



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery ve věci žalobce: **Diva equilibrium s.r.o.**, se sídlem Roháčova 145/14, Praha 3, zast. Mgr. Karlem Hnilicou, advokátem, se sídlem Lublaňská 55, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 10. 2020, č. j. 8 Af 75/2016 – 101,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á.**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á.**

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 8. 2016, č. j. 37658/16/5100 - 41458-711233 a č. j. 37659/16/5100 - 41458 -711233, jimiž bylo pravomocně rozhodnuto ve věci zajištění daně dle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[2] Správce daně vydání zajišťovacích příkazů v jednotlivých případech odůvodnil především tím, že stěžovatel deklaroval osvobozená dodání zboží ve smyslu § 64 zákona o dani z přidané hodnoty pro osoby z jiných členských států, jejichž registrace k dani z přidané hodnoty byla zrušena, nebo se jedná o takové osoby, které dle poznatků získaných na základě mezinárodní výměny informací nekomunikují s daňovou správou, případně nevykazují ekonomickou činnost vůbec; zároveň správce daně dospěl k závěru, že

stěžovatel disponuje pravděpodobně pouze movitým majetkem ve formě jednoho osobního automobilu, neurčeným množstvím zásob a peněžními prostředky na běžných bankovních účtech, přičemž tento majetek je vysoce likvidní a nestálý v čase, peněžní prostředky na bankovních účtech průběžně vykazují nízké konečné zůstatky a z posledních podaných daňových tvrzení vyplývá, že dochází k útlumu ekonomické činnosti.

[3] **V žalobě** stěžovatel popsal způsob obchodování, zdůraznil, že žádná z firem nebyla podezřelá z nekalé činnosti, všechny s ním udržovaly telefonní a emailový písemný styk, vystavovaly doklady o registraci k DPH, měl k dispozici podepsanou rámcovou smlouvu a ověřené účty, na které měly odcházet či přicházet platby. Namítl, že správce daně a následně žalovaný měli vycházet zejména z toho, že stěžovatel řádně podniká, je přihlášen k silniční dani, používá vozidlo ke své ekonomické činnosti, na bankovních účtech probíhají operace svědčící o podnikatelské činnosti; z uvedených důvodů nemohla nikdy vzniknout oprávněná obava, že nárok na odpočet daně z jiného členského státu nebude řádně doložen nebo že by obchody, které realizoval, mohly být jakkoli podezřelé nebo fiktivní. Stěžovatel dále tvrdil, že případný útlum jeho ekonomické činnosti způsobil postup správce daně a žalovaného, s ohledem na transparentnost jeho podnikání nebylo namíste přistoupit k uplatnění diskreditačního oprávnění a okamžitému provedení zajištění předmětných prostředků. Správce daně se vůbec nezabýval otázkou, zda je reálné a možné, aby uhradil stanovenou jistotu (v souladu s konstantní judikaturou Ústavního soudu k otázce likvidačního charakteru platební povinnosti uložené z různých právních titulů, a správce daně vůbec k takovéto otázce v napadených rozhodnutích neučinil žádnou takovouto úvahu.

[4] **Městský soud** žalobní argumentaci stěžovatele nepřisvědčil a žalobu zamítl. Vycházel při svých závěrech z četné judikatury Nejvyššího správního soudu, ze které vyplývá, že správce daně je povinen identifikovat důvody vydání zajišťovacího příkazu, zdůvodnit, proč pokládal vybrání daně za ohrožené, přičemž důvody je nutné zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Městský soud zdůraznil, že v řízení o vydání zajišťovacího příkazu daňové orgány zásadně neprovádějí dokazování, protože při vydávání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií důvodně nasvědčujících obavám správce daně; vydání zajišťovacího příkazu tak bude namíste, pokud správce daně shledá přiměřenou pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovená, a zároveň odůvodněnou obavu, že v době její vymahatelnosti bude nedobytná, nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi (viz rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 -104).

[5] Městský soud následně popsal, jak odůvodnil jednotlivé zajišťovací příkazy žalovaný, a v bodě 63 dospěl k závěru: „*Obě napadená rozhodnutí městský soud pokládá za zcela souladná se zákonem. Jak bylo již shora vysvětleno, správce daně může zajišťovací příkaz vydat pouze tehdy, existují-li zákonem presumované důvody a jsou-li splněny základní podmínky, tedy, že existuje odůvodněná obava, že zajišťovaná částka bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Úvahy správce daně by se neměly pohybovat v rovině spekulací, ale měly by být podloženy reálnými podklady a zjištěními, v daném případě bylo zjištěno, že sídlo žalobce je*

pokračování

zapsáno na adrese bytového domu, žalobce nevlastní žádné nemovitosti, skladové prostory si pronajímá, jedinou zjištěnou movitou věcí určité hodnoty bylo osobní motorové vozidlo. Zdroje krytí majetku žalobce byly převážně cizí zdroje, a na jeho bankovních účtech byly zřejmě nízké zůstatky peněžních prostředků. Aktuální daňová přiznání pak signalizovala útlum ekonomické činnosti žalobce.“ Následně v bodě 64. pak soud uvedl: *„Na správnosti napadených rozhodnutí ničeho nemění ani skutečnost, že správce daně v dalších případech uznal nadměrný odpočet DPH.“*

[6] **V kasační stížnosti** stěžovatel namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v řízení i v samotném napadeném rozhodnutí, vadu řízení, neboť má za to, že soud měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit pro jeho nepřezkoumatelnost z důvodů jeho nesrozumitelnosti. V neposlední řadě pak má stěžovatel za to, že se soud opomněl vypořádat se všemi námitkami a důvody žaloby stěžovatele, čímž řízení zatížil vadou, která má za následek nezákonné rozhodnutí.

[7] Stěžovatel má za to, že soud nesprávně posoudil naplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Poukazuje na to, že již v odvolání proti zajišťovacím příkazům uvedl skutečnosti, kterými prokazoval splnění kumulativních podmínek pro uznání osvobození od daně v souladu s § 64 zákona o dani z přidané hodnoty; navíc jak zajišťovací příkazy, tak i odvolací rozhodnutí nijak konkrétně neidentifikovaly, kterou z kumulativních podmínek pro uznání osvobození od daně se správce daně obává, že stěžovatel nesplní, když zajišťovací příkazy obsahují pouze tento text: *„Na základě uvedených skutečností má správce daně důvodnou obavu, že v průběhu daňové kontroly neprokážete, že byly splněny kumulativní podmínky pro uznání osvobození od daně“*. Správce daně ani nedokládal, že by obchodní partneři stěžovatele v daňových obdobích, pro které byly zajišťovací příkazy vydány, nebyly osoby registrované k dani v jiném členském státě, ani že by v daném období byly nekontaktní nebo se jednalo o nespolehlivé plátce daně. Konkrétní indicie, které správce daně ve svých zajišťovacích příkazech a rozhodnutích o odvolání uvádí, netvoří soubor, který by ve své spojitosti, návaznosti či kumulaci opodstatňoval závěry správce daně o pravděpodobném budoucím doměření daně. Samotné zajišťovací příkazy uvádějí obchodní partnery a nedostatky, které se k nim vážou, na základě kterých pak presumují vznik daňové povinnosti stěžovatele. Stěžovatel namítá jejich naprostou vágnost a neurčitost, když pouhou nekomunikací obchodních partnerů nelze presumovat odůvodnitelnou obavu, že bude v budoucnu v určité výši doměřena daň.

[8] Stěžovatel má primárně za to, že mu nelze přičítat k tíži, že odběratelé v období po realizaci obchodního vztahu se stěžovatelem neplní daňové povinnosti. Stěžovateli jsou známy rozsudky Nejvyšší správního soudu ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 - 174, a ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 73/2008 - 162, které deklarují, že je věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelko rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů se v rámci možnosti snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů. Stěžovatel v tomto směru učinil vše, co bylo spravedlivé po něm požadovat. Obchodní partnery, které správce daně jmenuje v zajišťovacích příkazech, si stěžovatel prověřil a jevíli se mu jako bezproblémoví. Byli řádně zapsaní v obchodních a daňových registrech podle svého sídla, nebyly zřejmě žádné pochybnosti o jejich solventnosti, řádně komunikovali, platby byly prováděny řádně přes

bankovní účty vždy před odebráním zboží, daňové a účetní doklady byly řádně vystaveny a přijaty, evidovány a zaúčtovány. Správce daně nemohl mít žádnou pochybnost o řádnosti činnosti stěžovatele. Z odůvodnění zajišťovacích příkazů vyplývá, že obava správce daně byla založena pouze a jen na skutečnosti, že v následném období po realizaci obchodních případů obdržel informace o tom, že subjekty jmenované v zajišťovacích příkazech přestaly poskytovat součinnost svým správcům daně nebo přestaly být plátcí DPH. Takovéto skutečnosti však nemohou bez dalšího mít vliv na správnost obchodních transakcí, které učinil stěžovatel a které byly řádně zahrnuty do podaných daňových přiznání. Vzhledem k tomu, že stěžovatel coby daňový subjekt své povinnosti řádně plnil a doložil, nemohly tím vzniknout odůvodněné obavy o doměření daně. Vzhledem k tomu, že ani odvolací orgán ve svém rozhodnutí tyto důvody nijak neupřesnil, stěžovatel má za to, že uvedené indicie samy o sobě nemohou důvodně nasvědčovat obavám správce daně a naplnit tak jednu ze zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu. Navíc soud ani splnění zákonných podmínek pro řádné a přezkoumatelné odůvodnění obav správce daně ohledně budoucí možné existence daňové povinnosti stěžovatele nepodrobil v napadeném rozhodnutí svému přezkumu.

[9] Stěžovatel má dále za to, že v napadeném rozsudku, rozhodnutích žalovaného i v zajišťovacích příkazech chybí rovněž 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. Správce daně založil své úvahy na skutečnosti, že stěžovatelův majetek je snadno převoditelný, tedy vysoce likvidní. Dále správce daně usoudil, že zdroje krytí majetku jsou převážně cizí zdroje. K tomu stěžovatel uvádí, že využití cizích zdrojů i ve větším měřítku není v rámci podnikatelského prostředí nic neobvyklého. To, že má společnost k dispozici cizí kapitál znamená, že jej musí v nějakém časovém horizontu vrátit, a tím pádem je zcela logické, že cílem společnosti je svou hodnotu a zisk zvyšovat a v podnikatelské činnosti pokračovat, a ne ji utlumovat. Pro své hodnocení pak správce daně použil hodnoty z roku 2014, tedy z doby jeden a půl roku před vydáním zajišťovacích příkazů. Nijak nezohlednil, že vlastní kapitál stěžovatele je kladný, a to ve výši 1.070 tis Kč a hospodářský výsledek z minulých let je kladný, když stěžovatel má ještě nerozdělený zisk minulých let ve výši 870 tis. Kč.

[10] Správce daně pouze na základě jednoho měsíčního daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za duben 2016 dospěl k závěru, že dochází k útlumu ekonomické činnosti, aniž by si udělal a uvedl ekonomické zhodnocení s využitím předchozích období a zohlednění určitých možných výkyvů a zhodnocením dalších ukazatelů, jako dosavadní daňové kázně stěžovatele, jeho solventnost, dosavadní výsledky hospodaření, postavení na trhu, ekonomického výhledu. V zajišťovacích příkazech i v napadeném rozhodnutí absentuje úvaha, že stěžovatel disponuje konkrétním majetkem, jímž v době splatnosti dosud nestanovené daně disponovat nebude, rovněž tak absentuje uvedení zcela konkrétních skutečností nasvědčujících tomu, že stěžovatel skutečně činí kroky směrem ke zbavení se majetku nebo že tak činit bude, stejně tak chybí uvedení konkrétních vazeb na společnost či osoby, na které by majetek takto vyvedl. Stěžovatel má za to, že z hlediska judikatorních požadavků na naplnění druhého z předpokladů pro vydání zajišťovacích příkazů nemohou rozhodnutí správce daně ani žalovaného obstát.

pokračování

[11] Stěžovatel má napadený rozsudek za nepřezkoumatelný, neboť soud své hodnocení popsal pouze v bodě 63 až na straně 12 rozsudku z pohledu stěžovatele velmi střídě (viz bod 5 tohoto rozsudku). Z hodnocení soudu je zřejmé, že soud zcela ignoroval posouzení splnění první z podmínek, tedy existence odůvodněných obav (přiměřené pravděpodobnosti), že bude v budoucnu v určité výši stanovena daň; v této části je tedy rozsudek nepřezkoumatelný.

[12] Co se týče hodnocení soudu ke splnění odůvodněné obavy z budoucí nedobytnosti daně, stěžovatel uvádí, že soud ji posoudil velmi vágně a povrchně. Například hodnocení soudu, že „*aktuální daňová přiznání (pozn. stěžovatele - soud uvádí množné číslo, tedy několik přiznání) pak signalizovala útlum ekonomické činnosti žalobce*“, svědčí o přehlédnutí základního faktu, že správce daně a žalovaný při úvaze o útlumu ekonomické činnosti vycházeli pouze z jednoho daňového přiznání, a to přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíc duben 2016. Jak v zajišťovacích příkazech, tak v odvolacích rozhodnutích a dokonce i v rozsudku městského soudu zcela absentuje jakékoliv srovnání, či alespoň konstatování předchozích daňových přiznání v kontextu s uvedeným jedním měsíčním přiznáním k dani z přidané hodnoty, které si správní orgán vzal jako argument pro „signál útlumu ekonomické činnosti“.

[13] Stěžovatel namítá, že soud při hodnocení splnění druhé z podmínek jen zopakoval, že „*sídlo žalobce je zapsáno na adrese bytového domu, žalobce nevlastní žádné nemovitosti, skladové prostory si pronajímá, jedinou zjištěnou movitou věcí určité hodnoty bylo osobní motorové vozidlo. Zdroje krytí majetku žalobce byly převážně cizí zdroje, a na jeho bankovních účtech byly zřejmé nízké zůstatky peněžních prostředků*“, aniž jakýmkoliv způsobem tyto skutečnosti zhodnotil. Pokud tedy soud tyto skutečnosti pokládá za dostatečné pro splnění podmínky existence důvodné obavy, že daň bude v budoucnu nevymahatelná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi, pak je to podle stěžovatele nedostatečné a v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (srovnej rozsudek ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, rozsudek ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 - 35, rozsudek ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104).

[14] Stěžovatel poukazuje na to, že využití virtuálního sídla není v rozporu se žádným zákonem; je běžnou praxí, že společnosti využívají existenci virtuálního sídla, neboť jim to umožňuje flexibilitu, snižuje to fixní náklady. Ve virtuálním sídle je mimo jiné možnost využití zasedací místnosti, použití tiskárny, vyzvedávání pošty a jiné další služby. A nelze opomenout skutečnost, kterou správce daně nijak nezohlednil, že zástupci společnosti i účetní firma byli a jsou kontaktní a plně s úřady spolupracovali. Stejně tak je zcela běžnou praxí, že si podnikatelské subjekty skladové prostory a rovněž tak i další prostory pro podnikání pronajímají. Takovéto zjištění nemohou být důvodem pro vydání rozhodnutí o zajišťovacím příkazu.

[15] Stěžovatel odkazuje rovněž na rozsudek městského soudu ze dne 30. 1. 2019, č. j. 9 Af 33/2017- 49, v němž (týž!) soud uvedl: „*Při rozhodování o vydání zajišťovacího příkazu (§ 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) je správce daně povinen zabývat se i délkou působení daňového subjektu jako podnikatele, jeho daňovou historií (typicky zda platí daň včas, výši nedoplatků, zdroji pro placení atp.) a celkovým přístupem k plnění veřejnoprávních povinností.*“ Toto dle stěžovatele nebylo vůbec předmětem odůvodnění

zajišťovacích příkazů, ale ani následného správního ani soudního přezkumu. Stěžovatel dlouhodobě plnil své daňové povinnosti včas a řádně, byl plně kontaktní, a nezavdal žádnou pochybnost o odůvodnitelných obavách o nedobytnosti případného daňového nedoplatku. V tomto směru považuje stěžovatel napadené soudní rozhodnutí i předcházející správní rozhodnutí za nepřezkoumatelné. Stěžovateli není dosud dostatečně objasněno, co vedlo konkrétně správce daně k přesvědčení, že se dosud nestanovená daň jevila jako obtížně vymahatelná či nedobytná. Argumentace správce daně stála pouze na tom, že stěžovatel má virtuální sídlo, že sklady má pronajaty, nemá ve vlastnictví žádný hmotný majetek kromě vozidla a ostatní majetek je vysoce likvidní a jeho daňové přiznání k DPH za měsíc duben 2016 se správci daně jevilo jako signál (pozn. nikoliv důkaz) útluhu ekonomické činnosti. Zcela absentovalo posouzení dalších nezbytných faktorů, jak požaduje stávající judikatura Nejvyššího správního soudu. Ze všech uvedených hledisek se jeví jak napadené rozhodnutí městského soudu, tak předcházející správní rozhodnutí jako nepřezkoumatelná a je na místě je zrušit.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti předně poukazuje na to, že stěžovatel neuvádí jen námitky mířící do napadeného rozsudku, ale také opakuje svou argumentaci již uplatněnou v žalobě, resp. v odvoláních. S ohledem na opakující se ráz stěžovatelových námitek proto žalovaný odkázal na odůvodnění rozhodnutí o odvoláních, na své vyjádření k žalobě a na odůvodnění rozsudku jako na součást svého vyjádření ke kasační stížnosti, neboť má za to, že městský soud postupoval při posouzení žaloby správně, rozsudek je zákonný a přezkoumatelný; žalovaný považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje ji zamítnout. Odkazuje zejména na str. 6 a násl. svého rozhodnutí, kde se konkrétními podmínkami pro uznání osvobození od daně zabýval a stěžovateli vysvětlil, že § 64 zákona o dani z přidané hodnoty nelze vykládat toliko formalisticky pouze gramatickým výkladem, avšak je třeba vycházet i z cílů sledovaných citovaným ustanovením; připomíná, že § 64 zákona o dani z přidané hodnoty nevyžaduje formální splnění a předložení „nějaké“ registrace k dani z přidané hodnoty, ale existenci přímo konkrétní osoby registrované k dani v jiném členském státě, která předmětné zboží na území jiného členského státu skutečně pořídila. Byť tedy stěžovatel v daném případě správci daně předložil příslušné důkazní prostředky k prokázání naplnění zákonných podmínek v § 64 zákona o dani z přidané hodnoty, správce daně ve vztahu k deklarovaným odběratelům z mezinárodní výměny informací zjistil významné skutečnosti (nekomunikace či nespolupráce odběratele s daňovou správou; žádný nebo zcela jiný předmět ekonomické činnosti než stěžovatelem deklarovaný předmět ekonomické činnosti - obchod s mraženým masem; zrušená registrace k dani z přidané hodnoty), které vyvolávají pochybnosti o tom, zda tito konkrétní odběratelé stěžovatele zboží fakticky v jiném členském státě pořídili a zda tedy byla naplněna jedna ze základních podmínek pro aplikaci osvobození od daně ve smyslu § 64 zákona o dani z přidané hodnoty. Výsledky mezinárodní výměny informací, podle kterých polská ani slovenská daňová správa nepotvrdila, že zboží bylo odběrateli deklarovanými na daňových dokladech a v souhrnných hlášeních stěžovatele skutečně pořízeno, uvedl správce daně v zajišťovacích příkazech, čímž dostatečně odůvodnil předpoklad, že stěžovatel s největší pravděpodobností neprokáže kumulativní splnění podmínek pro uznání osvobození od daně podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty a po ukončení daňové kontroly tak bude stěžovateli stanovena daň z přidané hodnoty.

pokračování

[17] Rovněž pokud jde o námitku stěžovatele, podle které nebyla naplněna obava o budoucí úhradu daně, odkazuje žalovaný na odůvodnění zajišťovacích příkazů, rozhodnutí o odvoláních, konstatuje, že skutečnosti, které měl správce daně při vydání zajišťovacích příkazů k dispozici, ve vzájemné souvislosti dostatečně odůvodňují obavu o budoucí vymahatelnost dosud nestanovené daně, přičemž správce daně je podrobně v zajišťovacích příkazech popsal. Částka předpokládané budoucí daně za prověřovaná zdaňovací období činila 2 062 986 Kč; z popsané majetkové a ekonomické situace stěžovatele je zřejmé, že stěžovatel podle výpisu z katastru nemovitostí nevlastní žádnou nemovitou věc, podle účetních výkazů sestavených ke dni 31. 12. 2014 nevlastní žádný dlouhodobý majetek, podle výpisu z databáze evidence vozidel vlastní pouze 1 motorové vozidlo, podle rozvahy ke dni 31. 12. 2014 vykazuje zásoby v hodnotě 839 000 Kč, z aktiv a pasiv vykázaných v rozvaze sestavené ke dni 31. 12. 2014 lze usuzovat, že zdrojem krytí majetku jsou převážně cizí zdroje, z výpisů z bankovních účtů stěžovatele jsou zřejmé nízké zůstatky peněžních prostředků a z posledních podaných daňových přiznání pak lze vyvodit, že dochází k útlumu ekonomické činnosti. Z výše shrnutých skutečností zakládajících obavu o budoucí úhradu daně, jež vypovídají o silné majetkové nedostatečnosti a nepříznivé ekonomické situaci stěžovatele, je současně patrné, že důvodem vzniku obavy nebyla skutečnost, že by stěžovatel vyváděl majetek. Námitky stěžovatele, v nichž tento poukazuje na absenci úvahy, kterým konkrétním majetkem nebude disponovat a na jakou konkrétní osobu by snad majetek vyvedl, tak nejsou relevantní.

[18] Pokud jde o vyjádření stěžovatele k jednotlivým skutečnostem, které správce daně sdělil v zajišťovacích příkazech, žalovaný podotýká, že veškeré skutečnosti, které byly v zajišťovacích příkazech a v rozhodnutí o odvoláních shrnuty, jsou pravdivé. Byť je tedy institut virtuálního sídla a pronájem skladových prostor legální, správci daně, resp. žalovanému nelze vyčítat, že tento údaj uvedl ve svých rozhodnutích, neboť se jedná o pravdivou skutečnost. K tvrzení stěžovatele, že nebyl zohledněn kladný vlastní kapitál a hospodářský výsledek, žalovaný podotýká, že není zřejmé, z čeho tak stěžovatel usuzuje. Správce daně a rovněž žalovaný vycházeli při hodnocení obavy o budoucí úhradu daně ze všech ekonomických údajů plynoucích z daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014, přičemž na jejich základě zkonstatoval, že ze stěžovatelem vykázaných údajů lze usoudit, že zdrojem krytí majetku jsou převážně cizí zdroje. Toto tvrzení bylo v zajišťovacích příkazech uvedeno nejen pravdivě, ale především zcela namístě, neboť zjištěná skutečnost je pro posouzení budoucí úhrady daně důležitá, když vypovídá o nepříznivé ekonomické situaci stěžovatele. Nakonec k tvrzení stěžovatele, že správce daně vycházel z neaktuálních informací o ekonomických výsledcích, a sice z účetních výkazů stěžovatele za rok 2014, žalovaný uvádí, že správce daně při vydání zajišťovacího příkazu vychází ze skutečností, které jsou mu v daný okamžik známy, přičemž tyto skutečnosti musejí zakládat podmínky stanovené v § 167 odst. 1 daňového řádu. Jelikož správce daně neměl před vydáním zajišťovacích příkazů k dispozici jiné údaje než právě údaje plynoucí z daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014, ze kterých v zajišťovacích příkazech vycházel, nelze správci daně tento postup vytknout. Současně žalovaný podotýká, že ani sám stěžovatel v odvoláních podaných proti zajišťovacím příkazům neuvedl žádné aktuálnější ekonomické údaje, jimiž by tvrzení stran nepříznivé ekonomické situace vyvrátil; naopak, stěžovatel v podaných odvoláních brojil toliko proti předpokladu

budoucího stanovení daně. Námitky mířící do obavy o budoucí úhradu daně vznáší stěžovatel až nyní v kasační stížnosti, ač tak mohl učinit i v předchozích řízeních.

[19] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu a z důvodů, které stěžovatel uplatnil, současně se zabýval tím, zda netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud považuje za nutné především předeslat, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019 – 63, publ. pod č. 4051/2020 Sb. NSS (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná též na www.nssoud.cz), „*aby vůbec byla kasační stížnost způsobilá k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského soudu, proti němuž byla podána, a nikoli nějaký jiný akt (byť třeba i věcně související nebo předcházející napadenému rozhodnutí krajského soudu)*“. Kasační námitky tudíž musejí směřovat proti postupu krajského soudu v soudním řízení a proti závěrům, které krajský soud učinil, nikoli k samotnému řízení, které probíhalo před správními orgány a proti jejich rozhodnutí; tyto námitky je třeba uplatnit v žalobě. Jinými slovy, důvody kasační stížnosti se vztahují nikoli k napadenému správnímu rozhodnutí, ale k rozhodnutí soudu. Nutno konstatovat, že většina přípustných kasačních námitek stěžovatele míří do samotného daňového řízení a výtky směřují k postupu správce daně, nikoli městského soudu. Tomu fakticky výslovně vytyká nepřezkoumatelnost rozsudku.

[21] Nepřezkoumatelnost rozsudku spatřuje stěžovatel v tom, že městský soud vůbec neposoudil splnění první podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, tedy předpokladu stanovení daně, když v bodě 63 napadeného rozsudku zdůraznil jen skutečnosti týkající se obavy o budoucí úhradu daně. Pokud pak jde o provedené hodnocení naplnění druhé podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, toto podle stěžovatele soud učinil velmi povrchně, když např. nesprávně odkázal na útlum ekonomické činnosti plynoucí z daňových přiznání, ač správce daně opíral tento argument pouze o jedno daňové přiznání. Zbývající skutečnosti, o které správce daně opřel obavu o budoucí úhradu daně, pak soud pouze zopakoval, avšak nijak nezhodnotil, což stěžovatel považuje za nedostatečné.

[22] Nejvyšší správní soud připouští, že závěrečné hodnocení, které městský soud učinil, je poněkud stručné, nicméně tato skutečnost nemá za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Předchozí úvahy, kterými byl městský soud při zhodnocení věci veden, jsou z odůvodnění napadeného rozsudku zcela zřejmé. Jak již Nejvyšší správní soud několikrát konstatoval, pokud se soud ztotožní s hodnocením žalovaného, není třeba, aby opakoval tytéž úvahy, ale postačí na závěry žalovaného odkázat; např. v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130, Nejvyšší správní soud uvedl: „*Je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil*“. Obdobně v rozsudku ze dne 9. 5. 2019, č. j. 4 Afs 387/2018 – 48, zdejší soud konstatoval: „*Není pochybením soudu, když tento odůvodní*

pokračování

rozsudek stručně nebo převeze závěry daňových orgánů uvedené v přezkoumatelné části odůvodnění rozhodnutí; posouzení správnosti skutkových a právních úvah, na nichž žalovaný založil své rozhodnutí a soud tyto úvahy převzal, je pak otázkou zákonnosti.“ To samozřejmě může platit pouze tehdy, je-li žalobou napadené správní rozhodnutí přezkoumatelné, tzn., že žalovaný v něm přesvědčivě a úplně předestře důkazy, resp. výsledky dokazování, jakož i své úvahy, na nichž je založen zjištěný skutkový stav a následně i právní posouzení věci. Je-li totiž napadené správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, není zde, co by soud přezkoumával. V daném případě žalobou napadená rozhodnutí zcela zjevně přezkoumatelná byla; obsahovala podrobné odůvodnění stran obou zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů; správní orgány náležitě vyhodnotily jak důvodnost předpokladu budoucího stanovení daně, tak se zabývaly majetkovými poměry stěžovatele a dalšími okolnostmi ohledně budoucí vymahatelnosti daně.

[23] Městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku nejprve popsal právní úpravu a odkázal na relevantní judikaturu, dále k námitkám stěžovatele stran neprovedení důkazů zdůraznil, že v řízení o vydání zajišťovacích příkazů správce daně v zásadě neprovádí dokazování, a proto postačí i pouhé indicie důvodně svědčící budoucímu stanovení daně; pokud tedy správce daně shledá přiměřenou pravděpodobnost budoucího stanovení daně, podmínka pro zajištění je splněna. Následně městský soud z obsáhlých odvodnění jednotlivých zajišťovacích příkazů stručně popsal zjištění správce daně a uvedl, jak věc posoudil žalovaný, tedy i to, v čem indicie svědčící budoucímu stanovení daně spatřoval, což bylo popsáno v odůvodnění jednotlivých zajišťovacích příkazů. Není tedy pravdou, byť lze přisvědčit stěžovateli, že hodnocení městského soudu bylo poměrně kusé, resp. výslovně městský soud zmínil pouze podmínku budoucí vymahatelnosti daně, že by se městský soud naplněním podmínky budoucího stanovení daně vůbec nezabýval, pročez by mělo být jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné. Z kontextu celého napadeného rozsudku je totiž patrné, že se městský soud zákonností zajišťovacích příkazů, tedy i první podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu, zabýval, přičemž zajišťovací příkazy v souladu se zákonem a relevantní judikaturou přezkoumal se závěrem, že tyto jsou zákonné.

[24] Smyslem právní úpravy je osvobodit dodavatele od povinnosti odvést daň z přidané hodnoty, ovšem za podmínky, že je zboží dodáno v jiném členském státě odběrateli, pro kterého je takové pořízení zboží předmětem daně z přidané hodnoty ve státě pořízení. Předpoklad budoucího stanovení daně v případě stěžovatele spočíval v přiměřené pravděpodobnosti, že stěžovatel neprokáže kumulativní splnění podmínek pro uznání osvobození od daně podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť ve vztahu k deklarovaným odběratelům byly z mezinárodní výměny informací zjištěny významné skutečnosti, které vyvolaly pochybnosti o tom, zda tito konkrétní odběratelé stěžovatele zboží fakticky v jiném členském státě pořídili a zda tedy byla naplněna jedna ze základních podmínek pro aplikaci osvobození od daně ve smyslu citovaného ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty. Jinými slovy, nebylo zde sporu o tom, že stěžovatel deklarované obchody uskutečnil, že zboží bylo řádně zapláceno, apod., pochybnosti zde panovaly ohledně toho, zda zboží bylo skutečně dodáno do druhého členského státu deklarovaným osobám. Výsledky mezinárodní výměny informací, podle kterých polská ani slovenská daňová správa nepotvrdila, že zboží bylo odběrateli deklarovanými na daňových dokladech a v souhrnných hlášeních stěžovatele, skutečně pořízeno a konkrétní zjištění správce daně k jednotlivým odběratelům, která předcházela vydání zajišťovacích příkazů a která plně

naplňují stav odůvodněné obavy ve smyslu § 167 daňového řádu, byla dostatečně popsána v odůvodnění zajišťovacích příkazů a v odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Nelze proto přisvědčit úvaze stěžovatele, že předpoklad budoucího stanovení daně spočíval jen v nekomunikaci jeho odběratelů či jen v neplnění jejich daňových povinností.

[25] Co se týče naplnění odůvodněné obavy o budoucí (ne)dobytnost daně, Nejvyšší správní soud považuje za nutné předeslat, že konkrétní námitky k této otázce stěžovatel v odvolání ani v podané žalobě neuplatnil. V odvolání namítal pouze to, že není jisté, že daň bude stanovena, neboť splnil všechny podmínky pro osvobození dle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty: v rozhodný okamžik byl plátcem DPH, pořizovatel zboží byl osobou registrovanou v jiném členském státě, zboží bylo přepraveno z tuzemska; byly předloženy k tomu doklady - písemné prohlášení pořizovatele, že zboží bylo přepraveno; v tomto směru stěžovatel rovněž navrhoval doplnění dokazování. Ačkoli v zajišťovacích příkazech byly všechny okolnosti, v nichž správce daně spatřuje odůvodněnou obavu o budoucí úhradu daně, řádně popsány, stěžovatel žádnou námitku v tomto směru neuplatnil. Mohl přitom rozporovat jak správcem daně popsanou majetkovou situaci, včetně údajů, které stran majetku správce daně uvedl. To neučinil ani v žalobě, v níž především podrobně popisoval obchodní transakce s jednotlivými odběrateli, dále se soustředil na skutečnosti, kterými prokazoval dodání zboží, tvrdil, že správce daně do dne podání žaloby dosud daň nevyměřil, nevydal platební výměry; rovněž tvrdil, že učinil všechny kroky, které bylo možno od něj požadovat, aby prověřil své obchodní partnery. Pouze obecně jednou větou uvedl, že rozhodnutí správců daně obou stupňů postrádají bližší objasnění nutnosti stanovení výše zajištění odpovídající celé částce budoucí daňové povinnosti a nutnosti umocnění jistoty aplikací § 103 zákona o dani z přidané hodnoty. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nevzněl v tomto směru žádnou námitku již v odvolání, nemohl ji posuzovat na základě zcela obecné zmínky ani krajský soud; obsah a úroveň žaloby předurčuje totiž i možný a přípustný rozsah soudního přezkumu.

[26] Pokud tedy nyní stěžovatel namítá, že v zajišťovacích příkazech absentuje úvaha, kterým konkrétním majetkem stěžovatel nebude disponovat, jaké konkrétní kroky činí ke zbavení se majetku a na jakou konkrétní osobu by majetek vyvedl, a vyjadřuje se k jednotlivým skutečnostem, kterými správce daně odůvodnil obavu o budoucí úhradu daně a má za to, že tyto nemohou být důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu, když krytí cizími zdroji není neobvyklé, virtuální sídlo není v rozporu s žádným zákonem, pronájem skladových prostor je běžnou praxí, ekonomické hodnoty, z nichž správce daně vyšel, jsou z roku 2014, a nebyl zohledněn kladný vlastní kapitál a hospodářský výsledek, je třeba tyto námitky jako nepřipustné odmítnout (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006-155, „[u]stanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nesleduje restrikci práv fyzických a právnických osob na přístup k soudní ochraně, nýbrž zachování kasačního charakteru řízení o kasační stížnosti. Po aktivně legitimovaných účastnících předcházejícího žalobního řízení lze spravedlivě žádat, aby na principu *vigilantibus iura* uplatnili veškeré důvody nezákonnosti správního rozhodnutí již v řízení před soudem prvé instance. Pokud tak neučiní, je legitimní, že z hlediska možnosti uplatnění argumentace v dalším stupni ponesou případné nepříznivé následky s tím spojené.“

[27] Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud dodává, že nelze přitom přisvědčit ani tvrzení stěžovatele, že městský soud nesprávně odkázal na útlum ekonomické činnosti

pokračování

plynoucí z daňových přiznání, ač správce daně opíral tento argument pouze o jedno daňové přiznání. Jak v zajišťovacích příkazech, tak v rozhodnutích o odvoláních, která byla předmětem soudního přezkumu, je výslovně uvedeno, že tato skutečnost vyplývala z posledních podaných daňových přiznání, nikoliv jednoho daňového přiznání; uvedené má rovněž oporu v daňovém spisu stěžovatele (viz daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2016 až duben 2016).

[28] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek městského soudu z hlediska přezkoumatelnosti i z hlediska práva zcela ob stojí. Kasační stížnost proto dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[29] O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž dle pravidla úspěchu právo na náhradu nákladů náleželo, žádné náklady přesahující jeho správní činnost nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů v řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 26. listopadu 2021

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu