



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **LUEGO s. r. o.**, se sídlem Sokolská 1605/66, Praha 2, zast. JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 7. 2018, čj. 31139/18/5100-41453-712277, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 11. 2019, čj. 11 Af 30/2018-88,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalobkyni **se vrací** zaplacený soudní poplatek ve výši 5 000 Kč, který bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu k rukám její zástupkyně, JUDr. Mgr. Petry Novákové, Ph.D., do 30 dnů od dne, kdy sdělí soudu číslo účtu, na který má být poplatek vrácen.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) vydal dne 25. 4. 2018 vůči žalobkyni podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, zajišťovací příkaz k zajištění dosud nestanovené daně z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období říjen 2017 ve výši 1 454 670 Kč. Správce daně vyšel z toho, že žalobkyni pravděpodobně nebude uznán uplatněný nárok na odpočet DPH z plnění přijatých od společnosti VARIAFIN.CZ s. r. o. v měsíci říjnu 2017. Žalobkyně podala proti zajišťovacímu příkazu odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 7. 2018 zamítl.

[2] Žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí žalobu, kterou městský soud prvním rozsudkem v této věci zamítl. NSS však tento rozsudek na základě první kasační stížnosti žalobkyně zrušil rozsudkem ze dne 9. 10. 2019, čj. 10 Afs 165/2019-34, neboť tehdy městský soud pominul celou řadou žalobních bodů. Městský soud proto dne 18. 11. 2019 vydal v pořadí druhý rozsudek v této věci.

[3] Žalobkyně (stěžovatelka) podala i proti druhému rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s. Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem, dle něhož k vydání zajišťovacího příkazu postačí jen to, že majetek stěžovatelky nedosahoval v okamžiku vydání příkazu výše daně. Vydání příkazu nemůže založit ani skutečnost, že majetek stěžovatelky je tvořen jen peněžními prostředky. Soud přehlédl žalobní námitku, že stěžovatelka v průběhu daňové kontroly se správcem daně spolupracovala. Konečně stěžovatelka argumentuje, že správce daně mohl volit méně invazivní metody, než je vydání zajišťovacího příkazu.

[4] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti reaguje na každou kasační námitku (viz též níže) a vysvětluje, že napadený rozsudek je zákonný. Kasační stížnost proto navrhuje zamítnout.

[5] NSS nejprve zvážil přípustnost opakované kasační stížnosti. Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je opakovaná kasační stížnost přípustná jen tehdy, je-li jako její důvod namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem vysloveným v předchozím zrušovacím rozsudku. Jak však již NSS opakovaně vysvětlil (např. rozsudek ze dne 10. 6. 2008, čj. 2 Afs 26/2008-119), citovaná norma zajišťuje, aby se NSS nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát právní názor závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil. Vztáhnout citované ustanovení též na případy, kdy NSS zrušil rozsudek pro nepřezkoumatelnost, aniž hodnotil opodstatněnost žaloby, však není možné. Takovýto názor by totiž vedl k odepření spravedlnosti. Kasační stížnost je proto přípustná.

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Podle § 167 odst. 1 daňového řádu, je-li odůvodněná obava, že daň, *kteřá 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.*

[8] Stěžovatelka v první námitce polemizuje s (údajným) závěrem městského soudu, dle něhož k naplnění tzv. odůvodněné obavy ohledně nedobytnosti budoucí daně ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu postačí pouhá skutečnost, že majetek stěžovatelky v době vydání zajišťovacího příkazu nedosahoval výše v budoucnosti potenciálně doměřované daně. Poukazuje v tom na judikaturu, kterou prý městský soud ignoroval.

[9] Stěžovatelka má jistě pravdu, že důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu nemůže být jen fakt, že budoucí daň převyšuje aktuální disponibilní finanční prostředky daňového subjektu. Podstatná pro vydání příkazu bude existence silných důvodů, které nasvědčují, že daň nebude zaplacená (viz např. rozsudek ze dne 12. 9. 2018, čj. 5 Afs 321/2017-29, věc *LIIA*, bod 22). NSS však souhlasí se žalovaným, který ve vyjádření poukázal na to, že

pokračování

stěžovatelka polemizuje se závěrem, který městský soud vůbec nevyslovil. Právě naopak, v bodě 56 rozsudku městský soud říká, že stěžovatelce „*je možné v obecné rovině přisvědčit v tom ohledu, že samotná okolnost, že aktuálně nevlastní dostatečný majetek dosahující částky daně, která jí bude se značnou mírou pravděpodobnosti v budoucnu stanovena, ještě pro užití institutu zajišťovacího příkazu automaticky nepostačí.*“ V bodech 57 až 59 pak městský soud rekapituluje konkrétní důvody pro naplnění podmínky odůvodněné obavy ohledně nedobytnosti budoucí daně (daňové problémy stěžovatelky v minulosti, četné daňové exekuce proti stěžovateli, neplnění daňových povinností, nakládání s prostředky na účtu stěžovatelky, osoba jediného společníka a jednatele stěžovatelky a jeho podnikatelská historie). Protože s těmito konkrétními argumenty městského soudu stěžovatelka nepolemizuje (vyjma níže rozebíraných argumentů), není třeba, aby NSS toto odůvodnění opakoval. Bylo na stěžovateli, aby se s odůvodněním soudu seznámila a uplatnila stížnostní argumenty proti tomu, co v odůvodnění rozsudku skutečně je.

[10] V další námitce stěžovatelka kritizuje bod 51 rozsudku městského soudu. Tam soud reagoval na žalobní bod, dle něhož jsou si daňové orgány vědomy, že hodnota aktiv stěžovatelky převyšuje hodnotu jejích závazků a rovněž převyšuje zajištěnou částku daně. Soud v tomto bodě vysvětlil, že tomu tak není, neboť stěžovatelkou vykazovaná aktiva se týkala prosince 2016, zatímco zajišťovací příkaz reagoval na její aktuální situaci v dubnu 2018. Správce daně pouze uvedl, že pozdější výkaz (za rok 2017) neměl k dispozici, jelikož v době rozhodování o zajišťovacím příkazu ještě stěžovatelka nepodala daňové přiznání za daný rok. Dle stěžovatelky tyto úvahy městského soudu nemají „předobraz v rozhodnutí žalovaného“. Stěžovatelka zdůrazňuje, že úloha správních soudů je přezkumná, soudy nejsou povolány k tomu, aby odůvodnění správních orgánů dotvářely.

[11] NSS nesouhlasí ani s touto námitkou. Jistě platí, že nedostatky v odůvodnění rozhodnutí správního orgánu nelze napravit teprve v rozsudku soudu (srov. k tomu obdobně již rozsudek ze dne 13. 10. 2004, čj. 3 As 51/2003-58). Na druhou stranu soud musí reagovat na žalobní námitky. Nemůže jen mechanicky opakovat text odůvodnění správního rozhodnutí. Pokud stěžovatelka uplatnila určitou žalobní námitku, kterou zkreslila obsah odůvodnění rozhodnutí správního orgánu (viz text žaloby na s. 5 dole a na s. 6 nahoře), postupoval soud správně, pokud vysvětlil, v čem se stěžovatelka mylí. Zde tedy městský soud jen vysvětlil, že hodnota majetku stěžovatelky bezprostředně před vydáním zajišťovacího příkazu (v dubnu 2018) rozhodně nepřevyšovala výši předpokládané daňové povinnosti. O tom ve skutečnosti v daňovém řízení vůbec nebyl spor (a sporným to nečiní ani sama stěžovatelka, ostatně srov. její prvou kasační námitku uvedenou v bodech [8] a [9] shora).

[12] Stěžovatelka se dále neztotožňuje s (údajným) závěrem soudu, dle něhož skutečnost, že její majetek tvoří jen peněžní prostředky, *a priori* naplňuje podmínky § 167 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatelka podotýká, že podniká v odvětví, kde žádný jiný majetek nepotřebuje. Tento fakt bez dalšího nemůže znamenat naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu. Žalovaný prý neprokázal, že by pro vydání zajišťovacího příkazu existovaly jiné podmínky.

[13] NSS k tomu jen stručně uvádí, že stěžovatelka i zde zkresluje odůvodnění městského soudu. Městský soud nikde neříká, že sama skutečnost, že stěžovatelka krom

peněžních prostředků nevlastnila jiný majetek, odůvodňuje vydání zajišťovacího příkazu dle § 167 odst. 1 daňového řádu. NSS k tomu odkazuje na tuto část odůvodnění rozsudku v bodě 58:

„Zaprvé je třeba zopakovat, že žalobkyně nevlastní žádný jiný majetek než peněžní prostředky (příp. pohledávky plynoucí z uzavřených obchodů, z nichž jí však opět budou případně plynout peněžní prostředky). Tento její jediný majetek v podobě peněz na bankovním účtu tak daňové orgány logicky hodnotily jako nestabilní. V tomto rámci tak žalobkyní prováděné hotovostní výběry – kdy žalobkyně připsané prostředky z účtu zpravidla záhy vybírá – je třeba hodnotit jako závažnější, než by tomu bylo např. v případě subjektu, který by vlastnil i jakýkoli další majetek. Rovněž je třeba zdůraznit, že hotovostní výběry příchozích částek nebyly jedinou okolností, k níž daňové orgány při posuzování naplnění druhé podmínky přihlížely, nýbrž tuto okolnost je třeba hodnotit v souhrnu s dalšími zjištěními, zejména nikoli bezvadnou platební morálkou pokud jde o žalobkynino minulé placení daňových povinností.“

[14] Stěžovatelka tedy i v této námitce polemizuje s něčím, co soud v této zjednodušující podobě neřekl. NSS proto jen odkazuje na právě citovaný bod 58 rozsudku, aniž k tomu musí něco dalšího dodávat.

[15] Podle stěžovatelky se navíc městský soud vůbec nevyjádřil k „žalobní námitce“, že v průběhu nynější daňové kontroly stěžovatelka se správcem daně spolupracovala. NSS ani s touto výtkou nesouhlasí. Stěžovatelčina žaloba je graficky poněkud nepřehledná, psaná miniaturním písmem, vnitřně nepříliš členěná. Obsahuje 9 stran velmi hustě psaného textu. Na přehlednosti nepřidá ani množství poznámek pod čarou, kam občas stěžovatelka rovněž „ukrývá“ obsahovou argumentaci. NSS se snažil identifikovat, kde se ona údajně opomenutá žalobní námitka skrývá. O spolupráci stěžovatelky se správcem daně se letmo žaloba zmiňuje na s. 4 první odstavce. Je však pochybné, zda jde vůbec o samostatný žalobní bod. V každém případě soud na související výtky reagoval výčtem konkrétních pochybení stěžovatelky a její nepříliš dobrou daňovou historií v bodě 57 rozsudku (tuto pasáž cituje NSS v bodě [18] níže). Je evidentní, že tato negativní historie „přebíjí“ tvrzení stěžovatelky, že v nynějším řízení se správcem daně spolupracovala.

[16] NSS jen pro pořádek dodává, že *„[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“* (nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), *M. CAMBELL & SONS LIMITED*, bod 68). Představa stěžovatelky, že soud musel reagovat na každou větu nepříliš přehledného textu, je proto mylná. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání delších a nepřehledných by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek. Takovéto pojetí nepřezkoumatelnosti by pak směřovalo k nekonečnému „ping pongu“ mezi NSS a soudy krajskými (srov. též usnesení ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, *Zdravé Ktišsko*, bod 30, v němž rozšířený senát zdůraznil, že „přezkoumatelnost“ soudního rozhodnutí *„není hodnotou sama o sobě“*).

[17] Stěžovatelka tvrdí, že soud „zcela tendenčně“ hodnotil, že některé daňové povinnosti v minulosti hradila exekučně. Je prý totiž faktem, že stěžovatelka i přes „dílčí krátkodobé selhání“ pokračovala v podnikatelské činnosti a se správcem daně spolupracovala.

[18] Tato kasační námitka míří na pasáž v bodě 57, kde městský soud hodnotil způsob, jakým stěžovatelka v minulosti neplnila daňové povinnosti. Městský soud se v bodě 56 ztotožnil se závěry rozsudku ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS, bod 33, podle něhož je třeba rovněž zohlednit případnou mnohaletou bezvadnou minulost daňového subjektu, která je indikátorem jeho přístupu k plnění veřejnoprávních povinností. Situaci řešenou rozsudkem 2 Afs 239/2015 pak v bodě 57 srovnal se situací nynější stěžovatelky:

„Takovou bezvadnou mnohaletou daňovou minulostí však žalobkyně nedisponuje. Žalobkyně sama v tomto ohledu připomněla – a soud neshledává, že by daná skutečnost mohla žalobkyni jakkoli svědčit ku prospěchu – že na ní v minulosti (listopad a prosinec 2017) exekucí na její bankovní účet byla nuceně vymožena částka přesahující 800 000 Kč. Právě nikoliv bezproblémový přístup žalobkyně v minulosti k hrazení jejích daňových závazků shledal správce daně jedním z indikátorů, že dosud nestanovená daň bude v budoucnu pravděpodobně nedobytná. I tuto skutečnost správce daně podrobně a přezkoumatelným způsobem odůvodnil. Kromě v minulosti exekučně vymožené částky 833 675 Kč poukázal na to, že v minulosti podávala opožděně přiznání k dani z příjmů právnických osob (přiznání za rok 2014 podala až v srpnu roku 2017 a přiznání za roky 2015 a 2016 až v říjnu roku 2017), za opožděné podání kontrolního hlášení, respektive za nepodání následného kontrolního hlášení, jí dvěma platebními výměry ze dne 17. 10. 2017 byla stanovena pokuta ve výši celkem 40 000 Kč, kdy žalobkyně ani tyto povinnosti řádně a včas neuhradila a žalobkyni dluhované částky tak musely být vymáhány exekučně (viz exekuční příkaz ze dne 23. 11. 2017 k vymožení částky 691 237 Kč, či exekuční příkaz ze dne 6. 11. 2017 k vymožení částky 207 047 Kč). Správce daně dále uvedl, že ke dni 9. 4. 2018 vykazovaly žalobkyniny nedoplatky na dani z příjmů právnických osob a pokutě za porušení povinností v souvislosti s kontrolními hlášeními částky 189 530 Kč, kdy žalobkyně po zamítnutí její ničím neodůvodněné žádosti o posečkání nebo povolení úhrady ve splátkách uhradila pouze částku 10 000 Kč. Již jen doplňující informací nižší důležitosti je, že žalobkyně neplní povinnost zakládat stanovené účetní dokumenty do Sbírký listin.“

[19] NSS nerozumí tomu, proč a v čem je právě citovaná pasáž, v níž městský soud hodnotí nesporná závažná pochybení stěžovatelky v minulosti, „zcela tendenční“. Podobně jako městský soud a žalovaný ani NSS nevidí v právě uváděných skutečnostech žádná „dílčí krátkodobá selhání“, ale významnou indicii, která v souvislosti s dalšími skutečnostmi svědčí o důvodné obavě správce daně ohledně nedobytnosti budoucí daně.

[20] Konečně v poslední námitce stěžovatelka kritizuje způsob, jakým se městský soud vypořádal s žalobním bodem napadajícím postup správce daně, který upřednostnil vydání zajišťovacího příkazu před možností postupné úhrady celé v budoucnosti potenciálně stanovené daně. Městský soud prý uvedl jen to, že stěžovatelce nic nebránilo tuto námitku uvést již v rámci odvolacího řízení.

[21] NSS zdůrazňuje, že i v tomto bodě stěžovatelka rozsudek městského soudu zkresluje. V bodech 53 a 54 se městský soud pokusil stěžovatelce vysvětlit, že ohledně možnosti správce daně využít mírnějšího prostředku, než byl zajišťovací příkaz, neuvedla stěžovatelka ani v odvolání ani v žalobě žádné konkrétní informace. Neuvedla tedy žádné informace, které by ukazovaly, že takový mírnější prostředek bylo vůbec možné užít. Přitom samotná skutečnost, že správce daně v odůvodnění zajišťovacího příkazu výslovně

neuevdl, že zajišťovací příkaz nelze za konkrétních okolností nahradit žádným mírnějším prostředkem, nevede k závěru o nepřezkoumatelnosti nebo nezákonnosti rozhodnutí.

[22] NSS s právě uvedeným hodnocením městského soudu souhlasí. Není pochyb, že zajišťovací příkaz by měl být využíván obezřetně a uvážlivě jako mimořádný nástroj, v souladu se zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti, která správci daně ukládá použít jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a ještě stále umožňují dosáhnout cíle správy daní (§ 5 odst. 3 daňového řádu, srov. k tomu rozsudek ze dne 30. 11. 2017, čj. 4 Afs 140/2017-54, č. 3675/2018 Sb. NSS, věc *FAU*, bod 29, a další početnou navazující judikaturu). Uplatnění méně invazivních prostředků zajišťujících budoucí uhrazení daně však musí být myslitelné s ohledem na povahu a všechny okolnosti dané věci, v neposlední řadě též v reakci na konkrétní návrhy daňového subjektu. Právě stěžovatelka v této otázce zůstala pohříchu zcela pasivní a důvody pro méně invazivní řešení jen velmi vágně uplatňuje teprve v řízení soudním.

[23] Jak k tomu uvádí stěžovatelkou citovaná judikatura, k aplikaci méně invazivních prostředků musí existovat „*potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat*“ (již cit. rozsudek 2 Afs 239/2015, bod 32), význam hraje též bezvadná mnohaletá daňová minulost daňového subjektu (tamtéž, bod 33), forma daňového subjektu (je třeba činit rozdíl mezi podnikající fyzickou osobou a právnickou osobou: fyzická osoba má podstatně snížené možnosti zatajení majetku, změna identity či struktury za účelem vyhýbání se daňovým povinnostem je pojmově vyloučena, viz tamtéž, bod 33) apod.

[24] NSS proto uzavírá, že městský soud vzorně zareagoval na předchozí kasační rozsudek, vypořádal se řádně se všemi podstatnými žalobními body a vysvětlil, v čem se stěžovatelka mylí. Proto NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[25] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

[26] Protože stěžovatelka zaplatila soudní poplatek za první i druhou kasační stížnost, byť k tomu byla povinna jen v první kasační stížnosti (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 2. 2016, čj. 10 Afs 186/2014-60, č. 3396/2016 Sb. NSS, *SPOLANA*), rozhodl NSS o vrácení zaplaceného soudního poplatku v této věci prostřednictvím její advokátky. Advokátka neprodleně sdělí zdejšímu soudu číslo účtu, na který má být poplatek vrácen.

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

V Brně dne 4. května 2020

Zdeněk Kühn
předseda senátu

