



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové, soudce JUDr. Ivo Pospíšila a soudkyně Mgr. Sylvie Šiškeové v právní věci žalobce: **British Blue s.r.o.**, se sídlem Karlovo náměstí 295/14, Praha 2, zastoupen JUDr. Igorem Andrýskem, advokátem se sídlem Masarykovo nám. 120/22, Hodonín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 8. 2021, č. j. 30344/21/5100-41456-712609, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 2. 2022, č. j. 11 Af 43/2021 – 44,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Na základě zjištění správce daně svědčících o tom, že se žalobce ve zdaňovacím období 2. čtvrtletí roku 2020 zapojil do podvodného řetězce obchodních transakcí, ve kterém nebyla řádně odvedena daň z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění, a dále na základě zjištění o majetkové situaci stěžovatele, vydal Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) zajišťovací příkaz, jímž mu uložil povinnost složit k zajištění úhrady dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za předmětné období jistotu ve výši 605.255 Kč. Proti zajišťovacímu příkazu podal žalobce odvolání, které žalovaný zamítl.

[2] Toto rozhodnutí žalobce napadl žalobou, kterou Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) shora nadepsaným rozsudkem zamítl.

[3] Nejprve se obecně vyjádřil k zajišťovacím příkazům a následně ve shodě s žalovaným uzavřel, že v posuzovaném případě byly důvody svědčící o budoucím stanovení daně s ohledem na jeho zapojení do podvodného řetězce, neboť mu s vysokou pravděpodobností bude odmítnut odpočet DPH. Rovněž zde byly dány důvody svědčící o budoucí nedobytnosti daně, neboť jediným zjištěným majetkem významné hodnoty žalobce jsou peněžní prostředky na bankovním účtu, které však jsou často vybírány v hotovosti, a další správním orgánem uvedené skutečnosti (například absence skutečného sídla společnosti, zaměstnanců či provozoven a webové prezentace obchodní společnosti apod.). Soud dále konstatoval, že žalobce se omezil pouze na opakující se polemiky se žalovaným ohledně hodnocení jednotlivých zjištěných okolností. Smyslem soudního přezkumu přitom není pře s názorovými odlišnostmi, ale vypořádání konkrétních žalobních bodů, tj. posouzení zákonnosti a věcné správnosti žalobou napadeného rozhodnutí.

[4] K námitce překročení lhůty k rozhodnutí o odvolání ve smyslu § 168 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), soud uvedl, že tato lhůta je procesní povahy a neběžela po dobu neprojednatelnosti odvolání žalobce, tedy do doby odstranění vytýkané vady.

II. Důvody kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost, a to z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Předně uvedl, že soud se řádně nevypořádal s námitkou, že zajišťovací příkaz může mít pro něj likvidační povahu.

[7] Dále poukázal na nedostatečné vypořádání žalobní námítky, že se žalovaný nepokusil prokázat subjektivní a objektivní stránku a vědomí stěžovatele o jeho zapojení do daňového podvodu podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017 - 48. Pouze byla přiložena „jakási malůvka správce daně“ v předmětném zajišťovacím příkazu.

[8] Následně stěžovatel namítl, že vydání zajišťovacího příkazu nemá v jeho případě smysl, neboť pokud je dle městského soudu nemajetný, nemůže zajišťovací příkaz zabezpečovat budoucí úhradu daně z neexistujícího majetku.

[9] Závěrem pak uvedl, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno po zákonné lhůtě 30 dnů ode dne, kdy bylo podáno odvolání, přičemž pokud žalovaný nerozhodl o odvolání v této lhůtě, stal se zajišťovací příkaz neúčinným.

[10] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí žaloby, poukázal na to, že námitka možné likvidační povahy zajišťovacího příkazu je nepřijatelná, neboť byla uplatněna po uplynutí zákonné lhůty. Skutečnost, že doposud nebyla stanovena daň je irelevantní;

pokračování

podstatné je, že správce daně činí kroky ke stanovení daně, v tomto případě pak již například zahájil daňovou kontrolu. Nesouhlasil též s údajným nevypořádáním se s námitkou ohledně účasti stěžovatele na podvodu, k čemuž odkázal na příslušné body napadeného rozsudku. Ve vztahu k údajné rozporuplnosti tvrzení městského soudu odkázal na body 38 – 45 napadeného rozsudku, které stěžovatel dezinterpretuje. Ve vztahu k tvrzenému opožděnému vydání rozhodnutí o odvolání plně odkázal na napadený rozsudek a uvedl, že stěžovatel svou námitku toliko a pouze mechanicky opakuje, aniž by jakkoliv reflektoval argumentaci žalovaného nebo soudu.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil splnění zákonných podmínek řízení o kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) přípustná. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že **není** důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud upozorňuje, že krajský (městský) soud nemá povinnost reagovat na každou dílčí žalobní argumentaci (a v žalobě obecně zmíněné tvrzení) a tu obsáhle vyvrátit. Úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. např. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Podstatné tedy je, aby se soud ve svém rozhodnutí zabýval všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33, či rovněž náleží ÚS ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08).

[13] Napadený rozsudek kritéria přezkoumatelnosti splňuje, neboť se v něm městský soud vypořádal se stěžejní žalobní argumentací stěžovatele a dostatečně vysvětlil, proč ji považoval za nedůvodnou. Městský soud jasně, srozumitelně a vyčerpávajícím způsobem odkázal jak na relevantní právní úpravu, tak související judikaturu správních soudů a rovněž se neopomněl vypořádat se všemi námitkami uplatněnými v žalobě. Jedná se o srozumitelné rozhodnutí řádně odůvodněné, ze kterého je zcela zřejmé, proč městský soud žalobu stěžovatele zamítl.

[14] Kasační soud proto dále poznamenává, že ani jeho úkolem není obsírně vyvracet opakující se argumentaci stěžovatele, kterou se již (v případě většiny námitek) dostatečně zabývaly správní orgány a poté městský soud v napadeném rozsudku. Místo toho bude stručně formulovat své právní závěry.

[15] Nejvyšší správní soud rovněž připomíná, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti předurčují obsah a rozsah následného soudního rozhodnutí. Je-li tedy kasační stížnost kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozhodnutí soudu (stěžovatel převážnou většinu kasační stížnosti věnoval nadbytečné citaci napadeného rozsudku). Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS).

[16] V kasační stížnosti stěžovatel nejprve namítl možný likvidační charakter zajišťovacího příkazu. Tuto námitku je však třeba odmítnout jako nepřipustnou, neboť nebyla včas uplatněna v řízení před městským soudem. V tomto ohledu odkazuje Nejvyšší správní soud na § 104 odst. 4 s. ř. s., dle kterého „*kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.*“ Shodně pak judikatura Nejvyššího správního soudu uvádí, že citované ustanovení brání uplatnění jiných námitek než těch, které byly včas uplatněny v řízení před krajským soudem, pokud je stěžovatel nemohl uplatnit již v řízení před soudem prvního stupně. Tato výhrada dopadá i na případy, ve kterých žalobce sice onu námitku před soudem uplatnil, učinil tak však až po uplynutí lhůty k podání žaloby (viz rozsudek NSS ze dne 3. 9. 2008, č. j. 1 Afs 102/2008 - 39). V nyní projednávané věci proto nelze přihlížet k námitce, která nebyla řádně a včas uplatněna již v řízení před městským soudem.

[17] Pokud jde o námitku neprokázání vědomí stěžovatele o zapojení do podvodného jednání, pak kasační soud předně uvádí, že jím odkazované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 427/2017 - 48 na nyní posuzovaný případ nijak nedopadá. Týkalo se totiž situace, ve které byla daňovému subjektu daň stanovena dodatečným platebním výměrem. Jednalo se tedy o nalézací řízení, nikoliv o řízení zajišťovací jako v případě stěžovatele (k rozdílnosti nároků kladených na jednotlivá řízení viz body 29 a 30 napadeného rozsudku). Nedůvodná je též související námitka nepřezkoumatelného vypořádání uvedené námitek. Městský soud se jí zcela vyčerpávajícím způsobem věnoval v bodech 33 a následujících napadeného rozsudku, přičemž odkázal též na relevantní body napadeného rozhodnutí. I nyní rozhodující soud s těmito závěry žalovaného plně souhlasí a v podrobnostech na ně odkazuje. Ostatně ani stěžovatel v této souvislosti nic konkrétního nenamítá.

[18] Pokud jde o majetkovou situaci stěžovatele, soud se jí podrobně zaobíral v bodech 38 až 40 napadeného rozsudku. Pokud popisuje „nemajetnost“ žalobce, pak takto činí ve vztahu k dlouhodobému majetku. Naopak opakovaně zdůrazňuje, že jediným konkrétně zjištěným majetkem významné hodnoty jsou peněžní prostředky na bankovním účtu, které jsou však pravidelně vybírány v hotovosti a neposkytují proto záruky stability. Kasační soud uvedené závěry městského soudu nepovažuje za nikterak protichůdné nebo vnitřně rozporné.

[19] Závěrem stěžovatel obsáhle cituje z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015, dle kterého je lhůta pro vyřízení odvolání dle § 168 odst. 1 daňového řádu propadnou lhůtou procesní. Následně však uzavírá, že v jeho případě počala lhůta běžet dne 7. 6. 2021, kdy podal blanketní odvolání, a uplynula dne 6. 7. 2021. V této lhůtě však žalovaný o podaném odvolání nerozhodl a zajišťovací příkaz se tak stal neúčinným.

[20] Podle § 168 odst. 1 daňového řádu platí, že „*pokud není vydáno rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu do 30 dnů ode dne, kdy bylo podáno, zajišťovací příkaz se stává neúčinným; § 35 odst. 2 se nepoužije.*“

[21] Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66, č. 3541/2017 Sb. NSS, „*[s]mysl extrémně krátké lhůty pro skončení odvolacího řízení, navíc s definitivními následky na účinky zajišťovacích příkazů, je podle Nejvyššího správního soudu zčásti takový, jak tvrdil stěžovatel. V popředí stojí nutnost*

pokračování

zkrátit období právní nejistoty daňového subjektu na minimum. Důvodnost odvolání má být posouzena bezodkladně, zjevně bez většího doplňování podkladů, nepochybně i proto, aby se daňovému subjektu v rozumném čase otevřela cesta pro případný soudní přezkum. Lhůta zakotvená v § 168 odst. 1 daňového řádu je svou povahou propadnou procesní lhůtou, která má motivovat správce daně k urychlenému posouzení důvodnosti podaného odvolání s tím, že nečinnost vyvolá bez dalšího okamžitý efekt v podobě neúčinnosti zajišťovacího příkazu.“

[22] Na běh lhůty pro rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu se aplikuje § 33 odst. 2 daňového řádu, podle něhož lhůta stanovená podle dní počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty. Podle § 34 daňového řádu, pokud je den, kdy osoba zúčastněná na správě daní učinila podání, dnem počátku běhu lhůty pro vydání rozhodnutí nebo provedení jiného úkonu správce daně nebo pokud je počátek běhu lhůty od tohoto dne odvozován, běh lhůty se staví ode dne vydání rozhodnutí, kterým správce daně vyzývá osobu zúčastněnou na správě daní k součinnosti, do pátého pracovního dne ode dne, kdy dojde k požadované součinnosti. Aplikace § 34 daňového řádu na běh lhůty podle § 168 odst. 1 daňového řádu není vyloučena (srov. výslovné vyloučení § 35 odst. 2 daňového řádu), ostatně tento názor potvrzuje též dosavadní judikatura (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2021, č. j. 2 Afs 389/2019 - 87, na který poukazuje též žalovaný).

[23] Soud však též dovedl, že možnost prodloužení běhu třicetidenní lhůty pro rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu stanovené v § 168 odst. 1 daňového řádu musí vždy vycházet z reálné potřeby správce daně odstranit vady a nedostatky, které brání dalšímu postupu ve věci. Jinými slovy, pokud taková potřeba nevystane, ale správce daně přesto vyzve osobu zúčastněnou na správě daní k součinnosti, nemůže takový postup mít obecně předvídaný účinek v podobě prodloužení lhůty k rozhodnutí o odvolání, jenž je zakotven v § 34 daňového řádu.

[24] Pro úplnost soud dodává, že dle § 33 odst. 2 daňového řádu platí, že „*lhůta stanovená podle dní počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty*“.

[25] Odvolání stěžovatele ze dne 7. 6. 2021 obsahovalo pouze sdělení, že „*odůvodnění odvolání doplní daňový subjekt s ohledem na rozsáhlé odůvodnění zajišťovacího příkazu v přiměřené lhůtě do 30 dnů*“ a nebylo proto projednatelné. Za této situace jej správce daně dne 8. 6. 2021 zcela v souladu s § 74 daňového řádu vyzval k odstranění vady odvolání, čímž došlo ke stavení třicetidenní lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu dle § 34 daňového řádu. Dne 15. 6. 2021 požádal stěžovatel o prodloužení lhůty k odstranění vad odvolání na dalších 25 dnů ode dne doručení výzvy. Správce daně následně rozhodl o prodloužení lhůty k odstranění vad do dne 7. 7. 2021. Poslední den takto stanovené lhůty 7. 7. 2021 žalobce vady odvolání odstranil; až v tento okamžik se odvolání žalobce stalo projednatelným. V souladu s výše uvedeným § 34 daňového řádu lhůta neběžela až do pátého pracovního dne od požadované součinnosti, tj. do dne 14. 7. 2021. V důsledku odstraňování vad odvolání (potažmo opakovaných žádostí stěžovatele) se lhůta pro rozhodnutí o odvolání stavěla od 8. 6. 2021 a počala běžet znovu až 14. 7. 2021, načež by uplynula až dne 13. 8. 2021. Žalovaný však vydal rozhodnutí o odvolání dne 6. 8. 2021, tedy ještě před uplynutím lhůty a rozhodnutí o odvolání tak bylo vydáno včas.

[26] Ostatně opačný závěr, kterého se dovolává stěžovatel, by zcela popřel smysl a účel uvedené lhůty, tj. „*motivovat správce daně k urychlenému posouzení důvodnosti podaného odvolání*“ (viz citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 239/2015 - 66), neboť v posuzovaném případě správce daně nebyl nikterak neaktivní, ale byl to naopak účastník řízení, který svou vlastní procesní (ne)aktivitou neumožnil dřívější posouzení důvodnosti podaného odvolání.

[27] Uvedenou námitku je proto nutno odmítnout jako nedůvodnou. Jednotlivé žádosti kasační soud ověřil ve správním spise a shrnul výše. Tvrzení stěžovatele o „*svévolném postupu správce daně*“ s ohledem na výše uvedené proto není pravdivé.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatele důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[29] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. července 2022

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu