



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **EDEMOST s.r.o.**, sídlem Štítného 388/18, Praha 3, zastoupená JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M., advokátem, sídlem Klimentská 1216/46, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 5. 2020, č. j. 16991/20/5100-41456-704421, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 11. 2021, č. j. 14 Af 22/2020-60,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.
- IV. Ustanovenému zástupci žalobkyně JUDr. Ondřeji Trubačovi, Ph.D., LL.M., advokátu, **se přiznává** odměna za zastupování a náhrada hotových výdajů ve výši **4 114 Kč**, která bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil prvostupňové rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 3. 2019, č. j. 1896522/19/2003-52524-508309, kterým bylo rozhodnuto o tom, že žalobkyně je nespolehlivým plátcem podle § 106a odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb.,

o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Důvodem pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí byla (1) evidence kumulativního nedoplatku na DPH ke dni 13. 3. 2019 (za šest po sobě jdoucích kalendářních měsíců) ve výši 1 493 543 Kč bez příslušenství (ve výši 2 612 400 Kč včetně příslušenství) a dále (2) nesložení jistoty na dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) dle zajišťovacího příkazu ze dne 19. 4. 2016, č. j. 3323693/16/ 2003-00540-107455.

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze, který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. V odůvodnění rozsudku uvedl, že v daném případě byly naplněny podmínky pro rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. Žalobkyně byla dle zajišťovacího příkazu povinna uhradit jistotu na dosud nestanovenou DPH, což neučinila. Dalším důvodem pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí byla existence nedoplatku na DPH (za období šesti po sobě jdoucích kalendářních měsíců), což žalobkyně vůbec nezpochybňovala. Městský soud konstatoval, že řízení o nespolehlivém plátcí neslouží k přezkumu zákonnosti předchozích vydaných rozhodnutí (zajišťovacího příkazu a dodatečných platebních výměrů), jak požadovala žalobkyně. Městský soud se zabýval také namítaným porušením zásady *ne bis in idem*. V této souvislosti dospěl k závěru, že žalobkyně nebyla trestána dvakrát za jeden skutek, nýbrž byla postižena za dva odlišné skutky. První skutek dle městského soudu spočíval v nesprávném přiznání daně, jehož důsledkem bylo doměření daně a vznik povinnosti uhradit penále; zatímco druhý skutek spočíval v nezaplacení doměřené daně za zdaňovací období leden až červen roku 2015 a v neuhrazení jistoty dle zajišťovacího příkazu, které byly důvodem pro rozhodnutí, že žalobkyně je nespolehlivým plátcem.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Namítala, že v důsledku mnohaletých excesivních kroků správce daně byla ekonomicky paralyzována. Důsledkem toho je její neschopnost hradit daňové povinnosti, jakož i nedostatek prostředků na profesionální zastoupení za účelem ochrany práv, což se odrazilo v pro ni nepříznivých výsledcích řízení. Stěžovatelka nesouhlasila se závěry městského soudu, že v řízení o nespolehlivém plátcí není možné zkoumat vady předchozích daňových řízení a zákonnost v nich vydaných rozhodnutí. Zákonnost vydaného zajišťovacího příkazu či dodatečných platebních výměrů je dle stěžovatelky nutno posuzovat i v řízení o nespolehlivém plátcí, které vychází z poznatků z předchozích řízení. Z tohoto důvodu stěžovatelka zopakovala i argumentaci, jíž zpochybňovala vlastní doměření daně, a zároveň upozornila na skutečnost, že nezákonnost zajišťovacího příkazu byla potvrzena také rozsudkem Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 389/2019. Stěžovatelka rovněž rozporovala tvrzenou účast na podvodném obchodním řetězci. Domnívala se, že daňové orgány v tomto ohledu neunesly důkazní břemeno. Stěžovatelka namítala také porušení zásady *ne bis in idem*. V této souvislosti uvedla, že zajišťovací příkaz je materiálně sankcí trestní povahy, neboť je jím daňový subjekt penalizován a může mít pro něj likvidační účinky. Doměření daně včetně penále, vydání zajišťovacího příkazu, jakož i označení za nespolehlivého plátce, vychází z týchž důvodů, a sice z obchodů stěžovatelky realizovaných v roce 2015. Je tedy zřejmé, že za totožný skutek byla stěžovatelka postižena hned několika sankcemi.

pokračování

[4] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry městského soudu. Připomněl, že důvody pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí byly dva, a sice neuhrazení jistoty dle zajišťovacího příkazu a existence daňového nedoplatku. Oba důvody přitom ob stojí samostatně, stěžovatelka však v kasační stížnosti zpochybňuje pouze neuhrazení jistoty dle zajišťovacího příkazu. Zajišťovací příkaz byl sice rozsudkem Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 389/2019 zrušen z procesních důvodů, navzdory tomu však ob stojí další důvod opírající se o existenci kumulovaného daňového nedoplatku. K stěžovatelčiným námitkám týkajícím se prokázání podvodu na DPH a zákonnosti doměřené daně žalovaný upozornil, že se netýkají předmětu tohoto řízení, a tedy se jimi nelze zabývat. Žalovaný neshledal ani porušení zásady *ne bis in idem*. Námitky týkající se finanční paralýzy a nemožnosti nechat se zastoupit profesionálem stěžovatelka poprvé uplatnila až v kasační stížnosti, proto se dle žalovaného jedná o námitky nepřipustné.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[5] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[6] Předmětem sporu je v nyní souzené věci otázka, zda byly naplněny zákonné podmínky pro rozhodnutí o tom, že žalobkyně je nespolehlivým plátcem.

[7] 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.*

[8] Jak správně připomněl již městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku, k výkladu citovaného ustanovení vydalo Generální finanční ředitelství metodický pokyn [nazvaný jako Informace Generálního finančního ředitelství k aplikaci § 106a zákona o DPH, č. j. 101/13-121002-506729, ve znění dodatků (dále jen „informace GFŘ“)], který je svou povahou interním normativním aktem. Povahou informace GFŘ se Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací činnosti opakovaně zabýval, přičemž dospěl k závěru, že užití informace GFŘ je aplikací interního předpisu za situace, kdy postup správních orgánů není regulován obecně závaznými právními normami. Informace GFŘ slouží ke sjednocení správní praxe a odchýlení se od ní by znamenalo, že správce daně rozhodl v rozporu se zásadou zákazu libovůle. Zároveň Nejvyšší správní soud vyslovil, 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 zákonnost postupu správních orgánů i se zřetelem k obsahu vnitřního předpisu“* (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2019, č. j. 8 Afs 71/2018-38, body 19 a 20, rozsudek ze dne 10. 9. 2020, č. j. 8 Afs 205/2018-59, body 25 a 26, nebo též rozsudek ze dne 18. 5. 2022, č. j. 6 Afs 343/2020-43, bod 15). Uvedeným způsobem městský soud postupoval i v nyní posuzovaném případě.

[9] Z citovaných rozsudků Nejvyššího správního soudu zároveň vyplývá, že je-li předmětem řízení rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, nelze v tomto řízení již

přezkoumávat zákonnost zajišťovacích příkazů či dodatečných platebních výměrů na daň a posuzovat jejich správnost či okolnosti jejich vydání. V řízení o nespolehlivém plátcí tedy nelze přezkoumávat zákonnost jiných rozhodnutí, která podléhají samostatnému soudnímu přezkumu. Uvedené závěry Nejvyšší správní soud potvrdil také v dalších svých rozsudcích, např. ze dne 31. 8. 2020, č. j. 3 Afs 208/2018-56, nebo ze dne 15. 12. 2021, č. j. 2 Afs 385/2020-40.

[10] V návaznosti na výše uvedené se proto Nejvyšší správní soud nemohl v tomto řízení zabývat stěžovatelčinými námitkami, které směřují proti nezákonnosti zajišťovacího příkazu a dodatečných platebních výměrů vydaných za příslušná zdaňovací období, ani tvrzeními o dlouhodobých excesivních krocích daňové správy vůči stěžovateli, které měly vést k nemožnosti profesionálního zastoupení v soudních řízeních. Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud přesto podotýká, že v tomto soudním řízení stěžovatelce byl zástupce z řad advokátů ustanoven, a to již v řízení před městským soudem, tudíž jí byla profesionální právní pomoc poskytnuta.

[11] Věcnému soudnímu přezkumu proto mohly být v tomto řízení podrobeny pouze vlastní důvody, které vedly správce daně k rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. Prvním důvodem byla výše zmiňovaná evidence kumulativního nedoplatku na DPH ke dni 13. 3. 2019 ve výši 1 493 543 Kč bez příslušenství, druhý důvod představovalo neuhrazení jistoty dle zajišťovacího příkazu.

[12] K prvně uvedenému důvodu městský soud v napadeném rozsudku uvedl, že existence nedoplatku po dobu nejméně tří kalendářních měsíců ve výši přesahující 500 000 Kč představuje dle bodu 1 písm. c) informace GFŘ důvod k rozhodnutí o nespolehlivém plátcí a naplňuje neurčitý právní pojem závažné porušení povinností plátcem ve smyslu § 106a zákona o DPH. Stěžovatelka měla na daňovém účtu evidován nedoplatek ve výši 1 493 543 Kč za šest po sobě jdoucích měsíců (konkrétně za leden až červen 2015), podmínky dle bodu 1 písm. c) informace GFŘ tudíž byly naplněny. Stěžovatelka se proti dodatečným platebním výměrům za uvedená zdaňovací období (potvrzená žalovaným v odvolacím řízení) bránila žalobou. Řízení o žalobě však Městský soud v Praze usnesením ze dne 19. 5. 2021, č. j. 5 Af 47/2018-131, zastavil, a kasační stížnost proti tomuto usnesení Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 31. 1. 2022, č. j. 2 Afs 141/2021-46. Stěžovatelka tak měla na základě pravomocných dodatečných platebních výměrů povinnost doměřenou daň uhradit, což neučinila. Uvedený důvod, o který se opírá rozhodnutí o nespolehlivém plátcí DPH, však stěžovatelka v kasační stížnosti nezpochybnila, ani nenamítala, že by uvedený nedoplatek zcela či zčásti uhradila. Za dané situace se tedy jednalo o důvod, který sám o sobě postačoval k rozhodnutí o nespolehlivém plátcí.

[13] K druhému důvodu Nejvyšší správní soud podotýká, že nesložení jistoty dle zajišťovacího příkazu taktéž představuje závažné porušení povinností plátce ve smyslu § 106a odst. 1 zákona o DPH (viz již výše zmiňované rozsudky Nejvyššího správního soudu). V souzeném případě žalovaný a městský soud rozhodovali v situaci, kdy existoval pravomocný zajišťovací příkaz, který byl následně rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2021, č. j. 2 Afs 389/2019-87, z procesních důvodů zrušen. Tato skutečnost však v posuzované věci nemohla ovlivnit konečný výsledek řízení a zákonnost v něm

pokračování

vydaného rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, neboť jak již bylo uvedeno výše, první důvod, o který se rozhodnutí o nespolehlivém plátcí opírá, ob stojí sám o sobě.

[14] Pokud stěžovatelka v kasační stížnosti namítala, že byla v rozporu se zásadou *ne bis in idem* opakovaně postižena za tentýž skutek, Nejvyšší správní soud odkazuje na závěry nedávného rozsudku ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 513/2021-48, č. 89/2022 Sb. NSS, dle kterého rozhodnutí o nespolehlivém plátcí podle § 106a zákona o DPH není sankcí trestní povahy: „Rozhodnutí, že plátce daně z přidané hodnoty je nespolehlivým plátcem (§ 106a odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty), není rozhodováním ve věcech „trestního obvinění“, spojeným se zárukami spravedlivého procesu a zákazem trestu bez zákona podle čl. 6 a čl. 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.), resp. zákazem nebýt stíhán a potrestán dvakrát za stejný „trestný čin“ (čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě).“ Zároveň Nejvyšší správní soud v této souvislosti doplňuje, že vydání zajišťovacího příkazu, doměření daně spolu se stanovením penále dodatečnými platebními výměry a rozhodnutí o nespolehlivém plátcí představují samostatná správní rozhodnutí s jiným předmětem řízení, která sledují jiný cíl (viz k tomu shodně již výše citované rozsudky č. j. 2 Afs 385/2020-40 a č. j. 8 Afs 71/2018-38).

IV. Závěr a náklady řízení

[15] Nejvyšší správní soud tak neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[16] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

[17] Stěžovatelce byl usnesením Městského soudu v Praze ze dne 15. 7. 2020, č. j. 14 Af 22/2020-16, ustanoven zástupcem JUDr. Ondřej Trubač, Ph.D., LL.M., advokát. Podle § 35 odst. 10 část věty první za středníkem s. ř. s. platí v takovém případě hotové výdaje a odměnu za zastupování ustanoveného zástupce stát. V souladu s tímž ustanovením zákona zastupoval jmenovaný advokát stěžovatelku rovněž v řízení o kasační stížnosti. Podle § 7 bodu 5 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), náleží ustanovenému zástupci stěžovatelky odměna za jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu (písemné podání ve věci samé - doplnění kasační stížnosti) ve výši 3 100 Kč a podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu náhrada hotových výdajů v paušální částce 300 Kč, celkem tedy 3 400 Kč. Protože je zmocněný advokát dle § 57 odst. 2 věty za středníkem s. ř. s. společníkem právnické osoby zřízené podle zvláštních právních předpisů upravujících výkon advokacie a plátcem daně z přidané hodnoty je tato právnická osoba, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o částku 714 Kč odpovídající této dani. Celkem tedy Nejvyšší správní soud přiznal zástupci odměnu za zastupování a náhradu hotových výdajů ve výši 4 114 Kč. K uhrazení této částky byla stanovena přiměřená lhůta jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. března 2023

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu