



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: **TOWN, s.r.o.**, se sídlem nám. Franze Kafky 16/1, Praha 1, zast. JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou, se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2020, č. j. 20532/20/5100-41453-712140, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 10. 2022, č. j. 9 Af 25/2020-60,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I.**

[1] Finanční úřad pro hl. m. Prahu (dále jen „správce daně“) rozhodnutími ze dne 19. 3. 2020, č. j. 2159567/20/2001-80543-110669, č. j. 2160417/20/2001-80543-110669, č. j. 2160800/20/2001-80543-110669, č. j. 2161271/20/2001-80543-110669 a č. j. 2161596/20/2001-80543-110669 (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 červenec až listopad 2019, která dosud nebyla stanovena, a to složením jistoty na depozitní účet správce daně ve výši 1.772.132 Kč.

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

**II.**

[3] Proti napadenému rozhodnutí se žalobkyně bránila žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zamítl.

[4] Městský soud se prvotně zabýval přezkoumatelností napadeného rozhodnutí a dospěl k závěru, že rozhodnutí netrpí nedostatkem důvodů ani není nesrozumitelné. Dále městský soud dospěl k názoru, že většina žalobních námitek byla uplatněna již v odvolacím řízení, v němž se s nimi žalovaný řádně a komplexně vypořádal (a městský soud považoval toto vypořádání za správné, zákonné a vyčerpávající), a proto na napadené rozhodnutí odkázal s tím, že smyslem soudního přezkumu není opakovat již jednou vyřčené.

[5] V souvislosti s otázkou, zda správce daně řádně odůvodnil, jaké indicie nasvědčují budoucímu stanovení daně, městský soud odkázal na strany 5 a 6 napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že správce daně opíral předpoklad budoucího stanovení daně o zjištění týkající se vykazování fiktivních plnění v oddílu B3 kontrolních hlášení za jednotlivá zdaňovací období červenec až listopad 2019. Městský soud připustil, že správce daně neměl k dispozici daňové doklady ani evidenci pro daňové účely daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září až listopad 2019, měl však k dispozici zjištění v rámci daňové kontroly za zdaňovací období červenec až srpen 2019 a údaje vykázané v oddíle B3 kontrolních hlášení za období červenec až listopad 2019. Přisvědčil přitom žalovanému, že lze důvodně předpokládat, že i v období září až listopad 2019 vykonávala žalobkyně svoji ekonomickou činnost obdobně jak v předchozím období. Městský soud konstatoval, že správní orgány svůj postup řádně odůvodnily a jejich postupu není co vytknout.

[6] Městský soud se dále zabýval i otázkou, zda správce daně řádně odůvodnil, proč v případě žalobkyně shledal odůvodněné obavy o budoucí vybrání daně. V tomto ohledu pak odkázal na strany 9 až 13 zajišťovacích příkazů, kde správce daně detailně analyzoval majetkovou situaci žalobkyně, kterou městský soud následně sám v napadeném rozsudku shrnul. Konstatoval, že ze správního spisu prokazatelně vyplývá, že u žalobkyně existoval silný předpoklad budoucí nedobytnosti daně, který byl založen na vysoké míře zadluženosti, vykazování záporného kapitálu, likvidních, snadno převoditelných a obtížně ověřitelných aktivech jako jediném majetku žalobkyně, ale také na zjištění, že se žalobkyně zbavovala finančních prostředků na účtu, a to výběry hotovosti či okamžitými převody, a rovněž že po vydání zajišťovacích příkazů převedla svůj jediný nemovitý majetek. Městský soud konstatoval, že zajišťovací příkazy byly vydány v souladu s § 167 odst. 1 daňového řádu a judikaturou správních soudů.

### III.

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) 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.

[8] Stěžovatelka předně uvádí, že se městský soud dostatečně nezabýval námitkami vznesenými v žalobě, jimiž brojila mimo jiné proti tomu, že napadené rozhodnutí i zajišťovací příkazy spočívají na spekulacích a místo tzv. indicií, které jsou dle judikatury třeba k vydání zajišťovacích příkazů, bez dalšího označují plnění vykázaná stěžovatelkou

pokračování

v oddíle B3 kontrolních hlášení za fiktivní. Městský soud k tomu pouze uvedl, že se přijatá plnění pohybovala v nízkých částkách do 10.000 Kč. To však podle stěžovatelky nedosvědčuje, že jde o fiktivní plnění. Již v žalobě stěžovatelka namítala, že v době vydání zajišťovacích příkazů neměl správce daně pro zdaňovací období září až listopad 2019 zahájen žádný kontrolní úkon, takže mu nemohlo být známo, od jakých dodavatelů plnění plynula. Pro období červenec až srpen 2019 sice byla zahájena daňová kontrola, probíhala v té době však pouhé dva měsíce.

[9] Závěr městského soudu o tom, že předmětná plnění nebyla nijak specifikovaná ani konkretizovaná, považuje stěžovatelka za zavádějící, neboť vydání zajišťovacích příkazů bylo prvním úkonem v řízení a z uvedeného důvodu neměla prostor cokoliv k těmto plněním tvrdit. Namítá, že ke svým dodavatelům uváděla na stranách 5 a 6 žaloby konkrétní námitky, které však městský soud zcela pominul. Městský soud podle názoru stěžovatelky pouze převzal spekulativní závěry daňových orgánů ohledně existence odůvodněné obavy o budoucí vybrání daně, a to i přesto, že stěžovatelka namítala, že čerpá úvěr. K přiznání bankovního úvěru je přitom podle stěžovatelky třeba prokázat ekonomickou výkonnost a současně je financování úvěrem zcela legitimním a důvěryhodným způsobem financování, jehož účetním důsledkem je však optická zadluženost úvěrovaného subjektu. Ani k této argumentaci se přitom městský soud nijak nevyjádřil a naopak argumentoval vysokou mírou zadluženosti. Stěžovatelka má však za to, že tyto okolnosti svědčí o serióznosti jejího podnikání, neboť neseriózní subjekt by bankovní úvěr nezískal. Městský soud dále převzal tvrzení daňových orgánů o ocenění vozidel stěžovatelky tržní cenou dle ověření v aplikaci CebiCat GT, avšak není o tom žádný záznam ve spise.

[10] K závěru o zbavování se majetku stěžovatelka dále namítá, že na skutečnost, že bude prodávat nemovitost a některá vozidla, správce daně upozorňovala, byť o tom nebyl učiněn žádný záznam. Stěžovatelka nebyla v dané době právně zastoupena a nevěděla, že má trvat na zaprotokolování tohoto sdělení. Namítá, že i tuto argumentaci městský soud pominul, stejně jako její námitku o tom, že zajišťovací příkazy mají být prostředkem *ultima ratio*. Stěžovatelka upozorňuje, že strany napadeného rozsudku, na nichž městský soud pouze rekapituluje obsah písemností, proti stranám, na nichž se věnuje vlastnímu vypořádání žalobních námitek, jsou podle ní ve vzájemném nepoměru. Napadený rozsudek považuje za nepřezkoumatelný. Stručnost vypořádání žalobních námitek městským soudem tudíž podle stěžovatelky předurčuje omezený rozsah kasačních námitek, které může uplatnit. Stěžovatelka uvádí, že byť si je vědoma toho, že soudy nejsou povinny vypořádávat každý jednotlivý žalobní bod, poukazuje na to, že to žaloba předurčuje rozsah soudního přezkumu a je povinností soudu výslovně vypořádat alespoň ty námitky, které míří k věci, a nikoliv jen mlčky či alternativní argumentací, které obsah žalobních námitek pomíjí.

#### IV.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že daňové orgány v zajišťovacích příkazech i v napadeném rozhodnutí jednoznačně popsaly skutečnosti svědčící o přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena, přičemž tento předpoklad byl opřen o zjištění správce daně týkajícího se vykazování fiktivních plnění v oddílu B3 kontrolních hlášení za jednotlivá zdaňovací období červenec až listopad 2019. Nesouhlasí

s námitkou, že nebyly splněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů a má za to, že argumentace stěžovatelky je obecná, ničím nepodložená a nijak nevyvrací pochybnosti správce daně. Trvá na tom, že objem plnění tvrzený stěžovatelkou je nestandardní a svědčí spíše o tom, že se stěžovatelka snaží cíleně krátit vlastní daň z přidané hodnoty uplatňováním nároku na její odpočet z fiktivních plnění. Žalovaný se domnívá, že celková fakturovaná částka byla uměle rozdrobena do desítek daňových dokladů tak, aby ji bylo možné vykázat v oddíle B3 kontrolního hlášení, který nevyžaduje identifikaci dodavatele. Fakturované částky v řádu statisíců korun byly tímto způsobem evidovány tak, aby bylo znemožněno jejich vyhodnocení v rámci analýzy kontrolních hlášení. Žalovaný poukazuje na to, že jsou to právě vysoké hodnoty přijatých plnění vykazovaných v oddílu B3 kontrolního hlášení, které svědčí o situaci, při níž obchodní korporace uplatňují nárok na odpočet daně z fiktivních přijatých plnění a vykazováním těchto plnění v oddílu B3 kontrolního hlášení se snaží eliminovat detekci fiktivních plnění ze strany správce daně. Daňové orgány tak nevycházely z pouhých domněnek či spekulací, ale z konkretizovaných odůvodněných obav.

[12] K námitce vydání zajišťovacích příkazů za období září až listopad 2019 žalovaný dále uvádí, že je vázán pouze splněním podmínky existence odůvodněné obavy o budoucí dobytost daně. Daňový řád neupravuje okamžik nebo fázi řízení, v níž lze zajišťovací příkaz vydat. Současně nesouhlasí s názorem stěžovatelky, že správce daně provedl pouze povrchní majetkovou a ekonomickou analýzu. Správce daně se zabýval dostatečností majetku i otázkou ekonomické situace a jejího vývoje, když za pomoci jednotlivých ekonomických ukazatelů zjišťoval výkonnost stěžovatelky a její schopnost dosahovat z ekonomické činnosti zisk. Uvádí, že skutečnost, že stěžovatelka má vysoké závazky výrazně převyšující hodnotu aktiv, negeneruje zisky využitelné na úhradu dosud nestanovené daně, ba naopak od roku 2012 vykazuje ztrátu, vede spíše k závěru, že se nejedná o „zdravou“ a prosperující společnost. Dále dodává, že hodnota stěžovatelčiných vozidel je patrná z úředního záznamu, který je veden ve spise. Trvá rovněž na tom, že se stěžovatelka zbavuje majetku, neboť z účtu vybírá v hotovosti či převádí na účet fyzické osoby L. P. částky v řádech milionů korun, přičemž tento majetek se stává pro správce daně nedosažitelným, aniž by byl nahrazen jiným majetkem, který by správce daně mohl případně použít k úhradě daňových povinností stěžovatelky. Nesouhlasí také s tím, že by stěžovatelka správci daně předem oznámila prodej vozidel a nemovitostí. Žalovaný připouští, že stěžovatelka sice sdělila správci daně, že prodala dvě vozidla, přislíbila však rovněž dodání kupní smlouvy, což nesplnila. Žádný další úmysl o prodeji nemovitého majetku však správci daně sdělen nebyl. Stěžovatelka se prokazatelně začala zbavovat majetku po zahájení daňové kontroly, což svědčí o jejím rizikovém jednání a podtrhuje to odůvodněnou obavu o dobytost dosud nestanovené daně. Žalovaný setrvává na názoru, že správce daně postupoval v souladu se zásadami správy daní. Podle žalovaného napadený rozsudek dostal požadavkům přezkoumatelnosti, neboť se v něm městský soud vypořádal s veškerou žalobní argumentací.

## V.

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

pokračování

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] 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, 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. V případě zjištění vad podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. již totiž zpravidla není dán prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru a je nezbytné napadený rozsudek bez dalšího zrušit.

[16] Stěžovatelka konkrétně namítá, že se městský soud nevypořádal s některými žalobními námitkami a pouze převzal hodnocení správních orgánů. Městský soud dle stěžovatelky pominul argumentaci, kterou předestřela v souvislosti s jejími dodavateli a bankovním úvěrem, dále se nevyjádřil ani k námitce, podle níž správce daně s předstihem upozorňovala, že bude prodávat nemovitost a některá vozidla, ani k námitce, že nebyla splněna podmínka, aby zajišťovací příkaz byl prostředkem *ultima ratio*, resp. se nevypořádal s námitkou vztahující se k přiměřenosti zajišťovacích příkazů.

[17] Nejvyšší správní soud již v minulosti dovodil, že nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52), nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74).

[18] Nejvyšší správní soud s ohledem na vznesené kasační námitky současně připomíná, že nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje napadený rozsudek přezkoumat (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24).

[19] Stěžovatelka dovozuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku ze skutečnosti, že městský soud výslovně nevypořádal některé z žalobních námitek. Jak vyplývá ze samotné kasační stížnosti, stěžovatelka si je vědoma toho, že správní soudy nejsou povinny se vypořádat se všemi dílčími aspekty každé uplatněné námitky, jestliže je implicitně zodpoví v kontextu celého rozhodnutí. Povinnost soudu posoudit všechny žalobní námitky tedy neznamena, že byl městský soud povinen reagovat na každou dílčí argumentaci uplatněnou stěžovatelkou a tu obsáhle vyvrátit; jeho úkolem bylo uchopit obsah a smysl žalobní argumentace a vypořádat se s ní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130). Nejvyšší správní soud má za to, že těmito požadavkům městský soud v napadeném rozsudku dostal.

[20] Nelze přitom přehlédnout, že městský soud v odstavcích 55. a 56. napadeného rozsudku předeslal, že zjistil, že většina námitek, které byly uplatněny v žalobě,

stěžovatelka uvedla již v odvolání proti napadenému rozhodnutí. Jelikož městský soud shledal vypořádání odvolacích námitek žalovaným za věcně správné, zákonné a vyčerpávající, odkázal na ně a současně svoji souhlasnou poznámku doplnil odkazy na přílehlavou judikaturu Nejvyššího správního soudu, Ústavního soudu i Evropského soudu pro lidská práva, která vychází z premisy, že není účelné, aby soud, pokud se s hodnocením správních orgánů ztotožnil, znovu jinými slovy opakoval již vyřčené, a která tedy postup městského soudu aprobuje. Pro úplnost lze na tomto místě odkázat příkladmo na opakovaně v judikatuře správních soudů citovaný a pro nynější věc příznačný rozsudek kasačního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, jehož I. právní věta zní: *„Je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námítky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námítky s námítkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.“*

[21] S ohledem na výše uvedené městský soud nebyl povinen reagovat na každou ze stěžovatelkou zopakovaných námitek z odvolání za situace, kdy předmětnou otázku považoval za správně a úplně vypořádanou žalovaným a současně stěžovatelka v žalobě nepředestřela žádnou vlastní konkurující argumentaci, toliko vyjádřila se závěry žalovaného svůj nesouhlas.

[22] Taková situace dle Nejvyššího správního soudu nastala zejména u námitek souvisejících s dodavatelem stěžovatelky, s přiměřeností zajišťovacích příkazů a sdělení plánovaného prodeje některého jejího majetku. Tyto námítky stěžovatelka vznesla v odvolání a žalovaný se jim v napadeném rozhodnutí věnoval. Konkrétně na stranách 13 až 15 žalovaný shrnul zjištění správce daně týkající se dodavatelů a srovnal je s doklady doloženými stěžovatelkou, z čehož pak učinil svůj závěr. Jak uvedeno výše, platí, že panuje-li mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí shoda, není důvod, proč by na ně správní soud v rozsudku nemohl se souhlasnou poznámkou odkázat.

[23] Obdobná situace nastala i v souvislosti s námitkou nepřiměřenosti zajišťovacích příkazů, které se žalovaný věnoval na stranách 9 a 10 napadeného rozhodnutí. Stěžovatelka v žalobě sice projevuje nesouhlas s tímto vypořádáním a ohrazuje se proti závěru žalovaného, že stěžovatelkou vznesená odvolací námitka byla příliš obecná, paradoxně však ani v žalobě stěžovatelka neuvádí ničeho konkrétního, čím by tvrzenou nepřiměřenost jakkoliv blíže rozváděla, a setrvává na zcela obecných námitkách. Ty jsou navíc v rozporu se skutečností, neboť není pravdou, jak stěžovatelka tvrdila, že by se žalovaný přiměřeností zajišťovacích příkazů v napadeném rozhodnutí vůbec nezabýval. Městský soud ostatně skutečnost, že zajišťovací příkazy shledal přiměřenými, implicitně vyjádřil již tím, že napadené rozhodnutí přezkoumal a žalobu zamítl.

[24] I k dalšímu stěžovatelčinu tvrzení, že správci daně sdělila svůj plán o prodeji některých vozidel, se daňové orgány vyjadřovaly ve svých rozhodnutích, na něž městský soud odkázal (správce daně na straně 9 zajišťovacích příkazů a žalovaný na stranách 18 a 19 napadeného rozhodnutí). Nejvyšší správní soud současně neshledává žádný rozdíl v tom, zda po zahájení daňové kontroly stěžovatelka svůj úmysl zbavit se části svého majetku správci daně sdělila či nikoliv. Jedná se o dílčí otázku, která se mívá se samotným jádrem

pokračování

věci (naplněním předpokladů pro vydání zajišťovacích příkazů) a není s to ovlivnit rozhodnutí ve věci.

[25] Nejvyšší správní soud shrnuje, že shledal-li městský soud uvedená vypořádání odvolacích námitek žalovaným za dostatečná, odkázal na ně a s ohledem na znění žalobních námitek, které se ve své podstatě neodlišovaly od těch odvolacích, nepovažoval za potřebné k nim cokoli dalšího dodávat, nelze s ohledem na výše uvedené považovat tento postup za jakkoliv vadný.

[26] V případě tvrzeného pominutí námitky týkající se úvěrového financování stěžovatelky je zase třeba upozornit na to, že pokud stěžovatelka tuto námitku řádně neuplatnila v odvolání, nemůže nyní žalovanému vytýkat, že se jí blíže nezabýval. Je tedy třeba, aby stěžovatelka nejprve vznesla řádnou odvolací námitku, aby následně byl žalovaný povinen ji vypořádat. Až v případě, že by tuto povinnost nesplnil, mohla by být úspěšná žalobní námitka vytýkající žalovanému, že tu kterou odvolací námitku opomněl. Nejvyšší správní soud ověřil, že v odvolání ani v jeho doplnění ze dne 3. 5. 2020 stěžovatelka námitku týkající se jejího financování bankovním úvěrem nevznesla. Byť pár slovy zmiňuje, že jí banky poskytly bankovní úvěry, nelze tuto zmínku považovat za řádně vznesenou odvolací námitku, která by následně zakládala povinnost žalovaného se jí blíže při přezkumu zajišťovacích příkazů zabývat. Platí totiž totéž, co již bylo uvedeno pro soudní přezkum. Ani správní orgány nemají povinnost detailní odpovědi na každou větu obsaženou v odvolání a nejsou ani povinny domýšlet za odvolatele (zde stěžovatelku) argumentaci, s níž by mohl v odvolacím řízení uspět.

[27] V souvislosti s právě uvedeným Nejvyšší správní soud rovněž doplňuje, že nespátňuje pochybení ani v podrobné rekapitulaci dosavadního průběhu řízení a předložených listin, kterou provedl městský soud v úvodu napadeného rozsudku. Takový postup je zcela logický za situace, kdy městský soud následně v rámci vlastního posouzení věci v mnohém odkazuje na závěry přezkoumávaného rozhodnutí, resp. jemu předcházejících zajišťovacích příkazů, jak tomu bylo v souzené věci. Hodlal-li se městský soud při vypořádání žalobních bodů, jež ve své podstatě byly opakováním námitek obsažených již v odvolání, souhlasně přiklonit k závěrům daňových orgánů, je zřejmé, že pro přehlednost celé věci bylo vhodné shrnout a rozebrat, které skutečnosti vzaly daňové orgány za základ svých úvah a jak je v kontextu na věc aplikované právní úpravy posoudily. Pro právě uvedené se Nejvyšší správní soud neztotožňuje ani se stěžovatelčinou výtkou o tom, že se městský soud vypořádání žalobních bodů věnuje pouze na dvou stranách napadeného rozsudku.

[28] Nejvyšší správní soud rovněž neshledal, že by vypořádání žaloby městským soudem jakkoliv omezilo stěžovatelku ve vznesení kasačních námitek proti věcným závěrům městského soudu, což je zřejmé již z toho, že tyto věcné námitky směřující proti posouzení věci městským soudem také v kasační stížnosti uplatňuje.

[29] Judikatura zdůrazňuje, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, jímž je nemožnost určité rozhodnutí přezkoumat (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost v tomto smyslu však Nejvyšší

správní soud u napadeného rozsudku nedovodil. Je z něj totiž zřejmé, proč městský soud považoval napadené rozhodnutí, jakožto i správcem daně vydané zajišťovací příkazy, za věcně správné a souladné s právními předpisy. Případné implicitní vypořádání některých dílčích námitek či jejich vypořádání odkazem na napadené rozhodnutí, které bylo v rozsudku podrobně rekapitulováno, bylo aprobováno výše jmenovanou judikaturou kasačního soudu a akceptuje jej i Ústavní soud (viz např. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, č. N 26/52 SbNU 247).

[30] Nejvyšší správní soud uzavírá, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není naplněn, a proto mohl přistoupit k posouzení kasačních námitek, jimiž stěžovatelka míří na nesprávné právní posouzení věci městským soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

[31] Jak již Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně vyslovil, účelem zajišťovacích příkazů je zajistit, aby aktiva daňového subjektu předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmezela (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017-48, publ. pod č. 3975/2020 Sb. NSS, a ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, publ. pod č. 3541/2017 Sb. NSS). Předpokladem vydání zajišťovacího příkazu je „*odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, že a) daň bude v budoucnu stanovena a zároveň, že b) v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi.*“ (rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS).

[32] V projednávané věci přitom spočívá jádro sporu v tom, zda byly zajišťovací příkazy ze dne 19. 3. 2020 vydány správcem daně v souladu se zákonem, tedy zda byly naplněny obě výše uvedené podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, které vyplývají z § 167 daňového řádu.

[33] Stěžovatelka především namítá, že daňovými orgány uváděnou fiktivnost plnění nelze v souzeném případě dovozovat pouze ze skutečnosti, že většina přijatých plnění se pohybovala v částkách pod 10.000 Kč. Nejvyšší správní soud však s touto námitkou nesouhlasí. Městský soud ani žalovaný nevycházel pouze z této skutečnosti, jak lze dovodit nejen z napadeného rozhodnutí, ale i z napadeného rozsudku. Zejména žalovaný věnuje rozboru majetkové analýzy a činnosti stěžovatelky podstatnou část napadeného rozhodnutí (viz zejm. odstavce [14] až [19], [22] až [30], [47] až [52], [62] až [71], ale i další) a srozumitelně shrnuje všechny důvody, které vedly správce daně k důvodným pochybnostem ohledně zdanitelných plnění, ale i k obavě o budoucí dobytnost daně. Ani městský soud se přitom neomezil na to, že by fiktivnost přijatelných zdanitelných plnění vyvozoval pouze z hodnoty těchto plnění, jak vyplývá zejména z odstavců 59. až 63. napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud přitom nepovažuje za účelné ani potřebné na tomto místě opětovně opakovat, co již bylo opakovaně v tomto ohledu uvedeno nejen ze strany daňových orgánů, ale i městského soudu, a proto pro stručnost na příslušné pasáže uvedených rozhodnutí odkazuje; nemá k nimž totiž žádná další doplnění.

[34] Obdobně se městský soud i žalovaný zabývali i námitkou spočívající v tom, že v době vydání zajišťovacích příkazů nebyla zahájena daňová kontrola za zdaňovací období září až listopad 2019 a správce daně nemohl vědět, od jakých dodavatelů stěžovatelka zdanitelná plnění přijala. Zde je možné opět pro přehlednost odkázat na odstavce [21] či [55] napadeného rozhodnutí, v nichž žalovaný vysvětluje, na základě čeho správce daně



pokračování

takto postupoval. Městský soud toto zdůvodnění aproboval v odstavci 61. napadeného rozsudku a ani Nejvyšší správní soud v něm neshledává žádné pochybení. Pro stručnost na ně odkazuje. Zbývá zdůraznit, že podle § 167 daňového řádu není podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu předchozí zahájení daňové kontroly; podmínkou je pouze přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně a to, že tato v budoucnu stanovená daň bude nedobytná nebo její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi, jak již shora uvedeno.

[35] Stěžovatelka se rovněž nesouhlasně vymezuje proti tomu, že městský soud v napadeném rozsudku upozornil, že správce daně důvodný předpoklad budoucího stanovení daně založil i na tom, že stěžovatelka předmětná, podle správce daně fiktivní, plnění (v hodnotě do 10.000 Kč) nijak nespécifikuje a nekonkretizuje a kdyby tak učinila, mohla pochybnosti správce daně ohledně jejich fiktivnosti rozptýlit. Uvádí, že takové upřesnění či specifikaci neměla příležitost učinit právě pro absenci zahájení jakéhokoliv řízení ze strany daňových orgánů. Nejvyšší správní soud však tento názor nesdílí, neboť stěžovatelka měla možnost plnění specifikovat přinejmenším v odvolání proti zajišťovacím příkazům či v jeho doplnění. Rovněž tak mohla učinit v podané žalobě, což jí ostatně městský soud zcela trefně vytýkal. Ani tyto námitky tak Nejvyšší správní soud neshledává za důvodné.

[36] Stěžovatelka se také mylí, tvrdí-li, že ověření tržní ceny jejích vozidel není ze spisu seznatelné. Nejvyšší správní soud k tomu z daňového spisu ověřil, že zde nechybí doklady o ověření hodnoty majetku stěžovatele, včetně ověření cen vozidel v aplikaci CebiCat GT (která určí obvyklou tržní cenu na českém trhu dle identifikace a parametrů vozidla). Ocenění majetku (včetně předmětných vozidel) je zaznamenáno v úředním záznamu č. j. 137986/20/2804-60561-609693, jehož přílohami jsou právě výstupy z aplikací a další shromážděné informace o majetku stěžovatelky. Úřední záznam včetně příloh (celkem 72 stran) je obsažen na CD, které je součástí spisového materiálu. Ani uvedené výtce tak nelze přisvědčit.

[37] Závěrem Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že míra obecnosti, v jaké přistoupil k vypořádání věci, odpovídá míře obecnosti stěžovatelkou uplatněných kasačních námitek.

[38] Nejvyšší správní soud tudíž uzavírá, že s ohledem na vše výše uvedené ani kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn.

## VI.

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

[40] Výrok o náhradě nákladů 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, právo na náhradu nákladů řízení tudíž 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 **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. února 2024

Mgr. Petra Weissová  
předsedkyně senátu