



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobkyně: **Trávníček-Svitavy s. r. o.**, se sídlem U Vodárny 770/2, Svitavy, zastoupená Mgr. Evou Štauderovou, advokátkou se sídlem Masarykovo náměstí 329, Uherské Hradiště, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 5. 12. 2018, č. j. 52 Af 70/2017 – 182,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „*správce daně*“) rozhodnutím ze dne 16. 1. 2017, č. j. 11234/17/2808-60562-609079 (dále jen „*rozhodnutí o nespolehlivém plátc*“), označil žalobkyni za nespolehlivého plátce podle § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „*zákon o DPH*“), podle kterého *poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem.* Žalovaný rozhodnutím ze dne 6. 10. 2017, č. j. 40821/17/5100-41452-706053, zamítl odvolání žalobkyně a rozhodnutí o nespolehlivém plátcovi potvrdil.

[2] Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích (dále jen „*krajský soud*“) rozsudkem ze dne 5. 12. 2018, č. j. 52 Af 70/2017 – 182, zamítl jako nedůvodnou žalobu, kterou žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného. Pro potřeby posouzení důvodnosti kasační stížnosti je podstatné níže uvedené vypořádání žalobních námitek v rozsudku krajského soudu.

[3] Krajský soud aproboval postup orgánů finanční správy, které neurčitý pojem porušení povinností *závažným způsobem* (viz citovaný § 106a zákona o DPH) vyložily podle metodického pokynu, obsaženého v Informaci Generálního finančního ředitelství ze dne 21. 8. 2014, ve znění dodatků č. 1 a č. 2 (dále jen „*metodický pokyn*“). Poukázal na to, že vydání tohoto metodického pokynu předvídala důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012 Sb., jímž byl do českého právního řádu institut nespolehlivého plátce zaveden. Smyslem metodického pokynu byla podrobná úprava hledisek, jež mají správci daně při rozhodování o nespolehlivosti plátce posuzovat. K žalobní námitce, že výklad neurčitého pojmu nepřísluší Generálnímu finančnímu ředitelství, ale pouze soudu, krajský soud odkázal na judikaturu k neurčitým právním pojmům, podle níž je v první řadě na správním orgánu, aby takový pojem vyložil.

[4] Krajský soud dále vyšel z toho, že významná část žalobní argumentace se míjí s předmětem soudního přezkumu v projednávané věci, protože se týká vydaných zajišťovacích příkazů a na ně navazujících exekučních příkazů. Konstatoval, že některé částky dle zajišťovacích příkazů byly uhrazeny až pomocí exekučních příkazů, další částky byly k datu vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcu uhrazeny jen zčásti. Ostatně, dva z pěti zajišťovacích příkazů byly předmětem soudního přezkumu a krajský soud příslušnou žalobu žalobkyně zamítl svým rozsudkem ze dne 1. 11. 2017, č. j. 52 Af 11/2017 – 178, jako nedůvodnou.

[5] Krajský soud také uvedl, že daňová kontrola byla ukončena doměřením DPH a dále i držení jednatele žalobkyně ve vazbě nasvědčuje tomu, že úvahy správce daně o podvodném jednání „*nebyly zcela mimo realitu*“. Vzal v úvahu, že zajišťovací příkazy se týkaly vysokých částek v řádu milionů korun, avšak tyto částky vycházely z objemu předchozích transakcí žalobkyně a nejednalo se o částky, které by jí byly „*ciží z hlediska jejího obrátu*“.

[6] Krajský soud k námitce žalobkyně, že cílem postupu finančních orgánů byla její likvidace a diskreditace, poukázal na to, že jde o tvrzení nepodložené, na něž nemůže konkrétně reagovat. Dále uvedl, že dle § 106a odst. 4 zákona o DPH žalobkyně mohla po uplynutí jednoho roku žádat o vydání rozhodnutí, že není nespolehlivým plátcem. Nicméně z úřední činnosti je krajskému soudu známo, že vůči žalobkyni bylo zahájeno insolvenční řízení a usnesením krajského soudu ze dne 2. 3. 2018, č. j. KSPA 53 INS 9850/2017-A-30, byl na její majetek prohlášen konkurs.

[7] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „*stěžovatelka*“) kasační stížnost z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a c) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).

[8] Stěžovatelka v kasační stížnosti nejprve stručně shrnuje dosavadní průběh řízení před daňovými orgány a krajským soudem. Cituje příslušnou část metodického pokynu [bod č. 1 písm. b)], podle níž se *za závažná porušení plnění povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce považují situace, kdy [...] dochází k obrožení 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*. Dále cituje z napadeného rozsudku pasáž, v níž krajský soud vysvětluje, že smyslem metodického pokynu byla podrobná úprava hledisek, jež mají správci daně při rozhodování o nespolehlivosti plátce posuzovat (viz odstavec [3] výše).

[9] Stěžovatelka k tomu uvádí, že v žalobě nenamítala, že by správní orgány nebyly oprávněny k výkladu neurčitých právních pojmů. Uváděla, že stanovením **konkrétních skutkových podstat** (zvýraznění přidala stěžovatelka) v metodickém pokynu došlo k překročení zákonných pravomocí. V této souvislosti odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Ostravě

pokračování

ze dne 24. 5. 2018, č. j. 22 Af 89/2017 – 30, podle něhož nelze akceptovat, aby interní pokyn stanovil taxativní výčet všech okolností, které lze podřadit pod pojem „*ospravedlnitelný důvod*“ (dle § 101k odst. 2 zákona o DPH), a předem tak reagoval na každou konkrétní skutkovou situaci. Stěžovatelka dále krajskému soudu vytýká, že se „*nijak nezabýval samotným přezkumem skutkové podstaty*“ dle bodu č. 1 písm. b) metodického pokynu.

[10] V další části kasační stížnosti stěžovatelka poukazuje na část odůvodnění napadeného rozsudku, v níž krajský soud uvedl, že zákon o DPH nevyklučuje, aby rozhodnutí o nespolehlivém plátcí bylo vydáno za situace, kdy daň ještě není stanovena. Stěžovatelka k tomu uvádí, že tuto skutečnost netvrdila. Namítala naopak, že institut nespolehlivého plátce je třeba aplikovat individuálně a že ve vztahu k otázce účasti stěžovatelky na podvodu na DPH orgány finanční správy vycházely výlučně z popisu situace v zajišťovacích příkazech. Nebylo tedy postaveno najisto, zda se stěžovatelka takového podvodu účastnila. Pokud je zákonnou podmínkou pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, že plátce poruší závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daní, musí být postaveno najisto nejen to, že k takovému porušení došlo, ale také, že k němu došlo závažným způsobem.

[11] Stěžovatelka dále tvrdí, že i kdyby přijala závěry krajského soudu o aplikaci metodického pokynu, v jejím případě by bylo vyloučeno, aby zajišťovací příkazy ve lhůtě uhradila, neboť žádnou lhůtu stanovenou neměla. Proto se jedná o objektivně nesplnitelnou podmínku. Krajský soud odpovídající žalobní námitku nereflektoval a omezil se jen na konstatování o neuhrazení částky dle zajišťovacích příkazů (viz odstavec [4] výše). Polemizuje též s krajským soudem, jenž uvedl, že částky dle zajišťovacích příkazů nebyly stěžovatelce „*v obratu obchodování zcela cizí*“, jelikož *obrat* zde není vhodným kritériem a nelze jej zaměňovat za pojem *zisk*.

[12] Stěžovatelka se též vymezila proti pasáži napadeného rozsudku, kde soud uvedl, že držení jednatele stěžovatelky ve vazbě podporuje úvahy správce daně o podvodném jednání. Stěžovatelka má takovou úvahu za odporující principu presumpce neviny a upozorňuje, že podezření na její účast v karuselových obchodech se nepotvrdilo.

[13] Závěrem kasační stížnosti stěžovatelka vytýká napadenému rozsudku nepřezkoumatelnost, neboť se krajský soud podle ní nevypořádal s některými žalobními námitkami. V této souvislosti konkrétně označila za nepřezkoumatelnou pasáž rozsudku, ve které krajský soud uvedl, že výše zajištěných prostředků vycházela z objemu předchozích transakcí stěžovatelky (viz odstavec [5] výše). Nepřezkoumatelnost dále spatřuje v tom, že krajský soud nereagoval na žalobní námitku vytýkající žalovanému, že vycházel z metodického pokynu, který však nemůže obsahovat konkrétní skutkové podstaty, a tím dochází k „*vyloučení správního uvážení*“. Krajský soud se také dle stěžovatelky nevypořádal s její žalobní námitkou, že lhůta splatnosti dle zajišťovacích příkazů nebyla stanovena. V ostatním pak stěžovatelka již nebrojí proti napadenému rozsudku, ale jen opakuje své výtky proti postupu orgánů finanční správy.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že správní orgány musejí neurčitý právní pojem před jeho aplikací vyložit z hlediska jeho obsahu a významu, a následně jej konfrontovat se skutkovými zjištěními. Smyslem metodického pokynu pak byla úprava kritérií, které mají správci daně posuzovat při rozhodování o nespolehlivosti plátce daně. Co se týče zajišťovacích příkazů, žalovaný zdůraznil, že stěžovatelka nesplnila tam uvedenou povinnost zajistit úhradu DPH složením jistoty na depozitní účet správce daně. Dále poukázal na to, že proti zajišťovacím příkazům stěžovatelka neúspěšně podala odvolání, a dále odkázal na rozsudek krajského soudu č. j. 52 Af 11/2017 – 178 (viz odstavec [4] výše), z něhož obsáhle cituje. Zdůrazňuje též, že Nejvyšší správní soud svým usnesením ze dne 12. 4. 2018, č. j. 7 Afs 375/2017 – 57, odmítl kasační stížnost stěžovatelky proti tomuto rozsudku. Ze zajišťovacích příkazů, které obstály

v soudním přezkumu, plyne, že se stěžovatelka zapojila do obchodů, u nichž existuje důvodná obava, že z nich DPH nebude uhrazena.

[15] Ke kasační námitce ohledně povahy zajišťovacích příkazů a toho, že daňová povinnost stěžovatelky byla pouze předstižným rozhodnutím (viz odstavec [10] výše), žalovaný uvádí, že institut nespolehlivého plátce byl do zákona o DPH začleněn za účelem zamezení daňovým únikům, tedy zabránění neodvedení daně a neoprávněnému čerpání nadměrného odpočtu. Proto již na základě podezření o zapojení stěžovatelky do nekalostních obchodů, u nichž existuje důvodná obava, že z nich DPH nebude uhrazena, protože zajišťovací příkaz nebyl ve lhůtě uhrazen, je správce daně povinen institut nespolehlivého plátce použít.

[16] Insolvenční správkyně dlužníka – stěžovatelky – Ing. Hana Sazovská se k výzvě Nejvyššího správního soudu, zda hodlá uplatňovat práva osoby zúčastněné na řízení, ve stanovené lhůtě nevyjádřila.

[17] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátkou (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dále posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věta první s. ř. s.

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatelka napadá rozsudek krajského soudu mimo jiné pro vadu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Stěžovatelka sice odkazuje na kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s., avšak ten se týká zmatečnosti řízení před krajským soudem. Přitom stěžovatelka žádné tzv. zmatečnostní důvody ve své kasační stížnosti neuplatňuje; je tak zřejmé, že cílí na kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. kvůli opakovaně tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Ze zásady *iura novit curia* přitom plyne, že podřazení důvodů pod konkrétní ustanovení zákona je věcí posouzení soudem a stěžovatelka není povinna své důvody takto podřazovat.

[20] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku je vadou tak závažnou, že se jí Nejvyšší správní soud musí podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, tedy i tehdy, pokud by ji stěžovatel sám nenamítal. Za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou považována zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srovnej například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52; všechna zde citovaná judikatura tohoto soudu je dostupná na www.nssoud.cz). Touto vadou rozsudek krajského soudu netrpí.

[21] Stěžovatelka sama nepodává úplný výčet námitek, jež krajský soud v napadeném rozsudku nevypořádal; uvádí však několik konkrétních případů. Zaprvé, má za nepřezkoumatelnou tu pasáž rozsudku, podle níž výše zajištěných prostředků vycházela z objemu předchozích transakcí stěžovatelky (viz odstavec [5] výše). Z kasační stížnosti není patrné, v čem by taková úvaha měla být nepřezkoumatelná. Z kontextu kasační stížnosti je pak patrné, že stěžovatelka spíše nesouhlasí s vlastním právním posouzením ze strany krajského soudu, než že by pro nedostatek důvodů či vnitřní rozpornost nebyla vůbec schopna s napadeným rozsudkem polemizovat.

pokračování

[22] Stěžovatelka dále spatřuje nepřezkoumatelnost v tom, že krajský soud nereagoval na její žalobní námitku vytykající žalovanému, že vycházel z metodického pokynu, který však nemůže obsahovat konkrétní skutkové podstaty, a tím dochází k „*vyloučení správního uvážení*“. Nejvyšší správní soud předesílá, že stěžovatelka v této kasační námitce zaměňuje výklad neurčitého právního pojmu se správním uvážením (k rozdílu mezi těmito instituty viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2014, č. j. 8 As 37/2011 - 154). Bez ohledu na tento rozdíl je však z napadeného rozsudku patrné, že krajský soud se povaze metodického pokynu a jeho aplikaci na projednávanou věc věnoval (odstavce 18 až 20 napadeného rozsudku) a považoval jej za legitimní interpretační pomůcku pro sjednocení výkladu neurčitého právního pojmu ze strany správců daně. I zde ostatně stěžovatelka s názorem krajského soudu v kasační stížnosti polemizuje (k vlastnímu posouzení argumentace stěžovatelky proti aplikaci metodického pokynu viz odstavce [25] až [28] níže), což také svědčí o přezkoumatelnosti napadeného rozsudku.

[23] Nakonec stěžovatelka tvrdila, že se krajský soud nevypořádal s její žalobní námitkou, že lhůta splatnosti dle zajišťovacích příkazů nebyla stanovena. Takto doslovně formulovanou námitku však žaloba (ani její doplnění) neobsahuje, proto ani krajský soud na ni nemohl reagovat. Ostatně stěžovatelka poté opět s hodnocením související otázky (tedy otázky, zda správce daně fakticky znemožnil včasnou úhradu peněžních prostředků dle zajišťovacích příkazů) krajským soudem sama polemizuje na straně 9 kasační stížnosti (v části V. pod názvem „*Existence lhůty pro ubrazení exekučních příkazů*“) a cituje k tomu z odstavce 21 napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud uzavírá, že napadený rozsudek je přezkoumatelný a tato kasační námitka není důvodná.

[24] Nejvyšší správní soud nad rámec shora uvedeného dodává, že nepřehlédl, že spis krajského soudu vedle textově rozsáhlé žaloby (24 stran textu), doručené soudu dne 22. 11. 2017, obsahuje usnesení krajského soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 52 Af 70/2017 – 141, jehož výrokem soud vyzval stěžovatelku, aby ve lhůtě 20 dnů v souladu s § 37 odst. 3 s. ř. s. (správně však mělo být odkázáno na § 37 odst. 5 s. ř. s. – pozn. Nejvyššího správního soudu) vymezila „**stručně a srozumitelně základní konkrétní žalobní body**“ (zvýraznění přidal krajský soud), z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené rozhodnutí za nezákonné. Z odůvodnění usnesení krajského soudu je zřejmé, že jeho záměrem bylo přimět stěžovatelku, aby shrnula podstatné argumenty (existující žalobní body) ze svojí textově bohaté a nepřehledné žaloby, jež navíc obsahuje podrobný popis různých skutečností, které s rozhodnutím žalovaného nesouvisí či souvisí jen velmi volně. Na tuto výzvu reagovala žalobkyně přípisem ze dne 6. 3. 2018, jenž obsahuje celou řadu nových argumentů, z nichž některé stěžovatelka dále rozhojnila ve své replice k vyjádření žalovaného ze dne 6. 10. 2018. Pokud stěžovatelka tuto příležitost využila k podstatnému rozšíření vlastní argumentace, kterou její původní žaloba neobsahovala, a krajský soud na tuto argumentaci v napadeném rozsudku reagoval, poskytl tím stěžovatelce určitý „procesní nadstandard“ nad rámec již vymezených žalobních bodů (viz § 71 odst. 2 s. ř. s.).

[25] Co se týče vlastního právního posouzení věci, stěžovatelka uvádí, že stanovením „*konkrétních skutkových podstat*“ v metodickém pokynu došlo k překročení zákonných pravomocí Generálního finančního ředitelství. Jinak řečeno, stěžovatelka má zřejmě za to, že metodický pokyn není pouhou dovolenou interpretační pomůckou pro výklad neurčitého právního pojmu, ale zachází příliš daleko a stanoví kasuisticky „*konkrétní skutkové podstaty*“. Nejvyšší správní soud se s tímto hodnocením neztotožňuje. Předně argument stěžovatelky je na hranici srozumitelnosti, neboť není zřejmé, proč právě ze stanovení „*konkrétních skutkových podstat*“ dovozuje překročení

pravomocí. Při chybějícím vysvětlení či „dopovězení“ takového argumentu je nutné konstatovat, že zde stěžovatelka provádí jen určitou „hru se slovy“.

[26] Jinak řečeno, není důležité, zda bližší upřesnění neurčitěho právního pojmu dle § 106a zákona o DPH v metodickém pokynu bude nazýváno „*podrobnou úpravou hledisek a kritérií*“, která mají uplatňovat správci daně při svém rozhodování (jak uvedl krajský soud v napadeném rozsudku), anebo stanovením „*konkrétních skutkových podstat*“. Výsledek bude vždy týž, totiž že metodický pokyn racionálně stanoví způsob výkladu, který umožňuje finanční správě jednotněji postupovat při výkladu neurčitěho právního pojmu.

[27] Stěžovatelka odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 89/2017 – 30, podle něhož nelze akceptovat, aby interní pokyn stanovil taxativní výčet všech okolností, které lze podřadit pod pojem „*ospravedlnitelný důvod*“ (dle § 101k odst. 2 zákona o DPH), a předem tak reagoval na každou konkrétní skutkovou situaci. Tento odkaz však není přiléhavý, neboť krajský soud zde posuzoval jinou situaci – rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prominutí pokuty, které bylo odůvodněno pouze odkazem na pokyn Generálního finančního ředitelství D - 29, jenž dostatečně nenaplnuje mantinely promíjení pokuty dané zákonem a neumožňuje přihlídnout ke konkrétním okolnostem případu, osobě delikventa a jeho poměrům. Navíc nyní zkoumaný metodický neobsahuje taxativní výčet všech okolností a zachovává určitý – byť zúžený – interpretační prostor správcům daně.

[28] Naopak přiléhavější pro projednávanou věc je rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2019, č. j. 8 Afs 71/2018 – 38, v němž se soud přímo vyjadřoval k povaze nyní zkoumaného metodického pokynu též v souvislosti s rozhodnutím o nespolehlivém plátcí. Tehdy soud uvedl, že „*[i]nformace GFŘ (zde definována jako „metodický pokyn“, ale jde o týž dokument – pozn. soudu) je interní normativní akt vydaný Generálním finančním ředitelstvím a pro žalovaného a prvostupňového správce daně představuje pokyn nadřízeného orgánů*“. Dále uvedl, že „*vydání Informace GFŘ předpokládá i důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012 Sb. (tím byl do českého právního řádu zaveden institut nespolehlivého plátce) a jejím smyslem je stanovit hlediska a kritéria, jež mají všichni správci daně při rozhodování o nespolehlivosti plátce posuzovat. 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 zásadou rovného zacházení*“. Toto hodnocení plně dopadá i na nyní projednávanou věc.

[29] Stěžovatelka dále krajskému soudu vytýká, že se „*nijak nezabýval samotným přezkumem skutkové podstaty*“ dle bodu č. 1 písm. b) metodického pokynu. Nejvyššímu správnímu soudu zde není zřejmé, kam touto výtkou stěžovatelka míří. Obecně však lze odpovědět, že krajský soud se dostatečně věnoval stěžovatelkou předloženým žalobním bodům a řádně na ně reagoval v napadeném rozsudku.

[30] V další části kasační stížnosti stěžovatelka uvádí, že při rozhodování o nespolehlivém plátcí vycházely orgány finanční správy (a stejně tak krajský soud) výlučně z popisu situace v zajišťovacích příkazech. Nebylo tedy postaveno najisto, zda se stěžovatelka podvodu na DPH účastnila. Obdobnou námitku již Nejvyšší správní soud řešil právě v citovaném rozsudku č. j. 8 Afs 71/2018 – 38, v němž uvedl, že „*[n]ení pravda, že správce daně postavil žalobou napadené rozhodnutí na důvodech zajišťovacího příkazu. 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 ani Nejvyšší správní soud v nynějším řízení o kasační stížnosti*“. Totéž lze uvést i k nyní projednávané věci.

[31] Co se týče další kasační námitky, podle níž stěžovatelka neměla v zajišťovacích příkazech stanovenou lhůtu k placení, Nejvyšší správní soud ani této námitce nepřisvědčuje.

pokračování

Stěžovatelka se zde upíná k doslovné aplikaci příslušné části metodického pokynu (jehož užití jinak sporuje – viz odstavce [25] až [28] výše), jenž uvádí, že *za závažná porušení plnění povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce považují situace, kdy [...] dochází k obroženi 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** (zvýraznění bylo přidáno).*

[32] Stěžovatelka tak v konečném důsledku naznačuje, že uvedené hledisko má být nepoužitelné pro jakýkoli zajišťovací příkaz, jenž neobsahuje lhůtu k plnění. Soudy 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 pojmout 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.

[33] Pokud stěžovatelka mínila svoji kasační námitkou upozornit na své dřívější tvrzení, že fakticky neměla možnost splnit povinnost uloženou jí zajišťovacími příkazy, protože byla okamžitě zahájena daňová exekuce, byly zablokovány její účty a její jednatel byl ve vazbě, je třeba připomenout, že na toto tvrzení reagoval již žalovaný ve svém rozhodnutí (odstavce 21 a 22 rozhodnutí žalovaného), jež krajský soud aproboval v napadeném rozsudku (odstavec 21 napadeného rozsudku). Stěžovatelka však svojí kasační argumentací tyto závěry nevyvrátila.

[34] Naopak by se spíše dalo říci, že se stěžovatelka jen pokouší dezinterpretovat argumentaci krajského soudu – takto například polemizuje s jeho závěrem, že částky dle zajišťovacích příkazů nebyly stěžovatelce „*v obratu obchodování zcela cizí*“. Jde o vyjádření, z něhož je bezpochyby zřejmé, že krajský soud vzal do úvahy, že se jednalo řádově o částky, jež stěžovatelka měla být schopna uhradit z hlediska své ekonomické situace. Pokud stěžovatelka v kasační stížnosti soudu vytýká, že zaměnil pojem *obrat* a *zisk*, zcela se tím míjí s vlastním jádrem odůvodnění napadeného rozsudku. Naopak krajský soud nepochybil, pokud vnímal obrat jako vhodný ekonomický ukazatel „*velikosti byznysu*“ stěžovatelky.

[35] Krajský soud je však třeba korigovat v té části odůvodnění, kde poukázal na držení jednatele stěžovatelky ve vazbě jako na podpůrné kritérium, že se stěžovatelka podvodného jednání účastnila. Zde je nutno stěžovatelce přisvědčit, že z pohledu principu presumpce neviny nelze z faktu probíhajícího trestního stíhání, ať již je obviněný stíhán ve vazbě či na svobodě, dovozovat žádné důsledky pro rozhodování o nespolehlivém plátcí. Tato vada však nemá vliv na zákonitost napadeného rozsudku, neboť zbylé důvody, pro které shledal krajský soud žalobu nedůvodnou, obstojí.

[36] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud námitkám obsaženým v kasační stížnosti nepřisvědčil, zamítl ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[37] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží. Toto právo by měl procesně úspěšný žalovaný, kterému však v řízení o kasační stížnosti nevznikly takové náklady, které by přesahovaly běžný rámec jeho úřední činnosti. Proto Nejvyšší

správní soud rozhodl tak, že se žádnému z účastníků nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 31. srpna 2020

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu