



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Petry Weissové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **BAU FORM CZ s.r.o., v konkursu**, se sídlem Vojtěšská 211/6, Praha 1, zast. JUDr. Jindřiškou Kořínkovou, advokátkou, se sídlem Melantrichova 20, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 1. 2016, č. j. 577/16/5100-41458-710158, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 19. 9. 2018, č. j. 45 Af 14/2016 - 29,

**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] Finanční úřad pro Středočeský kraj, územní pracoviště Praha-západ (dále jen „správce daně“), vydal ve dnech 23. 10. 2015 a 30. 10. 2015 tři zajišťovací příkazy, jimiž žalobkyni uložil, aby zajistila úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben, květen a červen 2015 v celkové výši 19.567.579 Kč.

[2] Proti uvedeným zajišťovacím příkazům se žalobkyně bránila odvoláními, která žalovaný projednal současně a v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) je zamítl a zajišťovací příkazy potvrdil.

**II.**

[3] Žalobu, jíž žalobkyně brojila proti napadenému rozhodnutí, Krajský soud v Praze (dále jen „krajský soud“) zamítl jako nedůvodnou výše uvedeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“).

[4] Krajský soud předeslal, že žalobní body formulovala žalobkyně velmi obecně. Tím předurčila i míru a rozsah soudního přezkumu. K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí krajský soud dodal, že je zcela nekonkrétní. Tvrzení o nikoliv řádném odůvodnění

tohoto rozhodnutí není určité, není tedy zjevné, v čem nedostatečnost odůvodnění spočívá. Krajský soud shledal, že napadené rozhodnutí má náležitosti vyžadované § 102 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), a žalovaný zajišťovací příkazy přezkoumal v souladu s § 114 odst. 2 téhož zákona. Tedy odvolací námitky vypořádal a opětovně posoudil i důvody pro vydání zajišťovacích příkazů. S ohledem na obecnost uvedeného žalobního bodu jej krajský soud blíže vypořádat nemohl.

[5] Za obecnou, ale též nedůvodnou, shledal krajský soud i druhou žalobní námitku, totiž že zajišťovací příkazy mají pro žalobkyni likvidační účinky a jejich vydáním byly postiženy finanční prostředky určené k platbám třetím osobám za dodané zboží. V této souvislosti krajský soud poukázal na smysl a funkci zajišťovacích příkazů a upozornil žalobkyni, že při jejich vydání vychází správní orgány toliko z posouzení hledisek vyplývajících z § 167 daňového řádu. Tedy při jejich vydání mají postupovat zdrženlivě a zkoumat splnění zákonem stanovených podmínek pro jejich vydání, avšak negativní hospodářské dopady na činnost žalobkyně vydání zajišťovacích příkazů nevylučují, stejně jako původ finančních prostředků, které mají být na účet správce daně k zajištění daně složeny.

### III.

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž namítá kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. s tím, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost vydaných rozhodnutí. Navrhuje zrušit napadený rozsudek i napadené rozhodnutí.

[7] Stěžovatelka vytýká správci daně, že nedostatečně zjistil skutkový stav věci a nesprávně dovodil, že se zapojila do daňových podvodů a neoprávněně uplatnila daňové odpočty. Za chybný a nedostatečně podložený označila stěžovatelka i závěr, že se úmyslně zapojila do podvodného jednání tím, že odebírala zboží od společnosti BR Constructive CZ s.r.o., která neodvedla řádně daň z přidané hodnoty. Stěžovatelka poukazuje na skutečnost, že neměla žádné tušení, že její činnost spočívající v obchodování s ropným granulátem může být zneužita jinými subjekty k zakrytí podvodných úmyslů s cílem krátiť uvedenou daň. Sama také neměla žádné dostupné prostředky ke zjištění skutečností o řádném plnění daňových povinností svých dodavatelů a společnost BR Constructive CZ s.r.o. nebyla uvedena v daňovém portálu finanční správy jako nespolehlivý plátc. O dalších dodavatelích a neplnění zákonných povinností z jejich strany nemohla stěžovatelka mít jakoukoliv povědomost. Již proto se nemohla do řetězce zatíženého daňovým podvodem zapojit. Nemohla být tedy důvodná ani obava, že daň, která bude stanovena, bude v budoucnu nedobytá.

[8] Nesouhlasně se stěžovatelka vyjadřuje i k charakteru jí prováděných obchodních transakcí, které správce daně zpochybňoval. Nebylo její povinností uzavírat s kýmkoliv písemnou smlouvu, naopak běžné bylo uzavírání smluv telefonicky či ústně. Stěžovatelka, stejně jako její dodavatelé či odběratelé, nemá ani povinnost mít internetové stránky. S ohledem na skutečnost, že její obchodování s ropným granulátem bylo v počátcích, nemohla stěžovatelka ani vykázt žádnou historii tohoto obchodování. Byla totiž teprve ve fázi hledání obchodních partnerů. K rychlým převodům finančních prostředků na účtech stěžovatelka dodala, že ani to není dokladem o jejím zapojení do řetězce zatíženého daňovými podvody. Naopak, platby za dodávky musely probíhat v rychlém sledu dodavatelům, pokud měla být zachována cena zboží dle nabídky.

[9] Podle stěžovatelčina mínění bylo v daňovém řízení prokázáno, že zboží jí bylo dodáno za deklarovanou cenu, dodávku uskutečnil plátc daně z přidané hodnoty a správce daně

pokračování

ani nepochyboval o fyzické existenci zboží. Jeho dodání stěžovatelka prokázala daňovými doklady. Tím naplnila podmínky pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty ve smyslu § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Daň řádně přiznala, správce daně tak nemohl dovodit, že bude nutné zajistit v budoucnu stanovenou daň.

[10] Stěžovatelka zdůrazňuje, že cílem jejích obchodů s plastovým granulátem nebyl primárně zisk, nýbrž snaha o zvýšení obrátu. Právě za tím účelem realizovala popsané obchody, s nízkým ziskem pro ni a s okamžitým hrazením zboží. Nepotřebovala tudíž kancelář, sklady, zaměstnance, či jiné pomůcky, ač právě z toho dovozuje správce daně podvodný charakter jejího podnikání. Stěžovatelka uskutečnění obchodů prokázala fakturami, dodacími listy a přepravními listy CMR k dodávkám granulátu, což považuje za dostatečný důkaz, že se prováděly standardním způsobem a nebyly fiktivní. Tvzení správních orgánů o nevěrohodnosti takového obchodování nemůže být založeno jen na prosté nekontaktnosti dodavatele. Stěžovatelka též upozorňuje, že aby bylo možno obchod označit za podvodný, je nutné, aby byla zjištěna existence daňové ztráty, jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2015, sp. zn. 9 Afs 163/2015. To v případě stěžovatelky správce daně nezjistil ani zjistit nemohl, neboť stěžovatelka své daňové povinnosti plní řádně a o podvodném jednání neměla žádnou povědomost.

[11] Závěry správce daně o tom, že se zapojila do podvodu a neoprávněně uplatnila nároky na odpočet daně z přidané hodnoty, jsou tedy nesprávné, nemají oporu ve spisech a předpoklady pro vydání zajišťovacích příkazů nebyly dány.

[12] Stěžovatelka též v kasační stížnosti vytýká, že správce daně neprovedl jí navrhované důkazy, jež by vyvrátily jeho nesprávné závěry, že je vědomě zapojena do podvodných jednání. Namítá, že opakovaně navrhla výslechy M. V. a D. L., které nebyly provedeny. Chybí též srovnání stěžovatelčinych aktivit s jinými subjekty na trhu, ač správce daně dovodil, že právě tyto její aktivity jsou nestandardní, tudíž podvodné. Správce daně se ani nesnažil ověřit její tvrzení o snaze obchod s granulátem maximálně rozvinout, prostě dovodil, že jsou nevěrohodná. Porušil tak zásady vyplývající z § 6 daňového řádu. To mělo vliv na zákonnost zajišťovacích příkazů a celého procesu daňové kontroly prováděné u stěžovatelky.

#### IV.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukazuje na skutečnost, že stížnostní námítky představují nové důvody, které však stěžovatelka neuplatnila v řízení před soudem, ač tak učinit mohla. Stěžovatelka totiž v žalobě pouze obecně namítala nepřezkoumatelnost zajišťovacích příkazů a obecně tvrdila existenci negativních ekonomických dopadů zajišťovacích příkazů; s těmi se krajský soud vypořádal. Jeho rozsudek je tudíž zákonný a přezkoumatelný. Nadto stěžovatelka v kasační stížnosti tyto nové důvody uplatňuje nikoliv vůči napadenému rozsudku, nýbrž proti rozhodnutím správních orgánů obou stupňů. Z uvedených důvodů se jedná o kasační stížnost nepřípustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Žalovaný ji navrhuje odmítnout.

#### V.

[14] Stěžovatelka v replice vyjadřuje svůj nesouhlas s tím, že by žaloba neobsahovala tvrzení, která jsou nyní obsažena a jež dále rozvádí v kasační stížnosti. Namítá však, že se s nimi krajský soud odmítl zabývat. Poukazuje na to, že v žalobě namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a požadovala též provedení důkazů, které správní orgány opomněly; shodně to opomněl krajský soud. Z uvedeného důvodu je tatáž námítka (nepřezkoumatelnosti) součástí kasační stížnosti. Nejde tedy o uplatnění novot, nýbrž rozvedení dřívějších námitek.

Nadto stěžovatelka upozorňuje, že všechny námitky nemohla uplatnit již v řízení o žalobě, neboť teprve dva roky po vydání napadeného rozhodnutí obdržela zprávu o daňové kontrole, v níž jsou rozvedeny skutečnosti týkající se jejího tvrzeného zapojení do karuselového podvodu, vedoucí k nutnosti zajistit její majetek. Stěžovatelka setrvává na svém původním návrhu vyjádřeném v kasační stížnosti.

## VI.

[15] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud předesílá, že stěžovatelčiny kasační námitky jsou vztaženy výlučně k pochybením a vadám řízení před správními orgány a rozhodnutí jimi vydaných. Předmětem přezkumu v řízení o kasační stížnosti je však zásadně zákonnost rozsudku vydaného správním soudem v soudním řízení správním (zákonnost rozhodnutí v širším smyslu toho slova). Již proto je v nynější věci přezkumná role kasačního soudu značně omezena. Přitom Nejvyšší správní soud již dříve v rozsudku ze dne 31. 5. 2004, č. j. 3 Azs 43/2003 - 48, vyslovil, že „[k]asační stížnost jako mimořádný opravný prostředek je podle § 103 s. ř. s. koncipována na principu nutného konkrétního tvrzení stěžovatele, v čem krajský soud, který jeho věc projednával a rozhodl, ve svém rozhodnutí pochybil. (...) V kasační stížnosti (...) je především třeba, aby stěžovatel uvedl, v čem nezákonnost rozhodnutí soudu spatřuje. Omezí-li se však stěžovatel v kasační stížnosti pouze na výtky směřující proti rozhodnutí správního orgánu, aniž by jakkoli zpochybnil rozhodnutí soudu (...) a argumentačně podložil, v čem nezákonnost rozhodnutí soudu spočívá, nelze než konstatovat nedůvodnost takové kasační stížnosti, neboť výtky v ní obsažené jdou mimo rámec rozhodnutí soudu.“

[18] Je třeba přisvědčit žalovanému i v tom, že takřka žádnou z nyní uplatněných výtek (proti zajišťovacím příkazům a napadenému rozhodnutí) stěžovatelka neuplatnila v řízení o žalobě, ač tak učinit mohla, a také proto jsou v převážné míře její námitky nepřipustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s., jak soud také posléze vyloží.

[19] Nejvyšší správní soud přesto nepřehlédl, že stěžovatelka v nynější věci mimo jiné v kasační stížnosti namítala, že krajský soud opomněl provést jí navrhané důkazy. Takové pochybení, pokud by jej kasační soud dovodil, by mohlo představovat vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Mohlo by se tedy jednat o vadu naplňující kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[20] V žalobě stěžovatelka obecně namítala, že je nutné, aby byla zákonnost napadeného rozhodnutí přezkoumána v soudním řízení a „byly provedeny zejména veškeré navrhané důkazy ve věci.“ Ze soudního spisu je přitom nade vší pochybnost zjevné, že žádné důkazy nenavrhl ani nepředložila, tím spíše pak výslechy svědků, na něž poukazuje nyní v kasační stížnosti - viz výše odst. [12]). Krajský soud tudíž neměl důvod jakékoliv dokazování provádět, ani se s neurčitým a veskrze obecným požadavkem na provedení „veškerých navrhaných důkazů“ vypořádávat.

[21] Krajský soud totiž správně vystihl, že vzhledem k obecnosti obou uplatněných žalobních bodů (srov. odst. [4] a [5]) je i jeho přezkumná činnost omezena v míře jejich obecnosti. Krajskému soudu přitom nejen, že nelze vytýkat, že žádné dokazování neprovedl, neboť stěžovatelka žádné konkrétní důkazy v žalobě nenavrhl, ale nepochybil ani v tom, že namísto stěžovatelky nevyhledával případné důvody žaloby, které by svědčily v její prospěch,

pokračování

stejně jako důkazy k nim. Tím by totiž přestal být nestranným arbitrem v uvedené věci. V řízení před krajským soudem žádné důkazy opomenuty nebyly.

[22] Nejvyšší správní soud, právě i vzhledem k naprosté strohosti žalobních námitek, považuje za nezbytné zopakovat, že stěžovatelčino žalobní tvrzení o tom, že rozhodnutí o odvolání nebylo „*odůvodněno řádně, považuje ho za zmatečné a (...) za nepřezkoumatelné*“ je natolik obecné, že v podrobnějším rozsahu, než krajský soud učinil, nebylo možno tuto žalobní námitku přezkoumat. Krajský soud správně vysvětlil, že napadené rozhodnutí má náležitosti vyžadované daňovým řádem (§ 102 uvedeného zákona) a žalovaný postupoval při přezkumu zajišťovacích příkazů způsobem, který mu daňový řád ukládá a přezkoumal je v zákonem stanoveném rozsahu (§ 114 odst. 2 daňového řádu). Skutečnost, že krajský soud žádný důvod pro závěr o zmatečnosti či nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí neshledal, vyplývá implicitně již z toho, že v možnostech daných mu právě obecností žalobních námitek napadené rozhodnutí přezkoumal.

[23] Kasační soud nejen, že neshledal, že by napadený rozsudek byl nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů či nesrozumitelnost, ale nedovodil ani, že by řízení před krajským soudem bylo stíženo vadou, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., jenž Nejvyšší správní soud zkoumá i bez námitek z úřední povinnosti, tudíž nedovodil.

[24] Nejvyšší správní soud se tedy zaměřil na posouzení zbylých kasačních námitek, jež stěžovatelka podřadila pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[25] Stěžovatelka v této souvislosti namítá, že správce daně neprovedl důkazy, které ve správním řízení navrhovala (výslech svědků M. V. a D. L.), a z uvedeného dovozuje, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost vydaných rozhodnutí.

[26] K právě uvedenému Nejvyšší správní soud předesílá, že ze stěžovatelčiných stížnostních námitek je zjevné, že směřuje posouzení předpokladů pro vydání zajišťovacích příkazů s daňovou kontrolou, kterou u ní správce daně také prováděl.

[27] Judikatura kasačního soudu především vychází z toho, že při vydání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, jak se zjevně mylně stěžovatelka domnívá, nýbrž o zjištění indicí důvodně nasvědčujících obavám správce daně, že 1) v budoucnu bude stanovena daň a 2) v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Tomu daňové orgány v souzené věci dostaly.

[28] Při vydání zajišťovacích příkazů tedy nejde o prokazování, zda daňový subjekt usnesl důkazní břemeno stran svých daňových tvrzení, zde uskutečnění obchodních případů, z nichž vyplývá uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v měsících dubnu, květnu a červnu roku 2015 ve smyslu § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. To je věcí řízení nalézacího a následně věci soudního přezkumu rozhodnutí o vyměření daně. V rámci soudního řízení, jehož předmětem je přezkum zajišťovacích příkazů, resp. rozhodnutí žalovaného o odvolání proti nim, tedy nelze posuzovat a přezkoumávat skutečnosti, které jsou předmětem dokazování v rámci nalézacího řízení. Z obsahu správního spisu v nynější věci současně není zjevné, že by stěžovatelka v době před vydáním zajišťovacích příkazů navrhovala jakékoliv důkazy, tedy ani výslechy výše označených svědků M. V. a D. L. (ty nenavrhovala ani v řízení před žalovaným). Správce daně tedy v tomto směru nepochybil při zjišťování skutkové podstaty, z níž při vydání zajišťovacích příkazů vycházel, a žádné důkazy neopomněl.

[29] Jisté důkazní návrhy uvedla stěžovatelka v odvolání proti zajišťovacím příkazům, a to výsledky jednání společnosti, daňové, účetní doklady a přepravní doklady za období let 2014 a 2015 týkající se ropného granulátu. Ty učinila v souvislosti s odvolací argumentací o způsobu fungování společnosti, o rozdělení kompetencí v jednotlivých podnikatelských činnostech (obchodní a stavební) mezi dva jednatele (M. Bartoš, V. Unar). Žalovaný v napadeném rozhodnutí o těchto otázkách pojednal na straně 4 v předposledním odstavci, v němž také vyslovil, že uvedená část odvolání neobsahuje žádné odvolací námitky. Tomu kasační soud přitakává. V takové situaci, kdy navržený výsledek jednání měl dokumentovat toliko správními orgány nezpochybněný stav fungování chodu společnosti (stěžovatelky) a rozdělení kompetencí dvou jejích jednatelem, bylo nadbytečné jakékoliv důkazy provádět. Jistě lze žalovanému vytknout, že takovou stručnou připomínku v napadeném rozhodnutí výslovně neuvedl, nicméně otázka rozdělení kompetencí mezi jednatele společnosti nebyla tou, na základě níž správní orgány učinily závěr o naplnění předpokladů pro vydání zajišťovacích příkazů, tudíž tato dílčí nedůslednost žalovaného nemohla mít na zákonnost napadeného rozhodnutí žádný vliv.

[30] Pokud jde o stěžovatelkou označené listinné důkazy (viz odst. [29]), již výše kasační soud vysvětlil, že v procesu zjišťování a posuzování předpokladů pro vydání zajišťovacích příkazů nejde o prokazování stěžovatelčiných daňových tvrzení. K tomu je určeno nalézací řízení, jehož výsledkem může být doměření daně. Ostatně správní orgány stěžovatelce nevytýkaly, že obchody tak, jak je tvrdí, vůbec neproběhly, nýbrž na základě souboru zjištěných indicí, jež v zajišťovacích příkazech a následně i v napadeném rozhodnutí popsaly, dospěly k závěru, že předpoklady pro postup podle § 167 odst. 1 daňového řádu jsou dány. Lze shrnout, že takovou vadu řízení před správními orgány při zjišťování skutkové podstaty, z níž tyto orgány vycházely a jež by mohla ovlivnit zákonnost některého ze správních rozhodnutí, kasační soud neshledal.

[31] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti obsáhle namítala nedostatečně zjištěný skutkový stav věci ze strany správních orgánů; nesprávné posouzení dotčení obchodů, jež realizovala, podvodem na dani z přidané hodnoty; neexistenci jejího úmyslu účastnit se takových obchodů; nemožnost zjistit, že je součástí řetězce zasaženého podvodem na uvedené dani; nemožnost ověřit údaje o subjektech, zapojených v řetězci, s nimiž však bezprostředně neobchodovala (ať již v postavení dodavatele či odběratele zboží); nesprávné posouzení charakteru prováděných obchodních transakcí uzavíráním ústních či telefonických smluv; nesprávné závěry ve vztahu k neexistenci internetových stránek jejích obchodních partnerů či její obchodní historie s ropným granulátem, stejně jako ve vztahu k neexistenci zázemí (kanceláře, skladu, zaměstnanců či jiných pomůcek) pro obchodování; nekontaktnost jejích dodavatelů; nezohlednění řádného plnění jejích daňových povinností. Vysvětlovala též důvody zahájení obchodní činnosti s ropným granulátem i důvody rychlého pohybu peněz na jejích účtech a poukazovala na skutečnost, že v tvrzeném dodavatelském řetězci správní orgány nezjistily existenci daňové ztráty. Za pochybení ze strany správních orgánů považovala i to, že neprovedly srovnání jejích aktivit s jinými subjekty na trhu a v důsledku výše uvedeného dospěly k nesprávným úvahám o nestandardnosti uskutečněných obchodů. Tím porušily § 6 daňového řádu, což ovlivnilo i zákonnost zajišťovacích příkazů.

[32] Jak již předdeslal kasační soud výše (odst. [18]), veškeré uvedené věcné stížnostní námitky se poprvé vyskytují až v kasační stížnosti a stěžovatelka je neuplatnila v řízení o žalobě, ač tak nepochybně učinit mohla. Rozporuje v nich totiž závěry správních orgánů obsažené v zajišťovacích příkazech, respektive v napadeném rozhodnutí. Tyto závěry byly stěžovatelce známy již v době před podáním žaloby. Námitky proti nim uplatněné poprvé v kasační stížnosti

pokračování

jsou proto nepřijatelné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Kasační soud je není oprávněn nyní přezkoumávat.

[33] Dovolávala-li se stěžovatelka v replice toho, že veškeré uvedené skutečnosti jí známy nebyly, neboť se je dozvěděla teprve z výsledků daňové kontroly, která skončila takřka dva roky po vydání napadeného rozhodnutí, je tato její obrana taktéž nedůvodná. Je zjevné, že stěžovatelka směřuje daňovou kontrolu a výstupy z ní s procesem, jenž ústí ve vydání zajišťovacích příkazů; a ten je z hlediska dokazování poněkud limitován, jak již kasační soud shora vyložil. Ačkoliv k vydání zajišťovacích příkazů v souzené věci došlo teprve po zahájení daňové kontroly, tedy v jejím průběhu, indicie, jež opodstatňovaly vydání zajišťovacích příkazů, správce daně dovodil pouze a výlučně ze zjištění učiněných do doby jejich vydání. Proto ani stěžovatelka nemůže nyní oprávněně tvrdit, že účinně se bránit proti nim bylo možné teprve v návaznosti na ukončení daňové kontroly dva roky po vydání napadeného rozhodnutí, tedy až v řízení o kasační stížnosti. Jak kasační soud také shora uvedl, není další, v pořadí již čtvrtou přezkoumanou instancí, jeho úkolem je posoudit zákonnost napadeného rozsudku v mezích daných přípustnými kasačními námitkami.

[34] Kasační soud tedy znovu upozorňuje, že ty skutečnosti, jež nově (poprvé) uplatňuje v kasační stížnosti, mohla stěžovatelka uvést již v řízení o žalobě, což však neučinila a stalo se tak výlučně její vlastní nedůsledností, nebo snad přehlédnutím koncentrační zásady, která se v řízení o žalobě v soudním řízení správním uplatňuje. To jde nyní k její tíži.

[35] V obecnosti tak je možno k těmto nepřijatelným kasačním námitkám toliko uvést, že ze zajišťovacích příkazů i napadeného rozhodnutí je zřejmé, že správní orgány se posouzením předpokladů pro zajištění daně zabývaly a shledaly indicie odůvodňující přiměřenou pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena.

[36] Zajišťovací příkazy obsahují uvedení skutečností, na jejichž základě správce daně dospěl k pochybnostem o splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty u stěžovatelky podle § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty. Nadto v zajišťovacích příkazech také uvedl, ve vztahu ke kterým plněním tyto pochybnosti dovodil (deklarované dodávky od společnosti BS Constructive CZ s.r.o.), a z toho tudíž mohl usoudit nejen na pravděpodobnost budoucího doměření daně, ale též na její pravděpodobnou výši v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Ze správního spisu plynoucí zjištění správce daně (na něž lze pro stručnost odkázat) tvoří logický řetězec nasvědčující pravděpodobnosti stanovení daně v určité výši v budoucnu.

[37] S obecným tvrzením, uplatněným již v žalobě, že „*chod a fungování společnosti je zcela ochromené*“, stěžovatelka nespojila žádnou konkrétní argumentaci ve vztahu k předpokladům pro zajištění daně. Ta přitom mohla spočívat například v tvrzení, že správní orgány nedostatečně vyhodnotily její ekonomickou situaci či její budoucí ekonomický výhled apod. Tudíž toto obecné konstatování, nemající žádné navazující procesní vyústění, nyní nemůže vést k závěru o důvodnosti stejně obecné kasační námitky, že „*nebyly dány podmínky pro zajištění prostředků na účtu [stěžovatelky]*.“ Součástí zajišťovacích příkazů totiž bylo i uvedení skutečností nasvědčujících obavám, že vymožení v budoucnu stanovené daně nebude možné s ohledem na ekonomickou situaci stěžovatelky a její budoucí ekonomický výhled. Správní orgány tedy vysvětlily důvody, pro které naplnění zákonných předpokladů (srov. odst. [27]) pro zajištění daně měly za splněné; na to správně poukázal i krajský soud.

[38] Druhou z obecných žalobních námitek, zopakovanou v kasační stížnosti, že zajišťovací příkazy postihují mj. finanční prostředky, které byly určeny k platbám ve prospěch klientů

a na úhradu kupní ceny zboží, krajský soud taktéž nepřehlédl a reagoval na ni opět v míře přiměřené její obecnosti v odstavci 14. napadeného rozsudku. S jeho závěry tam uvedenými se kasační soud plně ztotožňuje a nemá k nim žádná další doplnění; pro stručnost na ně tudíž odkazuje.

[39] Lze tedy zopakovat, že měl-li správce daně a posléze i žalovaný, podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů za splnění, nebyl původ finančních prostředků, jež byly předmětem zajištění, v době vydání zajišťovacích příkazů v dané věci skutečností bránící v jejich vydání. Uvedená okolnost samozřejmě mohla mít význam v rámci případné následné exekuce zajišťovacích příkazů, to však nebylo předmětem nynějšího řízení. Ani uvedená stížnostní námitka tudíž není důvodná.

## VII.

[40] Nejvyšší správní soud tedy z výše uvedených důvodů neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[41] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný byl ve věci účastníkem úspěšným, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Kasační soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

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

V Brně dne 14. dubna 2020

JUDr. Jiří Palla  
předseda senátu