



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **CITO Praha s.r.o., v konkursu**, IČO: 618 52 155, se sídlem Hornoměřcholupská 8/130, Praha 10, zast. JUDr. Pavlem Kačírkem, advokátem, se sídlem Zenklova 66/230, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, za účasti osoby zúčastněné na řízení: Mgr. Miroslav Sládek, advokát, insolvenční správce žalobce, se sídlem Heršpická 800/6, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2018, č. j. 45786/18/5100-41453-712140, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. 10. 2021, č. j. 15 Af 18/2018 – 87,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4.114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Pavla Kačírka.
- III. Osoba zúčastněná na řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“ či „správní orgán I. stupně“) ze dne 30. 8. 2018, č. j. 7018942/18/2010-80541-110999, č. j. 7019304/18/2010-80541-110999 a č. j. 7019448/18/2010-80541-110999 (dále jen „zajišťovací příkazy“). Zajišťovacími příkazy správce daně uložil žalobci, aby zajistil úhradu DPH za zdaňovací období měsíců červenec až září 2017, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty v celkové výši 2.596.597 Kč na depozitní účet správce daně.

Správce daně rozhodl o účinnosti a vykonatelnosti všech zajišťovacích příkazů okamžikem jejich vydání s odůvodněním, že hrozilo nebezpečí z prodlení.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou, v níž namítl, že správní orgány nepostupovaly v souladu se zákonem a klíčovými zásadami vyplývajícími z judikatury i vlastní metodiky finanční správy, přičemž opomenuli možné likvidační dopady ve věci vydaných rozhodnutí. Případný záměr správce daně potrestat prostřednictvím zajišťovacích příkazů žalobce je bezdůvodným a nepřiměřeným zásahem do práv a právem chráněných zájmů žalobce, přičemž takový postup popírá vlastní smysl celého daňového řízení. Žalovaný se nedostatečným způsobem vypořádal se žalobcem namítanými skutečnostmi, jakož i skutkovými okolnostmi daného případu. Zajišťovací příkazy nebyly dostatečně odůvodněny vymezením objektivních skutečností, které zakládají odůvodněnou obavu, že daně budou v budoucnu vyměřeny v určité výši sdělené žalobci, tyto námitky vypořádal žalovaný pouhou reprodukcí závěrů správce daně, dle kterých vznikly pochybnosti ohledně plnění jednoho z dodavatelů žalobce, přičemž žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně souvisejícího se službami deklarovanými na daňových dokladech vydaných společností Ventilátor-Expert s.r.o. (dále též „společnost Ventilátor-Expert“ či „dodavatel“). Žalobce však svůj nárok na odpočet DPH, v rozsahu, který po něm lze spravedlivě požadovat, prokázal předložením listinných důkazů a poskytnutím příslušných vysvětlení.

[3] Žalovaný dostatečně nevypořádal námitky žalobce ohledně vnitřního poměru žalobce, hodnocení dodavatelských smluv a k tvrzení žalobce, že dodavatel žalobce byl v databázi vedené Ministerstvem financí řádně veden jako plátce DPH a neměl statut nespolehlivé osoby. Databáze plátců DPH je dostatečným zdrojem pro ověření daňového zařazení, jakož i spolehlivosti obchodního partnera. Pokud správce daně již před zahájením kontroly vůči žalobci disponoval indiciemi o uvedeném dodavateli, měl tyto pochybnosti řešit ve vztahu k tomuto dodavateli. Žalobce deklarované služby od uvedeného dodavatele přijal, přičemž je dále distribuoval svým odběratelům. Žalobce v daňových řízeních, která byla vůči němu zahájena, splnil své zákonné povinnosti a unesl své důkazní břemeno. Správce daně měl žalobce vyzvat, aby žalobce odstranil případné vzniklé pochybnosti. Žalovaný nesprávně posoudil též námitku porušení principu neutrality DPH a nezákonně předjímal výsledky daňového řízení. Kritéria majetkové situace žalobce byla správcem daně vyhodnocena zcela chybně a žalovaný je potvrdil. Žalovaný nevypořádal námitku, že samotná výše očekávané daňové povinnosti nevyklučuje její dobrovolnou úhradu. Historie daňového subjektu, jeho dostupnost pro správce daně a možné likvidační dopady případně vydaného zajišťovacího příkazu musí správce daně zvažovat při rozhodování o tom, zda bude v konkrétním případě použit institut zajišťovacího příkazu, či zda bude aplikována jiná vhodnější forma zajištění budoucí případně vyměřené daně. Žalovaný nesprávně předpokládal, že se žalobce pokusí cíleně vyhnout placení daní; pro tento závěr žalovaný nemohl nalézt žádné věcné ani logické odůvodnění.

[4] Byla porušena zásada zdrženlivosti a přiměřenosti postupu správce daně v rámci daňového řízení. Zajišťovací příkazy jsou nástrojem, který v sobě zahrnuje omezení vlastnického práva zaručeného Ústavou. Aby mohly být použity, musí být míra a rozsah omezení přiměřené ve vztahu k účelu, který omezení vlastnictví sleduje. Zajišťovací příkazy mohou být vydány pouze v případech, kde existují konkrétní indicie svědčící

pokračování

o nepříznivém budoucím vývoji hospodaření daňového subjektu a zároveň o nedobytnosti či o značných obtížích při výběru daně. Tedy u osob v nepříznivém ekonomickém stavu, u nichž z různých důvodů hrozí rizika způsobující nebezpečí vzniku dlouhodobě neuhrazeného daňového dluhu. Žalobce však v takové pozici zdaleka není a nikdy nebyl. Aplikace zajišťovacích příkazů v jeho případě byla zcela nepřiměřená, nedůvodná a neodůvodněná.

[5] Městský soud v Praze nadepsaným rozsudkem vyhověl žalobci, zrušil zajišťovací příkazy i rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Dospěl totiž k závěru, že žalovaný se s některými odvolacími námitkami nevypořádal vůbec, nebo se s nimi vypořádal jen částečně (údajná virtuálnost žalobcova sídla a provozovny, pravomoc k hodnocení obsahu dodavatelských smluv). Jelikož obě správní rozhodnutí tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek, neměla by tato okolnost vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, pokud by skutečnosti odůvodňující vydání zajišťovacích příkazů s okamžitou vykonatelností byly obsaženy již v jejich odůvodnění a odvolací námitky je nebyly s to vyvrátit. Tak tomu však nebylo. Správce daně uvedl v zajišťovacích příkazech přezkoumatelným způsobem logický a ucelený řetězec indicií nižší síly, jež dostatečně odůvodňují budoucí stanovení daně. Skutečnosti shromážděné správními orgány však nebyly dostatečnou oporou pro závěr o budoucí nedobytnosti daně či o značných obtížích při jejím vymáhání, neboť zjištění relevantních okolností byla neúplná, částečně nepřezkoumatelná a částečně založená na pouhých spekulacích správce daně, jež nevycházely z konkrétních kroků žalobce. Naprosto neodůvodněné pak bylo zajištění daně s okamžitou vykonatelností, jež žalobci znemožnilo uhradit daň dobrovolně, byť i postupně, ačkoli to jeho majetkové poměry ani konkrétní učiněné kroky nevyklučovaly. Podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů s okamžitou účinností a vykonatelností tedy nebyly v posuzované věci splněny.

[6] Správci daně lze přisvědčit v tom, že skladba majetku žalobce k datu vydání napadeného rozhodnutí představuje z hlediska budoucí dobytosti daně riziko, neboť žalobce nevlastní žádný nemovitý majetek a jeho aktiva jsou tvořena téměř výlučně oběžnými aktivy, zejména pohledávkami a vysoce likvidním majetkem. Správce daně vyhodnotil ekonomickou situaci žalobce jako nepříznivou s poukazem na jeho vysokou zadluženost 68,16 %, jež se velmi blíží kritické zadluženosti (70 %), byť se oproti roku 2016 snížila, a s poukazem na ukazatel její likvidity (1,76), jež se však nacházel v mezích doporučených hodnot (1,5 až 2,5), přičemž v závazcích nefigurovala předmětná daň. V okamžiku její splatnosti by pak likvidita žalobce zdaleka nedosahovala hodnot dostačujících ke krytí závazků daňového subjektu jeho aktivy, neboť žalobce utlumuje svoji ekonomickou činnost. Žalovaný pak v napadeném rozhodnutí uvedl, že snížení zadluženosti ve výši 6,6 % je nevýznamné a zadluženost z roku 2017 ve výši 63,2 % lze hodnotit jako poměrně vysokou, která může mít vliv na budoucí úhradu dosud nestanovené daně. Takovéto konstatování je však bez dalšího nepřezkoumatelné, jelikož ačkoliv se finanční stav žalobce zcela prokazatelně zlepšuje, správce daně ani žalovaný neuvedl, z jakého důvodu i přes zlepšující se ekonomickou situaci žalobce tuto přesto dále považují za rizikovou.

[7] Oporu ve skutkových zjištěních nemají ani úvahy žalovaného, podle nichž existuje riziko, že žalobce začne vystavovat „fiktivní doklady za účelem vyvedení dalších finančních

prostředků z majetku společnosti“ a že se pokusí cíleně vyhnout úhradě dosud nestanovené daně, ani úvaha správce daně, že žalobce převede ekonomickou činnost na jiný subjekt. Správní orgány opřely tyto obavy výlučně o to, že žalobce v roce 2017 vykázal tržby z prodeje dlouhodobého majetku ve výši 2.938.000 Kč, jenž poté dosahoval hodnoty pouhých 10.390 Kč. Jak však městský soud uvedl v obdobné věci téhož žalobce v rozsudku ze dne 28. 5. 2020 č. j. 10 Af 14/2018 - 82, tento izolovaný údaj nedokládá cílené zbavování se majetku anebo jiné účelové kroky vedoucí k vyhnutí se placení daně, a to jednak kvůli relativně nízké hodnotě tohoto majetku v poměru k žalobcovým aktivům, jednak ze správního spisu nevyplývá, že by se jednalo o dlouhodobý proces. Pokud žalovaný dovozuje obavu z vyvážení peněžních prostředků z toho, že k tomu došlo v případě nyní posuzovaného jednání – tvrzeného vystavení faktury na neposkytnuté plnění, je třeba podotknout, že společnosti není možné klást k tíži porušení daňových předpisů, pokud o nich nebylo pravomocně rozhodnuto. Obavy z nestandardního chování žalobce v budoucnu tedy neměly konkrétní oporu v jeho dosavadním jednání. Správce daně byl povinen zohlednit dosavadní bezproblémovou daňovou minulost žalobce. V úvahu správní orgány nevzaly ani součinnost žalobce při kontrole a jeho dosavadní dobrou spolupráci se správcem daně a řádné plnění daňových povinností, ačkoli je žalovaný v bodech 66 a 67 napadeného rozhodnutí ocenil.

[8] Virtuálnost sídla a provozovny daňového subjektu obecně může být indicií svědčící obavám z budoucí nedobytnosti stanovené daně. Tato tvrzení však správce daně opřel výlučně o veřejně dostupné údaje o počtu společností sídlících na daných adresách, aniž by provedl jakékoli místní šetření nebo jiný důkaz, jako to učinil ve vztahu ke společnosti Ventilátor-Expert s.r.o. Ze samotné skutečnosti, že na nějaké adrese sídlí 11 nebo 26 subjektů, však nevyplývá, že žalobce na takové adrese nemá skutečné sídlo nebo provozovnu. K argumentaci žalobce, že se jedná o sídlo skutečné, v němž se konala řada úkonů Finančního úřadu pro Jihočeský kraj v rámci daňové kontroly, nebo kontrola živnostenského úřadu a úřadu práce, se žalovaný žádným způsobem nevyjádřil. Závěry správních orgánů o ekonomické situaci žalobce a jeho důvěryhodnosti nelze považovat za dostatečné a náležitě odůvodněné. Ekonomickou situací se správní orgány zabývaly pouze v posledních dvou letech, přičemž nepřihlédly k dřívějšímu řádnému plnění daňových povinností žalobcem. Poznatky o dřívější ekonomické situaci žalobce by přitom mohly objasnit, zda byl prodej nemovitého majetku v roce 2017 završením určitého trendu, který by bylo možné označit za zbavování se majetku, ale také stupeň rizikovosti skladby aktiv žalobce. Takové skutečnosti však ze zajišťovacích příkazů ani z napadeného rozhodnutí nevyplývají.

[9] Majetkové poměry žalobce, jak byly správcem daně zjištěny, svědčí o tom, že měl okamžitě k dispozici peněžní prostředky v pokladně a na účtech v celkové výši 6.072.089 Kč, tedy téměř ve výši dvou třetin dosud nestanovené daně. Obavy správce daně, že by mohly být tyto prostředky skryty anebo převedeny na nepostižitelné účty, jsou ryze hypotetické. Neobstojí ani argument, že správce daně nemohl ověřit bonitu pohledávek žalobce pro nedostatek spolupráce jeho zástupce; takový dotaz totiž při jednání 6. 2. 2018 nepadl. Závěry správce daně o zhoršující se ekonomické situaci žalobce jsou s ohledem na výše uvedené skutečnosti nepřezkoumatelné. Výše dosud nestanovené daně by byla pro žalobce vzhledem k jeho aktuální ekonomické situaci velmi citelná, nicméně zjištění správce daně nevylučují její dobrovolnou úhradu. Většinu budoucí vyměřené daně

pokračování

by žalobce byl s to zaplatit již ze svých prostředků na účtech a v pokladně a vzhledem k tomu, že se jedná o dlouhodobě fungující společnost, jež v posledních dvou letech generovala zisk 1 až 1,5 milionu Kč, nelze vyloučit, že by byl s to zaplatit i zbytek budoucí stanovené daně, byť s vynaložením určitého úsilí, například postupně či pomocí úvěru. Vzhledem k dosavadní daňové historii žalobce, aktuální výši disponibilních oběžných aktiv a zejména absenci konkrétních kroků žalobce, které by budoucí nedobytnosti daně svědčily, postrádá soud v úvahách správních orgánů přesvědčivé a dostatečně silné důvody pro naplnění druhé podmínky pro uplatnění zajištění daně. Zjištění relevantních okolností jsou neúplná, částečně nepřezkoumatelná a spekulativní; ačkoli některé rizikové indicie zjištěny byly, samy o sobě jsou slabé a netvoří ucelený a logický řetězec indicí nižší síly dokládající takovou majetkovou situaci žalobce, z níž by vyplynulo, že nebude s to budoucí vyměřenou daň v předmětné výši uhradit.

[10] Správce daně stanovením okamžité vykonatelnosti zajišťovacích příkazů fakticky vyloučil možnost dobrovolné úhrady daně (například formou částečné okamžité úhrady spolu s posečkáním), ačkoli zjištěné majetkové poměry žalobce neodůvodňovaly závěr, že by takový způsob úhrady nebyl možný, a aniž měl takový postup dostatečnou oporu v konkrétních krocích vyhnout se uhrazení dosud nestanovené daně. Podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů s okamžitou vykonatelností nebyly splněny.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[11] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) napadl uvedený rozsudek městského soudu kasační stížností. Namítl jeho nepřezkoumatelnost, kterou spatřoval zejména v tom, že se městský soud nevyjádřil k převodu dlouhodobého majetku ze strany žalobce, byť na tuto skutečnost podporující důvodný předpoklad stran nedobytnosti daně u žalobce stěžovatel upozorňoval v napadeném rozhodnutí. Městský soud si pak v závěrech ohledně poskytování součinnosti ze strany žalobce protirečil. Na jedné straně totiž poukázal na to, že žalobce neposkytoval správci daně potřebnou součinnost, a na straně druhé akcentoval řádné plnění povinností žalobce, kde soud uvedl, že správní orgány nevezaly v úvahu součinnost žalobce při kontrole a jeho dosavadní dobrou spolupráci se správcem daně a řádné plnění daňových povinností. Předchozí zajišťovací příkazy vydané správcem daně ve věci žalobce za zdaňovací období září až prosinec roku 2016 a leden až červen roku 2017 byly potvrzeny předchozím rozhodnutím stěžovatele, které bylo zrušeno rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 28. 5. 2020, č. j. 10 Af 14/2018 - 82, jenž byl potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2021, č. j. 5 Afs 197/2020 - 37. Stěžovatel se však se závěry vyplývajícími z tohoto rozsudku neztotožňuje, neboť Nejvyšší správní soud se prakticky téměř nevypořádal s námitkami stěžovatele.

[12] Závěry městského soudu ve vztahu k budoucí nedobytnosti daně jsou dále nesprávné. Městský soud převzal ze svého předchozího rozsudku sp. zn. 10 Af 14/2018 bez zohlednění částečných odlišností skutkového stavu všechny skutečnosti týkající se nesprávného stanovení okamžité vykonatelnosti zajišťovacích příkazů, nepřihlédnutí k daňové historii žalobce a řádného plnění jeho povinností či nevypořádání se s námitkami ohledně detailní ekonomické analýzy. Žalobce nedisponoval v době vydání zajišťovacích příkazů relevantním majetkem, kterým by správce daně mohl uspokojit daňovou pohledávku vzniklou z titulu doměření daně, čemuž ostatně přisvědčil sám městský soud

v bodu 59. napadeného rozsudku. Byť tedy městský soud souhlasil s tím, že aktiva žalobce jsou riziková, následně konstatoval, že závěry správních orgánů o ekonomické situaci a důvěryhodnosti žalobce nepovažuje za dostatečné a náležitě odůvodněné. V zajišťovacích příkazech však byly popsány skutečnosti vzbuzující podezření ohledně ohrožení budoucí úhrady daně. Ze zajišťovacích příkazů je zřejmé, že se správce daně zabýval jak otázkou dostatečnosti majetku žalobce, tak i otázkou jeho ekonomické situace a jejího vývoje. Za pomoci jednotlivých ekonomických ukazatelů zjišťoval výkonnost žalobce a jeho schopnost dosahovat z ekonomické činnosti zisku, kterou shledal nízkou. U žalobce existoval silný předpoklad budoucí nedobytnosti daně, který je založen na důvodech, jako je neexistence relevantního nemovitého a celkově dlouhodobého majetku, vysoké závazky (zadlužení ve výši 68 %), zbavování se majetku v podobě finančních prostředků na účtu, či převod jediného dlouhodobého majetku v roce 2017.

[13] Za zásadní okolnost odůvodňující obavu o úhradu dosud nestanovené daně byla považována skutečnost, že aktiva žalobce byla tvořena vysoce likvidními oběžnými aktivy, z toho významnou měrou peněžními prostředky, přičemž v období od 1. 9. 2016 do 31. 12. 2017 dosáhl objem hotovostních výběrů přes 63 milionů Kč, což je více než polovina finančních prostředků z celkového objemu debetních položek realizovaných na bankovním účtu žalobce. Finanční hotovost, o které není známo, kde se nachází a nelze ji ověřit, je nejisté aktivum, se kterým nelze objektivně počítat při sestavování finanční analýzy. Výběr velké části peněžních prostředků z bankovního účtu žalobce je ekvivalentem ke zbavování se majetku, který je aktuální judikaturou Nejvyššího správního soudu vyhodnocen jako jeden ze silných důvodů stran nedobytnosti daně. I prohlášení konkurzu na majetek žalobce nasvědčuje správnému předpokladu správce daně ohledně budoucí nedobytnosti daňové povinnosti. K silným důvodům stran nedobytnosti patří přitom i zjištění týkající se převodu jediného dlouhodobého majetku žalobce. Předpoklad budoucího ohrožení výběru daně byl dále podpořen zjištěním správce daně týkajícím se trvalého pobytu jednatele žalobce na adrese Městského úřadu v Kostelci nad Labem. Přestože se jedná o podpůrnou skutečnost, nelze ji v kontextu dalších zjištění považovat za zcela irelevantní ve vztahu k obavě o dobytosti daně, jak to učinil městský soud. Správce daně provedl místní šetření na adrese sídla žalobce i na adrese jeho provozovny. Neuvedení konkrétního úředního záznamu z místního šetření v zajišťovacích příkazech nemůže mít za následek jejich nepřezkoumatelnost či nezákonnost. Nejvyšší správní soud se přitom v rozsudku sp. zn. 5 Afs 197/2020 k těmto zjištěním nevyjádřil, ani je nějak celkově nevyhodnotil v rámci budoucí nedobytnosti daně u žalobce, byť to byla jedna ze stížných námitek stěžovatele.

[14] Stěžovatel dále nesouhlasil se závěrem městského soudu o nepřezkoumatelnosti finanční analýzy z důvodu nevypořádání se s námitkou zlepšení ekonomické situace žalobce. Sám žalobce rozporoval pouze některé údaje ekonomické analýzy, avšak bez dalšího konkretizování. Nelze tak požadovat po správci daně či stěžovateli detailní rozbor, když sám žalobce neuvedl, proč se jedná o zásadní zlepšení jeho situace, a nijak svůj argument blíže nerozvedl. Jestliže žalobce namítal, že data zohledněná správcem daně byla nesprávná, avšak neuvedl důvody, ve kterých spatřoval tuto nesprávnost, nemohl závěry správce daně relevantně zpochybnit. Míra zadluženosti žalobce ve výši nad 60 % značí, že je na žalobce třeba nahlížet jako na daňový subjekt, u kterého je zvýšeno riziko finanční nestability a současně je u něj snížena schopnost hradit a uspokojit své závazky. Finanční

pokračování

a majetková analýza byla zpracována způsobem, který přesvědčivě podporuje závěry správních orgánů ohledně budoucí nedobytnosti daně (obdobně rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2021, č. j. 3 Afs 168/2019 - 38). I kdyby stěžovatel vycházel z tvrzení žalobce ohledně zlepšení jeho ekonomické situace, jednalo by se o marginální zlepšení, které nebylo způsobilé významně narušit obavy o budoucí dobytost daně. Absence výslovné a detailní odpovědi na ten či onen argument žalobce v napadeném rozhodnutí nezpůsobuje bez dalšího nezákonnost rozhodnutí či jeho nepřezkoumatelnost. Pokud žalobce relevantním způsobem zjištěné indicie nerozporoval, nebylo možné je považovat za zpochybněné.

[15] Nesprávný je i závěr městského soudu stran povinnosti zohlednit dosavadní bezproblémovou daňovou minulost žalobce. Samotná dosavadní bezproblémová spolupráce se správcem daně nemůže vyvrátit odůvodněný závěr o existenci obavy ve smyslu § 167 daňového řádu. Městský soud nesprávně posoudil řádné plnění povinností ze strany žalobce, kdy stěžovatel spolupráci žalobce se správcem daně nekviťoval. Sám městský soud poukázal na ne zcela příkladnou součinnost žalobce v průběhu daňové kontroly, při které odmítal zástupce žalobce zodpovědět některé zásadní otázky správce daně. Nejednalo se o příkladnou součinnost se správcem daně, pokud například na vydané výzvy k podání dodatečného daňového přiznání k DPH žalobce reagoval odmítavě. O řádném plnění povinností nelze hovořit u žalobce ani v souvislosti s rozporným vykazováním počtu zaměstnanců v daňových přiznáních k dani z příjmů právnických osob a ve vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti ve zdaňovacích obdobích roku 2016 – 2017. Nelze tedy argumentovat řádným plněním povinností a dobrou ekonomickou situací, pokud jsou tyto skutečnosti relevantně vyvráceny právě splněním podmínky přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Závěry NSS v rozsudku sp. zn. 5 Afs 197/2020, potažmo městského soudu, nemají oporu ve spise, neboť sám stěžovatel na nesoučinnost žalobce poukazoval již v odvolacím řízení.

[16] Správce daně přezkoumatelným způsobem v odůvodnění zajišťovacích příkazů vymezil, proč přistoupil k jejich vydání ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), a to především vzhledem k neexistenci nemovitého a celkově dlouhodobého majetku, vysokým závazkům, zbavování se majetku v podobě finančních prostředků na účtu, či převodu jediného dlouhodobého majetku v roce 2017 a opakovanému optimalizování daňové povinnosti. Kde měl žalobce uloženou hotovost či jiná oběžná aktiva se správcem daně nepodařilo zjistit, a to nikoli proto, že by se nesnažil, ale s ohledem na skutečnost, že žalobce nebyl ochoten na jeho otázky odpovídat. Pokud by tedy zajišťovací příkazy byly vydány v běžném režimu, dalo by mu to prostor pro ukrytí těchto peněžních prostředků. Stav majetku žalobce tedy nasvědčoval tomu, že postup podle § 103 ZDPH byl jediným způsobem, jak předejít zmaření účelu sledovaného vydáním zajišťovacích příkazů. Tím byly naplněny pojmové znaky nebezpečí z prodlení. S ohledem na majetkové poměry žalobce pak nebylo možné využít mírnější prostředky, například zřízení zástavního práva. Žalobce správci daně nepředložil písemné prohlášení ručitele nebo výstavce v záruční listině o tom, že na výzvu správce daně uhradí zajištěnou částku, postup dle § 173 odst. 1 a 2 DŘ tedy také nepřipadal v úvahu. Obdobně žalobce nepředložil ani listinu ohledně budoucího uhrazení dosud nestanovené daně za pomoci úvěru. Z rozsudku NSS ze dne 4. 5. 2020, č. j. 10 Afs 409/2019 - 36, přitom vyplývá, že je to daňový subjekt, kdo má správci daně nabízet jiné alternativy možnosti

řešení a nikoli, že by o tom musel rozhodnout sám správce daně bez předchozího tvrzení daňového subjektu. Správce daně pak vzhledem k majetkové nedostatečnosti žalobce nemohl zvážit případnou možnost splátek, kterými by žalobce mohl zajišťovanou částku uhradit.

[17] Ze zajišťovacích příkazů plyne silný důvod stran budoucího předpokladu stanovení daňové povinnosti. Proto by postačoval k vydání zajišťovacích příkazů v souladu s judikaturou slabší závěr stran splnění podmínky nedobytnosti. Přesto byly zjištěny silné důvody též stran nedobytnosti daně. Nejvyšší správní soud se přitom v rozsudku sp. zn. 5 Afs 197/2020 - 37 ke kompenzaci silných a slabých důvodů žádným způsobem nevyjádřil, čímž nezohlednil vlastní judikaturu. Soud v rámci hodnocení podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů nereflektoval zásadní skutečnosti týkající se budoucí nedobytnosti daně, a to že jediným majetkem žalobce jsou pouze vysoce likvidní aktiva v podobě pohledávek a finančních prostředků, které však lze převést prakticky okamžitě, či zjištění ohledně zbavování se dlouhodobého majetku žalobce a s tím spojené reálné možnosti vyvedení všech aktiv z majetku žalobce mimo sféru vlivu správce daně. Zjištění popsána v zajišťovacích příkazech jsou pro prokázání ohrožení vybrání daně v době její vymahatelnosti dostačující a odůvodňují obavy ve smyslu § 167 odst. 1 DŘ i nebezpečí z prodlení podle § 103 ZDPH.

[18] Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry městského soudu a dále odkázal na obsah žaloby.

[19] Osoba zúčastněná na řízení se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení kasační stížnosti

[20] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatel napadá rozsudek městského soudu mimo jiné pro vadu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], kterou spatřoval předně v opomenutí městského soudu vyjádřit se ke skutečnosti převodu dlouhodobého majetku žalobce, byť na tuto skutečnost upozorňoval stěžovatel v napadeném rozhodnutí. Dále namítal vnitřní rozpornost závěrů městského soudu ohledně poskytnuté součinnosti ze strany žalobce. Na jedné straně totiž městský soud poukázal na to, že žalobce neposkytoval správci daně potřebnou součinnost a na straně druhé akcentoval řádné plnění povinností žalobce, a uvedl, že správní orgány nevzaly v úvahu součinnost žalobce při kontrole a jeho dosavadní dobrou spolupráci se správcem daně a řádné plnění daňových povinností.

pokračování

[23] Problematika nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí je v judikatuře NSS bohatě zastoupena (srov. např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64). Rozhodnutí soudu je třeba považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, pokud není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření právního závěru, z jakého důvodu soud považoval žalobní námitky za liché či mylné, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě, proč podřadil daný skutkový stav pod určitou právní normu. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se jedná rovněž i v případě, kdy soud opomněl vypořádat některou z uplatněných námitek, nebo pokud odůvodnění napadeného rozhodnutí obsahuje pasáže citované z jiného rozhodnutí, které se však týkalo skutkově i právně odlišné věci, aniž by soud rozvedl způsob aplikace závěrů vyslovených v takovém rozhodnutí na posuzovaný případ.

[24] V tomto smyslu nelze považovat napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Z odůvodnění napadeného rozsudku jako celku totiž vyplývá, že městský soud posuzoval jednotlivé okolnosti dané věci ve vzájemném kontextu a řádně vypořádal argumentaci žalobce. Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, jakými úvahami byl soud při posouzení věci v rozsahu žalobních bodů veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl. Není pravdou, že by se městský soud nevyjádřil ke skutečnosti převodu dlouhodobého majetku, ve které stěžovatel spatřoval důvod pro existenci důvodných obav z nedobytnosti v budoucnu stanovené daně. K této se městský soud vyjádřil zejm. v bodech 59., 60., a 63. napadeného rozsudku, kdy dále v bodu 78. konstatoval, že prodej dlouhodobého majetku relativně nízké hodnoty nenasvědčuje vyvážení majetku ze společnosti. Nadto lze připomenout, že úkolem městského soudu bylo primárně vypořádat žalobní argumentaci žalobce směřující proti napadenému rozhodnutí stěžovatele, nikoli polemizovat se všemi závěry vyslovenými žalovaným v napadeném rozhodnutí, aniž by proti těmto závěrům žalobce brojil.

[25] Přezkoumatelné, a nikoli vnitřně rozporné, jsou také závěry městského soudu ohledně poskytnuté součinnosti ze strany žalobce. Městský soud v bodu 64. napadeného rozsudku správním orgánům skutečně vytknul, že nevzaly v úvahu součinnost žalobce při kontrole a jeho dosavadní dobrou spolupráci se správcem daně a řádné plnění daňových povinností. Současně však v bodu 72. rozsudku městský soud připustil, že o budoucích obtížích při vymáhání daně částečně hovoří mimo jiné ne zcela příkladná součinnost žalobce v průběhu daňové kontroly, v níž žalobce sice předložil veškeré správcem daně vyžadované dokumenty, avšak odmítl odpovědět na některé otázky, které byly zásadní pro daňové řízení. Žádná z těchto okolností nicméně podle městského soudu nepředstavovala „silný“ důvod svědčící ve prospěch obavy ohledně budoucí úhrady daně ve smyslu judikatury správních soudů. Z kontextu celého odůvodnění napadeného rozsudku přitom zřetelně vyplývá, že součinnost žalobce v určitých aspektech daňové kontroly podle městského soudu „pokulhávala“, tato skutečnost však nebyla natolik zásadní, aby založila silný důvod odůvodňující obavu z budoucí dobytosti daně. Současně však městský soud stěžovateli vytknul, že součinnost žalobce v ostatních aspektech daňové kontroly spolu s bezproblémovou daňovou minulostí žalobce nevzal v potaz při hodnocení existence důvodné obavy ohledně budoucí úhrady daně. Takto pojaté zhodnocení

součinnosti žalobce nezakládá vnitřní rozpornost odůvodnění napadeného rozsudku. Městský soud totiž přesvědčivě a v kontextu jednotlivých částí odůvodnění napadeného rozsudku řádně vysvětlil své závěry ohledně zhodnocení součinnosti žalobce.

[26] Nelze městskému soudu vyčítat, že do odůvodnění napadeného rozsudku částečně převzal závěry svého rozsudku sp. zn. 10 Af 14/2018, když tyto se týkaly obdobné věci mezi týmiž účastníky řízení (šlo přitom o zdaňovací období září až prosinec 2016 a leden až červen 2017). Značná část argumentace stěžovatele pak brojila proti závěrům vysloveným v rozsudku NSS ze dne 15. 11. 2021, č. j. 5 Afs 197/2020 - 37, kterým zdejší soud zamítl kasační stížnost stěžovatele proti právě uvedenému rozsudku městského soudu. Řízení o kasační stížnosti je primárně soustředěno na přezkum kasační stížností napadeného rozsudku krajského soudu [§ 103 s. ř. s.], přičemž námitky stěžovatele by měly směřovat zásadně proti závěrům vysloveným v rozsudku krajského soudu. Stěžovatel sice může svoji kasační argumentaci postavit na nesouhlasném stanovisku se závěry rozhodovací praxe NSS, z níž vycházel kasační stížností napadený rozsudek. Současně je však třeba připomenout, že podle judikatury kasačního soudu je krajský soud zásadně povinen řídit se právním názorem Nejvyššího správního soudu v obdobných věcech (viz rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2006, č. j. 1 Aps 2/2006 - 68). Městský soud tedy v posuzované věci nepochybil, pokud v odůvodnění svého rozhodnutí vycházel z nosných závěrů vyjádřených ve výše citovaném rozsudku městského soudu, který se týkal obdobné věci mezi týmiž účastníky řízení. Nejvyšší správní soud současně neshledal důvod se od závěrů vyslovených kasačním soudem v nyní posuzované věci odklonit. Ze závěrů vyslovených v právě citovaném rozsudku tedy bude v dalším zdejší soud v odůvodnění vycházet a odkazovat na ně. Polemiku stěžovatele o nedostatečném vypořádání jeho stížných námitek v rozsudku č. j. 5 Afs 197/2020 - 37 považuje zdejší soud za nedůvodnou.

[27] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že městský soud dal stěžovateli za pravdu co do první podmínky vydání zajišťovacího příkazu ve smyslu § 167 DŘ, tedy pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, tato otázka tedy není v posuzovaném případě předmětem sporu. Naopak spornou je otázka naplnění druhé podmínky spočívající v dostatečně odůvodněné obavě, že daň v budoucnu bude nedobytná, přičemž městský soud rozhodnutí správních orgánů zrušil pro nepřezkoumatelnost odůvodnění stran naplnění této podmínky. S tímto hodnocením se Nejvyšší správní soud ztotožnil, přičemž neshledal v úvahách městského soudu žádné pochybení ani vybočení z ustálené judikatury. Nutno též konstatovat, že stěžovatel fakticky opětovně obhazuje svůj postup a opakuje odůvodnění napadeného správního rozhodnutí, nicméně konkrétně netvrdí, v čem městský soud postupoval v rozporu se zákonem či jaké jiné vady se ve svých úvahách a v konečném posouzení věci dopustil.

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

[29] Podle § 103 ZDPH, *brozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyzoomět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepíše o tom úřední záznam.*

pokračování

[30] Nejvyšší správní soud připomíná, že tak jako musí existovat indicie nasvědčující tomu, že daň bude s určitou mírou pravděpodobnosti skutečně stanovena, což v daném případě stěžovatel dostatečně zdůvodnil, musí též existovat indicie svědčící o tom, že daň nebude v budoucnu skutečně zaplacená, a že je třeba zvolit právě a jen takový invazivní způsob zajištění, který presumuje § 103 ZDPH, tedy vydání zajišťovacích příkazů s okamžitou vykonatelností; v tomto směru však správce daně, resp. stěžovatel, dostatečné důvody neuvedl.

[31] Nejvyšší správní soud již v řadě svých rozhodnutí zdůraznil, že správce daně musí v každém okamžiku daňového řízení volit takový postup, který povede k efektivnímu výběru daně, ale zároveň bude šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů (§ 1 odst. 2 a § 5 odst. 3 daňového řádu). Tato povinnost tak s sebou nese požadavek, aby správce daně před vydáním zajišťovacího příkazu zhodnotil, zda je v ekonomických možnostech daňového subjektu daň v budoucnu, byť postupně, uhradit, nikoli automaticky odčerpat veškerý majetek daňového subjektu, protože ten v danou chvíli nedisponuje prostředky na úhradu celé předpokládané daně (srov. např. rozsudky NSS dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 - 35, ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9 Afs 330/2017 - 60, ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 - 29, ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017 - 48). V právě citovaném rozsudku č. j. 5 Afs 321/2017 - 29 pak kasační soud konstatoval, že zájem státu na okamžité úhradě daně, 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.), nemůže odůvodnit vydání zajišťovacího příkazu s okamžitou vykonatelností, aniž by daňový subjekt měl jakoukoli šanci dobrovolně daň uhradit.

[32] Nelze konstatovat, že by se v dané věci správce daně hospodářskou situací žalobce či stavem jeho majetku nikterak nezabýval. Jeho úvahy o budoucí nedobytnosti daně jsou však, jak správně dovodil městský soud, který se podrobně vypořádal se všemi stěžovatelem předestřenými indiciemi, pro závěr o zajištění daně s okamžitou vykonatelností nedostačující. Nejvyšší správní soud opakovaně konstatuje, že je vždy nutno brát ohled na konkrétní okolnosti případu; na půdorysu zjištění o chování a majetkové situaci daňového subjektu je nutno zvažovat, zda a jak je možné dosáhnout splnění povinnosti uložené zajišťovacími příkazy. Nutně tedy při volbě procesních prostředků správce daně vede i úvahy o tom, zda je daňový subjekt aktuálně schopen daň uhradit, případně zda nedostatek části prostředků může řešit institut posečkání či např. využití jiných zdrojů. Není přitom bez významu přihlížet rovněž k daňové historii daňového subjektu, nelze proto souhlasit se stěžovatelem, že dosavadní či dřívější bezproblémové plnění daňových povinností žalobcem je zcela bez významu (viz výše citovaný rozsudek NSS č. j. 5 Afs 197/2020 - 37). Při hodnocení obavy o dobytost daně je správce daně povinen přihlídnout ke všem relevantním okolnostem, které jsou mu známy, mezi které bezproblémová daňová minulost i spolupráce v průběhu probíhající daňové kontroly nepochybně patří (viz např. rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9 Afs 330/2017 - 60, či výše citovaný rozsudek č. j. 5 Afs 321/2017 - 29). V posledně jmenovaném rozsudku kasační soud mimo jiné vyslovil, že „*bezproblémová mnohaletá*

daňová minulost spolu s bezproblémovou spoluprací se správcem daně během daňové kontroly, plněním daňových povinností v nikoli zanedbatelné výši, je indikátorem přístupu stěžovatele ke svým závazkům a plnění veřejnoprávních povinností. Proto by měla být součástí hodnocení rizika vyvedení aktiv za účelem zmaření vybrání budoucí daně.“. Dlužno dodat, že v úvahu nevzaly správní orgány ani žalobcovu součinnost při kontrole. Sám stěžovatel mimo jiné dobrou spoluprací se správcem daně a řádné plnění daňových povinností žalobcem v bodech 65 a 66 napadeného rozhodnutí výslovně připustil; pokud tedy nyní v kasační stížnosti tvrdí, že žalobce v průběhu daňové kontroly neposkytoval dostatečnou součinnost, nemá jeho tvrzení oporu ve spise, resp. je s ním v rozporu. K tvrzení ohledně vyvrácení řádných plnění povinností žalobce splněním podmínky přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně Nejvyšší správní soud podotýká, že na této podmínce nelze stavět žádné závěry ohledně neplnění daňových povinností žalobce, pokud v posuzované věci nebylo ukončeno příslušné daňové řízení. Obdobné platí u stěžovatelem poukazovaných rozporů ve vykazování rozdílného počtu zaměstnanců v daňových priznáních a ve vyúčtování daně z příjmů.

[33] Správce daně dovodil hrozící nebezpečí z prodlení z toho, že žalobce zcizil majetek trvalejšího charakteru, aniž by ho nahrazoval novým, významnou část peněžních prostředků vybírá z bankovních účtů v hotovosti a drží v hotovosti; nedisponuje tedy stálým majetkem, přičemž dle správce daně peněžní prostředky v hotovosti lze snadno a v krátkém čase převést mimo sféru žalobce, a pro správce daně se tak stanou nedosažitelné. Nejvyšší správní soud konstatuje, že tyto důvody v intencích konstantní judikatury, z níž městský soud vycházel, nesvědčí dostatečně silně tomu, že daň nebude zaplacená. Samotný prodej dlouhodobého majetku relativně nízké hodnoty v tomto případě nenasvědčuje vyvádění majetku ze společnosti a uložení peněžních prostředků na bankovních účtech nebo v pokladně, spojené s vybíráním velkého množství prostředků v hotovosti, k němuž i podle zjištění správce daně docházelo po celé sledované období (od 1. 9. 2016 do 31. 12. 2017), nepostačuje bez dalších konkrétních kroků konaných žalobcem k závěru, že by daň neuhradil či činil cílené kroky k tomu, aby její uhrazení bylo fakticky nemožné. Nadto nelze přehlédnout, že se stěžovatel nikterak nevypořádal s argumenty žalobce stran zlepšení ekonomické situace v roce 2017, přičemž tuto skutečnost neospravedlňuje tvrzení stěžovatele, že sám žalobce zlepšení své ekonomické činnosti blíže nezduvodnil. Stěžovatel sice tvrdí, že žalobce měl blíže rozvést důvody, proč se jedná o zásadní zlepšení, na druhou stranu však toto zlepšení označuje za „marginální“, což svědčí o tom, že jakési zhodnocení žalobcem tvrzeného zlepšení ekonomické situace provedl, aniž by však takové hodnocení promítnul do napadeného rozhodnutí. Jistě nelze mít zlepšení ekonomické situace žalobce v řádech procent za okolnost klíčovou pro odmítnutí obav stěžovatele z budoucí dobytosti daně. Ve spojení s ostatními okolnostmi případu však tato okolnost může mít vliv na konečný závěr o důvodnosti obav stěžovatele, resp. o jejich vyvrátitelnosti.

[34] Zjištěné majetkové poměry žalobce svědčily o tom, že měl okamžitě k dispozici peněžní prostředky v pokladně a na účtech v celkové výši 6.072.089 Kč, tedy odpovídající téměř dvěma třetinám dosud nestanovené daně; rozdíl mezi oběžnými aktivy a závazky činil 6.869.097 Kč, tedy přibližně 70 % dosud nestanovené daně, přičemž oproti jeho pohledávkám měla větší část závazků dlouhodobý charakter, potažmo pozdější splatnost, tudíž poskytovala více času pro zajištění jiného zdroje jejich uhrazení. Obavy správce daně,

pokračování

že by mohly být tyto prostředky skryty anebo převedeny na nepostižitelné účty, lze proto hodnotit jako ryze hypotetické, stejně tak úvahy správce daně o tom, že exekuce poddlužníka podle jeho poznatků zřídka přináší nějaký exekuční výnos, neboť ze správního rozhodnutí nevyplývá, že by byly pohledávky žalobce po splatnosti a dlužníci je odmítali uhradit. Na tomto závěru nemůže ničeho změnit to, že městský soud připustil určitou rizikovost skladby majetku žalobce z hlediska budoucí dobytosti daně. Současně totiž městský soud v bodu 60. napadeného rozsudku správně zdůraznil, že ačkoli riziková skladba aktiv může ve spojení s dalšími indiciemi nižší síly tvořit ucelený a logický obraz majetkové situace daňového subjektu, jenž založí důvodnou obavu, že budoucí vyměřená daň nebude zaplacená, sama o sobě k naplnění druhé podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu nepostačuje. Stěžovatel však důvodnost obav z dobytosti dosud nestanové daně založil v zásadě na neexistenci nemovitého majetku žalobce a vysoké likviditě finančních aktiv žalobce, což odporuje povaze zajišťovacího příkazu jako nejzazšího prostředku při správě daní, a to obzvlášť ve spojení s okamžitou daňovou exekucí, jak přílehně konstatoval městský soud.

[35] Stěžovatelem deklarované důvody (zejména vysoká likvidita majetku a absence nemovitého majetku) však nezakládají dostatečný předpoklad pro budoucí nedobytnost stanovené daně ve smyslu výše citované judikatury. Jak přitom správně poznamenal městský soud, správní orgány soustředily své hodnocení ekonomické situace žalobce na období let 2016 – 2017, aniž by však přihlížely ke skladbě majetku žalobce a jeho tržnímu chování v letech předchozích, čímž *de facto* znemožnily získání širšího vhledu do ekonomické situace žalobce. Poznatky o dřívější ekonomické situaci žalobce by přitom mohly objasnit, zda byl prodej nemovitého majetku v roce 2017 završením určitého trendu, který by bylo možné označit za zbavování se majetku, ale také stupeň rizikovosti skladby aktiv žalobce. Vysoká likvidita finančních prostředků žalobce bez jakýchkoli dalších indicií svědčících o zbavování se majetku pak také nemůže sama o sobě ospravedlnit obavy z budoucí nedobytnosti stanovené daně a rozhodně nemůže být bez dalšího stavěna na roveň zbavování se majetku, jak tvrdí stěžovatel (k likviditě majetku v posuzovaném případě nepřistoupily další relevantní důvody svědčící ve prospěch závěrů správních orgánů ohledně existence obavy z budoucí dobytosti daně, viz např. *a contrario* rozsudky NSS ze dne 8. 4. 2020, č. j. 1 Afs 346/2019 - 39, či ze dne 29. 4. 2021, č. j. 8 Afs 128/2019 - 78). Polemiky stěžovatele ohledně místa uložení hotovosti či jiných oběžných aktiv žalobce nejsou v souzené věci případné. Nebylo totiž možné pouze na základě absence informací ohledně místa uložení vybraných peněžních prostředků stěžovatele usuzovat na důvodnost obav o budoucí nedobytnosti daně, když finanční prostředky na bankovním účtu stěžovatele společně s jeho pohledávkami postačovaly k uhrazení v budoucnu stanovené daně.

[36] Nepřípadné je rovněž tvrzení stěžovatele, že o důvodné obavě z budoucí nedobytnosti daně svědčí též skutečnost prohlášení konkurzu na majetek žalobce. Nebylo nikterak prokázáno, že to nebyly právě zajišťovací příkazy správních orgánů, které ve svých důsledcích zapříčinily prohlášení konkurzu na majetek žalobce. K naplnění druhé podmínky přitom nemůže, a to ani podpůrně, sloužit tvrzení stěžovatele ohledně pobytu jednatele žalobce na adrese městského úřadu. Tato okolnost totiž ničeho nevypovídá o kontaktnosti žalobce, pokud je současně tento dosažitelný ve svém sídle, což správce daně úspěšně nezpochybnil, jak přílehně konstatoval též městský soud. Z právě

nastíněných důvodů je nutno hodnocení ekonomické situace žalobce ze strany správních orgánů označit za izolované, nekomplexní, a tudíž nedostatečné. Na tomto závěru pak nemůže ničeho změnit ani odkaz stěžovatele na rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2021, č. j. 3 Afs 168/2019 - 38. V tomto rozsudku sice kasační soud připustil, že při vydávání zajišťovacích příkazů nelze po správci daně ani po stěžovateli požadovat, aby prováděli detailní a bezchybnou analýzu struktury majetku žalobkyně. Současně však na rozdíl od nyní posuzovaného případu zjištěné indicie spolu s provedenou finanční analýzou dostačovaly k prokázání důvodnosti obav ohledně budoucí nedobytnosti stanovené daně (jednalo se zejména o účast žalobkyně v podvodu na DPH, což z okolností nyní posuzovaného případu nevyplývalo).

[37] Nejvyšší správní soud shodně s městským soudem dospěl k závěru, že byť výše dosud nestanovené daně by byla pro žalobce citelná, zjištění učiněná správcem daně nevyklučují její dobrovolnou úhradu a dostatečně neodůvodňují zajištění daně s okamžitou vykonatelností, resp. okamžitou exekuci žalobce tak, jak k tomu přistoupil správce daně. Zajišťovacího příkazu s okamžitou vykonatelností nelze využít v situacích, kdy jsou obavy správce daně pouze spekulativní a hypotetické, jako je tomu u ničím konkrétním nepodložené obavy z vyvádění peněžních prostředků ze společnosti nebo převodu ekonomické činnosti na jiný subjekt. Jak případně poznamenal městský soud, argumentace a úvahy stěžovatele jsou rovněž částečně nelogické, pokud na jedné straně odůvodňuje obavy z nedobytnosti daně také tím, že prostředky v pokladně (dosahující přibližně poloviny výše dosud nestanovené daně) nelze exekučně postihnout (bod 49. napadeného rozhodnutí), na druhé straně na toto zjištění reaguje právě zahájením daňové exekuce, aniž žalobci dříve umožnil daň uhradit dobrovolně, a to mimo jiné právě z prostředků v pokladně, které dle svých slov nemůže exekučně postihnout.

[38] Nejvyšší správní soud pouze nad rámec uvedeného poznamenává, že jak vyplynulo ze spisu, daň, k jejíž úhradě byly vydány nyní přezkoumávané zajišťovací příkazy, byla v plném rozsahu vymožena, což rovněž nasvědčuje nedůvodnosti obav správce daně z budoucí nedobytnosti daně. K argumentaci stěžovatele odmítající jakékoli uplatnění mírnějších prostředků v posuzované věci Nejvyšší správní soud podotýká, že vzhledem k výše rekapitulované majetkové situaci žalobce správní orgány mohly zvažovat před vydáním zajišťovacích příkazů i další, mírnější prostředky k vymožení dosud nestanovené daně v budoucnu, např. institutem posečkání nebo splátek (k tomu srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2019, č. j. 9 Af 33/2017-49, č. 3887/2019 Sb. NSS; k institutu posečkání pak např. rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66). Ke kategorickému vyloučení možnosti čerpání úvěru pak zdejší soud shodně s městským soudem poukazuje, že žalobce v relevantním období již jeden bankovní úvěr splácel, nebylo tedy *a priori* vyloučeno sjednání dalšího úvěru ze strany žalobce (srov. s. 11 zajišťovacího příkazu). Na právě vyslovených závěrech nemůže nic změnit odkaz stěžovatele na rozsudek NSS ze dne 4. 5. 2020, č. j. 10 Afs 409/2019 - 36. Ten se totiž týkal situace, kdy zůstala žalobkyně v řízení před správními orgány zcela pasivní a důvody pro méně invazivní řešení jen velmi obecně namítala v řízení před správními soudy. V posuzovaném případě však stěžovatel již v odvolacím řízení navrhoval možnosti úhrady v budoucnu stanovené daně, a to jak z vlastních prostředků, tak například za pomoci čerpání úvěru (viz např. bod 19 odvolání proti zajišťovacím příkazům).

pokračování

[39] Nejvyšší správní soud vzhledem k výše uvedenému uzavírá, že městský soud dospěl ke správnému závěru ohledně nepřezkoumatelnosti úvah správních orgánů týkajících se obav z budoucí nedobytnosti daně.

IV. Závěr a náklady řízení

[40] Nejvyšší správní soud shledal, že kasační stížnost je nedůvodná. Z tohoto důvodu soud dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[41] Zároveň soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalobci pak náleží náhrada nákladů ve výši 4.114 Kč. Tato sestává z odměny za jeden úkon právní služby spočívající v sepisu vyjádření ke kasační stížnosti ve výši 3.100 Kč podle § 7 a § 9 odst. 4 a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a z paušální náhrady hotových výdajů s tímto úkonem souvisejících ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Nejvyšší správní soud ověřil, že je zástupce žalobce plátcem DPH, jeho odměna a náhrada hotových výdajů se zvyšuje o částku odpovídající této dani. Celkem tedy náklady řízení činí 4.114 Kč. Nejvyšší správní soud proto uložil stěžovateli zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku v celkové výši 4.114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

[42] Osobě zúčastněné na řízení nevznikly v řízení o kasační stížnosti žádné náklady, jejichž náhradu by bylo třeba zvažovat.

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

V Brně dne 8. dubna 2022

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu