



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Michaele Bejčkové a soudce Jana Kratochvíla v právní věci žalobkyně: **M. G.**, zast. daňovým poradcem **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o., Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 2. 2020, čj. 5250/20/5100-41456-711539, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 9. 2021, čj. 22 Af 26/2020-66,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Ustanovené zástupkyni žalobkyně společnosti **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o., **se přiznává** odměna a náhrada hotových výdajů ve výši **4 114 Kč**, která je splatná do 30 dnů od právní moci tohoto usnesení z účtu Nejvyššího správního soudu.

Odůvodnění:

[1] Správce daně vydal zajišťovací příkazy, vykonatelné okamžikem jejich vydání. Krajský soud zajišťovací příkazy zrušil. Podle soudu totiž správce daně příkazy jednak dostatečně neodůvodnil obavou o budoucí výběr daně, jednak nevysvětlil, proč zvolil právě okamžitou vykonatelnost. NSS s krajským soudem souhlasí.

I. Vymezení věci

[2] Finanční úřad zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty (DPH) v rozsahu zdanitelných plnění uvedených v oddíle B3 kontrolního hlášení. V něm se uvádějí přijatá zdanitelná plnění do 10 000 Kč vč. DPH, u kterých není uveden DIČ dodavatele. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj nato v prosinci 2019 vydal sérii

zajišťovacích příkazů na DPH v celkové hodnotě 1 500 255 Kč (pokrývajících období od prvního čtvrtletí roku 2016 až do třetího čtvrtletí roku 2019). Zajišťovací příkazy byly okamžikem jejich vydání vykonatelné (§ 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).

[3] Finanční úřad vycházel z těchto skutkových okolností:

- podnikání žalobkyně se skládalo z přeprave zboží (převážně dětského oblečení) na webovém portálu a z bezpečnostní agentury;
- na začátku daňové kontroly žalobkyně vlastnila tři nemovitosti, dvě oceněné na celkem 252 350 Kč, jedna zakoupena za 500 000 Kč, dále dvě vozidla v hodnotě 178 500 Kč a skladové zásoby zboží, kde předpokládaný výtěžek z dražby odhadl finanční úřad na 479 000 Kč (jedna třetina zjištěné ceny zboží);
- 18. 9. 2019 správce daně žalobkyni oznámil záměr zahájit daňovou kontrolu, účastníci se domluvili na termínu zahájení kontroly a žalobkyně na něm měla předložit daňové doklady;
- 30. 9. 2019 se zástupkyně žalobkyně dostavila na finanční úřad k zahájení kontroly, na které přinesla potvrzení o přijatém oznámení na Policii ČR, podle kterého žalobkyni někdy v předchozích dvou dnech neznámý pachatel odcizil z nezamčeného auta v chatkové oblasti mj. i účetnictví za kontrolované období;
- 1. 10. 2019 proto správce daně vyzval žalobkyni k doložení účetnictví ve lhůtě 15 dnů, lhůtu na žádost žalobkyně prodloužil do 8. 11. 2019;
- následující den, 2. 10. 2019, žalobkyně podala návrh u katastru nemovitostí na převod pozemku s rekreačním objektem na svou matku na základě darovací smlouvy datované stejného dne;
- 11. 11. 2019 žalobkyně odpověděla na výzvu, že není schopna celé účetnictví zrekonstruovat, jelikož ho vedla pouze v písemné podobě a ne všechna plnění jsou zpětně dohledatelná.

[4] Finanční úřad vydal sérii zajišťovacích příkazů v hodnotě 1 500 255 Kč. Vzhledem k tomu, že žalobkyně má omezené možnosti doplnit odcizené ručně vedené účetnictví, existuje zde vysoká pravděpodobnost budoucího stanovení daně. Obavy, zda bude daň dobytá, finanční úřad dokazuje strukturou majetku žalobkyně a finančních prostředků na bankovních účtech, které jsou vzhledem k předpokládané dani nízké (v řádech několika desítek tisíc). Stejně tak z výpisů z účtu vyplývá, že závazky žalobkyně jsou vyšší než pohledávky.

[5] K odvolání žalobkyně rozhodoval žalovaný a odvolání zamítl. Žalovaný souhlasil, že zde existuje pravděpodobnost budoucího stanovení daně. Co se týká obav z její dobytosti, doplnil, že žalobkyně bezprostředně po zahájení daňové kontroly převedla nejhodnotnější pozemek na svou matku. Žalobkyně si nadto nechávala hradit faktury v hotovosti či na nezveřejněné účty, případně z účtu peníze ve velké míře vybírala. Žalovaný upozornil na předchozí platební morálku žalobkyně, která daňové povinnosti platila částečnými platbami nebo po lhůtě splatnosti, a to i když dle výpisů z bank měla možnost je uhradit včas. Všechny tyto informace odůvodňovaly vydání zajišťovacích příkazů a jejich okamžitou vykonatelnost (na druhé straně uznal, že finanční úřad nesprávně vycházel z nepravdivé informace, že žalobkyně v daňovém přiznání neuvedla příjem v hodnotě zhruba 2,5 milionu Kč). Správce daně se nemohl při vydávání zajišťovacích příkazů ohlížet na likvidační charakter výše zajištěné částky ani na pozdější chování žalobkyně.

pokračování

[6] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou. Krajský soud v Ostravě žalobě vyhověl a rozhodnutí žalovaného i původní zajišťovací příkazy zrušil. V obsáhlém odůvodnění připomíná judikaturu NSS, podle které zajišťovací příkazy nejsou (a ani nemohou) být odůvodněny jako konečné rozhodnutí, nicméně musí existovat alespoň předpoklad stanovení daně a důvodná obava o její dobytost. Předpoklad budoucího stanovení daně podle krajského soudu žalovaný zdůvodnil uspokojivě. Co se však týká obavy z nedobytnosti daně, ty nejsou dílem vůbec podstatné, dílem pak nestačí k tomu, aby musel být vydán zajišťovací příkaz. Opožděné plnění daňových závazků v minulosti nemá pro tuto věc význam, jelikož žalobkyně neměla žádné nedoplatky na daňových účtech. Daň vždy uhradila, byť někdy se zpožděním či ve splátkách. Pokud žalobkyně přijímá platby v hotovosti a na nezveřejněné účty, nejde o nelegitimní způsob vedení obchodu. Žalobkyně navíc stejným způsobem obchodovala běžně i před daňovou kontrolou, kdy daňové závazky plnila. Nosným důvodem tak bylo vyvedení jednoho ze tří pozemků z majetku žalobkyně. Podle krajského soudu však tato transakce neomezila ekonomický potenciál žalobkyně, nadto měla žalobkyně stále k dispozici další majetek (hlavně skladové zboží), který jistinu zajišťovacího příkazu převyšoval. Sám o sobě proto tento důvod nestačil. Jelikož zjištěné indicie neospravedlnily vydání zajišťovacích příkazů jako takových, nestačily ani pro jejich okamžitou vykonatelnost. Nakonec soud žalovanému vytkl, že se nepokusil využít mírnějších nástrojů.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[7] Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Úvodem stručně shrnuje, proč zde byl předpoklad budoucího stanovení daně. S tím souhlasil i krajský soud a není tak nutné tuto otázku přezkoumávat. Poté se stěžovatel přesouvá k druhé podmínce, tedy důvodné obavě z nedobytnosti daně. Obavě svědčí čtyři indicie: vyvádění majetku žalobkyní, struktura majetku, přijímání plateb v hotovosti a nezveřejněné účty a neplnění daňových povinností. Tyto indicie krajský soud neposuzoval v dostatečné souvislosti. Nakonec stěžovatel polemizuje se závěry rozsudku o použitelnosti § 103 zákona o DPH. Zjištění byla dostatečně závažná, aby odůvodnila též okamžitou vykonatelnost zajišťovacích příkazů. Finanční úřad proto nemohl zvolit mírnější nástroj.

[8] Žalobkyně navrhuje kasační stížnost zamítnout. Stěžovatel pouze opakuje, co již řekl v rozhodnutí o odvolání, a je nespokojený s tím, že jeho právní závěry před krajským soudem neuspěly. V tomto případě nebyly důvody pro vydání zajišťovacích příkazů. Žalobkyně se platbě daní nevyhýbá, čemuž nasvědčuje i její ekonomická činnost.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Podle § 167 odst. 1 daňového řádu lze zajišťovací příkaz vydat, jestliže u některé (dosud nestanovené) daně vznikla odůvodněná obava, že tato daň bude v době její vymahatelnosti již nedobytná, nebo bude její vybírání spojeno se značnými obtížemi. Jde o rozhodnutí předběžné a dočasné. Správce daně při jeho vydávání nevychází

z dokazování, ale jen ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici. Zajišťovací příkaz může správce daně vydat, jestliže a) zjistí takové indicie, které přiměřeně nasvědčují budoucímu stanovení daně, a b) jestliže se zároveň odůvodněně obává o její budoucí vybrání. Důsledné trvání na obou těchto podmínkách je pojistkou proti hrozcí svévoli správce daně. Současně je projevem principu přiměřenosti, limitujícím zásah do vlastnického práva. Správní soudy pak ověřují, zda daňové orgány identifikovaly základní rizika a přesvědčivě odůvodnily naplnění obou podmínek (z nedávné doby rozsudek ze dne 15. 12. 2021, čj. 10 Afs 274/2021-48, *BEZ H2O*, bod 9).

[11] Existenci odůvodněné obavy o budoucí vybrání daně lze založit pouze na konkrétních poměrech daňového subjektu, které se musí vztahovat k výši dosud nestanovené daně. Nemusí přitom jít pouze o pár závažných ukazatelů, jakými jsou např. hrozba insolvence, zbavování se majetku nebo činění účelových kroků, které mohou podstatně ztížit nebo mařit budoucí výběr daně. Zajišťovací příkaz lze vydat, i když jsou indicie méně závažné, ale je jich třeba více. Důležité je, že společně nasvědčují nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která s ohledem na výši dosud nestanovené daně vyvolá obavu o její vymahatelnost v budoucnu. Taktéž okruh indicií, ze kterých daňové orgány vychází, a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být *přesvědčivě* popsány v zajišťovacím příkazu (rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, *SLOVLIKER*, bod 20).

[12] V případě žalobkyně byly tyto indicie podle daňových orgánů čtyři. Hlavní z nich bylo vyvedení majetku (nemovitosti) v hodnotě 1/3 předpokládané doměřené daně (darování matce žalobkyně). K tomu se přidaly tři další, a to převádění finančních prostředků na nezveřejněné účty a výběry v hotovosti, struktura majetku žalobkyně a opožděné placení daňových závazků v minulosti.

[13] NSS uznává, že část těchto indicií daňové orgány identifikovaly správně (resp. žalobkyni se např. nepodařilo některé okolnosti přesvědčivě vysvětlit), přesto v nynější věci nebyly splněny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu. Daňové orgány totiž jednak posoudily strukturu majetku žalobkyně zkratkovitě a nepřesvědčivě, především ale vůbec nevzaly v úvahu, že stěžovatelka dále podnikala (či mohla dále podnikat) a eventuálně stanovenou daň mohla alespoň myslitelně uhradit. S tím se daňové orgány dostatečně nevypořádaly a neodůvodnily tak své obavy o vymahatelnost či vybírání daně v souladu s judikaturou NSS.

[14] Daňové orgány označily za nejdůležitější okolnost zakládající obavy o vybrání daně vyvedení majetku (rekreační nemovitosti) v hodnotě 1/3 předpokládané daně, a to bezprostředně po zahájení daňové kontroly a doručení výzvy k doplnění účetnictví. Stěžovatel má pravdu, že k převodu nemovitosti došlo za nestandardních okolností (viz výše bod [3]), které navíc žalobkyně nedokázala přesvědčivě vysvětlit či prokázat (byť opakovaně uváděla, že šlo o dlouho plánovaný převod rekreačního objektu na její matku, nijak toto tvrzení dále neprokázala). Jde tedy jistě o legitimní indicii, opodstatňující obavy správce daně o budoucí výběr daně. Na druhou stranu však nejde o tak hodnotný majetek, aby to samo o sobě (bez důkladnější analýzy ekonomické situace žalobkyně – viz níže) odůvodnilo vydání zajišťovacích příkazů. Jak krajský soud správně uvedl, žalobkyně podniká jako fyzická osoba, proto odpovídá za daňové povinnosti celým majetkem. Ten se

pokračování

jistě převodem nejhodnotnější nemovitosti snížil. Tato nemovitost však nebyla v obchodním majetku žalobkyně a nijak s jejím podnikáním nesouvisela. Žádná jiná významnější skutečnost nenaznačovala, že by žalobkyně nebyla s to v budoucnu nějakým způsobem budoucí daňovou povinnost řádně uhradit.

[15] NSS souhlasí se stěžovatelem, že byť samy o sobě nejsou platby v hotovosti nezákonné, mohou založit indicii o možném problematickém výběru daně. Žalobkyni nikdo nezakazuje, aby platby přijímala hotově nebo na nezveřejněné účty, případně aby tyto peníze okamžitě vybírala. Je to nicméně indicie, která v kombinaci s jinými okolnostmi může hrát roli při posuzování obav o budoucí výběr daně. Na druhou stranu sám žalovaný i v kasační stížnosti opakuje, že takto postupuje žalobkyně dlouhodobě, jde o její dlouhodobý styl podnikání. Nic neukazuje, že by se žalobkyně k hotovostním platbám nyní uchýlila jen proto, aby někam peníze zašantročila či jinak zkomplikovala budoucí výběr daně. To pak – se zřetelem na všechny další okolnosti této věci – do jisté míry oslabuje význam hotovostních plateb pro nynější věc.

[16] Přestože daňové orgány správně identifikovaly několik indicií, které by za jiných okolností mohly přispět k vydání zajišťovacího příkazu, v nynější věci to nestačilo. Zajišťovací příkaz totiž nevycházel z přesvědčivého posouzení stavu majetku žalobkyně a její celkové ekonomické situace. Jak plyne již jen z délky období, které pokrývaly zajišťovací příkazy, daňové orgány *přínejmenším mohly* mít přehled o ekonomické činnosti žalobkyně za několik let. Nic však nenavštěvovalo tomu, že by žalobkyně na sklonku roku 2019 začala vlastní podnikání utlumovat, vyvádět další majetek či se ho nějak jinak zbavovat. Stejně tak nebylo patrné, že by podnikání žalobkyně bylo v nějakých větších problémech. Naopak, žalobkyně pokračovala v podnikání, které spočívalo nejen v prodeji zboží, ale též v poskytování služeb bezpečnostní agentury. Žalobkyně měla stabilní smluvní partnery, kterým poskytovala služby. V takovém případě je ale podle NSS předčasný např. závěr, že zásoby zboží budou muset být prodány v dražbě a jejich hodnota se tak až trojnásobně sníží (právě skladové zásoby vykazovanou hodnotou převyšovaly výši zajišťované daně). Daňové orgány se v podstatě zabývaly jen tím, *jak* se sníží jejich hodnota, aniž by si kladly otázku, *zda* se to bez vydání zajišťovacích příkazů vůbec stane. A koneckonců do postupu daňových orgánů se viditelně nepromítá ani samotná otázka, zda by žalobkyně nemohla stanovenou daň uhradit sama i bez vydání zajišťovacích příkladů (třebas i postupně či za pomoci úvěru, srov. rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015-66, bod 31). Pak ale popis majetku žalobkyně ani hodnocení její ekonomické situace nemohou být úplné a přesvědčivé.

[17] Správce daně věděl o tom, že žalobkyně vybírá z účtu hotovost, nikoli však o tom, že by snad peníze převáděla na třetí osoby. Třeba říci, že žalobkyně v žalobě rozumně vysvětlila, že peníze vybírala v listopadu a prosinci 2019, tedy před vánočními svátky, a to právě za účelem nákupu vánočních dárků. Žalobkyně se ani žádným nezvyklým způsobem nezbavovala skladových zásob (které byly dle ní samy o sobě dostatečné k uhrazení daňového dluhu, dle daňových orgánů nikoli), stejně tak na nikoho nepředvedla zbývající nemovitosti nebo movitosti. Zůstávala kontaktní, na výzvy správce daně reagovala. Žalobkyně proto mohla mít finanční hotovost a jistotu složit dobrovolně, případně ji vzhledem k prodejním cenám vygenerovat.

[18] Odůvodnění zajišťovacích příkazů tak vůbec nevysvětluje, jak od zahájení daňové kontroly pokračující podnikání svědčí o nedobré ekonomické situaci žalobkyně, a to ani vzhledem k výši zajišťované částky. Jakkoli správce daně snesl rozumné argumenty ve prospěch vydání zajišťovacích příkazů, v kontextu individuálních okolností této věci tyto argumenty nestačily.

[19] První kasační námitka tedy není důvodná. Protože nebyly dány důvody pro vydání zajišťovacího příkazu, je již nadbytečné se zabývat otázkou, zda tu snad byly důvody pro okamžitou vykonatelnost zajišťovacích příkazů podle § 103 zákona o DPH či zda nemohl správce daně zvolit mírnější formu zajištění.

IV. Závěr a náklady řízení

[20] S ohledem na výše uvedené NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[21] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch a nemá proto právo na náhradu řízení. Žalobkyni žádné náklady nevznikly.

[22] Krajský soud ustanovil žalobkyni zástupkyni – daňovou kancelář, která ji zastupovala i v řízení o kasační stížnosti. Odměnu za zastupování proto hradí stát (§ 35 odst. 10 s. ř. s.). NSS přiznal ustanovené zástupkyni odměnu ve výši 3100 Kč za jeden úkon právní služby, tj. vyjádření ke kasační stížnosti [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], spolu s paušální náhradou hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Společnost TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s. r. o., je plátkyní DPH, odměna za zastupování se tak zvyšuje o tuto daň ve výši 21 %; výsledná částka činí 4114 Kč.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 2. listopadu 2022

Zdeněk Kühn
předseda senátu