



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců Mgr. Petry Weissové a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobkyně: **OLEO CHEMICAL, a.s.**, se sídlem Holušická 2221/3, Praha 4, zast. JUDr. Ing. Pavlem Sorokáčem, MBA, advokátem, se sídlem Pařížská 68/9, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2014, č. j. 11496/14/5000-14503-711090, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 3. 2017, č. j. 9 Af 27/2014 - 117,

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 kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) dne 6. 3. 2014 rozhodnutími č. j. 49622/14/4000-27900-204971, č. j. 51698/14/4000-27900-204971, č. j. 51725/14/4000-27900-204971, č. j. 51749/14/4000-27900-204971, č. j. 51764/14/4000-27900-204971, č. j. 51781/14/4000-27900-204971, č. j. 51785/14/4000-27900-204971, č. j. 51791/14/4000-27900-204971 a č. j. 51803/14/4000-27900-204971 (dále jen „zajišťovací příkazy“) uložil žalobkyni zajistit úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2011 až červenec 2011, září 2011 a listopad 2011 složením jistoty na depozitní účet správce daně v celkové výši 79.222.667 Kč.

[2] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně proti uvedeným zajišťovacím příkazům a rozhodnutí správce daně potvrdil.

II.

[3] Žalobkyně se proti napadenému rozhodnutí bránila žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji shora uvedeným rozsudkem (dále také jen „napadený rozsudek“) zamítl.

[4] Městský soud nepřisvědčil žalobní námitce o neúčinnosti zajišťovacích příkazů, již žalobkyně uplatnila s poukazem na jejich vydání po uplynutí zákonné lhůty ve smyslu § 168 odst. 1 daňového řádu.

[5] Za neopodstatněnou považoval městský soud i námitku týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, respektive i zajišťovacích příkazů. Poukázal na předpoklady vydání zajišťovacích příkazů vyplývající z § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Upozornil na skutečnost, že odůvodněné obavy, že dosud nestanovená nebo nesplatná daň bude nedobytná nebo její vybrání bude spojeno s obtížemi, musí být založeny na konkrétních poměrech daňového subjektu a musí být vztaženy k výši dosud nesplacené nebo nestanovené daně; to daňové orgány respektovaly. Neshledal naopak samo o sobě nezbytným, aby byla dána vysoká pravděpodobnost doměření daně. Podle městského soudu daňové orgány v projednávané věci založily vydání zajišťovacích příkazů na podezření o zapojení žalobkyně v obchodním řetězci vytvořeném za účelem neodvedení daně z přidané hodnoty, která se týkala zdanitelných plnění od společností DRACOPPER s. r. o., a UNICHEMOIL s. r. o. v likvidaci. Vysokou míru odůvodněné obavy z budoucí nedobytnosti daně z přidané hodnoty správce daně odůvodnil poukazem na rozhodnutí o odnětí povolení k provozování daňového skladu žalobkyni, utlumování její činnosti, zatížením nemovitých věcí žalobkyně zástavními právy, exekucemi na prodej jejího podniku i nedostatkem finančních prostředků na bankovních účtech k uhrazení budoucí doměření daně. Podle městského soudu daňové orgány vyšly nejen z aktuálních majetkových poměrů žalobkyně, ale vyložily též úvahy o pravděpodobném vývoji jejích příjmů. Zde poukázaly na skutečnost, že vlastní provozní činnost žalobkyně je utlumena a její příjmy jsou závislé na plnění ze smlouvy uzavřené se společností TEMPERATORIOR s.r.o., s níž je nadto personálně propojena.

[6] Městský soud nepřítakal ani žalobní argumentaci, že z výroků zajišťovacích příkazů není zřejmá výše zajištěné částky a doba, po kterou má být tato částka zajištěna. Poukázal na § 167 odst. 4 daňového řádu, podle něž u daně, která dosud nebyla stanovena, se výše zajišťované částky stanoví podle vlastních pomůcek správce daně. Doba účinnosti zajišťovacích příkazů podle městského soudu vyplývá z § 168 odst. 4 daňového řádu.

