



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **LightGate, a.s.**, se sídlem Bor 4, Sadov, zast. JUDr. Veronikou Vlkovou, advokátkou, se sídlem Jugoslávská 1311/14, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 4. 2018, č. j. 15687/18/5100-41453-712140, ze dne 12. 3. 2018, č. j. 11261/18/5100-41453-712140, ze dne 12. 3. 2018, č. j. 11616/18/5100-41453-712140 a ze dne 12. 3. 2018, č. j. 11492/18/5100-41453-712140, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti I., II., III. a V. výroku rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 6. 2020, č. j. 30 Af 25/2018-178,

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.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“) podle § 167 daňového řádu uložil žalobkyni zajistit úhradu dosud nestanovené daně složením jistoty na depozitní účet správce daně tak, že zajišťovacím příkazem ze dne 5. 2. 2018, č. j. 98565/18/2401-80541-404916, uložil zajistit odvod za porušení rozpočtové kázně – Národní fond II. a státní rozpočet ve výši 1.262.613 Kč (dále jen „zajišťovací příkaz I“ nebo „zajišťovací příkaz ze dne 5. 2. 2018“), zajišťovacím příkazem ze dne 7. 2. 2018, č. j. 108067/18/2401-80541-404916, uložil zajistit odvod za porušení rozpočtové kázně – Národní fond II. a státní rozpočet ve výši 8.870.955 Kč (dále jen „zajišťovací příkaz II“), zajišťovacím příkazem ze dne 7. 2. 2018, č. j. 108139/18/2401-80541-404916, uložil zajistit daň z příjmů právnických

osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 93.480 Kč (dále jen „zajišťovací příkaz III“), zajišťovacím příkazem ze dne 7. 2. 2018, č. j. 108165/18/2401-80541-404916, uložil zajistit daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 ve výši 1.235.760 Kč (dále jen „zajišťovací příkaz IV“) a zajišťovacím příkazem ze dne 7. 2. 2018, č. j. 108999/18/2401-80541-404916, uložil zajistit daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 ve výši 1.273.190 Kč (dále jen „zajišťovací příkaz V“).

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 4. 2018, č. j. 15687/18/5100-41453-712140 (dále jen „napadené rozhodnutí I“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil zajišťovací příkaz ze dne 5. 2. 2018, rozhodnutím ze dne 12. 3. 2018, č. j. 11261/18/5100-41453-712140 (dále jen „napadené rozhodnutí II“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil zajišťovací příkaz II, rozhodnutím ze dne 12. 3. 2018, č. j. 11616/18/5100-41453-712140 (dále jen „napadené rozhodnutí III“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil zajišťovací příkazy III a V a rozhodnutím ze dne 12. 3. 2018, č. j. 11492/18/5100-41453-712140 (dále jen „napadené rozhodnutí IV“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil zajišťovací příkaz IV.

II.

[3] Žalobkyně brojila proti všem napadeným rozhodnutím žalobou u Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“). Ten v záhlaví specifikovaným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) žalobu zamítl ve vztahu k napadeným rozhodnutím I, II a IV (výroky I., II. a V.). Ve vztahu k napadenému rozhodnutí III krajský soud řízení o žalobě zčásti zastavil (v rozsahu týkajícím se zajišťovacího příkazu III, ohledně něhož žalobkyně vzala žalobu zpět; výrok IV.) a ve zbylé části i ve vztahu k tomuto napadenému rozhodnutí III (v rozsahu týkajícím se zajišťovacího příkazu V; výrok III.) žalobu zamítl.

[4] Krajský soud předně uvedl, že žalobkyní namítaná nestandardnost při doručování zajišťovacích příkazů II až V (dále společně též jen „zajišťovací příkazy ze dne 7. 2. 2018“), jež správce daně doručil osobně, nezpochybnují legitimnost postupu správce daně při vydání těchto zajišťovacích příkazů.

[5] K žalobní námitce o tom, že zajišťovací příkazy nelze vydat ve vztahu k odvodům za porušení rozpočtové kázně, krajský soud upozornil na to, že ve smyslu § 2 odst. 3 daňového řádu je odvod za porušení rozpočtové kázně daní, a proto také k zajištění úhrady budoucího odvodu lze vydat zajišťovací příkaz.

[6] Poté, co krajský soud shrnul judikaturní závěry Nejvyššího správního soudu o předpokladech vydání zajišťovacích příkazů [musí zde být přiměřená pravděpodobnost, že 1) daň bude v budoucnu stanovena a současně 2) v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi], dovodil, že podle obsahu žalobních tvrzení žalobkyně nezpochybnuje pravděpodobné budoucí stanovení daně/odvodu (dále jen „daň“) a veškeré její námitky směřující proti zajišťovacím příkazům, resp. napadeným rozhodnutím žalovaného, jsou tak zaměřeny na splnění druhého předpokladu o tom, zda je pravděpodobné, že daň bude v budoucnu nedobytná. K naplnění tohoto předpokladu krajský soud v daném případě odkázal na konkrétní pasáže jednotlivých zajišťovacích příkazů a poukázal na jednotlivé skutečnosti, jež v nich správce daně označil za rizikové do té míry, že odůvodňují jeho obavu o budoucí dobytnost daně.

pokračování

Z těchto skutečností vyplývá, že žalobkyně disponuje pouze majetkem rychlé likvidní povahy, může v krátké době ukončit své podnikatelské aktivity, aniž by se správce daně účinně domohl úhrady v budoucnu stanovené daně. Následně krajský soud upozornil na závěry žalovaného, jež v jednotlivých napadených rozhodnutích vyslovil k otázce budoucího ohrožení výběru daně (opět odkazem na příslušné pasáže napadených rozhodnutí) a na základě nich shrnul, že žalobkyně činila úkony, jež zásadně měnily její majetkové poměry (koncem roku 2017 se zbavila veškerého nemovitého majetku), a činila tak v době probíhajících daňových kontrol týkajících se kontrolovaných daní či odvodů. Obava z nedobytnosti v budoucnu stanovené daně vyplynula i z hodnocení finanční situace žalobkyně, která většinu majetku kryje z cizích zdrojů a vykazuje vysokou míru zadluženosti, aniž lze očekávat možnost úhrady daně z jiných prostředků (např. z úvěru) a aniž by bylo možno užít mírnější prostředky k zajištění, jako například zřízení zástavního práva. To vše podle krajského soudu svědčí o nedobré ekonomické situaci žalobkyně a představuje legitimní důvod pro vydání zajišťovacích příkazů.

[7] Krajský soud upozornil na to, že je věcí žalobkyně, jak v odvolání formuluje odvolací námitky a jakou argumentaci na podporu těchto svých námitek zvolí. V daných případech přitom měla možnost na zjištění obsažená v zajišťovacích příkazech ohledně její majetkové a finanční situace jako součásti obav o budoucí dobytost daně reagovat a pochybnosti či obavy správce daně rozptýlit. To však v odvoláních neučinila. Na základě toho krajský soud shledal závěry daňových orgánů k předpokladu o existenci obav z budoucí dobytosti daně za odůvodněné a podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů podle § 167 odst. 1 daňového řádu za splněné. Měl za to, že jejich vydáním nedošlo k porušení zásad zdrženlivosti a přiměřenosti, jak také žalobkyně namítala.

III.

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) se nyní proti napadenému rozsudku, s výjimkou IV. výroku, jímž bylo řízení zčásti zastaveno, brání kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Podle obsahu kasačních námitek však uplatňuje též kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a vrátit věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Stěžovatelka se závěry krajského soudu nesouhlasí a v obecnosti k napadenému rozsudku uvádí, že je účelový a sestává převážně z citací závěrů žalovaného, aniž by tyto byly poměřeny tvrzeními stěžovatelky, jež v řízení uplatnila, a aniž by krajský soud vyslovil vlastní názor. Krajský soud nezohlednil ani stěžovatelkou odkazovanou judikaturu a neuvedl, proč tak učinil. Vlastní závěry krajského soudu jsou tak obsaženy jen v odstavcích 64. a 65., jsou však obecné a bez konkrétního právního posouzení správnosti postupu žalovaného a obsahu žalobních námitek.

[10] V další části kasační stížnosti se stěžovatelka vyjadřuje k jednotlivým odstavcům odůvodnění napadeného rozsudku. Z obsahu těchto tvrzení lze dovodit, že stěžovatelka krajskému soudu vytýká, že se poněkud nekriticky a nerovným způsobem přiklonil k závěrům daňových orgánů. Blíže neobjasnil svůj názor na namítané nestandardnosti při doručování zajišťovacích příkazů II až V ze dne 7. 2. 2018, ač právě způsob a okolnosti tohoto doručování svědčí o účelovosti a nelegitimnosti postupu správce daně vůči

stěžovatelce. Stěžovatelka tudíž opětovně tyto nestandardnosti v kasační stížnosti rekapituluje. V této souvislosti upozorňuje na to, že do doby vydání prvního zajišťovacího příkazu byla vzorným daňovým subjektem, přitom daň, k níž byl vydán tento zajišťovací příkaz, byla stanovena bez relevantních podkladů. Současně s tímto zajišťovacím příkazem byl dále vydán exekuční příkaz na prodej movitých věcí, exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu týkající se všech stěžovatelčiných účtů vedených u Fio banky a.s., exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu ohledně všech stěžovatelčiných účtů vedených u Raiffeisenbank, a.s. a také rozhodnutí o zřízení zástavního práva k movité věci dlužníka týkající se všech motorových vozidel stěžovatelky. To mělo existenční dopad na činnost stěžovatelky, tudíž se jako nejrychlejší řešení jevila otázka prodeje zbytného majetku stěžovatelky, z něhož by uhradila částku zajištění podle prvního zajišťovacího příkazu; tato částka byla dobrovolně uhrazena den po jeho vydání s cílem zrušit i všechna další omezení, jež vůči stěžovatelce správce daně přijal. Toho však stěžovatelka dosáhla až dodatečně dne 9. 2. 2018 poté, co správce daně vydal (dne 7. 2. 2018) a doručil (dne 8. 2. 2018) další čtyři zajišťovací příkazy.

[11] Stěžovatelka krajskému soudu vytýká i to, že se nezabýval tvrzeními obsaženými v jejím podání z 5. 9. 2018, v němž upozorňovala na změny v zajišťovacích příkazech, resp. v jednom případě na jeho zrušení, což dokládá, že v době jejich prvotního vydání nebyly splněny zákonné podmínky, aby vůbec vydány byly.

[12] Nesouhlasně se stěžovatelka vyjadřuje i k závěru krajského soudu, podle něž podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů (zejména pravděpodobnost budoucího stanovení daně) nejsou nikterak znehodnoceny tím, že posléze daň byla vyměřena či doměřena ve výši nižší, než byla uvedena v zajišťovacích příkazech. Stěžovatelka zdůrazňuje, že i tato okolnost dokládá účelovost postupu správce daně a snahu o likvidaci stěžovatelčina podnikání, neboť obestavil veškerý její majetek i účty, zajišťovací příkazy vydal záměrně ve zjevně nadsazené výši, naopak stěžovatelčin majetek záměrně podhodnotil a obavy o budoucí vymahatelnost daně opřel o účelově měněné a vybrané skutečnosti tak, aby vytvořil dojem nutnosti vydání těchto zajišťovacích příkazů. V těchto okolnostech stěžovatelka spatřuje nepřiměřenost postupu správce daně. To v žalobě opakovaně namítala, aniž se k tomu krajský soud vyjádřil.

[13] Krajský soud nezaujal stanovisko ani k mnoha výtkám, jež stěžovatelka v žalobě uplatnila vůči postupu správce daně a žalovaného. Samotnou obavu o úhradu v budoucnu stanovené daně podle stěžovatelky nelze vytrhnout z kontextu dalších skutečností a hodnotit tuto okolnost izolovaně. Odkazuje zde zejména na závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 239/2015.

[14] Podle stěžovatelčina mínění krajský soud pochybil v tom, že hodnotil podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu I spolu s podmínkami pro vydání zbylých zajišťovacích příkazů, ač je nepochybně rozhodné, zda je zajišťovací příkaz vydáván k zajištění pohledávky v řádu statisíců či desítek milionů korun.

[15] Daňové orgány i krajský soud pochybily také v hodnocení přiměřenosti zajištění budoucí povinnosti. Podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu ze dne 5. 2. 2018 nebyly

pokračování

dány, jeho vydání tak bylo nepřiměřené. Skutečnosti, jež správce daně uvedl na podporu důvodů pro vydání všech zajišťovacích příkazů (zbavování se nemovitého majetku; vysoká míra zadluženosti; záporný vlastní kapitál; proměnlivost oběžného majetku; negenerování volných finančních prostředků; zkreslení účetní hodnoty majetku nesprávným účtováním; neznámá tržní hodnota majetku; výše v budoucnu stanovené daně přesahuje výši dosavadních daňových povinností; zvýšená možnost změny vlastnické struktury společnosti; snížení příjmů o příjmy z pronájmu nemovitostí), záměrně manipuloval a duplikoval a krajský soud se s těmito rozpory nevypořádal. Krajský soud také zcela pominul stěžovatelčinu argumentaci týkající se ekonomické restrukturalizace společnosti a jejích důsledků a namísto toho přisvědčil závěrům správce daně, který se však zabýval pouze negativními, nikoliv také pozitivními dopady této restrukturalizace. Stěžovatelka by totiž po snížení výdajů za úroky z dluhopisů, které musela vyplácet, dosáhla ziskovosti své činnosti.

[16] Krajskému soudu stěžovatelka vytýká, že nesprávně shledal, že správce daně nemá povinnost zpracovávat prognózu budoucího ekonomického vývoje společnosti. Stěžovatelka však má za to, že pokud by správce daně přihlédl ke skutečnostem, jež mu byly známy ze spisu, mohl dojít k pozitivnímu hodnocení ekonomického vývoje společnosti, která dlouhodobě řádně plnila včas veškeré daňové povinnosti, měla dostatečné zásoby oběžného materiálu k realizaci vlastní podnikatelské činnosti, měla zajištěny hmotné i lidské zdroje na pokračování v podnikání v dosavadním či větším rozsahu, v předchozích letech uskutečňovala podnikatelskou činnost o nemalém ročním čistém obratu, ten jí umožnil opakovaně uhradit úrok z dluhopisů ve výši 9 milionů Kč i vyšší, ekonomickou restrukturalizací došlo ke snížení této úrokové zátěže, a tak i k podstatnému snížení výdajů. Tyto pozitivní aspekty bylo také třeba hodnotit při celkovém posouzení předpokladů pro vydání jednotlivých zajišťovacích příkazů.

[17] Podle stěžovatelky krajský soud obavu o budoucí vymahatelnost daně posoudil pouze obecně a nedostatečně, bez návaznosti na konkrétní skutkové okolnosti dané věci, a jeho argumentace tak je nejasná, nepřesvědčivá, a tudíž nepřezkoumatelná.

[18] Stěžovatelka shrnuje, že krajský soud nesprávně vyhodnotil splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, pochybil i v tom, že podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu ze dne 5. 2. 2018 hodnotil společně s podmínkami pro vydání zbylých zajišťovacích příkazů ze dne 7. 2. 2018, nevypořádal se se všemi námitkami obsaženými v žalobě a ve vyjádření ze dne 5. 9. 2018, aplikoval účelově vybranou judikaturu Nejvyššího správního soudu a naopak se nevyjádřil k judikatuře zmiňované stěžovatelkou, dal větší prostor žalovanému a méně námitkám stěžovatelky, akceptoval jednostranný výklad některých skutečností správce daně, zejména přihlížel jen k negativním důsledkům ekonomické restrukturalizace stěžovatelky.

[19] Napadený rozsudek tak trpí vadou nepřezkoumatelnosti, neboť pouze doslovně opisuje předchozí podání účastníků a cituje judikaturu Nejvyššího správního soudu bez konkrétního vztahu k projednávané věci a samotné právní posouzení věci krajským soudem je veskrze obecné a obsaženo pouze na několik málo místech napadeného

rozsudku s obecným závěrem o správnosti postupu správce daně a žalovaného. S některými v žalobě tvrzenými skutečnostmi se krajský soud nevypořádal vůbec.

IV.

[20] Žalovaný se s tvrzeními obsaženými v kasační stížnosti neztotožňuje, odkazuje na napadené rozhodnutí, obsah daňového spisu i vyjádření k žalobě a souhlasí se závěry krajského soudu v napadeném rozsudku; navrhuje proto kasační stížnost zamítnout.

[21] Žalovaný zdůrazňuje, že předpoklad budoucího stanovení daně byl ve stěžovatelských případech vysoce pravděpodobný a byly zde i důvody pro závěr o budoucí nedobytnosti daně (vysoká míra zadluženosti; většina majetku kryta cizími zdroji; jediným majetkem pouze likvidní aktiva-stroje a automobily; zkreslená hodnota dlouhodobého majetku v účetnictví; zbavování se nemovitého majetku po zahájení daňové kontroly). Stěžovatelkou tvrzené řádné plnění jejich daňových povinností, resp. dosavadní bezproblémová spolupráce se správcem daně nemůže vyvrátit závěry o odůvodněné existenci obav ve smyslu § 167 daňového řádu.

[22] Žalovaný má za to, že krajský soud se vypořádal s veškerou žalobní augmentací, aniž byl povinen reagovat na každou dílčí námitku stěžovatelky. Napadený rozsudek tudíž není nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů.

[23] Za neopodstatněnou považuje žalovaný i námitku nesprávného posouzení věci krajským soudem. Fakt, že krajský soud přisvědčil závěrům daňových orgánů, neznamená, že krajský soud věc posoudil v rozporu se zákonem.

V.

[24] Stěžovatelka v replice upozorňuje na tvrzení žalovaného, který sám uvedl, že stěžovatelka má likvidní majetek, který sloužil její ekonomické činnosti, z níž mohla uhradit případné dluhy. Z rozvahy za rok 2016, která byla účastníkům řízení známa, vyplývá, že majetek a vlastní jmění stěžovatelky několikanásobně převyšují hodnotu vydaných zajišťovacích příkazů. Žalovaným uváděné silné důvody pro vydání zajišťovacích a posléze i exekučních příkazů tak nejsou dány. Stěžovatelka v replice opakuje svá tvrzení obsažená již v kasační stížnosti týkající se nepřiměřenosti vydaných zajišťovacích příkazů, drakonických prostředků, jež daňové orgány směrem ke stěžovatelce užily, o chybějících podmínkách pro vydání zajišťovacích příkazů a setrvává na tom, že napadený rozsudek je nesprávný i nepřezkoumatelný.

VI.

[25] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[26] Kasační stížnost není důvodná.

[27] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Jedná se totiž o vadu tak závažnou,

pokračování

že by se jí Nejvyšší správní soud musel podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, tedy i tehdy, pokud by ji stěžovatelka sama nenamítala. Pokud by uvedený nedostatek napadený rozsudek vykazoval, bylo by to zjevně překážkou jeho přezkumu z dalších v kasační stížnosti uplatněných důvodů.

[28] Judikatura Nejvyššího správního soudu setrvale vychází z toho, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů je dána mimo jiné tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74, a ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvracet. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Jak k tomu příležitostně uvádí Ústavní soud, „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (viz náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, nebo též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8Afs 41/2012-50, nebo ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014-108).

[29] Stěžovatelka v tomto ohledu krajskému soudu vytýká, že se nezabýval některými žalobními námitkami, pouze parafrázoval závěry správce daně a žalovaného a přisvědčil jim toliko obecnými úvahami a také opomenul tvrzení obsažená v podání stěžovatelky ze dne 5. 9. 2018 učiněném v řízení o žalobě.

[30] Nejvyšší správní soud na tomto místě stěžovatelce přitakává v tom, že z napadeného rozsudku (resp. i z průběhu jednání krajského soudu, které se uskutečnilo dne 26. 6. 2020 a je zaznamenáno na nosiči CD na č. l. 170 spisu) nepochybně vyplývá, že krajský soud se podání ze dne 5. 9. 2018 nevěnoval a pominul jej. V tomto svém podání stěžovatelka reagovala na předchozí vyjádření žalovaného k žalobě a zopakovala v něm již v žalobě uplatněnou námitku legitimnosti vydání zajišťovacích příkazů (s ohledem na jejich invazivnost ve vztahu k podnikatelské činnosti stěžovatelky), dále v němž opět, shodně jako v žalobě, namítla vydání zajišťovacích příkazů v rozporu s principem proporcionality (proto, že se týkaly zajištění odvodů za porušení rozpočtové kázně). Shodně jako v žalobě pak dodala, že žalovaný vystavěl odůvodnění napadených rozhodnutí pouze na tvrzení o účelovém vyvádění majetku, aniž vzal v potaz dosavadní bezvadnou daňovou historii a komunikaci se správcem daně.

[31] Současně však v tomto podání oproti žalobě nově upozornila na to, že zajišťovací příkaz ze dne 5. 2. 2018 byl vydán ve vztahu k formálnímu a nepodstatnému pochybení při čerpání dotace, že k odhalení takového pochybení, jež bylo následně zajištěno zajišťovacími příkazy, mohlo dojít dříve za předpokladu, že by kontrolní orgány řádně plnily své povinnosti, a namítla též skutečnost, že žalovaný, resp. správce daně neprokázal, že hrozilo prodlení s úhradou budoucího odvodu a přesto požadoval úhradu zajišťovacích

příkazů obratem, nikoliv ve lhůtě tří pracovních dnů, což založilo jejich nezákonnost. Stěžovatelka nově také namítala, že jí nebylo umožněno nahlédnout do spisového materiálu vedeného správcem daně, aby mohla seznat jeho úvahy a postupy při zajištění daně. Správce daně to neumožnil s odůvodněním, že je žádáno nahlédnutí do neveřejné části daňového spisu s odkazem na § 66 odst. 2 daňového řádu.

[32] Z obsahu podání ze dne 5. 9. 2018 tedy vyplývá, že některá v něm obsažená tvrzení byla opakováním toho, co stěžovatelka tvrdila v žalobě, popřípadě šlo o rozhojnění již dříve uplatněné žalobní argumentace (nelegitimitnost zajišťovacích příkazů, jejich vydání v rozporu s principem proporcionality, resp. nesplnění předpokladů pro vydání zajišťovacích příkazů) a krajský soud, jak bude uvedeno dále, se těmito námitkám věnoval, byť výslovně neodkázal na to, že jsou kromě žaloby zopakovány či rozvedeny právě ve stěžovatelčině podání ze dne 5. 9. 2018.

[33] Součástí zmíněného podání však také byly některé námitky, jež stěžovatelka v žalobě výslovně neuplatnila (zajištění odvodu přes zanedbatelná a dříve kontrolními orgány neodhalená pochybení při čerpání dotace, nezákonnost okamžité vykonatelnosti zajišťovacích příkazů a neumožnění nahlédnutí do daňového spisu). Těm se skutečně krajský soud v napadeném rozsudku nevěnoval vůbec a pominul je i v rekapitulaci žalobních bodů.

[34] Uvedená skutečnost, však přesto nepředstavuje v nynější věci pochybení, jež by vedlo k závěru o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku (resp. jeho části) pro nedostatek důvodů z důvodu opomenutí některých žalobních námitek. Je tomu tak proto, že tato nově v podání ze dne 5. 9. 2018 uplatněná tvrzení byla opožděná. Jak totiž sama stěžovatelka v žalobě uvedla (a Nejvyšší správní soud ověřil též z daňového spisu), napadená rozhodnutí II, III a IV jí byla doručena dne 12. 3. 2018 a napadené rozhodnutí I jí bylo doručeno dne 9. 4. 2018. Od okamžiku doručení jednotlivých napadených rozhodnutí tudíž stěžovatelce běžela lhůta dvou měsíců k podání žaloby, a tedy i k uplatnění jednotlivých žalobních bodů (v souladu s § 72 odst. 1 s. ř. s.). Tato lhůta uplynula dne 12. 5. 2018, resp. 9. 6. 2018. Pouze v této lhůtě stěžovatelka mohla žalobu nejen podat, ale i rozšířit o nové, dosud neuplatněné, žalobní body (srov. § 71 odst. 2 věta druhá s. ř. s.). Pokud tedy uvedené námitky o marginálních pochybeních, pro něž bylo učiněno zajištění odvodů, o nezákonnosti okamžité vykonatelnosti zajišťovacích příkazů a o nemožnosti nahlédnout do daňového spisu uplatnila poprvé teprve dne 5. 9. 2018, učinila tak opožděně. Krajský soud se tudíž těmito otázkám v napadeném rozsudku nebyl povinen věnovat. I když jistě bylo vhodnější, aby alespoň stručně v napadeném rozsudku zmínil, že uvedené žalobní body jsou opožděné, skutečnost, že tak krajský soud výslovně neučinil, přesto nemá za následek nepřezkoumatelnost této části napadeného rozsudku. Na výsledek řízení to totiž nemá žádný vliv. Pochybení spočívající v tom, že se krajský soud nevěnoval žalobním bodům, které stěžovatelka uplatnila opožděně, tudíž Nejvyšší správní soud nedovodil.

[35] Pokud jde o zbylou argumentaci obsaženou v podání ze dne 5. 9. 2018, jak již shora uvedeno, tak představovala pouze zopakování či rozhojnění včas uplatněných žalobních námitek a krajský soud se jim také v napadeném rozsudku věnoval. Otázkou legitimacy

pokračování

vydaných zajišťovacích příkazů (jednak pro nestandardnosti při doručování a také proto, že zajišťovací příkazy I a II byly vydány k zajištění odvodů za porušení rozpočtové kázně) se zabýval v odstavcích 27. a 28. napadeného rozsudku. Zde dovedl, že skutečnost, že doručování zajišťovacích příkazů ze dne 7. 2. 2018 (které proběhlo osobním předáním v sídle zástupce stěžovatelky, a nikoliv do datové schránky, a také proto, že následovalo bezprostředně po vydání zajišťovacího příkazu ze dne 5. 2. 2018), nezakládalo nelegitimnost postupu správce daně. Za pochybení nepovažoval ani to, že zajišťovací příkazy I a II zajišťovaly budoucí úhradu odvodů za porušení rozpočtové kázně. Zdůraznil, že v souladu s § 2 odst. 3 daňového řádu je odvod daní.

[36] Vytýká-li stěžovatelka krajskému soudu v souvislosti s opomenutím obsahu podání ze dne 5. 9. 2018 také to, že v něm upozorňovala na změny v zajišťovacích příkazech, resp. na zrušení jednoho z nich, což svědčí o tom, že podmínky pro jejich vydání nebyly splněny, nutno dodat, že tuto námitku v uvedeném podání Nejvyšší správní soud vůbec nenalezl.

[37] Stěžovatelka namítá také to, že krajský soud nevzal v úvahu řadu námitek proti postupu daňových orgánů, stěžovatelčiny odkazy na judikaturu a v napadeném rozsudku parafrázoval vybrané z odvolacích námitek a závěry žalovaného k nim, aniž by řádně žalobní námítky vypořádal. Nutno však uvést, že tato stížnostní argumentace je veskrze obecná, aniž je zřejmé, jaké konkrétní další námítky (nad rámec již výše uvedeného) krajský soud opomenul. Ani úkolem Nejvyššího správního soudu není za stěžovatelku vyhledávat, co bylo v žalobě tvrzeno, porovnávat tato tvrzení se závěry obsaženými v napadeném rozsudku a dovozovat případné opomenutí žalobních bodů, pokud sama stěžovatelka konkrétně v kasační stížnosti neuvádí, kterou konkrétní námitku krajský soud nevypořádal.

[38] Stěžovatelka v kasační stížnosti krajskému soudu také vytýká, že při rozhodování nezohlednil v žalobě odkazovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se naplnění předpokladu budoucí nedobytnosti daně a namísto toho pro svoje závěry využil jinou judikaturu téhož soudu, aniž tento svůj postup vysvětlil. Stěžovatelka v žalobě v tomto ohledu namítala, že vydání zajišťovacích příkazů je v rozporu s principem proporcionality a právní jistoty, v rozporu se zásadou rovného zacházení, nese znaky svévole a vede k ekonomické likvidaci společnosti a tato svoje tvrzení opírala o závěry plynoucí z rozsudků Nejvyššího správního soudu vydaných ve věcech sp. zn. 2 Afs 239/2015 a sp. zn. 6 Afs 399/2017. Tato tvrzení však zůstala (až na výjimky, jimž se bude kasační soud věnovat dále) opět v rovině obecných výtek, aniž by konkrétní závěry vyplývající z jí odkazované judikatury navázala na zcela konkrétní skutkové okolnosti nyní posuzovaného případu.

[39] Nejvyšší správní soud tak ani v nevypořádání se se stěžovatelkou odkazovanou judikaturou neshledává nedostatek napadeného rozsudku. Krajský soud pro podporu svých závěrů využil sice jiné, než stěžovatelkou zmíněné judikáty kasačního soudu (které citoval při vymezení předpokladů pro vydání zajišťovacích příkazů - zejména rozsudky ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015-35, ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104 nebo ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2017-31), přesto se však

jednalo o judikaturu, která byla plně použitelná, neboť v ní byla řešena shodná problematika vydání zajišťovacích příkazů a požadavků na ně kladených, jaká byla i předmětem nynější věci. Její závěry využil při posouzení podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů v konkrétním posuzovaném případě (viz především odstavce 42. a 47. napadeného rozsudku). Tato krajským soudem použitá judikatura současně není v rozporu s tou, na niž se odvolávala stěžovatelka v žalobě, a tudíž krajskému soudu nelze v tomto ohledu ničeho vytýkat. Pro věc podstatná je skutečnost, že krajský soud správně vysvětlil, za jakých podmínek lze zajišťovací příkazy vydat (obecně) a zda tyto podmínky byly splněny v konkrétním stěžovatelčině případě. Povinností krajského soudu pak nepochybně není, aby se v napadeném rozsudku jednotlivě vyjadřoval ke každému v žalobě zmíněnému judikátu Nejvyššího správního soudu, a to tím spíše, pokud tato judikatura není v rozporu s tou, na niž se odvolal krajský soud. Tak daleko požadavky na přezkoumatelnost napadeného rozsudku nepochybně nesahají.

[40] Nedostatečnost odůvodnění napadeného rozsudku podle stěžovatelky spočívá i v tom, že důvody, v nichž správce daně spatřoval oporu (nejen) pro vydání zajišťovacího příkazu I (blíže viz odst. [15] tohoto rozsudku), manipuloval a záměrně duplikoval, což však krajský soud nezohlednil a nevypořádal. Krajský soud podle stěžovatelky pochybil i v tom, že pominul argumentaci týkající se ekonomické restrukturalizace společnosti.

[41] Nejvyšší správní soud opět, jako již výše v tomto rozsudku, konstatuje, že tato tvrzení jsou obecného charakteru a stěžovatelka konkrétně neuvádí, které okolnosti byly „duplikovány“ či manipulovány. V žalobě v tomto ohledu pouze namítala, že bez náležitého vypořádání se se skutečnostmi, které by nasvědčovaly obavě o budoucí dobyttnost dosud nestanovené daně (otázka finančních toků v souvislosti s nasmlouvanými zakázkami a zohlednění prognózy budoucího ekonomického vývoje), nelze dospět k závěru, že její podnikatelská činnost je vedena k zániku. Uvedený závěr však žalovaný v napadených rozhodnutích nevyslovil. Upozornil pouze na to, že s ohledem na skutečnost, že stěžovatelka disponuje pouze majetkem rychle likvidní povahy (což stěžovatelka nezpochybňuje), může ukončit své podnikatelské aktivity bez výraznější časové prodlevy. To je ovšem úvaha zcela logická a bezrozporná.

[42] Stěžovatelčino žalobní tvrzení, že žalovaný, resp. správce daně závěr o budoucí nedobytnosti daně založil jen na tom, že stěžovatelka snižovala svůj hmotný majetek a byla financována z cizích zdrojů, krajský soud vyvrátil tím, že poukázal na skutečnosti, na nichž daňové orgány založily své závěry o pravděpodobné budoucí nedobytnosti daně (v podrobnostech viz odst. [15] tohoto rozsudku a odst. 44. napadeného rozsudku) a považoval je za dostatečné pro závěr daňovými orgány učiněný o pravděpodobnosti budoucího stanovení daně a zejména o obavě z její budoucí dobyttnosti. Namítala-li k tomu stěžovatelka v žalobě, že má dlouhou podnikatelskou historii, roční úhrn čistého obrátu v letech 2013 až 2016 činil 140 miliónu Kč a že prodej nemovitého majetku je veden nikoliv s cílem zbavovat se majetku, ale za účelem provedení ekonomické restrukturalizace společnosti, k čemuž správní orgány nepřihlédly, nezbyváá než shodně s krajským soudem upozornit na příslušné pasáže rozhodnutí daňových orgánů obou stupňů, v nichž byly i tyto otázky pojednány (v podrobnostech viz odst. 53. a 57. napadeného rozsudku). Nejen, že se namítanými skutečnostmi neopomněly v kontextu skutkových okolností

pokračování

stěžovatelčiny věci zabývat daňové orgány, ale jak vidno, nepominul je ani krajský soud v napadeném rozsudku, včetně úvahy týkající se namítané ekonomické restrukturalizace a budoucí ekonomické prognózy společnosti (viz zejména odst. 60. a 63. napadeného rozsudku).

[43] Nejvyšší správní soud tudíž shrnuje, že nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů nedovodil a kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není naplněn. Z uvedeného důvodu se kasační soud mohl věnovat zbylým kasačním námitkám.

[44] Nutno k tomu předeslat, že stěžovatelka činí kasační argumentaci poněkud neuchopitelnou proto, že se vyjadřuje k jednotlivým odstavcům odůvodnění napadeného rozsudku, a mnohdy tak jde o reakci na závěry, které jsou vytrženy z celkového kontextu odůvodnění napadeného rozsudku. Nadto jsou její výtky povětšinou vedeny pouze v obecné rovině. Nejvyššímu správnímu soudu pak nezbyvá, než i svoje závěry k těmto kasačním námitkám uvést ve stejné míře obecnosti.

[45] S výjimkou výslovně namítané nepřezkoumatelnosti některých částí napadeného rozsudku, k nimž již Nejvyšší správní soud zaujal stanovisko výše, stěžovatelka krajskému soudu vytýká, že posoudil nesprávně otázku proporcionality zajišťovacích příkazů, a nesprávně vyslovil i to, že správce daně nemá povinnost zpracovávat prognózu budoucího ekonomického vývoje společnosti. Nelze však přehlédnout, že tyto výtky jsou neopodstatněné již proto, že podstatou žalobních námitek byla především tvrzená nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí. Stěžovatelka totiž v žalobě namítala, že se žalovaný dostatečně nevypořádal s odvolacími námitkami proti zajišťovacím příkazům. Krajský soud je přitom v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. povinen přezkoumat napadené rozhodnutí zásadně v rozsahu žalobních bodů. Je proto logické, že namítala-li stěžovatelka nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí a své výtky v žalobě formulovala obecně, spíše se zdůrazněním obecné zásady proporcionality, rovného zacházení, právní jistoty, doprovázené obecnými tvrzeními o její likvidaci ze strany daňových orgánů v důsledku vydání zajišťovacích příkazů, krajský soud svoji pozornost zaměřil především na to, zda napadená rozhodnutí, resp. i jim předcházející zajišťovací příkazy jsou rozhodnutí přezkoumatelná. Tomu pak přizpůsobil odůvodnění napadeného rozsudku, v němž se více věnoval právě tomu, zda vůbec namítané chybějící úvahy napadená rozhodnutí obsahují.

[46] Stěžejní žalobní argumentace se přitom týkala tvrzené absence předpokladů pro vydání zajišťovacích příkazů, kterými jsou pravděpodobnost, že 1) daň bude v budoucnu stanovena a že 2) tato daň bude v budoucnu nedobytná nebo její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Krajský soud v tomto ohledu nejprve správně předeslal, že zmíněný první předpoklad podle obsahu žalobních tvrzení stěžovatelka nečinila sporným, byť jedna z částí žaloby byla nadepsána „*pravděpodobnost budoucího stanovení daně*“. I v této části však stěžovatelka argumentovala ve vztahu k druhému z předpokladů pro vydání zajišťovacích příkazů. Krajský soud z uvedeného důvodu stručně upozornil na příslušné pasáže zajišťovacích příkazů a napadených rozhodnutí, v nichž se daňové orgány zabývaly otázkou pravděpodobnosti budoucího stanovení daně (viz odst. 35. a 36. napadeného rozsudku).

[47] V převažující míře se pak krajský soud v napadeném rozsudku zaměřil na posouzení toho, zda napadená rozhodnutí obsahují přezkoumatelné závěry týkající se naplnění druhého předpokladu pro vydání zajišťovacích příkazů (pravděpodobnost budoucí nedobytnosti daně). I k tomuto předpokladu stěžovatelka v žalobě uváděla především obecnou argumentaci a reagovala obecnými tvrzeními se závěrem o nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí proto, že se daňové orgány nedostatečně vypořádaly s okolnostmi její dlouhodobé ekonomické činnosti a vlivu jejích závazků z vydaných dluhopisů (výplata úroků) na její ekonomickou činnost, nezohlednily podstatné okolnosti z hlediska udržení dlouhodobé konkurenceschopnosti, nepřezkoumaly účetní závěrky a výkazy zisků a ztrát, které jim byly známy, nezohlednily cash flow v souvislosti s nasmlouvanými zakázkami, ani to, že stěžovatelka dosahuje provozního zisku, a její majetkové poměry tudíž svědčí o tom, že v budoucnu nebude mít problémy s případným placením doměřené daně, byť ve splátkách a nevzaly v potaz ani její předchozí řádné plnění daňových povinností a součinnost se správcem daně. Krajský soud, veden uvedenou žalobní argumentací vytykající především nepřezkoumatelnost závěrů napadených rozhodnutí ve vztahu k obavě z budoucí dobytnosti daně, proto zaměřil svoji pozornost na to, zda závěry k této otázce z napadených rozhodnutí vyplývají, a zda jsou tedy přezkumu způsobilé.

[48] Z uvedeného důvodu se krajský soud zaměřil na jednotlivé pasáže zajišťovacích příkazů (viz odst. 43. napadeného rozsudku) a shrnul skutečnosti, které z nich k otázce budoucí nedobytnosti daně vyplývají (v odst. 44 napadeného rozsudku), a následně zrekapituloval odvolací námitky [zajišťovací příkazy I a II byly vydány nezákonně v rozporu s § 167 daňového řádu, neboť nezajišťují budoucí daň, ale budoucí sankci za porušení povinnosti daňového subjektu (tj. odvod za porušení rozpočtové kázně – poznámka soudu); zajišťovací příkazy byly vydány nezákonně proto, že v nich absentuje reálná důvodnost obavy o budoucí dobytnost či vymahatelnost daně; správce daně účelově likviduje daňový subjekt, pokud vykonává daňovou exekuci na základě nezákonných či sporných zajišťovacích příkazů; důvodnost pro vydání zajišťovacích příkazů jako krajního nástroje není dána - viz odst. 45. napadeného rozsudku]. Dále pak jednak upozornil na příslušné pasáže napadených rozhodnutí, v nichž žalovaný vypořádal výše uvedené odvolací námitky a shrnul závěry, které z jednotlivých napadených rozhodnutí plynou k nosné otázce naplnění předpokladu budoucí nedobytnosti daně (viz odstavec 47. napadeného rozsudku).

[49] Za stěžejní považoval okolnosti týkající se změny majetkových poměrů stěžovatelky, která se koncem roku 2017, v průběhu probíhající daňové kontroly, zbavila veškerého nemovitého majetku v hodnotě 23.448.739,23 Kč, kterým tak v době vydání jednotlivých zajišťovacích příkazů již nedisponovala, a obavu z budoucí nedobytnosti daně považoval za doloženou i z vyhodnocení finanční situace stěžovatelky spočívající v tom, že kryje většinu svého majetku z cizích zdrojů, vykazuje vysokou míru zadluženosti a její obchodní majetek (vysoce likvidní movité věci) a finanční prostředky na bankovních účtech neskýtá dostatečnou záruku budoucí úhrady daně, včetně nemožnosti uhradit daň pomocí úvěru s ohledem na nemožnost poskytnout jeho zajištění. Tyto skutečnosti považoval krajský soud za ucelený a logický okruh indicií svědčících o nedobré ekonomické situaci stěžovatelky opodstatňující závěr o naplnění druhého z předpokladů

pokračování

pro vydání zajišťovacích příkazů. Krajský soud tedy nejen, že považoval napadená rozhodnutí za přezkoumatelná, ale současně shledal, že závěry daňových orgánů, které ohledně naplnění předpokladů pro vydání jednotlivých zajišťovacích příkazů dovodily, jsou správné, a proto jim přisvědčil.

[50] Krajskému soudu v tomto směru není co vytknout, neboť popsáním způsobem reagoval na obecné žalobní námitky směřující především k nedostatečnosti závěrů žalovaného (i správce daně), jimž však z výše uvedených důvodů nepřisvědčil. Skutečnost, že krajský soud spíše, než že budoval svoji vlastní argumentaci ke stěžejní sporné otázce o naplnění předpokladu spočívajícího v budoucí nedobytnosti daně, přisvědčil žalovanému, není v nynějším případě na závalu přezkoumatelnosti ani správnosti napadeného rozsudku. Ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu totiž setrvale vychází z toho, že *„[j]e-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.“* Právě taková situace nastala i v souzené věci. V ní stěžovatelka uplatnila v odvoláních proti zajišťovacím příkazům obecné odvolací námitky (viz výše) a některé z nich následně opět v převážné míře v obecné rovině zopakovala i v žalobě. Krajský soud proto nepochybil, pokud poté, co neshledal nepřezkoumatelnost jednotlivých přezkoumávaných rozhodnutí, na závěry daňových orgánů týkající se předpokladů pro vydání zajišťovacích příkazů odkázal, aniž je znovu opakoval. Považoval je za přezkoumatelné i správné.

[51] Vytýká-li stěžovatelka neproporcionalitu vydaných zajišťovacích příkazů (v žalobě i kasační stížnosti), pak i když se výslovně této problematice krajský soud v napadeném rozsudku nevěnoval, z obsahu napadeného rozsudku vyplývá, že zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů měl za splněné, z čehož implicitně vyplývá i závěr o tom, že v daném případě byly zajišťovací příkazy prostředkem přiměřeným.

[52] V této souvislosti Nejvyšší správní soud poukazuje na svůj rozsudek ze dne 16. 8. 2021, č. j. 3 Afs 168/2019-38, v němž dovodil, že *„požadavky proporcionality reflektuje sám daňový řád zakotvením podmínek, za kterých lze zajišťovací příkaz vydat.“* V nynějším případě, jak již shora uvedeno, přitom správce daně dovodil existenci skutečností, jež nasvědčují přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně (jež fakticky stěžovatelka v žalobě nezpochybnila), tak i obavě o její budoucí dobytost, jíž se krajský soud v napadeném rozsudku věnoval především. Z uvedeného důvodu proto i případné negativní důsledky (tvrzené ochromení ekonomické činnosti), které mohly zajišťovací příkazy ve stěžovatelčině případě mít a na něž také poukazovala, nemohly způsobit neproporcionalitu a nezákonnost přezkoumávaných rozhodnutí. To ostatně také dovodil krajský soud v napadeném rozsudku (srov. odst. 64. napadeného rozsudku).

[53] K právě uvedenému Nejvyšší správní soud znovu dodává, že většina stěžovatelčiny argumentace v žalobě byla vystavěna na obecném vyjádření nesouhlasu s vyslovenými úvahami správce daně a žalovaného. Měla-li ale stěžovatelka za to, že jsou zde další skutečnosti, jež vyvrací jimi přijaté závěry o naplnění předpokladů pro vydání

zajišťovacích příkazů, bylo třeba je zcela konkrétně a nikoliv jen v obecné rovině uvést. Za konkrétní tvrzení tak nelze považovat výtky typu, že „*správce daně v zajišťovacích příkazech ani žalovaný v rozhodnutí o odvolání neuvedl v konečném důsledku relevantní skutečnosti, které by v kontextu historického fungování společnosti žalobce a jeho ekonomických činností i do budoucna nasvědčovaly obavě o dobytost budoucí pravomocně nestanovené daně a navíc se žalovaný ani nevypořádal se všemi námitkami, které žalobce uváděl v odvolání stran budoucí hospodářské situace, kdy bylo namítáno, že v zajišťovacích příkazech absentují prognózy ekonomického vývoje žalobce a že závěry o „zbavování“ se majetku nejsou argumentačně k okolnostem ekonomického vývoje podloženy.*“ a podobné, jimiž stěžovatelka v žalobě proti vydaným rozhodnutím daňových orgánů brojila. Krajskému soudu tak nyní nemůže opodstatněně vytýkat, že k otázce proporcionality a k prognóze budoucího ekonomického vývoje společnosti nevyslovil vlastní závěr, neměl-li pro to ve zcela konkrétních žalobních tvrzeních oporu.

[54] Stěžovatelka vytýká krajskému soudu i to, že větší prostor věnoval závěrům daňových orgánů a méně se věnoval jejím tvrzením a vypořádání žalobních námitek. Uvedený postup krajského soudu je však v daném případě pochopitelný, jak již výše Nejvyšší správní soud vysvětlil, a to nejen pro obecnost žalobních námitek, ale také proto, že z obsahu žaloby vyplývá, že stěžovatelka považuje napadená rozhodnutí za nepřezkoumatelná (nedostatečně odůvodněná), což krajský soud posuzoval především.

[55] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti namítá, že krajský soud pochybil, neboť hodnotil podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu ze dne 5. 2. 208 společně s podmínkami pro vydání následných zajišťovacích příkazů ze dne 7. 2. 2018, ač tyto podmínky byly diametrálně odlišné zejména s ohledem na výši zajišťované daňové povinnosti. Nutno však podotknout, že tvrzení o tom, že by podmínky pro vydání jednotlivých zajišťovacích příkazů byly odlišné a měly být takto hodnoceny, stěžovatelka dosud ani v daňovém řízení ani v žalobě neuplatňovala. Krajský soud tudíž posuzoval předpoklady pro vydání jednotlivých zajišťovacích příkazů v rozsahu těch žalobních námitek, které stěžovatelka v žalobě (resp. v jejím doplnění) rádně, včas a dostatečně určitě tvrdila a s důrazem na namítanou nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí. Ani v tvrzeném směru se tudíž pochybení nedopustil.

[56] Každý ze zajišťovacích příkazů obsahoval samostatné důvody týkající se budoucího stanovení daně (neboť se jednalo o zajištění různých daňových povinností – viz odst. [1]) a následně obsahoval i posouzení pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně. Tato část jednotlivých zajišťovacích příkazů byla logicky, neboť se týkala stěžovatelky a hodnocení její ekonomické a finanční situace, ve všech zajišťovacích příkazech shodná či velmi podobná. Jelikož i odvolací námitky stěžovatelka uplatnila ve vztahu ke všem zajišťovacím příkazům obdobné (s mírnou diferencí týkající se tvrzení o zajištění odvodu a daně), i napadená rozhodnutí se obsahově diametrálně nelišila. Ze žaloby však, jak již uvedeno shora, nevyplývala tvrzení, jež by upozorňovala na nyní namítané odlišnosti (spočívající ve výši zajištěné daně), které krajský soud zhodnotil nesprávně. Krajský soud se tímto aspektem věci nezabýval, neboť k tomu opět neměl oporu v žalobních bodech. Nelze mu proto vytýkat, že tuto otázku posoudil nesprávně.

pokračování

[57] Stěžovatelka konečně v kasační stížnosti vyjadřuje nesouhlas s úvahou krajského soudu o tom, že na posouzení zákonnosti vydaných zajišťovacích příkazů nemá vliv skutečnost, že daň, resp. odvod, byl následně vyměřen či doměřen ve výši nižší, než v jaké byl uveden v těchto zajišťovacích příkazech.

[58] Judikatura Nejvyššího správního soudu setrvale vychází z toho, že zajišťovací příkaz je rozhodnutím, které má pouze předběžný a dočasný charakter. Správce daně tedy při jeho vydávání nevychází z dokazování, ale jen ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici. Správce daně proto může zajišťovací příkaz vydat, jestliže zjistí takové indicie, které přiměřeně nasvědčují budoucímu stanovení daně a jestliže se zároveň odůvodněně obává o její budoucí vybrání. Naplnění těchto podmínek je jednak pojistkou proti hrozbě svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů a jednak projevem principu proporcionality legitimujícím zásah do vlastnického práva těchto subjektů. Soudy tak při svém následném přezkumu ověřují pouze to, zda správní orgány, tj. správce daně v zajišťovacím příkazu a žalovaný v rámci odvolání, identifikovaly základní rizika a přesvědčivě zdůvodnily naplnění obou podmínek (viz např. rozsudky ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015-35 či ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45). Nejvyšší správní soud také v rozsudku ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015-50, dovodil, že *„ani skutečnost, že daňový subjekt byl následně schopen uhradit vydané zajišťovací příkazy, neprokazuje, že nebyly dány důvody pro jejich vydání, neboť opačný výklad by znamenal, že zajišťovací příkaz lze vydat jen tehdy, je-li daňový subjekt již v tak špatné ekonomické situaci, že není s to požadovanou částku uhradit.“*

[59] Z právě uvedeného, stejně jako i z dikce § 167 odst. 1 daňového řádu, neplyne požadavek, aby v okamžiku vydání zajišťovacích příkazů byla zajišťovaná daň stanovena v přesné a nezměnitelné výši. Jedná se pouze o odhad výše v budoucnu stanovené daně bez provádění dokazování, který se ale v návaznosti na další zjištění správce daně i ve spolupráci s daňovým subjektem (který může případné pochybnosti o výši daňové povinnosti vyvrátit) dále může modifikovat. Právě tak tomu bylo i v souzené věci. Pro úplnost lze proto opět odkázat na příslušné pasáže jednotlivých zajišťovacích příkazů, jak je vyjmenoval krajský soud v odst. 35. napadeného rozsudku, v nichž se správce daně v době před samotným vydáním zajišťovacích příkazů a na základě dosavadních výsledků probíhající daňové kontroly této otázky věnoval a provedl odhad budoucí výše daňové povinnosti na základě jemu v té době známých a dostupných skutečností. Fakt, že následně došlo ke stanovení daně v rozsahu nižším, než původně odhadovaném, tudíž na zákonnosti zajišťovacích příkazů nemůže ničeho změnit. To ostatně správně dovodil i krajský soud v napadeném rozsudku.

[60] Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal pochybení ani při zjišťování skutkového stavu ze strany daňových orgánů ani při posouzení věci krajským soudem, a proto uzavírá, že kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. nepovažuje za naplněné.

VII.

[61] Kasační stížnost není pro výše uvedené důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[62] Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, a právo na náhradu nákladů tohoto řízení nemá. Žalovanému jako v řízení úspěšnému účastníkovi žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

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

V Brně dne 12. prosince 2022

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu