



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Miloslava Výborného a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **JP - Work Agency s.r.o.**, se sídlem Hlavní třída 13/3, Šumperk, zast. Mgr. Pavlem Kandalcem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Moravské náměstí 629/4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 12. 2016, čj. 54479/16/5100-41453-712140, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 11. 2017, čj. 22 Af 23/2017-28,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný shora specifikovaným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dvanáct rozhodnutí (zajišťovacích příkazů) Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště v Opavě, ze dne 13. 10. 2016, čj. 3135495/16/3216-80542-802538, čj. 3135880/16/3216-80542-802538, čj. 3136003/16/3216-80542-802538, čj. 3136205/16/3216-80542-802538, čj. 3136460/16/3216-80542-802538, čj. 3136621/16/3216-80542-802538, čj. 3138089/16/3216-80542-802538, čj. 3138155/16/3216-80542-802538, čj. 3138235/16/3216-80542-802538, čj. 3138295/16/3216-80542-802538, čj. 3138343/16/3216-80542-802538, čj. 3138429/16/3216-

pokračování

80542-802538. Správce daně těmito rozhodnutími podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), uložil žalobkyni, aby zajistila úhradu daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2014, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na účet správce daně v celkové výši 4 993 551 Kč. Žalobu proti rozhodnutí žalovaného krajský soud v Ostravě zamítl.

[2] Krajský soud k jednotlivým žalobním bodům uvedl následující. Pochybnosti správce daně o důvěryhodnosti jednatelky žalobkyně byly řádně odůvodněny. Z odůvodnění zajišťovacích příkazů plyne, že netransparentnost fungování žalobkyně a jejích majetkových poměrů vyvolala ve správci daně zcela oprávněné pochyby o dobytosti daně, a proto mu nelze přičítat k tíži, že následně na základě zajišťovacích příkazů byly daně uhrazeny. Správní úvaha ohledně ukazatele míry zadluženosti a ukazatelů likvidity byla logická, srozumitelná a odrážela racionální přístup k praktickému chodu jakéhokoli ekonomického subjektu. Aktivní podnikatelská činnost sama o sobě nemohla zmírnit nebo eliminovat pochybnosti správce daně v rozsahu vyjádřeném v odůvodnění zajišťovacích příkazů. Správce daně rozvedl dostatečně široce důvody, pro které neshledal pravděpodobnost, že daň bude žalobkyní uhrazena; žalobkyně tyto důvody nijak nerozporovala, její zpochybnění je toliko obecné a nekonkrétní. Za takové situace by úvahy správce daně ohledně jiných prostředků k dosažení sledovaného cíle, tj. výběru daní, které by méně zasahovaly do práv žalobkyně, byly zcela nadbytečné a formalistické.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, ve které většinou doslovně zopakovala žalobní argumentaci.

[4] Stěžovatelka namítla, že orgány daňové správy dostatečně neprokázaly existenci zákonných a v judikatuře blíže specifikovaných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. Krajskému soudu vytkla, že se „*v podstatných bodech zcela ztotožnil s hodnocením žalovaného*“. Dále obecně krajskému soudu vytkla nesprávné posouzení dvou základních podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu – 1. přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena, 2. odůvodněná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Zajišťovací příkazy jsou podle stěžovatelky nepřezkoumatelné pro nedostatečné vylíčení skutečností odůvodňujících přiměřenou pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu vyměřena.

[5] Správce daně se mýlil, hodnotil-li poměry stěžovatelky jako problematické, neboť daň byla fakticky hned po vydání zajišťovacích příkazů uhrazena. Závěr žalovaného, že to nemá žádný vliv na zákonnost zajišťovacích příkazů, podle stěžovatelky působí nekonzistentně; s tímto hodnocením se ztotožnil též krajský soud, reakci žalovaného označil za dostačující.

[6] Názor správce daně na to, jakou hodnotu by neměl překročit ukazatel míry zadluženosti, je subjektivní. Stěžovatelka namítla, že subjektivní je i závěr krajského soudu, který podpořil úvahu správce daně, použitá hodnota též nemá oporu v žádném právním předpisu. Nepřezkoumatelný je také závěr správce daně, podle kterého nejsou ukazatelé likvidity příliš dobré. Stěžovatelka nesouhlasila se závěrem žalovaného, podle kterého

skutečnost, že zaměstnává 200 agenturních pracovníků, je z pohledu vydání zajišťovacích příkazů zcela irrelevantní. Žalovaný se ani nevypořádal s odvolací námitkou o výši odměny za práci agenturních zaměstnanců.

[7] Stěžovatelka dále namítla, že zajišťovací příkazy selhávají ve druhém kroku testu proporcionality (potřebnosti). Správce daně ani žalovaný nevysvětlili, proč bude daň vybrána efektivněji na základě zajišťovacích příkazů, než kdyby předmětná daň byla vybírána v době její vymahatelnosti.

[8] V závěru stěžovatelka takřka doslovně zopakovala svou žalobní úvahu nad rámeč individuálního případu. Podle ní orgány finanční správy nakládají s institutem zajišťovacího příkazu v nebyvale velkém rozsahu, v rozporu s vůlí zákonodárce a s jeho původním účelem. Posouvají tím vymahatelnost daně před okamžik vydání platebního výměru správcem daně. Stěžovatelka apeluje na moc soudní, aby tento aspekt neponechala nepovšimnutým.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a ztotožnil se s napadeným rozsudkem. Poukázal na to, že stěžovatelka opakuje argumentaci, kterou užila již v předchozích řízeních a se kterou se orgány daňové správy dostatečně vypořádaly.

[10] Žalovaný shrnul podstatu věci a vyzdvihl pro věc zásadní skutečnosti. Uvedl, že v řízení o vydání zajišťovacího příkazu, ve kterém se zásadně dokazování neprovádí, vychází správce daně ze skutečností zatím v daňovém řízení zjištěných, či jinak správci daně známých. Správce daně nejistotu úhrady dosud nestanovené daně spatřoval zejména ve zjištěných poznatcích o majetkových poměrech stěžovatelky, v neposkytování součinnosti a v podezření, že ekonomická činnost stěžovatelky může být vykonávána toliko formálně, s cílem neodvedení daně či získání daňového zvýhodnění.

[11] K námitce ohledně významu promptního uhrazení daně po vydání zajišťovacích příkazů uvedl, že z analýzy majetkových poměrů stěžovatelky vyplynulo, že její majetek tvořila zejména vysoce likvidní aktiva ve formě finančních prostředků na bankovním účtu, stěžovatelka nevlastnila žádné nemovité věci a jediným dlouhodobým majetkem byla tři motorová vozidla, která také patří mezi likvidní majetek. Finanční prostředky byly obratem nebo nejpozději do dvou dnů z bankovního účtu vybírány v hotovosti. Na bankovním účtu stěžovatelky tak nebyla tvořena dostatečná rezerva k úhradě vlastní daně. K námitce zadluženosti stěžovatelky se žalovaný vyjádřil tak, že z hlediska ukazatelů likvidity se její situace ve všech sledovaných ukazatelích nejevila jako příliš dobrá. Krátkodobé cizí zdroje byly kryty oběžnými aktivy v nedostatečné výši a ani u jednoho z ukazatelů se stěžovatelka nepohybovala v rozmezí hodnot doporučených v praxi pro řízení podniku. Pokud by mělo dojít k úhradě krátkodobých závazků, stěžovatelka nedisponovala dostatečnými oběžnými aktivy. Žalovaný zdůraznil, že stěžovatelka částky nezaplatila dobrovolně, ale byly uhrazeny provedenou zajišťovací exekucí na bankovní účet.

[12] Pokud jde o otázku proporcionality užitého postupu, žalovaný poukázal na § 167 odst. 4 daňového řádu, z něhož neplyne oprávnění daňových orgánů zkoumat,

pokračování

zda uložená výše úhrady daně může mít pro stěžovatelku likvidační povahu. Odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2016, čj. 4 Afs 158/2016-27. Možné likvidační účinky zajištění daně proto nelze považovat za relevantní důvod, který by způsobil nezákonnost zajišťovacích příkazů.

[13] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud nenalezl žádné formální vady či překážky projednatelnosti kasační stížnosti, a proto přezkoumal jí napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a v rámci kasační stížností uplatněných důvodů; ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[15] Z ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. jakož i ze setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2015, čj. 8 As 109/2014-70) plyne, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah a kvalita kasační stížnosti tedy do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale i obsah rozsudku soudu. Je proto odpovědností stěžovatele, aby v kasační stížnosti dostatečně specifikoval skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského soudu.

[16] Stěžovatelka v kasační stížnosti většinou opakuje námitky uplatněné již v žalobě, a to aniž by reagovala na závěry krajského soudu nebo s nimi polemizovala. Tyto námitky převážně míří proti rozhodnutí žalovaného a argumentace se tak ve významné části míjí s rozhodovacími důvody krajského soudu. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2004,

čj. 3 Azs 43/2003-48, konstatoval, že „[k]asační stížnost jako mimořádný opravný prostředek je podle § 103 s. ř. s. koncipována na principu nutného konkrétního tvrzení stěžovatele, v čem krajský soud, který jeho věc projednával a rozhodl, ve svém rozhodnutí pochybil. (...) V kasační stížnosti (...) je především třeba, aby stěžovatel uvedl, v čem nezákonnost rozhodnutí soudu spatřuje.“ S ohledem na výše uvedené se Nejvyšší správní soud nezabýval argumentací stěžovatelky, která je pouhým opakováním žalobní argumentace a nemíří proti rozsudku krajského soudu (vytýká pouze pochybení správce daně, nikoliv krajského soudu), neboť ji z podstaty věci (§ 102 s. ř. s.) nelze považovat za kasační námitky.

[17] V obecné rovině stěžovatelka vytýká krajskému soudu, že se *v podstatných bodech zcela ztotožnil s hodnocením žalovaného* ohledně existence zákonných důvodů pro vydání zajišťovacích příkazů, aniž by se k věci sám vyjádřil. *De facto* tedy namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Tato námitka není důvodná. Krajský soud se nespokojil s mechanickým převzetím argumentace žalovaného a jednotlivé žalobní body vypořádal vlastní argumentací. Pokud rekapituloval argumentaci správce daně, bylo to jen pro to, aby doložil, že pochybnosti správce daně o dobytosti daně byly oprávněné.

[18] Brojí-li obecně stěžovatelka proti posouzení podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů ze strany krajského soudu, lze jí na to také pouze v obecné rovině odpovědět, že tyto podmínky byly posouzeny řádně a v souladu se zákonem. Krajskému soudu je třeba přisvědčit v tom, že úhrada provedená na základě zajišťovacích příkazů sama o sobě není

skutečností, která by měla význam pro posouzení jejich zákonnosti. Jak i stěžovatelka správně uvádí v žalobě a kasační stížnosti, zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů jsou dvě: přiměřená pravděpodobnost stanovení daně a odůvodněná obava ohrožení dobytosti daně. Obě tyto podmínky se ve svém důsledku týkají situace, která teprve nastane v budoucnu (daň bude vyměřena, ale daňový subjekt nebude mít prostředky k jejímu zaplacení). Je tedy logické, že jejich splnění v budoucnu nelze s jistotou zjistit a správce daně je povinen v době rozhodování zhodnotit jemu aktuálně známé okolnosti, z nichž lze s dostatečnou mírou pravděpodobnosti usoudit na finanční situaci daňového subjektu v budoucnu.

[19] Z uvedeného také plyne, že samotný fakt, že na základě zajišťovacích příkazů byly stanovené částky zaplacený, nemusí mít žádný vztah k tomu, jaké prostředky by měl daňový subjekt v budoucnu, tedy v době, až bude daň stanovena. Tento postoj zaujal Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 8. 9. 2010, čj. 9 Afs 57/2010-139, kde uvedl: „*V odůvodnění, které stěžovatel (tj. celní ředitelství – pozn. NSS) připojil k důvodům rozhodnutí celního úřadu, je navíc obsažen logický rozpor. Stěžovatel totiž ve svém rozhodnutí konstatoval, že žalobce potvrdil obavy celního úřadu z ohrožení vybrání daně, pokud ve svém odvolání uvedl, že prostředky na daň, resp. na její zajištění, nedisponuje. Dle názoru stěžovatele tak bylo nutno u žalobce zajistit prostředky na v budoucnu splatnou či stanovenou daň z toho důvodu, že v současnosti tyto prostředky nemá. Takové úvahy Nejvyšší správní soud považuje za logicky i právně nepřípustné. V souladu s principy logického usuzování by naopak dle názoru zdejšího soudu byl takový závěr, podle kterého by bylo třeba daň zajistit proto, že žalobce v době vydání rozhodnutí celního úřadu a stěžovatele nezbytnými prostředky (či jejich podstatnou částí) disponoval, avšak v budoucnu je již mít nebude (...). Právě tyto obavy jsou správní orgány v rozhodnutí o zajištění daně povinny odůvodnit*“ (podtržení doplněno NSS). V citovaném případě soud sice rozhodoval o aplikaci tehdejší právní úpravy § 71 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ale závěry zde uvedené lze vztáhnout i na nyní projednávanou věc. I tehdy totiž byly orgány daňové správy povinny zjišťovat, existuje-li odůvodněná obava, že úhrada nesplatné nebo dosud nestanovené daně bude v době jejich splatnosti a vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.

[20] V další kasační námitce stěžovatelka vytýká krajskému soudu, že subjektivním způsobem hodnotil její zadlužení, aniž by pro to měl oporu v právním předpisu. Pro úplnost je vhodné zdůraznit, že stěžovatelka nepolemizuje s konkrétními hodnotami zadlužení, které uvedl správce daně. Nejvyšší správní soud v samotném právním hodnocení krajského soudu přisvědčuje. Jak bylo opakovaně uvedeno, správce daně je povinen osvědčit splnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. Pro tento účel nejen že může, ale musí hodnotit zejména majetkové poměry a finanční situaci daňového subjektu. K hodnocení finanční situace neodmyslitelně patří i hodnocení zadluženosti, poměru vlastních a cizích zdrojů financování a analýza jiných podobných finančních ukazatelů. Tyto ukazatele nejsou pro tyto účely upraveny zákonem a závisí na zkušenostech a odborném posouzení ryze ekonomických otázek správcem daně. K takovému posouzení v daném případě došlo. Správce daně vyšel z údajů uvedených v rozvaze a výkazu zisku a ztrát za roky 2013, 2014 a 2015, aplikoval na ně běžně používané metody finanční analýzy obchodního závodu, čímž získal hodnoty ukazatelů likvidity a zadlužení, které následně hodnotil. Závěr o nezdravé míře zadluženosti

pokračování

stěžovatelky tak byl postaven na zkoumání konkrétních finančních ukazatelů a není projevem libovůle. Stěžovatelka sama ani nepředestřela konkurující náhled na to, jaká míra zadlužení by měla být ještě akceptována a proč.

[21] Stěžovatelka v kasační stížnosti zopakovala žalobní argumentaci, podle které správní orgány nevysvětlily, proč bude daň vybrána efektivněji na základě zajišťovacích příkazů, než kdyby byla vybírána v době její vymahatelnosti. Byť stěžovatelka nebrojí proti vypořádání totožné žalobní námitky krajským soudem, považuje Nejvyšší správní soud za vhodné uvést následující. Majetkové poměry stěžovatelky a velice pravděpodobná neschopnost stěžovatelky prokázat, že odpočty daně z přidané hodnoty uplatnila v souladu se zákonnými podmínkami z reálných obchodů se skutečným ekonomickým významem, zakládaly důvodnou obavu, že nebude v budoucnu schopná uhradit dosud nestanovenou daň. Protože existovalo nebezpečí z prodlení, došlo k vydání přezkoumávaných zajišťovacích příkazů. Správce daně úvahy v tomto směru řádně odůvodnil. Stěžovatelka přitom neuvádí, jaké jiné prostředky k dosažení sledovaného cíle, tedy k zajištění úhrady dosud nestanovené daně, měl správce daně v jejím případě zvolit. Věcně nebrojí proti závěru, že nedisponovala dostatečnými aktivy a majetkem, míra její zadluženosti byla značně vysoká a finanční prostředky z bankovního účtu vybírala s krátkým časovým odstupem v hotovosti. Nenapadá ani podezření správce daně, že neoprávněně uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Okolnosti posuzovaného případu tak svědčí o tom, že vydání zajišťovacích příkazů bylo namístě a v souladu s právními předpisy.

[22] Na základě obdobných skutkových okolností byly vydány i zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro Olomoucký kraj ze dne 16. 1. 2017 ve věci zajištění úhrady daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září a říjen 2016 adresované stěžovatelce; rozhodnutí žalovaného o odvolání proti těmto zajišťovacím příkazům bylo předmětem přezkumu v řízení vedeném u Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci pod sp. zn. 65 Af 30/2017, který žalobu zamítl; kasační stížnost stěžovatelky proti tomuto rozsudku zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 27. 9. 2018, čj. 9 Afs 384/2017-25.

[23] Nejvyšší správní soud doplňuje, že za řádnou kasační námitku nepovažoval obecné teze stěžovatelky, týkající se institutu zajišťovacího příkazu a jeho používání v rozporu se záměrem zákonodárce. Jde o takřka doslovně převzatou argumentaci z žaloby a stěžovatelka v ní konkrétně nepolemizovala s napadeným rozhodnutím žalovaného či s předcházejícím rozhodnutím správce daně, toliko vyjádřila svůj názor týkající se tohoto nástroje a jeho používání v praxi. Ani v kasační stížnosti pak tyto úvahy nijak nevztáhla k napadenému rozsudku a závěrům v něm obsaženým.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Pro uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[25] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu

nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně 5. března 2019

JUDr. Miloslav Výborný
předseda senátu