[7] Nakonec k výtce žalobkyně, že daňové orgány nepostupovaly v souladu se zásadou proporcionality, městský soud uvedl, že požadavky principu proporcionality se odráží již v nastavení zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu a odkázal v této souvislosti i na judikaturní závěry kasačního soudu obsažené v rozsudcích ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 - 45, či ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016 - 27. Upozornil na skutečnost, že v daném případě se jednalo o zajištění dosud nestanovené daně, a právě k tomu slouží institut zajišťovacího příkazu. Správce daně nebyl nad rámec předpokladů vyplývajících z § 167 odst. 1 daňového řádu povinen zvažovat rizika, která by hrozila veřejnému zájmu v případě nevydání zajišťovacích příkazů, jak se žalobkyně dovolávala.

III.

[8] Proti rozsudku městského soudu nyní žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojí kasační stížností, v níž navrhuje tento rozsudek zrušit a věc vrátit uvedenému soudu k dalšímu řízení. Z obsahu kasační stížnosti lze přitom dovodit, že rozsudek městského soudu napadá z kasačních důvodů jež lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a § 103 odst. 1 písm. b) téhož zákona.

[9] Konkrétně namítá, že městský soud v napadeném rozsudku dospěl ke stejným nesprávným závěrům jako daňové orgány. Ty založily úvahu o účasti stěžovatelky na daňovém podvodu na ryze spekulativních, nedoložených a účelově vytvořených domněnkách. Na to stěžovatelka poukazovala již v žalobě a na tato žalobní tvrzení odkázala opět i v kasační stížnosti. Městský

pokračování

soud se nezabýval zjištěním skutkového stavu, ač v napadeném rozsudku připustil, že správce daně indicie nasvědčující obavám, že daň bude v budoucnu nedobytná, předeštel jen stručně. Je tak otázkou, zda toto stručné odůvodnění splňuje podmínky vyžadované judikaturou kasačního soudu. Za volnou a nepodloženou znaleckým posudkem či jiným důkazem považuje stěžovatelka úvahu městského soudu, že „*nepokládá za věrohodné, že by žalobce vlastnil jiný majetek v hodnotě odpovídající celkové částce zajištěné daně přes 79 milionů Kč za situace, kdy žalobce ukončuje svou výrobní činnost.*“ Městský soud přitom nezohlednil, že by potřebnými prostředky mohla stěžovatelka disponovat v budoucnu (jak dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 1 Afs 335/2016), a to například v podobě získání finančních prostředků z úvěru či v důsledku posečkání úhrady daně či jejího rozložení na splátky.

[10] Za neodůvodněné považuje stěžovatelka i posouzení předpokladu budoucího vývoje její ekonomické situace. Shledal-li městský soud na straně jedné, že správce daně prokázal vysokou míru odůvodněné obavy ve vztahu k budoucí dobytnosti daně, avšak současně též uvedený soud vyslovil, že důvody, z nichž správce daně usoudil na pravděpodobnost budoucího stanovení daně vyjádřil v zajišťovacích příkazech jen stručně, bylo jeho povinností zabývat se otázkou proporcionality. V napadeném rozsudku podle stěžovatelky chybí úvaha o její schopnosti daň uhradit, respektive o možnosti využít institutu posečkání nejméně do doby, než bude o zákonnosti doměřené daně rozhodnuto soudem.

[11] Stěžovatelka s poukazem na rozsudek kasačního soudu sp. zn. 2 Afs 239/2015 zdůrazňuje, že účelem zajišťovacího příkazu nemá být ukončení ekonomické činnosti daňového subjektu, ale pojistka proti tomu, aby dříve, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmizela její aktiva. Jak v obou správních rozhodnutích, tak i v napadeném rozsudku chybí jakákoliv úvaha, zda stěžovatelka, jež namítá nezákonnost doměření daně a brání se mu soudní cestou, je schopna v rozumné době potřebné prostředky získat a postupně daň uhradit. Očekávaná výše budoucí daňové povinnosti přitom ve vztahu k jejímu majetku není sice zanedbatelná, ale současně není ani taková, aby při vynaložení jistého úsilí nemohla svoji případnou povinnost splnit (např. za využití úvěru). Prognóza budoucího ekonomického vývoje tak musí být založena na výsledcích dosavadního hospodaření a na způsobu tohoto hospodaření. Musí tedy vyplývat z racionální úvahy. Tu ani daňové orgány ani posléze městský soud nečinily. Městský soud nevzal také v potaz, zda je pravděpodobné, že daň bude nejen pravomocně stanovena správními orgány, ale následně potvrzena i správními soudy.

[12] Stěžovatelka má za to, že městský soud i daňové orgány nevzaly v potaz dosavadní daňovou historii stěžovatelky, včetně plnění jejích daňových povinností v minulosti, při posuzování rizika vyvedení aktiv za účelem zmaření vybrání budoucí daně. Stěžovatelka byla v době vydání zajišťovacích a exekučních příkazů ve specifické situaci, na niž správce daně dříve upozornila. I tuto skutečnost měly daňové orgány vzít v potaz.

[13] Kasační stížností je namítána i nepřezkoumatelnost a neodůvodněnost výpočtu výše zajištěné daně. S odkazem na závěry vyplývající z rozsudku kasačního soudu sp. zn. 9 Afs 74/2008, stěžovatelka upozorňuje, že v zajišťovacích příkazech není obsažena konstrukce výpočtu zajišťovaných částek ve vztahu k výši předpokládané daňové povinnosti, ani způsob stanovení jistoty. V odůvodnění zajišťovacích příkazů chybí i posouzení celkových reálných ekonomických vyhlídek stěžovatelky a trendů jejího budoucího vývoje. Závěr, že stěžovatelka fakticky omezila své podnikání, bez dalšího neodůvodňuje, že potřebnými prostředky nebude disponovat v budoucnu. Vydáním zajišťovacích příkazů tak došlo k výraznému vzniku rizika možného ukončení ekonomické činnosti stěžovatelky.

IV.

[14] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou. Nesouhlasil s tvrzením, že správce daně dostatečně neodůvodnil, proč přistoupil k vydání zajišťovacích příkazů. Vyšel totiž z podezření na krácení daně v rámci řetězce společností, jehož se účastnila i stěžovatelka a shledal, že stěžovatelce bude doměřena daň z přidané hodnoty ve výši vycházející z neuznaných nárokovaných odpočtů této daně na základě přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů DRACOPPER s. r. o., a UNICHEMOIL s. r. o. v likvidaci.

[15] Za bezvýznamné žalovaný považoval stěžovatelčiny odkazy na žalobu, jíž napadá zákonnost samotného doměření daně. To je totiž předmětem samostatného řízení. Žalovaný nesouhlasil ani s výtkou, že se správce daně nedostatečně věnoval stěžovatelčíným majetkovým poměrům. Zrekapitulovat podstatné skutečnosti, z nichž správce daně při vydání zajišťovacích příkazů vyšel a upozornil, že právě z nich vyplývá, že stěžovatelka fakticky omezuje podnikání a současně nelze předpokládat, že se její ekonomická situace do budoucna bude zlepšovat.

[16] Žalovaný se vymezil i proti stěžovatelčině argumentaci, že při vydání zajišťovacího příkazu měla být jednak vzata v úvahu otázka proporcionality a také zohledněna skutečnost, že zde byly alternativní způsoby zajištění daně. Zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů podle žalovaného byly splněny a zákon jiný prostředek, jímž lze zajistit úhradu dosud nestanovené daně, neupravuje.

[17] Za nepřiléhavý označil žalovaný i stěžovatelčin poukaz na rozsudek kasačního soudu sp. zn. 2 Afs 239/2015. Upozornil, že v něm nešlo o podezření účasti stěžovatele na podvodu na dani z přidané hodnoty, jako v souzené věci.

[18] Nesouhlasně se žalovaný vyjádřil i k námitce, že v zajišťovacích příkazech nebyl dostatečně odůvodněn výpočet zajištěné daně. Výše zajišťovaných částek vycházela z neuznaných nárokovaných odpočtů daně z přidané hodnoty, což žalovaný v napadeném rozhodnutí dále rozvedl upřesněním, že jde o přijatá zdanitelná plnění od dodavatelů DRACOPPER s. r. o., a UNICHEMOIL s. r. o. v likvidaci. Tento způsob stanovení výše zajišťované částky jako přezkoumatelný posoudil i městský soud.

V.

[19] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka doplnila, že ještě v době před vydáním napadeného rozsudku dne 16. 2. 2017 Městský soud v Praze usnesením č. j. MSPH 76 INS 2762/2011-A-250, zjistil její úpadek a povolil jeho řešení reorganizací. Žalovaný uplatnil své pohledávky vůči stěžovatelce přihláškou v insolvenčním řízení. Stěžovatelka tudíž má za to, že ve smyslu § 140c zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (dále jen „insolvenční zákon“) se má postupovat podle § 141a insolvenčního zákona. Současně upozornila na skutečnost, že stejně jako v případě medializované kauzy společnosti FAU došlo v jejím případě k tomu, že tentýž subjekt platit daň z přidané hodnoty z téhož obchodního případu dvakrát. Poukázala v této souvislosti na závěry vyplývající z rozsudku kasačního soudu č. j. 7 Afs 66/2013 - 78. Stěžovatelka setrvala na kasační stížnosti.

