

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **K.M.D., spol. s r. o.,** se sídlem Jungmannova 319, Jičín, zastoupena JUDr. Irenou Pražanovou, advokátkou se sídlem V Dolině 1516/1a, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2015, č. j. 19817/15/5100-41453-711484, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 8. 2016, č. j. 31 Af 54/2015 – 39,

takto:

I. Kasační stížnost žalovaného **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalobkyni **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Žalobkyně za zdaňovací období leden až květen 2014 vykázala v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty nadměrný odpočet ve výši 4.591.126 Kč. Daňová povinnost za uvedená zdaňovací období jí byla vyměřena ve shodě s jejími tvrzeními.

[2] Pěti zajišťovacími příkazy vydanými podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, správce daně uložil žalobkyni povinnost zajistit úhradu daně z přidané hodnoty, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty v celkové výši 4.023.093 Kč na depozitní účet správce daně ve výši stanovené v jednotlivých rozhodnutích.

[3] Tento postup správce daně odůvodňoval tím, že v rámci vyhledávací činnosti realizoval výměnu informací v oblasti daně z přidané hodnoty mezi členskými státy Evropské unie – dne 20. 8. 2014 zaslal žádost do Spolkové republiky Německo o potvrzení, zda žalobkyně uskutečnila v rozhodném období dodávky zboží společnosti Dacon Hadels – GMbH (dále též Dacon). Dožádaná strana nepotvrdila dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, které žalobkyně v daňových přiznáních vykázala. Ředitel společnosti, kterým byl do 12. 5. 2014 pan Endl, popřel, že by společnost v rozhodném období dovezla z České republiky jakékoliv zboží; naopak pan Endl tvrdil, že žalobkyni nezná a nikdy s ní společnost neměla žádné obchodní vztahy. Správce daně proto pojal obavu, že žalobkyně neprokáže nárok na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, čímž jí vznikne povinnost přiznat a za platit daň.

[4] V zajišťovacích příkazech správce daně dále poukázal na množství subjektů sídlících na stejné adrese jako žalobkyně. Rovněž v nich popsal, jak ověřoval majetkové poměry žalobkyně: v databázi evidence vozidel a v katastru nemovitostí nezjistil žádné zápisy svědčící o takovém majetku ve vlastnictví žalobkyně. Na účtech žalobkyně také není dostatek finančních prostředků k zaplacení v budoucnu stanovené daně. Z toho dovodil, že pokud by nedošlo k zajištění daně, bude její vybrání v době splatnosti spojeno se značnými potížemi.

[5] Žalobkyně se proti všem pěti zajišťovacím příkazům odvolala. Správce daně dle ní vycházel ze sdělení bývalého jednatele společnosti Dacon. Od května 2014 je ale statutární orgán společnosti pan Kurauskas. Ten obchodování společnosti se žalobkyní potvrzuje. V návaznosti na toto tvrzení žalobkyně k odvolání přiložila prohlášení pana Kurauskase, ve kterém tato osoba potvrzuje, že společnost Dacon se žalobkyní obchodovala od ledna 2013 až do října 2014, uvádí seznam fotokopií CMR dodacích listů (tj. standardizovaných nákladních listů dle Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě – pozn. NSS) a faktur. Zároveň tento jednatel potvrzuje, že společnost nikdy správním orgánům nesdělovala žádné údaje týkající se této transakce. K prohlášení je připojena německá verze notářského ověření podpisu pana Kurauskase. Důvodná obava správce daně je tak založena na nepravdivém a irelevantním tvrzení pana Endla, které je předloženým prohlášením vyvráceno. Dále žalobkyně uvádí, že je kontaktní a dosud řádně plnila své daňové povinnosti; není proto důvodu daň zajišťovat.

[6] Žalovaný všechna odvolání v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. V odůvodnění se ztotožnil se závěry o pravděpodobnosti budoucího stanovení daně i o nutnosti jejího zajištění z důvodu možných potíží s placením v budoucnu stanovené daně. Správce daně zdůraznil předběžnost zajišťovacího příkazu a nutnou operativnost jeho užití. K námitce o nesprávnosti stanoviska získaného na základě výměny informací mezi státy Evropské unie uvedl, že námitka není způsobilá být předmětem řízení o odvolání proti zajišťovacím výměrům. Patří až do *nalézacího* řízení. V odvolacím řízení o *zajištění* daně je třeba prověřit pouze důvodný předpoklad budoucího doměření daně. To správce daně učinil dostatečně.

II. Žaloba a rozsudek krajského soudu

[7] Rozhodnutí žalovaného žalobkyně napadla správní žalobou. V žalobě uvedla, že správce daně údajnou odůvodněnou obavu, že daň bude doměřena, založil na vyjádření zástupce jejího odběratele společnosti Dacon, že v daném období od žalobkyně žádné zboží neobdržela. Správce daně ale vycházel z nesprávného stanoviska předchozího statutárního orgánu této společnosti – pana Endla. Ten ale již v květnu 2014 nebyl statutárním orgánem společnosti a jeho tvrzení je ve vztahu k danému období irelevantní. V rozhodné době společnost zastupoval pan Kurauskas. Žalobkyně v odvolacím řízení předložila jako důkazní prostředek jeho prohlášení ze dne 27. 4. 2015, v němž potvrdil, že společnost Dacon se žalobkyní obchodovala. Předávky zboží probíhaly od ledna 2013 do října 2014. Také popřel, že by společnost sdělovala nějaké informace německému správci daně. Žalovaný však navržený důkaz neprovedl.

[8] Žalobkyně dále v žalobě uvedla, že rozporovala konkrétní důvod pro vydání zajišťovacího příkazu, proto se jedná o námitku, která byla způsobilá být předmětem odvolacího řízení. Odůvodněná obava správce daně byla totiž založena na nepravdivém tvrzení osoby, která nemohla poskytnout relevantní informace k danému zdaňovacímu období.

[9] Dále dle názoru žalobkyně správce daně ani žalovaný neuvedli, podle jakých pomůcek postupovali a jak o jejich přiměřenosti uvažovali. Rozhodnutí je proto v této části nepřezkoumatelné. Správce daně nezohlednil v souladu se zásadou proporcionality, že žalobkyně nemá majetek k zajištění daně a vydání zajišťovacích příkazů povede pouze k okamžitému ukončení její činnosti, nikoliv k vlastnímu zajištění daně.

[10] Dle judikatury Nejvyššího správního soudu má být zajištění aplikováno především u subjektů, které jsou nekontaktní, nespolupracují se správcem daně, jsou v insolvenci, jejich majetek je účelově zcizován nebo činí kroky ke zmaření budoucího výběru daně. Skutečnost, že žalobkyně na bankovním účtu nekumuluje finanční prostředky ve výši budoucí předpokládané vlastní daňové povinnosti, nemůže být důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu a neznamená to, že nebude schopna daň uhradit. Dále tvrdila, že je kontaktní, se správcem daně spolupracovala, vždy řádně plnila svoje daňové povinnosti a neměla nedoplatky na daních. Pokládala proto za zřejmé, že u ní nejsou dány žádné důvody, které by mohly představovat oprávněné a odůvodněné obavy správce daně ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu.

[11] Krajský soud žalobu shledal důvodnou a napadené rozhodnutí žalovaného zrušil. Soud vyšel ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, č. 3368/2016 Sb. NSS, který se výkladu § 167 odst. 1 daňového řádu věnoval. Žalovaný se měl zabývat uplatněnou námitkou a předloženými důkazy, kterými žalobkyně vyvracela dosud nestanovenou daňovou povinnost. Nemusel se důkazy zabývat z hlediska jednoznačného zjištění uskutečnění či neuskutečnění obchodů se společnosti Dacon, měl je ale posoudit z hlediska jejich vlivu na závěr správce daně o přiměřeně pravděpodobném budoucím stanovení daňové povinnosti. Námitku ohledně výše částek, které správce daně nařídil žalobkyni složit jako zajištění, soud nepovažoval za dostatečně konkretizovanou. Zároveň ale uvedl, že ke kontrole správnosti výpočtu částek

mu chybí daňové přiznání, které není ve spise a z jehož údajů správce daně při stanovení částek v zajišťovacích příkazech vycházel.

[12] K odůvodnění obavy z budoucího nezaplacení daně nedostatečnou výší prostředků na účtech žalobkyně a vysokou fluktuací prostředků na těchto účtech podle soudu chybí zasazení těchto skutečností do kontextu. Konkrétně není jasné, zda se ve srovnání s předchozími roky jedná o standardní provoz na účtu žalobkyně, anebo, naopak, se to běžné činnosti vymyká. Jestliže takto hospodařila žalobkyně i minulé roky, měl by správce daně jistit, jak a z čeho plnila své daňové povinnosti. Bez tohoto kontextu není možné usoudit, zda žalobkyně bude schopna v budoucnu své daňové povinnosti dostát.

[13] Zabývat se námitkou nepřiměřeného zásahu do majetkové sféry považoval soud v této situaci za předběžné. Žalovaný nejdříve musí řádně rozhodnutí odůvodnit. Zejména se musí vypořádat s důvody svědčícími budoucímu stanovení daně, důvody svědčícími o budoucí nedobytnosti daně a řádně odůvodnit výši úhrady na dosud nestanovenou daň.

III. Kasační stížnost

[14] Rozsudek krajského soudu žalovaný (stěžovatel) napadl kasační stížností. V ní uvádí celkem čtyři okruhy námitek.

[15] Za prvé, stěžovatel odůvodnil pravděpodobnost budoucího stanovení daně dostatečně. Závěry obsažené v rozsudku č. j. 4 Afs 22/2015 – 104 krajský soud vyložil nesprávně. Povinnost podrobně odůvodnit předpoklad budoucího stanovení daně má být toliko korektivem zabraňujícím svévoli. V odůvodnění má být uvedeno, jak správce daně stanovil výši zjištěné daně. Povaha řízení o vydání zajišťovacího příkazu ani následně vedené odvolací řízení nepřipouští provádění dokazování. Nemá se jednat o další, paralelně probíhající nalézací řízení. Správní orgány vycházejí ze skutečností zatímně v daňových řízení zjištěných, či jinak jim známých.

[16] Stěžovatel dále uvádí, že dle § 168 odst. 3 daňového řádu je povinen v případě pominutí důvodů před stanovením daně, pro které bylo uplatněno zajištění, bezodkladně rozhodnout o ukončení účinnosti zajišťovacích příkazů. Skutečnost, že se k důkazům nepřihlíží při vydání zajišťovacích příkazů, proto neznamená, že se k nim následně ve vztahu k zajištěné dani vůbec nemůže přihlédnout.

[17] Předpoklad budoucího doměření daně byl v projednávaném případě splněn, neboť správce daně na základě vyhledávací činnosti prostřednictvím výměny informací v oblasti daně z přidané hodnoty mezi členskými státy Evropské unie dospěl k závěru, že žalobkyně neprokáže dodání jí deklarovaného zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě.

[18] V tomto ohledu stěžovatel považuje napadený rozsudek navíc za nepřezkoumatelný, neboť krajský soud nejprve vyslovil, že stěžovatel nebyl povinen provádět dokazování za účelem jednoznačného zjištění uskutečnění či neuskutečnění obchodních transakcí žalobkyně, avšak vzápětí uvedl, že stěžovatel pochybil, pokud neprovedl dokazování ve vztahu k přiměřeně pravděpodobnému budoucímu stanovení daně.

[19] Stěžovateli není jasné, jak měl krajským soudem naznačované dokazován provést, aby se zároveň vyhnul provedení vlastního kvazinalézacího řízení ve věci, pro které s ohledem na velmi krátkou třicetidenní lhůtu pro vydání rozhodnutí o odvolání dle § 168 odst. 1 daňového řádu zjevně nemá v odvolacím řízení proti zajišťovacím příkazům místo. Hodnocení důkazů je často časově náročný proces.

[20] Za druhé, i kdyby žalobkyní předložený důkaz bylo možné v zajišťovacím řízení provést, nic by na závěru o důvodném předpokladu doměření daně nezměnil. Žalobkyně předložila písemné čestné prohlášení současného statutárního orgánu jejího tvrzeného obchodního partnera. V něm tato osoba potvrzuje, že v lednu až dubnu 2014 byla žalobkyně jeho dodavatelem. Toto prohlášení obsahovalo předtištěné řádky, kde mělo být uvedeno, kdy tato společnost uzavřela obchodní smlouvu s účastníkem řízení, kdo realizoval a zajišťoval převzetí, skladování a výdej zboží, a kdo vystupoval za společnost Dacon. Tyto řádky však zůstaly nevyplněny. Dále čestné prohlášení obsahovalo výpis CMR dodacích listů a faktur, které však žalobkyně v rámci odvolacího řízení nepředložila. Takové čestné prohlášení nemělo v podstatě žádnou vypovídající hodnotu. Ze spisu je proto zjevné, že předložený důkaz nebyl schopný nijak rozhodnutí žalovaného změnit.

[21] Za třetí, ohledně dobytnosti dosud nestanovené daně není nutné zkoumat, zda žalobkyně oproti dřívějším obdobím změnila nakládání s majetkem a jak dosud spolupracovala při plnění daňových povinností. Skutečnosti z minulých období jsou při posouzení nutnosti vydání zajišťovacích příkazů irelevantní. Nevypovídají nic o aktuálních majetkových poměrech účastníka a jeho možnostech daň v budoucnu uhradit. Naopak, pokud je u žalobkyně standardem, že nekumuluje finanční prostředky na svém účtu a že nevlastní žádný majetek, pak lze mít důvodné obavy o nevymahatelnosti dosud nestanovené daně. Sám krajský soud připustil, že takové skutečnosti vzbuzují důvodné obavy. Nemožnost správce daně posoudit oprávněnost tvrzení účastníka, že bude v budoucnu schopen doměřenou daň zaplatit, je třeba přikládat k tíži žalobkyně, neboť ta nic jiného kromě obecného tvrzení neuvedla.

[22] Za čtvrté, úvaha o určení výše dosud nestanovené daně je plně odůvodněná. Je stanovena ve výši neoprávněně uplatněného nároku na nadměrný odpočet z plnění osvobozeného od daně.

[23] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

IV. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[24] Poté, co Nejvyšší správní soud vyhodnotil všechny podmínky projednatelnosti kasační stížnosti jako splněné, přistoupil k posouzení její důvodnosti. Z níže uvedených důvodů přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[25] Jádrem kasační stížnosti je posouzení otázky, co a jak je nezbytné dokazovat v zajišťovacím řízení. Související otázkou je, za jakých podmínek lze ohledně dokazování v zajišťovacím řízení daňový subjekt odkázat až na následné nalézací řízení. Nejvyšší správní soud nejdříve na základě dosavadní judikatury zrekapituluje obecná východiska

přezkumu zajišťovacích příkazů. Následně tato východiska aplikuje na skutkové okolnosti nyní posuzovaného případu.

IV. A Obecná východiska přezkumu zajišťovacích příkazů

[26] Ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu stanoví: „*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.*“ Výkladem a obecnými východisky aplikace tohoto ustanovení se nejpodrobněji soud zabýval v rozsudku č. j. 4 Afs 22/2015 – 104.

[27] Při přezkumu zákonnosti zajišťovacího příkazu je třeba se zabývat především tím, zda správní orgány řádně zdůvodnily, z čeho dovozují přiměřenou pravděpodobnost, že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů.

[28] Výkladem první podmínky § 167 odst. 1 daňového řádu – přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena – se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48. V tomto rozsudku dal obecně zapravdu správním orgánům, že „*při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se* stanovením samotné daně, *nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím. Proto například pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která* potenciálně *(dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. Naopak bezvýznamné* pro toto stádium *daňového řízení budou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého. (...) Při výkladu a aplikaci § 167 odst. 1 daňového řádu musí správce daně, resp. žalovaný v řízení o odvolání, předložit přesvědčivé odůvodnění důvodů zajištění finančních prostředků daňového subjektu (srov. výklad k § 71 zákona o správě daní a poplatků v rozsudku NSS ze dne 8. 9. 2010, čj. 9 Afs 57/2010 – 139, věc CZT). Je evidentní, že v nynější věci snesl správce daně a po něm i žalovaný velmi obsáhlé odůvodnění nezbytnosti vydání zajišťovacích příkazů.*“

[29] V následující pasáži odůvodnění posledně citovaného rozhodnutí se soud obšírně zabýval tím, proč důvody pro vydání zajišťovacího příkazu v případě konkrétního daňového subjektu, který byl v rámci obchodu se zlatými slitky zapojen do podvodného řetězce na DPH, shledal, tj. proč pokládá za důvodnou obavu správních orgánů, že DPH bude daňovému subjektu doměřena. V rozsudku ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 – 35, k tomu tento soud doplnil: „*Pojistkou proti hrozící svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů, na kterou upozorňovala stěžovatelka, je přitom výše zmíněná podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně ve smyslu citované judikatury správních soudů řádně specifikovat a odůvodnit. Dané úvahy jsou přitom soudně přezkoumatelné (srov. již rozsudek rozšířeného*

senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. listopadu 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90, č. 2001/2010 Sb. NSS).“

[30] Citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu k § 167 odst. 1 daňového řádu lze shrnout, že nelze požadovat po správních orgánech, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavily najisto a detailně prokazovaly veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně.

[31] Na druhou stranu, jak dále uvádí rozsudek č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti nelze zcela odhlédnout. Správní orgány jsou povinny důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. Odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu tak nelze vztahovat pouze k budoucí vymahatelnosti daně, ale k celé dispozici tohoto ustanovení, tj. právě i k otázce daňové povinnosti, jež dosud není splatná, popř. bude teprve v budoucnu stanovena. Jedná se tedy také o otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Odůvodnění rozhodnutí správních orgánů, respektive jejich úvahy v tomto směru, podléhají plnému soudnímu přezkumu.

[32] Pokud by tomu tak nebylo a soud by přezkoumával pouze odůvodněnou obavu ve vztahu k budoucí vymahatelnosti dosud nestanovené daně (podmínka ii), pak by byl správním orgánům otevřen prostor pro jinak neomezenou libovůli, která není slučitelná s demokratickým právním státem. Postačovalo by totiž pouze stanovit dostatečně vysokou částku dosud nestanovené daně přesahující majetek daňového subjektu, a tím by byla vždy založena odůvodněná obava ohledně budoucí vymahatelnosti takto vysoké částky daně. Vzhledem k tomu, jak závažný zásah do základního práva na ochranu vlastnictví a do práva podnikat představuje zajišťovací příkaz, který je způsobilým podkladem pro vedení exekuce na majetek daňového subjektu, by takový závěr byl zcela nepřijatelný.

[33] V zajišťovacím řízení tedy není nutné vést obšírné dokazování, ale je nutné poukázat na takové skutečnosti, které vydání zajišťovacího příkazů odůvodňují. Určitá informace může podmínku přiměřené pravděpodobnosti doměření daně naplnit, další informace však může tuto indicii opět vyvrátit, čímž podmínka pravděpodobnosti budoucího doměření daně opět splněna nebude. Takto Nejvyšší správní soud zrušil pro nedostatečnost odůvodnění zajišťovací příkaz ve věci č. j. 4 Afs 22/2015 – 104. Soud v citovaném rozhodnutí správním orgánům vytknul, že opomněly hodnotit řadu okolností, na které daňový subjekt ve svých podáních v zajišťovacím řízení upozorňoval, a které spíše nasvědčovaly správnosti tvrzení daňového subjektu o místu zdanitelného plnění v České republice (bod 57). Správní orgány musí tedy skutkové okolnosti zjistit natolik, aby bylo možné posoudit naplnění podmínky aplikace právní normy vyžadující pravděpodobné doměření daně a odůvodněné obavy z obtížného vymáhání v budoucnu stanovené daně.

[34] Tímto požadavkem se nestírá rozdíl mezi zajišťovacím a nalézacím řízením, jak naznačuje stěžovatel. Obě řízení se liší tím, co, a v návaznosti na to i jak, se dokazuje.

V zajišťovacím řízení je předmětem dokazování otázka, zda *existuje přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena*. Toto zjišťování skutečností nutně nemusí a ani nemůže být obšírné, naopak správní orgány vycházejí z informací, které mají k dispozici. Oproti tomu v nalézacím řízení se naopak dokazuje, zda *daň má být stanovena*. Dokazování v tomto řízení musí být dostatečně detailní, aby daň byla správně stanovena (§ 1 odst. 2 daňového řádu).

[35] Pokud se správním orgánům nepodaří odůvodnit existenci přiměřené pravděpodobnosti doměření daně, je zajišťovací příkaz nezákonný, a to i tehdy, pokud by následně daň skutečně oprávněně stanovena byla. Toto platí i naopak: lze si představit situaci, kdy zajišťovací příkaz v soudním přezkumu obstojí, neboť bude obsahovat dostatečné důvody zakládající přiměřenou pravděpodobnost, že daň v budoucnu stanovena bude, daň však přesto nakonec ve skutečnosti stanovena nebude, popř. sice stanovena bude, avšak dodatečný platební výměr bude zrušen jako nezákonný. Skutková podstata umožňující vydání zajišťovacího příkazu tedy není shodná s tou, na jejímž základě lze daň doměřit.

[36] Při hledání odpovědí na otázky v zajišťovacím a nalézacím řízení nemusí nutně být relevantní totožné skutečnosti. Některá zjištění pro užití obou institutů se ale mohou překrývat – například je-li na základě určité bez obšírného dokazování prokazatelné skutečnosti jasné, že daň ani nemůže být doměřena, taková skutečnost zároveň zapříčiňuje, že nemůže být naplněna ani podmínka vydání zajišťovacího příkazu spočívající v existenci pravděpodobnosti, že bude v budoucnu daň doměřena.

IV. B Aplikace východisek na posuzovaný případ

[37] Vycházeje z výše uvedených zásad Nejvyšší správní soud posoudil jednotlivé námitky stěžovatele.

[38] První námitka, spočívající v nemožnosti vést dokazování v řízení o vydání zajišťovacího příkazu, není důvodná.

[39] Stěžovatel uvádí, že on i správce daně pouze vycházeli ze skutečností jim známých. S nutností vycházet při rozhodování v zajišťovacím řízení z informací, které má v daný moment správní orgán v dispozici, obecně Nejvyšší správní soud souhlasí. Mezi skutečnosti známé je ale nutné zahrnout vskutku všechny skutečnosti známé správnímu orgánu v daném okamžiku. V projednávaném případě předložením důkazů v odvolání žalobkyně rozšířila okruh skutečností, které stěžovatel znal. Proto stěžovatelka měla i tyto skutečnosti vzít v úvahu a vyhodnotit, nakolik ovlivňují závěr o pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Tvrzeními se měla zabývat podrobněji a případně vysvětlit, proč i ve světle předložených důkazů je stále pravděpodobné, že k doměření daně dojde, nebo proč skutečnost sdělená daňovým subjektem nemá na pravděpodobnost budoucího doměření žádný vliv. Možnost argumentace, že nebyly naplněny podmínky k vydání zajišťovacího příkazu, je ostatně jedním ze smyslu práva daňového subjektu podat proti zajišťovacímu příkazu odvolání. Nelze proto argumentaci takto směřující bez dalšího považovat za nepřípustnou a daňový subjekt s ní odkázat až do fáze nalézacího daňového řízení.

[40] Posuzovanou situaci je nutné odlišit například o výše citovaného rozdělení dokazování účasti daňového subjektu v podvodném řetězci a otázky jeho dobré víry (rozsudek č. j. 10 Afs 18/2015 – 48). I kdyby daňový subjekt zpochybňoval vědomost o podvodném uskupení, stále správce daně v zajišťovacím řízení mohl vycházet ze skutečnosti, že daňový subjekt byl součástí podvodného řetězce. V projednávaném případě však žalobkyní v zajišťovacím řízení uváděná skutečnost zpochybňuje relevanci jediné informace, ze které správce daně dovozoval existenci pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Poukázání na naprostou irelevanci poskytnutého vyjádření, ze kterého stěžovatel vycházel, se tedy bytostně týkalo otázky pravděpodobnosti stanovení daně v budoucnu. Při jejím zpochybnění by proto nezbyly žádné informace podporující závěr o pravděpodobnosti doměření daně v budoucnu. V zásadě je proto možné časově náročné dokazování přeložit až do vyměřovacího řízení, nicméně po tomto přeložení musí v zajišťovacím řízení zbýt nezpochybněné indicie dostatečné k odůvodnění pravděpodobného doměření daně v budoucnu.

[41] Na tomto závěru nic nemění stěžovatelovo poukázání na jeho povinnost ukončit účinnost zajišťovacího příkazu v případě, že pominou důvody, které vedly k jeho vydání (§ 168 daňového řádu). Toto ustanovení upravuje situace, kdy se okolnosti nebo dostupné informace od doby vydání příkazu do doby stanovení daně změní. Není ale určeno pro nápravu situace, kdy nebyly podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu vůbec ani v původním zajišťovacím řízení splněny. Pro nápravu takové situace slouží především - žalobkyní využitý – odvolání proti zajišťovacímu příkazu.

[42] Pro pochopení rozsahu zjišťování skutečností odvolacím orgánem v řízení o zajištění daně je rovněž důležité, že se v řízení o odvolání nepřezkoumává rozhodnutí správce daně k právnímu a skutkovému stavu v době vydání zajišťovacích příkazů, jak by se mohlo zdát z argumentace stěžovatele. Řízení o odvolání dle daňového řádu tvoří jednotu s řízením před správcem daně. Odvolací orgán není vázán návrhy odvolatele, sám v průběhu odvolacího řízení může provádět dokazování (srov. § 114 odst. 2 a § 115 odst. 1 daňového řádu). Nejde tedy o to, zda v době vydání zajišťovacích příkazů měl správce daně dostatečné důvody odůvodňující vydání zajišťovacích příkazů, ale zda tyto důvody trvaly i v době vydání rozhodnutí odvolacího správního orgánu.

[43] S ohledem na uvedené nelze považovat rozsudek krajského soudu za rozporný, jak namítá stěžovatel. Krajský soud uvedl, že stěžovatel nebyl povinen provádět dokazování za účelem jednoznačného zjištění provedení uváděných transakcí žalobkyní a zároveň že pochybil, pokud neprovedl dokazování ve vztahu k existenci pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Jak uvedeno výše, předmět dokazování v nalézacím a zajišťovacím řízení se liší, proto tvrzení krajského soudu není rozporné.

[44] Druhou námitkou stěžovatel argumentuje, že i pokud by předkládaný důkazní prostředek provedl, závěr o odůvodněném předpokladu doměření daně by se nezměnil. Tato námitka není důvodná. Žalobkyní předložený důkaz měl za účel vyvrácení jediné indicie, o kterou stěžovatel opíral své přesvědčení, že lze důvodně očekávat, že daň bude doměřena. Správce daně vydání zajišťovacího příkazu odůvodnil pochybnostmi o tom, zda k transakci uváděné žalobkyní došlo. Žalobkyně zpochybnila sdělení bývalého

statutárního orgánu jednatele společnosti, který byl dle sdělení na základě výměny informací statutárním orgánem pouze do 12. 5. 2014 (v poskytnuté informaci je uvedeno, že právní účinek prodeje společnosti nastal dne 1. 1. 2014). K dožádání došlo dne 20. 8. 2014. Dožadovaná informace přitom spočívala především ve sdělení údajů z dokladů vztahujících se ke sporným transakcím se společností Dacon v lednu až květnu 2014. Žalobkyně předložila čestné prohlášení statutárního orgánu společnosti Dacon, který transakci potvrzoval. Takováto informace není na první pohled irelevantní, naopak může důvodnost předpokladu doměření daně zásadně ovlivnit, neboť lepší přístup k údajům o realizovaných obchodních závazcích může mít současný statutární orgán, než ten minulý. Tímto Nejvyšší správní soud nekonstatuje irelevanci vyjádření bývalého jednatele pana Endla, nýbrž pouze uvádí, že i vyjádření osoby, která byla statutárním orgánem údajného obchodního partnera žalobkyně v době dožádání o poskytnutí informace, mohlo otázku pravděpodobnosti budoucího doměření daně ovlivnit.

[45] Za popsané situace nešlo žalobkyní v odvolání předloženou informaci *en bloc* odmítnout jako v této fázi řízení nepřípustnou. Bylo naopak namístě se s ní vypořádat. Stěžovatel se s ní však takto nevypořádal. Činí tak až nyní v kasační stížnosti, uváděním nedostatků předloženého důkazu. Takovéto úvahy ovšem mohly a měly být uvedeny již v napadeném rozhodnutí o odvolání. Jen tak by rozhodnutí dostálo výše popsaným podmínkám na jeho přesvědčivé odůvodnění. A jen tak by žalobkyně následně mohla využít prostředky soudní ochrany a s těmito úvahami polemizovat žalobou.

[46] Třetí námitkou stěžovatel uvádí, že obava z nedobytnosti v budoucnu vyměřené daně byla dostatečně odůvodněna. Okolnosti nastalé v minulých zdaňovacích obdobích považuje za irelevantní. S tímto hodnocením Nejvyšší správní soud nesouhlasí.

[47] V rozsudku ze dne 16. 04. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31, č. 3049/2014 Sb. NSS, soud k podmínce odůvodněné obavy o ohroženou dobytnost dosud nestanovené či nesplatné daně v bodě 20 vyslovil, že *„naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohabodovým testem jeho použitelnosti. V té nejobecnější rovině proto pouze soud konstatuje, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Jak správně konstatoval krajský soud, zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 – 139).“*

[48] Nejde tedy o aktuální stav majetku daňového subjektu, ale jeho celkovou ekonomickou situaci a její vliv na schopnost v budoucnu uhradit daň. Ke zhodnocení těchto skutečností je přirozeně nutné zabývat nejen pouze aktuálním stavem majetku

daňového subjektu, ale i ekonomickými vyhlídkami, trendem. Slovy výše uvedeného rozhodnutí se má jednat o logický okruh indicií svědčících o možné důvodné obavě. Pro tento závěr je zcela jistě relevantní i to, zda fluktuace prostředků na účtu daňového subjektu byla standardním jevem i v minulých zdaňovacích obdobích, ve kterých přesto své daňové povinnosti řádně a včas plnil. Pak by totiž takovou skutečností nešlo odůvodňovat existenci obavy, že by vymahatelnost v budoucnu stanovené daně byla ohrožena.

[49] Například v rozsudku ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 – 139, soud uvedl, že „[d]*le názoru* [žalovaného správního orgánu] *tak bylo nutno u žalobce zajistit prostředky na v budoucnu splatnou či stanovenou daň z toho důvodu, že v současnosti tyto prostředky nemá. Takové úvahy Nejvyšší správní soud považuje za logicky i právně nepřípustné. V souladu s principy logického usuzování by naopak dle názoru zdejšího soudu byl takový závěr, podle kterého by bylo třeba daň zajistit proto, že žalobce v době vydání rozhodnutí celního úřadu a stěžovatele nezbytnými prostředky (či jejich podstatnou částí) disponoval, avšak v budoucnu je již mít nebude (k tomu srov. příklady odůvodnění viz výše). Právě tyto obavy jsou správní orgány v rozhodnutí o zajištění daně povinny odůvodnit*.“ Dále soud v rozsudku uvedl, že „[ř]*ádně odůvodněným tvrzením by bylo např. konstatování hrozícího konkursu daňového subjektu či probíhající (příp. s přihlédnutím k hospodářským výsledkům důvodně předpokládaný) prodej majetku daňového subjektu, prováděný za účelem získání aktiv nezbytných pro další podnikatelskou činnost apod.*“.

[50] Z uvedeného je zřejmé, že rozhodující není jen a pouze stav prostředků daňového subjektu, ale předně jeho vývoj, který může ohrozit vybrání v budoucnu stanovené daně. Právě okolnosti svědčící o tomto vývoji krajský soud správně správním orgánům v napadeném rozsudku uložil vzít v potaz. Námitka stěžovatele tuto povinnost odmítající není důvodná.

[51] Čtvrtou námitkou stěžovatel argumentuje, že výše zajištěných částek byly v zajišťovacích příkazech stanoveny přezkoumatelně. S tímto Nejvyšší správní soud souhlasí. Krajský soud v napadeném rozsudku správně uvedl, že žalobní námitka žalobkyně o nesprávné výši částek stanovených v zajišťovacích příkazech byla obecná – neuváděla konkrétně, v čem měla nesprávnost spočívat, pouze uváděla, že není zřejmé, podle čeho správce daně při stanovení výše zajištěné částky postupoval. Správce daně v příkazech popsal, že zajištěná částka odpovídá výši neoprávněně uplatněného nároku na nadměrný odpočet z plnění společnosti Dacon osvobozeného od daně. Správní orgány tak v rozhodnutích popsaly, jak ke stanoveným částkám dospěly. Nevytýkala-li tomuto postupu žalobkyně v žalobě nic, lze souhlasit se stěžovatelem, že stanovení výše částek bylo nutné považovat za dostatečně odůvodněné. V tomto směru je tedy nutné korigovat odůvodnění rozsudku krajského soudu, který i přes obecnost žalobní námitky správním orgánům vytkl nedostatečnost odůvodnění výše zajištěné částky.

V. Závěr a náklady řízení

[52] Ač jedna z námitek stěžovatele byla důvodná, ostatní důvody, kterými krajský soud odůvodnil zrušení rozhodnutí žalovaného, obstojí. I rozsudek krajského soudu tedy jako

celek obstojí a kasační stížnost navrhující jeho zrušení je nedůvodná. Z tohoto důvodu ji Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. zamítl.

[53] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel celkově neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalobkyně sice ve věci úspěch měla, podle obsahu soudního spisu jí však v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady.

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

V Brně dne 9. února 2017

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu