



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců Mgr. Petry Weissové a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobkyně: **HYDROENERGIE spol.s.r.o.**, se sídlem Bylany 31, okres Chrudim zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 1. 2017, č. j. 3985/17/5100-41458-710158, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 13. 9. 2017, č. j. 52 Af 16/2017 - 93,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích, ze dne 13. 9. 2017, č. j. 52 Af 16/2017 - 93, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 1. 2017, č. j. 3985/17/5100-41458-710158, **se zrušuje.**
- III. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 12. 10. 2016, č. j. 1528703/16/2804-00540-609283, č. j. 1528731/16/2804-00540-609283 a č. j. 1528779/16/2804-00540-609283, **se zrušují.**
- IV. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši celkem 32.684 Kč, k rukám JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta, do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj, územní pracoviště v Chrudimi (dále jen „správce daně“), vydal dne 12. 10. 2016 tři zajišťovací příkazy, jimiž žalobkyni uložil, aby

zajistila úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen, červen a červenec 2013 v celkové výši 1.145.960 Kč.

[2] Proti uvedeným zajišťovacím příkazům se žalobkyně bránila odvoláními, která žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl a zajišťovací příkazy potvrdil.

II.

[3] Žalobu, jíž žalobkyně brojila proti napadenému rozhodnutí, Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“) zamítl jako nedůvodnou výše uvedeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“).

[4] Krajský soud poté, co v obecné rovině obsáhle vyložil východiska vydání zajišťovacích příkazů a skutkový stav věci, z něhož správní orgány vycházely, dospěl ke shodnému závěru jako správce daně a žalovaný. Dovodil, že transakce s řepným cukrem a řepkovým olejem, jichž se žalobkyně účastnila ve zdaňovacích obdobích leden 2013 až březen 2014, se uskutečňovaly v účelově vytvořených řetězcích. Ty vykazovaly obdobné znaky, a to „virtuální sídlo přímých dodavatelů žalobkyně, neexistence provozovny, personální propojení, absence prezentace podnikatelské činnosti, tedy jednalo se o subjekty bez materiálně-technického zajištění a zaměstnanců, přičemž některé články řetězce vykazovaly ekonomickou činnost pouze v daných zdaňovacích obdobích, některé byly nekontaktní, po zásahu správce daně přestaly podávat daňová přiznání k DPH, případně vykazují daňové nedoplatky. Tok finančních prostředků je popsán v jednotlivých zajišťovacích příkazech, většina řetězových plateb se odebrala v týž den (vždy až na jednu). Docházelo tedy k obchodním operacím v rychlém sledu a s nízkým ziskem.“ Průběh finančních toků v rámci těchto řetězců popsal správce daně v zajišťovacích příkazech a krajský soud tudíž na jeho závěry odkázal. Měl za to, že uvedené transakce vykazovaly znaky nestandardního obchodního jednání, přitom žalobkyně neprokázala své tvrzení, že na obchodování v oblasti s cukrem či řepkovým olejem, jako s pro ni dosud neznámými komoditami, se připravovala a že se v jejím případě nejednalo o náhlou změnu v oboru podnikání (od roku 1991 se žalobkyně zabývala převážně stavební činností). Takovou změnu krajský soud (ve shodě se správními orgány) považoval za jednu z obvyklých indicí vědomého zapojení daňového subjektu do podvodných transakcí za účelem krácení daně z přidané hodnoty. Upozornil též na skutečnost, že žalobkyně nevedla řádnou evidenci zásob v souladu s § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., a také neprokázala, že si o svých obchodních partnerech zjišťovala údaje potvrzující řádný výkon jejich ekonomické činnosti.

[5] V otázce posouzení majetkových poměrů žalobkyně krajský soud zopakoval zjištění správce daně, že tato není vlastníkem žádných nemovitých věcí, vlastní 10 vozidel, jejichž cenu správce daně bez reálné znalosti jejich stavu odhadl na 1.335.000 Kč, jiné movité věci vyšší hodnoty nevlastní. Z rozvahy za zdaňovací období roku 2015 vyplývá, že činnost žalobkyně je převážně financována cizími zdroji, náklady za období leden až srpen 2016 ve výši 8.703.000 Kč převyšují výnosy za stejné období ve výši 8.383.000 Kč; tudíž žalobkyně nevytváří zisk, ze kterého by mohla uhradit v budoucnu stanovenou daň. Majetek žalobkyně je tvořen převážně finančními prostředky na bankovních účtech. Krajský soud poukázal i na skutečnost, že v rámci prováděné daňové kontroly u žalobkyně jsou předmětem prověřování i další obchodní transakce, které jsou obdobného charakteru

pokračování

jako ty, popsané v zajišťovacích příkazech, přičemž výše uplatněných nadměrných odpočtů z nich činí téměř 3.500.000 Kč. O finančním zdraví žalobkyně podle krajského soudu nesvědčí ani skutečnost, že činnost žalobkyně je financována z úvěrových zdrojů, které jsou kryty majetkem jiného subjektu (jednatele žalobkyně) a ani z výsledků hospodaření vyplývajících z výkazu zisku a ztrát k 30. 11. 2016 neplyne takový zisk, který by zaručoval uhrazení v budoucnu pravděpodobně vyměřené daně. S ohledem na možnou účast žalobkyně v podvodném jednání pak lze stěží uvažovat o povolení splátek této v budoucnu stanovené daně.

[6] Krajský soud se vyjádřil i k použití § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), a ztotožnil se s žalovaným, že pro pravděpodobnou účast žalobkyně na podvodném jednání v řetězci subjektů je dána vyšší intenzita obavy o dobytost pravděpodobně v budoucnu vyměřené daně z přidané hodnoty, tudíž i nebezpečí z prodlení. Uvedené odůvodňuje stanovení vykonatelnosti zajišťovacího příkazu již okamžikem jeho vydání.

[7] K otázce novot uvedených žalovaným v napadeném rozhodnutí, jež žalobkyně také vytýkala, krajský soud poukázal na zajišťovací příkazy, v nichž se správce daně k otázce přijetí opatření k vyloučení účasti žalobkyně na podvodu na dani z přidané hodnoty vyjádřil. Ani tu tudíž nepovažoval za opodstatněnou, stejně jako námitku, že napadené rozhodnutí bylo vydáno po lhůtě podle § 168 odst. 1 daňového řádu.

III.

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní napadá rozsudek krajského soudu obsáhlou kasační stížností, v níž vedle popisu skutkového stavu věci a průběhu správního řízení argumentačně podporuje jednotlivé kasační námitky četnými citacemi převážně z judikatury Nejvyššího správního soudu. Namítá kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Stěžovatelka předně vytýká krajskému soudu nesprávné posouzení naplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Má za to, že správce daně je povinen se zabývat otázkou, nakolik je pravděpodobné, že zajišťovaná daň existuje a že je zde přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena. Stěžovatelka opakuje skutečnosti, z nichž správní orgány a následně i krajský soud usoudily na zatížení obchodních transakcí s cukrem a řepkovým olejem podvodem na dani z přidané hodnoty (změna v oboru podnikání u stěžovatelky; dodavatelé jsou pro správce daně nekontaktní a sídlí na virtuálních adresách; dodavatelé neplnili své veřejnoprávní povinnosti a neměli zveřejněny své účetní závěrky ve Sbírce listin obchodního rejstříku; absence provozoven a webových stránek dodavatelů; obchodní operace probíhaly v rychlém sledu a s nízkým ziskem; nevedení evidence zásob ze strany stěžovatelky) a jednotlivě je vyvrací.

[10] Ke změně v oboru podnikání stěžovatelka přistoupila z důvodu krize ve stavebnictví a snížení počtu zakázek, tato změna tedy byla zapříčiněna objektivními okolnostmi, stěžovatelka se však na tuto změnu řádně připravila (zajistila financování obchodů skrze úvěr; obstarala certifikát ISCC, který je evropskou licencí na obchodování

s oleji; zajistila skladovací nádrže pro skladování oleje). V době, kdy stěžovatelka obchody uskutečňovala, byli její dodavatelé plně kontaktní a vykonávali podnikatelskou činnost a měli ekonomické zázemí. Nemůže obstát ani presumpce podvodného jednání v důsledku sídla stěžovatelčiných dodavatelů na virtuálních adresách, neboť žádný právní předpis nestanoví společnosti povinnost zapsat do obchodního rejstříku faktické sídlo a sídlit v něm. Stejně tak nemůže jít k tíži stěžovatelky, že její dodavatelé neplnili své veřejnoprávní povinnosti a nezveřejňovali účetní závěrky ve Sbírce listin obchodního rejstříku, ani skutečnost, zda stěžovatelčin obchodní partner v budoucnu podá daňové přiznání a daň také uhradí. V době sjednání předmětných obchodů se nejednalo o nespolehlivé plátce daně z přidané hodnoty. Obdobně žádný právní předpis neukládá společnostem s ručením omezeným povinnost zřizovat provozovnu či webové stránky. Tyto skutečnosti nemohou odůvodnit vydání zajišťovacích příkazů. V daňovém řízení nebyly podle stěžovatelky zjištěny ani žádné skutečnosti, z nichž by vyplývalo, že její zisk je nepřiměřeně nízký. Také krátký časový okamžik mezi nákupem a prodejem zboží, který správní orgány stěžovatelce vytýkaly, není v daném oboru nikterak nestandardní. Uvedené závěry žalovaného a správce daně tudíž nemají oporu ve správním spise. Konečně též nevedení skladové evidence se podle stěžovatelčina mínění zakládá na nepravdivých a účelových tvrzeních. Stěžovatelka neobdržela žádnou výzvu k předložení skladové evidence a chybějící evidenci zásob dovodil správce daně z údajného telefonického sdělení RNDr. M. zaznamenaného v úředním záznamu ze dne 18. 7. 2016. Jeho obsah je však smyšlený. K vyvrácení v něm obsaženého sdělení o nevedení evidence zásob stěžovatelka navrhovala výslech jmenované RNDr. M., ten však ani správní orgány, ani posléze krajský soud neprovedly. Jelikož krajský soud tento důkaz zcela opomenul, zatížil tím napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti. Stěžovatelka vedla operativní evidenci zásob ve formě tabulky, nadto stav zásob bylo možné zjistit z daňových dokladů na vstupu a výstupu, jež jsou součástí stěžovatelčina účetnictví.

[11] Z právě uvedeného podle stěžovatelky vyplývá, že správní orgány neměly dostatek indicií, aby jednak dovodily, že věděla či měla vědět, že se účastní podvodu na dani z přidané hodnoty, a z nichž by dále vyplynula míra pravděpodobnosti, že vůbec nějaká daň v budoucnu stanovena bude. Krajský soud tudíž pochybil, shledal-li naplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů v napadeném rozhodnutí. Proto je napadený rozsudek nezákonný podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[12] Krajský soud nesprávně posoudil též otázku, jaká je pravděpodobnost existence daně. V odůvodnění zajišťovacích příkazů chybí uvedení zdanitelných plnění, z nichž neměla být odvedena daň z přidané hodnoty. Ačkoliv správní orgány dovodily postavení stěžovatelky v podvodném řetězci na pozici buffera, neodůvodnily, jakým způsobem měla být v tomto řetězci zapojena. Správce daně v zajišťovacích příkazech neuvádí žádné skutečnosti, z nichž by bylo možno usoudit na to, že stěžovatelka věděla o dodavatelích na stupních předcházejících jejím vlastním dodavatelům, kterými byly společnosti EuroPlusFinance a.s. a BACER SECURITY a.s. (dále jen „EuroPlusFinance“ a „BACER SECURITY“). S dodavateli na ostatních stupních stěžovatelka nebyla v žádném spojení, nadto další stupně v řetězci obchodů jsou podle stěžovatelky irelevantní. Stěžovatelka upozorňuje, že objektivní okolnosti odůvodňující vydání zajišťovacích příkazů musí být vztaženy výlučně na transakce mezi daňovým subjektem a jeho dodavatelem či odběratelem, daňový subjekt není povinen prověřovat detailně každého svého obchodního

pokračování

partnera, tím méně články v řetězci, s nimiž vůbec neobchodoval. Indicie, z nichž správní orgány i krajský soud vycházely, nemohou založit důvodné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu a nemohou ani překlenout nepravděpodobnost existence daňové povinnosti. Pro uvedené považuje stěžovatelka napadený rozsudek za nezákonný.

[13] Obdobné pochybení stěžovatelka vytýká krajskému soudu i ve vztahu k posouzení existence obav o budoucí dobytost dosud nestanovené daně, jako dalšímu z předpokladů vydání zajišťovacích příkazů. Úvahy o tomto předpokladu správní orgány ve svých rozhodnutích neuvedly. V zajišťovacích příkazech zcela chybí odůvodnění, podle něž stěžovatelka disponuje konkrétním majetkem, jímž v době splatnosti dosud nestanovené daně disponovat nebude. Pouhé konstatování, že její majetek nepokrývá uvažované zajištění daně, nemůže obstát. I zajišťovací příkazy jsou proto nezákonné.

[14] Stěžovatelka poukazuje na skutečnost, že z podkladů, jež správní orgány měly k dispozici ohledně její majetkové situace, vyplývá vzrůstající tendence úspěšnosti podnikání, zvýšení tržeb, hospodaření se ziskem, který v roce 2016 takřka dvojnásobně převýšil zisk z roku 2015; stejně tak došlo k nárůstu aktiv. Důvody budoucí nedobytnosti daně tak jsou vesměs obecného charakteru a blíže nespecifikovaného rázu, nebo se jedná o důvody, jež ve smyslu stávající judikatury nejsou dostatečně silné povahy. Stěžovatelka zdůrazňuje, že je obchodní společností působící na trhu již od roku 1991, má stabilní okruh zákazníků, transparentní majetkovou strukturu, nezbavuje se žádného majetku, vlastní movité věci značné hodnoty, nepropouští zaměstnance, poskytovala správním orgánům maximální součinnost a byla vždy kontaktní. Pro vydání zajišťovacích příkazů tak nebyl žádný racionální důvod.

[15] V zajišťovacích příkazech taktéž chybí jakákoliv prognóza budoucího ekonomického vývoje činnosti stěžovatelky i objektivní okolnosti, které by naznačovaly, že dobrovolná úhrada daně je z její strany vyloučena. Naopak okolnosti svědčí pro to, že na nestanovenou daň v době její splatnosti stěžovatelka vydělá, nebo ji též může uhradit formou splátek. I pro uvedené jsou zajišťovací příkazy vadné a krajský soud je měl zrušit. Jelikož tak neučinil, je jeho rozsudek nezákonný.

[16] Stěžovatelka považuje napadený rozsudek též za nepřezkoumatelný z důvodu opomenutých důkazů a pro nedostatek důvodů. Na podporu tvrzení zpochybňujících existenci samotné daňové povinnosti navrhla provedení výsledku RNDr. I. M., operativní evidenci oleje a podání ze dne 27. 7. 2016, které však krajský soud neprovedl, a to bez jakéhokoliv odůvodnění. Navrženými důkazy stěžovatelka hodlala vyvrátit závěry správních orgánů, že nevedla skladovou evidenci. Krajský soud se nadto nevypořádal s žalobními námitkami obsaženými v bodech [26] až [58], [64] až [94] a [101] až [105] žaloby. Z napadeného rozsudku není zřejmé, proč považoval za liché, mylné či vyvrácené žalobní body vznesené k tvrzením žalovaného.

[17] Vadou nepřezkoumatelnosti zatížil krajský soud napadený rozsudek též proto, že přezkoumal zajišťovací příkazy, které byly nepřezkoumatelné. Neobsahovaly totiž žádné zdůvodnění, proč zde bylo nebezpečí z prodlení, v důsledku něhož správce daně přistoupil k aplikaci § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy ke stanovení vykonatelnosti zajišťovacích příkazů již okamžikem jejich vydání.

[18] Poslední stížnostní námitkou stěžovatelka upozorňuje, shodně jako v žalobě, na použití argumentační novoty ze strany žalovaného spočívající v tvrzení, že stěžovatelka nepřijala opatření k vyloučení své účasti na daňovém podvodu. Správce daně uvedenou argumentaci v zajišťovacích příkazech neuvedl. Napadené rozhodnutí tak pro stěžovatelku bylo z tohoto důvodu překvapivé. Hodlal-li žalovaný přistoupit k odlišnému právnímu posouzení než správce daně, měl stěžovatelce poskytnout možnost se k němu také vyjádřit a navrhnout důkazy a stěžovatelka měla být s tímto odlišným názorem seznámena před vydáním napadeného rozhodnutí. V uvedeném stěžovatelka spatřuje vadu podřaditelnou pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

IV.

[19] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti vyslovil k jednotlivým uplatněným stížnostním námitkám, setrval na stanoviscích a závěrech, jež uvedl již v napadeném rozhodnutí a přisvědčil též úvahám krajského soudu obsaženým v napadeném rozsudku. Ty považoval za správné a navrhl kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

V.

[20] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného zopakovala svoje námitky a argumentaci k nim a tuto dále rozvinula poukazem na další judikaturu správních soudů či metodický pokyn Generálního finančního ředitelství k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu ze dne 31. 10. 2017. Obdobným způsobem svoji stížnostní argumentaci rozhojnila v dalších třech doplněních kasační stížnosti, stejně jako žalovaný doplnil svoje úvahy ve vyjádření k prvnímu doplnění kasační stížnosti stěžovatelky. Oba účastníci setrvali na svých návrzích.

VI.

[21] 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.).

[22] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, jejíž důvodnost by sama o sobě postačovala k jeho zrušení. Ve své ustálené judikatuře Nejvyšší správní soud mnohokrát vyslovil, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvažil o skutečnostech pro věc podstatných, resp. jakým způsobem rozhodné skutečnosti posoudil (srov. např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75). Nejvyšší správní soud přitom neshledal, že by v napadeném rozsudku absentoval některý z výše uvedených požadavků. Krajský soud přehledně popsal rozhodný skutkový stav a s žalobními námitkami se řádně a srozumitelně vypořádal, aniž kteroukoliv z nich opomněl. Skutečnost, že se stěžovatelka s rozsudkem neztotožňuje, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů.

[23] Nejvyšší správní soud v tomto směru zdůrazňuje, že soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvracet. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze

pokračování

dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Jak k tomu přiléhavě uvádí Ústavní soud, „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (viz nálezn ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, nebo též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8Afs 41/2012 - 50, nebo ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014 - 108). Nelze ostatně přehlédnout, že stěžovatelka s odůvodněním napadeného rozsudku v kasační stížnosti polemizuje, což by nebylo možné, pokud by skutečně trpěl vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.

[24] K uvedenému kasačnímu důvodu (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.) tak lze pro úplnost dodat, že z napadeného rozsudku je zjevná i odpověď na stěžovatelčiny žalobní námítky uplatněné v bodech [26] až [58], [64] až [94] a [101] až [105] žaloby, v nichž vytýkala zajišťovacím příkazům chybějící úvahy o tom, zda jí vůbec bude v budoucnu doměřena daň, úvahy o jejích majetkových poměrech a jejím budoucím ekonomickém vývoji v návaznosti na možnost zaplacení v budoucnu stanovené daně a konečně uplatnění novot v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Ke správnosti těchto úvah vyslovených krajským soudem se Nejvyšší správní soud vyjádří v dalších částech tohoto rozsudku. Napadený rozsudek však nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů netrpí.

[25] Nejvyšší správní soud dále zvažoval, zda řízení před krajským soudem není stíženou jinou vadou, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Stěžovatelka totiž namítala, že navrhla provést důkazy výsledkem RNDr. I. M., operativní evidencí oleje a podáním ze dne 27. 7. 2016, jež všechny měly svědčit ve prospěch jejího tvrzení, že vedla evidenci zásob.

[26] Jedná-li se o operativní evidenci oleje, krajský soud se tímto důkazem zabýval v posledním odstavci na straně 8 napadeného rozsudku a uzavřel, že tento důkaz považuje za nadbytečný, neboť by nemohl věci jakkoliv prospět. Uvedený důkaz tedy neopomněl a jeho neprovedení řádně odůvodnil. Jedná-li se o navrhovaný důkaz podáním ze dne 27. 7. 2016 (a jeho přílohami – tiskovými sestavami se zaúčtováním jednotlivých výdajových a příjmových dokladů), uvedená listina je součástí správního spisu (jak kasační soud ověřil), a tudíž důkaz touto listinou v řízení o žalobě není třeba samostatně provádět.

[27] Nakonec stěžovatelka navrhovala k otázce evidence zásob výslech svědkyně RNDr. M. Zde je nutno stěžovatelce přitakat, že uvedený důkaz krajský soud neprovedl, a v napadeném rozsudku ani nevysvětlil, z jakého důvodu. Jedná se tudíž o důkaz opomenutý. Nicméně tato vada, které se krajský soud v souzené věci dopustil, nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Výslech svědkyně nebyl způsobilý potvrdit stěžovatelčino tvrzení, že evidenci zásob vedla způsobem předpokládaným v § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Jediným relevantním důkazem o této skutečnosti by totiž bylo předložení evidence jako takové. A tu stěžovatelka nepředložila. Měla-li výpověď RNDr. M. vyvrátit závěr, že stěžovatelka nevedla evidenci zásob, který správce daně zaznamenal v úředním záznamu ze dne 18. 7. 2016, pak opět platí, co bylo uvedeno výše. Důkazem o vedení evidence zásob je tato evidence samotná. Ve světle uvedeného se tak jeví nejen výslech RNDr. M., ale též obsah úředního záznamu ze dne 18. 7. 2016 bez významu a uvedený výslech k této otázce by byl nadbytečný. To však přesto krajský soud

nezbavovalo povinnosti se s tímto důkazním návrhem v napadeném rozsudku řádně vypořádat. Rozporovala-li stěžovatelka uvedený úřední záznam, pak jen v otázce vyvrácení informace o tom, že evidenci zásob nevede. Skutečnost, že tento záznam zachycoval i to, že správce daně prostřednictvím RNDr. M. stěžovatelku vyzval k předložení skladové evidence, stěžovatelka nerozporovala a v tomto ohledu tak není důvodná její námitka, že ji správce daně nikdy k předložení evidence zásob nevyzval.

[28] Nejvyšší správní soud k právě uvedenému dodává, že stěžovatelka se zaměřila na otázku skladových zásob, ačkoliv tato nebyla jediným a osamoceným důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů, nýbrž byla jednou ze souboru mnoha skutečností, z nichž správní orgány usoudily na možné zapojení stěžovatelky do obchodů zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty (změna v oboru podnikání u stěžovatelky; dodavatelé jsou pro správce daně nekontaktní a sídlí na virtuálních adresách; dodavatelé neplnili své veřejnoprávní povinnosti a neměli zveřejněny své účetní závěrky ve Sbírce listin obchodního rejstříku; absence provozoven a webových stránek dodavatelů; obchodní operace probíhaly v rychlém sledu a s nízkým ziskem; nevedení skladové evidence ze strany stěžovatelky a další) a v důsledku toho na naplnění prvního z předpokladů pro vydání zajišťovacích příkazů (odůvodněná obava, že daň bude v budoucnu stanovená). Stěžovatelka tedy vedení evidence zásob způsobem, který je vyžadován právními předpisy, neprokázala, ale uvedená skutečnost byla jen jednou z mnoha indicií o jejím zapojení do řetězce stíženého podvodem na dani z přidané hodnoty. Již proto v souzené věci neprovedení tohoto jediného důkazu výsledkem svědkyně RNDr. M. nemohlo mít na zákonnost napadeného rozsudku žádný vliv.

[29] Nejvyšší správní soud se tedy zaměřil na posouzení dalších kasačních důvodů, jichž se stěžovatelka dovolávala.

[30] Měla za to, že žalovaný pochybil, neboť napadené rozhodnutí odůvodnil argumentační novotou spočívající v závěru, že stěžovatelka nepřijala opatření k vyloučení své účasti na daňovém podvodu. Již krajský soud stěžovatelce vysvětlil, že žalovaný se takové argumentační novoty nedopustil, a v napadeném rozsudku poukázal na jednotlivé části zajišťovacích příkazů, v nichž správce daně vyjadřoval svoje úvahy k tomu, zda stěžovatelka přijala opatření k vyloučení vlastní účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty. Pro stručnost lze poukázat na druhý odstavec na straně 10 napadeného rozsudku a odkazy na jednotlivé pasáže zajišťovacích příkazů zde uvedené. Ze zajišťovacích příkazů je zřejmé, že správce daně vycházel z toho, že pokud daňový subjekt v situaci, jaká byla prokázána ve stěžovatelčině případě (viz výše odst. [28]), nepřijme rozumná opatření vylučující jeho účast na daňovém podvodu, může být považován za osobu tohoto podvodu se účastníci, byť nemá z daného obchodu prospěch. Dílčím pochybením žalovaného, který se uvedenou otázkou následně zabýval v odst. [11] napadeného rozhodnutí, bylo, že nepřijetí opatření k vyloučení účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty spojoval s druhým předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu, a to že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Nejedná se však o „novotu“ v jeho argumentaci, nýbrž posouzení naplnění jednoho z předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu nesprávnými hledisky. Lze shrnout, že žalovaný se žádné argumentační novoty nedopustil, a uvedená námitka je proto nedůvodná.

pokračování

[31] Nakonec kasační soud mohl přistoupit k posouzení širokého spektra stěžovatelčiných námitek, vztahujících se k nesprávnému posouzení zákonnosti zajišťovacích příkazů a napadeného rozhodnutí krajským soudem; ty tvořily podstatu celého sporu.

[32] Správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, a zároveň že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí uvést správní orgány v odůvodnění svých rozhodnutí.

[33] K povaze a náležitostem zajišťovacích příkazů se Nejvyšší správní soud vyjádřil ve své judikatuře opakovaně. Rozšířený senát kasačního soudu v rozsudku ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90, vyslovil, že je „*správce daně povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za ohrožené.*“ V rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, dále tento soud 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 vztaheny 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).*“

[34] V rozsudku ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 - 35, k tomu kasační soud doplnil, že „*[p]ojistkou 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).*“

[35] 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. V něm dovodil, že pokud „*bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prokům, 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.“

[36] Nejvyšší správní soud i s ohledem na tento judikaturní vývoj dospěl k závěru, že v daném případě správce daně i žalovaný při posouzení prvního z předpokladů pro zajištění daně nepochybili a založili úvahy týkající se pravděpodobného budoucího stanovení daně na skutečnostech, jež měly oporu ve správním spise; tyto úvahy také řádně ve svých rozhodnutích odůvodnili. Nelze proto přisvědčit stěžovateli, že z napadeného rozhodnutí či zajišťovacích příkazů není zřejmé, že je zde přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně v určité výši.

[37] Správní orgány poukázaly na to, že stěžovatelka byla zapojena způsobem v zajišťovacích příkazech detailně popsáním v transakcích, jejichž hlavním cílem bylo krácení daňové povinnosti. Měly pochybnosti o ekonomickém opodstatnění obchodů ve zjištěných řetězcích (nízký zisk), jež zaznamenal správce daně v jednotlivých zajišťovacích příkazech [v květnu 2013 v řetězci MJM INVEST Spółka z o.o. (dále „MJM“) – Black Service – Blue Forest – EuroPlusFinance – stěžovatelka – STARBRIGHT, popřípadě byl prvním článkem řetězce místo MJM pan Piotr Owczarek; v červnu 2013 ve stejném řetězci jako první uvedený v květnu 2013; v červenci 2013 ve vícero řetězcích, a to: MJM – Download – BACER SECURITY – stěžovatelka – STARBRIGHT, nebo MJM – Black Service – Blue Forest – EuroPlusFinance – stěžovatelka – STARBRIGHT, popř. ve shodném řetězci jako posledně uvedený, v němž namísto STARBRIGHT byla posledním článkem AMARELLA). Platby za jednotlivé obchody mezi subjekty zapojenými v řetězcích v rozsahu přesahujícím vždy částku 20.000 EUR byly mezi uvedenými články řetězců ve všech případech uskutečněny v jeden jediný den s výjimkou posledního článku v řetězci (mezi stěžovatelkou a společností STARBRIGHT či AMARELLA), v němž se platby uskutečnily vždy s několikadenním zpožděním, přesto však v těsné časové souvislosti s ostatními. Zboží, jež bylo v řetězci obchodováno (řepkový olej a cukr), se pohybovalo jen mezi prvním a posledním článkem jednotlivých zjištěných řetězců. Na některém z článků řetězců vždy došlo k neodvedení daně z přidané hodnoty a v některém z dalších článků byl následně uplatňován nárok na odpočet této daně. V souzené věci a v rámci ní posuzovaných obchodních případech jej uplatňovala právě stěžovatelka.

[38] Uvedené okolnosti doprovázely i další zjištění, k nimž správce daně dospěl, a to náhlá změna v předmětu obchodování u stěžovatelky (řepkový olej, cukr), která do té doby spočívala zejména ve stavebních činnostech. Společnosti zapojené do zjištěných a správcem daně popsáných řetězců sídlily na virtuálních adresách a neměly personální vybavení, nezveřejňovaly účetní závěrky ve Sbírce listin, jak již uvedeno, platební transakce probíhaly v několika po sobě jdoucích dnech, uvedené společnosti zapojené v řetězci neměly webové stránky, některé z nich vykazovaly ekonomickou činnost právě jen v obdobích, jichž se týkaly i zajišťovací příkazy, některé z článků v řetězcích byly pro správce daně nekontaktní, vykazovaly nedoplatky na dani či ukončily svoji ekonomickou činnost krátce poté, co správce daně začal zjišťovat relevantní skutečnosti. V podrobnostech lze v tomto směru nepochybně poukázat na podrobná zjištění popsaná správcem daně v jednotlivých zajišťovacích příkazech.

pokračování

[39] Zajišťovací příkazy tak v souzené věci obsahují uvedení skutečností, na jejichž základě správce daně dospěl k pochybnostem o splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty u stěžovatelky podle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Nadto v zajišťovacích příkazech také jednotlivě uvedl, ve vztahu ke kterým konkrétním plněním tyto pochybnosti dovodil, a z toho tudíž bylo možno usoudit nejen na pravděpodobnost budoucího doměření daně, ale též na její pravděpodobnou výši v jednotlivých zdaňovacích obdobích (za měsíc květen 2013 ve výši 232.392 Kč - viz strana 4 zajišťovacího příkazu č. j. 1528703/16/2804-00540-609283; za měsíc červen 2013 ve výši 461.380 Kč - viz strana 4 zajišťovacího příkazu č. j. 1528731/16/2804-00540-609283; za měsíc červenec 2013 ve výši 452.188 Kč - viz strany 4 a 8 zajišťovacího příkazu č. j. 1528779/16/2804-00540-609283). Ze správního spisu plynoucí zjištění správce daně tvoří logický řetězec nasvědčující pravděpodobnosti doměření daně v určité výši v budoucnu.

[40] Jak přiléhavě poukázal i krajský soud, judikatura kasačního soudu vychází z toho, že při vydání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicí důvodně nasvědčujících obavám správce daně. Tomu daňové orgány v souzené věci dostaly. Při vydání zajišťovacích příkazů nejde o prokazování, zda daňový subjekt usnesl důkazní břemeno stran svých daňových tvrzení, zde uskutečnění obchodních případů, z nichž vyplývá nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v měsících květnu, červnu a červenci 2013 ve smyslu § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. To je věcí řízení nalézacího a následně věci soudního přezkumu rozhodnutí o vyměření daně. V rámci soudního řízení, jehož předmětem je přezkum zajišťovacích příkazů, resp. rozhodnutí žalovaného o odvolání proti nim, tedy nelze posuzovat a přezkoumávat skutečnosti, které jsou předmětem dokazování v rámci nalézacího řízení.

[41] Rozporovala-li stěžovatelka v kasační stížnosti jednotlivě dílčí indicie, jež správní orgány vedly k závěru o jejím zapojení do řetězců obchodů zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty, a v důsledku toho o pravděpodobném budoucím doměření daně, a namítala, že každá jednotlivá z nich takovou pravděpodobnost nezakládá, pak jí lze v zásadě dát za pravdu. Avšak soubor všech těchto dílčích indicí ve vzájemné spojitosti, návaznosti či kumulaci již závěry přijaté správními orgány opodstatňuje. Nejvyšší správní soud tudíž ve shodě s žalovaným i krajským soudem považuje závěr o naplnění prvního z předpokladů pro zajištění daně za správný a v této otázce nemá žalovanému ani krajskému soudu co vytknout.

[42] Naproti tomu kasační soud stěžovatelce přisvědčil, že v napadeném rozsudku i napadeném rozhodnutí chybí přesvědčivé a dostatečně silné důvody pro naplnění druhého předpokladu pro zajištění daně, tedy že bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tak, jako musí existovat indicie nasvědčující tomu, že daň bude s určitou mírou pravděpodobnosti skutečně stanovená, musí existovat též indicie svědčící o tom, že daň nebude v budoucnu skutečně zaplacená, a že je třeba přistoupit k jejímu bezodkladnému zajištění.

[43] Správce daně se stěžovatelčinou hospodářskou situací a stavem jejího majetku zabýval, avšak závěry, k nimž dospěl, nevypovídají ničeho o tom, že by se stěžovatelka nacházela v takové situaci, že by v budoucnu stanovenou daň (v celkové zajišťované výši 1.145.960 Kč) nebyla schopná uhradit, a je proto třeba přistoupit k jejímu zajištění.

[44] Správce daně uvedl, že stěžovatelka disponuje jistým majetkem (10 vozidel v celkové předpokládané výši 1.335.000 Kč, která přesahuje částku dosud nestanovené daně), taktéž disponuje určitými finančními prostředky ve výši cca 300.000 Kč (ač nikoliv ve výši zajišťované daně) a dokonce, že za zdaňovací období leden až srpen 2016 uskutečněná plnění převyšují přijatá plnění, a také že stěžovatelka disponuje určitými zásobami (pravděpodobně materiálem, rozpracovanou výrobou), ač jejich skladbu nezná a ta je pohyblivá v čase. Současně poukázal na dva úvěry ve výši 1,8 a 2 miliony Kč s tím, že o dalších pohledávkách a závazcích mu není nic známo. Z uvedeného dovodil, že při stanovení daně je vysoce pravděpodobné, že aktiva na její úhradu nebudou stačit.

[45] Správce daně zdůraznil, že stěžovatelčin majetek je svojí povahou snadno převoditelný, tedy vysoce likvidní, neboť pohledávky, motorová vozidla, zásoby i peněžní prostředky na účtech lze snadno převést na třetí osoby. Takovou skutečnost však nelze vyloučit nikdy u žádného daňového subjektu. Úvaha, že stěžovatelka disponuje konkrétním majetkem, jímž v době splatnosti dosud nestanovené daně disponovat nebude, a uvedení zcela konkrétních skutečností nasvědčujících tomu, že stěžovatelka skutečně činí kroky směrem ke zbavení se majetku, nebo že tak činit bude, stejně jako uvedení konkrétních vazeb na společnosti či osoby, na které by majetek takto vyvedla, v odůvodnění zajišťovacích příkazů ani v napadeném rozhodnutí nejsou obsaženy. Z hlediska judikturních požadavků na naplnění druhého z předpokladů pro vydání zajišťovacích příkazů tak rozhodnutí správce daně a žalovaného nemůže obstát.

[46] Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že správce daně mimo jiné poukázal na skutečnost, že stěžovatelka měla podle vyúčtování k dani z příjmů ze závislé činnosti za rok 2015 a přílohy k účetní závěrce za rok 2015 průběžně 14 až 17 zaměstnanců a z toho, že odvody této daně za jednotlivé měsíce roku 2015 a 2016 byly v obdobné výši, dovodil, že stejný počet zaměstnanců má stěžovatelka i v době vydání zajišťovacích příkazů. Z uvedeného je zjevné, že stěžovatelka je podnikatelským subjektem, který stabilně (i podle závěrů správce daně) funguje, přesto jí správce daně „k tíži“ přičítel náklady na mzdy těchto zaměstnanců, aniž však stejnou skutečnost (zaměstnávání zaměstnanců) zhodnotil i jako pozitivní z hlediska dosavadního postavení stěžovatelky v podnikatelském prostředí a v ekonomické realitě a objektivně v té souvislosti také uvážil o jejím možném budoucím ekonomickém vývoji. Ostatně při pravidelném chodu událostí (a o opaku správce daně nehovoří) by ani úvěry, byť poskytnuté v částkách 1,8 a 2 miliony Kč, nebyly splatné okamžitě a jednorázově, tudíž i uvedenou skutečnost měl vzít správce daně v úvahu.

[47] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66, mimo jiné vyslovil, že „[r]acionální a zodpovědný správce daně však musí v každém okamžiku daňového řízení volit takový postup, který povede k efektivnímu výběru daně, ale zároveň je i povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů (§ 1 odst. 2 a § 5 odst. 3 daňového řádu). (...) Na půdorysu zjištění o chování a majetkové situaci daňového subjektu rovněž zvažuje, zda a jak je možné dosáhnout splnění povinnosti, již zakrátko hodlá stanovit. Nutně tedy vede i úvahy o tom, zda je daňový subjekt aktuálně schopen daň uhradit, případně zda nedostatek části prostředků může řešit institut posečkání, či bude daň již v okamžiku stanovení nejspíš nedobytná. Že budoucí daň převyšuje disponibilní finanční prostředky daňového subjektu, není samo o sobě důvodem pro masivní zajištění doprovázené týž den vydanými exekučními příkazy, po němž bezprostředně následuje nařízení exekuce [v tomto

pokračování

případě dokonce i nařízení prodeje nemovitých věcí (!), jehož následek v případě, že se později ukáže výchozí předpoklad mylným, tj. výklad zastávaný správcem daně co do merita bude překonán, zpravidla nebude už nikdy možné zcela napravit uvedením v předešlý stav]. (...) Účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, a tím ukončit jeho ekonomickou činnost, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmizela. Proto existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí. Prognóza budoucího ekonomického vývoje musí být pochopitelně založena na racionální úvaze vycházející z individuálních okolností, zejména z dosavadních výsledků a způsobu hospodaření a dále i na rozumném a podloženém odhadu o „ochotě“ subjektu dostát svým povinnostem. Významnou roli hraje i přesvědčivost právního názoru, jenž je základem pro doměření daně, s níž se pojí i míra neodvratnosti, že daň bude pravomocně stanovena daňovými orgány a případně i potvrzena správním soudem (k tomu viz níže). Je-li přiměřeně pravděpodobné, že daň bude moci být uhrazena postupně, je třeba upřednostnit tuto variantu před okamžitým uspokojením s ekonomickou likvidací subjektu, neboť ta s sebou nese řadu nepříznivých následků, které není těžké domyslet (propuštění zaměstnanců, výpadek dosud odváděných daní atd.).“ Tyto závěry jsou plně použitelné i v právě posuzovaném případě.

[48] Kasační soud proto nepovažuje za správné posouzení naplnění předpokladu existence důvodných obav z dobytosti daně ze strany správních orgánů, jimž nakonec přisvědčil i krajský soud. Samotný zájem státu na okamžité úhradě daně bez toho, aniž by zde existovaly dostatečně silné důvody svědčící tomu, že daň nebude zaplacená vůbec (např. daňový subjekt ukončil podnikání či jej utlumuje, přesunuje sídlo společnosti do zahraničí či na jinou zpravidla nekontaktní adresu, mění svoji organizační strukturu, vyvádí různými transakcemi majetek ze společnosti, zakládá za tím účelem jinou společnost, apod.), nebo že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi, nemůže odůvodnit vydání zajišťovacích příkazů, aniž by daňový subjekt měl jakoukoli šanci dobrovolně daň uhradit, a to i např. formou splátek, či posečkáním daně.

[49] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že skutečnosti shromážděné správcem daně a žalovaným nebyly dostatečnou oporou pro závěr o budoucí nedobytnosti daně či o značných obtížích při jejím vymáhání. Krajský soud proto pochybil, pokud nezohlednil stěžovatelčiny námitky poukazující na chybějící analýzu trendu budoucího vývoje její činnosti a upozorňující též na její podnikatelskou minulost, jakož i na skutečnost, že je stabilním subjektem na trhu působícím již od roku 1991, má stabilní okruh zákazníků, plní své finanční závazky vůči správci daně (což je potvrzeno i v zajišťovacích příkazech), nezbavuje se svého majetku, vlastní movité věci větší hodnoty, nepropouští zaměstnance (naopak je stabilním zaměstnavatelem), se správcem daně spolupracuje a její majetek přesahuje dosud nestanovenou daňovou povinnost. Ty totiž nezavdávaly správními orgány zastávanou pochybnost o budoucí dobytosti daně.

[50] Nejvyšší správní soud naopak má za to, že stěžovatelčiny majetkové poměry, jak je zjistily daňové orgány, nesvědčí o její nedobré ekonomické situaci a nedobrému trendu vývoje. Správce daně neoznačil žádné takové skutečnosti, jež by uvedenému nasvědčovaly a neshledal ani žádné objektivní okolnosti, které by naznačovaly, že dobrovolná úhrada daně ze strany stěžovatelky je vyloučena. Přestože očekávaná výše budoucí daňové povinnosti

(tj. zajištěné daně) jistě není v poměru ke stěžovateli majetku zanedbatelná, nedosahuje výše, kterou by daňový subjekt nebyl schopen při vynaložení jistého úsilí, třeba i postupně, splnit. Samotná výše předpokládané doměřené daně, resp. existence toliko vysoce likvidního majetku, tak bez dalšího nemůže založit důvodnou obavu z budoucí nedobytnosti daně či značných obtíží s jejím vybráním. Právě tímto zjednodušujícím způsobem však přesto k věci daňové orgány přistoupily a jejich závěrům následně nesprávně přitakal i krajský soud.

[51] Naplnění druhého předpokladu vydání zajišťovacího příkazu, tedy odůvodněné obavy z budoucí nedobytnosti daně či značných obtíží s jejím vybráním, je tedy nutno posuzovat komplexně a vzít v potaz i dosavadní daňovou kázeň stěžovatelky, její majetkovou strukturu, solventnost, dosavadní výsledky hospodaření (ziskovost či ztrátovost) a zejména též její postavení na trhu i výhled jejího ekonomického vývoje, jakož i další relevantní skutečnosti, které je však nezbytné hodnotit nikoliv selektivně, nýbrž ve všech souvislostech, jak výše naznačeno.

[52] Nelze také přehlédnout, že správce daně vyšel při posouzení stěžovatelčiny majetkové situace, aniž se vůbec zabýval výhledem jejího ekonomického vývoje, jen z dílčích, snadno zjistitelných a dostupných skutečností, jiné, obtížněji zjistitelné však nezjišťoval, ač mohl, a ty v zajišťovacích příkazech zhodnotil lakonickou úvahou, že o jejich struktuře či výši (zásob, pohledávek a závazků, aktuálním stavu peněžních prostředků na pokladně) nemá aktuální informace. Takové odůvodnění druhého z předpokladů pro vydání zajišťovacích příkazů se v nynější věci jeví býti nedostatečné.

[53] Za nepřipadnou a také nejasnou považuje Nejvyšší správní soud též úvahu správce daně, podle níž, ač předmětem zajišťovacích příkazů byla dosud nestanovená daň za zdaňovací období květen až červenec 2013 v celkové výši 1.145.960 Kč, poukazoval i na stěžovatelčino obchodování v jiných zdaňovacích obdobích (nejasno kterých), z nichž také uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 3.418.030 Kč. Odpočet daně v uvedené výši ani vyslovené, ryze obecné, úvahy správce daně v tomto bodě však nebyly předmětem nynějšího řízení. Přitom ale ze zajišťovacích příkazů není zřejmé, zda tuto skutečnost správce daně také při hodnocení majetkové situace a naplnění druhého z předpokladů pro jejich vydání zohledňoval v neprospěch majetkových poměrů stěžovatelky či nikoliv.

[54] Nejvyšší správní soud na rozdíl od krajského soudu v rozhodnutí správce daně a žalovaného uvedení takových zcela určitých indicií, z nichž by bylo lze dovodit záměr či dokonce realizaci vyvádění majetku stěžovatelky, utlumení její činnosti a další výše naznačené skutečnosti, neshledal. Ani argumentace výší očekávané doměřené daně se nevztahuje k riziku zmenšení majetku jeho skrytím či účelovým převedením na jiné osoby, a proto nemůže být úspěšná.

[55] Pro právě uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že daňové orgány naplnění druhého z předpokladů pro vydání zajišťovacích příkazů posoudily nesprávně, tedy pochybily při hodnocení toho, zda stěžovatelčiny majetkové poměry opodstatňovaly dostatečně intenzivní obavu správce daně o budoucí dobytost daně z přidané hodnoty. Krajský soud pochybil, pokud jejich rozhodnutí z těchto důvodů nezrušil. Tím se dopustil nezákonnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

pokračování

[56] Nejvyšší správní soud nakonec stěžovatelce přisvědčuje i v tom, že zajišťovací příkazy neobsahovaly důvody, pro něž byla jejich účinnost a vykonatelnost stanovena již okamžikem jejich vydání ve smyslu § 103 zákona o dani přidané hodnoty. Správce daně se omezil jen na parafrázi zákonného textu, aniž se uvedeným blíže zabýval a vyjádřil byt jen stručnou úvahu, proč mají být zajišťovací příkazy vykonatelné okamžikem jejich vydání a proč nepostačuje částku k zajištění daně složit ve lhůtě podle § 168 odst. 3 daňového řádu, tj. do tří pracovních dnů. Žalovaný se k této otázce vyjádřil tak, že mu nepřísluší v tomto rozsahu zajišťovací příkazy přezkoumávat. Krajský soud nakonec shledal, že správce daně není povinen určovat speciálně skutečnosti, z nichž plyne závěr o hrozícím nebezpečí, pro něž lze postupovat podle § 103 zákona o dani přidané hodnoty.

[57] Jakkoliv si je kasační soud vědom svého předchozího rozsudku ze dne 17. 12. 2014, č. j. 4 As 209/2014 - 86, na nějž v této souvislosti poukázal i krajský soud v napadeném rozsudku, jeho závěry mohou být použitelné pouze tehdy, je-li v posuzované věci vůbec dostatečně odůvodněn závěr o obavách z budoucí dobytnosti daně. Jak již výše uvedeno, v nynějším případě tomu tak nebylo a závěry správních orgánů k tomuto předpokladu pro zjištění daně byly nedostatečné. Stěží pak může obstát neodůvodněné vyslovení okamžité účinnosti a vykonatelnosti zajišťovacích příkazů, když není z čeho usoudit na nebezpečí z prodlení, pro které by bylo možno k aplikaci § 103 zákona o dani z přidané hodnoty přistoupit. V uvedené části tedy považuje kasační soud zajišťovací příkazy i napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, a stejnou vadou tudíž trpí i příslušná část napadeného rozsudku. Platí totiž, že pokud krajský soud přezkoumal závěry správních orgánů, které však nebyly přezkoumatelně vyjádřeny, zatížil tím v této části stejnou vadou nepřezkoumatelnosti i svůj rozsudek.

[58] Napadené rozhodnutí, stejně jako vydané zajišťovací příkazy, nemohou v souzené věci z právě vyložených důvodů obstát, proto je Nejvyšší správní soud, stejně jako i napadený rozsudek, zrušil. Vyšel přitom ze závěrů, jež vyslovil například ve výše již citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 239/2015 - 66. Podle něj, *[p]okud správní soud shledá, že zákonné podmínky pro zajištění daně nebyly dodrženy, je třeba, aby zrušil jak napadené rozhodnutí, tak i rozhodnutí prvostupňové (zajišťovací příkaz). Takový procesní postup vystihuje specifickou podstatu institutu zajištění daně jakožto rozhodnutí předstižného a akčního, avšak velmi razantního, kde se rychlost vydání pojí s efektivitou. Není totiž možné akceptovat, aby správce daně měl po (minimálně) několika měsících soudního přezkumu možnost např. doplnit dalšími údaji původně nepřezkoumatelné rozhodnutí, a tím je (zpětně) konvalidovat. Takový výklad by umožnil daňové správě paušální vydávání rychlých zajišťovacích příkazů třeba i zcela bez odůvodnění, které by pouze stačilo v odvolacím řízení včas potvrdit. Takto by bylo dosaženo vždy a za všech skutkových okolností např. zajištění majetku každého daňového subjektu, kterému ještě ani nebyla stanovena daň, a to minimálně do doby jejího stanovení, avšak bez jakékoli reálné šance dosáhnout v co nejkratší době zrušení či omezení zajištění, bylo-li nezákonné. (...) Právní úprava zajištění daně je vůči daňové správě velmi přísná, neboť jde v zásadě o rozhodování „na jeden pokus“. To však není u institutů předstižné povahy v rámci celého právního řádu nijak ojedinělé (srov. podmínky pro uvalení vazby v trestním řízení). Lhůta pro vyřízení odvolání je vydáním rozhodnutí definitivně zkonsumována, a po skončení soudního přezkumu již znovu neběží, takže úvahy o jejím stavění (či přetržení) po dobu řízení před soudem jsou zcela bezpředmětné. Daňový řád ani soudní řád*

správní ostatně neobsahují žádné ustanovení, z něhož by to bylo možné dovodit (§ 148 daňového řádu se týká lhůt pro stanovení daně a § 41 s. ř. s. lhůty pro zánik práva ve věcech daní). V případě, že soud shledá, že nebyly splněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, zruší v zájmu právní jistoty účastníků jak rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, tak zajišťovací příkaz samotný.“ Tyto úvahy lze plně vztáhnout i na nynější věc.

[59] Jelikož se již žádné další řízení před soudem ani správními orgány nepovede, považoval Nejvyšší správní soud za nadbytečné zabývat se dílčí kasační námitkou, nemající však v nynější věci předobraz v nosných rozhodovacích důvodech napadeného rozhodnutí či napadeného rozsudku, tedy otázkou požadavků na rozsah prověření obchodních partnerů, byť i tu stěžovatelka uplatňovala. Obdobné lze vztáhnout i ke stížnostní argumentaci metodickým pokynem Generálního finančního ředitelství (viz [20]), který byl vydán až pod vydání napadeného rozhodnutí.

VII.

[60] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil napadený rozsudek. Jelikož již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, zrušil kasační soud podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 76 odst. 3 s. ř. s. současně i napadené rozhodnutí a vydané zajišťovací příkazy správce daně. Jejich náprava již není možná, po skončení soudního přezkumu znovu lhůta pro rozhodnutí o odvolání neběží (viz odst. [58]).

[61] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), je proto povinen rozhodnout o nákladech řízení o žalobě i o kasační stížnosti. O těchto nákladech rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka jako v řízení úspěšná účastnice má právo na náhradu nákladů řízení důvodně vynaložených v řízení proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl.

[62] Stěžovatelce předně náleží náhrada zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3.000 Kč a za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč. Celkem tedy 8.000 Kč.

[63] Dále náhrada nákladů řízení představuje odměnu za zastoupení advokátem za 6 úkonů právní pomoci po 3.100 Kč, tj. 18.600 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5. vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)] spočívajících v převzetí a přípravě zastoupení, doplnění blanketní kasační stížnosti, replice k vyjádření žalovaného ze dne 5. 3. 2018, a třech dalších doplněních kasační stížnost ze dnů 20. 9. 2018, 27. 5. 2019 a 21. 10. 2019 [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. S tím souvisí též náhrada hotových výdajů za každý z těchto úkonů v souladu s § 13 odst. 4 advokátního tarifu v rozsahu 6 x 300 Kč, tj. 1.800 Kč.

[64] Jelikož zástupce stěžovatelky doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se částka nákladů za zastoupení o tuto daň ve výši 4.284 Kč (tj. 21% z částky 20.400 Kč). Celkovou částku nákladů řízení ve výši 32.684 Kč je žalovaný povinen uhradit k rukám stěžovatelčina zástupce do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

pokračování

V Brně dne 26. března 2020

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu