ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **TITANUM a. s.,** se sídlem Špálova 413/2, Ostrava – Přívoz, zastoupena Mgr. Ing. Janem Krejsou, advokátem se sídlem Týn 1049/3, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 9. 2013, č. j. 22 Af 89/2010 – 80,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně TITANUM a. s. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 9. 2013, č. j. 22 Af 89/2010 – 80, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Ostravě (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem zamítl žalobu společnosti TITANUM a. s., kterou se domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (dále též „finanční ředitelství“), ze dne 26. 7. 2010, č. j. 5603/10-1500-801323, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí (zajišťovacímu příkazu) Finančního úřadu Ostrava I. (dále také „správce daně“) ze dne 4. 6. 2010, č. j. 122908/10/388942803416, vydanému podle ust. § 71 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v rozhodné době, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), kterým bylo žalobkyni uloženo, aby do 3 dnů od doručení zajistila ve prospěch správce daně částku 135.199.607 Kč.

Krajský soud při svém rozhodování vyšel ze skutkového stavu zjištěného oběma správními orgány. Z tohoto skutkového stavu vyplývá, že správce daně prováděl u žalobkyně kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až září roku 2009, při jejímž provádění zjistil předpokládanou výši dodatečně stanovené daně u žalobkyně v částce 135.199.607 Kč. Správce daně porovnal tuto výši daňového doměrku s finanční situací žalobkyně

a dospěl k závěru o existenci odůvodněné obavy, že úhrada předpokládané částky neodpovídá finančním možnostem žalobkyně. Nad rámec toho správce daně též zjistil, že u kontrolovaného subjektu mělo v průběhu kontroly dojít i k významné změně akcionářské struktury, kdy dosavadní 100% vlastník daňového subjektu (česká fyzická osoba) snížil svůj podíl na 10%, zatímco 90% akcionářský podíl daňového subjektu nabyla právnická osoba se sídlem na Kypru. Z toho správní orgány dovodily, že existuje stěžejní důvod pro vydání zajišťovacího příkazu, kterým je výhradně finanční situace žalobkyně ve vztahu k částce, kterou by jinak byla povinna hradit na základě výsledků prováděné daňové kontroly. Správní soud proto neshledal důvodnou námitku žalobkyně, že k vydání zajišťovacího příkazu došlo v rozporu se zákonem v důsledku změny v akcionářské struktuře.

Jako irelevantní posoudil krajský soud i námitku, že pro vydání zajišťovacího příkazu nebyly dány zákonné podmínky (žalobkyně byla kontaktní osobou a řádně plnila své daňové povinnosti a vydání zajišťovacího příkazu měla předcházet jednání se správcem daně, během nichž by žalobkyně v uvedeném směru vyjasnila pochybnosti správce daně). Je tomu tak proto, že vydání zajišťovacího příkazu v daňovém řízení není založeno na splnění žalobkyní shora uvedených dovozovaných podmínek, ale na splnění zákonných podmínek daných v ust. § 71 zákona o správě daní a poplatků.

Správní soud neshledal opodstatněnou ani žalobní námitku, podle níž bylo žalobkyni tímto příkazem fakticky odňato právo odkladného účinku, jež by jí jinak svědčilo při případném odvolání proti doměrku na dani a vydáním zajišťovacího příkazu došlo i k obejití smyslu zákona o správě daní a poplatků. Zajišťovací příkaz je mimořádným procesním nástrojem při správě daní, který je ale použitelný jen za splnění zákonem stanovených podmínek. Sám zákon o správě daní a poplatků výslovně stanoví, že případné odvolání proti zajišťovacímu příkazu nemá odkladný účinek. Kdyby tomu tak nebylo, postrádal by tento výjimečný instrument své opodstatnění (smysl), kterým je operativní zajištění pohledávek státu pro případy, kdy je úhrada nesplatné nebo dosud nestanovené daně v době jejich splatnosti a vymahatelnosti nedobytná nebo je zřejmé, že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.

Krajský soud neshledal důvodnými zcela obecné námitky žalobkyně, že správní orgány při vydání zajišťovacího příkazu vybočily z mezí pro správní uvážení a že nebyla zachována zejména zásada proporcionality. Vzhledem k tomu, že žalobkyně bez jakékoliv bližší konkretizace poukázala jen na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 A 25/2002, posoudil krajský soud tuto námitku rovněž v obecné rovině. V dané věci však bylo na úvaze správce daně, zda existuje odůvodněná obava, že úhrada nesplatné nebo doposud nestanovené daně bude v době její splatnosti a vymahatelnosti nedobytná, nebo že v té době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Toto správce daně učinil a své úvahy uvedl i do odůvodnění správního rozhodnutí na straně třetí až čtvrté. Správní soud na těchto úvahách neshledal nic, co by bylo možno označit za exces, či vybočení z mezí správního uvážení, a svědčilo by důvodnosti tohoto žalobního bodu. Totéž platí i o rozhodnutí odvolacího správního orgánu.

Opodstatněná není ani čtvrtá žalobní námitka o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí finančního ředitelství. Je tomu tak proto, že otázka existence povolení k provozování daňového skladu může být relevantní v řízení o vydání dodatečných platebních výměrů, nikoliv však v případě vydání zajišťovacího příkazu. Předpokladem k jeho vydání je pouze splnění podmínek daných v ust. § 71 zákona o správě daní a poplatků, tj. odůvodněná obava, že doposud nestanovená a nesplatná daň bude v době své splatnosti a vymahatelnosti již nedobytná nebo její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi; toto musí být i odůvodněno. Důvody rozhodnutí se tak musí týkat pouze uvažované schopnosti splácet. Tyto v přezkoumávaném rozhodnutí obsaženy byly.

Žalobními námitkami označenými jako č. 4, 5, 6 a 7, které byly obsaženy v podáních žalobkyně doručených krajskému soudu po uplynutí lhůty k doplnění žaloby (dne 9. 11. 2010, 27. 12. 2010), se krajský soud nezabýval vzhledem k jejich opožděnosti (vyjma vytýkané nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí). Se zřetelem k tomu, že lhůta k doplnění žaloby uplynula ke dni 27. 9. 2010, správní soud proto neposuzoval zákonnost napadeného rozhodnutí skrze opožděné námitky [rozhodnutí vychází z nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci (absence povolení k provozování daňového skladu); exekuční řízení probíhající na základě zajišťovacího příkazu mělo být zastaveno dnem doručení platebních výměrů; pokud správce daně po zajišťovacím příkazu vydal řadu exekučních příkazů, pokračuje v realizaci napadeného rozhodnutí nezákonným způsobem; správce daně porušil své povinnosti vůči poddlužníkům, jimž bylo oznámeno zrušení exekučních příkazů až 6 týdnů po rozhodnutí odvolacího správního orgánu]. Ze všech uvedených důvodů proto krajský soud podanou žalobu zamítl jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost, kterou výslovně opřela o ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Stěžovatelka krajskému soudu především vytýká, že nezrušil napadené rozhodnutí a jemu předcházející zajišťovací příkaz pro nepřezkoumatelnost z důvodu nesrozumitelnosti nebo pro nedostatek důvodů.

Je tomu tak proto, že skutkový stav věci, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí je v rozporu se spisy a nemá v nich oporu (neměl k dispozici povolení k provozování daňového skladu), jak opodstatněně namítala již v doplnění své žaloby ze dne 23. 12. 2012, a že žádné rozhodnutí správního orgánu nemůže být vydáno svévolně. Tuto námitku ale nemohla uplatnit dříve, neboť správce daně si uvedené povolení opatřil až po uplynutí lhůty k podání žaloby. Pro vydání zajišťovacího příkazu musí existovat odůvodněná obava a nesplatná daň musí být stanovena podle pomůcek. Rozhodné je pak to, zda nesplatná daň dopadá na daňový subjekt, či nikoliv. Proto je zcela zásadní nejprve zodpovězení otázky, zda byly pohonné hmoty vydány v daňovém skladu. K tomu je ale třeba mít k dispozici aktuální povolení k provozování daňového skladu, jež stanoví podmínky a hranice tohoto skladu. Bez toho si správce daně nemůže učinit kvalifikovaný závěr o vzniku daňové povinnosti, není-li zřejmé, na jakém území se nacházel daňový sklad. Vydané rozhodnutí proto nemělo dostatečnou oporu ve zjištěném skutkovém stavu věci. Správní soud pochybil i tím, že akceptoval svévolný postup správce daně, který stanovil výši odhadované nesplatné daně bez přiměřených a přezkoumatelných pomůcek, jako jedné ze základních podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu. Tím ovšem zatížil své řízení také vadou, která měla za následek nepřezkoumatelnost rozhodnutí z důvodu nesrozumitelnosti, jakož i vadou, že skutkový základ nemá oporu ve spisech. Vyslovený názor krajského soudu o přezkoumatelnosti zajišťovacího příkazu je v rozporu se zákonem již proto, že pomíjí požadavek o určení zajišťované částky přezkoumatelným způsobem. Tato částka musí být nadto stanovena a vyčíslena podle pomůcek, a nikoliv svévolně. Pomůcky pak musí obsahovat relevantní informace, a to i ve vztahu k odhadované výši. Z těchto důvodů má za to, že i výše dosud nesplatné daně uvedená v zajišťovacím příkazu musí být přezkoumatelná a tedy musí být přezkoumatelné i pomůcky, s jejichž pomocí byla výše doposud nestanovené daně určena. V tomto směru je třeba poukázat na příslušnou judikaturu Nejvyššího správního soudu ke způsobu stanovení daně pomůckami (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 - 123). Na uvedené pomůcky je též třeba klást v zásadě tytéž nároky, jaké jsou kladeny na pomůcky ve smyslu ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

Institut zajištění je jednou z nejzazších forem postupu, které má správce daně k dispozici a je aplikovatelný především u těch subjektů, jež jsou nekontaktní a se správcem daně nespolupracují. Tyto skutečnosti však u ní nebyly zohledněny a z tohoto důvodu nebyly ani dány zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu. Krajský soud se proto mýlí, pokud dovodil, že jsou namítané skutečnosti (kontaktnost a spolupráce daňového subjektu se správcem daně) nepodstatné. Správní soud však posoudil její věc v rozporu se zákonem i z toho důvodu, že své závěry opřel o vadné úvahy správních orgánů, které byly vysloveny ohledně kvality změn v její akcionářské struktuře, a ohledně prezentované neschopnosti k úhradě daně, což i dříve judikoval Nejvyšší správní soud (srov. rozsudek rozšířeného senátu sp. zn. 9 Afs 57/2010).

Krajský soud vadně po právní stránce posoudil stížní námitku o jejím vybočení (správně má být uvedeno správce daně/žalovaného) z mezí správního uvážení a o nezachování zásady proporcionality. Je tomu tak proto, že její žalobu ve spojení s obsahem obou doplňujících podání a s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu lze v uvedených směrech považovat za dostatečně vyargumentovanou. Z toho pak vyplývá, že správce daně uplatnil zajišťovací příkaz zcela nepřiměřeně, vzhledem k okolnosti, která mu předcházela. Touto okolností je zejména skutečnost, že jako daňový subjekt řádně plnila své povinnosti, se správcem daně v průběhu kontroly spolupracovala, a ten navíc v jejím průběhu (po dobu cca 6 měsíců) žádným způsobem nezpochybnil její právní názor a způsob jejího účtování. Správním soudem tak byla vadně posouzena i otázka zachování principu proporcionality v daňovém řízení.

Odvolací finanční ředitelství považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Je požadavkem zákonodárce, aby správce daně vycházel při vydávání zajišťovacího příkazu ze skutečností, které měl k dispozici. Pokud neměl povolení k provozování daňového skladu je logické, že nebylo ani podkladem pro výpočet uvažované daně. Třeba zdůraznit, že v projednávané věci šlo o vyčíslení doposud nestanovené daně, a nikoliv, jak nepřesně či účelově podává stěžovatelka – nesplatné daně. V případě nesplatné (ale již stanovené daně) jsou požadavky na její vyčíslení samozřejmě přísnější. Nelze proto souhlasit se stanoviskem, že pro stanovení daně pomůckami a pro určení výše zajišťované a ohrožené daně je třeba na pomůcky klást stejné nebo dokonce přísnější kriteria než u vyměření daně. Opak je pravdou. Uvedené platí již proto, že se od sebe zásadním způsobem odlišuje proces dokazování v nalézacím řízení a v řízení zajišťovacím. V posledně jmenovaném řízení se tento postup omezuje k naplnění zákonných podmínek daných v ust. § 71 zákona o správě daní a poplatků. Oproti tomu v nalézacím řízení jde o proces nepoměrně širší a s možností různých aktivit (práv a povinností) jak ze strany správce daně, tak ze strany daňového subjektu (provádí se rozsáhlé a časově náročné dokazování). Pokud by tomu tak mělo být i v zajišťovacím řízení, postrádal by tento procesní prostředek své opodstatnění. K vydání zajišťovacího příkazu proto oprávněně postačí jen doložení naplnění podmínek, na něž je vydání zajišťovacího příkazu vázáno. Tomuto požadavku žalovaný dostál a správně jej posoudil i krajský soud. Nelze pominout ani to, že na tvrzení stěžovatelky ohledně „absence povolení k provozování daňového skladu“ by neměla být v řízení o kasační stížnosti brána zřetel. Jde totiž o argumentaci, která nemá oporu v podané žalobě a nelze ji ani subsumovat pod vágně v žalobě namítanou nepřezkoumatelnost. Ve skutečnosti by šlo o „vadu při zjišťování skutkového stavu věci správními orgány“. Žádnou takovou žalobní námitku však stěžovatelka ve své žalobě nevznesla. Ve vztahu k dalším argumentům stěžovatelky pak žalovaný odkazuje na svá předešlá vyjádření v průběhu řízení před krajským soudem, jakož i na obsah předloženého spisu.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3, 4 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Jelikož v projednávané věci je posuzována zákonnost rozsudku krajského soudu již druhého v pořadí, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve otázkou přípustnosti kasační stížnosti ve smyslu ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

Podle tohoto ustanovení je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Ze zákazu opakované kasační stížnosti judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. Judikatura dovodila, že citované ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva. I tyto výjimky je nutno vnímat v kontextu citovaného ustanovení, tedy tak, že námitky opakované kasační stížnosti se musí pohybovat v rámci již vysloveného právního názoru či pokynu, t. j. v mezích závěrů Nejvyššího správního soudu, které v dané věci vyslovil, anebo musí směřovat k právní otázce v první kasační stížnosti neřešené proto, že – zejména pro vadný procesní postup nebo vadu obsahu rozhodnutí krajského soudu – řešena být nemohla. Pokud by se ovšem mimo tyto výjimky připustil stav, že v opakovaných kasačních stížnostech účastníci mohou měnit jejich rozsah a důvody mimo rámec předchozího závazného právního názoru či pokynu, zákaz opakovaného projednání věci kasačním soudem by se tím popřel. Citované ustanovení tedy limituje přípustnost kasační stížnosti ve vztahu k otázkám již dříve v téže věci Nejvyšším správním soudem závazně posouzeným. Obdobně je třeba nahlížet na námitky, které účastník řízení ve své první kasační stížnosti neuplatnil, ačkoliv je uplatnit mohl. (v podrobnostech viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS, všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Námitky, které již byly předmětem přezkumu ze strany Nejvyššího správního soudu v řízení o předchozí kasační stížnosti, a námitky, které nebyly v předchozí kasační stížnosti uplatněny, ačkoliv uplatněny být mohly, je tedy nutno považovat za nepřípustné (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2010, č. j. 2 As 67/2010 - 105, nebo ze dne 6. 8. 2012, č. j. 2 As 40/2012 - 36, dostupné na www.nssoud.cz).

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudkem ze dne 7. 2. 2013, č. j. 7 Afs 97/2012 – 36, rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 10. 2012, č. j. 22 Af 89/2010 – 52, pro nepřezkoumatelnost, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, nevyslovil Nejvyšší správní soud v tomto kasatorním rozsudku závazný právní názor k řešené otázce. Z pohledu procesní situace shora uvedené proto nepřichází v úvahu odmítnutí nyní projednávané kasační stížnosti z důvodu ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., které by znamenalo nepřípustné odmítnutí věcného přezkumu soudního rozhodnutí z hlediska hmotného práva. Z tohoto důvodu a důvodů uvedených shora proto Nejvyšší správní soud projednal kasační stížnost věcně.

I když v projednávané věci stěžovatelka výslovně napadá rozsudek krajského soudu pouze z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., je třeba rozsudek posoudit i z hlediska ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud tak musí učinit i bez návrhu stěžovatelky, ale také z toho důvodu, že krajský soud podle stěžovatelky nesprávně po právní stránce posoudil její námitku o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. V tomto případě tedy nejde jen o námitku podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., ale současně i o vytýkanou

nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Pokud by totiž krajský soud věcně přezkoumal napadené a současně i nepřezkoumatelné rozhodnutí žalovaného, zatížil by totožnou nepřezkoumatelností i své rozhodnutí – napadený rozsudek. Za tohoto stavu se proto Nejvyšší správní soud zabýval nejprve implicitně stěžovatelkou vytýkanou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu. Je tomu tak proto, že by bylo přinejmenším předčasné, aby se kasační soud nejprve zabýval právním posouzením věci samé, bylo-li by současně napadené rozhodnutí skutečně nepřezkoumatelné.

Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, *je i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí především vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud nepominul ani nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž Ústavní soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena*“. Ostatně Ústavní soud i v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), rovněž konstatoval, že: „*Soudy jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny*“.

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, který byl uveřejněn pod č. 244/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž vyložil, že: „*Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné*“. Stejně tak tomu bylo v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 133/2004, v němž tento soud vyslovil názor, že: „*Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny*“. Nejvyšší správní soud též vyslovil v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupném na www.nssoud.cz, že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“. V rozsudku Nejvyššího správního

soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, dostupném na www.nssoud.cz, pak tento soud vyslovil právní názor, že: *„Nezabýval-li se krajský soud řádně uplatněným žalobním bodem a místo toho odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které problematiku, na niž žalobní bod dopadal, vůbec neřešilo, nelze než soudní rozhodnutí zrušit, neboť je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]“*. V rozsudku ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75, dostupném na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud judikoval, že: „*Rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, pokud z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí“*.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc zásadních skutečnostech (uplatněných žalobních bodech), resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel a jak o něm uvážil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je pak správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ust. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Tato zásada však není použitelná v otázkách, ke kterým je správní soud povinen přihlížet z úřední povinnosti. Současně z rozsudku musí být patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující zásadní žalobní argumentací. Ponechat stranou nelze ani okolnost, že odůvodnění soudního rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči němu ze strany účastníků řízení. Pokud by soudní rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo na žalobní námitky a zásadní argumentaci, o kterou se opírá, pomíjelo by jednotlivá podání stěžovatele a námitky v nich uvedené, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost.

O takový případ v nyní opakovaně projednávané věci nejde.

Z napadeného rozsudku krajského soudu je zřejmé, že správní soud ve svém druhém rozhodnutí (vázán právním názorem vysloveným ve zrušovacím rozsudku) vyšel nejen z obsahu podané žaloby, ale také z následujících podání stěžovatelky doručených tomuto soudu, jakož i z vyjádření při následných soudních jednáních. Krajský soud řádně vyhodnotil obsah těchto listin i ústních přednesů a pro přehlednost rozčlenil žalobní body a k nim se vztahující argumenty do celkem sedmi žalobních bodů, kterými se pak jednotlivě zabýval a vypořádal se s nimi v mezích soudního řádu správního. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že v nyní napadeném rozsudku krajský soud neponechal stranou své pozornosti žádnou z žalobních námitek, ani k nim se vztahující argumentaci vyplývající z žaloby či z jiných podání stěžovatelky před krajským soudem. Ostatně, ani sama stěžovatelka nepředestřela kasačnímu soudu, že by v tomto směru dovozovala nějaké pochybení krajského soudu.

Z uvedeného rozsudku rovněž vyplývá, z jakého skutkového stavu krajský soud vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Mezi účastníky řízení nebylo sporu ani o tom, že správní orgán nedisponoval při svém rozhodování stěžovatelkou poukazovaným povolením k provozování daňového skladu. Stěžovatelka však nenamítala ve formě včasného žalobního bodu vybudování rozhodnutí žalovaného na nedostatečně zjištěném skutkovém stavu věci, a nenavrhla v tomto směru krajskému soudu ani doplnění skutkových zjištění ohledně povolení k provozování daňového skladu. Za této situace proto nelze dovozovat, že by rozhodnutí krajského soudu bylo založeno na nedostatku důvodů skutkových, resp. na vadách skutkových zjištění, o něž by správní soud opíral své rozhodovací důvody. Krajský soud tak vyšel při svém rozhodování ze skutkového stavu věci, který byl zjištěn správními orgány (srov. str. 3 odst. 2 rozsudku krajského soudu).

Z napadeného rozsudku je také patrné, z jakých důvodů má krajský soud za to, že obstojí žalobou napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 7. 2010, č. j. 5603/10-1500-801323, resp. proč má krajský soud právní závěry odvolacího správního orgánu za přiléhavé a naopak, z jakých důvodů jsou žalobní námitky stěžovatelky liché, mylné anebo vyvrácené. Krajský soud dostatečně srozumitelně vyslovil svůj názor na to, z jakých důvodů nepřisvědčil žalobním bodům č. 1 až č. 3, resp., že u správních orgánů byly dány podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu a že tento příkaz nebyl vydán výlučně a libovolně na základě zjištění správce daně o změně v akcionářské struktuře stěžovatelky. Současně krajský soud dostatečně uvážil o tom, že stěžovatelce nebylo odňato právo odkladného účinku, nedošlo při tom k namítanému obcházení zákona, a že správní orgány nevybočily ani z mezí správního uvážení a ze zásady přiměřenosti. Krajský soud se neopomněl zabývat ani vznesenou námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného správního rozhodnutí (žalobní bod č. 4) ve spojení s opožděně uplatněnou námitkou nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci (absencí povolení k provozování daňového skladu). Bylo tomu tak na str. 4 (poslední odstavec) a str. 5. Nic na tom nemění ani skutečnost, že posouzení vytýkané nepřezkoumatelnosti bylo poměrně strohé. Odpovídalo však svým rozsahem vznesené námitce stěžovatelky obsažené v opětovném návrhu na přiznání odkladného účinku žalobě, doručené krajskému soudu dne 27. 12. 2010 (č. l. 28, čl. II. soudního spisu). Z napadeného rozsudku krajského soudu je zřejmé i to, jak správní soud uvážil o vyčíslené částce zajišťovacího příkazu ve výši 135.199.607 Kč. Při posuzování zjištěného skutkového stavu věci totiž krajský soud zjistil, že jde o předpokládanou výši budoucí dodatečně stanovené daně z přidané hodnoty stěžovatelce za zdaňovací období měsíců duben až září roku 2009, která vyplývá z výsledku provedené kontroly této daně u stěžovatelky. Z napadeného rozsudku krajského soudu jsou dostatečně patrné i důvody, pro které se správní soud nezabýval částí žalobních námitek podřaditelných žalobním bodům č. 4 – č. 7 (zejména námitkou nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci v důsledku absence povolení k provozování daňového skladu), které odmítl posuzovat pro jejich opožděnost.

Ze všech těchto důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný, ani není založen na jiné vadě řízení ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Od předestřené otázky přezkoumatelnosti, je třeba oddělit námitky stěžovatelky obsažené v kasační stížnosti (dílem v čl. 2 a čl. 3 až 6), které stěžovatelka argumentačně podsouvá pod námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu a žalovaného. Ve skutečnosti však jde o námitku brojící proti nedostatečně zjištěnému skutkovému stavu správními orgány (pro absenci povolení k provozování daňového skladu), a o námitku rozporu napadeného správního rozhodnutí s ustanovením § 71 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, resp. o námitku nesplnění podmínky vydání zajišťovacího příkazu spočívající v nedostatečném či nepřesném určení výše zajišťované částky a způsobu jejího stanovení podle pomůcek, a jejich nesprávného charakteru.

Oběma těmto výhradám je společné nejen to, že jsou stěžovatelkou subsumovány pod námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, ale také to, že jde o výhrady, které stěžovatelkou nebyly uplatněny ve lhůtě pro podání žaloby, resp. ve lhůtě pro její rozšíření [námitka nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci byla u krajského soudu uplatněna opožděně (po lhůtě k podání žaloby) a námitka o rozporu napadeného rozhodnutí s ust. § 71 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků nebyla před krajským soudem uplatněna vůbec].

Ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. zakotvuje zásadu, podle níž kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

Podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán rozsahem kasační stížnosti; to neplatí, je-li na napadeném výroku závislý výrok, který napaden nebyl, nebo je-li rozhodnutí správního orgánu nicotné.

Podle ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c)] nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d)], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.

Podle ust. § 109 odst. 4 s. ř. s. ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřihlíží.

Ve světle uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že je podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná námitka kasační stížnosti, v níž stěžovatelka vytýká žalovanému, resp. krajskému soudu nezákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného z důvodu porušení ust. § 71 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků [určení dosud nestanovené ohrožené daně podle vlastních pomůcek (prozatímně) a libovůle správce daně při jejím vyčíslení]. Je tomu tak proto, že tuto námitku mohla stěžovatelka uplatnit již v řízení před krajským soudem, ačkoliv jí v tom nic nebránilo; to však neučinila a tuto námitku v žalobě nevznesla.

Za nepřípustnou námitku kasační stížnosti ve smyslu ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. je pak třeba považovat i tu část výhrady kasační stížnosti (dílem bod 2, 5 a bod 6 kasační stížnosti), v níž stěžovatelka namítá, že správce daně vyšel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci, když neměl při svém rozhodování k dispozici povolení k provozování daňového skladu společnosti ČEPRO. Je tomu tak proto, že podle citovaného ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. nejsou přípustné jiné stížnostní důvody, než které jsou uvedeny v § 103. Právě takovou námitkou je citovaný nesouhlas stěžovatelky, který svou povahou není důvodem podle § 103 s. ř. s. Je tomu tak proto, že nesměřuje proti vysloveným právním závěrům krajského soudu obsaženým v napadeném rozsudku (krajský soud odmítl tuto námitku pro opožděnost), ale vůči správci daně (žalovanému), kterým vytýká nedostatečně zjištěný skutkový stav věci, jež se stal podkladem správního rozhodnutí.

Stěžovatelka se též mýlí, dovozuje-li nezákonnost napadeného rozsudku z toho důvodu, že krajský soud k její námitce nezrušil napadené rozhodnutí žalovaného a jemu předcházející zajišťovací příkaz pro jejich nepřezkoumatelnost, a to jak pro nedostatek důvodů, tak i pro nesrozumitelnost.

Nejvyšší správní soud v souvislosti s touto námitkou předesílá, že přezkoumatelnost správních rozhodnutí je nutno posuzovat ve světle stejných kriterií, jež platí ve vztahu k přezkoumatelnosti soudních rozhodnutí, jak již bylo uvedeno výše.

Těmto požadavkům dostojí nejen zajišťovací příkaz, ale i rozhodnutí žalovaného.

Z obou těchto rozhodnutí je zřejmé, z jakého skutkového stavu správní orgány vyšly a že neměly k dispozici povolení k provozování daňového skladu společnosti ČEPRO. Z obou rozhodnutí je patrné i to, že se správní orgány důsledně zabývaly otázkou naplnění podmínek nezbytně nutných pro vydání zajišťovacího příkazu, jak jsou obsaženy v ust. § 71 zákona o správě daní a poplatků. Z uvedených rozhodnutí vyplývá i prostá obava, že úhrada nesplatné nebo dosud nestanovené daně, jak byla vyčíslena ve zprávě o daňové kontrole (ve výši 135.199.607 Kč), bude v době splatnosti a vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude

vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Tato obava byla správními orgány dostatečně skutkově podložena a odůvodněna (str. 3 odst. 6 a násl. zajišťovacího příkazu; str. 3 odst. 4 rozhodnutí o odvolání). Z obou rozhodnutí též vyplývá, že uvedená obava správních orgánů nepramení primárně a jen z poukazované změny v majetkové struktuře stěžovatelky. Z těchto rozhodnutí vyplývá i to, že stěžovatelkou poukazované majetkové přesuny byly pouze marginalitou. Napadené rozhodnutí není ani nepřezkoumatelné z toho důvodu, že z něj nevyplývá, zda byla částka zajištěné daně stanovena dostatečně určitě podle pomůcek, které měly správní orgány k dispozici. Tyto orgány při stanovení uvedené částky vyšly z dosavadních skutkových zjištění učiněných v průběhu daňové kontroly prováděné u stěžovatelky, které pak posléze nalezly svůj odraz i ve zprávě z této kontroly, č. j. 121592/10/388541807620. Současně je ze žalobou napadeného rozhodnutí dostatečně zjistitelné, jak žalovaný uvážil o odvolacích námitkách stěžovatelky a jak tyto své úvahy odůvodnil. Nejvyšší správní soud proto neshledal žádného důvodu k tomu, aby se odchýlil od právního názoru krajského soudu, že napadené rozhodnutí žalovaného a jemu předcházející zajišťovací příkaz netrpí nepřezkoumatelností. Současně kasační soud neshledal, že by vyslovené názory správních orgánů byly založeny na svévoli, jak proklamovala stěžovatelka.

Neopodstatněná je i námitka stěžovatelky, že krajský soud nesprávně posoudil po právní stránce naplnění důvodů pro vydání zajišťovacího příkazu, aproboval-li rozhodnutí o tomto příkazu z důvodu změn ve vlastnické struktuře stěžovatelky. Je tomu tak proto, že uvedená okolnost byla v posuzované otázce toliko marginálií, jak ostatně vyplývá z rozhodnutí žalovaného (srov. str. 3 odst. 4 poslední věta). V tomto směru není opodstatněný ani poukazovaný judikát Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 57/2010. Správce daně nepřistoupil k vydání zajišťovacího příkazu jen z toho důvodu, že by stěžovatelka neměla prostředky. Důvodem byla především výše částky ohrožené daně, výše zjištěných obratů a okolnost, že stěžovatelka na základě nesprávně stanoveného základu daně a daně vykazovala zisk, který byl rozdělen na výplatu tantiém a dividend, ačkoliv ve skutečnosti generuje svým postupem ztrátu a závazky vůči státnímu rozpočtu.

Neobstojí též námitka stěžovatelky, že krajský soud v rozporu se zákonem nezrušil rozhodnutí žalovaného, ačkoliv vůbec nebyly dány podmínky pro jeho vydání. Tyto podmínky – stanovené v § 71 zákona o správě daní a poplatků, však byly ve skutečnosti naplněny, jak již bylo konstatováno výše. Z obsahu správního spisu vyplývá, že u správce daně vznikla odůvodněná obava, že provedení úhrady nesplatné nebo dosud nestanovené daně bude v době jejich splatnosti a vymahatelnosti nedobytné nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Správce daně tuto svou obavu i řádně odůvodnil, což posléze dále rozvedl ve svém rozhodnutí i žalovaný. Jde-li o výši zajištěné daně, tak tato byla stanovena správcem daně prozatímně podle vlastních pomůcek, majících původ v provedené kontrole a nikoliv na základě svévole správce daně, jak mylně dovozuje stěžovatelka. Že pak výše zajištěné daně na dosud nestanovenou ohroženou daň byla stanovena v odpovídající výši a dostatečně přesně a spolehlivě svědčí zpráva o kontrole. Na uvedeném ničeho nemění ani stěžovatelkou zdůrazňovaný charakter zajišťovacího příkazu jako nejzazšího prostředku při správě daní a poplatků a okolnost, že nebyla ani nekontaktní a dosud řádně spolupracovala se správcem daně. Tyto skutečnosti však jsou, jak správně uvedl již krajský soud, irelevantní při posuzování zákonnosti zajišťovacího příkazu, resp. rozhodnutí o odvolání proti němu. Zajišťovací příkaz je skutečně nejzazším a operativním prostředkem při správě daní a poplatků. Je však také současně jediným efektivním prostředkem, který je sto zabránit budoucí nedobytnosti daňových pohledávek (přirozeně jen za splnění zákonných podmínek daných ustanovením § 71 zákona o správě daní a poplatků, které však byly naplněny).

Není důvodná ani námitka kasační stížnosti, v níž stěžovatelka tvrdí nezákonnost rozsudku krajského soudu, který nezrušil napadené správní rozhodnutí, ačkoliv správní orgány

pokračování

vybočily z mezí pro správní uvážení a postupovaly i v rozporu se zásadou zachování proporcionality (žalobní bod č. 3). Nejvyšší správní soud již dříve uvedl, že krajský soud je v žalobním řízení vázán poměrně striktní dispoziční zásadou. V tomto směru bylo také konstatováno, že kvalita podané žaloby v podstatě předurčuje i kvalitu soudního rozhodnutí. Je tomu tak proto, že správnímu soudu nepřísluší za účastníka řízení vyhledávat důvody a argumenty svědčící opodstatněnosti té které žalobní, případně stížní námitky. Vyslovila-li proto stěžovatelka ve své žalobě jen obecně přesvědčení v tom znění, že: „*Žalovaný v daném případě vybočil z mezí správního uvážení, neboť jak konstatuje Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí č.j. 6 A 25/2002-42 ze dne …… „ „že absolutní či neomezené správní uvážení v moderním právním státě neexistuje….“,* a že: *„…v projednávané věci nebyla zachována zásada proporcionality“*, nelze nyní spravedlivě a úspěšně vytýkat krajskému soudu, že předestřenou otázku posoudil pouze v mezích uvedeného judikátu a podané žaloby, a že takto vytýkaná pochybení nezjistil. Obstojí proto závěr krajského soudu (str. 4 odst. 2 rozsudku) o nedůvodnosti žalobního bodu č. 3, v němž stěžovatelka namítala, že žalovaný vybočil z mezí správního uvážení, a že nebyla zachována ani zásada proporcionality.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost společnosti TITANUM a. s. proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 9. 2013, č. j. 22 Af 89/2010 – 80, není opodstatněná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ust. § 109 odst. 2 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití ust. § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci úspěch neměla a podle obsahu spisu úspěšnému správnímu orgánu nevznikly žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 28. listopadu 2013

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu