



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Tomáše Foltase a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **HEAVY MACHINERY SERVICES, a. s.**, se sídlem Jana Pernera 159, České Velenice, zastoupený JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 12. 2015, č. j. 3 Af 32/2012 - 70,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 9. 12. 2015, č. j. 3 Af 32/2012 - 70, bylo zamítnuto šest žalob (spojených městským soudem ke společnému projednání a rozhodnutí), kterými se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 12. 9. 2012, č. j. 13075/12-1500-101316, č. j. 13076/12-1500-101316, č. j. 13077/12-1500-101316, č. j. 13078/12-1500-101316, č. j. 13079/12-1500-101316 a č. j. 13080/12-1500-101316, jimiž byla zamítnuta odvolání stěžovatele a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 4 (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 7. 2012, č. j. 415009/12/004940104712, kterým byl vydán zajišťovací příkaz k zajištění částky 23.281.432 Kč představující dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2009, ze dne 17. 7. 2012, č. j. 415369/12/004940104712, kterým byl vydán zajišťovací příkaz k zajištění částky 28.388.725 Kč představující dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2009, ze dne 17. 7. 2012, č. j. 415524/12/004940104712, kterým byl vydán zajišťovací příkaz k zajištění částky 24.814.026 Kč představující dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2009, ze dne 18. 7. 2012, č. j. 415774/12/004940104712, kterým byl vydán zajišťovací příkaz k zajištění částky 26.571.232 Kč představující dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2009, ze dne 18. 7. 2012,

č. j. 416250/12/004940104712, kterým byl vydán zajišťovací příkaz k zajištění částky 17.766.672 Kč představující dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2009, ze dne 18. 7. 2012, č. j. 416412/12/004940104712, kterým byl vydán zajišťovací příkaz k zajištění částky 5.703.333 Kč představující dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2009. Stěžovateli bylo citovanými rozhodnutí uloženo, aby do 3 pracovních dnů po oznámení zajistil úhradu daně, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet správce daně.

Městský soud v odůvodnění rozsudku označil za klíčovou otázku, zda vydání zajišťovacích příkazů bylo v souladu se zákonem č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Podle ust. § 167 odst. 1 citovaného zákona může správce daně vydat zajišťovací příkaz, pokud je odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Městský soud posuzoval dílčí otázku naplnění zákonného požadavku existence odůvodněné obavy a dospěl k závěru, že existují skutečnosti, které ve svém souhrnu vedou k oprávněné obavě z budoucí nevymahatelnosti daně. Jedná se celkem o šest skutečností, které vedly správce daně k vydání předmětných zajišťovacích příkazů. Šlo o tyto skutečnosti: 1) Existence zástavního práva na celkovou částku 325.000.000 Kč ve prospěch Všeobecné úverové banky, a. s. a zástava obchodního podílu stěžovatele ve společnosti FINRAIL, s. r. o., 2) čerpání kontokorentního úvěru u Všeobecné úverové banky, a. s. ve výši 252.013.241,75 Kč, 3) stav peněžních prostředků na bankovních účtech stěžovatele, 4) opakované nárokování nadměrných odpočtů stěžovatelem, 5) využití procesních prostředků při obraně a hájení práv stěžovatele, 6) finanční analýza se zaměřením na zadluženost stěžovatele. Podle městského soudu všechny tyto skutečnosti, jasně a srozumitelně uvedené v zajišťovacích příkazech i v rozhodnutích o odvolání, ve svém souhrnu svědčí o stěžovatelově nepříznivé ekonomické situaci, která se navíc zhoršuje, což obavu z budoucí nevymahatelnosti daně zvyšuje. Podle městského soudu byly zajišťovací příkazy vydány v souladu se zákonem a netrpí ani vadou, pro kterou by je bylo nutno zrušit.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., ve které vytýkal městskému soudu nesprávnost jeho závěrů ve vztahu ke splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, resp. k existenci důvodné obavy z budoucí nevymahatelnosti daně. Tuto důvodnou obavu nemohou zakládat skutečnosti, na jejichž základě správce daně předmětné zajišťovací příkazy vydal. (1) Zástavní právo je zcela přirozeným a běžným institutem zajištění používaným při podnikatelské činnosti, kde se nutně pracuje s cizími zdroji. Jeho zřízení, stejně jako (2) využívání kontokorentního úvěru nemůže založit důvodnou obavu o vymahatelnost daně. Stěžovatel byl naopak v době vydání zajišťovacích příkazů dlouhodobě podnikající a finančně stabilizovanou osobou, vlastnil majetek značné hodnoty, měl větší počet stálých zaměstnanců a placení daní se v minulosti nevyhýbal. Vydáním příkazů došlo k porušení zásad zdrženlivosti a přiměřenosti ve smyslu ust. § 5 odst. 3 daňového řádu. Skutečností rozhodnou pro vydání zajišťovacích příkazů nepředstavují ani (3) stavy peněžních prostředků na bankovních účtech fixované k jednomu dni, neboť v delším časovém úseku na nich stěžovatel prováděl vysoké obraty v řádu miliard Kč. Ani opakované nárokování nadměrných odpočtů (4) nelze chápat jako důvod k vydání zajišťovacích příkazů. Argumentace městského soudu je popřením zásady daňové neutrality, neboť stěžovatel daň odpovídající odpočtům prokazatelně zaplatil. Nelze mu klást za vinu ani to, že (5) využívá opravné procesní prostředky. Důvodnou obavu správce daně nelze dovodit ani z finanční analýzy zaměřené na zadluženost stěžovatele (6), neboť zhoršená finanční situace u něj nastala v důsledku zdržování vykázaných nadměrných odpočtů správcem daně. Údaje z finanční analýzy jsou navíc zastaralé, k čemuž městský soud vůbec nepřihlédl. V souvislosti s finanční analýzou poukázal stěžovatel také na nepřezkoumatelnost rozsudku, jelikož městský

pokračování

soud se nevypořádal s námitkami týkajícími se aplikace Altmanova Z-score a také tím, že danou analýzu neposoudil dostatečně odborně. Stěžovatel v kasační stížnosti dále poukázal na vady odůvodnění zajišťovacích příkazů. V této souvislosti uvedl, že v nich není zdůvodněna jejich výše a nenaplnují ani požadavky podle ust. § 102 odst. 4 daňového řádu. Jelikož se tímto městský soud nezabýval, zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností. Stěžovatel rovněž vytýkal městskému soudu, že se při posouzení důvodné obavy nezabýval mírou pravděpodobnosti jeho daňové povinnosti, což bylo podle názoru stěžovatele jeho povinností, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104. Tuto míru je přitom nutné posuzovat s ohledem na zásadu ochrany dobré víry stěžovatele při uplatňování nároků na odpočet. Míra pravděpodobnosti stěžovatelovy daňové povinnosti je nižší a nebyla vyvážena „silnými“ důvody o budoucí vymahatelnost daně, jak je požadováno podle judikatury správních soudů. Také absence úvahy o existenci daňové povinnosti způsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku. Stěžovatel setrval na názoru, že nebyla prokázána důvodná obava o vymahatelnost daně, jak je stanoveno pro vydání zajišťovacího příkazu v ust. § 167 odst. 1 daňového řádu. Městský soud dostatečně nevyvrátil argumentaci stěžovatele a jeho rozsudek je nepřezkoumatelný. S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhl zrušit napadený rozsudek a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že ze zajišťovacích příkazů je zřejmé, jaké skutečnosti v nich uvedené ve svém souhrnu vedly správce daně k oprávněné a odůvodněné obavě o vybrání dosud nestanovené daně. Byly tedy pro jejich vydání splněny podmínky podle ust. § 167 odst. 1 daňového řádu. Námitku existence daňové povinnosti stěžovatel vznesl poprvé až v kasační stížnosti, proto je tato ve smyslu ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustná a nelze městskému soudu vyčítat, že se jí v napadeném rozsudku nezabýval. Totéž platí o námitce poukazující na neodůvodnění výše zajištění. Přitom ze zajišťovacích příkazů vyplývá jak existence daňové povinnosti, tak odůvodnění výše zajištění. Odvolací finanční ředitelství dále polemizovalo se závěry obsaženými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, na který poukázal stěžovatel ve vztahu k existenci daňové povinnosti. Ten je navíc s ohledem na odlišný skutkový stav pro dané řízení nepoužitelný. Podle Odvolacího finančního ředitelství městský soud správně posoudil otázku naplnění odůvodněné obavy ve smyslu ust. § 167 daňového řádu a řádně vypořádal všechny stěžovatelovy námitky. S ohledem na výše uvedené proto navrhlo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Stěžovatel v replice k vyjádření Odvolacího finančního ředitelství uvedl, že námitka existence daňové povinnosti je přípustná, neboť v žalobě uvedl, že zajišťovací příkaz je nezákonný pro nesplnění zákonem předpokládaných podmínek pro jeho vydání. O její přípustnosti svědčí i argumentace Odvolacího finančního ředitelství v jeho vyjádření a také závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/200 - 155. Rovněž námitka neodůvodnění výše zajištění je přípustná, neboť jejím prostřednictvím stěžovatel poukázal na nepřezkoumatelnost rozsudku, což musí soud posuzovat z úřední povinnosti. Podle stěžovatele se městský soud nezabýval námitkou, že pro vydání zajišťovacích příkazů je nezbytná existence vyššího stupně obavy o vymahatelnost daně, což způsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku. Stejně tak se nevypořádal i s námitkou týkající se chybné aplikace metody Altmanova Z-score.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3 a odst. 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti, přičemž neshledal vady uvedené v odst. 4 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Jelikož stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu také pro jeho nepřezkoumatelnost, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve touto stížní námitkou, protože by bylo předčasné, aby se zabýval právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

Jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75). Meritorní přezkum rozsudku je tak možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku.

Tato kritéria napadený rozsudek splňuje, protože z jeho odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu městský soud vycházel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Je z něj rovněž patrné, z jakých důvodů má právní závěry uvedené v napadeném rozhodnutí za správné a naopak, z jakých důvodů jsou žalobní námitky nedůvodné. S ohledem na výše uvedené je napadený rozsudek podle Nejvyššího správního soudu vnitřně souladný, srozumitelný a plně přezkoumatelný. Pokud stěžovatel spatřoval jeho nepřezkoumatelnost konkrétně v tom, že městský soud dostatečně nevypořádal námitky týkající se finanční analýzy, resp. aplikace Altmanova Z-score, nelze s ním souhlasit. Městský soud se finanční analýze podrobně věnoval, o čemž svědčí jeho závěry vyjádřené na str. 14 a násl. napadeného rozsudku. V nich odpovídajícím způsobem vypořádal námitky stěžovatele mířící také do použití Altmanova Z-score, resp. jeho vhodnosti. Ačkoliv se městský soud výslovně nevyjádřil k otázce možného vlivu metodiky mezinárodních účetních standardů GAAP na použitelnost této metody, absence výslovného posouzení této dílčí žalobní námitky, která souvisela s obecnou námitkou použitelnosti Altmanova Z-score, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že Altmanovo Z-score je pouze orientační metodou a umístění v šedé zóně neznamena bezprostřední úpadek společnosti, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů. Tato stěžovatelova námitka je proto nedůvodná. Nepřezkoumatelný není rozsudek ani pro tvrzenou absenci odborných znalostí městského soudu. Se stěžovatelem nelze souhlasit ani v tom, že by se městský soud odmítl zabývat námitkou, v níž brojil proti nedostatku odůvodnění rozhodnutí ve smyslu ust. § 102 odst. 4 daňového řádu. O opaku totiž svědčí závěry vyslovené městským soudem na str. 12 napadeného rozsudku. Na přezkoumatelnosti rozsudku nemohou nic změnit ani námitky týkající se absence úvah o existenci daňové povinnosti, stejně jako námitky, ve kterých stěžovatel poukázal na nedostatečné odůvodnění výše zajišťovacích příkazů, jak bude dále rozvedeno.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným, zabýval se námitkami nesprávného právního posouzení věci. Stěžovatel v tomto směru namítal, že byla nesprávně posouzena právní otázka týkající se existence důvodné obavy z budoucí nevymahatelnosti daně ve smyslu ust. § 167 odst. 1 daňového řádu.

pokračování

Z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně vydal 6 zajišťovacích příkazů, kterými bylo stěžovateli uloženo, aby do 3 pracovních dnů po oznámení zajistil úhradu daně, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet správce daně. V zajišťovacích příkazech správce daně uvedl, že po vyhodnocení předložených důkazních prostředků stěžovatelem nebylo prokázáno přijetí zdanitelného plnění od plátců ÚJI Trade, a. s. a Onetrade, s. r. o., a proto neuznal uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty a dodatečně doměřil tuto daň za měsíce leden, únor, březen, září, říjen a prosinec roku 2009. Správce daně zjišťoval majetkové poměry stěžovatele a zjistil, že na nemovitostech v jeho vlastnictví je vloženo smluvní zástavní právo na celkovou částku 325 mil. Kč pro Všeobecnou úverovou banku, a. s. Dotazem u této banky bylo zjištěno, že stěžovatel má u ní veden účet č. X s aktuálním zůstatkem -252.013.241,75 Kč. Stěžovatel je také jediným společníkem obchodní společnosti FINRAIL, s. r. o. a jeho obchodní podíl v ní je na základě zástavní smlouvy rovněž zastaven ve prospěch Všeobecné úverové banky, a. s. k zajištění pohledávky ve výši 198.900.000 Kč. Správce daně zkoumal stav finančních prostředků stěžovatele na účtech u peněžních ústavů v České republice, přičemž zjistil, že má vedeny účty u České spořitelny, a. s., kde zůstatky na běžných účtech činí cca 23 mil. Kč a na účtech u ČSOB, a. s. jsou zůstatky ve výši cca 2.860 tis. Kč. Správce daně zpracoval na základě výkazů předložených stěžovatelem k daňovému priznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2009 a za období od 1. 1. 2010 do 30. 9. 2011 finanční analýzu se zaměřením na zadluženost, ze které vyplynulo, že všechny ukazatele vykazují zhoršení a stupeň zadluženosti se téměř zdvojnásobil. Hodnota Altmanova Z-score v obou hodnocených obdobích spadá do tzv. šedé zóny, tj. mezi společnostmi, které mají částečné finanční potíže a u kterých nelze spolehlivě predikovat, zda se jejich finanční problémy prohloubí, anebo zda se jejich situace zlepší. Výše popsanou situaci dokumentují také další ukazatele, především Index IN05. Aktuální stav finančních prostředků na účtech, nemovitý majetek zastavený ve prospěch Všeobecné úverové banky, a. s. i výsledky finanční analýzy nezaručují správci daně uhrazení částky dosud nestanovené daně z přidané hodnoty v celkové výši cca 126,5 mil. Kč. Výsledky finanční analýzy navíc zakládají odůvodněnou obavu správce daně, že vybrání této dosud nestanovené daně bude spojeno se značnými obtížemi. Toto potvrzují i procesní obstrukce stěžovatele ve všech daňových řízeních. Podle názoru správce daně bude s určitostí daň doměřena, přičemž řízení o doměření daně za období leden až březen, září, říjen a prosinec roku 2009 nebyla dosud skončena vlivem stěžovatelova procesního postupu. Stěžovatel dále nárokuje v daňových priznáních k dani z přidané hodnoty pouze nadměrné odpočty a žádnou daňovou povinnost nepřiznal. Ze všech těchto důvodů vznikla správci daně obava ohledně vybrání dosud nestanovené daně, což vedlo k vydání předmětných zajišťovacích příkazů. Proti zajišťovacím příkazům podal stěžovatel odvolání, která byla zamítnuta, a zajišťovací příkazy byly potvrzeny. V těchto rozhodnutích Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu vyslovilo souhlas se závěry správce daně. Podle Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu byly zajišťovací příkazy vydány v souladu se zákonem a nejsou zatíženy nepřezkoumatelností ani nejsou nicotné, jak tvrdil stěžovatel. Všechny důvody uvedené v zajišťovacích příkazech s přihlédnutím k jejich vzájemným souvislostem vyjadřují prokazatelně odůvodněnou obavu správce daně, že vybrání daně v době její splatnosti by mohlo být spojeno se značnými obtížemi. Pro vydání zajišťovacích příkazů tak byly splněny podmínky podle ust. § 167 odst. 1 daňového řádu.

Podle ust. § 167 odst. 1 daňového řádu je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.

Podmínkami pro vydání zajišťovacích příkazů podle citovaného ustanovení se Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích již opakovaně zabýval. Např. v rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, dospěl k závěru, že „*naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně*

ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohobodovým testem jeho použitelnosti. V té nejobecnější rovině proto pouze soud konstatuje, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplacené nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelové kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Jak správně konstatoval krajský soud, zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplacené či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 – 139). Také v případě stěžovatele je nezbytné posoudit na základě konkrétních skutkových okolností, zda existuje ucelený a logický okruh indicií svědčící o jeho nepříznivé ekonomické situaci, které mohou vést k odůvodněné obavě o schopnosti stěžovatele uhradit daň v době její vymahatelnosti. Odkázat lze v této souvislosti rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 - 139, který citoval v napadeném rozsudku také městský soud.

Shodný názor byl vyjádřen i v odborné literatuře (Baxa, J., Dráb O., Kaniová L., Lavický P., Schillerová, A. a Šimek, K. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011), z níž vyplývá, že „[z]drojem důvodných obav správce daně může být chování daňového subjektu v minulosti (opakované neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách), jeho aktuální ekonomická situace (např. stav majetku a závazků indikující hrozbu insolvence) apod. Zajišťovací příkaz je svou povahou tzv. předstízným rozhodnutím založeným na úvaze často hypotetické („co by bylo, kdyby“). Zároveň však jde o závažný zásah do majetkové sféry daňového subjektu v době, kdy jemu stanovená daň ještě není splatná, nebo mu dokonce daň nebyla ani stanovena. V souladu se zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti (srov. § 5 odst. 3) volí správce daně při vyžadování plnění daňových povinností jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Součástí odůvodnění zajišťovacího příkazu proto musí být zcela konkrétní identifikace důvodů, pro které je zajišťovací příkaz vydán. Nepostačí, bude-li obsahem odůvodnění pouze obecné konstatování obavy, ale musí obsahovat podrobné důvody, pro něž správce daně považuje budoucí úhradu daně za nedobytnou, případně správce daně musí uvést, v čem spočívají značné obtíže při budoucím výběru daně, aby mohl být odůvodněn závěr o zdrženlivém přístupu. Výběr daně může být jistě spojen s obtížemi, avšak teprve jejich vyšší míra dává správci daně oprávnění k vydání zajišťovacího příkazu. Vyšší míra obtíží znamená, že vybrání daně by běžnými prostředky, které má správce daně jinak k dispozici, nemuselo být dostatečně účinné, případně by mohlo dojít k úplnému zmaření výběru daně. Jde zejména o to, že při obvyklém běhu řízení, zejména v tradičních časových intervalech, by mohl daňový subjekt činit kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně.“

Nejvyšší správní soud se neztotožnil s argumentací stěžovatele, protože existují konkrétní důvody pro oprávněnou obavu ve vztahu k dobytosti daně. Tyto důvody byly podrobně specifikovány v rozhodnutích správních orgánů. Podle Nejvyššího správního soudu lze existenci zástavních práv na nemovitostech stěžovatele považovat za jednu z indicií, které v souhrnu mohou vyvolat obavu ve vztahu k dobytosti daně. Podle Nejvyššího správního soudu lze existenci zástavních práv na nemovitostech stěžovatele považovat za jednu z indicií, které ve svém souhrnu mohou vyvolat obavu ve vztahu k dobytosti daně. Ostatně jako takovou ji uznal Nejvyšší správní soud také v citovaném rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31. Ani znalecký posudek Ing. Pavla Huška ze dne 19. 7. 2012, který si nechal zpracovat stěžovatel, ani argumentace v kasační stížnosti nemůže zpochybnit, že sjednané zástavní právo k nemovitému majetku stěžovatele na částku 325 mil. Kč s prvním pořadím v zápisu omezení vlastnických práv je způsobilé ohrozit dobytost zajištěné daně v celkové výši přesahující 126 mil. Kč. I čerpání kontokorentního úvěru ve výši 250 mil. Kč lze považovat

pokračování

za jednu z indicií vyvolávající oprávněnou obavu ve vztahu k dobytosti daně, a to tím spíše, že tento úvěr je zajištěn zástavním právem na nemovitosti stěžovatele a zůstatek na účtu č. X činil v záporné hodnotě 252.013.241,75 Kč. Podle Nejvyššího správního soudu se nepochybně jedná o indicie ve smyslu citované judikatury. Stěžovatele dále namítal, že stav peněžních prostředků na jeho bankovních účtech není způsobilý vyvolat odůvodněnou obavu, neboť nic nevyovídá o obratech, kterých dosáhl. Nejvyšší správní soud i tuto stížní námitku vyhodnotil jako nedůvodnou. Stav účtů stěžovatele vykazující ani ne třetinovou hodnotu peněžních prostředků oproti hodnotě zajištěné daně naopak obavu o dobytost daně prohlubuje. K příznivějšímu ukazateli pro stěžovatele přitom nevede ani namítané nezohlednění obrátů na předmětných účtech. Tato námitka byla spolehlivě vyvrácena v rozhodnutích o odvolání proti zajišťovacím příkazům, s čímž se správně ztotožnil také městský soud. Opět se přitom jedná pouze o jednu z indicií relevantních ve vztahu k budoucí dobytosti zajištěné daně. S ohledem na skutkové odlišnosti nelze na danou věc aplikovat ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 - 139, na který stěžovatel poukazoval. Další indicie vedoucí k odůvodněné obavě ve smyslu ust. § 167 odst. 1 daňového řádu představuje opakované nárokování nadměrných odpočtů stěžovatelem. Nejvyšší správní soud nepopírá stěžovatelovo právo na uplatnění nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty, na což stěžovatel poukazoval v kasační stížnosti. Přitom ale nijak nereagoval na skutečnost prokázanou správcem daně a potvrzenou v rozhodnutích o odvolání, že z 30 ověřovaných zdaňovacích období v letech 2009 až 2011 správce daně ve 23 případech výši nárokováných nadměrných odpočtů zpochybnil. S ohledem na tuto skutečnost vyvolávající nejistotu ohledně oprávněnosti uplatněných nadměrných odpočtů je logické, že správce daně nepřistoupil k postupnému uhrazování doměřené daně z dále uplatňovaných nadměrných odpočtů, které za daných okolností nepředstavují jednoznačnou jistotu zdroje finančních prostředků pro úhradu daně. Stěžovatel v kasační stížnosti mimo obecného tvrzení, že měl na uplatněné nadměrné odpočty nárok, nic relevantního neuvedl. Nejvyšší správní soud tuto námitku vyhodnotil jako nedůvodnou a shodně s městským soudem hodnotí také tuto skutečnost jako relevantní součást uceleného logického okruhu svědčící o existenci odůvodněné obavy ve vztahu k budoucí dobytosti zajištěné daně. Pokud jde o využívání procesních prostředků stěžovatelem při hájení jeho práv, Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem městského soudu, že sice tato skutečnost nepředstavuje zásadní argument ve vztahu k existenci odůvodněné obavy, ale současně ji nelze zcela přehlížet. S ohledem na další skutečnosti, ke kterým je třeba při posuzování podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů přihlížet ve vzájemných souvislostech, lze mít totiž za to, že prodlužující se délka řízení o doměření daně je způsobilá umocnit obavu správce daně ve vztahu k její budoucí dobytosti.

Stěžovatel v kasační stížnosti dále brojil proti tomu, že městský soud vycházel z údajů ve finanční analýze a nenechal k těmto odborným otázkám týkajícím se stěžovatelova finančního stavu zpracovat znalecký posudek. Podle ust. § 52 s. ř. s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede. Jestliže stěžovatel v žalobě důkaz znaleckým posudkem nenavrhl, nelze městskému soudu vytýkat, že při přezkumu napadeného rozhodnutí vycházel z dosavadních skutkových zjištění. Při hodnocení použitelnosti finanční analýzy je zapotřebí přihlídnout k tomu, co bylo její podstatou – zjištění míry zadluženosti daňového subjektu. Tato finanční analýza byla odbornou argumentací správce daně a stěžovatel na ni ani ve správním řízení, ani v řízení o žalobě patřičně (odborně) nereagoval. Obecná tvrzení o vysokém počtu zaměstnanců, dlouhodobosti podnikání a jasné struktuře společnosti atp. nijak nevyvrací skutečnost prokázanou správcem daně, že u stěžovatele došlo v posuzované době ke zvýšení stupně zadluženosti vyvolávající důvodné obavy o dobytost daně. Stěžovateli nic nebránilo, aby ve správním řízení, popř. v řízení před městským soudem, uplatnil argumentaci, která by zpochybnila zjištění správce ve vztahu k jeho zadluženosti. V této souvislosti stěžovatel uplatnil námitky pouze vůči spolehlivosti správcem daně zpracované finanční analýze,

kteří městský soud vypořádal. Sám však žádnou argumentaci, která by ohledně jeho zadluženosti svědčila v jeho prospěch, ve správním řízení neuplatnil. Přitom, jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 11. 2003, č. j. 6 As 2/2003 - 66, „[ú]častníci řízení, pokud chtějí být v řízení úspěšní, musejí svou aktivní činností přispět k tomu, aby soud měl dostatek skutkového materiálu pro své rozhodnutí. K tomu mohou přispět splněním své povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní.“ Městský soud v daném případě nepochybil, když výsledky finanční analýzy považoval za relevantní skutečnost pro posouzení existence důvodné obavy o budoucí dobytost daně. Podle výsledků finanční analýzy došlo ve sledovaném období k výraznému poklesu hodnoty ukazatele zadluženosti. Jakkoliv se jedná pouze o orientační metodu, je nutné její závěry považovat rovněž za indicii použitelnou pro posouzení, do jaké míry bude stěžovatel schopen plnit v budoucnu své závazky. Vážné stěžovatelovy finanční problémy navíc indikuje také index IN05, což stěžovatel v kasační stížnosti nezpochybnil. Se stěžovatelem nelze souhlasit ani v tom, že správce daně při zpracování finanční analýzy nezohlednil skutečnost, že stěžovatel není společností kótovanou na burze. Podle názoru Nejvyššího správního soudu správce daně nepřehlédl, že stěžovatel není takovou společností, protože jak vyplývá z obsahu správního spisu, zohlednil, že daňový subjekt nemá veřejně obchodovatelné akcie. Proto použil v souladu s odbornou literaturou aproximaci. Nutno zdůraznit, že stěžovatel neuvedl žádnou relevantní argumentaci, proč si myslí, že metodu, kterou správce daně na základě odborné literatury upravil pro společnost nekótovanou na burze, nelze použít. Pouze obecně uváděl, že hranice šedé zóny pro společnosti, které nejsou obchodovány na veřejném trhu, je na hodnotě indexu 1,23 a nikoliv na hodnotě indexu 1,8, jak vyplývá z finanční analýzy. Pokud stěžovatel vytýkal městskému soudu, že nezohlednil skutečnost, že použité ekonomické údaje byly v době vydání analýzy a následně vydaných zajišťovacích příkazů zastaralé, tuto námitku uplatnil poprvé v kasační stížnosti, a proto se městský soud k ní nemohl vyjádřit. Řízení o kasační stížnosti je založeno na přezkumu soudních rozhodnutí. Není-li námitka uplatněna v řízení před městským soudem, chybí zde podklad k přezkumu, a z tohoto důvodu se touto námitkou Nejvyšší správní soud nemohl zabývat pro její nepřípustnost podle ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. (srv. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49, usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 Azs 109/2006 - 50, ze dne 6. 2. 2008, č. j. 1 Azs 39/2007 - 127).

S ohledem na výše uvedené lze tedy učinit závěr, že skutečnosti, na základě kterých správní orgány dovodily splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, tvoří ucelený logický okruh indicií nižší intenzity svědčící o nepříznivé ekonomické situaci stěžovatele, která vyvolává obavu o jeho schopnosti daň v době její vymahatelnosti uhradit. Právě s ohledem na takto prokázanou důvodnou obavu ve vztahu k dobytosti daně má Nejvyšší správní soud za to, že v daném případě nedošlo vydáním zajišťovacích příkazů k porušení zásad zdrženlivosti a přiměřenosti ve smyslu ust. § 5 odst. 3 daňového řádu. Zajišťovací příkazy tak byly vydány v souladu s ust. § 167 odst. 1 daňového řádu.

Jako nedůvodnou vyhodnotil Nejvyšší správní soud i stěžovatelovu námitku, že zajišťovací příkazy nebyly náležitě odůvodněny, protože byly vydány na základě dokazování. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, v němž je uvedeno, že „právě s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu, ve kterém se zásadně dokazování neprovádí, vychází správce daně ze skutečností zatímně v daňovém řízení zjištěných, či jinak správci daně známých. Proto je namístě souhlasit se závěrem krajského soudu, podle něhož se v případě vydávání zajišťovacího příkazu nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtížích při vybírání daně“. V posuzované věci tomu nebylo jinak a správce daně tudíž nepostupoval v rozporu s ust. § 102 odst. 4 daňového řádu.

pokračování

Stěžovatel v kasační stížnosti na základě judikatury Nejvyššího správního soudu také namítal, že zajišťovací příkazy neobsahují dostatečné odůvodnění jejich výše a vytýkal městskému soudu, že se při posouzení důvodné obavy nezabýval mírou pravděpodobnosti jeho daňové povinnosti. Podle názoru Nejvyššího správního soudu nelze v tomto směru městskému soudu nic vytýkat, protože stěžovatel v žalobách pouze obecně uvedl, že zajišťovací příkazy jsou nezákonné, jelikož nebyly splněny podmínky pro jejich vydání. Takto formulované tvrzení nemá náležitosti žalobního důvodu. Otázkou formulace žalobních bodů se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, v němž dospěl k závěru, že „je nutno za žalobní bod považovat každé vyjádření žalobce, z něhož byt' i jen v nejhrubších obrysech lze dovodit, že napadené správní rozhodnutí z určitého důvodu považuje za nezákonné. Jinými slovy, náležitost žaloby dle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je splněna, pokud jsou z tvrzení žalobce seznatelné skutkové děje a okolnosti individuálně odlišitelné od jiných ve vztahu ke konkrétnímu případu žalobce, jež žalobce považoval za relevantní k jím domnělé nezákonnosti správního rozhodnutí“. K existenci daňové povinnosti stěžovatel ve svých žalobách pouze zdůraznil, že doměřenou daňovou povinností k dani z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období považuje za nezákonnou a napadl ji odvoláním. Konkrétně uvedl, že „je nutné znovu podotknout, že zajištěná daňová povinnost je stanovena v rozporu se zákonem, což bude jisté při přezkumu její zákonnosti záhy zjištěno“. Takto formulovaná obecná tvrzení neodpovídají nárokům, které na formulaci žalobních bodů ve smyslu ust. § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. klade citovaná judikatura, když z nich nejsou ani v hrubých rysech zřejmé skutkové děje a okolnosti, jež by se vztahovaly konkrétně k dané věci a které stěžovatel považoval za relevantní k jím tvrzené nezákonnosti daňové povinnosti. Správní soudnictví je přitom ovládáno dispoziční a koncentrační zásadou. Žalobní body stanoví meze přezkumu napadeného správního rozhodnutí (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) a soud není povinen ani oprávněn za žalobce konkrétní důvody nezákonnosti správního rozhodnutí dovozovat, tedy z vlastní iniciativy nahrazovat projev vůle žalobce a sám vyhledávat vady napadeného správního aktu (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 3. 1999, sp. zn. I. ÚS 164/97, a ze dne 19. 11. 1999, sp. zn. IV. ÚS 432/98).

Z důvodu, že stěžovatel tyto námitky neuplatnil v žalobách, ač tak učinit mohl, Nejvyšší správní soud se jimi nemohl, se zřetelem na ust. § 104 odst. 4 s. ř. s., zabývat. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu „ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. in fine brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné právní důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jebož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl; takové námitky jsou nepřijatelné. Ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. naproti tomu brání tomu, aby se poté, co bylo vydáno přezkoumávané rozhodnutí, uplatňovaly skutkové novoty. K takto uplatněným novým skutečnostem kasační soud při svém rozhodování nepřiblíží“ (srv. rozsudek ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49). Jak již Nejvyšší správní soud uvedl, např. v rozsudku ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. představuje zavedení koncentračního principu do řízení před Nejvyšším správním soudem. Jeho užití lze považovat za zcela racionální, neboť zajišťuje, aby výhrady účastníků řízení proti pravomocnému správnímu rozhodnutí byly nejprve projednány krajskými soudy, přičemž Nejvyšší správní soud pak pouze přezkoumá zákonnost závěrů krajských soudů. Bylo-li by v řízení o kasační stížnosti připuštěno uplatnění skutkových a právních novot, vedlo by to k popření kasačního principu, který se uplatňuje v řízení o tomto mimořádném opravném prostředku (srv. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2012, č. j. 4 Azs 1/2011 - 89).

Pokud stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, v něm nebyla řešena identická situace. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud navíc konstatoval, že „[s]právce daně je povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací“. Této povinnosti správní orgány dostaly. Z jejich rozhodnutí vyplývá, z jakých

důvodů je pravděpodobné, že bude daň doměřena. Jelikož tyto skutečnosti stěžovatel v žalobách adekvátním způsobem nespороval, nelze městskému soudu vytýkat jeho postup. Nutno rovněž zdůraznit, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, nevyplývá, že by správní soud měl míru pravděpodobnosti existence daňové povinnosti zkoumat z úřední povinnosti. Nelze navíc opomenout závěry z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, v němž je uvedeno, že „při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obsírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím. Proto například pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření daně z přidané hodnoty. Naopak bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení budou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého“.

S ohledem na výše uvedené není kasační stížnost důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s. zamítl. O kasační stížnosti bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a Odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 31. března 2016

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu