



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **ČERNOHORSKÁ DEVELOPERSKÁ, s. r. o.**, sídlem Příkop 843/4, Brno, zast. JUDr. Yvetou Janákovou, advokátkou, se sídlem Vachova 5, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2018, č. j. 26016/18/5100-41453-712140, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 11. 2020, č. j. 62 Af 71/2018-58,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 11. 2020, č. j. 62 Af 71/2018-58, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2018, č. j. 26016/18/5100-41453-712140, a rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 22. 3. 2018, č. j. 1282311/18/3001-80541-712331, **se zrušují.**
- III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši celkem 21.600 Kč, k rukám její zástupkyně JUDr. Yvety Janákové, advokátky, do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 22. 3. 2018, č. j. 1282311/18/3001-80541-712331 (dále jen „zajišťovací příkaz“), žalobkyni uložil, aby zajistila úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. 10. 2017 až 31. 12. 2017, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty na depozitní účet správce daně ve výši 1.384.935 Kč. Účinnost a vykonatelnost zajišťovacího příkazu byla stanovena okamžikem jeho vydání, neboť hrozilo nebezpečí z prodlení.

[2] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a zajišťovací příkaz potvrdil.

II.

[3] Žalobkyně brojila proti napadenému rozhodnutí žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který ji shora označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zamítl.

[4] Krajský soud předně odkázal na předpoklady vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou, kterými jsou odůvodněná obava (přiměřená pravděpodobnost), že 1) daň bude v budoucnu stanovena, a současně, že 2) v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi.

[5] Dále se krajský soud zabýval splněním uvedených předpokladů v posuzované věci a vyslovil, že pro splnění prvního předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu postačí, pokud správce daně přesvědčivě nastíní strukturu a mechanismy fungování podvodné struktury a roli daňového subjektu v něm. Právě zapojením do podvodu na dani z přidané hodnoty správce daně odůvodnil v nynější věci obavu, že daň bude žalobkyni v budoucnu stanovena. Správce daně v zajišťovacím příkazu (ve spojení s napadeným rozhodnutím) popsal tento mechanismus a roli žalobkyně v něm tak, že žalobkyně vykazala v měsíci říjnu 2017 přijetí zdanitelných plnění od společnosti Martin Sem s. r. o. (dále jen „Martin Sem“) ve výši 6.594.926 Kč (základ daně) a 1.384.935 Kč (daň z přidané hodnoty). Přitom v době vydání zajišťovacího příkazu společnost Martin Sem nepodala daňové tvrzení ani kontrolní hlášení k dani z přidané hodnoty za uvedené zdaňovací období a daň neuhradila, naopak žalobkyně si nárokovala odpočet této chybějící daně. Správce daně současně zjistil nestandardní okolnosti této transakce, které spočívaly v tom, že 1) žalobkyně neprovedla žádné úhrady za přijatá plnění na účet Martin Sem známý správci daně, 2) žalobkyně ani Martin Sem fakticky nesídlí na adrese uvedené v obchodním rejstříku a nemají nahlášenou žádnou provozovnu, 3) Martin Sem dlouhodobě nepodává daňová přiznání k dani z přidané hodnoty ani kontrolní hlášení, 4) Martin Sem je dlouhodobě nekontaktní, 5) Martin Sem má vysoké nedoplatky na dani z přidané hodnoty, 6) dne 2. 8. 2016 byla způsobem umožňujícím dálkový přístup zveřejněna informace, že Martin Sem je nespolehlivý plátcem. Správce daně současně dospěl k závěru, že žalobkyně věděla či mohla vědět o předmětném podvodu, neboť v době její spolupráce s Martin Sem byla zveřejněna informace o tom, že uvedená společnost je nespolehlivým plátcem, žalobkyně pravděpodobně provedla úhrady zdanitelných plnění v hotovosti, neboť neuskutečnila žádné platby na účel Martin Sem známý správci daně, Martin Sem nedisponovala potřebným zázemím, jelikož neměla hlášenou provozovnu a sídlí na virtuální adrese a od roku 2012 nezveřejňuje v obchodním rejstříku své účetní závěrky.

[6] Na základě toho krajský soud nepřisvědčil námitce žalobkyně o tom, že zdanitelná plnění přijala, a nešlo tudíž o podvod na dani z přidané hodnoty. Podle krajského soudu totiž přijetí zdanitelných plnění je u obchodních vztahů zatížených podvodem na dani z přidané hodnoty běžnou skutečností; pokud by k přijetí zdanitelných plnění žalobkyní vůbec nedošlo, nesplnila by materiální podmínky nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen

pokračování

„zákon o dani z přidané hodnoty“), a otázku podvodu by vůbec nebylo třeba řešit. K přiměřeně pravděpodobnému závěru o podvodu na dani z přidané hodnoty tak podle krajského soudu zcela postačují skutečnosti zjištěné správcem daně, aniž bylo současně třeba, aby se daňové orgány zabývaly důvody, pro které Martin Sem uvedenou daň neodvedla. Zdůvodnění zajišťovacího příkazu považoval krajský soud za pečlivé a logické.

[7] Krajský soud upozornil i na to, že ač společnost Martin Sem od prosince 2016 nepodávala daňová přiznání k dani z přidané hodnoty a od ledna 2017 ani kontrolní hlášení, přesto krátce po vydání a doručení zajišťovacího příkazu, podala (dne 6. 4. 2018) přiznání k této dani za zdaňovací období říjen 2017 a související kontrolní hlášení, v nichž vykážala základ daně ve výši 6.594.926 Kč a daň z přidané hodnoty ve výši 1.384.935 Kč; tuto daň ale neuhradila. Tento postup považoval krajský soud za účelový, který ničeho nemění na závěrech správce daně o daňovém podvodu. Chybějící daň z přidané hodnoty totiž nebyla Martin Sem uhrazena a závěr o daňovém podvodu není způsobilé zvrátit ani tvrzení žalobkyně, že Martin Sem požádala o zaplacení daně ve splátkách; toto tvrzení nadto nebylo ani prokázáno. Po zákonné lhůtě podané daňové přiznání a kontrolní hlášení ze strany Martin Sem současně nevyvrací ani závěry daňových orgánů o tom, že společnost Martin Sem se správcem daně nespolupracuje, nereaguje na výzvy, písemnosti jsou jí doručovány fikcí a že neřeší své vysoké daňové nedoplatky, které vyplývají ze správního spisu.

[8] Krajský soud nepřisvědčil žalobkyni ani v tom, že ke zkrácení daně došlo na straně Martin Sem a jí se nijak netýká, neboť daňové orgány v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) i Nejvyššího správního soudu uvedly skutečnosti svědčící nejen o existenci samotného daňového podvodu, ale i to, že uvedený podvod vznikl v souvislosti s obchodními transakcemi žalobkyně se společností Martin Sem. Tedy žalobkyně o těchto skutečnostech měla a mohla vědět. Za podstatné považoval krajský soud i to, že společnost Martin Sem byla již dne 2. 8. 2016 (tedy v době před uvedenými transakcemi) označena za nespolehlivého plátce, tudíž žalobkyně jednala krajně neopatrně, pokud s uvedenou společností prováděla obchodní transakce v řádech milionů korun českých. Tudíž předběžný závěr správce daně o vědomosti žalobkyně o podvodu na dani z přidané hodnoty byl na místě.

[9] Ke splnění druhého předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu (že daň bude nedobytná nebo bude její vydobytí značně ztíženo) dále městský soud poukázal na požadavky, které ve vztahu k tomuto předpokladu vymezila judikatura Nejvyššího správního soudu (konkrétně zejména v rozsudcích ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, ze dne 22. 11. 2017, č. j. 1 Afs 251/2017-40 či ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017-29) a v návaznosti na to korigoval závěr správce daně o tom, že již samotná účast žalobkyně v řetězci zasaženém podvodem na dani z přidané hodnoty tuto budoucí nedobytnost daně indikuje. Účast v řetězci totiž neznamená, že žalobkyně nebude schopna v budoucnu případně stanovenou daň zaplatit a o splnění uvedeného předpokladu nesvědčí podle krajského soudu ani daňovými orgány uváděná skutečnost, že žalobkyně sídlí na virtuální adrese. Krajský soud totiž upozornil na to, že i když v době místního šetření správce daně nebyly kromě poštovní schránky zjištěny v místě deklarovaného sídla žalobkyně známky žádné její obchodní činnosti, po vydání zajišťovacího příkazu a zahájení daňové kontroly

se situace změnila a k označení sídla žalobkyně došlo na několika místech; není přitom podstatné, zda se jednalo o účelový postup žalobkyně.

[10] Krajský soud však shledal, že k závěru o splnění onoho druhého předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu postačí další správcem daně zjištěné skutečnosti o tom, že 1) žalobkyně nevlastní žádné nemovité věci ani významnější movité věci (jako lodě či letadla), 2) její majetek je tvořen výhradně vysoce likvidními aktivy (dva automobily, jejichž cenu nelze přesně zjistit, a prostředky na bankovních účtech), 3) žalobkyně vykazuje vysokou míru zadluženosti (96 % majetku je financováno z cizích zdrojů), 4) neplní své povinnosti vůči správci daně (registrační povinnost k dani z příjmů ze závislé činnosti; neoznámila existenci tří bankovních účtů, které užívá ke své ekonomické činnosti), 5) jednatel a společník žalobkyně Ing. Ivan Koller byl jediným společníkem a jednatelem obchodní korporace BRNĚNSKÁ DEVELOPERSKÁ s.r.o., která poté, co přestala plnit své daňové povinnosti, utlumila svoji činnost a její aktivity převzala žalobkyně a nelze vyloučit obdobný postup i v případě žalobkyně, 6) žalobkyně od roku 2009 nezakládá do obchodního rejstříku účetní závěrky.

[11] Krajský soud závěrem dodal, že žalobkyně neprokázala své tvrzení o možnosti vypomoci si při úhradě v budoucnu stanovené daně úvěrem či možným vygenerováním dodatečného zisku ve lhůtě splatnosti daně. Zmínila-li také možnost požádat o posečkáni daně či její rozložení na splátky, pak tyto instituty jsou použitelné teprve v době, kdy bude daň stanovena. Za nepoužitelné na nyní posuzovanou věc pak krajský soud označil závěry vyplývající z rozsudků Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, č. j. 22 Afs 8/2015-69, a Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, neboť věc v nich řešená není obdobná případu nyní posuzovanému.

III.

[12] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní proti napadenému rozsudku brojí kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Navrhuje zrušit napadený rozsudek, napadené rozhodnutí i zajišťovací příkaz.

[13] Stěžovatelka ve vztahu k závěrům krajského soudu o naplnění obou předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu uvádí, že krajský soud v souvislosti s úvahou, že zdanitelnými plněními přijatými od Martin Sem v říjnu 2017 došlo k podvodu na dani z přidané hodnoty, nezkoumal, zda se daňové orgány zabývaly důvody, pro které Martin Sem neodvedla daň. Stěžovatelka současně uvádí, že závěry krajského soudu týkající se podvodu na dani z přidané hodnoty jsou liché i proto, že ze zprávy o daňové kontrole ze dne 27. 7. 2020, č. j. 3572939/20/3005-60564-712002 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), vyplývá, že důvodem doměření daně z přidané hodnoty v daném případě bylo neprokázání přijetí zdanitelných plnění poskytnutých ze strany Martin Sem. V takovém případě, nesplnila-li stěžovatelka materiální podmínky nároku na odpočet uvedené daně podle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, nelze řešit otázku daňového podvodu. Podle stěžovatelky přitom není možné, aby se žalovaný zmýlil tak, že zaměnil podvod na dani z přidané hodnoty za nesplnění materiálních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Závěry daňových orgánů ohledně účasti stěžovatelky na daňovém podvodu tedy považuje za nesprávné.

pokračování

[14] Pokud krajský soud v souvislosti s posuzováním okolností týkajících se účasti stěžovatelky na daňovém podvodu uvedl, že Martin Sem podala daňové přiznání za zdaňovací období říjen 2017 teprve dne 6. 4. 2018 a považoval to za účelové, pak stěžovatelka naopak nespátřuje nic účelového na tom, pokud Martin Sem napravil situaci, která se stala důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu. Současně informaci o její žádosti o zaplacení daně ve splátkách, kterou stěžovatelka také v žalobě uvedla, čerpala právě ze sdělení zástupce společnosti Martin Sem.

[15] Uvedl-li dále krajský soud, že okolnosti nasvědčující daňovému podvodu vyplývají i z toho, že stěžovatelka neprovedla úhrady na bankovní účet známý správci daně a že měla vědomost o tom, že je Martin Sem nespolehlivým plátcem, pak tyto skutečnosti nesvědčí podle stěžovatelky o daňovém podvodu, nýbrž o tom, že by mohla ručit za daň neodvedenou Martin Sem.

[16] K tvrzení, že nesídlí na adrese uvedené v obchodním rejstříku a nemá nahlášenou žádnou provozovnu, stěžovatelka dále upozorňuje na skutečnost, že z protokolu o zahájení daňové kontroly vyplývá, že tato byla prováděna právě v sídle stěžovatelky na adrese Příkop 843/4, Brno.

[17] Další skutečnosti, z nichž krajský soud v napadeném rozsudku dovozoval účast stěžovatelky na daňovém podvodu [že Martin Sem fakticky nesídlí na adrese uvedené v obchodním rejstříku a nemají nahlášenu žádnou provozovnu; Martin Sem dlouhodobě nepodává daňová přiznání k dani z přidané hodnoty ani kontrolní hlášení; Martin Sem je dlouhodobě nekontaktní; Martin Sem má vysoké nedoplatky na dani z přidané hodnoty] se podle stěžovatelky odehrávaly mimo sféru jejího vlivu. Stěžovatelka dodává, že skutečnost, že Martin Sem nezveřejňuje od roku 2012 v obchodním rejstříku své účetní závěrky, sama o sobě nemůže svědčit o její účasti na daňovém podvodu, neboť účast na daňovém podvodu se usuzuje z anomálií konkrétního obchodu, nikoliv z nesplnění povinností, které s daným obchodem nesouvisí. Krajský soud v napadeném rozsudku nepopsal, v čem spočívají nestandardnosti obchodních případů mezi stěžovatelkou a Martin Sem, nelze tudíž ani činit závěr o daňovém podvodu a stěžovatelčině účasti v něm.

[18] Nesouhlasně se stěžovatelka vyjadřuje též k závěrům krajského soudu týkajícím se splnění druhé z podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, tedy pravděpodobnosti, že bude ztížen výběr stanovené daně. Tu krajský soud odůvodnil mnoha skutečnostmi (viz výše odst. [10] – poznámka soudu), ty však nenasvědčují skutečnosti, že by stěžovatelka doměřenou daň z přidané hodnoty nechtěla zaplatit. Nadto skutečnosti týkající se společnosti BRNĚNSKÁ DEVELOPERSKÁ s.r.o. neznamenají, že se stěžovatelka bude chovat stejně jako tato společnost, a jde tak o nepodloženou spekulaci. Podle stěžovatelčina mínění musí být existence odůvodněných obav o výběru stanovené daně založena na konkrétních ekonomických poměrech daňového subjektu, které musejí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně a které svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu. Taková ve stěžovatelčině případě nenastala. Movitý majetek stěžovatelka nepřevádí na personálně propojenou osobu, neutlumuje ekonomickou činnost, nepřevádí zůstatky na bankovních účtech. Skutečnosti svědčící o naplnění druhého předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu tak nejsou dány.

[19] Stěžovatelka konečně na rozdíl od krajského soudu považuje za přílehlavý odkaz na rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 8/2015-69 a Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 239/2015-66, neboť shodně jako v případě posuzovaném v uvedených rozsudcích se i v jejím případě jedná o ničím nepodložené obavy správce daně o možném vyvedení majetku. Daň z přidané hodnoty, o kterou se jednalo v nynější věci ve výši 1.384.935 Kč, nepředstavuje ve vztahu k obratu, zůstatku peněžních prostředků a aktivům po korekci za rok 2017 takovou částku, která by vzbuzovala pochybnosti o jejím možném budoucím zaplacení ze strany stěžovatelky. Chtěl-li tedy krajský soud, a před ním též daňové orgány, říct, že má pochybnosti o budoucím zaplacení daně, měl své důvody opřít o konkrétní ekonomické poměry stěžovatelky, a nikoliv o skutečnosti s tím nesouvisející, či o spekulativní úvahy o možném vyvedení majetku. Stěžovatelka tudíž shrnuje, že žádný z obou předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu nebyl v jejím případě naplněn.

IV.

[20] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí, ztotožňuje se s napadeným rozsudkem a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti. Zdůrazňuje, že podstatou sporu zůstává posouzení právní otázky, zda byly splněny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 daňového řádu. K naplnění prvního předpokladu (o tom, zda je zde přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena, kterou správce daně opřel o skutečnost, že se stěžovatelka ve zdaňovacím období za IV. čtvrtletí 2017 stala článkem v dodavatelsko-odběratelském řetězci zasaženém podvodem na dani z přidané hodnoty a v němž společnost Martin Sem figurovala na pozici tzv. *missing tradera*, který nedovedl daň z předané hodnoty) žalovaný uvádí, že svojí účastí stěžovatelka přispěla ke krácení daně v řetězci, tedy došlo k porušení principu neutrality daně z přidané hodnoty. Tomu nasvědčují všechny skutečnosti, na něž poukázal správce daně v zajišťovacím příkazu o nestandardnosti daného obchodního modelu. Zajišťovací příkaz byl vydáván ve fázi, kdy neproběhlo důkazní řízení o stěžovatelčiných tvrzeních, a existovala vysoká pravděpodobnost, že jí uplatněné nároky na odpočet daně, resp. plnění, ze kterých vznikl, jsou zatíženy skutečnostmi, které se vymykají běžné obchodní praxi. Jejich faktickým prověřením mohla být pouze daňová kontrola jako součást nalézacího řízení. V případě zajišťovacího příkazu však podle judikatury Nejvyššího správního soudu nejde o prokazování skutečného stavu, nýbrž o zjištění indicií důvodně nasvědčujících závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtížích při vybírání daně. Podle žalovaného je zajišťovací příkaz rozhodnutím předběžné povahy, které není vydáváno na základě dokazování. Správce daně řádně popsal a zdůvodnil, co ho k vydání zajišťovacího příkazu vedlo, a osvědčil tak zákonnost svého postupu.

[21] K otázce hodnocení rizikových skutečností týkajících se společnosti Martin Sem v souvislosti s vydáním zajišťovacího příkazu žalovaný uvádí, že se stěžovatelka nechovala dostatečně obezřetně a měla vynaložit větší úsilí ke zmapování činnosti svého obchodního partnera, aby se vyhnula potenciálním nepříznivým dopadům ze strany správce daně. Je to totiž stěžovatelka, která jako podnikatelský subjekt nese určitou míru rizika za výběr svých obchodních partnerů. Při vydání zajišťovacího příkazu pak postačuje samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci. V tomto stadiu řízení nelze podrobně zkoumat otázku, zda daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého. Správce daně v zajišťovacím příkazu dovodil, že stěžovatelka o tom, že se

pokračování

účastní obchodování stíženého podvodem na dani z přidané hodnoty, vědět měla a mohla, a to na základě skutečností, které se vztahují k jejímu dodavateli a obchodování s ním, které jsou veřejně dohledatelné, a také s ohledem na způsob jejich vzájemného obchodování. Prokázání vědomosti daňového subjektu o účasti na řetězci zasaženém podvodem je až předmětem nalézacího řízení, stejně jako prokázání toho, jak spolupráce mezi stěžovatelkou a jejím dodavatelem v rámci řetězce probíhala. Podle žalovaného správce daně v zajišťovacím příkazu dostatečně konkrétně uvedl, z čeho plynou jeho obavy a proč k jeho vydání přistoupil. Jednotlivé skutečnosti pak je třeba posuzovat ve vzájemné souvislosti, nikoliv izolovaně.

[22] Nakonec žalovaný zaujímá stanovisko i ke stěžovatelkou namítanému nesprávnému posouzení existence odůvodněné obavy o výběru v budoucnu stanovené daně ze strany krajského soudu. Podle žalovaného daňové orgány ve svých rozhodnutích odůvodnily svou obavu, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že její výběr bude značně ztížen, na základě vyhodnocení majetkové dostatečnosti stěžovatelky ve vztahu k výši předpokládané daňové povinnosti. Vyšly z informací z daňového spisu a z údajů z veřejných rejstříků. Přitom přihlédly i ke spojitosti jednatele stěžovatelky s obchodní korporací BRNĚNSKÁ DEVELOPERSKÁ s.r.o., z níž vyplývala obava nejen o převedení samotné ekonomické činnosti, ale i o vyvedení majetku stěžovatelky mimo dosah žalovaného. Zohlednily to, že stěžovatelka nedisponuje žádným nemovitým majetkem a má pouze vysoce likvidní aktiva ve formě finančních prostředků na bankovních účtech a automobilů (s odhadovanou obvyklou cenou do částky 681.213 Kč, která není dostatečná ve vztahu k předpokládanému doměrku daně z přidané hodnoty). Daňové orgány též zohlednily, že stěžovatelka ke své ekonomické činnosti užívá zejména bankovní účet vedený u Komerční banky, a.s., který však správci daně neoznámila a který není zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup, nadto finanční prostředky na účtu vybírá v hotovosti po jejich připsání. Většina jejího majetku je kryta cizími zdroji. Správce daně se zabýval nejen dostatečností stěžovatelčina majetku, ale i její ekonomickou situací a jejím vývojem a veškeré uvedené skutečnosti svědčily o tom, že obavy ve smyslu § 167 a násl. daňového řádu jsou splněny. Daňové orgány tedy postupovaly v souladu se zákonem a v jeho mezích, jakož i v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Napadený rozsudek proto žalovaný považuje za zákonný.

V.

[23] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[24] Kasační stížnost je důvodná.

[25] Podle § 167 odst. 1 daňového řádu, *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.*

[26] Již krajský soud v napadeném rozsudku vyložil předpoklady pro vydání zajišťovacího příkazu v případě, není-li daň dosud stanovena [kterými jsou odůvodněná

obava, že 1) daň bude v budoucnu stanovena, a současně, že 2) v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi], o nichž není v řízení sporu. Podle stěžovatelčina mínění však žádný z těchto předpokladů v dané věci nebyl splněn a krajský soud v posouzení jejich naplnění pochybil.

[27] V souvislosti s posouzením předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu je na tomto místě vhodné poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS. V něm dovodil, že oba prvky, tj. přiměřenou pravděpodobnost ve vztahu ke stanovení daně a odůvodněnou obavu o její budoucí dobytost, lze vyhodnocovat jak jednotlivě, tak i celkově. Pokud „*bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak*“. Současně zde také uvedl, že „*[p]okud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat*.“

[28] Z navazující judikatury Nejvyššího správního soudu ve vztahu k naplnění obou předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu vyplývajících z § 167 odst. 1 daňového řádu dále vyplývá, že síla indicií, z nichž lze usuzovat na budoucí stanovení daně, se bude zpravidla lišit dle stádia daňového řízení. Rozdílná situace bude, pokud správce daně přistoupí k vydání zajišťovacího příkazu v úvodu daňového řízení, kdy jsou k dispozici dosud toliko obecné indicie k daňovému případu. Za takové situace bude míra přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně zpravidla nižší a zajišťovací příkaz bude možné vydat pouze tehdy, pokud zjištění o nedobytnosti či značných obtížích při vybrání následně stanovené daně budou natolik silná, že při celkovém hodnocení „vykompenzují“ dosud slabší argumenty ke splnění prvního předpokladu. Právě okolnosti týkající se dobytosti či obtíží při vybírání daně totiž vedou správce daně k zajištění daně, přestože dosud nejsou objasněny veškeré skutečnosti potřebné pro její správné stanovení. Naproti tomu v postupujícím daňovém řízení, v průběhu opatřování potřebných důkazních prostředků, bude možné přesvědčivěji a s vyšší mírou pravděpodobnosti určit, že daň bude skutečně v budoucnu stanovena, a lze oprávněně požadovat, aby indicie ke skutečnému budoucímu stanovení daně byly relativně silné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2018, č. j. 7 Afs 67/2017-40).

[29] Stěžovatelka v nynější věci předně rozporuje závěry týkající se naplnění předpokladu o přiměřené pravděpodobnosti (odůvodněné obavě), že daň bude v budoucnu stanovena, kterou krajský soud (ve shodě s daňovými orgány) opřel o předběžný závěr o existenci daňového podvodu a o stěžovatelčině účasti v řetězci jím stíženém. Stěžovatelka zde upozorňuje na obsah zprávy o daňové kontrole, z níž vyplynulo, že důvodem doměření daně z přidané hodnoty byl v jejím případě nikoliv daňový podvod, nýbrž to, že nebyly splněny materiální podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty vyplývajících z § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty (nebylo prokázáno přijetí zdanitelných plnění). V takovém případě však nebylo možno dospět k závěru o existenci daňového podvodu.

pokračování

[30] Uvedené námitky však Nejvyšší správní soud nemůže v daném případě přisvědčit proto, že úvahy a námitky proti závěrům krajského soudu (a před ním i žalovaného) stěžovatelka opírá o obsah zprávy o daňové kontrole, která však byla vyhotovena teprve dne 27. 7. 2020, tedy v době více než dva roky poté, co byl vydán nejen zajišťovací příkaz (dne 22. 3. 2018), ale i napadené rozhodnutí (dne 7. 6. 2018), které je společně třeba chápat jako jeden celek. V době rozhodování daňových orgánů byla daňová kontrola v samém začátku (k zahájení došlo dne 27. 3. 2018). Je tak zřejmé, že rozsah zjištění, z nichž vycházely daňové orgány v době vydání zajišťovacího příkazu, resp. napadeného rozhodnutí, zdaleka nemohl dosahovat té šíře, aby bylo možno s pravděpodobností blížící se jistotě usuzovat na neprokázání předpokladů pro uznání odpočtu daně z přidané hodnoty podle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, jak tomu bylo posléze ve zprávě o daňové kontrole, jíž se stěžovatelka dovolává. To platí tím spíše, že stěžovatelka v odvolání proti zajišťovacímu příkazu tvrdila, že zdanitelná plnění od Martin Sem přijala, a toto tvrzení tak bylo předmětem dokazování právě v průběhu daňové kontroly. Již krajský soud k tomu ostatně v odstavci 16. napadeného rozsudku uvedl, že pokud by nebylo prokázáno přijetí zdanitelných plnění, pak by nedošlo ke splnění materiálních podmínek nároku na odpočet daně podle výše uvedených ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, což však vzhledem ke stěžovatelčinu opačnému tvrzení v době rozhodování daňových orgánů nebylo postaveno na jisto.

[31] Je tedy nepochybné, že v době vydání napadeného rozhodnutí otázka splnění materiálních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty nebyla vyjasněna v takovém rozsahu, aby právě na ní daňové orgány založily svůj závěr o odůvodněné obavě o tom, že daň bude v budoucnu stanovena. Naproti tomu ze zjištěných skutečností, jak byly popsány daňovými orgány a posléze i krajským soudem, bylo možno usuzovat na existenci podvodu (tj. byl zde dodavatelsko-odběratelský vztah mezi stěžovatelkou a Martin Sem, v němž nebyla odvedena částka odpovídající dani z přidané hodnoty, a byly zde okolnosti, které možnému podvodu na uvedené dani nasvědčovaly-viz výše odst. [5]). Již tato skutečnost opodstatňovala předběžný, avšak nikoliv nepravděpodobný, závěr o možné existenci transakcí stížených podvodem na dani z přidané hodnoty.

[32] Jak ale k uvedenému přílehavě upozornil krajský soud, tato skutečnost by sama o sobě neodůvodňovala odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, pokud by zde současně nebyl přítomen i vědomostní prvek, tedy skutečnost, že daňový subjekt (stěžovatelka) o tomto daňovém podvodu měl a mohl vědět. Touto otázkou se však krajský soud také zabýval a přítomnost této vědomostní složky taktéž dovodil. Právě na základě toho následně přisvědčil závěrům daňových orgánů, že v posuzované věci došlo k naplnění prvního předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu (o přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně), s nímž se nyní shoduje i Nejvyšší správní soud.

[33] Na tomto místě je však třeba především zdůraznit, že krajský soud (shodně jako i daňové orgány) nevycházel při posouzení věci z jistoty o tom, že byl daňový podvod v souvislosti s posuzovanými obchodními transakcemi mezi Martin Sem a stěžovatelkou prokázán (ze zajišťovacího příkazu vyplývá, že se mělo jednat o tři obchodní případy uskutečněné v říjnu 2017 na základě daňových dokladů ev. č. 2017305035, 2017305021 a 20173050396), nýbrž poukázal na to, že závěr o jejich možnému zasažení daňovým

podvodem je předběžný, avšak s ohledem na zjištěné skutkové okolnosti dané věci přiměřeně pravděpodobný. Právě z toho usoudil na naplnění onoho prvního předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu.

[34] Krajský soud tedy v uvedeném posouzení, jemuž se věnoval v odstavcích 14. až 19. napadeného rozsudku, nepochybil, pokud na základě skutkových okolností existujících v době vydání napadeného rozhodnutí (viz § 75 odst. 1 s. ř. s.) přisvědčil daňovým orgánům v jejich závěru o tom, že je zde odůvodněná obava, že daň bude v budoucnu stanovena, neboť posuzovaná zdanitelná plnění mohou být zasažena podvodem na dani z přidané hodnoty, přičemž o této skutečnosti stěžovatelka měla či mohla vědět.

[35] Stěžovatelka v této souvislosti rozporuje také dílčí závěr krajského soudu o tom, že ze strany Martin Sem dne 6. 4. 2018 (tedy v době po vydání zajišťovacího příkazu) podané přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2017 bylo účelovým krokem. Ani této námitce nelze přisvědčit. Krajský soud dostatečně vysvětlil, z čeho tato jeho úvaha pramení, a to zejména v odstavcích 17. a 18. napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud nemá, co by k těmto závěrům krajského soudu v kontextu uvedené stručné námitky doplnil a s úvahou v odkazovaných pasážích napadeného rozsudku se zcela ztotožňuje.

[36] S ohledem na skutečnost, že z obsahu daňového spisu vyplývalo, že Martin Sem od prosince 2016 nepodávala daňová přiznání k dani z přidané hodnoty a od ledna 2017 ani kontrolní hlášení a pro správce daně byla dlouhodobě nekontaktní (podle daňového spisu se správcem daně nespolupracuje, nereaguje na výzvy a písemnosti jsou jí doručovány fikcí, neřeší se správcem daně své vysoké daňové nedoplatky), pak je tím zcela podpořena úvaha krajského soudu o účelovém postupu Martin Sem spočívajícím v tom, že v krátké době po vydání zajišťovacího příkazu dne 6. 4. 2018 podala (přes předchozí nekontaktnost a nesoučinnost ve vztahu ke správci daně) daňové přiznání k dani z přidané hodnoty, a to právě za zdaňovací období, k němuž se vztahovaly obchodní transakce tvrzené stěžovatelkou. Tento závěr o účelovosti postupu Martin Sem přitom nemůže přesvědčivě vyvrátit ani stěžovatelčino tvrzení o tom, že podáním uvedeného daňového přiznání Martin Sem napravila své předchozí pochybení.

[37] Namítá-li stěžovatelka také to, že Martin Sem požádala o zaplacení neodvedené daně z přidané hodnoty za říjen 2017 ve splátkách, o čemž měl stěžovatelku informovat zástupce Martin Sem, pak i zde lze přisvědčit krajskému soudu v tom, že toto tvrzení nebylo v řízení prokázáno, a není tudíž způsobilé nevyvrátit předběžnou úvahu daňových orgánů o zatížení transakcí mezi stěžovatelkou a Martin Sem daňovým podvodem, o němž stěžovatelka měla a mohla vědět.

[38] Stěžovatelka dále rozporuje i úvahu krajského soudu, podle níž o naplnění prvního předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu svědčí také skutečnost, že stěžovatelka neprovedla úhrady za přijatá plnění na bankovní účet známý správci daně a že ohledně Martin Sem byla zveřejněna informace, že je nespolehlivým plátcem již dne 2. 8. 2016. Tyto skutečnosti podle stěžovatelky nesvědčily o existenci daňového podvodu, nýbrž mohly nanejvýš zakládat ručení stěžovatelky za daň neodvedenou Martin Sem.

pokračování

[39] Nejvyšší správní soud v obecnosti přitakává stěžovatelce v tom, že výše uvedené skutečnosti samy o sobě mohou být předpokladem pro založení ručení stěžovatelky za neodvedenou daň podle § 109 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Jak však setrvale vyžaduje judikatura Nejvyššího správního soudu vztahující se k problematice zajišťovacích příkazů, jednotlivé okolnosti, z nichž daňové orgány při posouzení naplnění podmínek pro jejich vydání vycházejí, je třeba posuzovat nikoliv izolovaně, nýbrž v celkovém kontextu a vzájemné souvislosti či provázanosti. Tak k věci přistoupily nejen daňové orgány, ale posléze i krajský soud. Nešlo totiž pouze o to, že společnost Martin Sem byla nespolehlivým plátcem, ale i o další zjištěné objektivní skutečnosti, jež ve vzájemných souvislostech nasvědčovaly přiměřené pravděpodobnosti o budoucím doměření daně (jako prvním z předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu) z důvodu možného daňového podvodu. Jinými slovy, byť jednotlivé zjištěné skutečnosti samy o sobě nemusejí představovat předpoklad úvahy o existenci transakcí zatížených daňovým podvodem, ve vzájemném kontextu již mohou takové skutečnosti o zatížení transakcí podvodem svědčit. Jak ostatně vyslovil i Nejvyšší správní soud ve stěžovatelkou citovaném rozsudku ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60 (byť jej stěžovatelka cituje na podporu svého tvrzení o neexistenci daňového podvodu), „[z]ávěr o tom, že plátce DPH věděl či mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, zpravidla vyžaduje komplexní analýzu konkrétních podezřelých skutečností a posouzení jejich vzájemných souvislostí.“ Nejinak k věci přistoupily daňové orgány v souzeném případě. Krajský soud proto nepochybil, pokud závěru o tom, že je odůvodněná obava, že daň bude v budoucnu stanovena, ve stěžovatelčině věci přisvědčil.

[40] Vytýká-li dále stěžovatelka, že závěr o daňovém podvodu byl opřen i o skutečnost, že stěžovatelka nesídlí na adrese uvedené v obchodním rejstříku a nemá nahlášenou žádnou provozovnu a dovolává se zde obsahu protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 27. 3. 2018, z něž vyplývá, že místem jejího provedení bylo stěžovatelčino sídlo na adrese Příkop 843/4 Brno, nutno dodat, že k vedené otázce se krajský soud vyjádřil v odst. 23. napadeného rozsudku. Zde nepřisvědčil dílčímu závěru žalovaného o tom, že by právě tato skutečnost měla svědčit o účasti stěžovatelky v podvodném řetězci. Přestože v době před vydáním zajišťovacího příkazu (v lednu 2018) v místě deklarovaného sídla byla označena pouze poštovní schránka, posléze v době zahájení daňové kontroly (tj. bezprostředně po vydání zajišťovacího příkazu a před vydáním napadeného rozhodnutí) se situace změnila. Krajský soud v tomto ohledu závěry daňových orgánů korigoval a stěžovatelčině žalobní argumentaci přisvědčil, není tudíž třeba se v řízení o kasační stížnosti této otázky blíže věnovat. Uvedená námitka nesměruje proti závěrům obsaženým v napadeném rozsudku.

[41] Stěžovatelka dále krajskému soudu vytýká, že ve shodě s daňovými orgány dovodil účast stěžovatelky na daňovém podvodu na základě skutečností, jež se odehrávají mimo sféru stěžovatelčina vlivu (Martin Sem nesídlí na adrese v obchodním rejstříku; sídlí na virtuální adrese; nemá nahlášenou provozovnu; dlouhodobě nepodává daňová přiznání k dani z přidané hodnoty ani kontrolní hlášení; je dlouhodobě nekontaktní; má vysoké nedoplatky na dani z přidané hodnoty).

[42] Ani uvedené argumentaci však nelze přitakat. Stěžovatelce totiž není vytýkáno, že tyto skutečnosti měla a mohla ovlivnit, nýbrž na základě nich (a ve spojení s dalšími, zejména s tím, že o Martin Sem byla již 2. 8. 2016 zveřejněna informace, že je

nespolehlivým plátcem, že platby za tvrzené plnění neprovedla stěžovatelka na známý účet správce daně a s ohledem na zjištění o provedených transakcích na bankovních účtech stěžovatelky uvedené platby pravděpodobně provedla v hotovosti) usoudil, že stěžovatelka měla či mohla vědět, že transakce, kterých se účastní, mohou být zatíženy podvodem na dani z přidané hodnoty. A tento závěr je s ohledem na výše pospané skutečnosti logický.

[43] Zbývá dodat, že za nepodstatnou a okrajovou je v tomto kontextu považovat argumentaci daňových orgánů i krajského soudu o tom, že jednou z indicií pro uvedený závěr byla i skutečnost, že Martin Sem od roku 2012 nezveřejňuje v obchodním rejstříku své účetní závěrky. Tato okolnost nejen sama o sobě, ale ani ve spojení s dalšími, o vědomosti stěžovatelky ve vztahu k účasti na podvodném řetězci svědčit nemůže. Mohla by být nanejvýše indikátorem o nemožnosti ověřit výsledky hospodaření stěžovatelčina dodavatele, to však možnému zatížení určitých obchodních transakcí podvodem nenasvědčuje. Uvedená dílčí úvaha však není způsobilá jakkoliv ovlivnit jinak správný závěr krajského soudu o tom, že v souzené věci s ohledem na zjištěné skutkové okolnosti případu „bylo možno předběžně konstatovat, že v souvislosti se zdanitelnými plněními přijatými od Martin Sem v říjnu 2017 došlo k podvodu na DPH, přičemž žalobkyně, která si neodvedenou daň nárokovala, o této skutečnosti měla a mohla vědět“, na základě něž následně krajský soud potvrdil závěr žalovaného, že je dána přiměřená pravděpodobnost, že žalobkyni bude v budoucnu stanovena daň z přidané hodnoty v souvislosti s plněními přijatými od Martin Sem v říjnu 2017, a tedy že je naplněn první z výše uvedených předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu.

[44] Z toho, co bylo výše uvedeno, současně plyne, že není opodstatněná stížnostní polemika o tom, že krajský soud neuvedl, v čem spočívaly nestandardní okolnosti obchodních transakcí mezi stěžovatelkou a Martin Sem. Tyto totiž, jak již výše uvedeno, popsal v odstavcích 14. až 19. napadeného rozsudku, v nichž se věnoval právě posouzení naplnění prvního předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu, a to výlučně na půdorysu skutkových zjištění přijatých daňovými orgány, tedy v kontextu nyní posuzované věci. V podrobnostech tak lze pro přehlednost a stručnost odkázat na zmíněné pasáže napadeného rozsudku, k nimž nad rámec výše uvedeného nemá Nejvyšší správní soud další doplnění.

[45] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše zmíněné judikатурní závěry (viz zejména odstavce [27] a [28]) shrnuje, že v daném případě se jednalo o situaci, kdy míra přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena, byla nižší, jelikož zajišťovací příkaz byl vydán ještě před zahájením daňové kontroly a napadené rozhodnutí krátce po jejím zahájení. Šlo tedy o rozhodování v situaci, kdy daňové orgány vycházely z obecnějších indicií k posuzovanému daňovému případu, jež nasvědčovaly již zmíněnému daňovému podvodu, na němž vystavěly závěr o splnění prvního předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu. V takovém případě bylo třeba, aby zde byly dostatečně silné indicie o budoucí nedobytnosti daně či značném ztížení jejího vybrání.

[46] Stěžovatelka však v kasační stížnosti zpochybňuje též naplnění tohoto druhého předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu.

[47] Pro přehlednost lze na tomto místě poukázat na judikатурní východiska, která k posouzení onoho druhého předpokladu vyplývají z judikatury Nejvyššího správního

pokračování

soudu (zejm. rozsudky ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, ze dne 22. 11. 2017, č. j. 1 Afs 251/2017-40, ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017-29, jakož i ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015-48 a ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2015-45), jak je krajský soud výstižně shrnul v odstavcích 20. a 21. napadeného rozsudku, aniž je třeba je opětovně opakovat. Krajský soud také na základě uvedené judikatury korigoval dílčí závěr daňových orgánů, podle něž již prostá účast stěžovatelky v řetězci stíženém podvodem na dani z přidané hodnoty indikuje budoucí nedobytnost daně. Správně naopak vyslovil, že ani účast v takovém řetězci bez dalšího neznamená, že daňový subjekt nebude schopen v budoucnu případně stanovenou daň zaplatit. S uvedeným závěrem souhlasí i Nejvyšší správní soud.

[48] Na rozdíl od krajského soudu však již Nejvyšší správní soud nesdílí také navazující názor, podle něž ostatní správce daně zjištěné skutečnosti (viz dále odst. [49]) zcela postačují k závěru o existenci důvodné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. V napadeném rozsudku i napadeném rozhodnutí podle Nejvyššího správního soudu chybí přesvědčivé a dostatečně silné důvody pro naplnění druhého předpokladu pro zajištění daně. Přitom tak, jako musí existovat indicie nasvědčující tomu, že daň bude s určitou mírou pravděpodobnosti skutečně stanovena, totiž musí existovat též indicie svědčící o tom, že daň nebude v budoucnu skutečně zaplacená, a že je třeba přistoupit k jejímu bezodkladnému zajištění. Jak již uvedeno, tyto je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu.

[49] Krajský soud v posuzované věci, ve shodě s daňovými orgány, dospěl k závěru o budoucí nedobytnosti daně (či jejím ztíženém vybrání) na základě skutečnosti, že 1) žalobkyně nevlastní žádné nemovité věci ani významnější movité věci (jako lodě či letadla), 2) její majetek je tvořen výhradně vysoce likvidními aktivy (dva automobily, jejichž cenu nelze přesně zjistit, a prostředky na bankovních účtech), 3) žalobkyně vykazuje vysokou míru zadluženosti (96 % majetku je financováno z cizích zdrojů), 4) neplní své povinnosti vůči správci daně (registrační povinnost k dani z příjmů ze závislé činnosti; neoznámila existenci tří bankovních účtů, které užívá ke své ekonomické činnosti), 5) jednatel a společník žalobkyně Ing. Ivan Koller byl jediným společníkem a jednatelem obchodní korporace BRNĚNSKÁ DEVELOPERSKÁ s.r.o., která poté, co přestala plnit své daňové povinnosti, utlumila svoji činnost a její aktivity převzala žalobkyně a nelze vyloučit obdobný postup i v případě žalobkyně, 6) žalobkyně od roku 2009 nezakládá do obchodního rejstříku účetní závěrky.

[50] Nejvyšší správní soud již ve své judikatuře dovedl (viz rozsudek ze dne 23. 2. 2017, č. j. 1 Afs 335/2016-38), že rozhodující není pouze okamžitý stav prostředků daňového subjektu, ale je třeba zkoumat celkovou ekonomickou situaci a její vývoj, který může ohrozit vybrání v budoucnu stanovené daně. Z uvedeného důvodu ani samotná skutečnost, že budoucí daň převyšuje disponibilní finanční prostředky daňového subjektu, nutně nemusí být sama o sobě důvodem pro zajištění daně. Je-li totiž přiměřeně pravděpodobné, že daň bude moci být uhrazena postupně, je třeba upřednostnit tuto variantu před okamžitým uspokojením s možnou ekonomickou likvidací subjektu, neboť ta s sebou nese řadu nepříznivých následků, které není těžké domyslet (propuštění zaměstnanců, výpadek dosud odváděných daní atd.).

[51] V posuzované věci se sice správce daně a posléze i žalovaný stěžovatelčinou hospodářskou situací a stavem jejího majetku do jisté míry zabývali, závěry, k nimž dospěli, ale nevypovídají o tom, že by se stěžovatelka nacházela v takové situaci, že by v budoucnu stanovenou daň (v celkové zajišťované výši 1.384.835 Kč) nebyla schopná uhradit, byť s vynaložením většího úsilí či ve splátkách, a je proto třeba přistoupit k jejímu okamžitému zajištění.

[52] Daňové orgány a posléze i krajský soud vyšly zejména z okamžitého stavu majetku, jímž stěžovatelka disponovala v době vydání zajišťovacího příkazu. Přitom shledaly, že kromě dvou automobilů, tedy movitých věcí v maximální odhadované obvyklé ceně 681.213 Kč a finančních prostředků na bankovních účtech, nedisponuje žádným majetkem větší hodnoty. Následně především na základě analýzy zjištěných bankovních účtů (ze 4 zjištěných byl pouze jeden, vedený u Československé obchodní banky a.s., registrovaný u správce daně), dále s ohledem na okolnosti týkající se se stěžovatelkou personálně propojené obchodní korporace BRNĚNSKÁ DEVELOPERSKÁ s.r.o. a s ohledem na možné stěžovatelčino zapojení do řetězce stíženého podvodem na dani z přidané hodnoty dovodily obavu o budoucí dobytost daně.

[53] Správce daně totiž zdůraznil, že stěžovatelčin majetek je svojí povahou snadno převoditelný, tedy vysoce likvidní, neboť motorová vozidla i peněžní prostředky na účtech lze snadno převést na třetí osoby. Takovou skutečnost však nelze vyloučit nikdy u žádného daňového subjektu. Úvaha, na základě které daňové orgány dovodily, že stěžovatelka uvedeným majetkem (vozidla, finanční prostředky) disponovat nebude, a uvedení zcela konkrétních skutečností nasvědčujících tomu, že stěžovatelka skutečně činí kroky směrem ke zbavení se majetku, nebo že tak činit bude, stejně jako uvedení konkrétních vazeb na společnosti či osoby, na které by majetek takto vyvedla, v odůvodnění zajišťovacího příkazu ani v napadeném rozhodnutí nejsou obsaženy.

[54] Nejvyšší správní soud v nynější věci nepovažuje za správné posouzení naplnění předpokladu existence důvodných obav z budoucí dobytosti daně ze strany daňových orgánů, jímž nakonec přisvědčil i krajský soud. Samotný zájem státu na okamžité úhradě daně bez toho, aby 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.), nebo že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi, zpravidla nemůže odůvodnit vydání zajišťovacího příkazu, aniž by daňový subjekt měl jakoukoli šanci dobrovolně daň uhradit, a to i např. formou splátek, či posečkáním daně. Takový úsudek daňové orgány neučinily.

[55] Nejvyšší správní soud nehodlá v této souvislosti jakkoliv bagatelizovat skutečnosti vytčené stěžovatelce daňovými orgány (viz výše odst. [49]), o něž opřely své závěry týkající se odůvodněné obavy o budoucí výběr daně. Nelze je nepochybně zcela ignorovat. Nutno však současně vidět, že důvody uváděné v odst. [49] ad 4) a ad 6) představují nedostatky spíše v rovině evidenční, které o majetkové situaci stěžovatelky, jejím vývoji či o plnění jejích daňových povinností nikterak nenesvědčí. Ani tvrzená personální spojitost stěžovatelky se společností BRNĚNSKÁ DEVELOPERSKÁ s.r.o. skrze jejího společníka

pokračování

a jednatele Ing. Kollera bez existence navazujícího zjištění, že na tuto společnost stěžovatelka převádí majetek či vyvádí v její prospěch prostředky s úmyslem utlumit vlastní činnost a vyhnout se tak případnému placení v budoucnu stanovené daně, tedy plnění daňové povinnosti, však nemůže ani ve vzájemných souvislostech svědčit o nedobré ekonomické situaci stěžovatelky vedoucí k závěru o nezbytném zajištění daně, a to ani ve spojitosti se zbylými zjištěními, která se týkají samotné ekonomické situace stěžovatelky [nevlastní žádné nemovité věci ani významnější movité věci (jako lodě či letadla); její majetek je tvořen výhradně vysoce likvidními aktivy (dva automobily, jejichž cenu nelze přesně zjistit, a prostředky na bankovních účtech); vykazuje vysokou míru zadluženosti (96 % majetku je financováno z cizích zdrojů)].

[56] Žalovaný (resp. před ním správce daně) nevysvětlil, na základě jakých dalších skutečností dospěl k závěru, že stěžovatelčiny majetkové poměry, byť se z velké části jednalo o majetek vysoce likvidní, nepostačují k úhradě v budoucnu stanovené daně. Jelikož v řízení nebylo sporným, že stěžovatelka se zabývá developerskou činností, je nasnadě, že ve značné míře jsou její ekonomické aktivity financovány úvěry, a její zadluženost je tak vyšší. Je totiž iluzorní představa, že výstavbu rodinných domů a bytů, kterou se stěžovatelka především zabývá (o čemž není sporu), financuje vlastními akumulovanými prostředky. Z toho, co daňové orgány o stěžovatelčině podnikatelské činnosti zjistily, přitom vyplývá, že stěžovatelka je společností fungující, která neutlumuje svoji podnikatelskou činnost, svůj majetek nevyvádí, nepřesouvá své sídlo do zahraničí, není pro správce daně nekontaktní a daňové orgány ji ani nevytýkaly, že neplní své daňové povinnosti (s výjimkou výše zmíněných evidenčních či registračních povinností, které však o ekonomické situaci či jejím výhledu do budoucna nesvědčí).

[57] Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že správce daně věnoval velkou pozornost především analýze pohybů prostředků na stěžovatelčiných bankovních účtech, aniž však se stejnou pozorností provedl i analýzu ostatních majetkových poměrů stěžovatelky. Ohledně hmotného majetku v podstatě pouze v obecnosti shrnul údaje týkající se zmíněných dvou vozidel (s uvedením odhadní obvyklé ceny) se závěrem, že cena vozidel k pokrytí částky v budoucnu pravděpodobně stanovené daně nepostačuje. V této souvislosti však nezmínil tu skutečnost, že disponibilní prostředky na účtech, byť jsou nepochybně vysoce likvidní, dosahují výše blížící se výši předpokládané v budoucnu stanovené daně (srov. dále odst. [60]).

[58] Stejně tak přesto, že správce daně provedl analýzu údajů obsažených v účetní závěrce tvořící přílohu daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 a dovedl, že podle kritérií vyplývajících z odborné literatury je stěžovatelka vysoce zadlužená (vykazuje 96% zadluženost), z čehož dovedl její nedobrou finanční situaci, následně dodal, že údaje, z nichž vyšel (tj. zmíněná účetní závěrka), neodpovídají stavu ke dni vydání zajišťovacího příkazu. Dále i ve vztahu ke stavu krátkodobých a dlouhodobých pohledávek správce daně lakonicky uvedl, že jsou vysoce likvidní a není mu o nich ničeho známo a ve vztahu k nim vyslovil pochybnost, že stav uváděný ve zmíněné účetní závěrce, z níž vycházel, odpovídá stavu v době jeho rozhodování. Nabízí se tak otázka, zda podklad, na jehož základě usuzoval na ekonomickou situaci stěžovatelky (účetní závěrka za zdaňovací období roku 2016), byl dostatečným k přijetí závěru o tom, že stěžovatelka nebude schopná v budoucnu

případně stanovenou daň uhradit. Přitom se nabízí, že tak, jak se měnil stav hmotného majetku (ve vztahu k němuž správce daně uvedl, že v průběhu roku 2017 došlo k prodeji realizovaných nemovitých věcí v souvislosti s developerským projektem v Novém Lískovci-viz strana 14 zajišťovacího příkazu), mohlo dojít ke snížení výše jejího zadlužení například prodejem získaných prostředků. K takové úvaze však daňové orgány vůbec nepřistoupily, byť mohla být z hlediska posouzení budoucí dobytosti daně (uhrazené třeba i postupně) relevantní.

[59] Z toho, co bylo výše uvedeno, je tudíž zřejmé, že ač nelze daňovým orgánům bez dalšího vytknout, že by se stěžovatelskými aktuálními ekonomickými poměry nezabývaly vůbec, přesto neprovedly posouzení rozhodných skutečností „vyváženě“, nehledě na to, že vůbec neprovedly úvahu o jejím ekonomickém vývoji. Zaměřily se pouze na ty části stěžovatelského hospodaření a ekonomických ukazatelů, které bylo snadnější zjistit a které jí byly spíše k tíži, naproti tomu se již poměrně vlažně postavily k posouzení a zjištění dalších skutečností stojících na druhé straně spektra, tedy těch, které byly obtížněji zjistitelné a potenciálně mohly nasvědčovat i skutečností, které obavy daňových orgánů o dobytost daně zmírní či zcela eliminují (především ty ve vztahu k tvrzené vysoké zadluženosti).

[60] Jak již shora uvedeno, přestože správce daně podrobil analýze veškeré zjištěné (čtyři) bankovní účty stěžovatelky, v přezkoumávaných rozhodnutích zdůraznil pouze to, že tři z nich nejsou evidovány u správce daně a zveřejněny způsobem umožňujícím dálkový přístup a že na dvou z nich došlo od měsíce listopadu 2017 k omezení počtu kreditních transakcí ve srovnání s předchozím obdobím, současně však již neuvedl, že zůstatky na účtech v době prověřování ze strany správce daně (na přelomu roku 2017 a 2018) činily částku takřka 1.200.000 Kč. Přestože ani Nejvyšší správní soud nepochybuje o vysoké likviditě těchto prostředků (viz výše), nelze jen proto uvedenou skutečnost zcela ignorovat a bylo jí třeba v rámci komplexního posouzení ekonomické situace stěžovatelky a také možností jejího vývoje do budoucna vzít v úvahu.

[61] Nejvyšší správní soud si je vědom závěrů své judikatury o tom, že s ohledem na předběžnou povahu zajišťovacího příkazu nelze požadovat velmi podrobnou analýzu majetkové struktury daňového subjektu a rozsáhlé prokazování skutečností, na základě nichž daňové orgány rozhodují, přesto na druhou stranu nelze zcela odhlédnout od toho, aby se stejnou měrou, jakou věnují pozornost zjištěním, jež mají podporovat jejich závěr o přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu nedobytná či její výběr bude ztížen, posoudily i související skutečnosti, které tuto jejich obavu mohou naopak mírnit.

[62] Nejvyšší správní soud současně po účely nyní posuzované věci dodává, že daňové orgány při posouzení věci značně přecenily význam skutečností týkajících se společnosti BRNĚNSKÁ DEVELOPERSKÁ s.r.o. Spojitost této obchodní korporace se stěžovatelkou v osobě jednatele a společníka Ing. Kollera lze jistě zaznamenat, avšak to nejen samo o sobě, ale ani ve spojitosti s ostatními zjištěními, nezakládá důvod pro závěr o naplnění druhého z předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu. Spojitost stěžovatelky se zmíněnou korporací daňové orgány zjevně považovaly za skutečnost významnou, neboť se jí věnovaly obsáhle a především. Ze zajišťovacího příkazu ale kromě zmíněné personální spojitosti obou společností v osobě Ing. Kollera také vyplývá, že stěžovatelka vznikla již

pokračování

v roce 2009 a bez problémů (žádné takové daňové orgány nezmiňují kromě shora zmíněného neplnění registrační povinnosti k dani z příjmů ze závislé činnosti a nezakládání účetních závěrek do obchodního rejstříku či neoznámení bankovních účtů užívaných k ekonomické činnosti) fungovala i v roce 2017, k němuž se vztahoval vydaný zajišťovací příkaz, aniž by cokoliv svědčilo o jejím ekonomickém útlumu či o jiných, z pohledu budoucího výběru daně nežádoucích, aktivitách. Z uvedeného důvodu nelze při posouzení přiměřené pravděpodobnosti, že v budoucnu stanovená daň bude nedobytná či její výběr bude značně ztížen, za stěžejní považovat právě tu skutečnost, že pokud stejný jednatel a společník působí kromě stěžovatelky i v jiné společnosti, jež svoji činnost v minulosti (cca v roce 2014) utlumila, lze předpokládat, že se tak stane i v případě stěžovatelky. Jelikož daňové orgány v řízení nezjistily nic, z čeho by bylo možno na tento závěr usuzovat, je neopodstatněné přikládat této personální propojenosti obou společností v nynější věci zásadnější význam a dovozovat z ní (byť ve spojitosti s dalšími zjištěními) nedobytnost v budoucnu stanovené daně.

[63] Naplnění druhého předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu, tedy odůvodněné obavy z budoucí nedobytnosti daně či značných obtíží s jejím vybráním, je nutno posuzovat komplexně a vzít v potaz i dosavadní daňovou kázeň stěžovatelky (k níž se daňové orgány nevyjádřily, a lze tak předpokládat, že v tomto směru ničeho stěžovatelce nevytýkají), její majetkovou strukturu, solventnost a dosavadní výsledky hospodaření (ziskovost či ztrátovost), ale též další pro posouzení věci významné skutečnosti, jako její postavení na trhu i výhled jejího ekonomického vývoje či další relevantní skutečnosti, které je však nezbytné hodnotit nikoliv selektivně (zejména podle toho, které skutečnosti lze zjistit snáze), nýbrž ve všech souvislostech, jak výše naznačeno. Nutno opět doplnit, že výhledem ekonomického vývoje se daňové orgány nezabývaly vůbec.

[64] Na základě toho, co bylo shora uvedeno, Nejvyšší správní soud shrnuje, že ač nepochybuje o tom, že ze strany stěžovatelky nejsou beze zbytku plněny všechny její zákonné povinnosti (zakládání účetních závěrek do obchodního rejstříku, registrace k dani z příjmů ze závislé činnosti, registrace účtů užívaných pro ekonomickou činnost u správce daně), přesto tato vytčená „pochybení“ ani ve vzájemných souvislostech se zjištěními o aktuálních majetkových poměrech a o ekonomickém „zdraví“ stěžovatelky nepředstavují dostatečný podklad pro závěr o odůvodněné obavě z budoucího výběru dosud nestanovené daně. Stěžovatelka se nikterak svého majetku nezbavovala, nepřeváděla jej na spřízněné subjekty, zůstala pro správce daně kontaktní, aniž by přesouvala své sídlo či jakkoliv jinak postupovala způsobem opodstatňujícím závěr o budoucí nedobytnosti daně.

[65] Nejvyšší správní soud má za to, že stěžovatelčiny majetkové poměry, jak je zjistily daňové orgány, nesvědčí o její nedobré ekonomické situaci a nedobrému trendu vývoje. Správce daně neoznačil žádné takové skutečnosti, jež by uvedenému nasvědčovaly, a neshledal ani žádné objektivní okolnosti, které by naznačovaly, že dobrovolná úhrada daně ze strany stěžovatelky je vyloučena. Přestože očekávaná výše budoucí daňové povinnosti (tj. zajištěné daně) jistě není v poměru ke stěžovatelčině majetku zanedbatelná, nedosahuje výše, kterou by stěžovatelka nebyla schopna při vynaložení jistého úsilí, třeba i postupně, splnit. Samotná výše předpokládané doměřené daně, resp. existence toliko vysoce likvidního majetku, tedy bez dalšího nemůže založit důvodnou obavu z budoucí nedobytnosti daně či značných obtíží s jejím vybráním. Právě tímto zjednodušujícím

způsobem však přesto k věci daňové orgány přistoupily a jejich závěrům následně nesprávně přitakal i krajský soud.

[66] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že skutečnosti shromážděné správcem daně a žalovaným nebyly dostatečnou oporou pro závěr o budoucí nedobytnosti daně či o značných obtížích při jejím vymáhání. Krajský soud proto pochybil, pokud nezohlednil stěžovatelčiny námitky poukazující na neopodstatněnost závěrů daňových orgánů o této otázce.

[67] Nejvyšší správní soud uzavírá, že daňové orgány naplnění druhého z předpokladů pro vydání zajišťovacích příkazů posoudily nesprávně, tedy pochybily při hodnocení toho, zda stěžovatelčiny majetkové poměry opodstatňovaly dostatečně intenzivní obavu správce daně o budoucí dobytost daně z přidané hodnoty. Krajský soud pochybil, pokud jejich rozhodnutí z těchto důvodů nezrušil. Tím se dopustil nezákonnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[68] Napadené rozhodnutí, stejně jako vydané zajišťovací příkazy, nemohou v souzené věci z právě vyložených důvodů obstát, proto je Nejvyšší správní soud, stejně jako i napadený rozsudek, zrušil. Vyšel přitom ze závěrů, jež vyslovil například v rozsudku č. j. 2 Afs 239/2015-66. Podle něj, „[p]okud správní soud shledá, že zákonné podmínky pro zajištění daně nebyly dodrženy, je třeba, aby zrušil jak napadené rozhodnutí, tak i rozhodnutí prvostupňové (zajišťovací příkaz). Takový procesní postup vystihuje specifickou podstatu institutu zajištění daně jakožto rozhodnutí předstižného a akčního, avšak velmi razantního, kde se rychlost vydání pojí s efektivitou. (...). Lhůta pro vyřízení odvolání je vydáním rozhodnutí definitivně zkonsumována, a po skončení soudního přezkumu již znovu neběží, takže úvahy o jejím stavění (či přetržení) po dobu řízení před soudem jsou zcela bezpředmětné. Daňový řád ani soudní řád správní ostatně neobsahují žádné ustanovení, z něhož by to bylo možné dovodit (§ 148 daňového řádu se týká lhůt pro stanovení daně a § 41 s. ř. s. lhůty pro zánik práva ve věcech daní). V případě, že soud shledá, že nebyly splněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, zruší v zájmu právní jistoty účastníků jak rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, tak zajišťovací příkaz samotný.“ Tyto úvahy se beze zbytku uplatní i v nynější věci.

[69] Pouze pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že ač stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti také kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., podle obsahu spadaly jí uplatněné kasační námitky pouze pod kasační důvod podle písm. a) téhož ustanovení, jehož důvodnost kasační soud dovodil výše.

VI.

[70] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil napadený rozsudek. Jelikož již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, zrušil kasační soud podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 76 odst. 3 s. ř. s. současně i napadené rozhodnutí a vydané zajišťovací příkazy správce daně. Jejich náprava již není možná, po skončení soudního přezkumu znovu lhůta pro rozhodnutí o odvolání neběží (viz odst. [68]).

[71] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), je proto povinen rozhodnout o nákladech řízení o žalobě i o kasační stížnosti. O těchto

pokračování

nákladech rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka jako v řízení úspěšná účastnice má právo na náhradu nákladů řízení důvodně vynaložených v řízení proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl.

[72] Stěžovatelce předně náleží náhrada zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3.000 Kč a za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč. Celkem tedy 8.000 Kč.

[73] Dále náhrada nákladů řízení představuje odměnu za zastoupení daňovým poradcem v řízení o žalobě (podle § 35 odst. 2 s. ř. s.) za 2 úkony (příprava a převzetí věci, sepsání žaloby) a za zastoupení advokátem v řízení o kasační stížnosti za 2 úkony právní pomoci (příprava a převzetí věci advokátem, sepsání kasační stížnosti), vždy po 3.100 Kč, tj. 12.400 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5. a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. S tím souvisí též náhrada hotových výdajů za každý z těchto úkonů v souladu s § 13 odst. 4 advokátního tarifu v rozsahu 4 x 300 Kč, tj. 1.200 Kč.

[74] Jelikož zástupce stěžovatelky (v řízení o žalobě ani v řízení o kasační stížnosti) nedoložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, o tuto daň se částka náhrady nákladů za zastoupení ve výši 13.600 Kč nezvyšuje. Celkovou částku nákladů řízení za řízení o žalobě i o kasační stížnosti v rozsahu 21.600 Kč je žalovaný povinen uhradit k rukám stěžovatelčina zástupce v přiměřené lhůtě do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 19. dubna 2023

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu