadeného rozsudku), které jsou zcela v souladu judikaturou kasačního soudu. Stěžovatelka neuhradila částky stanovené zajišťovacími příkazy, což opět nerozporuje. Nejde přitom o žádnou „Hlavu 22“, jak se snaží naznačit stěžovatelka. Krajský soud nevyslovil, že existence zajišťovacího příkazu svědčí o důvodnosti jeho vydání. Pro jejich vydání je nutné splnit zákonné podmínky. Zda byly splněny, a tedy zda jsou zajišťovací příkazy zákonné, ovšem správním soudům nepřísluší v tomto řízení přezkoumávat. Nicméně existence nesplaceného zajišťovacího příkazu může svědčit o tom, že daňový subjekt je nespolehlivý plátce, jako se tomu stalo v projednávané věci. I tento důvod pro označení stěžovatelky za nespolehlivého plátce tak byl naplněn.

[18] Pro úplnost pak Nejvyšší správní soud doplňuje, že se nezabýval otázkou možného „řetězení“ (k tomu viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 28. 1. 2025, č. j. 6 Afs 292/2018 - 39, č. 4668/2025 Sb. NSS) mezi platebními výměry nebo zajišťovacími příkazy a rozhodnutím o nespolehlivém plátcí. Z argumentace stěžovatelky totiž nevyplývá, že by výměry nebo příkazy napadla žalobou před správními soudy. Žalovaný pak ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že zajišťovací příkazy stěžovatelka žalobou nenapadla. Tato otázka tak nebyla relevantní.

IV. Závěr a náklady řízení

[19] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s.

pokračování

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

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

V Brně dne 5. června 2025

Ivo Pospíšil
předseda senátu