



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **HIDECON, spol. s r. o.**, se sídlem Březnice 543, Březnice, zastoupená JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 7. 2018, č. j. 33284/18/5100-41454-711974, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 11. 2020, č. j. 31 Af 77/2018 – 107,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 7. 2018, č. j. 33284/18/5100-41454-711974 (dále jen „napadené rozhodnutí“), bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 4. 8. 2017, č. j. 1428937/17/3301-51523-707268 (dále jen „prvostupňové správní rozhodnutí“), kterým byla žalobkyně jako plátce daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) podle § 106a odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále též „ZDPH“), označena za nespolehlivého plátce.

[2] Napadenému rozhodnutí předcházelo, že dne 10. 2. 2017 byly vůči žalobkyni vydány zajišťovací příkazy k zajištění úhrady doposud nestanovené DPH za zdaňovací období leden 2013 až červenec 2013, říjen 2013 až únor 2014 a květen 2014 až květen 2015 složením jistoty v celkové výši 16 371 765 Kč (správce daně totiž disponoval pochybnostmi ohledně tvrzených dodávek surových kůží, jakož i obavou stran dobytosti v budoucnu stanovené daně). Jelikož jistota nebyla uhrazena k datu splatnosti, byla žalobkyně označena za nespolehlivého plátce.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) žalobou, jíž se domáhala zrušení obou správních rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítala, že splnila své povinnosti vztahující se ke správě daně, neboť účelu a smyslu (jí neuhrazených) zajišťovacích příkazů bylo dosaženo zřízením zástavního práva k jejím nemovitostem. Institut nespolehlivého plátce dle ní lze aplikovat až za situace, kdy již k závažnému porušení povinnosti došlo; jí ovšem účast na podvodu na DPH doposud nebyla prokázána. Z napadeného rozhodnutí nelze seznat, jakými úvahami se žalovaný při aplikaci § 106a ZDPH zabýval. Správní orgány dostatečně neposoudily, zda z její strany skutečně došlo k porušení povinnosti vztahující se ke správě daně závažným způsobem; žalovaný pouze odkázal na Informaci Generálního finančního ředitelství (která však není obecně závazným právním předpisem), aniž by provedl správní uvážení. Dále tvrdila, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcí má povahu trestu; navíc došlo k porušení zásady *ne bis in idem*, neboť byla potrestána jak zajišťovacím příkazem, tak označením za nespolehlivého plátce.

Rozsudek krajského soudu

[4] Krajský soud rozsudkem ze dne 18. 11. 2020, č. j. 31 Af 77/2018 – 107 (dále jen „napadený rozsudek“), podanou žalobu zamítl. Předně nepřisvědčil námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí; to shledal pečlivě odůvodněným, přičemž je z něj seznatelné, jakými úvahami se správní orgány řídily při aplikaci § 106a ZDPH. Žalovaný se zabýval posouzením závažnosti porušené povinnosti vztahující se ke správě daně (a napravil tím pochybení správce daně); není přitom pravdou, že by pouze odkázal na Informaci Generálního finančního ředitelství a automaticky ji aplikoval. Soud dále konstatoval, že se nezabýval žalobkyní uvedenými skutečnostmi, které se týkaly zajišťovacích příkazů, exekučního řízení či stanovení daňové povinnosti na DPH, neboť tyto jsou předmětem jiných řízení.

[5] Krajský soud citoval z důvodové zprávy k zákonu č. 502/2012 Sb., jímž byl do ZDPH zakotven institut nespolehlivého plátce. Shrnul, že aby mohl být daňovému subjektu přidělen status nespolehlivého plátce, musí porušit povinnosti vztahující se ke správě daně závažným způsobem (který svou intenzitou ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru DPH). K § 106a ZDPH vydalo Generální finanční ředitelství výkladové stanovisko - Informaci ze dne 4. 1. 2013, č. j. 101/13-121002-506729, aktualizovanou dvěma dodatky (dále též „Informace GFR“), v níž vymezilo, co považuje za závažná porušení plnění povinností plátce; podle bodu č. 1 písm. b) se za závažné porušení považuje situace, kdy dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru DPH, neboť plátce prováděl činnosti nebo se zapojil do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena DPH, a proto správce daně po 1. 1. 2013 vydal u tohoto plátce zajišťovací

pokračování

příkaz, který nebyl ve lhůtě uhrazen. Krajský soud poukázal na to, že vztahem ZDPH a Informace GFŘ se zabýval Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) v rozsudku ze dne 3. 10. 2019, č. j. 8 Afs 71/2018 - 38, v němž naznal, že Informace GFŘ slouží ke sjednocování správní praxe a odchýlení se od ní by znamenalo, že správce daně rozhodl v rozporu se zásadou zákazu libovůle a rovného zacházení. Ustanovení § 106a ZDPH obsahuje neurčitý právní pojem „závažným způsobem“, k jehož výkladu byl vydán metodický pokyn; jedná o interní akt veřejné správy k aplikačnímu postupu správců daně vůči daňovým subjektům, přičemž převezme-li správce daně v rámci odůvodnění svého rozhodnutí obsah takového pokynu, nezpůsobuje to nezákonnost jeho rozhodnutí. Správní orgány v projednávané věci opřely svoji úvahu právě o Informaci GFŘ, čemuž nebylo co vytknout. Krajský soud uzavřel, že jelikož správní orgány vyhodnotily splnění podmínek obsažených v bodu č. 1 písm. b) Informace GFŘ, která je pro ně závazná, dospěly logicky k závěru o splnění podmínek pro prohlášení žalobkyně za nespolehlivého plátce; nedošlo tedy k porušení jejího práva na spravedlivý proces. Žalobkyní odkazovaný rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 5. 2018, č. j. 22 Af 89/2017 - 30, byl vydán ve vztahu ke skutkově i právně odlišné věci (§ 101k ZDPH).

[6] Krajský soud se neztotožnil ani s přesvědčením žalobkyně, že své povinnosti vztahující se ke správě daně neporušila závažným způsobem. Dovolávala se sice toho, že nemohla včas splnit povinnost uhradit zajišťovacími příkazy určenou jistotu, a to s ohledem na jejich vykonatelnost již okamžikem vydání, soud však zdůraznil, že celá jistota nebyla uhrazena ani do jeho rozhodnutí (zajišťovací příkazy jsou ze dne 10. 2. 2017, prvostupňové správní rozhodnutí bylo vydáno dne 4. 8. 2017 a napadené rozhodnutí dne 25. 7. 2018). Na naplnění dikce § 106a ZDPH dle soudu nemohla ničeho změnit ani otázka, zda nebylo smyslu a účelu zajišťovacích příkazů dosaženo již zřízením zástavního práva k nemovitostem žalobkyně. Povinnost, která byla žalobkyni stanovena zajišťovacími příkazy (tj. úhrada určené jistoty), nebyla splněna, což postačuje k vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. Pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí bylo podstatné pouze to, jestli byl ve věci vydán zajišťovací příkaz, který nebyl ve lhůtě plně uhrazen, a zda se týkal plátce, který prováděl činnost nebo se zapojil do obchodů, u nichž je důvodná obava z neuhrazení daně z přidané hodnoty. Otázka průběhu exekučního řízení (vč. existence zástavního práva a hodnoty zastavených nemovitostí) nebyla předmětem řízení. Soud dále zdůraznil, že porušením povinnosti žalobkyně vztahujícím se ke správě daně bylo neuhrazení jistoty stanovené zajišťovacími příkazy; na napadené rozhodnutí nemá jakýkoliv vliv to, zda o daňové povinnosti žalobkyně jako takové již bylo rozhodnuto. Nedůvodnou vyhodnotil soud rovněž námitku, že rozhodnutí žalovaného neobsahuje žádné individuální hodnocení žalobkyně; správní orgány posuzovaly porušení plnění jejích povinností s ohledem na dosavadní zkušenosti s ní jakožto plátcem DPH.

[7] Soud souhlasil s tím, že rozhodnutí o nespolehlivém plátcí DPH přináší komplikace v obchodních vztazích, nicméně jej nelze považovat za trest ve smyslu čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, nýbrž toliko za administrativní opatření; odkázal na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 13. 12. 2017, č. j. 30 Af 63/2016 - 48. Pokud byly vydány zajišťovací příkazy a následně rozhodnuto o tom, že žalobkyně je nespolehlivým plátcem, nejedná se o rozhodnutí v téže věci, kterým by byla dotčena zásada *ne bis in idem*; ta je založena na totožnosti skutku, která však v dané věci nenastala (odkázal na rozsudek NSS ze dne 3. 10. 2019, č. j. 8 Afs 71/2018 - 38).

[8] Námitku, že žalobkyni byla zajišťovacími příkazy stanovena povinnost, kterou objektivně nemohla splnit v důsledku postupu banky podle § 20 odst. 3 písm. b) zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, v rozhodném znění (dále jen „zákon č. 253/2008 Sb.“), krajský soud posoudil jako opožděnou, neboť byla poprvé uplatněna až v doplnění žaloby ze dne 14. 4. 2020. Nadto tato námitka dle soudu souvisí s řízením o zajišťovacích příkazech.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

II.1 Kasační stížnost žalobkyně

[9] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost, ve které navrhla zrušit napadený rozsudek i obě správní rozhodnutí. Předslala, že nesídlí na žádné virtuální adrese; pro správce daně byla vždy kontaktní a poskytovala mu potřebnou součinnost. Nedopustila se žádného podvodného jednání a své daňové povinnosti (až do okamžiku vydání zajišťovacích příkazů) plnila vždy řádně, včas a v plné výši. Dále shrnula skutkový stav věci a průběh předcházejících řízení.

[10] Namítá, že neporušila své povinnosti vztahující se ke správě daní závažným způsobem, neboť smyslu a účelu zajišťovacích příkazů bylo dosaženo zřízením zástavního práva k nemovitostem. Poukazuje na to, že bezprostředně (ten samý den) po vydání zajišťovacích příkazů vykonatelných okamžikem jejich vydání zřídil správce daně zástavní právo k některým jejím nemovitostem; kupní cena plus provedená technická zhodnocení zastavených nemovitostí činila 29 322 162 Kč (podle znaleckého posudku 24 200 000 Kč). Současně s tím přistoupil správce daně také k okamžité exekuci veškerého jejího majetku, když vydal exekuční příkazy na prodej movitých i nemovitých věcí a příkazání pohledávky z účtu. Stěžovatelka odkazuje na rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017 - 48, z nějž obsáhle cituje. Zřízení zástavního práva k zajištění částky stanovené zajišťovacím příkazem podle § 168 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen daňový řád“), má dle tohoto rozhodnutí povahu zajišťovací a působí na daňový subjekt tak, aby svou daňovou povinnost splnil; má ovšem i funkci uhrazovací, která spočívá v možnosti správce daně dosáhnout uspokojení ze zástavy v případě, kdy daňový subjekt nesplní svou povinnost v zajišťovacím příkazu, a to zpeněžením zástavy jejím nuceným prodejem. Smyslem zástavního práva je snaha poskytnout daňovému subjektu šetrnější způsob, kterým bude vynucována povinnost stanovená zajišťovacím příkazem; oproti daňové exekuci bezprostředně navazující na vydání okamžitě vykonatelného zajišťovacího příkazu může být za určitých okolností zástavní právo k zajištění částky stanovené zajišťovacím příkazem vhodnější a přiměřenější nástroj. Stěžovatelka je proto přesvědčena, že zřízením zástavního práva k jejím nemovitostem bylo již v únoru 2017 dosaženo smyslu a účelu zajišťovacího příkazu; nelze jí proto napadeným rozhodnutím „vyčítat“, že jej penězně neuhradila v plné výši.

[11] Stěžovatelka dále argumentuje, že nedostala dostatečný prostor k tomu, aby peněžitou povinnost ze zajišťovacích příkazů dobrovolně splnila. Žalovaný spatřuje její závažné porušení povinností při správě daní v tom, že nezaplatila vydané zajišťovací příkazy ve stanoveném termínu; žádný termín k jejich úhradě jí však stanoven nebyl,

pokračování

neboť tyto byly vykonatelné okamžikem jejich vydání. Sled událostí přitom byl takový, že dne 10. 2. 2017 bylo v čase od 07:08 do 07:18 hod. vydáno celkem dvacet pět zajišťovacích příkazů; souběžně s nimi byly vydány i exekuční příkazy na prodej movitých i nemovitých věcí a na přikázání pohledávky z účtu (na jejich základě bylo stěžovatelce znemožněno nakládat s finančními prostředky na jejích účtech). O vydání zajišťovacích příkazů byl jednatel stěžovatelky informován dne 10. 2. 2017 v čase 10:15 hod., kdy byl na služební cestě na Slovensku, současně byly zajišťovací příkazy doručeny do datové schránky stěžovatelky. Exekuce movitých věcí byla zahájena téhož dne v čase 13:36 hod. (odejmuty veškeré finanční prostředky v hotovosti), exekuční příkazy na prodej movitých věcí byly stěžovatelce doručeny na začátku této exekuce; exekuční příkazy na přikázání pohledávky z účtu a prodej nemovitosti byly stěžovatelce doručeny 13. 2. 2017. Stěžovatelka tedy zdůrazňuje, že fakticky neměla prostor na to, aby zajišťovací příkazy dobrovolně zaplatila. Krajskému soudu dále doložila skutečnost, že k zablokování bankovních účtů na základě § 20 odstavce 3 písm. b) zákona č. 253/2008 Sb. došlo dne 10. 2. 2017 ještě před vydáním zajišťovacích příkazů. Těmi jí tak byla stanovena povinnost, kterou nebyla schopna objektivně splnit; nemohla se proto dopustit závažného porušení povinností při správě daní. Stěžovatelka nesouhlasí s názorem krajského soudu, že tuto námitku uplatnila opožděně (až v doplnění ze dne 14. 4. 2020); předeštrěla ji totiž již v odst. 60 žaloby.

II.2 Vyjádření žalovaného

[12] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že byly naplněny všechny zákonné podmínky § 106a ZDPH. Má za to, že neuhrazení zajišťovacích příkazů je třeba považovat za závažné, nikoliv formální a bezvýznamné porušení povinností při správě daně. Námitky stěžovatelky směřující do zajišťovacích příkazů, na ně navazujícího exekučního řízení a rozhodnutí o zřízení zástavního práva k nemovitostem jsou dle žalovaného při posuzování naplnění podmínek § 106a ZDPH a bodu č. 1 písm. b) Informace GŘŘ irelevantní. Otázka, zda smyslu a účelu zajišťovacích příkazů bylo dosaženo již vydáním rozhodnutí o zřízení zástavního práva k nemovitostem ve vlastnictví stěžovatelky, a zda tedy bylo nepřiměřené přistupovat k daňové exekuci, je otázkou zákonnosti exekučních příkazů, která nemá být posuzována při vydávání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. Stěžovatelkou citovaný rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017 - 48, se týká zajišťovací exekuce, nikoliv řízení o nespolehlivém plátcí.

[13] K námitce, že stěžovatelka ani nemohla uloženou jistotu dobrovolně uhradit, neboť jí k tomu nebyl poskytnut dostatečný časový prostor, žalovaný uvádí, že zajišťovací příkazy sice byly v souladu s § 103 ZDPH vykonatelné okamžikem jejich vydání, existence nebezpečí z prodlení je však otázkou související se zákonností zajišťovacích příkazů, nikoliv zákonností rozhodnutí o nespolehlivém plátcí; přesto blíže odůvodnil, v čemž spatřoval nebezpečí z prodlení v dané věci. Poukazuje na to, že NSS v rozsudku ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 6/2016 - 29, dospěl k závěru, že faktické důsledky zajišťovacích příkazů vykonatelných okamžikem jejich vydání neznamenaají, že by § 103 ZDPH byl v rozporu s ústavním pořádkem. Dále žalovaný zdůrazňuje, že stěžovatelka ve správním

řízení vůbec nenamítala objektivní nemožnost úhrady zajišťovacích příkazů, a proto se jí v napadeném rozhodnutí nezabýval; považuje ji přitom za nedůvodnou a účelovou. Stěžovatelka požadovanou jistotu v plné výši neuhradila v termínu její splatnosti (10. 2. 2017), po oznámení správce daně o zahájení řízení (21. 3. 2017), po vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí (4. 8. 2017) ani v průběhu odvolacího řízení (napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 25. 7. 2018); k plné úhradě nedošlo ani v průběhu řízení před krajským soudem, přičemž tento nedoplatek existoval i v době sepsu vyjádření. Dle žalovaného je tedy zřejmé, že důvodem neuhradení uložené jistoty nebyla skutečnost, že by k tomu stěžovatelka neměla dostatečný časový prostor, neboť od vydání zajišťovacích příkazů do vydání napadeného rozhodnutí uplynulo cca 17 měsíců. Kdyby k úhradě došlo kdykoliv v průběhu správního řízení, tato skutečnost by byla zohledněna při posuzování naplnění § 106a ZDPH, což se však nestalo.

[14] Námitku, že bankovní účty stěžovatelky byly zablokovány na základě zákona č. 253/2008 Sb. ještě před vydáním zajišťovacích příkazů dne 10. 2. 2017, a proto nebylo objektivně možné je uhradit, stěžovatelka poprvé uplatnila až v doplnění žaloby dne 14. 4. 2020; krajský soud ji tedy správně v souladu s § 71 odst. 3 s. ř. s. posoudil jako opožděně uplatněnou. Pokud stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že tuto námitku uplatnila již v žalobě (formulací, že jí nebyla umožněna dobrovolná úhrada), týkala se tato výtka vykonatelnosti zajišťovacích příkazů okamžikem jejich vydání. Žalovaný dále uvádí, že i kdyby snad Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že se nejednalo o opožděně uplatněnou žalobní námitku, má za to, že byla irelevantní.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatelka je v řízení zastoupena advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s. a jsou splněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[16] Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů. Stěžovatelka napadá rozsudek krajského soudu z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Podle § 106a odst. 1 ZDPH *poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem.*

[19] V rozsudku ze dne 3. 10. 2019, č. j. 8 Afs 71/2018 - 38, Nejvyšší správní soud vyslovil, že při soudním přezkumu rozhodnutí o nespolehlivém plátcí „*není podstatné, 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. (...) 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*

pokračování

ani Nejvyšší správní soud v nynějším řízení o kasační stížnosti. (...) 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 plátcí však nemohou na rozhodném faktu, že stěžovatelka nesplnila uloženou povinnost, nic změnit.“ V rozsudku ze dne 10. 9. 2020, č. j. 8 Afs 205/2018 - 59, kasační soud zopakoval, že předmětem soudního přezkumu rozhodnutí o nespolehlivém plátcí „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. (...) 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.“ Dále NSS konstatoval, 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. (...) 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 (...), 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.“

[20] V rozsudku ze dne 31. 8. 2020, č. j. 3 Afs 208/2018 - 56, Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce daňového subjektu proti označení za nespolehlivého plátce, že neměl v zajišťovacích příkazech stanovenou lhůtu k placení, neboť tyto byly vykonatelné okamžikem jejich vydání. NSS uvedl, že „stěžovatelka se upíná k doslovné aplikaci příslušné části metodického pokynu (...), jenž uvádí, že za závažná porušení plnění povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce (se) považují situace, kdy (...) správce daně vydal u tohoto plátce zajišťovací příkaz, který nebyl ve lhůtě uhrazen. Stěžovatelka tak v konečném důsledku naznačuje, že uvedené hledisko má být nepoužitelné pro jakýkoli zajišťovací příkaz, jenž neobsahuje lhůtu k plnění. Soudu je však z úřední činnosti známo, že právě zajišťovací příkazy jsou velmi často okamžitě vykonatelné (viz k tomu například rozsudky tohoto soudu ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017 - 48, a ze dne 31. 10. 2018, č. j. 9 Afs 356/2017 - 45). Stěžovatelčin výklad by tak na základě doslovného výkladu fakticky vyprázdnil citované interpretační pravidlo. Je naopak patrné, že z pohledu účelu se toto pravidlo snaží pojmut situace, při nichž daňový subjekt dobrovolně nesplní povinnost stanovenou v zajišťovacím příkazu – buď ve lhůtě k tomu stanovené, anebo bezodkladně poté, kdy mu byl zajišťovací příkaz doručen, pokud je tento příkaz bezprostředně vykonatelný.“

[21] Nejvyššímu správnímu soudu je z úřední činnosti (řízení vedeného pod sp. zn. 9 Afs 154/2019) známo, že zajišťovací příkazy správce daně ze dne 10. 2. 2017

(č. j. 234359/17/3301-80541-706741,
 č. j. 234389/17/3301-80541-706741,
 č. j. 234420/17/3301-80541-706741,
 č. j. 234892/17/3301-80541-706741,
 č. j. 234938/17/3301-80541-706741,
 č. j. 234991/17/3301-80541-706741,
 č. j. 235022/17/3301-80541-706741,
 č. j. 235071/17/3301-80541-706741,
 č. j. 235115/17/3301-80541-706741,
 č. j. 235156/17/3301-80541-706741,
 č. j. 235202/17/3301-80541-706741,
 č. j. 235266/17/3301-80541-706741,
 a č. j. 235290/17/3301-80541-706741), za jejichž nesplnění byla stěžovatelka označena za nespolehlivého plátce, potvrdil nejprve žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 3. 2017, č. j. 12874/17/5100-41453-711845; následně je při soudním přezkumu neshledal nezákonnými Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 27. 3. 2019, č. j. 31 Af 28/2017 - 112, a také Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 11. 3. 2021, č. j. 9 Afs 154/2019 - 36.

[22] Stěžovatelka namítá, že neporušila své povinnosti vztahující se ke správě daní závažným způsobem, neboť smyslu a účelu předmětných zajišťovacích příkazů bylo dosaženo již zřízením zástavního práva k jejím nemovitostem, k čemuž došlo bezprostředně po vydání zajišťovacích příkazů. Nejvyšší správní soud však předeseílá, že v projednávané věci (týkající se toliko označení stěžovatelky za nespolehlivého plátce DPH) je relevantní pouze to, zda byly naplněny podmínky § 106a odst. 1 ZDPH (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 10. 2019, č. j. 8 Afs 71/2018 – 38). Stěžovatelka dokonce v řízení o kasační stížnosti již ani nerozporuje samotné uvážení správních orgánů založené na bodu č. 1 písm. b) Informace GFR, v souladu s níž dospěly k závěru, že neuhrazení vydaného zajišťovacího příkazu je (za stanovených podmínek) naplněním hypotézy § 106a odst. 1 ZDPH. Fakticky argumentuje tím, že dané zajišťovací příkazy nemusela hradit, neboť jejich účelu bylo dosaženo jinak; s tím se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Stěžovatelce byla pravomocnými a vykonatelnými zajišťovacími příkazy uložena povinnost uhradit na účet správce daně stanovenou jistotu (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2020, č. j. 8 Afs 205/2018 – 59); tímto příkazem byla vázána a musela se jím řídit až do okamžiku (případného) zrušení daných zajišťovacích příkazů. Plnění této uhrazovací povinnosti se nemohla stěžovatelka sama zprostit vlastním posouzením toho, zdali již smysl a účel vydaných zajišťovacích příkazů byl dosažen jiným způsobem (zřízením zástavního práva). Je pravdou, že NSS ve stěžovatelkou odkazovaném rozsudku ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017 – 48 (týkajícím se přezkumu exekučních příkazů správce daně), uvedl, že „*oproti daňové exekuci bezprostředně navazující na vydání okamžité vykonatelného zajišťovacího příkazu může být za určitých okolností zástavní právo k zajištění částky stanovené zajišťovacím příkazem vhodnější a přiměřenější nástroj.*“ Otázka, zda bylo ze strany správce daně nezbytné a vůči stěžovatelce přiměřené po vydání předmětných zajišťovacích příkazů současně jak zřídit zástavní právo k jejím nemovitostem, tak přistoupit k daňové exekuci jejího majetku, však není v této věci relevantní; vydání samotných zajišťovacích příkazů, následnému zřízení zástavního práva i vydání exekučních příkazů se stěžovatelka mohla samostatně bránit v rámci jiných řízení. Na posouzení aplikovatelnosti § 106a odst. 1 ZDPH nemají tyto skutečnosti žádný vliv. Ani (případná)

pokračování

nezákonnost zřízení zástavního práva či realizace daňové exekuce ničeho nemění na povinnost stěžovatelky uložené jí zajišťovacími příkazy, jež (jak shora uvedeno), v soudním přezkumu obstály.

[23] Dále stěžovatelka uvádí, že neměla dostatečný prostor k tomu, aby povinnost plynoucí ze zajišťovacích příkazů dobrovolně splnila. Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že všechny předmětné zajišťovací příkazy byly ve smyslu § 103 ZDPH účinné a vykonatelné okamžikem jejich vydání; lze tedy přisvědčit tomu, že stěžovatelce nebyla stanovena žádná konkrétní lhůta k dobrovolnému splnění dané povinnosti. Argumentaci stěžovatelky, že bod č. 1 písm. b) Informace GFŘ předpokládá lhůtu k plnění uložené uhrazovací povinnosti a její absence je důvodem neaplikování § 106a odst. 1 ZDPH, vyvrátil kasační soud již ve výše citovaném rozsudku ze dne 31. 8. 2020, č. j. 3 Afs 208/2018 – 56. Nejvyšší správní soud se pak ztotožňuje s názorem žalovaného, že důvodem neuhrzení celé požadované jistoty zjevně nebylo, že by k tomu stěžovatelka neměla dostatečný časový prostor (byť na dobrovolné splnění, tj. do okamžiku vydání navazujících exekučních příkazů, měla skutečně ze samotné povahy postupu dle § 103 ZDPH jen velmi krátkou dobu). Stěžovatelka ovšem neuhradila celou zajišťovacími příkazy stanovenou jistotu ani později; neučinila tak až do vydání napadeného rozhodnutí (tj. ve lhůtě cca 17 měsíců od vydání zajišťovacích příkazů), resp. dle sdělení žalovaného ani do sepisu jeho vyjádření ke kasační stížnosti. Toliko část tohoto nedoplatku přitom byla vymožena v rámci proběhnuvší daňové exekuce, příp. umořena stěžovatelčinými daňovými přeplatky a nadměrnými odpočty (srov. přílohu k vyjádření žalovaného k doplnění žaloby ze dne 8. 6. 2020, č. j. 22266/20/5100-41454-711974). Tvrzení stěžovatelky, že by svou povinnost řádně a v plné výši požadované jistoty splnila, pokud by jí k tomu byla stanovena přiměřená lhůta (ačkoliv tak neučinila během celého správního řízení), se jeví jako liché.

[24] Stěžovatelka nesouhlasí ani s názorem krajského soudu, že svou žalobní námitku spočívající v zablokování jejích bankovních účtů na základě § 20 odstavce 3 písm. b) zákona č. 253/2008 Sb. ještě před vydáním zajišťovacích příkazů uplatnila opožděně; tvrdí, že ji poprvé vyslovila již v odst. [60] žaloby. Ani tomuto tvrzení však nemůže Nejvyšší správní soud přisvědčit. Stěžovatelka v žalobě uvedla, že „*zajišťovací příkazy byly v souladu s § 1203 ZDH vykonatelné okamžikem jejich vydání. Současně s vydáním zajišťovacích příkazů tak přistoupil správce daně k okamžité exekuci veškerého majetku žalobkyně*“ (odst. [37]). „*Na dobrovolnou úhradu zajišťovacích příkazů jí nebyl poskytnutý žádný dostatečný časový prostor. Správce daně okamžitě přistoupil k exekuci veškerého likvidního majetku*“ (odst. [42]). „*Žalobkyně nemohla porušit své povinnosti vztahující se ke správě daně, natož závažným způsobem, když daňová povinnost ani výše samotné daně doposud stanovena nebyla. A to zároveň s ohledem na to, že možnost dobrovolné úhrady nebyla žalobkyni umožněna.*“ (odst. [60]). Dle kasačního soudu je z kontextu její argumentace zřejmé, že žalobní tvrzení týkající se nemožnosti dobrovolné úhrady zajišťovacími příkazy stanovené jistoty souviselo s jejich vykonatelností okamžikem vydání ve smyslu § 103 ZDPH (a s tím spojenými komplikacemi), nikoliv s tím, že by měla banka zablokovat stěžovatelčiny účty na základě § 20 odstavce 3 písm. b) zákona č. 253/2008 Sb.; taková argumentace nikde v žalobě nezazněla a nelze ji podřadit pod odst. [60] žaloby. Napadené rozhodnutí bylo stěžovatelce doručeno 27. 7. 2018; dvouměsíční lhůta pro podání žaloby (§ 72 odst. 1 s. ř. s.), a tedy i pro rozšíření žalobních bodů (§ 71 odst. 2 s. ř. s.), uplynula 27. 9. 2018.

Stěžovatelka však předmětnou argumentaci zablokováním svých účtu poprvé uplatnila až v doplnění žaloby ze dne 24. 4. 2020; Nejvyšší správní soud proto aprobeje posouzení krajského soudu, že tak učinila opožděně.

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[25] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že nebyly naplněny stěžovatelkou uplatněné kasační námitky, taktéž neshledal vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti; proto zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s., věty poslední. O věci přitom rozhodoval bez jednání za podmínek § 109 odst. 2 s. ř. s.

[26] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla v tomto kasačním řízení úspěch a úspěšnému žalovanému nevznikly náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost. Proto soud vyslovil, že žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému ji nepřiznal.

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

V Brně dne 15. prosince 2021

Došková

JUDr. Miluše

předsedkyně senátu