

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **Naryner Construction, s. r. o.**, se sídlem Vidče 168, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2017, č. j. 6089/17/5100-41453-712099, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 1. 11. 2017, č. j. 62 Af 37/2017 – 61,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4 114 Kč do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta, se sídlem Palackého 151/10, Prostějov.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Včas podanou kasační stížností se žalovaný domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) ze dne 1. 11. 2017, č. j. 62 Af 37/2017 – 61 (dále „napadený rozsudek“), jímž krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2017, č. j. 6089/17/5100-41453-712099 (dále jen „napadené rozhodnutí“) a jemu předcházející prvostupňová rozhodnutí.

[2] **Napadeným rozhodnutím** žalovaný zamítl odvolání a potvrdil 17 rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 20. 12. 2016 (resp. 21. 12. 2016), kterými byly vydány zajišťovací příkazy na daň z přidané hodnoty za období srpen 2014, září 2014, říjen, 2014, prosinec 2014, březen 2015, duben 2015, červen 2015, červenec 2015, srpen 2015, listopad 2015, prosinec 2015, leden 2016, únor 2016, březen 2016, duben 2016, květen 2016 a červen 2016, v celkové výši 2317063,- Kč. Popsal, že u žalobce byla v září 2016 zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014 až červen 2016, se zaměřením na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele PREMIX spol. s r.o. (dále jen „PREMIX“). Správce daně zjistil, že tento dodavatel od roku 2013 nezveřejnil účetní závěrky v obchodním rejstříku, sídlo má na tzv. virtuální adrese, se správcem daně komunikuje pouze prostřednictvím datové schránky, neuvádí na sebe žádné kontakty. Původním jednatelem tohoto dodavatele pan Jelínek (ve funkci byl do 10. 4. 2015), s trvalým pobytem na městském úřadu. Žalobce k věci samé uvedl, že nakupované zboží od dodavatele fakticky nikdy neměl v držení, ani je neobjednával, nikdy také nebyl u přejímky a expedice tohoto zboží; zboží si objednával, přejímal a sám platil odběratel žalobce – obchodní společnost Abrimos Czech republic s.r.o. (dále též „Abrimos“ nebo „odběratel“). Žalobce ani neviděl sklady dodavatele nebo odběratele. Rovněž jednatel odběratele tvrdil, že jednal vždy s jednatelem dodavatele, platby probíhaly v hotovosti, žalobce u předávání finančních prostředků nikdy nebyl a zboží pořízené od dodavatele nikdy neplatil. Správce daně se dále zabýval ekonomickou situací žalobce, přičemž zjistil, že dlouhodobý majetek žalobce nevlastní. Provozuje 6 vozidel a jeden přívěs. Dále správce daně zjistil, že žalobce vlastní sekací traktor. Hodnota těchto věcí byla odhadnuta na cca 1 440 000,- Kč. Na bankovním účtu byl žalobce v debetu 40 418,- Kč. Aktiva žalobce tvořily zásoby nedokončené výroby v hodnotě 1 382 000,-. Kč, peníze v hotovosti ve výši 70 000,-. Kč, krátkodobé a dlouhodobé pohledávky ve výši 6 667 000,- Kč, daňové pohledávky ve výši 476 000,- Kč a pohledávky vůči společníkům ve výši 1 916 000,- Kč. Pasiva jsou tvořena závazky z obchodních vztahů ve výši 6 403 000,- Kč, přijaté zálohy ve výši 1 108 000,-. Kč, ostatní závazky ve výší 428 000,- Kč, bankovní úvěry a kreditní karty ve výši 2 386 000,- Kč, závazky vůči zaměstnancům ve výši 207 000,- . Kč, nerozdělený zisk z minulých let ve výši 1 290 000,- Kč, ostatní závazky ve výši 381 000,- Kč. Pasiva žalobce převyšovala jeho aktiva o částku 282 000,- Kč. Správce daně proto dospěl k závěru, že je dána odůvodněná obava o vymahatelnosti dosud nestanovené daně z přidané hodnoty, přičemž tu existuje nebezpečí z prodlení.

[3] Žalovaný vyložil právní základ pro vydání zajišťovacího příkazu a konstatoval, že po vyhodnocení okolností žalobcových obchodních transakcí, podezření na neoprávněné uplatňování odpočtů daně a majetkové nedostatečnosti žalobce bylo možné dospět k závěru, že tu jsou skutečnosti vzbuzující dostatečnou míru pochybností o budoucí úhradě dosud nestanovené daně. Bylo totiž zjištěno, že žalobce s největší pravděpodobností nebude schopen prokázat, že předmětné obchodní transakce proběhly tak, jak je uvedeno na příslušných dokladech, tudíž dojde k neuznání deklarovaného nároku na odpočet DPH v celkové výši 2 317 063,- Kč, u kterého je možné, že tato daň bude obtížně vymahatelná, ne-li nedobytná s ohledem na majetkovou nedostatečnost žalobce. Zdůraznil, že v probíhající daňové kontrole zatím žalobce nebyl schopen prokázat, jak předmětné obchody probíhaly. Žalobce totiž nikdy nakupované zboží neměl v držení, neměl skladovací prostory, přestože dle dokladů plnění přijal v průběhu měsíce, ale svá vlastní

uskutečněná plnění deklaroval až na konci měsíce. Tyto okolnosti zakládají pochybnosti stran uskutečnění zdanitelných plnění. Přičemž není nutné, aby tento skutkový stav byl postaven na jisto, jelikož zajišťovací příkaz představuje právní prostředek umožňující reagovat na nebezpečí možné nedobytnosti daně vyměřené v budoucnu, přičemž je postaven na důvodných a odůvodněných, přesto však hypotetických, tvrzeních. Žalovaný rovněž vysvětlil, že zde nebyly podmínky tříštranného obchodu dle § 17 zákona o DPH. V řízení bylo prokázáno, že dodavatel žalobce je nekontaktní. Žalovaný se rovněž ztotožnil s tím, že existují důvody, ze kterých je možné vyvozovat vysokou pravděpodobnost budoucího dodatečného stanovení daně a že je zde obava, že daň bude nedobytná. Celkem si žalobce uplatnil odpočet daně na vstupu v kontrolovaných zdaňovacích obdobích ve výši 2 317 063,- Kč, což převyšuje žalobcem dosud vykazované běžné daňové povinnosti, přičemž bylo přihlédnuto k majetkové situaci žalobce. Ohledně hodnoty nedokončené výroby bylo vycházeno z informací zjištěných při místním šetření v součinnosti s jednatelem žalobce. Stav nedokončené výroby evidovaný v hlavní knize k 8. 12. 2016 byl ve skutečnosti nižší, než vykazuje žalobce, přičemž správce daně vycházel z aktuálních podkladů. Pasiva žalobce tak převyšují jeho aktiva o částku 282 000,- Kč. Ohledně majetku žalovaný poukázal na to, že je značně disponibilní, jelikož vlastní pouze movité věci. Výtěžnost tohoto majetku lze navíc velmi těžce odhadnout. Výraznou položku v aktivech žalobce tvoří pohledávky vůči společníkům, oproti tomu má žalobce zaúčtován nerozdělený zisk minulých let, který je možno vyplatit společníkům formou podílu na zisku, přičemž od 1. 1. 2014 je možné, aby obchodní korporace vyplácely zálohy na podíly na zisku, o kterých rozhoduje statutární orgán, tedy jednatel, tudíž rozhodnutí o vyplacení záloh na podíly na zisku může být provedeno okamžitě, čímž by mohlo dojít k výraznému zásahu do cash flow žalobce.

[4] Žalobce podal proti napadenému rozhodnutí **žalobu** ze dne 12. 4. 2017 ke krajskému soudu, v níž tvrdil, že nebyly splněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů. Předmětem sporu v posuzované věci je podle žalobce unesení důkazního břemene stran dodávek od dodavatele PREMIX, což by nemělo být řešeno tak invazivním prostředkem. Žalobce vysvětlil charakter zpochybněných obchodů, které představovaly přeprodej zboží, z něhož měl žalobce provizi ve výši 3%, k čemuž žalobce přistoupil s ohledem na důvody na straně odběratele a příbuzenský vztah mezi jednateli žalobce a odběratele. Neexistují pochybnosti stran bezvadnosti daňových dokladů, existenci samotného zboží a stran objednávání, předávání a placení mezi dodavatelem a odběratelem, zvláště když nebyl učiněn pokus o výslech jednatele dodavatele. Pouhé popření osoby deklarovaného dodavatele nemůže odůvodnit pravděpodobnost existence dosud nestanovené DPH. Nemá-li správce daně pochybnosti o existenci zboží a jestliže žalobce disponoval formálně bezvadným daňovým dokladem, pak nelze tvrdit, že zdanitelné plnění bylo přijato od někoho jiného než deklarovaného dodavatele a neuznat nárok na odpočet, jak uvádí judikatura Soudního dvora Evropské unie. Finanční orgány za této situace mohly pouze zkoumat, zda nedošlo k daňovému podvodu, což se však nestalo. Žalobce rovněž trval na tom, že nebyly dostatečně doloženy obavy ohledně dobytnosti dosud nestanovené daně. Chybí totiž jakákoli úvaha o tom, že žalobce nyní disponuje konkrétním majetkem, kterým v době splatnosti dosud nestanovené daně disponovat nebude. Pouhé konstatování, že majetek žalobce nepokrývá uvažované zajištění daně, nemůže obstát. Finanční orgány nadto ponížily hodnotu nedokončené výroby a přehlédly, že výroba po dokončení bude mít daleko vyšší hodnotu. Rovněž bylo přehlédnuto, že

žalobce eviduje nerozdělený zisk z minulých let ve výši 1 290 000,- Kč, zvláště když po doměření daně nebude moci preferovat před úhradou daňového dluhu pohledávky svých společníků. Za nedostatečný označil závěr žalovaného o likviditě jeho majetku a obecné závěry stran rychlé převoditelnosti majetku, stejně jako nízkou výnosnost exekuce. Poukázal na to, že se správcem daně spolupracuje a že nabízel zajištění dosud nestanovené daně mj. zástavním právem zřízených na věcech jednatele žalobce. Nikdo se rovněž nezabýval prognózou jeho ekonomického vývoje, přičemž dovozoval, že s ohledem na své výsledky v minulých letech by si na daň „vydělal". Nesouhlasil s premisou, že daňový subjekt je podvodník, který vyvede všechna aktiva ze svého závodu poté, kdy se ozve správce daně. Samotné pouhé obtíže s výběrem daně neodůvodňují vydání tak invazivního prostředku, jakým je zajišťovací příkaz.

[5] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku vysvětlil relevantní právní úpravu regulující vydání zajišťovacího příkazu a zrekapituloval daňový spis obsahující skutková zjištění správce daně, jimiž odůvodnil vydání zajišťovacích příkazů. Vysvětlil, že konečné vyhodnocení transakcí žalobce bude výsledkem nalézacího řízení. Souhlasil však se správcem daně, že jeho zjištění stran zapojení žalobce do obchodu mezi PREMIX a Abrimos jsou dostatečné pro to, aby správce daně uskutečnění transakcí deklarovaným způsobem a nárok žalobce na odpočet DPH zpochybnil. Úloha žalobce je totiž v těchto transakcích značně nestandardní a je pravděpodobné, že se žalobci nepodaří prokázat svůj nárok na odpočet DPH. Soud však konstatoval, že neobstojí odůvodnění stran důvodné obavy z budoucí nevymahatelnosti daně u žalobce. Z judikatury Nejvyššího správního soudu přitom plyne, že pokud je přiměřené pravděpodobné, že daň bude moci být uhrazena postupně, je třeba dát přednost této variantě před okamžitým uspokojením s ekonomickou likvidací subjektu. U fungujícího podniku se měly finanční orgány více zabývat použitím jiným přiměřenějších prostředků. Finanční orgány předpokládají doměření daně ve výši cca 2,3 mil Kč, avšak neuvedly žádný poznatek týkající se konkrétních kroků žalobce, z nichž by bylo zřejmé, že hodlá ukončit či výrazně omezit ekonomickou činnost, zvláště když z důvodu probíhající daňové kontroly správce daně musel mít dostatečné informace ohledně majetkové a podnikatelské situace žalobce. Finanční orgány se nezabývaly tím, zda žalobce bude moci své daňové povinnosti uhradit jiným, šetrnějším způsobem. Soudu nebylo zřejmé, na základě čeho dovodily, že žalobce je rizikovým subjektem z hlediska budoucí dobytnosti a úhrady daně. Nebyla uvedena žádná indicie o tom, že by žalobce svůj majetek hodlal rozprodat. Skutečnost, že budoucí daň převyšuje disponibilní finanční prostředky daňového subjektu, není sama o sobě důvodem pro zajištění daně.

II. Kasační stížnost a vyjádření

[6] Žalovaný (dále jen „stěžovatel") podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost ze dne 10. 11. 2017, s odvoláním na § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."). V doplnění ze dne 19. 12. 2017 uvedl, že je nutné vycházet z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 22/2015, podle kterého silné důvody týkající se stanovení budoucí daně mohou nahradit slabší důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (a naopak), přičemž na oba prvky je nutné nahlížet ve vzájemné souvislosti. Soud přisvědčil závěru, že zde byla naplněna podmínka pravděpodobnosti budoucího stanovení daně; tyto důvody jsou však

podle stěžovatele silné, tudíž nahrazují případné slabší důvody stran budoucí nedobytnosti daně. Soud se nedostatečně zabýval majetkovou analýzou žalobce, když pouze konstatoval, že je svým způsobem fungující obchodní společností a v minulosti s ním nebyly problémy, přičemž poukázal na zjištění správce daně stran tehdejšího majetku žalobce, který je (v rozsahu, který lze postihnout) podle stěžovatele vysoce likvidní. Není pravdou, že si žalobce plnil své povinnosti, neboť ten naposledy zveřejnil svou účetní závěrku v roce 2013. Správce daně rovněž žalobci plánuje doměřit vysokou částku DPH, což rovněž nesvědčí o tom, že by si žalobce své povinnosti plnil. Soud podle stěžovatele pochybil tím, že na případ aplikoval rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 239/2015, který se týkal skutkově jiné situace. Otázkou poskytnutí úvěru žalobci se sice nezabýval, ale s ohledem na zjištění správce daně je získání úvěru nepravděpodobné. Jiné způsoby úhrady žalobce nabídl až v žalobě. Zástavní právo přitom nemůže být zřízeno u dosud nestanovené daně. V této fázi řízení rovněž nelze aplikovat institut posečkání úhrady daně, neboť zatím nebyla daň správcem daně stanovena. Soud nemístně smísil změkčující prostředky následných kroků správce do řízení o zajištění daně. Není na místě posuzovat rozhodnutí o stanovení daně s ohledem na možné budoucí kroky v exekučním řízení. Ve věci nebylo možné zohlednit údajnou bezvadnou daňovou minulost žalobce, neboť ze zjištění správce daně vyplývá, že žalobce své daňové povinnosti dlouhodobě neplnil. Měl rovněž za to, že se krajský soud odchýlil od své předchozí praxe, aniž by to odůvodnil, stejně jako od judikatury správních soudů.

[7] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 24. 1. 2018 uvedl, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu. Nesouhlasil se stěžovatelem, že by zde byl silný důvod stran budoucího doměření daně žalobci, neboť mu nelze klást k tíži nekontaktnost jeho obchodních partnerů. Zdůraznil, že v dané věci správce daně netvrdí, že by se jednalo o daňový podvod, ale že údajně nebude schopen prokázat dodání zboží deklarovaným dodavatelem, aniž by však měl pochybnosti stran bezvadnosti daňových dokladů a existence samotného zboží. Poukazoval přitom na to, že správce daně mu neumožňuje provést jako důkazní prostředek kontrolní hlášení jeho dodavatele, které by podle jeho názoru prokázalo, že dodavatel příslušná plnění přiznával. V žádném případě v projednávané věci nebyly vysvětleny žádné obavy o budoucí dobytnost daně. Měl za to, že zajišťovací příkaz je mimořádně razantní nástroj správce daně, který nemá sloužit k okamžitému získání majetku daňového subjektu a tím mu znemožnit další podnikání, když žalobce není podezříván z účasti na daňovém podvodu. Nelze aprobovat přístup, kdy by správce daně mohl plošně vydávat zajišťovací příkazy u všech daňových subjektů, u kterých hodlá doměřit daň. Nelze rovněž žalobce automaticky označovat za daňového podvodníka, který ihned vyvede disponibilní majetek. Totéž nelze dovozovat ani z faktu, že žalobce vlastní likvidní majetek, zvláště když žalobce nadále vyvíjí podnikatelskou činnost a v minulosti si své daňové povinnosti plnil. Analýza majetku žalobce provedená správcem daně je povrchní, neboť nezohledňuje, že chystal vykázat nadměrný odpočet (který byl správcem daně rovněž vyměřen), že mezi závazky byl zařazen i nerozdělený zisk z minulých let, a že nedokončená výroba bude mít po dokončení zcela jinou hodnotu. Žalobce byl testován ohledně svého finančního zdraví u financujících bankovních institucí, přičemž obstál. To, že při svém podnikání používá i cizí zdroje, je zcela běžné. Samotný fakt, že bylo vydáno 17 zajišťovacích příkazů za příslušná zdaňovací období, je rovněž bez významu. Na předmětnou situaci podle žalobce plně dopadají závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 239/2015, který byl aplikován v jiné kauze i ve vztahu

k právnické osobě. Již před podáním žaloby žalobce navrhoval alternativní způsoby zajištění dosud nestanovené daně; pokud by finanční orgány průběžně zkoumaly, zda trvají důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno, musely by se tím zabývat. Není rovněž pravdou, že by správce daně nemohl za dané situace zřídit zástavní právo. Zopakoval, že správce daně musí nejen zkoumat současnou majetkovou situaci daňového subjektu, ale zabývat se i jeho ekonomickými vyhlídkami. Rovněž měla být zohledněna bezvadná daňová minulost žalobce.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež splňuje podmínky předpokládané v ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s., a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele 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, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná.**

[10] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost je natolik závažnou vadou rozhodnutí krajského soudu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud nezjistil, že by napadený rozsudek trpěl vadami, které podle setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu zakládají důvod nepřezkoumatelnosti, přičemž na její závěry ohledně posouzení toho, jaké vady naplňují tento kasační důvod, pro stručnost odkazuje (viz. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75; rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73; rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74; rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130.

[11] Naplnění tohoto kasačního důvodu stěžovatel dovozuje fakticky z toho, že krajský nedostatečně zvážil okolnosti daného případu a že se odchýlil od setrvalé rozhodovací praxe správních soudů stran zajišťovacích příkazů; k tomu je však nutné poukázat na to, že stěžovatel fakticky se závěry krajského soudu nesouhlasí a předestírá Nejvyššímu správnímu soudu vlastní právní argumentaci, kterou podporuje odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu, přičemž dovozuje, že napadené rozhodnutí je v souladu se zákonem. Skutečnost, že stěžovatel se závěry krajského soudu fakticky nesouhlasí a požaduje jiné odůvodnění, které by nadto plně odpovídalo jeho právnímu postoji, nepředstavuje důvod ke zrušení napadeného rozsudku pro jeho údajnou nesrozumitelnost. To, že stěžovatel fakticky argumentaci soudu odmítá a považuje ji za nedostatečnou či nesprávnou (či údajně se odchylující od setrvalé rozhodovací praxe), ještě neznamená, že by napadený rozsudek tak byl nepřezkoumatelný. Ostatně Nejvyšší správní soud musí poukázat na to, že kasační stížnost obsahuje argumentaci na 8 stranách textu, na kterou žalobce reagoval vyjádřením v délce skoro 18 stran – pokud by skutečně byly závěry krajského soudu nepřezkoumatelné, zcela zjevně by účastníci řízení nemohli k těmto

údajně nepřezkoumatelným závěrům předkládat tak obsáhlá pojednání obsahující zevrubnou právní argumentaci.

[12] Posouzení správnosti výše uvedených závěrů krajského soudu a toho, zda dopadají na předmětný případ, potom naplňuje kasační důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto shledal, že kasační důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. naplněn nebyl.

[13] K věci samé a naplnění kasačního důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud uvádí následující:

[14] Podle ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu platí, že *„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 citovaného ustanovení se zabýval Nejvyššího správní soud v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, v němž dospěl k právnímu závěru, že *„Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (např. daňový subjekt se zbavuje majetku, ukončuje podnikatelskou činnost apod.).“*

[15] V posuzované věci finanční orgány posouzení přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně v budoucnu (splnění první podmínky) odůvodnily tím, že se žalobci pravděpodobně nepodaří prokázat uskutečnění zdanitelných plnění, na jejichž základě si uplatňoval odpočet DPH. S těmito závěry finančních orgánů, stejně jako s argumentací krajského soudu stran posouzení splnění této první podmínky, se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Z výslechu svědka pana R. C. ze dne 6. 10. 2016, jež zastupoval odběratele Abrimos, vyplývá, že *„předmětem obchodní spolupráce byl nákup a přeprodej stavebního materiálu od firmy Premix a firmou Nariner Construciton a Abrimos. K této spolupráci došlo proto, že Premix v rámci poskytování větších slev chtěla spolupracovat pouze s firmou, která je delší dobu na trhu a firma Abrimos Czech republic s. r. o. byla na trhu od srpna 2013“*. Nejvyšší správní soud obecně nezpochybňuje samotné vytváření obchodně-dodavatelského řetězce a jeho následné využívání, ale v projednávané věci je skutečně zvláštní, že tento „dodavatelský řetězec“ se zapojením žalobce jako prostředního subjektu byl vytvořen z důvodu poskytování větších slev dodavatelem Premix konečnému odběrateli – společnosti Abrimos, přičemž za tuto blíže nespecifikovanou „slevu“ v průběhu skoro tří let platil koncový odběratel provizi žalobci ve výši 3%. Nejvyšší správní soud nevylučuje, že na počátku obchodní spolupráce se může do transakce zapojit další subjekt, který bude dodavateli „fakticky garantovat“ úhradu závazku, Nejvyšší správní soud však nevidí rozumný důvod, aby tento „garant“ či „zprostředkovatel“, který byl odůvodněn nedostatečnou známostí odběratele a jeho „nedostatečným etablováním“ na trhu, se takového vztahu bez jakéhokoli dalšího vysvětlení účastnil skoro 3 roky, za což měl získat

provizi 3%, zvláště když fakticky jeho činnost představovala pouze to, že vydával a přijímal příslušné faktury, aniž by jakékoli zboží obdržel a následně předal. Fakticky si jednotlivé dodávky vždy domlouval odběratel Abrimos s dodavatelem Premix a platby probíhaly mezi nimi rovněž napřímo, přičemž samotný jednatel žalobce dle protokolu ze dne 22. 9. 2016 žádné bližší podrobnosti o jednotlivých objednávkách a dodávkách neměl a spoléhal se pouze na ústní domluvu s odběratelem Abrimos. K tomu je rovněž nutné poukázat na zjištění správce daně, že si podle předložených dokladů měl žalobce „takto nakoupené zboží“ v rámci jednoho měsíce ponechat, aniž by k tomu měl příslušné prostory. Nejvyšší správní soud s ohledem na charakter zajišťovacího příkazu jako institutu předstižné povahy má za to, že tyto zjištěné indicie odůvodňují přiměřenou pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena. Tím však na druhou stranu nevylučuje, že s ohledem na průběh nalézacího řízení a provedení dalších důkazů budou finanční orgány stran uznání či neuznání nadměrného odpočtu na DPH své skutkové a právní závěry s ohledem na vzniklou situaci korigovat.

[16] Skutečnost, že se jedná o „silnější důvody“ (byť zde zatím dle závěrů finančních orgánů nejde o zapojení do daňového podvodu, který by zakládal nejintenzivnější důvod při posuzování pravděpodobnosti budoucího stanovení daně ve vztahu k možnosti vydání zajišťovacího příkazu) dokládající přiměřenou pravděpodobnost budoucího stanovení daně však ještě bez dalšího neznamená, že bylo v projednávané věci nutné zajišťovací příkaz vydat. V rozsudku ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 66, totiž Nejvyšší správní soud k druhé podmínce pro vydání zajišťovacího příkazu, a to důvodům svědčícím o budoucí nedobytnosti daně, posuzoval širší souvislosti a uvedl, že *„majetkové poměry tak, jak byly zjištěny, nesvědčí o nedobré ekonomické situaci žalobce, struktura majetku je „zdravá“ (aktiva a pasiva nejsou v nepříznivém poměru), dokonce byl majetek v poslední době (v průběhu daňové kontroly) rozmnožován. ..... Očekávaná výše budoucí daňové povinnosti jistě není v poměru vůči majetku žalobce marginální, ale zároveň ani taková, kterou by daňový subjekt nebyl schopen při vynaložení jistého úsilí, byť i postupně, splnit. Není ostatně ani vyloučeno, aby svůj závazek vůči státu vyrovnal např. i za pomoci úvěru, pokud jeho vlastní prostředky aktuálně nestačí. Předpoklad správce daně o neochotě žalobce daň zaplatit (daňové orgány hovoří o jeho schopnosti dobrovolně uhradit) nemá žádné reálné opodstatnění. ..... Účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, a tím ukončit jeho ekonomickou činnost, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmizela. Proto existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí..... Je-li přiměřeně pravděpodobné, že daň bude moci být uhrazena postupně, je třeba upřednostnit tuto variantu před okamžitým uspokojením s ekonomickou likvidací subjektu, neboť ta s sebou nese řadu nepříznivých následků, které není těžké domyslet (propuštění zaměstnanců, výpadek dosud odváděných daní atd.).“*

[17] K dalším předpokladům pro vydání zajišťovacích příkazů v citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud také uvedl, že *„stejně jako krajský soud shledal v napadených rozhodnutích absenci indicií o možném vyvedení aktiv z majetku žalobce. Kasační argumentace, jíž se stěžovatel brání, tj. velmi vysoká očekávaná daň v poměru k základnímu kapitálu napovídající možnému úpadku pro předlužení, se vůbec nevztahuje k riziku zmenšení majetku jeho skrytím či účelovým převedením na jiné osoby, a proto nemůže být úspěšná. Nesprávně užitý pojem základní kapitál u fyzické osoby sice znemožňuje nalezení přesné definice*

jeho obsahu (vztahuje se totiž pouze k právnickým osobám), nicméně o smyslu sdělení soud pochybnosti nemá... V případě jako je tento, kdy daňové orgány nestanovily (budoucí) daňovou povinnost v návaznosti na podezření účasti na podvodu na DPH a chybí náznaky snahy o vyvádění majetku, který by mohl sloužit jak k uspokojení daňového nedoplatku, tak ale i ke generování zisku použitelného k umoření daňového dluhu, bylo namístě postupovat obezřetněji, méně razantně a šetřit práva daňového subjektu.“

[18] Závěry obsažené v tomto rozsudku týkající se fyzické osoby byly potvrzeny v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2017, č. j. 10 Afs 33/2017 – 44 i ve vztahu k právnické osobě.

[19] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené zdůrazňuje, že daňové řízení zásadně neslouží k trestání daňových subjektů (byť ve vztahu k některým institutům daňového práva bylo dovozeno, že se jedná o trest ve smyslu čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod – srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57), tudíž výsledek daňového řízení nemá představovat skryté trestání. To platí zejm. ve vztahu k zajišťovacímu příkazu, který má povahu institutu předstižné povahy, kdy správce daně zkoumá přítomnost odůvodněné obavy, tj. přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. S ohledem na to, že zatím nedošlo k pravomocnému a konečnému vyměření, resp. doměření konkrétní daňové povinnosti, o to více se do popředí dostávají základní zásady správy daní dle ustanovení § 5 až 9 daňového řádu, případně základní zásady činnosti správních orgánů dle ustanovení § 2 až 8 správního řádu použitelné v rozsahu dle ustanovení § 177 odst. 1 správního řádu, a o to více musí finanční orgány přihlížet k jednotlivým okolnostem případu a důsledkům svého jednání. Nejvyšší správní soud tedy musí odmítnout přístup, kdy zajišťovací příkaz může být vydáván ihned poté, co byly zjištěny jakékoli nesrovnatelnosti v plnění daňových povinností daňového subjektu, a to s odůvodněním, že je zde důvodná obava, že daň bude v budoucnu stanovena a že fakticky bude „daň s ohledem na její výši a současnou majetkovou situaci možná obtížněji vymahatelná“, přičemž zatím daňový subjekt „nějakým majetkem disponuje“. Zajišťovací příkaz totiž zásadně nemá sloužit k ekonomické likvidaci daňového subjektu a odčerpání všech jeho disponibilních zdrojů, ledaže by se jednalo o případ, kdy by se jednalo o podezření z účasti na daňovém podvodu nebo kdy by byly doloženy indicie o vyvádění majetku či jiných krocích dokládajících, že následná exekuce bude neproveditelná nebo uskutečnitelná za vynaložení mimořádného úsilí.

[20] V projednávané věci stran obavy ohledně budoucí vymahatelnosti daně finanční orgány vycházely z majetkové analýzy žalobce, avšak pouhá majetková analýza tehdejšího stavu v tomto směru není dostatečná. Jak totiž Nejvyšší správní soud vyložil v rozsudku ze dne 23. 2. 2017, č. j. 1 Afs 335/2016 – 38, 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. V projednávané věci přitom finanční orgány nezjistily, že by docházelo k útlumu činnosti žalobce, že by se vyhýbal spolupráci s finančními orgány nebo že by byly činěny kroky k účelovému zbavení se majetku (či by zjevně hrozily); žalobce naopak svým účetnictvím doložil, že v minulosti dosahoval zisk,

který nadto ani nerozdělil svým společníkům, přičemž je pravděpodobné, že zisk bude dosahován i v budoucnosti.

[21] Z obsahu daňového spisu Nejvyšší správní soud navíc zjistil, že jednatel žalobce ihned po vydání zajišťovacích příkazů souhlasil dne 27. 12. 2016 se zřízením zástavního práva ke svým nemovitostem; správce daně dne 3. 1. 2017 přesto vydal rozhodnutí o zřízení zástavního práva k nemovité věci dlužníka k zajištění částky stanovené zajišťovacím příkazem. Dále daňový spis obsahuje Rozhodnutí o přijetí ručení třetí osoby ze dne 28. 12. 2016, jímž bylo přijato ručení jednatele společnosti, pana Kramoliše. Tyto skutečnosti vyvracejí odůvodněné obavy, resp. přiměřenou pravděpodobnost, že v době její vymahatelnosti bude daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi, neboť zjevně tu bude další subjekt a příslušný majetek k vymožení daňové povinnosti. Toto jednání jednatele společnosti naopak svědčí o tom, že žalobce bude v ekonomické činnosti pokračovat a bude se snažit případnou budoucí daň zaplatit, neboť jeho jediný jednatel a společník se zavázal, že v případě, kdy žalobce nedostojí svým závazkům, uhradí je on sám. Obavy z nedobytnosti předmětné v budoucnu pravděpodobně doměřené daně tak prakticky skoro nejsou na místě. Zvláště když ze stanoviska správce daně k podanému odvolání vyplývá, že žalobce v mezidobí uhradil na tuto daňovou povinnost bezmála 600 000,- Kč.

[22] Na těchto závěrech ničeho nemůže změnit to, že žalobce neplní beze zbytku všechny své zákonné povinnosti, jelikož naposledy zveřejnil svou účetní závěrku za rok 2013 a že správce daně hodlá doměřit daň za více zdaňovacích období, neboť to samo o sobě jakkoli nedokládá obavy, že by daň byla budoucnu s ohledem na ručitelský závazek jednatele žalobce a zřízení zástavního práva obtížně vymahatelná či nedobytná. Nadto Nejvyšší správní soud musí poukázat na to, že již v době rozhodování stěžovatele žalobce své účetní závěrky za roky 2014 a 2015 zveřejnil ve Sbírce listin.

[23] Nejvyšší správní soud sice souhlasí se stěžovatelem, že je nutné, aby obchodní korporace plnily svou zákonnou povinnost v podobě zveřejňování své účetní závěrky; samotné porušení této povinnosti však nemůže odůvodňovat vydání zajišťovacích příkazů. Rovněž sama skutečnost, že správce daně pravděpodobně doměří daň za více zdaňovacích období, jelikož zjistil totožný problém, který zasahuje do více zdaňovacích období, a že v souhrnu bude dosahovat vyšší částky, sama o sobě neodůvodňuje tak razantní postup správce daně, jako je vydání zajišťovacích příkazů. Tím totiž stěžovatel znovu hodnotí skutečnost, která měla být hodnocena v rámci posuzování odůvodněných obav, resp. přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu znovu stanovena. Pokud se stěžovatel v tomto směru dovolává rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2016, č. j. 7 Afs 4/2016 – 74, je nutné poukázat na to, že opakované nárokování nadměrných odpočtů účastníkem řízení, jež byly zpochybněny správcem daně, byly pouhou jednou z indicií zakládající důvodné obavy o budoucí dobytnosti daně, nestály tak o samotě jako je tomu v projednávané věci.

[24] K námitkám stěžovatele, že úvahy obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 66, nemístně směšují instituty nalézacího řízení a řízení při placení daní, je nutné nad rámec závěrů tam uvedených zmínit, že institut zajišťovacího příkazu, kromě toho, že představuje institut předstižné povahy a je mj.

uplatňován v situaci, kdy daň není stanovena, ve své úpravě (která se nadto nachází v části týkající se placení daní) však na toto následné řízení při placení daní de facto odkazuje, neboť stanoví, že jej lze vydat „*Je-li odůvodněná obava, že daň... bude v době její vymahatelnosti nedobytná*“. To, že tuto podmínku správní soudy vykládají tak, že je nutné před vydáním takto invazivního prostředku zvážit důsledky takového postupu a to, zda by v případě „klasického doměření a následného placení daní“ nebylo ze strany daňového subjektu úspěšně využito dalších institutů, které se mu dle daňového řádu nabízejí, vyplývá z toho, že správní soudy chrání subjektivní veřejná práva daňových subjektů, která jsou právě vydáním zajišťovacího příkazu a následnou, často velmi urychlenou exekucí ze strany finančních orgánů značně zasažena, a že daňový subjekt je při vydání zajišťovacího příkazu postaven před „hotovou věc“, často s nevratnými důsledky, proto je nutné vyvážit jeho nedostatečné možnosti procesní obrany kladením této podmínky na finanční orgány.

[25] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalobce byl v řízení před Nejvyšším správním soudem úspěšný, proto mu náleží právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Tyto náklady jsou tvořeny částkou 3 100,- Kč za 1 úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1966 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), přičemž za jeden úkon přísluší v těchto věcech částka 3 100,- Kč (ustanovení § 9 odst. 4, § 7 advokátního tarifu). Náhrada hotových výdajů činí podle ustanovení § 13 odst. 3 advokátního tarifu částku ve výši 300,- Kč za jeden úkon právní služby. Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem DPH, navýšil Nejvyšší správní soud odměnu o částku odpovídající DPH. Nejvyšší správní soud však nemohl přiznat zástupci žalobce odměnu i za druhý úkon právní služby spočívající v přípravě a převzetí zastoupení, neboť odměnu za tento úkon právní služby zástupci žalobce přiznal již krajský soud v napadeném rozsudku. Přiznané náklady řízení ve výši 4 114,- Kč stěžovatel uhradí k rukám zástupce žalobce 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 7. srpna 2018

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu