

USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu 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, Praha 5, zast. Mgr. Petrem Novotným, advokátem, se sídlem Křižíkova 52/48c, Praha 8, 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 žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 12. 2023, č. j. 11 Af 37/2017-164,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se odmítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalobkyni **se vrací** soudní poplatek zaplacený za řízení o kasační stížnosti ve výši **5.000 Kč**, který bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu k rukám jejího zástupce, Mgr. Petra Novotného, advokáta, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto usnesení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro hlavní město 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 do 3 pracovních dnů od dne oznámení zajišťovacích příkazů 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 shora označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a zajišťovací příkazy potvrdil.

[3] Žalobkyně brojila proti napadenému rozhodnutí žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který nejprve usnesením ze dne 15. 11. 2017, č. j. 11 Af 37/2017-18 (dále jen „usnesení městského soudu“), řízení o žalobě zastavil pro nezaplacení soudního

poplatku. Nicméně Nejvyšší správní soud usnesení městského soudu ke kasační stížnosti žalobkyně rozsudkem ze dne 29. 8. 2018, č. j. 4 Afs 241/2017-32 (dále jen „první zrušující rozsudek“), zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení, neboť soudní poplatek byl včas uhrazen, pouze pod nesprávným variabilním symbolem.

[4] Městský soud poté 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 první rozsudek městského soudu na základě kasační stížnosti žalovaného zrušil rozsudkem ze dne 2. 7. 2021, č. j. 4 Afs 255/2019-45 (dále jen „druhý zrušující rozsudek“), a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. 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 (proti němuž žaloba nesměřovala), avšak z výroku prvního rozsudku městského soudu 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. 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.

[5] Městský soud v dalším řízení žalobu znovu posoudil a napadené rozhodnutí rozsudkem ze dne 4. 11. 2021, č. j. 11 Af 37/2017-119 (dále jen „druhý rozsudek městského soudu“), opět zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud však ke kasační stížnosti žalovaného rozsudkem ze dne 19. 9. 2023, č. j. 4 Afs 411/2021-42 (dále jen „třetí zrušující rozsudek“), i druhý rozsudek městského soudu zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. Důvodem tentokrát bylo nesprávné posouzení právní otázky týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Podle Nejvyššího správního soudu městský soud zcela rezignoval na řádný přezkum napadeného rozhodnutí i zajišťovacích příkazů vycházejících z obsahu daňového spisu a toliko převzal závěry vyslovené v 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 potvrdil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 5. 8. 2019, č. j. 1 Afs 113/2019-49 (dále také jen „rozsudek prvního senátu“), aniž by současně ověřil, zda jsou jeho závěry zcela a beze zbytku použitelné i v nynější věci.

II.

[6] Městský soud následně v záhlaví uvedeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) žalobu zamítl.

[7] S odkazem na závěry třetího zrušujícího rozsudku městský soud nadále považoval napadené rozhodnutí za přezkoumatelné, neboť žalovaný se v něm vypořádal se všemi odvolacími námitkami.

[8] Ve shodě s třetím zrušujícím rozsudkem městský soud dovodil, že námitka týkající se kauce distributora pohonných hmot (dále jen „kauce“) vznesená žalobkyní poprvé až v replice k vyjádření žalovaného ze dne 28. 3. 2019 (dále jen „replika“) nepředstavuje rozšíření již uplatněných žalobních bodů. Tuto námitku tudíž posoudil jako uplatněnou

pokračování

v rozporu s § 71 odst. 2 s. ř. s., tedy po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby. Ke kauci městský soud dále vyslovil, že správce daně v zajišťovacích příkazech provedl podrobnou a důkladnou analýzu tehdejší majetkové situace žalobkyně včetně zohlednění kaucí složené u celní správy. Správce daně nemohl mít jistotu, že by se kauce dostala do dispozice žalobkyně, nebo že by nebyla použita na její jiné daňové nedoplatky. Ačkoliv totiž žalobkyně požádala o zrušení registrace distributora pohonných hmot a o vrácení s tím související kaucí, ta by se nevracela přímo žalobkyni, ale jejímu složiteli, který byl subjektem odlišným od žalobkyně. Městský soud proto ve shodě se závěry vyslovenými ve třetím zrušujícím rozsudku dovodil, že správce daně si byl při vydávání zajišťovacích příkazů vědom složené kaucí, její výše i žádosti žalobkyně o její vrácení. A právě proto, že se jednalo o jediný známý zdroj krytí tehdy nestanovených daňových povinností žalobkyně, přistoupil správce daně k vydání zajišťovacích příkazů. Existenci kaucí zohlednil v napadeném rozsudku i žalovaný, a to v rámci shrnutí analýzy majetkových poměrů žalobkyně. Městský soud tudíž uzavřel, že daňové orgány existenci kaucí zohlednily, respektive že právě snaha o její postihnutí před jejím vrácením byla samotným důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů. Pro úplnost dodal, že v žádném z šesti podaných odvolání žalobkyně proti zajišťovacím příkazům námitku či zmínku o kauci neuváděla.

[9] Městský soud se poté věnoval podmínkám pro vydání zajišťovacích příkazů, přičemž nejprve shrnul ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se této problematiky. Připomněl velkou míru intenzity zásahu do práv a postavení daňového subjektu, kterou může vydání zajišťovacího příkazu vyvolat. Zdůraznil také, že správce daně má povinnost řádně odůvodnit podmínku existence odůvodněných obav, tedy vysvětlit existenci určité míry pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena, a současně že v době její vymahatelnosti bude nedobytná, nebo že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi.

[10] Ve vztahu k posuzované věci městský soud poté dospěl k závěru, že daňové orgány při vydání zajišťovacích příkazů respektovaly § 167 daňového řádu i relevantní judikaturu. S žalobkyní nesouhlasil v tom, že by správce daně v zajišťovacích příkazech nevedl konkrétní důvody nasvědčující budoucímu stanovení daně. Správce daně se totiž velmi podrobně věnoval podezření o zapojení žalobkyně do řetězce obchodních transakcí, které byly zasaženy podvodem na dani z přidané hodnoty s chybějící daní na počátku řetězce, detailně popsal způsob krácení daně, postavení žalobkyně v řetězci i neoprávněné uplatnění nároku na odpočet u zdanitelných plnění přijatých od společnosti RACING ADS s. r. o.; obchodování s touto společností bylo stěžejní právě ve stěžovatelské věci. Správce daně rovněž v zajišťovacích příkazech určil odhad v budoucnu stanovené daně a popsal, v čem měla výhoda žalobkyně spočívat a zda mohla vědět o své účasti na daňovém podvodu. Městský soud k tomu připomněl, že předmětem soudního přezkumu zajišťovacích příkazů nemá být unesení důkazního břemene správcem daně, neboť před vydáním zajišťovacích příkazů se obšírné dokazování nevede, ale splnění zákonných podmínek pro zajištění daně. Námitku, že povinností daňových orgánů bylo jednoznačně prokázat vědomou účast žalobkyně na podvodném řetězci, tak označil za nedůvodnou.

[11] Podle městského soudu daňové orgány nejen uvedly důvody vedoucí je k vydání zajišťovacích příkazů, ale popsaly také, že žalobkyně vystupovala v postavení *brokera*, a hodnotily její aktuální majetkovou situaci, včetně hodnoty aktiv a pasiv, předpokládané

ztráty za rok 2016 ve výši 6.852.648 Kč a absence vlastnictví nemovitého či jiného dlouhodobého majetku. Již tyto skutečnosti podle městského soudu postačovaly k obavě, že žalobkyně nebude schopna v budoucnu daň uhradit. Přestože nepochybně, že žalobkyně disponuje značnými finančními prostředky na bankovních účtech, shodně s žalovaným je považoval za vysoce likvidní majetek, který s ohledem na svou bezprostřední převoditelnost neznamená z hlediska obav o budoucí vymahatelnost daně žádnou záruku.

[12] Nakonec městský soud nepřisvědčil ani žalobním námitkám týkajícím se likvidačního účinku zajišťovacích příkazů. Poukázal na to, že správce daně při stanovení výše zajištění není oprávněn zkoumat, zda uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační povahu. Možný likvidační dopad proto nezpůsobuje nezákonnost zajišťovacích příkazů. Kromě toho daňové orgány podle městského soudu postupovaly v souladu s daňovým řádem a zajišťovací příkazy ani napadené rozhodnutí nevykazují známky svévole či nepřiměřenosti. K zásahu do základních práv žalobkyně tudíž nemohlo dojít.

III.

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

[14] Stěžovatelka městskému soudu vytýká, že „*nesprávně posoudil právní a procesní stav a postavení stěžovatele, když nesprávně posoudil okolnosti týkající se složené kauce distributora pohonných hmot (...), která je složena na základě zákona a není nutno na tuto kauci zvláště upozorňovat a namítat její existenci.*“ Podle stěžovatelky k ní měly daňové orgány přihlédnout z úřední povinnosti a automaticky ji ve svých rozhodnutích zohlednit a stejně tak se i městský soud měl kauci i přes absenci žalobních námitek zabývat. Skutečnost, že stěžovatelka požádala o vrácení kauce až po ukončení její podnikatelské činnosti, pak podle jejího názoru není podstatná, protože kvůli jejímu domnělému daňovému dluhu by jí stejně nebyla vrácena. Z tohoto důvodu považuje za nesprávný názor městského soudu, podle kterého je postavení daňového subjektu před požádáním o vrácení kauce a po této žádosti rozdílné. Má-li daňový subjekt daňový nedoplatek, kauce mu nikdy není vrácena v plné výši, tudíž nelze předpokládat, že by v důsledku žádosti o vrácení kauce mohl daňový subjekt získat výhodnější procesní postavení.

[15] Stěžovatelka setrvává na svém tvrzení, že rozsudek prvního senátu je přílehlavý na nyní projednávanou věc, když z něj vyplývá povinnost správce daně respektovat a zohledňovat kauci. V této souvislosti se stěžovatelka dovolává povinnosti správce daně šetřit práva daňového subjektu, kterou nezohledněním kauce porušil. Výše kauce přitom byla dostačující pro úhradu částky vyplývající ze zajišťovacích příkazů. Navíc z žaloby byla existence kauce patrná, takže stěžovatelce nelze nyní vyčítat, že na její existenci výslovně neodkázala. Tím, že kauce nebyla respektována, došlo k porušení práva stěžovatelky na spravedlivý proces a k porušení zásady předvídatelnosti rozhodnutí.

[16] Stěžovatelka také namítá, že správce daně nepřihlédl k mimořádné povaze zajišťovacích příkazů a k jejich likvidačním účinkům, a že ani přes existenci kauce nevyužil méně invazivní a šetrnější řešení, čímž podle jejího názoru porušil základní zásady daňového

pokračování

řízení. Správce daně měl zohlednit, že je stěžovatelka bezproblémovým plátcem a že složila kauci. Kauce je totiž použitelná na jakýkoliv daňový nedoplatek, neexistovalo tudíž žádné riziko, že by dosud nestanovená daň neměla být v budoucnu uhrazena. Zatímco daňové orgány i městský soud stěžovatelce vyčítají, že měla a mohla vědět o (ne)spolehlivosti svého obchodního partnera, daňové orgány měly zase vědět o složené kauci. Smyslem kauce je zajistit případný daňový nedostatek daňového subjektu. K vydání zajišťovacích příkazů proto vůbec nemělo dojít. Stěžovatelka shrnuje, že na kauci řádně poukázala, i když podle jejího názoru ani nemusela, a že městský soud měl kauci zohlednit a neuchylovat se tak jako správce daně k přepjatému formalismu.

IV.

[17] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout. S kasační argumentací stěžovatelky se neztotožňuje. Ačkoliv meritem nyní projednávané věci je posouzení splnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů ve smyslu § 167 daňového řádu, tímto směrem argumentace stěžovatelky obsažená v kasační stížnosti nesměřuje. Z tohoto důvodu žalovaný odkazuje na spisový materiál, napadené rozhodnutí, vyjádření k žalobě a na napadený rozsudek, s jehož závěry zcela souhlasí.

V.

[18] Nejvyšší správní soud se především zabýval přípustností podané kasační stížnosti, neboť jde již v pořadí o čtvrtou kasační stížnost v dané věci. 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.*“ V souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu je tedy opakovaná kasační stížnost přípustná pouze tehdy, je-li rozhodnutí krajského (respektive městského) soudu vadné proto, že tento soud nerespektoval závazný právní názor vyjádřený v předchozím zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu, a v případech, kdy Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí soudu pro procesní pochybení, nedostatečně zjištěný skutkový stav, anebo nepřezkoumatelnost (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165).

[19] Pokud podává opakovanou kasační stížnost stejný účastník řízení, námitky, které vůbec nebyly uplatněny v předchozí kasační stížnosti (a Nejvyšší správní soud se jimi tedy nezabýval, nejde-li současně o námitky posuzované z úřední povinnosti), ač zde mohly být uplatněny, jsou nepřipustné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2024, č. j. 1 Ads 7/2024-39; nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165). V případě, kdy „opakovanou“ kasační stížnost podává odlišný účastník řízení, nelze mu přičítat k tíži, že neuplatnil své námitky již v předchozím řízení o první kasační stížnosti, jejíž obsah formuloval někdo jiný (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 19. 5. 2015, sp. zn. II. ÚS 808/13; nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017 č. j. 6 Afs 102/2016-26). Nicméně „*byla-li určitá právní otázka Nejvyšším správním soudem plně ve věci vyřešena k předchozí kasační stížnosti někoho jiného, mohou i osoby odlišné od původního stěžovatele k této otázce v následné kasační stížnosti přípustně namítat jen to, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Omezení dané v § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. se tak netýká odlišného stěžovatele podávajícího následnou kasační stížnost v případě, že k předchozí kasační stížnosti jiného*

stěžovatele se určitou námitkou (či právní otázkou) nemohl Nejvyšší správní soud zabývat a nezabýval se jí.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2024, č. j. 1 Ads 7/2024-39).

[20] První kasační stížnost v této věci podala stěžovatelka proti usnesení městského soudu, kterým bylo řízení o žalobě zastaveno pro nezaplacení soudního poplatku. Nejvyšší správní soud tak v prvním zrušujícím rozsudku usnesení městského soudu zrušil pro procesní pochybení, což představuje výjimku z nepřipustnosti kasační stížnosti podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Druhou kasační stížnost pak podal žalovaný, přičemž ve druhém zrušujícím rozsudku Nejvyšší správní soud zrušil první rozsudek městského soudu kvůli nejednoznačné specifikaci napadeného rozhodnutí, aniž mohl přistoupit k jeho věcnému přezkumu. I to představuje výjimku z nepřipustnosti kasační stížnosti podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

[21] Následně Nejvyšší správní soud na základě již třetí kasační stížnosti v dané věci podané opět žalovaným zrušil druhý rozsudek městského soudu, neboť shledal, že městský soud nesprávně posoudil otázku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud ve třetím zrušujícím rozsudku konkrétně dospěl k závěru, že městský soud pochybil, dovedl-li, že daňové orgány ponechaly stěžovatelkou složenou kauci bez povšimnutí a nikterak se této otázce ve svých rozhodnutích nevěnovaly. Podle Nejvyššího správního soudu totiž správce daně v zajišťovacích příkazech kauci nejen zohlednil, ale dokonce uvedl, že k zajištění daně přistoupil právě proto, že mu byla existence kauce známa a že stěžovatelka požádala o zrušení registrace distributora pohonných hmot. Stejně tak se i žalovaný v napadeném rozhodnutí existencí kauce zabýval v rámci shrnutí analýzy majetkových poměrů stěžovatelky. Nejvyšší správní soud k tomu ve třetím zrušujícím rozsudku poukázal i na to, že v žádném ze šesti zcela totožných odvolání proti vydaným zajišťovacím příkazům stěžovatelka ohledně kauce neuplatnila žádné námitky či tvrzení. Jelikož žalovaný všechny uplatněné odvolací námitky ve svém rozhodnutí řádně vypořádal, závěr městského soudu o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí označil za nesprávný. V této souvislosti ve třetím zrušujícím rozsudku také vysvětlil, že na nyní projednávanou věc nejsou příléhavé závěry vyslovené v rozsudku prvního senátu právě proto, že v tam řešené věci stěžovatelka v odvolání uplatnila námitky týkající se kauce. Navíc v nyní souzené věci daňové orgány rozhodovaly za situace, kdy stěžovatelka požádala o zrušení registrace distributora pohonných hmot a vrácení kauce. Otázkou, zda byly daňové orgány povinny se z úřední povinnosti zabývat otázkou, se dále více nezabýval s ohledem na to, že daňové orgány se této otázce věnovaly (viz výše) a kauci prokazatelně zohlednily. Námitku týkající se kauce, kterou stěžovatelka uplatnila teprve v replice k vyjádření žalovaného, pak Nejvyšší správní soud posoudil tak, že ji nelze považovat za rozšíření v žalobě uplatněných žalobních bodů.

[22] Z nynější kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatelka v ní především namítá to, že daňové orgány ani městský soud nezohlednily existenci kauce při posouzení věci. Dovolává se povinnosti přihlížet ke kauci *ex officio* i bez uplatněných námitek, tvrdí použitelnost závěrů rozsudku prvního senátu v souzené věci a také, že z důvodu existence neměl správce daně k vydání zajišťovacích příkazů vůbec přistoupit. Kromě toho v obecnosti poukazuje na nezákonnost zajišťovacích příkazů a na jejich mimořádnou povahu, kterou správce daně dostatečně nezohlednil.

pokračování

[23] V intencích výše uvedeného nezbyvá než konstatovat, že kasační námitky týkající se nezohlednění existence kauce daňovými orgány a přílehavosti rozsudku prvního senátu na nyní projednávanou věc, nejsou ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. přípustné. Jelikož předmětným otázkám se Nejvyšší správní soud věnoval již ve třetím zrušujícím rozsudku, stěžovatelka by stran těchto námitek mohla přípustně namítat jen to, že se městský soud v napadeném rozsudku neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu v něm vysloveným. To ovšem v kasační stížnosti vůbec netvrdí. Zbývá pro úplnost dodat, že správní soudy nejsou povolány k všeobecné ochraně zákonnosti, nýbrž toliko k ochraně před konkrétními zásahy do veřejných subjektivních práv fyzických či právnických osob. Došlo-li k posouzení kauce i bez řádně uplatněné odvolací námitky ze strany daňových orgánů, pak již to samo o sobě svědčí o skutečnosti, že v tomto ohledu k žádnému zásahu do stěžovatelčiných veřejných subjektivních práv (neposouzením existence kauce) nedošlo.

[24] Ze stejných důvodů je podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepřípustná také námitka, že městský soud nesprávně posoudil okolnosti týkající se složené kauce. Městský soud se totiž (při absenci relevantní a včas uplatněné žalobní námitky) v napadeném rozsudku zabýval kaucí pouze z hlediska přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí (srov. odst. 35. až 40. napadeného rozsudku), tedy zkoumal, zda se žalovaný s otázkou kauce v napadeném rozhodnutí i přes absenci takové odvolací námitky vypořádal. Vycházel přitom opět ze závazného právního názoru vysloveného ve třetím zrušujícím rozsudku, kterým byl vázán ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s.

[25] K právě uvedenému nad rámec potřebného Nejvyšší správní soud dodává, že ze spisu městského soudu vyplývá, že stěžovatelka v žalobě stran kauce uvedla pouze to, že požádala celní úřad o její vrácení, k čemuž nedošlo, protože správce daně jeden den před vypršením lhůty pro vrácení kauce účelově vydal zajišťovací příkazy. V ostatních částech žaloby není o kauci jediná zmínka.

[26] Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že řízení o žalobě je ve správním soudnictví ovládáno dispoziční zásadou. To mimo jiné znamená, že *„soudní přezkum správních rozhodnutí se vždy odehrává v mezích určitě a přesně stanovených; stanovit je náleží žalobci. Soudní řád správní neumožňuje soudům provádět jakýsi ‘obecný přezkum’: to by totiž popíralo smysl institutu žalobního bodu, který právě slouží k tomu, aby činnost soudu nebyla bezbřehá. Soudům nepřísluší zabývat se každým jednotlivým procesním krokem správního orgánu a věnovat se všem jeho dílčím hmotněprávním úvahám: přezkoumává jen to, proti čemu žalobce řádně brojí - tedy to, co žalobce konkrétně a výslovně zpochybnil jak uvedením skutečností, tak snesením právních argumentů.“* Stěžovatelka se tedy mýlí, domnívá-li se, že správní soudy mají povinnost ve svých rozhodnutích uvádět konkrétní právní závěry o určité, byť pro věc významné, otázce, nevznesl-li k tomu žalobce včas a řádně uplatněnou žalobní argumentaci.

[27] Pokud stěžovatelka rozporuje v kasační stížnosti závěr městského soudu o tom, že postavení daňového subjektu před požádáním o vrácení kauce a poté je rozdílné, nutno dodat, že žádný takový závěr z napadeného rozsudku nevyplývá. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu zdůrazňuje, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (zde městského) soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které

v ní lze s úspěchem uplatnit, se proto musí upínat právě k tomuto rozhodnutí (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003-73). Neobsahuje-li kasační stížnost takovou argumentaci, je nutno na ni nahlížet jako na nepřipustnou, neboť se mívá s kasačními důvody uvedenými v § 103 s. ř. s. (viz § 104 odst. 4 s. ř. s.). Jedná se tedy také o nepřipustnou námitku (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Směřuje totiž vůči závěru, který městský soud v napadeném rozsudku nevyslovil.

[28] Z obsahu kasační stížnosti lze nicméně dovodit, že stěžovatelka tuto kasační námitku uplatňuje nejspíše v souvislosti s tvrzenou použitelností závěrů rozsudku prvního senátu na nyní souzenou věc. Jak již ale výše uvedeno, právě ve třetím zrušujícím rozsudku Nejvyšší správní soud označil jako za jednu z odlišností této věci od věci řešené v rozsudku prvního senátu právě to, že daňové orgány rozhodovaly později, a to za situace, kdy stěžovatelka požádala o zrušení registrace distributora pohonných hmot a vrácení kauce. Tato otázka již byla Nejvyšším správním soudem posouzena, stěžovatelka tudíž nemůže v nynější kasační stížnosti účinně rozporovat závazné právní závěry, které Nejvyšší správní soud vyslovil ve třetím zrušujícím rozsudku. Zbývá dodat, že nejen městský soud, ale i Nejvyšší správní soud sám je při nezměněném skutkovém a právní stavu vázán svými dříve vyslovenými závěry v této věci.

[29] Za nepřipustné ve smyslu judikатурních závěrů uvedených výše v odst. [27] je třeba považovat i stěžovatelčiny úvahy o tom, že kauce by jí stejně nebyla pro domnělý daňový dluh vrácena a že žádostí o vrácení kauce nezískává žádné výhodnější postavení. O žádném z těchto tvrzení totiž nebylo v nyní projednávané věci sporu, a nebyly tudíž ani předmětem posouzení ze strany městského soudu. Nejvyšší správní soud tedy opět pokazuje na to, že z formulace těchto „kasačních námitek“ není patrná žádná snaha stěžovatelky reagovat na jednotlivé závěry městského soudu vyslovené v napadeném rozsudku, a nejedná se proto o řádně formulované kasační námitky. Má-li být napadený rozsudek přezkoumán v řízení o kasační stížnosti, pak je stěžovatelka povinna v kasační stížnosti předestřít a konkrétně uvést, v čem spatřuje skutková či právní pochybení krajského (zde městského) soudu, tedy sdělit, z jakých důvodů závěry krajského (městského) soudu považuje za nezákonné, nikoliv pouze vyjádřit obecný nesouhlas s jeho rozhodnutím, popřípadě namítat skutečnosti, které neučinila v žalobě předmětem přezkumu z jeho strany, a k nimž se tudíž nebyl povinen vyjadřovat. Argumentace proti právnímu posouzení provedenému krajským (městským) soudem přitom musí vycházet z důvodů napadeného rozsudku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003-50), jinak je nepřipustná. To se týká i výše zmíněných „kasačních námitek“.

[30] Dále stěžovatelka poukazuje na povahu zajišťovacích příkazů a jejich nezákonnost, účel složené kauce a správci daně vytýká, že nehledal méně invazivní řešení, že nerespektoval základní zásady daňového řízení, a že k vydání zajišťovacích příkazů neměl z důvodu existence kauce přistoupit. Kromě toho, že se jedná o veskrze obecnou argumentaci, protože se v ní stěžovatelka omezuje jen na prostý nesouhlas s vydáním zajišťovacích příkazů, opět se jedná o námitky, které nesměřují proti konkrétním závěrům městského soudu, ale vůči úvahám správce daně. Jsou tudíž opět nepřipustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[31] Nejvyšší správní soud znovu poukazuje na již shora zdůrazněnou dispoziční zásadu, podle níž až na výjimky uvedené v § 109 odst. 4 větě za středníkem s. ř. s. (o něž se zde nyní

pokračování

nejedná) je vázán důvody uvedenými v kasační stížnosti (§109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), a proto obsah stížnostních bodů a kvalita jejich odůvodnění v kasační stížnosti do značné míry předurčují obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54). Nejvyšší správní soud není povinen, ale ani oprávněn tvrzení obsažená v kasační stížnosti za stěžovatelku domýšlet. Z tohoto důvodu „*uvedení konkrétních stížných námitek [...] nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námítky směřovaly proti jiným rozhodnutím, než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58). Neobsahuje-li kasační stížnost takovou argumentaci, je nutno na ni podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nahlížet jako na nepřijatelnou, neboť se mýjí s kasačními důvody uvedenými v § 103 s. ř. s. Nejinak je tomu i v souzené věci.

[32] Nejvyšší správní soud již jen pro doplnění uvádí, že ze zajišťovacích příkazů je patrné, že správce daně si byl vědom mimořádné povahy zajišťovacích příkazů, zohlednil všechny relevantní skutečnosti vyšlé najevo, a to včetně důkladného zhodnocení majetkové situace stěžovatelky. Konkrétně odůvodnil, proč neměl jistotu, že by se kauce vůbec dostala do dispozice stěžovatelky, 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.

[33] Konečně za nepřijatelnou je třeba považovat i námitku, podle níž měl správce daně zohlednit řádné plnění povinností ze strany stěžovatelky. Na uvedenou skutečnost stěžovatelka poukázala již v žalobě, přičemž městský soud se s ní v odst. 58 napadeného rozsudku vypořádal. Jedná se tedy o pouhou reprodukci žalobní námítky, aniž by stěžovatelka polemizovala s právním názorem městského soudu, který k ní v napadeném rozsudku vyslovil. Zbývá dodat, že žádnou další argumentaci, kterou by zpochybňovala splnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, stěžovatelka v kasační stížnosti nenabízí.

VI.

[34] Kasační stížnost je tudíž pro vše výše uvedené nepřijatelná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona odmítl.

[35] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 3 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Kasační stížnost byla odmítnuta, a proto Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

[36] Nejvyšší správní soud současně rozhodl podle § 10 odst. 3 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, neboť kasační stížnost byla odmítnuta. Ve smyslu § 10a odst. 1 téhož zákona bude stěžovatelce soudní poplatek vrácen ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto usnesení, a to k rukám jejího zástupce Mgr. Petra Novotného, advokáta.

P o u č e n í: Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. července 2025

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu