



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: **UNOCOM spol. s r.o.**, se sídlem Plaská 622/3, Malá Strana, Praha 5, zast. Mgr. Petrem Novotným, advokátem, se sídlem V Jámě 699/1, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 8. 2017, č. j. 34375/17/5100-41453-711866, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 4. 11. 2021, č. j. 11 Af 37/2017-119,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 4. 11. 2021, č. j. 11 Af 37/2017-119, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:**I.**

[1] Finanční úřad pro hl. m. Prahu (dále jen „správce daně“) rozhodnutími ze dne 21. 6. 2017, č. j. 5315947/17/2005-80542-110635, č. j. 5317797/17/2005-80542-110635, č. j. 5323627/17/2005-80542-110635, č. j. 5324568/17/2005-80542-110635, č. j. 5325515/17/2005-80542-110635 a č. j. 5325095/17/2005-80542-110635 (dále jen „zajišťovací příkazy“), žalobkyni podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), uložil, aby zajistila úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období června, srpna, října, listopadu a prosince roku 2016 a ledna roku 2017, která dosud nebyla stanovena, a to složením jistoty na depozitní účet správce daně ve výši 9.760.647 Kč.

[2] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl všechna odvolání žalobkyně a zajišťovací příkazy potvrdil.

II.

[3] Žalobkyně brojila proti napadenému rozhodnutí žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který rozsudkem ze dne 23. 5. 2019, č. j. 11 Af 37/2017-78 (dále jen „první rozsudek městského soudu“), napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud tento rozsudek na základě kasační stížnosti žalovaného zrušil rozsudkem ze dne 2. 7. 2021, č. j. 4 Afs 255/2019-45 (dále jen „zrušující rozsudek“). Shledal totiž, že ze záhlaví prvního rozsudku městského soudu vyplývalo, že městský soud rozhodoval o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2017, č. j. 23081/17/5100-41453-711866, ačkoli uvedené označení ani datum neodpovídají napadenému rozhodnutí ani jakémukoliv jinému dokumentu, který je obsažen v příslušném správním spise. Z výroku prvního rozsudku městského soudu pak naopak vyplývalo, že městský soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 8. 2017, č. j. 34375/17/5100-41453-711866, tedy napadené rozhodnutí, proti kterému se bránila žalobkyně žalobou u městského soudu. Tento nesoulad záhlaví prvního rozsudku městského soudu s jeho výrokiem považoval Nejvyšší správní soud za vadu řízení s vlivem na zákonnost napadeného rozsudku, která bránila posouzení zbylých kasačních námitek týkajících se právního posouzení věci.

[4] Městský soud následně žalobu znovu posoudil a v záhlaví uvedeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) napadené rozhodnutí opět zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[5] Městský soud se prvotně zabýval přezkoumatelností napadeného rozhodnutí a dospěl k závěru, že neobsahuje žádnou úvahu týkající se existence kauce, která je nerozlučně spojena se statutem registrovaného distributora pohonných hmot, její výše a využitelnosti k úhradě v budoucnu stanovené daně z přidané hodnoty. Napadené rozhodnutí tudíž shledal nepřezkoumatelným. Správce daně i žalovaný podle městského soudu ponechali bez povšimnutí, že žalobkyně je registrovaným distributorem pohonných hmot a jako taková má podle § 6i zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pohonných hmotách), povinnost složit u celního úřadu kauci ve výši 20.000.000 Kč, což je částka převyšující předpokládanou výši dosud nestanovené daně. Z obsahu odvolání žalobkyně proti zajišťovacím příkazům se přitom dle městského soudu podává, že žalobkyně na tuto složenou kauci poukazovala v odvolání, aniž na její odvolací námitku žalovaný v napadeném rozhodnutí reagoval. Současně městský soud uvedl, že žalobkyně tuto námitku uvedla již v žalobě a dále obsírně rozvedla v rámci repliky.

[6] K dalším žalobním námitkám městský soud uvedl, že správce daně i žalovaný respektovali (vyjma shora řečeného) § 167 daňového řádu i závěry relevantní judikatury. Správce daně podle městského soudu uvedl konkrétní důvody, pro které se domnívá, že daň bude v budoucnu stanovena. Zajišťovací příkazy obsahují též kvalifikovaný odhad výše v budoucnu stanovené daně. Správce daně také podle městského soudu pečlivě popsal, jakým způsobem mělo dojít ke krácení daně v řetězci, včetně postavení žalobkyně v něm. Právě účast na daňovém podvodu přitom může být zdrojem odůvodněných obav správce daně. Správce daně rovněž posoudil, zda žalobkyně měla či mohla vědět, že se účastní daňového podvodu. Současně však městský soud upozornil na to, že v rámci zajišťovacího příkazu není na místě, aby správce daně obsírně prokazoval otázky, které z povahy věci

pokračování

souvisí až se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Nebyl tedy povinen jednoznačně prokázat vědomou účast žalobkyně na podvodném řetězci. Městský soud dodal, že přezkoumává pouze zákonnost žalobou napadených zajišťovacích příkazů směřujících vůči žalobkyni a na jejich posouzení v zásadě nemá vliv, zda správce daně vydal zajišťovací příkazy též vůči jiným daňovým subjektům, které měly být zapojeny do podvodného řetězce.

[7] Daňové orgány se (s výjimkou otázky existence kauce složené registrovaným distributorem pohonných hmot) podle městského soudu zabývaly řádně též otázkou vymahatelnosti v budoucnu stanovené daně. Správce daně hodnotil aktuální majetkovou situaci žalobkyně, sledoval hodnotu aktiv a pasiv celkem, resp. předpokládaný zisk (zjistil předpokládanou ztrátu za rok 2016 ve výši 6.852.648 Kč) a zaměřil pozornost na skutečnost, zda žalobkyně disponuje dlouhodobým majetkem. Zjistil, že dle údajů z katastru nemovitostí žádný nemovitý majetek nevlastní, čímž vyvrátil tvrzení o vlastnictví pozemků v ceně 355.000 Kč, a dle evidence vozidel nevlastní ani žádné vozidlo. Dospěl proto k závěru, že žalobkyně žádným dlouhodobým majetkem nedisponuje. Městský soud se ztotožnil s tím, že tyto skutečnosti již samy o sobě významně zvýšily obavu, že by v budoucnu stanovenou daň žalobkyně nebyla schopna uhradit. Městský soud nepochybnil, že žalobkyně má značné finanční prostředky na bankovních účtech. Nicméně skutečnost, že disponuje tímto vysoce likvidním majetkem, může být při posuzování nezbytnosti vydání zajišťovacích příkazů z důvodu obavy o budoucí vymahatelnost daně zohledněna. Ani samotná skutečnost, že žalobkyně vždy řádně dostala svým daňovým povinnostem, nevylučuje vydání zajišťovacích příkazů. Městský soud tedy zbylým žalobním námitkám nepřisvědčil.

III.

[8] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) nyní brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Stěžovatel předně namítá, že žalobkyně v odvoláních proti zajišťovacím příkazům žádnou námitku ohledně složené kauce distributora pohonných hmot neuplatnila. To je ostatně rozdíl mezi projednávaným případem a obdobným případem řešeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2019, č. j. 1 Afs 113/2019-49, v němž předmětná námitka skutečně uplatněna byla. Stěžovatel upozorňuje na to, že v projednávaném případě byly zajišťovací příkazy vydány až v situaci, kdy žalobkyně požádala o zrušení registrace distributora pohonných hmot a vrácení složené kauce. Právě na této skutečnosti bylo založeno odůvodnění zajišťovacích příkazů, a daňové orgány se tak kaucí i faktickým ukončením uvedené činnosti stěžovatelky zabývaly. Městský soud tak nesprávně postavil závěr o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí na závěru o nevypořádání odvolací námitky, která však v projednávané věci v odvoláních nebyla uplatněna.

[10] Stěžovatel zdůrazňuje, že podstatným důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů byla právě snaha správce daně postihnout tuto kauci ještě před jejím vrácením žalobkyni, u které správce daně konstatoval vysokou míru zadluženosti. Zajišťovací příkazy tak měly zabránit vrácení kauce žalobkyni, neboť by kauce (za takové situace brána coby přeplatek)

neprošla testem vratitelnosti a bylo by možné ji použít na úhradu zajištěné daně, jak správce daně vysvětlil v zajišťovacích příkazech (na stranách 20 a 21, resp. 18). Stěžovatel uvádí, že tyto závěry i přes absenci odvolací námítky v napadeném rozhodnutí rovněž přezkoumal. Má za to, že závěry městského soudu o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí jsou důsledkem toho, že městský soud zcela rezignoval na přezkoumání napadeného rozhodnutí a pouze převzal závěry z rozsudku tamního soudu ze dne 25. 3. 2019, č. j. 14 Af 2/2017-49, a na něj navazujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 113/2019-49. V těchto rozsudcích přitom byly přezkoumávány jiné zajišťovací příkazy vydané ve vztahu k žalobkyni, v nichž úvahy ohledně postavení žalobkyně jako distributora pohonných hmot skutečně chyběly. Městský soud tak přehlédl, že nyní přezkoumávané zajišťovací příkazy byly vydány za jiné situace, čemuž odpovídá i jejich odůvodnění.

[11] Přesto stěžovatel dodává, že má za to, že není povinností správce daně při posuzování majetkové situace daňového subjektu reflektovat kauci distributora pohonných hmot podle § 6i zákona o pohonných hmotách a uvádí důvody, které jej k tomuto názoru vedou. Dodává, že skutečnost, že správce daně tuto povinnost nemá, však nevylučuje možnost daňového subjektu stav kauce namítnout při obraně proti zajišťovacímu příkazu například v odvolání. V projednávané věci tak však žalobkyně neučinila. Byť stěžovatel nesouhlasí se závěrem městského soudu, že je povinen zkoumat postavení daňového subjektu coby distributora pohonných hmot z úřední povinnosti, uvádí, že v projednávané věci se jedná o bezpředmětnou otázku, protože je patrné, že tak stejně učinil.

[12] Stěžovatel trvá i na tom, že městský soud k vytýkaným nesprávným právním závěrům dospěl na základě pozdě uplatněné námítky. V žalobě totiž žalobkyně namítala, že vydání zajišťovacích příkazů představovalo účelový krok ze strany správce daně, který chtěl zabránit vrácení složené kauce distributora pohonných hmot, což dokládá to, že k vydání zajišťovacích příkazů došlo pouhý den před koncem devadesátidenní lhůty, v níž jí měla být kauce vrácena, resp. jejímu složiteli Ing. F. N. (osobě odlišné od žalobkyně). Uvedené skutečnosti přitom stěžovatel nečiní spornými. Opakuje však, že právě zbývající výše kauce představovala jediný správcem daně dohledatelný majetek žalobkyně, a proto jej hodlal zajistit ještě před jeho vrácením. Až v replice k vyjádření žalovaného v řízení o žalobě žalobkyně namítá, že správce daně a stěžovatel nezohlednili skutečnost, že má u celních úřadů složenou kauci distributora pohonných hmot, z níž mohla být dosud nestanovená daň uhrazena. Tato námítka je přitom zcela odlišná od původní žalobní argumentace ohledně kauce a dokonce ji přímo popírá, protože nelze tvrdit, že správce daně nezohlednil existenci kauce a současně, že správce daně vydal zajišťovací příkazy účelově, aby nedošlo k vrácení kauce. Stěžovatel tedy shrnuje, že nejenomže považuje závěry o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí za nesprávné, ale městský soud k nim navíc dospěl na základě pozdě uplatněných žalobních bodů.

IV.

[13] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že skutečnost, že jako registrovaný distributor pohonných hmot má u celní správy složenou kauci, má být stěžovateli známa, neboť takový požadavek vyplývá ze zákona. Tuto skutečnost tedy žalobkyně nemusela namítat v odvolání a stěžovatel byl povinen se s ní vypořádat. Postup

pokračování

správce daně, který složenou kauci při vydání zajišťovacích příkazů nezohlednil, je nezákonný a nesprávný. Žalobkyně předpokládala, že se daňové orgány se složenou kaucí při své činnosti automaticky vypořádají. Odkazuje také na již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 113/2019-49 a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

V.

[14] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tím, zda je kasační stížnost v nynější věci přípustná. Jedná se totiž o druhou kasační stížnost téhož stěžovatele v pořadí.

[15] Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, *jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.*

[16] Nejvyšší správní soud již v usnesení rozšířeného senátu ze dne ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, vyslovil, že „§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. brání Nejvyššímu správnímu soudu v tom, aby se v řízení o opakované kasační stížnosti za nezměněného skutkového a právního stavu vyjadřoval k námitkám, které ve svém dřívějším rozsudku označil za nedůvodné, neboť také tímto závěrem svého předchozího rozsudku v dané věci je vázán. Obdobně je třeba nahlížet na námitky, které účastník řízení ve své první kasační stížnosti neuplatnil, ačkoliv je uplatnit mohl. Nejvyšší správní soud o takových námitkách nerozhodoval, a jejich posouzení se proto nestalo součástí závazného právního názoru či pokynu. Účastník řízení totiž v druhé kasační stížnosti může napadnout jedině nesprávnou realizaci závazného právního názoru či pokynu a závěry z ní vyplývající, včetně nastolení otázek, které nemohly být předmětem první kasační stížnosti proto, že - typicky pro procesní vady - nebyly řešeny v první kasační stížnosti napadeném rozhodnutí krajského soudu. Uvedené úvahy nejsou v rozporu se závěry, podle nichž nelze trvat na vysloveném závazném právním názoru při změně skutkového a právního stavu a při podstatné změně judikatury. Smyslem těchto úvah je závěr o tom, že vymezení rozsahu první kasační stížnosti předurčuje meze přezkumné činnosti Nejvyššího správního soudu i pro opakovanou kasační stížnost. Rezignuje-li stěžovatel na uplatnění všech důvodů, které podle jeho názoru svědčí o nesprávnosti právních názorů vyslovených krajským soudem, ač je uplatnit může, je legitimní, že z hlediska možnosti argumentace v dalším řízení ponese případné nepříznivé důsledky s tím spojené.“

[17] Stěžovatel je tedy ve své opakované kasační stížnosti oprávněn namítat pouze to, že se krajský soud (resp. městský) neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným ve zrušujícím rozsudku, nebo otázky, které nemohly být předmětem řízení o první kasační stížnosti proto, že nebyly řešeny v prvním kasační stížnosti napadeném rozhodnutí krajského soudu (typicky procesní vady). Naopak stěžovatel není oprávněn v opakované kasační stížnosti uplatňovat důvody, které mohl uplatnit v první kasační stížnosti a o nichž mohl rozhodnout kasační soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. již v prvním kasačním řízení.

[18] Z výše uvedené rekapitulace dosavadního průběhu řízení je zřejmé, že první rozsudek městského soudu Nejvyšší správní soud zrušil kvůli nejednoznačné specifikaci napadeného správního rozhodnutí, když zjistil nesoulad mezi označením

přezkoumávaného rozhodnutí v záhlaví a výroku prvního rozsudku městského soudu. K meritornímu posouzení věci (týkajícímu se rozhodných právních otázek, zejména městským soudem konstatované nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí) z uvedených důvodů ve zrušujícím rozsudku vůbec nepřistoupil. Je tedy zřejmé, že nynější kasační stížnost je přípustná.

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

[20] Kasační stížnost je důvodná.

[21] Jak již shora uvedeno, městský soud zrušil napadené rozhodnutí stěžovatele pro nepřezkoumatelnost. Tu shledal v tom, že napadené rozhodnutí neobsahuje žádnou úvahu týkající se existence kauce, která je nerozlučně spojena se statutem registrovaného distributora pohonných hmot, její výše a využitelnosti k úhradě v budoucnu stanovené daně z přidané hodnoty, a to za situace, kdy z obsahu odvolání proti zajišťovacím příkazům podle městského soudu vyplývá, že žalobkyně na tuto složenou kauci v odvoláních poukazovala.

[22] Nejvyšší správní soud připomíná, že z jeho ustálené judikatury ve vztahu k přezkoumatelnosti správních rozhodnutí vyplývá, že ze správního rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považoval námítky účastníka řízení za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestřené účastníkem řízení za nerozhodné a nesprávné, či jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů (viz § 68 odst. 3 správního řádu, a bohatá judikatura správních soudů – např. rozsudky ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53, ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009-46, či ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008-109). Aby bylo rozhodnutí odvolacího orgánu přezkoumatelné, musí také vyčerpávat celý rozsah odvolání (tedy zabývat se, alespoň implicitně, všemi odvolacími námítkami; srov. rozsudky ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 51/2007-84, nebo ze dne č. j. 8 Afs 66/2008-71).