VI.

[20] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[21] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[22] Nejvyšší správní soud se především zabýval vlivem zjištěného úpadku stěžovatelky a jeho řešením povolením reorganizace s ohledem na skutečnost, že k uvedenému došlo v době před vydáním napadeného rozsudku. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu přitom v rozsudku ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017 – 121, vyslovil, že „[s]kutečnost, že je vedeno insolvenční řízení s účastníkem řízení ve věcech správního soudnictví jako dlužníkem, nemá vliv na soudní řízení ve správním soudnictví; ustanovení § 140a (přerušení řízení), 140b (zákaz vydání rozhodnutí) a 140c (nově zahájená řízení) insolvenčního zákona se na správní soudnictví nevztahují.“ S ohledem na tyto závěry stěžovatelkou navrhovaný postup podle § 141a insolvenčního zákona (zastavení řízení) nemá opodstatnění.

[23] Stěžovatelka dále namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.). Uvedené vztahuje k otázce nedostatečného odůvodnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, nedostatečného posouzení její celkové majetkové situace a jejího budoucího ekonomického vývoje, její schopnosti daň uhradit, respektive možnosti využít institutu posečkání a také výpočtu výše zajištěné daně.

[24] Nedostatek důvodů brání věcnému přezkumu napadeného rozsudku, k nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů je proto kasační soud povinen přihlížet i bez návrhu z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[25] Problematika nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí je v judikatuře Nejvyššího správního soudu bohatě zastoupena (srov. např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64). Rozhodnutí soudu je třeba považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, pokud není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření právního závěru, z jakého důvodu soud považoval žalobní námítky za liché či mylné, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě, proč podřadil daný skutkový stav pod určitou právní normu. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se jedná rovněž i v případech, kdy soud opomněl vypořádat některou z uplatněných námitek, nebo pokud odůvodnění napadeného rozhodnutí obsahuje pasáže citované z jiného rozhodnutí, které se však týkalo skutkově i právně odlišné věci, aniž by soud rozvedl způsob aplikace závěrů vyslovených v takovém rozhodnutí na posuzovaný případ.

[26] Napadený rozsudek výše uvedeným kritériím přezkoumatelnosti odpovídá. Městský soud výstižně popsal skutkový stav věci, stanoviska účastníků řízení a nepomněl se vypořádat se všemi uplatněnými žalobními námítkami. Přijaté závěry odůvodnil dostatečně a přiléhavě. Namítanou vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů tudíž napadený rozsudek netrpí. Sama stěžovatelka ostatně se závěry městského soudu v kasační stížnosti podrobně polemizuje, což by u nepřezkoumatelného rozsudku nebylo možné.

[27] Nejvyšší správní soud současně k výtkám o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku připomíná, že ta není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadený rozsudek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24). Napadený rozsudek v souzené věci je plně přezkoumatelný.

[28] Nejvyšší správní soud již například v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, vyslovil, že předpoklady pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 daňového řádu,

tj. přiměřenou pravděpodobnost ve vztahu ke stanovení daně a odůvodněnou obavu o její budoucí dobytost, lze vyhodnocovat jak jednotlivě, tak i celkově. Pokud „bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zabývá majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak“.

[29] Zcela v souladu s uvedenými judikaturními závěry přistoupily daňové orgány a následně také městský soud při přezkumu napadeného rozhodnutí ke zhodnocení předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu. Městský soud zdůraznil, že z napadeného rozhodnutí je zjevné, že závěr ohledně přiměřené pravděpodobnosti doměření daně založily daňové orgány na podezření ze zapojení stěžovatelky v obchodním řetězci společností, vytvořeném za účelem neodvedení daně z přidané hodnoty, a odkázal mimo jiné i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48 („účast na protiprávním dodavatelském řetězci, resp. okolnosti, které správce daně zjistí vlastní analytickou vyhledávací činností a které mohou nasvědčovat tomu, že daňový subjekt realizuje obchodní transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH, mohou být zdrojem odůvodněných obav správce daně.“).

[30] V právě citovaném rozsudku kasační soud také vyslovil, že „s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu daňové orgány v této fázi zásadně neprovádějí dokazování, protože při vydávání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií důvodně nasvědčujících obavám správce daně.“ Ve světle uvedeného je neopodstatněná i výtka, že zhodnocení stěžovatelčiny majetkové situace bylo založeno na nepodložených domněnkách a ani městský soud své následné úvahy v tomto směru nepodložil znaleckým posudkem či jiným důkazem (viz odst. [9]). Lze tak pouze dodat, že daňové orgány při posouzení věci vyšly z kontrolních nálezů v rámci daňové kontroly, již u stěžovatelky prováděly ve vztahu k dani z přidané hodnoty za rozhodná zdaňovací období.

[31] Městský soud k otázce zapojení stěžovatelky do řetězce obchodů stíženého podvodem na dani z přidané hodnoty a v důsledku toho k pravděpodobnému budoucímu stanovení daně uvedl, že indicie o uvedeném správce daně v zajišťovacích příkazech předestřel stručně. Doplnil je však následně žalovaný v napadeném rozhodnutí. Městský soud v této souvislosti poukázal na typické rysy nasvědčující podvodu na dani z přidané hodnoty, jak je dovodila judikatura, a poukázal i na konkrétní okolnosti, které uvedenému nasvědčovaly v právě souzené věci (zjištěny řetězcové dodávky uvnitř společenství; k fyzickému přemístění zboží dochází přímo od prvotních dodavatelů v EU do prostor žalobce, kde je zboží uskladněno a zpracováno, fakturačně však mění majitele vícekrát v průběhu 24 hodin; zapojené společnosti nemají provozovny ani sklady pohonných hmot; nespolupracují se správcem daně; nepodávají daňová přiznání nebo přiznanou daň nehradí; jednotliví dodavatelé vykazují krátkou „životnost“ své podnikatelské činnosti; ve společnostech jsou často převáděny obchodní podíly; dochází ke změně statutárních orgánů a společnosti nezveřejňují účetní závěry ve sbírce listin obchodního rejstříku). Městský soud tak vyjádření správce daně považoval stále za dostatečné a vysvětlil také z jakého důvodu (srov. strany 11 – 12 napadeného rozsudku).

[32] Vzhledem k závěrům plynoucím z výše citovaného rozsudku kasačního soudu ve věci sp. zn. 4 Afs 22/2015 (viz odst. [27]) městský soud zdůraznil, že „nižší míru pravděpodobnosti (kterou lze v daném případě přičítat nedostatečnému množství doposud shromážděných relevantních podkladů) ve vztahu k budoucímu stanovení daně je možné do určité míry kompenzovat vysokou mírou odůvodněné obavy ve vztahu k budoucí dobytosti daně.“ Ony silné indicie, nasvědčující obavě z budoucí dobytosti dosud nestanovené daně vyjádřil městský soud velmi podrobně na stranách 12-15 napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud nepovažuje za účelné nyní tyto závěry reprodukovat.

pokračování

Lze uzavřít, že pro nedostatečné odůvodnění předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu napadený rozsudek nepřezkoumatelný není.

[33] Namítala-li stěžovatelka, že ani daňové orgány ani městský soud nečinily dostatečné úvahy týkající se předpokladu budoucího vývoje stěžovatelčiny ekonomické situace z hlediska proporcionality k přijatému opatření spočívajícímu ve vydání zajišťovacích příkazů, nelze tomuto názoru přesvědčit. Žalovaný zjištění, z nichž usoudil na ekonomickou situaci, v níž se stěžovatelka nacházela, jakož i předpoklad jejího dalšího vývoje, vyjádřil na stranách 6 a zejména 9-11 napadeného rozhodnutí. Tyto závěry jako příléhavé a věcně správné posoudil městský soud v napadeném rozsudku. Otázkám budoucího vývoje stěžovatelčiny majetkových poměrů se zabýval na stranách 13-15 napadeného rozsudku.

[34] Nepřípadný je v této souvislosti i stěžovatelčin odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66. V něm daňové orgány založily úvahy o naplnění předpokladů pro vydání zajišťovacích příkazů pouze na výši předpokládané doměřené daně a na domněnce rizikovosti obchodování s pohonnými hmotami. V nyní souzené věci však úvahy o předpokladech pro vydání zajišťovacích příkazů vyplývaly z poznatků správních orgánů o pravděpodobném vyměření daně z přidané hodnoty vzhledem k možnému zapojení stěžovatelky do řetězce společností vytvořeného za účelem krácení této daně, jakož i na řadě zjištěných skutečností svědčících o celkové ekonomické situaci stěžovatelky a očekávaném vývoji v budoucnu (srov. odst. [5]). Skutkové okolnosti, z nichž daňové orgány vyšly, tak byly odlišné a závěry odkazovaného rozsudku nejsou beze zbytku přenositelné na nynější případ.

[35] Tedy nejen, že v otázce posouzení budoucího ekonomického vývoje stěžovatelky napadený rozsudek ob stojí z hlediska judikturních požadavků na přezkoumatelnost, ale jeho závěry jsou řádně, dostatečně a také správně odůvodněny a založeny na racionální úvaze, jak stěžovatelka v kasační stížnosti požadovala (srov. odst. [11]). Uvedená námitka je tudíž nedůvodná.

[36] Zmiňuje-li stěžovatelka také absenci úvahy o možnosti využití institutu posečkáni se zaplacením daně do doby, než bude o její zákonnosti rozhodnuto, je třeba předně uvést, že předmětem řízení v této věci nebyla otázka zákonnosti stanovené daně z přidané hodnoty. Uvedená argumentace týkající se možnosti posečkáni však souvisí s placením již stanovené daně; nyní se tak mívá s předmětem řízení. Otázkou schopnosti stěžovatelky daň z přidané hodnoty uhradit a také možnosti využití institutu posečkáni se městský soud skutečně v napadeném rozsudku nezabýval. To však výlučně proto, že stěžovatelka žádnou argumentaci v tomto směru v žalobě neuplatnila. Ve smyslu § 75 odst. 2 s. ř. s. je přitom městský soud vázán žalobními body, tudíž povinnost nad jejich rámec rozvíjet tyto nyní stěžovatelkou dodatečně předestřené otázky neměl. Pro uvedené proto také nelze napadený rozsudek považovat za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[37] Přesto lze doplnit, že závěry daňových orgánů, jimž posléze přisvědčil i městský soud, týkající se majetkové situace stěžovatelky a prognózy jejího budoucího vývoje nejsou nikterak nepodložené. Stěžovatelka sama v odvolání potvrdila, že finanční prostředky, jež měly být poskytnuty jako jistota, nemá k dispozici a stejné plyne i z obsahu Smlouvy o zřízení daňového skladu pro provozování podniku společnosti TEMPERATIOR s.r.o. (viz čl. 1 písm. B smlouvy), kterou dne 27. 12. 2012 s uvedenou společností uzavřela a která je součástí správního spisu. Právě nemožnost získat finanční prostředky ani na běžnou provozní činnost (tím spíše pak na zajištění budoucí daně např. právě formou úvěru), byla podle obsahu uvedené smlouvy důvodem jejího uzavření.

[38] Městský soud přes opačný stěžovatelčin názor neopomněl v napadeném rozsudku dostatečně vypořádat ani další její námitku, týkající se výpočtu výše zajištěné daně. Poukázal na skutečnost, že správce daně v případě dosud nestanovené daně (jak je tomu v souzené věci) výši zajišťované částky v souladu s § 167 odst. 4 daňového řádu stanoví podle vlastních pomůcek a dovolal se i přílehlavé judikatury kasačního soudu (rozsudek ze dne 17. 12. 2014, č. j. 4 As 209/2014 - 86), jak lze bez potíží seznat z částí odůvodnění napadeného rozsudku na stranách 15-16. Také žalovaný k výpočtu výše zajištěné daně v napadeném rozhodnutí upozornil na to, že v zajišťovacím příkazu nestanoví správce daně základ ani výši daně, pouze na základě odůvodněné obavy o budoucí ohrožení výběru v budoucnu stanovené daně stanoví výši zajišťované částky (jistoty pro budoucí plnění) podle vlastních pomůcek (viz str. 12 odst. 4 napadeného rozhodnutí).

[39] Tento postup není v rozporu se závěry vyslovenými v rozsudku kasačního soudu ze dne 17. 12. 2009, č. j. 9 Afs 74/2008 - 82. Jakkoliv správce daně v zajišťovacích příkazech výši jistoty, jež měla být složena na jeho depozitní účet co do výše odkazem na konkrétní pomůcky, z nichž by tato výše vyplynula, neodůvodnil, tyto nedostatky odstranil žalovaný v napadeném rozhodnutí. V něm upřesnil, že výše jistoty je odvozena z neuznaných nárokovaných odpočtů daně z přidané hodnoty ve vztahu k plněním od dodavatelů DRACOPPER s. r. o., a UNICHEMOIL s. r. o. v likvidaci, jak vyplývají z obsahu správního spisu (srov. str. 8 napadeného rozhodnutí). Ani z odkazované judikatury přitom neplyne, že by „konstrukce výpočtu“ výše zajištěné daně měla být obsažena přímo v jednotlivých zajišťovacích příkazech. Uvedená stížnostní námitka tudíž také není důvodná.

[40] Za neopodstatněnou kasační soud považuje i stěžovatelčinu argumentaci, že městský soud měl vzít v potaz skutečnost, zda je pravděpodobné nejen, že daň bude v budoucnu pravomocně správními orgány stanovena, ale že také bude potvrzena správními soudy. Jak již bylo uvedeno, otázka vyměření daně a s tím souvisejícího soudního přezkumu je zcela mimo rámec řízení, jehož předmětem je vydání a přezkum zajišťovacího příkazu, jak je tomu v nynější věci.

[41] Nakonec kasační soud posuzoval stěžovatelčinou výtku, že se městský soud nezabýval zjištěním skutkového stavu, ač správce daně připustil, že indicie nasvědčující obavám, že daň bude v budoucnu nedobytná, předestřel jen stručně. Uvedená námitka však také nenachází své opodstatnění.

[42] Předně nutno upřesnit, že ono „stručné“ posouzení se nevztahovalo (jak tvrdí stěžovatelka) k předpokladu odůvodněné obavy, že daň bude nedobytná, nýbrž k přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena. Městský soud ale velmi podrobně vyložil, proč, přestože zde byly slabší indicie, že daň bude v budoucnu stanovena (a s tím se Nejvyšší správní soud ztotožňuje), zde byly „silné“ indicie, nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně. Zde Nejvyšší správní soud plně přitakává závěrům městského soudu. Ten se v napadeném rozsudku velmi podrobně a uceleně zabýval otázkou odůvodněné obavy z budoucí nedobytnosti daně. Kasační soud přitom zdůrazňuje, že zajišťovací příkazy a napadené rozhodnutí žalovaného tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek (srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003 - 56, nebo rozsudek ze dne 29. 8. 2012, č. j. 4 Ads 114/2011 - 105). Skutkový stav, na němž založily své úvahy správní orgány obou stupňů, jsou proto dostatečným podkladem pro závěr, že podmínky vyplývající z § 167 odst. 1 daňového řádu pro vydání zajišťovacích příkazů byly ve stěžovatelčině případě splněny. Na ně navazující přesvědčivé, logické a podrobné úvahy městského soudu, jež v konečném důsledku vyústily v závěr o zákonnosti zajišťovacích příkazů, respektive posléze vydaného napadeného rozhodnutí, netřeba opětovně opakovat; postačí

pokračování

pro stručnost poukázat na přílehlavé odůvodnění na stranách 9-15 napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud s ním beze zbytku souhlasí.

[43] Stěžovatelčinu námitku, že správní orgány ani městský soud nezohlednily její dosavadní daňovou historii, plnění jejích daňových povinností v minulosti i součinnost se správcem daně, kasační soud není oprávněn nyní posuzovat. Jedná se o námitku nepřípustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Stěžovatelka ji totiž neuplatnila v řízení před městským soudem, ač tak učinit mohla. Nad rámec právě uvedeného však lze poukázat na stranu 6 odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde k této v odvolání uplatněné výtce žalovaný zaujal názor a vysvětlil, proč v posuzovaném případě upřednostnil před (jinak jím nezpochybněnou stěžovatelčinou daňovou historií) obavu o budoucí výběr dosud nestanovené daně.

[44] Také stížnostní námitku, již stěžovatelka uplatnila v replice k vyjádření žalovaného, že v jejím případě stejný subjekt zaplatil daň z přidané hodnoty z téhož obchodního případu dvakrát, považuje kasační soud za nepřípustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Stěžovatelka uvedenou námitku neuplatnila v řízení před městským soudem, ač jí v tom nic nebránilo.

VII.

[45] Ze všech výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[46] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 téhož zákona. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 24. června 2019

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu