



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ivo Pospíšila, soudce JUDr. Josefa Baxy a soudkyně JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **MK – Revize s.r.o.**, se sídlem Na Hrázi 195/13a, Děčín, zastoupena Mgr. Martinou Knickou, advokátkou se sídlem Tyršova 1434/4, Děčín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 7. 2017, č. j. 29959/17/5100-41453-711866, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 3. 2021, č. j. 15 Af 105/2017 - 89,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Finanční úřad pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Děčíně (dále jen „správce daně“) vydal dne 9. 5. 2017 zajišťovací příkaz č. j. 1104257/17/2503-80050-505061, kterým žalobkyni uložil, aby do tří pracovních dnů od oznámení zajišťovacího příkazu zajistila úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 4. do 30. 6. 2013, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet správce daně v celkové výši 677.788 Kč. Žalovaný odvolání proti tomuto zajišťovacímu příkazu napadeným rozhodnutím zamítl a potvrdil jej.

[2] Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně žalobu u Krajského soudu v Ústí nad Labem, který ji zamítl. Krajský soud totiž dospěl k závěru, že byly splněny

předpoklady pro vydání zajišťovacího příkazu, a to přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně a obava z budoucí nedobytnosti či obtížné vymahatelnosti této daně.

[3] K prvnímu z těchto předpokladů soud shrnul, že správní orgány na základě svých poznatků dovodily, že u žalobkyně je pravděpodobné, že jí bude stanovena DPH za zdaňovací období 2. kvartálu roku 2013 v souhrnné výši 677.788 Kč, jelikož žalobkyni budou s největší pravděpodobností sníženy nároky na odpočty DPH a doměřena daň v této výši. Pochybnosti ohledně uplatněných nároků na odpočet DPH měl správce daně mimo jiné ohledně uplatněného nároku na odpočet DPH ze základu daně 3.081.717 Kč a daně ve výši 647.160,67 Kč za nákup pálicího stroje FOREST 2000 CNC (dále jen „pálicí stroj“). Podle správce daně žalobkyně neprokázala, že toto přijaté zdanitelné plnění bylo v plné výši použito v souvislosti s její ekonomickou činností v souladu s § 72 odst. 1 písm. a) až e) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), neboť podle jeho zjištění stroj dosud nebyl uveden do provozu, a to ani zkušební, na stroji nebylo nikdy nic vyráběno a v současné době je natolik poškozen, že není zřejmé, zda vůbec bude uveden do technického stavu umožňujícího jeho zprovoznění.

[4] Podle soudu mají tyto pochybnosti dostatečný podklad zejména v protokolu o ústním jednání mezi správcem daně a žalobkyní dne 26. 3. 2015, při němž žalobkyně uvedla, že výroba na tomto stroji dosud nebyla zahájena, a dále uvedla důvody, proč k tomu v rozporu s plánem nedošlo. Dne 3. 4. 2016 pak žalobkyně správci daně sdělila, že stroj byl poškozen pádem při zajišťování instalace dne 19. 1. 2016. Na obě výzvy k prokázání skutečností žalobkyně odpověděla, že požadované informace, dokumenty a vyjádření má připraveny, avšak vzhledem k tomu, že probíhající daňovou kontrolu považuje za nezákonnou, požadované předloží, pokud bude pravomocně soudem rozhodnuto, že daňová kontrola není nezákonným zásahem do jejích práv.

[5] Právní názor správce daně ohledně uplatněného nároku na odpočet DPH ve výši 647.160,67 Kč za nákup pálicího stroje, tedy za stěžejní část daně, kterou správce daně zamýšlel doměřit a která je mezi stranami sporná, měl dle soudu oporu v právním názoru Nejvyššího správního soudu vyjádřeném např. v rozsudcích ze dne 23. 10. 2014, č. j. 9 Afs 86/2013 - 34, a ze dne 9. 6. 2011, č. j. 9 Afs 23/2010 - 60. Z nich vyplývá, že pokud plátce daně nárok na odpočet daně uplatnil, avšak přijatá zdanitelná plnění následně nepoužil v rámci svých ekonomických činností tak, jak předvídá § 72 odst. 1 zákona o DPH, nárok na odpočet daně mu nevznikl. Plátcem daně již uplatněný nárok se z tohoto důvodu stal neoprávněným *ex tunc* k datu uplatnění odpočtu v daňovém přiznání.

[6] Námitky žalobkyně týkající se opakované daňové kontroly patří do řízení vyměřovacího, nikoli do řízení zajišťovacího (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 - 35). Při vydání zajišťovacího příkazu se správce daně zabývá výlučně splněním podmínek pro jeho vydání. Nezabývá se tím, zda byly dodrženy procesní podmínky pro dodatečné stanovení daně z přidané hodnoty za kontrolované zdaňovací období. Nad rámec však soud odkázal na svůj rozsudek ze dne 27. 6. 2019, č. j. 15 A 49/2017 - 92, kterým zamítl zásahovou žalobu žalobkyně na určení, že daňová kontrola na DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013 zahájená správcem daně vůči žalobkyni dne 29. 8. 2016 byla nezákonným zásahem.

pokračování

[7] K druhé zákonné podmínce vydání zajišťovacího příkazu soud uvedl, že existenci obavy, že dosud nestanovená daň bude v době její splatnosti a vymahatelnosti nedobytná nebo že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi, spatřoval správce daně ve snižování ekonomické výkonnosti žalobkyně ve spojení s tím, že žalobkyně po celý rok 2016 a na začátku roku 2017, a to převážně po zahájení daňové kontroly, převáděla svůj majetek na další osoby, přičemž ty s ní byly často personálně provázány a měly zapsán totožný předmět podnikání. Dvě z nich přitom vznikly v nedávné době, kdy už se správce daně u žalobkyně opakovaně dotazoval na uvedení pálicího stroje do provozu, resp. po zahájení daňové kontroly. Přihlédl též ke zhoršené platební morálce žalobkyně. Tyto úvahy vycházejí dle soudu ze správního spisu, logicky na sebe navazují a žalobkyně nevniesla žádné námitky, kterými by je vyvracela.

[8] Krajský soud se zabýval také námitkou žalobkyně, že nešlo o účelové převody jejích pěti z celkových šesti automobilů, neboť automobily převedla za tržní cenu, což nemůže nijak ovlivnit možnou úhradu budoucí daně, a správní orgány měly zohlednit stáří vozidel, prodejní cenu, to, že některá z nich byla zajištěna zajišťovacím převodem práva či že došlo zároveň k převzetí úvěru. Dle soudu se správce daně těmito skutečnostmi neměl povinnost zabývat, neboť zajišťovací příkaz má z povahy věci sloužit k zajištění splnění budoucí daňové povinnosti a jako takový zcela logicky nemůže být výsledkem jakkoli rozsáhlého dokazování, neboť tím by ztratil svůj předstižný charakter a smysl. Správci daně ve svých rozhodnutích neuvedli, že vozidla nebyla prodána za tržní cenu. Z listin založených ve správním spise, tedy ani „z přílohy účetní závěrky“, na kterou bez bližší konkretizace odkazovala žalobkyně, nevyplývá, že by převedená vozidla byla zajištěna zajišťovacím převodem práva nebo že by jejich kupní cena byla hrazena prostřednictvím úvěru. Zajišťovací převod práva navíc není právem, které by nepřipouštělo případný výkon daňové exekuce. Krajský soud nadto opětovně zdůraznil, že žalobkyně automobily s ohledem na předmět její činnosti nepochybně potřebovala pro výkon podnikání a že vozidla často převáděla na personálně propojené společnosti (v jednom případě jde o stejného a jediného jednatel žalobkyně, ve dvou případech je jedinou jednatelkou a společnicí manželka jednatel) s tímž předmětem činnosti a sídlem, ve dvou případech dokonce nově založené.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Stěžovatelka předně namítá, že krajský soud chybně aplikoval § 72 odst. 1 zákona o DPH. Pominul totiž skutečnost, že pálicí stroj, kterého se týkal odpočet DPH, byl zničen. Postup ohledně DPH v případě zničení věci nelze zaměňovat se situací, kdy nárok na odpočet nevznikl.

[11] Stěžovatelka v žalobě argumentovala tím, že transakce, která je ekvivalentní (ať již spočívající v protiplnění v platbě, snížení závazků či kombinaci obojího) není ze své podstaty závadnou transakcí, ale naopak transakcí zcela běžnou. S ohledem na naprostou mimořádnost institutu zajišťovacího příkazu není možné považovat běžnou transakci za takovou transakci, která snižuje nebo činí obtížnější vybrání případně

v budoucnosti doměřené daně. Závěry krajského soudu jsou v tomto směru nedostatečné. Soud rovněž nesprávně právně hodnotil to, že sama existence personálně propojeného subjektu představuje hrozbu pro budoucí výběr případně doměřené daně (a to i v kontextu vzájemných transakcí).

[12] Nelze akceptovat, aby krajský soud odůvodnění skutkového stavu ve vztahu k nedobytnosti daně v době vymahatelnosti či vybrání daně se značnými obtížemi doplňoval ze správního spisu. Důvody pro vydání zajišťovacího příkazu by měly být plně obsaženy v něm samotném. V opačném případě je proti takto mimořádnému institutu značně ztížena obrana, protože daňový subjekt by tak musel z důvodu opatrnosti argumentovat celým obsahem daňového spisu. Soud však v odst. 56 odůvodnění konstatoval: „*Soud zjistil, že správcem posuzované skutečnosti vyplývají z listin založených ve spisu.*“ Již však neřešil problematiku konzistence odůvodnění přímo v samotném zajišťovacím příkazu a v rámci svého právního hodnocení považoval přítomnost určitých listin v daňovém spisu za dostatečnou pro vydání zajišťovacího příkazu.

[13] Napadený rozsudek je nadto nepřezkoumatelný, neboť soud nerozlišil, kdy existence personálně propojených společností je závadnou skutečností a kdy se běžné transakce mezi takovými společnostmi stávají závadnými.

[14] Nepřezkoumatelnost stěžovatelka spatřuje také v tom, že se krajský soud nijak nevypořádal s žalobním tvrzením týkajícím se rozdílu mezi daňovou kontrolou a místním šetřením a jejím tvrzením, že jednání označené jako místní šetření zahrnovalo úkony odpovídající daňové kontrole.

[15] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s krajským soudem v jeho závěru, že byly splněny obě podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu. K první kasační námitce žalovaný uvedl, že zničení pálicího stroje, resp. zde jeho nefunkčnost, znamená, že jej stěžovatelka nepoužívá pro svou ekonomickou činnost, zvláště za situace, kdy neproběhl zkušební provoz. Použití stroje pro ekonomickou činnost stěžovatelky je přitom podmínkou pro to, aby plnění podléhalo odpočtu DPH. Stěžovatelka si odpočet na pálicí stroj uplatnila, ale až následná daňová kontrola objasnila, že nebyly splněny podmínky pro jeho přiznání.

[16] K druhé kasační námitce žalovaný uvedl, že prodej většiny majetku po zahájení daňové kontroly je sám o sobě indikátorem, nicméně v daném případě byla převedena prakticky všechna vozidla, a to na personálně propojené osoby. Majetek stěžovatelky byl tvořen prakticky jen velmi likvidními a ze své povahy snadno v krátkém čase převoditelnými finančními prostředky. Stěžovatelka má sice pravdu, že samotná personální propojenost není hrozbou, nicméně v daném případě se nejednalo o pouze o tuto propojenost, ale její kombinaci s převodem prakticky veškerého majetku na takto propojené osoby. Personální propojenost je skutečností, která může sloužit k naplnění první i druhé podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu.

[17] Co se týče třetí kasační námitky, je zcela obecná, a žalovaný se k ní proto nemůže blíže vyjádřit. Pouze obecně uvádí, že odůvodnění zajišťovacího příkazu musí mít podklad ve spisovém materiálu. Pakliže si daňový subjekt chce některé skutečnosti ověřit či je činit spornými, je na něm, aby využil svého práva nahlížet do spisu.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

pokračování

[18] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Kasační stížnost je přípustná, má požadované náležitosti, byla podána včas a oprávněnou osobou. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Po takto provedeném řízení dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná**.

[19] Podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, platí, že *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*.

[20] Nejvyšší správní soud pak v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, č. 3368/2016 Sb. NSS, upřesnil, že *„správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů. (...) [O]důvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost) lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytost), tak i celkově. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Pokud ovšem 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 zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak.“*

[21] Proti soudnímu přezkumu naplnění první z podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu (přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena) směřuje kasační námitka stran nesprávné aplikace § 72 odst. 1 zákona o DPH při uplatnění odpočtu DPH za pálicí stroj.

[22] Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce *oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku* (zvýraznění doplněno NSS).

[23] Jak vyplývá ze zajišťovacího příkazu, správcem daně bylo zjištěno, že pálicí stroj nebyl dosud uveden do provozu, a to ani zkušební, na stroji nikdy nebylo nic vyráběno a v té době byl natolik poškozen, že nebylo zřejmé, zda vůbec bude uveden do technického stavu umožňujícího jeho zprovoznění. Ve vztahu k těmto zjištěním pak dle správce daně daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a neodstranil pochybnosti správce daně specifikované ve výzvě k prokázání skutečností ani v opakované výzvě. Z takto zjištěného skutkového stavu je tedy zřejmé, že stěžovatelka plnění, tedy dodání pálicího stroje, v rámci své ekonomické činnosti použít nemohla – stroj neuvedla do provozu, neprošel dokonce ani zkušebním provozem, a následně došlo k jeho poškození, které využití v rámci její ekonomické činnosti znemožnilo.

[24] Krajský soud správně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2014, č. j. 9 Afs 86/2013 - 34, který vykládá § 92 a § 93 zákona o DPH ve vztahu k situaci, kdy po uplatnění nároku na odpočet daně daňovým subjektem v daňovém priznání nastaly skutečnosti, které mění náhled na oprávněnost nároku na odpočet daně. Pro vypořádání této námitky je relevantní tato část uvedeného rozsudku: *„Na dříve uplatněný nárok na odpočet daně je potřeba v důsledku událostí, které se uskutečnily v budoucnu a které nárok na odpočet daně vylučují, nahlížet jako na neoprávněný nárok na odpočet daně, a to samozřejmě od samého počátku, neboť v okamžiku jeho uplatnění nebylo možné zhodnotit naplnění věcné podmínky pro uplatnění nároku a ta je nepochybně obligatorním znakem oprávněnosti nároku na odpočet daně. (...) Zákon o DPH zřetelně stanoví, kdy je dán nárok na odpočet daně (za hmotněprávní podmínky v § 72 odst. 1) (...) Plátce daně buď má nebo nemá nárok na odpočet daně a takové situace jsou zpravidla plátcům daně při výkonu své běžné podnikatelské činnosti známy. Nelze jistě vyloučit, že obdobně jako u stěžovatele mohou nastat situace, kdy plátce daně z důvodu nějakých okolností nemůže jím přijatá plnění použít a splnit tak věcnou podmínku pro nárok na odpočet daně.“* Lze tedy uzavřít, že správce daně měl dostatek indicií k tomu, že v budoucnu dojde ke stanovení daně z přidané hodnoty.

[25] Ve vztahu k druhé podmínce pro vydání zajišťovacího příkazu (přiměřená pravděpodobnost, že v době vymahatelnosti daně bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi) pak stěžovatelka vznáší dvě kasační námitky – stran závadnosti převodu jejího majetku (zde namítá i nepřezkoumatelnost rozsudku) a stran nedostatku odůvodnění zajišťovacího příkazu.

[26] Již krajský soud v napadeném rozsudku citoval judikaturu kasačního soudu (konkrétně rozsudek ze dne 30. 9. 2020, č. j. 3 Afs 136/2018 - 99), dle které jsou odůvodněné obavy o budoucí dobytost daně dány zejména tehdy, hrozí-li daňovému subjektu insolvence, zbavuje-li se majetku, nebo činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Dle citovaného rozsudku lze přihlídnout *„k chování daňového subjektu v minulosti (například opakované neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách), skutečnosti, že daňový subjekt obchoduje za nestandardních podmínek a vykazuje vysoký obrat, avšak oproti tomu minimální zisk, na svých účtech generuje mnohamilionové částky, které obratem v hotovosti vybírá nebo převádí ve prospěch personálně propojených subjektů, vlastní majetek buď velmi nízké hodnoty anebo vyznačující se vysokou likviditou (zpravidla jde o finanční prostředky na bankovním účtu), nebo činí kroky směřující k ukončení či výraznému omezení ekonomické činnosti“.*

[27] V projednávané věci správní orgány shledaly přítomnost více těchto ukazatelů o přiměřené pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně. Úvahy správce daně (následně potvrzené žalovaným a krajským soudem) nevycházejí pouze z toho, že stěžovatelka převážně po zahájení daňové kontroly převáděla svůj majetek (konkrétně čtyři vozidla) na další společnosti (A.K.R. group s.r.o., První revizní s.r.o. a REVIMA group s.r.o.), které jsou s ní personálně propojeny (jediný jednatel, manželka jednatele), ale rovněž v tom, že tyto společnosti mají totožný předmět podnikání, sídlí na stejné adrese a dvě z nich vznikly až po zahájení daňové kontroly. Jejich závěry vychází také z výrazně zhoršené ekonomické situace stěžovatelky (např. nízké zůstatky na účtech, vysoká míra zadluženosti), neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách (poslední dva roky byla stěžovatelka čtrnáctkrát upozorněna na svůj dluh vůči správci daně, své platební povinnosti hradila často opožděně a až po upozornění na možnost vymáhání

pokračování

nedoplatku), ale i ve vlastnictví majetku nízké hodnoty, který se vyznačuje vysokou likviditou (zmíněné nízké zůstatky na účtech, absence vlastnictví nemovitých věcí, vlastnictví jediného automobilu).

[28] Stěžovatelka však nenamítá, že souhrn těchto indicií je nedostatečný pro závěr o přiměřené pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně. Brojí pouze proti zohlednění jedné z těchto indicií. Stěžovatelce pak nelze přisvědčit, že zmíněný převod majetku ani personální propojenost se společnostmi, na které byl majetek převeden, nelze zohlednit s ohledem na standardnost těchto transakcí. Správní orgány i krajský soud naopak dostatečně vysvětlily, že s ohledem na skutkové okolnosti převodu majetku i další indicie lze dané převody majetku zohlednit.

[29] Stěžovatelka se domnívá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, neboť soud nereagoval na námitku rozporující závěry o „závadnosti“ existence personálně propojených společností a běžných transakcí mezi takovými společnostmi. 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 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, č. 244/2004 Sb. NSS, 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).

[30] Krajský soud na tuto námitku stěžovatelky reagoval tak, jak je uvedeno výše v rámci hodnocení věcného přezkumu této otázky. Citoval totiž judikaturu kasačního soudu, dle které jsou odůvodněné obavy o budoucí dobytost daně dány zejména tehdy, pokud se daňový subjekt zbavuje majetku, a akcentoval i konkrétní skutkové okolnosti převodu automobilů i další indicie, z nichž správní orgány usuzovaly, že je přiměřeně pravděpodobné, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná (viz hlavně bod 61 napadeného rozsudku). Napadený rozsudek proto z tohoto důvodu nelze shledat nepřezkoumatelným.

[31] Důvodná není ani námitka stěžovatelky, dle které nejsou důvody pro naplnění druhé podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu obsaženy v jeho odůvodnění, ale pouze ve správním spisu. Předně stěžovatelka nenamítá, které konkrétní okolnosti v odůvodnění zajišťovacího příkazu chybí. Nejvyšší správní soud v souladu se závěry krajského soudu nicméně konstatuje, že zajišťovací příkaz je ve vztahu k naplnění druhé podmínky dostatečně odůvodněn (obsahuje všechny informace uvedené v bodu 25 tohoto rozsudku i jejich upřesnění) a toto odůvodnění je v souladu s obsahem správního spisu.

[32] Konečně stěžovatelka v části kasační stížnosti, ve které namítá nepřezkoumatelnost rozsudku, pokud jde o nezákonnost daňové kontroly, brojí proti jinému než napadenému rozsudku. Konkrétně cituje z již zmiňovaného rozsudku č. j. 15 A 49/2017 - 92, kterým krajský soud rozhodl ve věci žaloby na ochranu před nezákonným zásahem tak, že ji zamítl. Stěžovatelka se jí domáhala, aby krajský soud určil, že daňová kontrola DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013 zahájená správcem daně dne 29. 8. 2016 byla nezákonným zásahem. Takovými námitkami se kasační soud z logiky věci nemůže zabývat, neboť nejsou předmětem tohoto řízení, jímž je přezkum rozsudku krajského

soudu ve věci zajišťovacího příkazu. Ostatně Nejvyšší správní soud se již problematikou zákonnosti oné daňové kontroly zabýval v rozsudku ze dne 10. 5. 2021, č. j. 5 Afs 301/2019 - 30. Tímto rozsudkem soud zrušil citovaný rozsudek krajského soudu č. j. 15 A 49/2017 - 92. Krajský soud proto následně rozsudkem ze dne 31. 8. 2021, č. j. 15 A 49/2017 - 121, žalobě vyhověl a shledal, že zásah spočívající v dané daňové kontrole byl nezákonný. Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal kasační stížnost žalovaný a nebylo o ní dosud rozhodnuto (sp. zn. 5 Afs 287/2021).

[33] Pokud tedy stěžovatelka namítá, že krajský soud vypořádal žalobní námítky týkající se daňové kontroly označené správcem daně jako místní šetření nepřezkoumatelné, mýlí se. Krajský soud naopak tyto žalobní námítky dostatečně přezkoumal (obecně k přezkoumatelnosti rozhodnutí viz výše). Reagoval na ně v bodu 45 napadeného rozsudku. Proti obsahu těchto závěrů stěžovatelka nevznáší žádné věcné námítky. Kasační soud tedy není oprávněn zabývat se zákonností (věcnou správností) úvah krajského soudu ve vztahu k této otázce.

[34] Nejvyšší správní soud proto shrnuje, že napadený rozsudek je přezkoumatelný a že obě podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu byly v rozsahu, v němž proti jejich naplnění brojí stěžovatelka, splněny.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[35] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatelky v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[36] O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 4. srpna 2022

JUDr. Ivo Pospíšil  
předseda senátu