[23] V nynější věci přitom správce daně ve všech šesti vydaných zajišťovacích příkazech ke kauci distributora pohonných hmot shodně uvedl, že *„[v]zhledem ke skutečnosti, že daňový subjekt byl od 26. 8. 2015 do 23. 3. 2017 registrován jako distributor pohonných hmot, tak byl povinen splnit zákonné podmínky pro vznik a trvání registrace distributora pohonných hmot spočívající mimo jiné v prokázání bezdlužnosti vůči orgánům státní správy (např. finanční a celní úřady). Za tím účelem byla jménem daňového subjektu složena kauce ve výši 20 mil. Kč na zvláštní účet celního úřadu, která má sloužit na úhradu případných nedoplatek distributora pohonných hmot, které vzniknou u správců daně. V současné době je stav kauce 16 550 726,00 Kč.“*

[24] Následně správce daně mimo jiné opět ve všech zajišťovacích příkazech shrnul finanční situaci žalobkyně, včetně zmínění již dříve vydaných zajišťovacích příkazů z července 2015 (za zdaňovací období měsíců října a prosince roku 2015 a února roku 2016 celkem ve výši 6.686.400 Kč), které žalobkyně uhradila, a z března 2017 (za zdaňovací

pokračování

období měsíců července a září 2016 v celkové výši 3.449.273 Kč), které byly uhrazeny na základě exekučních úkonů správce daně. Poukázal rovněž na nemožnost zajistit daň majetkem žalobkyně, neboť správce daně neznal místo jeho uskladnění a k tomu doplnil, že celková naposledy vykázaná hodnota hmotného i finančního majetku a oběžných aktiv žalobkyně činila 31.634.000 Kč, a tudíž nedosahovala ani hodnoty vykázaných závazků žalobkyně ve výši 33.899.000 Kč. Obava správce daně, že vymahatelnost v budoucnu stanovené daně bude ohrožena, byla dle jeho slov umocněna rovněž tím, že z analýzy kontrolního hlášení žalobkyně zjistil, že za zdaňovací období měsíců února, března a dubna 2017 žalobkyně nevykázala žádná zdanitelná plnění a dle svědecké výpovědi Ing. J. M. (zprostředkovatele některých obchodů žalobkyně) ukončila podnikatelskou činnost.

[25] Podstatnou je dále ta skutečnost, že správce daně v návaznosti na výše uvedené (opět ve všech zajišťovacích příkazech) konstatoval, že *„přistupuje k zajištění daně, protože mu je známa existence kauce složené jménem daňového subjektu u celní správy. Vzhledem k tomu, že daňový subjekt podal na celní úřad žádost o zrušení distributora pohonných hmot, lze očekávat budoucí vrácení této kauce osobě, která ji složila jménem daňového subjektu. Tato kauce je ale účelově vázaná a nelze s jistotou předpokládat, že by se vůbec dostala do dispozice daňového subjektu, že nebude použita na jiné v budoucnu vzniklé nedoplatky daňového subjektu vůči celní správě, resp. vůči správci daně obecně. V současné době je to tedy jediný správci daně známý zdroj krytí pro dosud nestanovenou daň daňového subjektu.“* (důraz přidán soudem).

[26] Nejvyšší správní soud shrnuje, že správce daně učinil v zajišťovacích příkazech podrobnou a důkladnou analýzu tehdejší majetkové situace žalobkyně, a to včetně zohlednění kauce distributora pohonných hmot složené u celní správy. Ba dokonce z výše citovaných závěrů správce daně vyplývá, že k zajištění daně přistoupil právě proto, že mu byla existence kauce známa a současně mu bylo známo i to, že žalobkyně požádala o zrušení registrace distributora pohonných hmot a vrácení kauce. Ta by se však nevrátila přímo žalobkyni, nýbrž složiteli kauce Ing. F. N., tedy osobě odlišné od žalobkyně. Správce daně tak neměl jistotu, že by se kauce vůbec dostala do dispozice žalobkyně, ani že by nebyla použita na jiné nedoplatky žalobkyně vůči celní správě, resp. správci daně obecně. Z pohledu správce daně se jednalo o jediný známý zdroj krytí v té době nestanovené daně za zdaňovací období června, srpna, října, listopadu a prosince roku 2016 a ledna roku 2017, a proto přistoupil k vydání zajišťovacích příkazů ještě před navrácením uvedené kauce.

[27] Z právě uvedeného je zřejmé, že správce daně si byl při vydávání napadených zajišťovacích příkazů vědom existence žalobkyní složené kauce distributora pohonných hmot, byla mu známa její výše i skutečnost, že žalobkyně požádala o její vrácení. Současně se jednalo o jediný jemu známý zdroj pro krytí dosud nestanovené daňové povinnosti žalobkyně, a právě proto vydal zajišťovací příkazy, aby jimi postihl uvedenou kauci ještě před jejím vrácením, což v zajišťovacích příkazech uvedl.

[28] Stěžovatel pak v napadeném rozhodnutí existenci složené kauce distributora pohonných hmot rovněž zohlednil, a to v rámci shrnutí analýzy majetkových poměrů žalobkyně, kde nejdříve upozornil na skutečnost, že žalobkyně požádala o zrušení registrace distributora pohonných hmot, a následně doplnil, že *„[k] zajištění nyní nelze*

využít majetek daňového subjektu, neboť je buď spekulativní povahy, neznámý či nulový. Správci daně je však známa existence kauce (20.000.000 Kč) odvolatele coby distributora pohonných hmot dle § 6i zák. č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZPH“), která mu bude, jelikož požádal příslušný celní úřad dne 23. 3. 2017 o zrušení registrace distributora pohonných hmot, v případě absence jakéhokoliv nedoplatku v souladu s § 6j ZPH ve spojení s § 155 odst. 2 daňového řádu, vyplacena. Tato kauce je jediným a dohledatelným majetkem odvolatele.“

[29] Městský soud se tedy mylí, dovozuje-li v napadeném rozsudku, že daňové orgány ponechaly žalobkyni složenou kauci distributora pohonných hmot bez povšimnutí a nikterak se této otázce ve svých rozhodnutích nevěnovaly. Městský soud zjevně zcela pominul odůvodnění zajišťovacích příkazů i napadeného rozhodnutí, z nichž nejenže vyplývá, že daňové orgány existenci kauce zohlednily, ale že dokonce byla právě tato kauce, resp. snaha o její postihnutí před vrácením, samotným důvodem vydání zajišťovacích příkazů. Zejména správce daně přitom tento záměr velmi srozumitelně vysvětlil v odůvodnění zajišťovacích příkazů, když uvedl, že tato kauce byla jediným zjištěným a dobytým majetkem žalobkyně, a jelikož požádala o její vrácení (ke kterému by po případném uspokojení jiných nedoplatků žalobkyně u celní správy, resp. správce daně obecně, podle § 6j zákona o pohonných hmotách nepochybně došlo), přistoupil ještě předtím k vydání zajišťovacích příkazů.

[30] Nejvyšší správní soud k právě uvedenému dále dodává, že závěr městského soudu o tom, že žalobkyně v odvolání poukazovala na skutečnost, že složila částku ve výši 20.000.000 Kč, byť ji nesprávně nazývala „zástavou“, a stěžovatel se s touto námitkou nijak nevypořádal, nemá oporu ve spisovém materiálu. V žádném ze šesti zcela totožných odvolání proti vydaným zajišťovacím příkazům, o nichž stěžovatel napadeným rozhodnutím rozhodoval, žádná taková námitka obsažena není. Podaná odvolání dokonce neobsahují vůbec žádnou zmínku o kauci distributora pohonných hmot, či jak tvrdí městský soud, o „zástavě“. Žalobkyně v odvolání brojila toliko proti závěru správce daně o tom, že ukončila registraci (dobrovolně), ale tvrdila, že byla nucena registraci zrušit jako důsledek kroků správce daně, které spočívaly v opakovaném vydávání nezákonných zajišťovacích příkazů. Stěžovatel přitom tuto námitku v odvolání vypořádal, když uvedl, že pro věc není rozhodné, na základě jakých pohnutek ke zrušení registrace došlo, ale postačuje, že k tomu došlo *de iure* z iniciativy žalobkyně, tedy na její návrh ve smyslu § 6l zákona o pohonných hmotách. Navzdory uvedenému stěžovatel v napadeném rozhodnutí dále vyvracel i odvolací tvrzení, že za situaci, v níž se žalobkyně ocitla, mohl postup správce daně.

[31] Podaná odvolání tedy neobsahují žádnou námitku mířící na složenou kauci, potažmo nezohlednění její existence. Nejvyšší správní soud ze spisu a napadeného rozhodnutí ověřil, že stěžovatel řádně vypořádal všechny vznesené odvolací námítky a žádnou neopomněl. Napadené rozhodnutí je řádně odůvodněno a vyhovuje výše uvedeným kritériím přezkoumatelnosti. Závěr městského soudu o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, na kterém založil zrušující rozsudek, tak nekoresponduje obsahu přezkoumávaných rozhodnutí a je nesprávný.

pokračování

[32] Příčina uvedeného nesprávného závěru městského soudu je přitom nasnadě. Sám městský soud totiž uvádí, že své závěry postavil na dřívějším rozsudku tamního soudu ze dne 11. 3. 2019, č. j. 14 Af 2/2017-37, ve znění opravného usnesení ze dne 25. 3. 2019, č. j. 14 Af 2/2017-49, který byl následně potvrzen i rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 112/2019-49. Byť se v obou věcech jedná o tytéž účastníky řízení i obdobnou právní otázku přezkumu zákonnosti zajišťovacích příkazů, obsahují oba řešené případy nepatrné, nicméně pro věc zcela zásadní rozdíly, které však městský soud nijak nezohlednil.

[33] V nyní řešeném případě totiž daňové orgány rozhodovaly později, a to za situace, kdy žalobkyně požádala o zrušení registrace distributora pohonných hmot a vrácení kauce. Existenci kauce tak nijak nepominuly, naopak, jak již výše uvedeno, právě za účelem postižení kauce před jejím navrácením žalobkyni, resp. složiteli kauce, zajišťovací příkazy správce daně vydal. Následně i stěžovatel se problematice složené kauce věnoval, ač nebyl obsahem odvolacích námitek, a současně neopomněl vypořádat žádnou ze žalobkyní vznesených odvolacích námitek. Z napadeného rozsudku je patrné, že městský soud zcela rezignoval na řádný přezkum rozhodnutí daňových orgánů vycházejících z obsahu správního spisu a toliko převzal závěry z výše uvedeného rozsudku tamního soudu, aniž by současně ověřil, zda jsou tyto závěry zcela a beze zbytku použitelné i v projednávané věci. Městský soud tak postavil závěr o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí na zcela mylných premisách. Z uvedeného důvodu dospěl k nesprávným právním závěrům o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.

[34] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že napadený rozsudek je nezákonný pro nesprávné posouzení právní otázky o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tedy je naplněn.

[35] Nejvyšší správní soud se s ohledem na shora uvedené již nezabýval kasačními námitkami týkajícími se povinnosti správce daně zohlednit kauci podle § 6i zákona o pohonných hmotách z úřední povinnosti, neboť v projednávaném případě tak správce daně i stěžovatel učinili a kauci prokazatelně zohlednili.

[36] Nejvyšší správní soud závěrem dává za pravdu stěžovateli v tom, že námitku týkající se kauce, vznesenou v replice ze dne 28. 3. 2019, nelze považovat za rozšíření již v žalobě uplatněné argumentace. Dovožoval-li z toho však stěžovatel skutečnost, že uvedenou žalobní námitku městský soud vypořádal přesto, že byla uplatněna po lhůtě k uplatnění žalobních bodů, nutno zdůraznit, že městský soud své úvahy založil na chybějícím vypořádání jedné z odvolacích námitek, a dovedl tudíž nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí (byť, jak uvedeno shora, nesprávně). Pokud by touto vadou skutečně napadené rozhodnutí trpělo, byl by městský soud povinen k ní přihlídnout z úřední povinnosti, tedy i v případě, že by ji žalobkyně v žalobě vůbec nenamítala, jak nakonec také učinil. Pokud tedy stěžovatel odvíjel naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ze skutečnosti, že městský soud vypořádal opožděně uplatněný žalobní bod, nelze mu přisvědčit.

VI.

[37] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru o důvodnosti kasační stížnosti, a proto napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení podle § 110 odst. 1 části věty první před středníkem věty první s. ř. s.

[38] V něm je městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Na městském soudu tak bude, aby znovu projednal podanou žalobu, přičemž bude vycházet z obsahu přezkoumávaných správních rozhodnutí a v něm obsažených důvodů, které tvořily *ratio decidendi*, a o věci v rozsahu řádně a včas uplatněných žalobních bodů znovu rozhodne.

[39] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 19. září 2023

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu