



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: **STORMONT s.r.o.**, se sídlem 5. května 441, Pardubice - Nemošice, zast. Mgr. Stanislavem Němcem, advokátem, Postupice 58, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 12. 2017, č. j. 52738/17/5100-41458-711539, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka Pardubice ze dne 7. 11. 2018, č. j. 52 Af 6/2018 - 72,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 9. 10. 2017 zajišťovací příkaz č. j. 1604147/17/2801-80541-605252, jímž žalobkyni uložil, aby zajistila úhradu dosud nestanovené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 v celkové výši 1.187.500 Kč na depozitní účet správce daně.

[2] Proti uvedenému zajišťovacímu příkazu se žalobkyně bránila odvoláním, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl a zajišťovací příkaz 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 předeslal, že žalobní body se shodují s námitkami, jež žalobkyně uplatňovala již v odvolacím řízení před žalovaným. Shrnl základní zásady a předpoklady vydání zajišťovacího příkazu, včetně relevantní judikatury Nejvyššího správního soudu a dovodil, že zajišťovací příkaz vydaný v nynější věci zákonným i judikатурním požadavkům vyhovuje.

[5] Podle krajského soudu bylo spolehlivě zjištěno, že žalobkyně byla součástí řetězce obchodních společností, v němž vystupovaly buď subjekty, které neplní své daňové povinnosti a jsou pro správce daně nekontaktní (ENERGO ELKAS spol. s r.o.), nebo subjekty, jejichž jednatele v postavení svědka před správcem daně vypověděli, že byli zneužití a plnili roli tzv. bílého koně (EVODINA CZ, s.r.o.). Krajský soud zopakoval, že v roce 2016 měla žalobkyni dodat plnění společnost EVODINA CZ, s.r.o., ta však podle vyjádření jejího jednatele v uvedeném období žádnou činnost nevykonávala. Závěr správních orgánů, že žalobkyní tvrzené výdaje pravděpodobně nebude možno považovat za daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a že jde mezi uvedenými společnostmi o fiktivní plnění, proto považoval za správný. Nadto cenu za deklarované plnění od společnosti EVODINA CZ, s.r.o. žalobkyně hradila na bankovní účet jiné obchodní společnosti se sídlem ve státě Delaware v USA na základě příkazní smlouvy o správě pohledávek. Úvaha správních orgánů, že z těchto skutečností plyne vysoká pravděpodobnost dodatečného stanovení daně z příjmů právnických osob, jako jeden z předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu, tudíž obстоjí. Krajský soud dodal, že náklad, u něhož jednoznačně nebyly identifikovány subjekty podílející se na dotčené transakci, nelze uznat jako daňové účinný.

[6] Za správný považoval krajský soud i závěr správních orgánů, že existovala odůvodněná obava, že dosud nestanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Uvedená úvaha vyplývala nejen z protiprávního charakteru řetězce, do něhož byla žalobkyně zapojena, ale též z majetkových poměrů žalobkyně. Nevlastní nemovité věci, nedisponuje skladovými prostory a nemá ani zásoby, z rozvahy je zřejmá její výrazná zadluženost a riziková je i skladba cizích zdrojů, které jsou z více než poloviny tvořeny krátkodobými závazky. Také aktiva žalobkyně tvoří převážně krátkodobé pohledávky a krátkodobý finanční majetek. Jediným zjištěným a ověřitelným majetkem tak je pět motorových vozidel (v celkové odhadované hodnotě 1.359.680 Kč), což je však vysoce likvidní aktivum. Nadto v řízení před správcem daně se jednatel žalobkyně vyjádřil, že plánuje prodej nejhodnotnějšího z těchto vozidel (Mercedes-AMG) v odhadované ceně 1.112.097 Kč z důvodu zabránění platební neschopnosti. Správní orgány podle krajského soudu správně vzaly v potaz i skutečnost, že společníci žalobkyně v průběhu daňové kontroly založili novou obchodní společnost, na niž by žalobkyně mohla převést svoji ekonomickou činnost. I když tuto společnost (STORMONT MONTAGE, s.r.o.) následně po vydání zajišťovacího příkazu zrušili s likvidací, podle krajského soudu se jednalo o krok, který mohli společníci kdykoliv opět zvrátit. Ani tvrzení, že tato další společnost byla založena za účelem vstupu

pokračování

na francouzský trh, žalobkyně nikterak nedoložila. Za nikoliv nevýznamnou krajský soud označil i skutečnost, že jednatel a společník žalobkyně Martin Jirout byl v minulosti společníkem jiné obchodní společnosti (JIROUT REKLAMY, s.r.o.), která také byla zapojena do podvodného řetězce a poté, co obchodní podíl v této společnosti převedl na jinou fyzickou osobu, uvedená společnost přestala plnit své daňové povinnosti.

[7] Nakonec krajský soud dodal, že skutečnost, že žalobkyně na základě zajišťovacího příkazu provedla úhradu stanovené částky, nezakládá důvod pro postup podle § 168 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), spočívající ve zrušení zajišťovacího příkazu.

III.

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž namítá kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Navrhuje zrušit napadený rozsudek, napadené rozhodnutí i zajišťovací příkaz.

[9] Stěžovatelka především namítá, že žalovaný nerozporoval dodávky, které uskutečnila ve vztahu k třetím osobám (stěžovatelka působí v oboru montáží regálů v zahraničí), a již proto prakticky vyloučil možnost neuznání tvrzených nákladů a víceméně popřel možnost, že bude daň doměřena.

[10] Stěžovatelka s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 4 Afs 22/2015 upozorňuje, že z judikatury vyplývá, že i v případě zajišťovacích příkazů, byť nejsou rozhodnutími ve věci samé, je třeba přezkoumat okolnosti, na základě kterých má být daň doměřena. Za nesprávný v této souvislosti považuje zejména závěr přijatý krajským soudem, že stejně jako u daně z přidané hodnoty i u daně z příjmů musí být postaveno na jisto, jaký subjekt plnění skutečně poskytl k tomu, aby bylo prokázáno, že se plnění uskutečnilo, jak je deklarováno. Krajskému soudu vytýká, že tento nesprávný závěr opírá o judikaturu týkající se daně z přidané hodnoty, ač v dané věci se jedná o daň z příjmů právnických osob. Svůj odlišný náhled na věc stěžovatelka opírá o rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 129/2006. V souzené věci je nesporné, že stěžovatelka deklarované náklady skutečně vynaložila. To doložila předávacími protokoly k fakturám vystaveným společností EVODINA CZ, s.r.o. Jelikož krajský soud v tomto bodě zakládá své rozhodnutí na nesouvisející judikatuře kasačního soudu, aniž současně vysvětlil, proč neaplikoval závěry přílehlavé judikatury, jíž se dovolává stěžovatelka, je jeho rozsudek nepřezkoumatelný. Jelikož stěžovatelka prokázala vynaložení deklarovaných nákladů podle předávacích protokolů k vystaveným fakturám, nebyl důvod, aby tyto náklady nebyly jako daňově účinné uznány; tudíž nebyla ani odůvodněná obava, že daň za rok 2016 bude stěžovatelce doměřena.

[11] Nesouhlasně se stěžovatelka vyjadřuje i k naplnění obav z budoucí nedobytnosti v budoucnu stanovené daně. Žalovaný ani krajský soud nevzali v potaz, že nečinila žádné kroky k budoucímu ztižení nebo zmaření výběru daně. K obavě o budoucí nedobytnost daně tak stěžovatelka nezavdala žádnou příčinu. Tuto obavu nelze dovodit ani z toho, že její majetek představuje především 5 motorových vozidel, které lze snadno prodat. Uvedený movitý majetek svojí hodnotou přesahuje částku dosud nestanovené daně, proto

správce daně neměl k vydání zajišťovacího příkazu vůbec přistoupit a případné zaplacení dosud nestanovené daně měl zajistit jiným vhodným způsobem, např. zřízením zástavního práva.

[12] Stěžovatelka rozporuje i další důvod, o němž svá rozhodnutí správní orgány a krajský soud opřely. Okolnosti založení společnosti STORMONT MONTAGE, s.r.o. řádně vysvětlila a následně rozhodla o jejím zrušení s likvidací právě z důvodu, aby žalovaný s její existencí obavy z budoucí nedobytnosti daně nespojoval. Existence uvedené společnosti tudíž nemůže obavu z dobytnosti daně odůvodňovat. Za nepřípustnou nakonec stěžovatelka považuje i argumentaci týkající se předchozího působení jednatele stěžovatelky v obchodní společnosti JIROUT REKLAMY, s.r.o., jež je nyní nekontaktní a neplní své daňové povinnosti. Jednání třetí osoby nemůže jít k tíži žalobkyně, nadto uvedený důvod se poprvé objevil až v napadeném rozhodnutí. Takové doplňování důvodů v odvolacím řízení, popř. až v řízení před soudem, považuje stěžovatelka za rozporné jak s § 167 daňového řádu, tak i se související judikaturou.

IV.

[13] Žalovaný ve vyjádření navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout. Rekapituluje skutkové okolnosti případu, průběh řízení před správními orgány a opakuje své závěry, k nimž dospěl již v napadeném rozhodnutí. Setrvává na stanovisku, že v řízení před správcem daně bylo prokázáno naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, tedy že je zde předpoklad budoucího stanovení daně a majetkové poměry stěžovatelky, zejména vysoce likvidní majetek, vysoká zadluženost a její účast v podvodném řetězci, nasvědčují i obavě z budoucí nedobytnosti daně. Žalovaný opětovně poukazuje i na hrozbu prodeje jediného reálně ověřeného majetku stěžovatelky (motorových vozidel) a na hrozbu převedení majetku a ekonomické činnosti na personálně propojenou společnost STORMONT MONTAGE, s.r.o.

[14] Nesouhlasně se žalovaný vyjadřuje k námitce, že krajský soud opřel svoje závěry o pravděpodobném budoucím stanovení daně též o skutečnost, že stěžovatelka neprokázala, který dodavatel jí skutečně poskytl plnění, a že tento závěr opřel o judikaturu týkající se daně z přidané hodnoty. Prokázat osobu deklarovaného dodavatele je nutné i v případě prokazování daňové uznatelnosti výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Deklarované služby, jež měly být poskytnuty společností EVODINA CZ s.r.o., pravděpodobně nikdy poskytnuty nebyly, neuskutečnily se a jsou pouze fiktivní. Jejich uskutečnění tudíž nemohly prokázat ani stěžovatelkou předložené předávací protokoly.

[15] Výtku, že se žalovaný nezabýval tím, že stěžovatelka nečinila aktivní kroky ke zcizování svého majetku, ani alternativním zajištěním daně zástavním právem, podle žalovaného stěžovatelka uplatnila teprve v řízení o žalobě. Rizikem převedení majetku se však žalovaný zabýval v odstavcích [18] a [25] napadeného rozhodnutí a krajský soud v odstavcích 40 až 42 rozsudku. Nadto aktivní kroky ke zcizování majetku nejsou nutnou podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu. V daném případě však na základě zjištěných indicií žalovaný i správce daně měli za to, že toto riziko zde hrozí a tudíž je odůvodněná obava, že se stěžovatelka chystá svůj majetek odprodat.

pokračování

[16] Žalovaný zaujal stanovisko i k alternativnímu zajištění daně zástavním právem a uvedl, že tento institut nelze užít v případě, že daň dosud nebyla stanovena. Zástavní právo může být zřízeno pouze k zajištění neuhrazené daně, tedy daně již stanovené.

[17] K riziku převedení ekonomické činnosti na společnost STORMONT MONTAGE, s.r.o. žalovaný doplnil, že sdílí závěry krajského soudu obsažené v napadeném rozsudku. Tedy ačkoliv společníci stěžovatelky rozhodli o zrušení této společnosti s likvidací, do doby naplnění účelu likvidace mohou toto rozhodnutí změnit a uvedené riziko se může naplnit. Žalovaný upozornil, že likvidace zmíněné společnosti dosud nebyla ukončena, což také spíše nasvědčuje závěru, že rozhodnutí o zrušení dané společnosti s likvidací bylo pouze formálním krokem.

[18] Nakonec žalovaný dodává, že nynější stížnostní námitku vztahující se k úvahám o působení jednatele stěžovatelky ve společnosti JIROUT REKLAMY, s.r.o. stěžovatelka v žalobě neuplatnila, ač jí tyto závěry byly známy již z napadeného rozhodnutí. Nyní se tudíž jedná o námitku nepřípustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Přesto však z dané skutečnosti žalovaný nedovozoval obavu o dobytost dosud nestanovené daně. I krajský soud následně účast společníků stěžovatelky v uvedené společnosti zmínil pouze v rámci vypořádání konkrétní žalobní námitky.

V.

[19] 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.).

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] 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.

[22] 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 dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Jak k tomu přílehlavě 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 náleze 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. 8 Afs 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.

[23] Namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů stěžovatelka spojuje zejména s chybějícím přezkumem okolností, na základě kterých má být v budoucnu daň z příjmů právnických osob doměřena a dovolává se rozsudku kasačního soudu vydaného ve věci sp. zn. 4 Afs 22/2015. Konkrétně zdůrazňuje, že v něm Nejvyšší správní soud mj. vyslovil, že *„(...) nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout.“* S tím souvisí i další stížnostní výtky, že krajský soud ve své argumentaci použil závěry judikatury týkající se daně z přidané hodnoty, ač v souzené věci se jedná o zajišťovací příkaz na daň z příjmů právnických osob. Jelikož se krajský soud nevyjádřil k judikatuře, na niž stěžovatelka poukazovala v žalobě a jež se týká uvedených daní, je napadený rozsudek nepřezkoumatelný i z těchto důvodů.

[24] Uvedené stěžovatelčiny výtky však Nejvyšší správní soud nesdílí. Judikatura Nejvyššího správního soudu setrvale vychází z toho, že při vydání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, jak se zjevně mylně stěžovatelka domnívá. 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, nýbrž jde o přezkum závěrů, jež odůvodňovaly vydání zajišťovacích příkazů. Tedy, zda zde byly indicie důvodně nasvědčující obavám správce daně, že 1) v budoucnu bude stanovena daň a také, že 2) v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi.

[25] Zjištění skutečností týkajících se pravděpodobnosti budoucího stanovení daně správce daně i žalovaný v souzené věci učinili a nejinak věc posoudil i krajský soud. Ani stěžovatelkou odkazovaný rozsudek ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, se k uvedenému nevyjádřil odlišně. Ostatně sama stěžovatelka příslušnou pasáž tohoto rozsudku, která odpovídá na její nynější výtku, cituje: *„(...) 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.“*

[26] Jedná-li se o naplnění prvního z předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu (pravděpodobnost budoucího stanovení daně), žalovaný se jím zabýval v odstavcích [11] až [14] napadeného rozhodnutí a krajský soud následně v odstavcích 32. až 35. napadeného rozsudku. Odůvodnění tohoto předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu zde tudíž nechybí.

[27] Stěžovatelce lze sice přisvědčit, že krajský soud mimo jiné svoje úvahy týkající tohoto předpokladu v nynější věci doplnil i odkazy na judikaturu Nejvyššího správního

pokračování

soudu ohledně podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, jež na souzenou věc nebyla přílehavá, neboť zde se jednalo o zajišťovací průkaz na daň z příjmů právnických osob. Nicméně, krajský soud neopomněl v odstavci 35. připojit i úvahy týkající se právě této posledně uvedené daně a podpořit je i poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, týkající se uznatelnosti nákladů jako daňově účinných. Tudíž krajský soud v tomto bodě nepochybil. Jelikož sám přdestřel ucelený a logický souhrn úvah (viz odst. [22]), nebylo také nezbytně nutné, aby se vymezoval k jednotlivým, stěžovatelkou v žalobě uváděným, judikátům kasačního soudu, měl-li za to, že jeho vlastní závěry jsou s touto judikaturou ve shodě.

[28] Ani tvrzení, že se krajský soud nevypořádal v otázce prokázání daňově uznatelných výdajů s předchozí judikaturou kasačního soudu uvedenou v žalobě (zejména rozsudkem ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68, a ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, či ze dne 26. 9. 2014, č. j. 5 Afs 109/2013 – 31), se nezakládá na pravdě. Krajský soud totiž, byť výslovně stěžovatelkou v žalobě uvedenou judikaturu nezmínil, vystavěl svoje úvahy na jiných rozsudcích kasačního soudu, které však nejsou s těmi odkazovanými stěžovatelkou v rozporu, naopak na ně navazují. Nelze proto dovodit nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku proto, že se krajský soud nevyjádřil k určité judikatuře kasačního soudu výslovně. Nešlo o judikaturu rozpornou.

[29] Také rozporovanou skutečnost, zda lze náklad uznat jako daňově účinný podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, aniž je prokázáno, které subjekty se na deklarované transakci skutečně podílely, krajský soud posoudil v souladu s judikaturou citovanou v napadeném rozsudku (rozsudky ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 - 31 a ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017 - 34). Ta přitom není v rozporu ani se závěry rozsudku téhož soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 129/2006, jehož se dovolává stěžovatelka. Nejvyšší správní soud nadto upozorňuje, že stěžovatelkou v kasační stížnosti (strana 3 třetí odstavce) citovaná pasáž není v rozsudku vydaném ve věci sp. zn. 5 Afs 129/2006 vůbec obsažena.

[30] Ke stěžovatelčině námitce, že o skutečném vynaložení deklarovaných výdajů svědčí předložené předávací protokoly, kasační soud dodává, že uvedené tvrzení v žalobě neuplatnila a nespojila s ním žádný žalobní bod. Kasační soud tudíž není oprávněn se jím nyní zabývat ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Pro doplnění přesto dodává, že žalovaná se předávacími protokoly zabývala v napadeném rozhodnutí a vysvětlila stěžovatelce, že tyto předávací protokoly, předložené s odvoláním proti zajišťovacím příkazům, samy o sobě nemohou skutečné poskytnutí služeb společností EVODINA CZ s.r.o. prokázat, jsou-li zde další pochybnosti o existenci těchto plnění (v podrobnostech viz odst. [22] napadeného rozhodnutí).

[31] Kasační soud tedy shrnuje, že zjištění indicíí opodstatňujících přiměřenou pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena správní orgány, jakož i krajský soud v souzené věci dostaly. Zřetelně to vyjádřil krajský soud v odst. 33. napadeného rozsudku, na nějž lze v tomto ohledu odkázat. Napadený rozsudek proto není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů a kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (jenž se vztahoval k nedostatkům odůvodnění pravděpodobného stanovení daně v budoucnu) nebyl naplněn.

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

[33] Pro přehlednost považuje za vhodné nejprve shrnout stěžejní judikaturní východiska ve věcech zajišťovacích příkazů. 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 obrožené.*“ 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 mnohabodovým 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).*“

[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 ve stěžovatelkou taktéž zmiňovaném 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 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.*“

[36] Nejvyšší správní soud i vzhledem k právě uvedenému 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

pokračování

na skutečnostech, jež měly oporu ve správním spise; tyto úvahy také řádně ve svých rozhodnutích odůvodnili, jak kasační soud vyložil již výše.

[37] Stěžovatelka v kasační stížnosti rozporuje též naplnění druhého z předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu, tedy obavu z budoucí nedobytnosti v budoucnu stanovené daně. Správním orgánům i krajskému soudu zde vytýká, že nepřihlédly k tomu, že nečinila žádné kroky k budoucímu ztížení nebo zmaření výběru daní a nezavdala tedy k takové obavě správci daně příčinu. Dovolává se rozsudku Nejvyššího správního soudu vydaného ve věci sp. zn. 4 Afs 140/2017, podle nějž má být vydání zajišťovacího příkazu prostředkem *ultima ratio*, a měl by proto být využíván obezřetně a uvážene jako mimořádný nástroj. Zdůrazňuje, že byt vlastnila pouze movitý majetek představovaný 5 motorovými vozidly, jejich hodnota přesahovala výši dosud nestanovené daňové povinnosti, a proto měl správce daně přistoupit k zajištění jejího zaplacení jinak, například zřízením zástavního práva.

[38] Nejvyšší správní soud ani v nynější věci nehodlá ustoupit od závěrů vyplývajících z předchozí judikatury týkající se zajišťovacích příkazů a setrvale vychází z toho, že vydání zajišťovacího příkazu má být jakýmsi krajním řešením, jak ostatně vyplývá i z výše citovaného rozsudku (srov. též například rozsudek kasačního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 66).

[39] V souzené věci však nebyla jediným důvodem pro nastolení obav z budoucí nedobytnosti daně existence vysoce likvidního movitého majetku, byť v hodnotě mírně přesahující výši v budoucnu pravděpodobně stanovené daně. Tyto obavy správní orgány založily na souhrnu skutečností, jež také ve svých rozhodnutích podrobně popsaly. Za velmi významné lze v této souvislosti považovat zejména vyjádření jednatele stěžovatelky v řízení před správcem daně, podle nějž z důvodu hrozící platební neschopnosti zvažuje prodej nejhodnotnějšího motorového vozidla (Mercedes-AMG), jehož hodnota se blížila hodnotě pravděpodobně v budoucnu stanovené daně z příjmů právnických osob. K tomu dále přistoupily i jiné skutečnosti, jež posílily obavy z budoucí dobytnosti uvedené daně (pravděpodobné zapojení stěžovatelky do řetězce obchodů stíženého fiktivním plněním, k němuž se vztahovaly jak výdaje uplatněné jako náklad u daně z příjmů právnických osob, tak i uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (byť o ten v nynějším řízení nejde); založení společnosti STORMONT MONTAGE, s.r.o. – zejména tyto okolnosti také nasvědčovaly tomu, že stěžovatelka činí či v blízké době hodlá činit kroky, které mohou výběr daně ztížit). Byť každá z jednotlivě uváděných skutečností nemusí být sama o sobě problematická, jejich kumulace při současném zohlednění celkových stěžovatelčiných majetkových poměrů [vysoká zadluženost podle rozvahy ke dni 31. 12. 2016; samotnou stěžovatelkou tvrzená hrozící platební neschopnost; provádění plateb za tvrzené plnění na zahraniční účet nikoliv dodavatele plnění, ale třetího subjektu se sídlem v USA (správce pohledávek)] ve svém souhrnu představovala dostatek indicií nasvědčujících tomu, že obavy z budoucí nedobytnosti daně jsou opodstatněné.

[40] Kasační soud souhlasí i s úvahami, jež žalovaný a poté i krajský soud vyslovili k založení a následnému zrušení s likvidací společnosti STORMONT MONTAGE s.r.o. Stěžovatelka své tvrzení o tom, že její společníci ji založili za účelem vstupu na francouzský

trh, nikterak nedoložila a zrušení této společnosti s likvidací krátce po jejím vzniku a poté, co správce daně vydal zajišťovací příkaz, nadto s odůvodněním, že tak stěžovatelka činí právě proto, aby vyvrátila úvahy o možném vyvádění majetku na jiný subjekt, nepůsobí věrohodně, ale spíše účelově. Krajský soud ostatně správně poukázal i na skutečnost, že zrušení společnosti s likvidací mohli její společníci zvrátit, dokud nebylo dosaženo účelu likvidace ve smyslu § 170 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

[41] Stěžovatelce tak lze přitakat pouze v tom, že žalovaný i krajský soud při svých úvahách o naplnění druhého z předpokladů pro zajištění daně v neprospěch stěžovatelky zohlednili též skutečnost, že stěžovatelčin jednatel byl dříve společníkem a jednatelem společnosti JIROUT REKLAMY, s.r.o., která se poté, co převedl obchodní podíl v této společnosti, stala nekontaktní a neplní daňové povinnosti.

[42] Uvedenou skutečnost nelze stěžovatelce jistě klást k tíži, neboť jednak se týká skutečností nesouvisejících se stěžovatelkou a jejími obchody, jež byly předmětem nynějšího řízení, ale především jde o jednání třetího subjektu, nikterak spojeného se stěžovatelkou. Jakkoliv se mělo jednat o podpůrný argument, uvedená skutečnost nebyla v řízení posouzena správně. Tato dílčí nepřesnost však nemohla ovlivnit jinak správný závěr správních orgánů i krajského soudu, že obavy z budoucí nedobytnosti daně byly v případě stěžovatelky naplněny. Zajišťovací příkaz tedy nejenže byl vydán v souladu se zákonem (§ 167 daňového řádu), ale posouzení předpokladů pro jeho vydání také koresponduje judikturním závěrům Nejvyššího správního soudu, které krajský soud přehledně shrnul v napadeném rozsudku.

[43] Nejvyšší správní soud pro upřesnění dodává, že stěžovatelka tuto námitku týkající se společnosti JIROUT REKLAMY, s.r.o. uplatnila stručně již v žalobě, a proto není námitkou nepřipustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s., jak uvedl žalovaný.

VI.

[44] Nejvyšší správní soud tedy z výše uvedených důvodů neshledal důvodným žádný z uplatněných kasačních důvodů, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[45] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný byl ve věci účastníkem úspěšným, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Kasační soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

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

V Brně dne 28. dubna 2020

Mgr. Aleš Roztočil

pokračování

předseda senátu