

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juřičkové v právní věci žalobkyně: **ML Group s.r.o.**, sídlem Chabařovická 1796/13a, Praha 8, zastoupené Mgr. Jiřím Kokešem, advokátem, sídlem Na Flusárně 168, Příbram, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 3. 2018, č. j. 1278/18/5300-2144-711671, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 10. 2020, č. j. 5 Af 18/2018 – 43,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před městským soudem

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) rozhodl dne 26. 7. 2017 o tom, že žalobkyně je nespolehlivým plátcem daně z přidané hodnoty podle § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), neboť závažně porušila své povinnosti vztahující se ke správě daně. Odvolání proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně u Městského soudu v Praze, který žalobu neshledal důvodnou.

[3] Městský soud poukázal na informaci Generálního finančního ředitelství ze dne 4. 1. 2013, č. j. 101/13-121002-506729, ve znění dodatků č. 1 až 4 (dále též jen „informace GFŘ"), obsahující metodický pokyn k neurčitému právnímu pojmu „závažným způsobem" užitému v § 106a zákona o DPH. Jejím smyslem je úprava hledisek a kritérií, která má správce daně při rozhodování o nespolehlivosti plátce posuzovat. Informace GFŘ tak slouží ke sjednocení správní praxe.

[4] V bodě 1 písm. b) informace GFŘ stanoví, že *za závažná porušení plnění povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce se považují situace, kdy dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce prováděl činnosti nebo se zapojil do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena daň z přidané hodnoty, a proto správce daně po 1. 1. 2013 vydal u tohoto plátce zajišťovací příkaz, který nebyl ve lhůtě uhrazen*.

[5] Městský soud dle judikatury Nejvyššího správního soudu přezkoumal postup správních orgánů z hlediska jeho souladu s vnitřním předpisem. V dané věci byly dle soudu splněny veškeré podmínky stanovené v bodě 1 písm. b) informace GFŘ, jelikož správce daně vydal proti žalobkyni zajišťovací příkaz k zajištění úhrady nestanovené DPH; zajišťovací příkaz byl vydán po datu 1. 1. 2013, konkrétně dne 6. 3. 2017; zajišťovací příkaz přitom nebyl ve lhůtě uhrazen; a byl vydán z důvodu, že se žalobkyně zapojila do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena DPH. Rovněž byly v dané věci zohledněny jak správcem daně, tak žalovaným podmínky uvedené v obecných ustanoveních informace GFŘ, jelikož porušení daňových povinností žalobkyní bylo správními orgány hodnoceno i ve vztahu k osobě žalobkyně a dosavadním zkušenostem s ní. Správní orgány taktéž posuzovaly objektivní důvody zvláštního zřetele hodné, jež vedly k nesplnění zákonných povinností žalobkyně, přičemž nezjistily žádné objektivně existující překážky, které by měly za následek nemožnost žalobkyně uhradit zajišťovací příkaz. Naopak zdůraznily, že to byla právě žalobkyně, která se vědomě zbavila finančních prostředků na svých bankovních účtech. Dojdou-li totiž na bankovní účty žalobkyně finanční prostředky, pak jsou tyto v časovém horizontu maximálně jednoho dne převáděny na jiné účty či vybírány v hotovosti. Soud zhodnotil, že ačkoliv záleží toliko na uvážení žalobkyně, jakým způsobem se získanými financemi naloží, pokud za této situace tvrdí, že nemá finanční prostředky k úhradě zajišťovacího příkazu, nemůže tím ospravedlňovat svou nemajetnost a dovolávat se jí, neboť vznik závadného stavu vědomě sama zapříčinila.

[6] K námitce žalobkyně, že nezákonný zajišťovací příkaz způsobil nemožnost dostát jejím závazkům, soud poukázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2020, č. j. 4 Afs 82/2019 - 61, jímž byl zrušen rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2019, č. j. 9 Af 21/2017 - 84, který původně zajišťovací příkaz zrušil. Na jejich základě soud neměl pochybnosti ani o oprávněnosti vydání zajišťovacího příkazu.

[7] K námitce nevědomosti žalobkyně o zapojení do podvodného řetězce obchodů soud uvedl, že uvedená námitka není v daném řízení relevantní, jelikož pro rozhodnutí o nespolehlivém plátci bylo podstatné toliko zjištění, že vůči žalobkyni byl vydán zajišťovací příkaz z důvodu, že se zapojila do obchodů či prováděla obchody, u nichž

existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena DPH [dle bodu 1 písm. b) informace GFŘ].

II. Kasační stížnost a další podání účastníků řízení

[8] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost.

[9] V kasační stížnosti namítá, že nebyl dán důvod pro vydání zajišťovacího příkazu ze dne 6. 3. 2017. Jakákoli negativní zjištění správce daně ohledně společností GIROSUN s.r.o. a VDistribution s.r.o. a o podvodech na DPH nemohou být oprávněně přičítána stěžovatelce. Stěžovatelka prověřovala své obchodní partnery. Nebylo prokázáno, že by nejednala v dobré víře, neobezřetně či že by obchodní transakce probíhaly za neobvyklých či nelogických podmínek. Dobrou víru naopak stěžovatelka prokázala doloženými podklady, účetnictvím či vlastní spoluprací se správcem daně. Stěžovatelka je neoprávněně směšována se společnostmi, které se měly účastnit podvodů na DPH. Stěžovatelka vždy obchodovala s legálními komoditami. Správce daně stěžovatelce nesdělil všechny podstatné informace (u které konkrétní společnosti chybí daň), a znemožnil jí tak účinně se bránit. Stěžovatelka dále namítá, že správní spis neposkytuje náležitý podklad pro posouzení samotné existence tvrzeného řetězce a zapojení stěžovatelky do něj. Obsahuje pouze souhrn údajů o pohybu zboží a domněnky správce daně. Dle stěžovatelky mohl správce daně dosáhnout výběru daně jinými prostředky a nikoliv zajišťovacími příkazy. Obava o dobytnost daně je při vydání zajišťovacího příkazu klíčová, k čemuž stěžovatelka odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti namítl, že stěžovatelka toliko vyjádřila nesouhlas se závěrem městského soudu o splnění zákonných podmínek pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátci, důvody tohoto přesvědčení však v podané kasační stížnosti již neuvádí a brojí toliko proti zajišťovacímu příkazu, který již byl ve správním soudnictví přezkoumán. Argumentace v kasační stížnosti se prakticky shoduje s argumentací uplatněnou v kasační stížnosti proti rozsudku městského soudu ze dne 23. 9. 2020, č. j. 9 Af 21/2017 - 125, který byl vydán ve věci přezkumu zajišťovacího příkazu. Žalovaný se ztotožňuje s posouzením věci městským soudem a považuje kasační stížnost za nedůvodnou.

[11] Stěžovatelka v reakci na vyjádření žalovaného zaslala podání, ve kterém uvedla, že podle komentářové literatury pro získání statusu nespolehlivého plátce musí daný plátce závažně porušit povinnosti vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty. Nejedná se tedy pouze o povinnosti hmotněprávního charakteru vyplývající ze zákona, ale také o povinnosti procesního charakteru vyplývající z daňového řádu. Následně vyjmenovává některé takové povinnosti dle bodu g), c), f), a h) informace GFŘ, přičemž namítá, že tyto povinnosti neporušila, nedošlo proto k naplnění podmínek, za kterých by byl správce daně oprávněn rozhodnout o nespolehlivém plátci. Nadto stěžovatelka namítá, že výklad závažného porušení povinností v informaci GFŘ je značně extenzivní. Daný institut by měl dopadat pouze na takové porušování povinností, ve kterém lze spatřovat riziko daňových úniků. Správce daně by tak měl tento nástroj využívat v boji proti nekalým praktikám některých daňových subjektů, nikoli jako nástroj pro sankcionování běžných plátců, kteří jinak plní řádně své daňové povinnosti.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[13] Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[14] Dle § 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.*

[15] Jak již uvedl městský soud, k výkladu tohoto ustanovení vydalo Generální finanční ředitelství metodický pokyn, který je svou povahou interním normativním aktem. Interní normativní akty 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 zákonnost postupu správních orgánů i se zřetelem k obsahu vnitřního předpisu (srov. např. rozsudek ze dne 3. 10. 2019, č. j. 8 Afs 71/2018 - 38). Tak to ostatně správně učinil i městský soud v nynější věci.

[16] Dle informace GFŘ se za závažné porušení plnění povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce považuje mimo jiné situace, kdy plátce prováděl činnosti nebo se zapojil do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena daň z přidané hodnoty, a proto správce daně po 1. 1. 2013 vydal u tohoto plátce zajišťovací příkaz, který nebyl ve lhůtě uhrazen [bod 1 písm. b) informace].

[17] Namítá-li stěžovatelka, že u ní nebyly dány důvody pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátci, neboť neporušila žádnou ze svých procesních povinností uvedených v informaci pod písmeny c), f), g) a h), je nutno objasnit, že pro naplnění hypotézy § 106a odst. 1 zákona o DPH není nutné kumulativní porušení jak hmotněprávních, tak procesních povinností, jak se stěžovatelka domnívá. Jedná se o jakékoliv, svou povahou a intenzitou dostatečně závažné, porušení povinností, které mohou mít jak hmotněprávní, tak procesní charakter. Samotné zákonné ustanovení ani informace GFŘ podmínku, kterou dovozuje stěžovatelka, nestanoví a soud neshledává žádný důvod pro takový výklad zákona. V projednávané věci stěžovatelka nesložila jistotu na depozitní účet správce daně, jak jí ukládal zajišťovací příkaz, který byl vydán z důvodu shledaného zapojení do obchodů, u nichž existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena daň. Správní orgány zároveň posuzovaly další okolnosti věci a nedospěly k závěru, že by existovaly objektivní překážky, které by stěžovatelce bránily zajišťovací příkaz uhradit. Tento postup následně přezkoumal městský soud, který konstatoval, že byly naplněny podmínky pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátci [dle bodu 1 písm. b) informace GFŘ]. Proti uvedeným skutkovým závěrům stěžovatelka v kasační stížnosti nikterak konkrétně nebrojí.

[18] Stěžovatelka naopak v podstatné části kasační stížnosti argumentuje, že nebyly dány důvody pro vydání zajišťovacího příkazu. Nejvyšší správní soud je nucen poukázat na skutečnost, že předmětem řízení je pouze přezkum zákonnosti rozhodnutí o nespolehlivém plátci (viz též již uvedený rozsudek č. j. 8 Afs 71/2018 - 38 či rozsudek ze dne 10. 9. 2020, č. j. 8 Afs 205/2018 - 59), na což ostatně stěžovatelku upozornil již městský soud. Jak vyplývá z výše uvedeného, rozhodnou okolností pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátci byla skutečnost spočívající v nesplnění povinnosti plynoucí ze zajišťovacího příkazu. Okolnosti, které vedly správce daně k vydání zajišťovacího příkazu a které stěžovatelka rozporuje, mohou být rozhodné při přezkoumání zajišťovacího příkazu, při soudním přezkumu rozhodnutí o nespolehlivém plátci však nemohou na podstatném faktu, že stěžovatelka nesplnila uloženou povinnost, nic změnit. To platí přinejmenším za situace, kdy zajišťovací příkaz obstál i při následném soudním přezkumu vyvolaném stěžovatelčinou žalobou. Městský soud její žalobu zamítl, soudní řízení následně skončilo zastavením řízení o kasační stížnosti stěžovatelky pro nezaplacení soudního poplatku (usnesení ze dne 7. 12. 2020, č. j. 4 Afs 321/2020 - 41). Tyto námitky se tak v nyní projednávané věci míjí s kasačními důvody dle § 103 odst. 1 s. ř. s., a jsou proto dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustné.

IV. Závěr a náklady řízení

[19] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[20] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 18. května 2022

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu