



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **YOLT Services s. r. o.**, se sídlem Sokolská 1605/66, Praha 2, zastoupen JUDr. Michalem Kačmaříkem, advokátem se sídlem Poštovní 39/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. 2. 2018, č. j. 22 Af 64/2017 - 42,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. 2. 2018, č. j. 22 Af 64/2017 - 42, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště v Opavě (dále také „správce daně“) vydal dne 15. 2. 2017 pod č. j. 484550/17/3216-80542-802538, č. j. 484661/17/3216-80542-802538, č. j. 484607/17/3216-80542-802538, č. j. 484791/17/3216-80542-802538, č. j. 484923/17/3216-80542-802538, č. j. 485036/17/3216-80542-802538, a č. j. 485094/17/ 3216-80542-802538, podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodné období (dále také „daňový řád“) sedm zajišťovacích příkazů, kterými žalobci uložil, aby zajistil úhradu doposud nestanovené daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období let 2011, 2013, 2014 a 2015 a doposud nesplatné daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období let 2010 a 2012 (dále také „zajišťovací příkazy“).

[2] Rozhodnutími ze dne 25. 4. 2017, č. j. 17895/17/5100-41453-712099, č. j. 17896/17/5100-41453-712099, a č. j. 17897/17/5100-41453-712099, žalovaný zamítl

odvolání žalobce proti zajišťovacím příkazům a tyto potvrdil (dále také „rozhodnutí o odvolání“).

II.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutím o odvolání ke Krajskému soudu v Ostravě (dále také „krajský soud“) dvě žaloby. První z nich brojil proti zajištění již stanovené (avšak nesplatné) daně, a druhou žalobou pak proti zajištění doposud nestanovené daně. Krajský soud rozsudkem identifikovaným ve výroku tohoto rozhodnutí spojil žaloby ke společnému projednání (výrok I), zrušil všechna napadená rozhodnutí žalovaného o odvolání i všechny zajišťovací příkazy správce daně (výrok II) a přiznal žalobci náhradu nákladů řízení (výrok III).

[4] V odůvodnění pak krajský soud uvedl, že vydávání zajišťovacích příkazů musí být založeno na dvojí úvaze: zaprvé, zdali zde je přiměřená pravděpodobnost, že daň bude stanovena, resp. že tato se stane splatnou, zadruhé pak, zda je zde přiměřená pravděpodobnost, že v době vymahatelnosti daně bude tato nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.

[5] Ve vztahu k předpokladu doměření daně krajský soud uvedl, že z formálního hlediska byl předpoklad stanovení daně za všechna sporná zdaňovací období poměrně silný. Na druhou stranu však orgány finanční správy v průběhu let „tápaly“ při určení sazby daně. Projednávaný případ je nadto „*nejasný a judikatura jej doposud neřešila*“. To pozici správce daně oslabuje, protože tento měl k předpokladu stanovení daně přistupovat obezřetně.

[6] Co se pak týče předpokladu budoucí nedobytnosti daně, žalobce nerozporoval pokles své ekonomické činnosti, nicméně poukazoval na to, že společnosti RCS & RDS S.A., se sídlem Str. Dr. Staicovici nr. 75, Bucharest, Incorporation Number 5888716, Rumunsko (dále jen „RCS & RDS“) se smluvně zavázala hradit za žalobce daňové závazky za období před rokem 2015. Toto tvrzení žalobce nebylo možno bez dalšího odmítnout, jak učinily orgány finanční správy, neboť bylo zaprvé doloženo „*určitými důkazy*“ (e-mailová komunikace), a zadruhé společnost RCS & RDS za žalobce část jeho daňové povinnosti v minulosti již uhradila.

[7] Krajský soud proto uzavřel, že za situace, kdy orgány finanční správy „tápaly“ při určení sazby daně, kdy existoval závazek společnosti RCS & RDS, a kdy žalobce sice vykazoval ekonomicky nepříznivý vývoj, nicméně zdaleka nespěl k okamžitému úpadku, se soudu jeví likvidační útok finančních orgánů na žalobce jako disproportionální a neodpovídající parametrům stanoveným zákonem a judikaturou pro vydání zajišťovacích příkazů.

III.

[8] Proti rozsudku podal žalovaný (dále také „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a písm. d) s. ř. s.

pokračování

[9] Ohledně kasačního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. stěžovatel uvedl, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Řízení před krajským soudem bylo nadto stíženo vadou ve smyslu uvedeného ustanovení, neboť krajský soud neměl ke společnému projednání spojit žaloby týkající se zajišťovacích příkazů na daň stanovenou a na daň doposud nestanovenou.

[10] Stran věcného posouzení věci pak stěžovatel tvrdil, že krajský soud vystavěl své rozhodnutí na nesprávných právních závěrech. Podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů byly naplněny. V době jejich vydání si byl správce daně zcela jistý rozhodnými skutečnostmi relevantními pro stanovení daně. Krajský soud pochybil, když svoje závěry založil na povšechném tvrzení, že orgány finanční správy „*tápaly*“ co se týče stanovení daně a její výše, a že se jedná o otázku „*nejasnou a judikaturou doposud neřešenou*“.

[11] Stejně tak podle názoru stěžovatele krajský soud nepostupoval správně, pokud zrušení zajišťovacích příkazů opřel o ničím nepodložené tvrzení, že žalobce sice vykazoval nepříznivý ekonomický vývoj, nicméně nespěl k úpadku, a na tvrzení, že více než polovina předmětných daňových pohledávek byla žalobcem uhrazena díky pomoci společnosti RCS & RDS a s pomocí této společnosti bylo možné počítat i do budoucna. Stěžovatel v této souvislosti poukázal na podrobnou analýzu hospodářské situace žalobce obsaženou v zajišťovacích příkazech a v rozhodnutích o odvolání a také na § 241 daňového řádu, podle kterého je sice možné, aby daňovou povinnost za daňový subjekt uhradila jiná osoba, nicméně ani v takovém případě nedochází k přechodu vlastní daňové povinnosti na jiný subjekt. Žalobce nadto existenci závazku společnosti RCS & RDS neprokázal jinak, než vágni e-mailovou komunikací.

[12] Závěrem pak stěžovatel uvedl, že vzhledem k tomu, že v souzené věci byly dány podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, nelze mu vytýkat jejich případnou likvidační povahu, jak učinil krajský soud.

[13] Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[14] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud dospěl ke správnému závěru stran nenaplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. Vzhledem ke spornosti ohledně užití sazby daně, o které svědčí i nekonzistentnost právních názorů správce daně, a vzhledem k tomu, že se jedná o situaci dosud neřešenou v judikatuře českých soudů, nelze pozici správce daně ve vztahu k budoucí pravděpodobnosti vyměření daně považovat za silnou, a tudíž je potřeba, aby správce daně prokázal existenci silných důvodů ohledně existence důvodných obav o budoucí dobytosti daně. Naplněna pak nebyla ani druhá podmínka, tj. existence obav o budoucí dobytosti daně. Jediným tvrzením stěžovatele, které by mohlo nasvědčovat budoucí zhoršené dobytosti daně, je údajná zhoršující se ekonomická situace žalobce – tato však nebyla v řízení prokázána, a ani by ji nebylo možné považovat za silný důvod. Vzhledem k tomu, že by se jednalo o jedinou indicii nižší intenzity, která by mohla nasvědčovat budoucí zhoršené dobytosti daně, nelze ji zajisté považovat za ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity, jak požaduje související judikatura správních soudů. Naopak na straně žalobce existuje

skutečnost, která zvyšuje pravděpodobnost jeho budoucí schopnosti dostát svým daňovým povinnostem, a to závazek společnosti RCS & RDS hradit daňové závazky žalobce. Ke vzniku takového závazku může přitom dojít i na základě jiného než písemného právního jednání. Rozsudek krajského soudu není podle názoru žalobce nepřezkoumatelný. Krajský soud se vypořádal se všemi rozhodnými skutečnostmi a svoje závěry adekvátně odůvodnil. Žalobce dále uvedl, že pokud krajský soud spojil výrokem I rozsudku řízení ke společnému projednání, postupoval v souladu se zákonem a také se zásadou hospodárnosti řízení (spojení žalob k jejich společnému projednání nadto nemělo žádný vliv na závěr soudu, dle kterého správce daně vydal napadené zajišťovací příkazy v rozporu s § 167 daňového řádu).

V.

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

[16] Kasační stížnost je důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud se primárně zabýval námitkami poukazujícími na nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, bylo-li by současně napadené rozhodnutí krajského soudu skutečně nepřezkoumatelné.

[18] Jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75). Meritorní přezkum rozsudku je tak možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku.

[19] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že úvahy krajského soudu jsou přinejmenším stručné, a bylo by lze si představit ještě podrobnější odůvodnění. Z celkového kontextu rozsudku nicméně vyplývá, z jakých důvodů přistoupil krajský soud ke zrušení rozhodnutí žalovaného i zajišťovacích příkazů. I z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že stěžovateli je zřejmé, z jakých důvodů krajský soud zrušil předmětná rozhodnutí; stěžovatel s rozsudkem krajského soudu poměrně obsáhle polemizuje. Lze tedy uzavřít, že ačkoliv si jistě lze představit ještě podrobnější vypořádání uplatněných námitek, nezpůsobuje způsob zvolený krajským soudem v tomto konkrétním případě nutnost zrušení jeho rozsudku (podpůrně srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, sp. zn. I. ÚS 729/2000, sp. zn. I. ÚS 116/05, sp. zn. IV. ÚS 787/06, sp. zn. III. ÚS 989/08, sp. zn. III. ÚS 961/09, a sp. zn. IV. ÚS 919/14).

pokračování

[20] Důvodem ke zrušení rozsudku krajského soudu není ani to, že výrokem I spojil žalobu směřující proti zajišťovacím příkazům na dosud nestanovenou daň a žalobu proti zajišťovacím příkazům na doposud nesplatnou daň ke společnému projednání. Podle § 39 odst. 1 s. ř. s.: *Samostatné žaloby směřující proti těmto rozhodnutím anebo proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí, může předseda senátu usnesením spojit ke společnému projednání.* Takovýto postup má vést zejména ke zvýšení efektivity a rychlosti řízení, když ve svém výsledku snižuje náklady kladené na probíhající řízení jednak ze strany státu, jednak i ze strany účastníků řízení (srov. k tomu obecně rozsudek zdejšího soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 As 53/2004 - 76). V souzené věci přitom krajský soud spojil ke společnému projednání žaloby týkající se shodných účastníků řízení a týkající se v obou případech zajišťovacích příkazů vycházejících ze shodných právních a skutkových okolností (uvedenou skutečnost ostatně potvrdil i stěžovatel, který ve vyjádření k žalobě ze dne 28. 8. 2017 z těchto důvodů sám spojení věcí navrhl). Za situace, kdy krajský soud napadené zajišťovací příkazy zrušil pro nenaplnění obou zákonných požadavků (viz výše rekapitulaci napadeného rozsudku) není podle kasačního soudu relevantní, že jedna ze spojovaných žalob se týkala doposud nestanovené daně a jedna daň již stanovené. Zmínit v této souvislosti lze i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2017, č. j. 1 Afs 4/2017 - 40, ve kterém soud zdůraznil nutnost kumulativního posouzení dopadů zajišťovacích příkazů a souvisejících exekučních příkazů a dospěl k závěru, že „[p]okud by tedy byly podány žaloby jednotlivě proti exekučním příkazům, bude povinností soudu tyto projednat společně (§ 39 odst. 1 s. ř. s.); obdobně bude muset krajský soud postupovat v případě žalob proti rozhodnutím o odvolání proti zajišťovacím příkazům.“ (důraz přidán).

[21] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami, ve kterých stěžovatel vytýkal krajskému soudu nesprávné posouzení splnění zákonných podmínek pro vydání předmětných zajišťovacích příkazů.

[22] Podle § 167 odst. 1 daňového řádu: *[j]e-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.*

[23] Zdejší soud se institutem zajišťovacích příkazů opakovaně zabýval (viz např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90, publ. pod č. 2001/2010 Sb. NSS, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2014, č. j. 6 As 38/2014 - 14, ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS, ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS, ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016 - 27, ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66).

[24] Z této judikatury předně vyplývá, že správce daně může vydat zajišťovací příkaz pouze tehdy: 1) existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, a zároveň že 2) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů. Např. v rozsudku rozšířeného senátu č. j. 9 Afs 13/2008 - 90, se uvádí, že správce daně je „povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za ohrožené.“

[25] V rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS, pak zdejší soud na uvedené navázal. Dále zejména uvedl, že „*naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohobodovým testem jeho použitelnosti. V té nejobecnější rovině proto pouze soud konstatuje, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelové kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Jak správně konstatoval krajský soud, zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 - 139).“*

[26] V rozsudku ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 - 35, k tomu tento soud doplnil: „*Pojistkou proti hrozcí svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů, na kterou upozorňovala stěžovatelka, je přitom výše zmíněná podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně ve smyslu citované judikatury správních soudů řádně specifikovat a odůvodnit. Dané úvahy jsou přitom soudně přezkoumatelné (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. listopadu 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90, č. 2001/2010 Sb. NSS).“*

[27] Další krok ve zpřesnění výkladu zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů učinil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS. Zde zdejší soud dovodil, že pokud „*bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak“*. Současně však uvedl, že „*[p]okud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat“*.

[28] Výše citované judikатурní závěry pak potvrzuje i aktuální rozhodovací praxe zdejšího soudu. Odkázat lze např. na rozsudek ze dne 30. 11. 2017, č. j. 4 Afs 140/2017 - 54, který se zabýval otázkou souběhu zajišťovacích příkazů a ručení, či na rozsudky ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 - 29, a ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9 Afs 330/2017 - 60, ve kterých Nejvyšší správní soud vyhodnotil jako nedostatečnou podmínku budoucí nedobytnosti daně, kterou orgány finanční správy založily nikoli na podrobné ekonomické analýze podnikání daňového subjektu, nýbrž *a priori* na skutečnosti, že daňový subjekt se účastnil podvodu na dani z přidané hodnoty. Závěr o nedobytnosti daně „*nelze automaticky bez dalšího odůvodnit skutečnostmi zakládajícími předpoklad stanovení daně. Jinými slovy, samotná skutečnost, že daň bude stanovena (a to i ve značné výši)*

pokračování

neznamená ještě, že musí obstát závěr o nedobytnosti této daně v budoucnu“ (rozsudek ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 - 29).

[29] V nyní posuzované věci stěžovatel kasační stížností brojí proti rozsudku krajského soudu, kterým byla zrušena rozhodnutí žalovaného i zajišťovací příkazy. Krajský soud k tomu uvedl, že z formálního hlediska byl předpoklad stanovení daně za všechna sporná zdaňovací období poměrně silný. Na druhou stranu však orgány finanční správy v průběhu let „tápaly“ při určení sazby daně. Projednávaný případ je nadto „*nejasný a judikatura jej doposud neřešila*“. To pozici správce daně oslabuje, protože tento měl k předpokladu stanovení daně přistupovat obezřetně. Co se pak týče předpokladu budoucí nedobytnosti daně, v tomto ohledu krajský soud připustil, že došlo k poklesu ekonomické činnosti žalobce, nicméně společnost „RCS & RDS“ se smluvně zavázala hradit za žalobce daňové závazky za období před rokem 2015. Toto tvrzení žalobce nebylo možno bez dalšího odmítnout, jak učinily orgány finanční správy, neboť bylo zaprvé doloženo „*určitými důkazy*“ (e-mailová komunikace), a zadruhé společnost RCS & RDS za žalobce část jeho daňové povinnosti v minulosti již uhradila.

[30] Stěžovatel proti uvedené argumentaci obsáhle brojí. Podle jeho názoru byly splněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, a krajský soud proto neměl přistoupit k jejich zrušení.

[31] Nejvyššímu správnímu soudu proto připadlo posoudit, zda byly dány důvody ke zrušení zajišťovacích příkazů.

[32] Z obsahu správního spisu předně vyplývá, že správce daně se důkladně zabýval otázkou přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně a své závěry náležitě odůvodnil. Zajišťovací příkazy vydal ve fázi daňového řízení, kdy měl shromážděny dostatečné podklady týkající se daňové povinnosti žalobce a ohledně těchto již učinil prakticky kompletní právní závěry stran výše doposud nestanovené daně. V zajišťovacích příkazech mj. uvedl, že zajišťovací příkazy byly vydány v rámci daňových kontrol týkajících se daně z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně. V rámci těchto kontrol správce daně ověřoval, zda žalobce postupoval správně při zdanění poplatků za poskytnutí licencí na vysílání televizních programů hrazených rumunské společnosti RCS & RDS, slovenské společnosti DIGI Slovakia s. r. o., DIČ: SK2020356503, a maďarské společnosti DIGI Távközlési és Szolgáltatató Kft, DIČ: 12175136-2-41. Své úsilí správce daně zaměřil zejména na to, zda jsou uvedené společnosti skutečnými vlastníky předmětných poplatků ve smyslu čl. 12 rozhodných smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených s Rumunskou republikou, Maďarskou republikou a Slovenskou republikou. Na základě informací získaných v průběhu daňových kontrol (zejména z odpovědí zahraničních správců daně na žádosti o mezinárodní výměnu informací) správce daně dospěl k závěru, že uvedené společnosti nejsou skutečnými vlastníky poplatků hrazených jim žalobcem, nýbrž tyto jsou pouhými „zprostředkovateli“, přes které platby pouze „protékají“. Uzavřel proto, že na danou věc nelze aplikovat čl. 12 odst. 2 předmětných smluv o zamezení dvojího zdanění. Žalobce proto neměl podle názoru správce daně z uvedených plateb srazit a odvést správci daně daň z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně v sazbě 10 %, jak učinil, nýbrž měl tyto platby zdanit sazbou ve výši 15 % dle § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rozhodné období. Veškerá tato svá zjištění a jejich právní posouzení správce daně

podrobně rozepsal v rámci jednotlivých zajišťovacích příkazů na doposud nestanovenou daň (viz např. strany 2 až 25 zajišťovacího příkazu týkajícího se zdaňovacího období roku 2011).

[33] Jak přitom vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, postačí existence odůvodněné obavy, tj. přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS). Judikatura dokonce připouští, že podmínku budoucího stanovení a vyměření daně lze považovat za naplněnou, v situacích, kdy nelze vyloučit, že by tomu tak nemohlo být (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 - 29). To vyplývá mj. z povahy zajišťovacích příkazů. K tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, ve kterém zdejší soud uvedl: *„Právě s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu, ve kterém se zásadně dokazování neprovádí, vychází správce daně ze skutečností zatímně v daňovém řízení zjištěných, či jinak správci daně známých. Proto je namístě souhlasit se závěrem krajského soudu, podle něhož se v případě vydávání zajišťovacího příkazu nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií.“* Dále pak nutno podotknout i to, že v případě vydání zajišťovacích příkazů se jedná o závěry mezitímní (předběžné), u nichž není namístě obšírně prokazovat otázky související se stanovením samotné daně, neboť tyto mají své místo v nalézací fázi daňového řízení [k tomu viz např. výše uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 22/2015 - 104: *„nelze požadovat po správci daně, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně.“*].

[34] Krajský soud se však výše uvedenými kritérii řádně nezabýval. Nemožnost vydání zajišťovacích příkazů opřel zejména o „tápání“ orgánů finanční správy (neboť ty dle tvrzení soudu přehodnotily svůj původní názor), resp. o to, že souzená věc je věcí „nejasnou a judikaturou neřešenou“. Takovou argumentaci však Nejvyšší správní soud případnou neshledal. Argumentace krajského soudu vede k tomu, že by orgány finanční správy nebyly oprávněny vydat zajišťovací příkaz v žádné věci, ve které by v průběhu nalézacího řízení přehodnotily svůj původní názor (stěžovatel v této souvislosti v kasační stížnosti nadto případně tvrdí, že k tomuto přehodnocení došlo na základě nových skutkových zjištění), resp. v žádné věci, která není dostatečně jasná (na základě jakých kritérií by se věci rozlišovaly na „jasné“ a „nejasně“, soud v rozsudku neobjasnil), popř. opakovaně prejudikovaná (*ad absurdum* by tak orgány finanční správy nikdy nemohly před správními soudy uspět s prvním zajišťovacím příkazem ve věci doposud soudy neřešené, neboť u toho by nikdy neexistovala prejudikatura). Uvedené důvody, na kterých krajský soud vystavěl nesplnění první podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, proto neobstojí, přičemž krajský soud nepřednesl žádné další (relevantní) důvody.

[35] Stěžovatel dále vytýkal krajskému soudu závěry stran nesplnění druhé podmínky vydání zajišťovacích příkazů, tj. stran existence důvodné obavy, že v době vymahatelnosti daně bude tato nedobytná, nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi.

[36] Ze správního spisu v této souvislosti Nejvyšší správní soud zjistil, že orgány finanční správy postavily svůj závěr stran naplnění dané podmínky na následujících skutečnostech:

pokračování

[37] Ke dni 1. 9. 2016 došlo k rozdělení žalobce, tj. společnosti DIGI Czech republic, s. r. o., IČ: 29268516 (od 12. 5. 2017 pod obchodní firmou YOLT Services s. r. o.) odštěpením, při kterém žalobce nezankl, ale část jeho jmění přešla na společnost DIGI2GO.CZ s. r. o., IČ: 04668529 (od 1. 9. 2016 pod obchodní firmou DIGI CZ s. r. o.). Žalobce i společnost DIGI CZ s. r. o. byli v předmětné době personálně propojeni, pročez bylo lze předpokládat, že společnost DIGI CZ s. r. o. byla informována o stavu správy daní u žalobce (u kterého probíhaly finální kroky týkající se daňové kontroly za zdaňovací období roku 2011 a byla zahájena daňová kontrola za zdaňovací období roku 2012). Část jmění, která přešla z žalobce na společnost DIGI CZ s. r. o. (ve výši 10 966 000 Kč), byla tvořena majetkem a dluhy, smlouvami souvisejícími s provozem služby satelitního televizního vysílání (žalobci zůstaly v portfoliu pouze „dobíhající“ smlouvy). Na společnost DIGI CZ s. r. o. přešla rovněž veškerá práva a povinnosti z pracovněprávních vztahů. Daňová povinnost nicméně na společnost DIGI CZ s. r. o. výslovně nepřešla (viz čl. 17 Projektu rozdělení a fúze).

[38] Podle rozvahy ke dni 1. 1. 2016 se hodnota aktiv (netto) žalobce po rozdělení snížila o 859 262 000 Kč. Tato aktiva byla tvořena převážně pohledávkami. Výše krátkodobých závazků převyšovala hodnotu pohledávek žalobce. Ze struktury vykázaných pohledávek vyplývalo, že 19 286 000 Kč je pohledávka vůči správci daně z titulu placení záloh na daň z příjmů právnických osob, částka 59 144 000 Kč je závazek vůči správci daně. Vykázané pohledávky z obchodních vztahů ve výši 32 587 000 Kč tak nemohly pokrýt ani závazky vůči správci daně (které uvedenou částku překračovaly – viz dále). Po realizaci odštěpení žalobci zůstalo cca 5 % z jeho původního dlouhodobého majetku, zásoby pak klesly z hodnoty 26 609 000 Kč na 0 Kč. Dalším majetkem vykázaným v rozvaze byly hmotné movité věci a jejich soubory v hodnotě 17 031 000 Kč (jednalo se nicméně o prostředky vysílací techniky, které měli v dispozici zákazníci žalobce). Peněžní prostředky na účtech byly dle rozvahy ve výši 13 500 000 Kč. V listopadu roku 2016 pak dle zjištění správce daně byla výše peněžních prostředků na účtech 42 559,12 EUR, 6 779 Kč a 982,29 USD. V případě, že by jednatel žalobce nerozhodl o zvýšení kapitálu peněžním příplatkem, dosáhl by žalobce po provedeném rozdělení záporných hodnot vlastního kapitálu.

[39] Orgány finanční správy dále uvedly, že z vývoje daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty vyplývá, že v době po rozdělení žalobce odštěpením došlo k velmi výraznému snížení výše uskutečněných i přijatých plnění v porovnání s předchozími obdobími [příkladem lze poukázat na hodnotu uskutečněných plnění, která se z průměrné měsíční částky ve výši 37 594 856 Kč (za období od ledna do srpna roku 2016) po rozdělení žalobce snížila na průměrnou částku 3 332 199 Kč za měsíc (v období od září do prosince roku 2016)]. Orgány finanční správy dále akcentovaly, že dne 15. 12. 2016 žalobce požádal správce daně o zrušení záloh na daň z příjmů právnických osob. Žádost odůvodnil zhoršeným vývojem své hospodářské situace (úhrada zálohy ve výši 1 731 700 Kč by představovala pro žalobce riziko překlopení cash-flow do záporných hodnot). K žádosti žalobce doložil stavy počtu zákazníků (z 81 596 zákazníků v lednu roku 2016 jich žalobce měl v listopadu téhož roku 2 599). Při srovnání vybraných údajů z výkazu zisku a ztrát sestaveného ke dni 31. 12. 2015 a výkazu sestaveného ke dni 31. 10. 2016 pak bylo správcem daně zjištěno, že tržby z prodeje výrobků a služeb za zdaňovací období roku 2016 dosahovaly pouze čtvrtinové hodnoty v porovnání s předchozím zdaňovacím obdobím.

[40] Orgány finanční správy se dále zabývaly i ukazateli likvidity žalobce. Shledaly, že krátkodobé cizí zdroje byly kryty oběžnými aktivy v nedostatečné výši. U dvou ukazatelů se žalobce nepohyboval v rozmezí hodnot doporučovaných v praxi řízení podniku. V důsledku v budoucnu stanovených daňových povinností nadto mělo dojít k dalšímu zhoršení likvidity žalobce, který nebude disponovat dostatečnými prostředky k úhradě svých závazků. Co se pak týče ukazatelů zadlužení, majetek žalobce byl nerovnovážně kryt cizími zdroji. Zadluženost žalobce dosáhla v roce 2016 hodnoty 293,57 %.

[41] Dále orgány finanční správy zjistily, že ke dni vydání zajišťovacích příkazů žalobce nebyl vlastníkem ani spoluvlastníkem žádného nemovitého majetku v ČR a nevlastnil ani neprovozoval žádné vozidlo. Žalobce měl v době vydání zajišťovacích příkazů pohledávku za správcem daně ve výši 12 265 236 Kč.

[42] Z výše uvedeného tedy vyplývá, že orgány finanční správy zjistily, že žalobce v rozhodné době výrazným způsobem utlumil svoji ekonomickou činnost; prakticky veškerá jeho podnikatelská činnost a zdroje jeho příjmů (včetně zaměstnanců) byly převedeny na personálně propojenou společnost DIGI CZ s. r. o. (na tuto nicméně nepřešla daňová povinnost žalobce). Dále zjistily, že ekonomická situace žalobce po odstěpení byla problematická a jeho majetek neskýtal záruky pro budoucí platbu daňových povinností ve výši 96 380 237 Kč. Poukázaly i na to, že v případě nevydání zajišťovacích příkazů by se část aktiv žalobce tvořená prostředky na bankovním účtu a jemu správcem daně vyplaceným přeplatkem mohla stát v budoucnu pro správce daně nedosažitelnou.

[43] Taková zjištění přitom konvenují výše uvedeným judikturním závěrům týkajícím se podmínky budoucí ztížené dobytnosti daně. Orgány finanční správy přitom provedly v tomto ohledu důkladný rozbor, jejich úvahy a závěry jsou opřeny o relevantní důkazy a jsou podrobně uvedeny a v jejich rozhodnutích (v tomto ohledu se tudíž posuzovaná věc zásadně odlišuje od recentních rozsudků kasačního soudu ve věcech zajišťovacích příkazů, zejm. rozsudku ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 - 29, či rozsudku ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9 Afs 330/2017 - 60).

[44] I přesto krajský soud veškerá zjištění orgánů finanční správy adekvátně nehodnotil a bez náležitého odůvodnění povšechně uzavřel, že žalobce sice vykazoval ekonomicky nepříznivý vývoj, nicméně zdaleka nespěl k okamžitému úpadku. Pominul přitom výše popsany podrobný ekonomický rozbor situace žalobce (odpovídající související judikatuře zdejšího soudu), a nadto připsal zásadní (rozhodující) váhu tomu, zda žalobce byl či nebyl v úpadku, ačkoliv právní úprava ani související judikatura takto koncipovány nejsou (tyto požadují, aby daň byla v době její vymahatelnosti nedobytná, příp. značně obtížně vymahatelná).

[45] Nejvyšší správní soud nesdílí ani názor krajského soudu, že by na posouzení budoucí dobytnosti daně měl zásadní vliv žalobcem tvrzený závazek společnosti RCS & RDS uhradit předmětnou dlužnou daňovou povinnost za žalobce. Kasační soud v této souvislosti zaprvé zdůrazňuje, že uvedený závazek by měl dle tvrzení žalobce plynout z kupní smlouvy ze dne 10. 3. 2015. Tuto kupní smlouvu však žalobce nepředložil (a to ani v soudním řízení). Další pochybnosti pak do věci vnáší jediný žalobcem předložený důkaz týkající se předmětného závazku - podání ze dne 21. 1. 2016 nazvané „e-mail/fax“ (dále jen

pokračování

„e-mail“). Společnost RCS & RDS se dle e-mailu sice zavázala některé daňové povinnosti žalobce uhradit, nicméně uvedla, že si vyhrazuje právo chránit svoje postavení a případně žalobci udělit pokyn, aby uvedený závazek odmítl. Tento e-mail je nadto nepodepsaný; ostatně nebyl předložen ani v úředním překladu. V e-mailu je sice obsažen závazek žalobce (poté, co obdrží od společnosti RCS & RDS finanční prostředky) uhradit daňové povinnosti správci daně. Stěžovatel ovšem v rozhodnutích o odvolání uvedl, že na jediný správci daně známý účet žalobce nebyla do data 22. 11. 2016 poukázána žádná platba od společnosti RCS & RDS. Ostatně podle § 241 daňového řádu platí, že dohoda, podle níž daňovou povinnost ponese místo daňového subjektu zcela nebo částečně jiná osoba, není vůči správci daně účinná. Nelze přehlédnout ani to, že v e-mailu se sice hovoří o předchozí písemné komunikaci mezi žalobcem a společností RCS & RDS, tato však opětovně nebyla (bez vysvětlení) předložena. Samotný e-mail se pak dle jeho textu týká částek daně stanovené za užití sazby 10 %, tj. nikoliv daně stanovené správcem daně za použití sazby 15 % (které se týkají zajišťovací příkazy). Dle textu e-mailu se tento nadto nevztahuje na zdaňovací období roku 2015 (zajišťovací příkazy se nicméně týkaly mj. i tohoto období).

[46] Za popsáných okolností Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že žalobcem tvrzený závazek společnosti RCS & RDS (případně i touto společností provedená úhrada předchozích daňových povinností žalobce) nerozptýlil veškeré výše popsané okolnosti svědčící o ohrožení budoucí dobytosti daňových povinností žalobce.

[47] Co se pak týče příp. likvidační povahy zajišťovacích příkazů, odkazuje Nejvyšší správní soud na právní větu rozsudku zdejšího soudu ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016 - 27: *„Při stanovení výše zajištění správce daně není oprávněn zkoumat, zda uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační povahu, a musí vycházet pouze z hledisek, která jsou obsažena v první větě § 167 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.“*

[48] Nejvyšší správní soud tudíž shrnuje, že neshledal případnou argumentaci krajského soudu, pro kterou zrušil rozhodnutí orgánů finanční správy.

[49] Závěrem považuje Nejvyšší správní soud za nutné opakovaně akcentovat, že v předmětném řízení mu připadlo posoudit, jak krajský soud vyhodnotil podmínky vydání zajišťovacích příkazů. V tomto řízení se tak nemohl zabývat správností a zákonností stanovení vlastní daňové povinnosti žalobce. Finální posouzení této otázky má totiž v celé své komplexnosti své místo až v rámci nalézacího řízení, resp. v jeho příp. následném soudním přezkumu (viz rozsudky zdejšího soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, č. 3368/2016 Sb. NSS, či ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 - 29). Do tohoto řízení pak náleží i související námitky žalobce vznesené v rámci daňového i soudního řízení (zejména, že žalobce unesl své důkazní břemeno, že správce daně nesprávně stanovil daň, že správce daně měl aplikovat smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené se státy výrobců televizního vysílání atp.). Kasačnímu soudu je přitom z úřední činnosti známo, že krajský soud vydal dne 12. 2. 2019 rozsudky č. j. 22 Af 114/2017 - 57 a č. j. 25 Af 3/2018 - 55, jimiž zrušil rozhodnutí žalovaného o odvolání týkající se právě daňové povinnosti stěžovatele na dani z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období let 2010 a 2012 (řízení o kasačních stížnostech žalovaného proti těmto rozsudkům jsou u zdejšího soudu vedena pod sp. zn. 1 Afs 73/2019 a sp. zn. 10 Afs 80/2019). Tato skutečnost nicméně nic nemění

na výše učiněných závěrech týkajících se zajišťovacích příkazů. V této souvislosti lze dodat, že krajský soud rozhodnutí žalovaného ve věci vlastní daňové povinnosti žalobce zrušil zejména s odkazem na skutečnosti mající své místo v řízení nalézacím, a nikoliv v řízení týkajícím se zajišťovacích příkazů (krajský soud např. shledal, že orgány finanční správy pochybily při dokazování a následném hodnocení důkazů).

[50] Z uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, ve kterém je vázán shora vyslovenými právními názory (§ 110 odst. 1 a 4 s. ř. s.).

[51] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

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

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

V Brně dne 30. května 2019

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu