

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Pavla Molka a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **LIGHT Gold s. r. o.,** se sídlem Na Poříčí 1041/12, Praha 1, zastoupen JUDr. Tomášem Těmínem, Ph.D., advokátem se sídlem Karlovo náměstí 28, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 3. 2017, č. j. 11 Af 26/2015 – 133,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalobci **se vrací** přeplatek na soudním poplatku ve výši 5 000 Kč, který mu bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Tomáše Těmína, Ph.D., advokáta.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 25. 3. 2015, č. j. 9343/15/5100-41453-711090, Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“) zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro hl. m. Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 2. 2015, č. j. 947647/15/2001-80541-109497 a č. j. 951441/15/2001-80541-109497. Těmito zajišťovacími příkazy správce daně uložil žalobci zajistit úhradu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců listopad a prosinec 2014, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty na depozitní účet

příslušného správce daně v částce 726.669 Kč za zdaňovací období listopad 2014 a v částce 500.650 Kč za zdaňovací období prosinec 2014, celkem tedy částku 1.227.319 Kč.

II.

[2] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu k Městskému soudu v Praze, který ji zamítl rozsudkem ze dne 23. 3. 2017, č. j. 11 Af 26/2015 – 133.

[3] Městský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že důvody, ze kterých správce daně i žalovaný dovozují pravděpodobnost budoucího stanovení daně, se jeví jako dostatečné pro závěr o tom, že daň může být skutečně doměřena. Nižší míru odůvodněné obavy (tj. pravděpodobnosti) ve vztahu k budoucímu stanovení daně pak lze do určité míry kompenzovat vysokou mírou odůvodněné obavy ve vztahu k budoucí vymahatelnosti této daně. Takové „silné“ důvody zakládající odůvodněné obavy ve vztahu k dobytnosti daně v nyní posuzovaném případě lze shledat právě v těch důvodech, které byly vyjádřeny v odůvodnění jednotlivých zajišťovacích příkazů, a byly aprobovány rozhodnutím žalovaného. Z hlediska oprávněnosti a zákonnosti vydání zajišťovacích příkazů postačí, existuje-li důvodná obava, že dosud nestanovená daňová povinnost bude v době její vymahatelnosti již nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi a hrozí nebezpečí z prodlení. Daňové orgány ve svých rozhodnutích dostatečně určitě, srozumitelně a v logických souvislostech vyjádřily, že v případě žalobce jsou těmito důvody zjištěné skutečnosti o tom, že žalobce disponuje (vzhledem k výši předpokládané doměřené daně) pouze nepatrným majetkem, který tvoří prakticky výhradně finanční hotovost, u níž je maximální riziko rychlého, operativního a účelového převodu bez příprav a časových prodlev. Ani ve vztahu k uvedené námitce žalobce nepředložil žádná konkrétní tvrzení, která by osvědčil či prokázal jakýmkoli důkazem, z něhož by vyplývala nesprávnost a nedůvodnost závěrů daňových orgánů. Takovým tvrzením pak nemůže být to, že je podle názoru žalobce v případě obchodování s drahými kovy obvyklé dotovat pokladnu finančními prostředky z bankovních účtů v řádu statisíců či milionů korun měsíčně. Při vydávání zajišťovacího příkazu nelze po správci daně požadovat, aby prováděl detailní analýzu struktury majetku daňového subjektu. V takovém případě správce daně vychází ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici, přičemž je podstatná identifikace základních rizik a hospodářský kontext. Tato základní rizika přitom nemusí spočívat pouze v (hrozící) insolvenci daňového subjektu nebo účelovém zbavování se majetku, ale též v kumulativním efektu indicií nižší intenzity. Daňové orgány tak postupovaly plně v souladu se zákonem, neboť u žalobce byly splněny předpoklady pro vydání zajišťovacích příkazů podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

III.

[4] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[5] Stěžovatel považuje argumentaci městského soudu za nesprávnou, neboť ačkoli soud v napadeném rozsudku uznal, že v případě stěžovatele byly dány „slabé“ důvody k domněnce ohledně budoucího stanovení daně, shledal „silnější“ důvody zakládající odůvodněné obavy ve vztahu k dobytnosti daně. Tyto měly spočívat ve vysoké likviditě majetkových aktivit stěžovatele, v jeho snaze zbavovat se postižitelného majetku a ukončovat podnikatelskou činnost, dále v jeho nekontaktnosti, nespolupráci se správcem daně a v tom, že jeho dlouhodobý majetek byl neobvykle malý.

[6] Co se týče údajné snahy stěžovatele ukončovat podnikatelskou činnost, stěžovatel se dle svého mínění přes téměř likvidační ekonomické důsledky postupu správce daně stále snaží být aktivním podnikatelským subjektem. K tvrzené vysoké likviditě stěžovatelových majetkových aktiv je třeba uvést, že vzhledem k charakteru jeho obchodní činnosti a vysoké hodnotě drahých kovů jsou nutné vysoké částky hotovosti v pokladně, a to i pro případ jednorázové, výhodné obchodní příležitosti. Z tohoto důvodu je nezbytně nutné provádět vysoké dotace pokladny z bankovního účtu, a tudíž jednorázové vysoké výběry z účtu nejsou neobvyklé. Veškeré takové platby pak stěžovatel doložil správci daně předložením příslušných daňových dokladů. O nekontaktnosti a nespolupráci stěžovatele se správcem daně nemůže být řeč, neboť se osobně účastnil úkonů správce daně, včetně daňových kontrol.

[7] Správce daně v zajišťovacích příkazech údajně odůvodněnou obavu opíral o svou „zkušenost v oboru správy daní“, že hotovostní výběry finančních prostředků významného objemu detekují zastírání důkazní stopy toku finančních prostředků a že s obchodováním se zlatem a drahými kovy se nejvíce pojí existence daňových podvodů. V tomto odůvodnění lze podle stěžovatele spatřovat jasné zneužití § 167 daňového řádu a lhostejnost správce daně k možným likvidačním důsledkům svého jednání pro postižený daňový subjekt. Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Tzv. „zkušenost v oboru správy daní“ je zcela nepřijatelným argumentem, který popírá princip presumpce neviny, který je třeba uplatňovat i ve správním řízení.

[8] Za absurdní lze podle stěžovatele považovat tvrzení, že po správci daně nelze požadovat provádění detailní a bezchybné analýzy struktury majetku daňového subjektu. Z podstaty věci platí u správního aktu presumpce jeho správnosti. Jestliže správce daně nebyl detailně a bezchybně obeznámen se strukturou majetku stěžovatele při vydání předmětných zajišťovacích příkazů, stěžovatel ho ve svých odvoláních proti zajišťovacím příkazům s touto skutečností obeznámil.

[9] Není pravdou, že námitku o faktické ekonomické likvidaci v důsledku vydání předmětných zajišťovacích příkazů stěžovatel uplatnil až v řízení před správním soudem. Tuto skutečnost stěžovatel namítal již v odvolání proti zajišťovacím příkazům. Městský soud pak zcela přešel jeho námitky, že správce daně rozumným způsobem nešetřil jeho práva a pro dosažení cíle správy daní zvolil ten nejpřísnější postup pro vymožení daňové povinnosti. Stěžovatel používá daňovou exekucí postižený bankovní účet ke svému podnikání. Potřebuje ponechat část prostředků na zachování podnikatelské činnosti a mít tak možnost zadržené prostředky opětovně investovat. Vzhledem k charakteru jeho

obchodní činnosti, spočívající ve velké fluktuaci finančních prostředků, má přikázání takto vysokého finančního obnosu z účtu na společnost likvidační důsledky.

[10] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že odkazuje v plném rozsahu na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, spisový materiál, své vyjádření k žalobě a na napadený rozsudek městského soudu, se kterým se ztotožňuje.

[12] Správce daně v rámci vyhledávací činnosti zjistil, že stěžovatel neprokázal faktické uskutečnění pořízení zboží tak, jak je uvedeno na předložených daňových dokladech. Stěžovatel tím, že si uplatnil nárok na odpočet daně z přijatých plnění, u kterých neprokázal jejich přijetí, porušil § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu není prokázání platební neschopnosti či nevůle daňového subjektu, ale zjištění existence takových skutečností a okolností, u nichž lze logicky (důvodně) předpokládat, že mohou negativně ovlivnit výběr daně, přičemž na jednotlivá zjištění nelze nahlížet odděleně, ale je třeba je posuzovat ve vzájemné souvislosti. Správce daně v zajišťovacích příkazech a následně i žalovaný v rozhodnutí o odvolání uvedli skutečnosti svědčící o existenci důvodné obavy o budoucí dobytnosti předmětné daně (výše předpokládaných daňových povinností za daná zdaňovací období převyšovala hodnotu veškerého majetku stěžovatele; stěžovatel nedisponuje žádným dlouhodobým majetkem; stěžovatel uskutečňuje vysoké hotovostní výběry ze svých bankovních účtů; nákup a obchodování se zlatými slitky, což je riziková komodita, u které dochází nejčastěji k daňovým podvodům na DPH), čímž se vypořádali s nutností vydání zajišťovacích příkazů plně v souladu s § 167 odst. 1 daňového rádu.

[13] K námitce stěžovatele týkající se nesprávného právního posouzení charakteru podkladů
a důvodů pro vydání zajišťovacích příkazů, žalovaný uvedl, že správce daně při vydání zajišťovacích příkazů vycházel ze skutečností, které mu byly v daný okamžik známy. Tyto skutečnosti musejí zakládat podmínky stanovené v § 167 odst. 1 daňového řádu. S ohledem na charakter zajišťovacího příkazu, který je pouze rozhodnutím předběžné povahy, není možné v řízení o zajišťovacím příkazu zjišťovat skutečnosti co nejúplněji. Po správci daně tedy nelze při vydání zajišťovacího příkazu požadovat provedení bezchybné a detailní analýzy struktury majetku daňového subjektu, což potvrdil také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 - 45. Pokud správce daně při průběžném vyhodnocení prozatímně shromážděných důkazních prostředků shledá možným budoucí stanovení daně a zároveň odůvodněnou obavu podle § 167 odst. 1 daňového řádu, vydá zajišťovací příkaz s tím, že uvede zhodnocení prozatímně shromážděných důkazních prostředků. To správce daně učinil v předmětných zajišťovacích příkazech dostačujícím způsobem.

[14] Podle § 167 odst. 4 daňového řádu je správce daně u daně, která nebyla dosud stanovena, povinen stanovit výši zajišťované částky podle vlastních pomůcek, přičemž je povinen mít na zřeteli naplnění cíle správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Správce daně ani žalovaný nejsou oprávněni zkoumat, zda takto uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro stěžovatele likvidační povahu. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016 – 27. Možné likvidační účinky zajištění daně proto nelze považovat za relevantní důvod, který by způsobil nezákonnost napadených zajišťovacích příkazů. V daném případě správce daně nevybočil z mezí správního uvážení ani zásady přiměřenosti práva, neboť zajišťovací příkazy považoval za jediný zákonný prostředek k dosažení cíle správy daní, kdy proporcionalita byla zajištěna výše uvedeným zjištěním důvodné obavy správce daně.

[15] Z těchto důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

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

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Podstatou kasační stížnosti je námitka nesprávného posouzení právní otázky splnění zákonných podmínek pro vydání předmětných zajišťovacích příkazů.

[19] Podle § 167 odst. 1 daňového řádu „*[j]e-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*“.

[20] Zajišťovací příkaz je zajišťovacím instrumentem ve vztahu k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné. Jedná se o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu). Současně však správce daně vydáním zajišťovacího příkazu závažně zasahuje do majetkových práv daňového subjektu. Daňový řád proto podmiňuje možnost vydání zajišťovacího příkazu existencí odůvodněných obav, přičemž pro zabránění svévoli je nutné, aby správce daně zcela konkrétně identifikoval důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 – 90, publ. pod č. 2001/2010 Sb. NSS). Tyto důvody je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Vymezení určitých nepřekročitelných mantinelů či mnohabodového testu pro identifikaci odůvodněné obavy by bylo velmi obtížné a málo funkční (srov. rozsudek ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS).

[21] Vzhledem k výše vymezené povaze institutu zajišťovacího příkazu nelze po správci daně na jednu stranu požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně. Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. V opačném případě by byl správním orgánům otevřen prostor pro ničím neomezenou libovůli. 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.

[22] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu tak *„[p]ředpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 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*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS). V odůvodnění zajišťovacího příkazu je proto třeba uvést důvody vztahující se jak k budoucímu stanovení daně, tak i k dobytnosti této daně. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Na druhou stranu lze připustit určitou míru vzájemné kompenzace obou prvků: *„[j]sou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, ‚slabší', lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny ‚silné' důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně*“ (již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 22/2015 – 104).

[23] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval pravděpodobností budoucího stanovení daně. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH *„[p]látce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku*“. Zdanitelným plněním je plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně, přičemž předmětem daně je mimo jiné dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku [§ 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. Dodáním zboží je podle § 13 odst. 1 zákona o DPH *„převod práva nakládat se zbožím jako vlastník*“.

[24] Nejvyšší správní soud připomíná, že v daňovém řízení *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních* (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Jedná se o základní zásadu ovládající dokazování v daňovém řízení. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS, není daňové řízení ovládáno zásadou vyšetřovací, nýbrž je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 -

107, ve kterém uvedl: „*Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.*“ Daň či nárok na odpočet DPH totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srov. § 2 zákona o DPH). Zákonný nárok na daň či její odpočet je podmíněn formálním vykázáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Zákon tedy nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Shodný názor vyslovil také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 – 72. Výše uvedené závěry mají svůj odraz rovněž v judikatuře Ústavního soudu, který v nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, vyslovil, že „*... důkaz daňovým dokladem ... je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.*“ Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v prvé řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním.

[25] V daném případě měl správce daně důvodnou pochybnost o faktickém uskutečnění přijatých zdanitelných plnění od dodavatele P. M., které stěžovatel vykázal v podaných daňových přiznáních k DPH za zdaňovací období měsíců listopad a prosinec 2014. Podle předložených faktur prodal tento dodavatel stěžovateli v rozhodném období zlaté slitky v množství, jehož hodnota se pohybovala v řádu miliónů Kč, přičemž podle předložené evidence a s tím souvisejících dokladů měly platby za takto dodané zboží probíhat vždy pouze v hotovosti, a to v částkách, které opakovaně překračovaly povolené hotovostní limity podle zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů. Jednotlivé okolnosti, pro které správce daně přistoupil k vydání zajišťovacích příkazů, je třeba hodnotit ve svém souhrnu. Samotná okolnost, že platby probíhaly pouze v hotovosti, není sama o sobě důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů. Dosavadní zjištění o skutečném průběhu realizovaných obchodů však takový postup správce daně umožňovala. Správce daně dostatečně podrobně zdůvodnil, že stěžovatel uplatňuje v daňových přiznáních a přiznává uskutečněná zdanitelná plnění v řádech milionů korun, že na internetu je k dispozici pouze adresa stěžovatele a že relativně krátce před vydáním zajišťovacích příkazů (listopad a prosinec 2014) byla z bankovních účtů vybrána v hotovosti relativně vysoká částka 2 580 000 Kč a 2 828 000 Kč a uskutečněny vysoké hotovostní výběry platební kartou. Tato zjištění dal do souvislosti s obavou, že zdanitelná plnění zahrnutá v daňových přiznáních za listopad a prosinec 2014 nebyla realizována a sloužila pouze ke snížení daňové povinnosti stěžovatele. I podle názoru Nejvyššího správního soudu bylo lze za těchto okolností dospět k závěru o splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů.

[26] Je třeba zdůraznit, že v případě vydání zajišťovacích příkazů se jedná o závěry mezitímní (předběžné), u nichž není na místě obšírně prokazovat otázky související se stanovením samotné daně. Teprve v nalézacím řízení bude správce daně povinen

shromáždit relevantní podklady pro konečné zjištění, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je uvedeno na předložených daňových dokladech. V této souvislosti lze rovněž odkázat na rozsudek ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, ve kterém zdejší soud uvedl: *„Právě s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu, ve kterém se zásadně dokazování neprovádí, vychází správce daně ze skutečností zatímně v daňovém řízení zjištěných, či jinak správci daně známých. Proto je namístě souhlasit se závěrem krajského soudu, podle něhož se v případě vydávání zajišťovacího příkazu nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtíží při vybírání daně.“*

[27] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že předběžný závěr správce daně, že si stěžovatel neoprávněně uplatnil nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele P. M., byl vzhledem k fázi daňového řízení při vydání zajišťovacích příkazů opodstatněný a nebyl stěžovatelem relevantním způsobem zpochybněn. Důvody, ze kterých správce daně dovodil pravděpodobnost budoucího stanovení daně, je tedy třeba považovat za dostatečné.

[28] Nadto, jak bylo uvedeno výše, nižší míru pravděpodobnosti ve vztahu k budoucímu stanovení daně (v posuzovaném případě zapříčiněné především nedostatkem relevantních podkladů) lze do určité míry kompenzovat vyšší mírou odůvodněné obavy ve vztahu k budoucí dobytnosti daně (srov. již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 22/2015 - 104). Z obsahu správního spisu vyplývá, že stěžovatel ke dni vydání zajišťovacích příkazů nevlastnil žádné nemovitosti ani movité věci větší hodnoty (vyjma jednoho osobního automobilu tov. zn. Škoda Octavia) a jeho majetek se skládal především z peněžních prostředků na bankovních účtech a v hotovostní pokladně. V období listopadu a prosince 2014 přitom stěžovatel vybral v hotovosti z účtů částku v celkové výši 6.962.000 Kč. Ke dni vydání zajišťovacích příkazů tak byl zůstatek na účtu č. X záporný (-472,53 Kč) a na účtu č. X byla sice podle vyjádření stěžovatele částka 1.731.473,44 Kč, jednalo se však o peněžní prostředky zapůjčené stěžovateli společností GRAPE SC, a.s. Z uvedených skutečností je zřejmé, že výše předpokládaných daňových povinností za daná zdaňovací období převyšovala hodnotu veškerého majetku stěžovatele. Nejvyšší správní soud proto shledal, podobně jako městský soud, silné důvody zakládající odůvodněné obavy ve vztahu k dobytnosti daně.

[29] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že po vyhodnocení všech relevantních okolností případu shledal dostatečné důvody pro vydání zajišťovacích příkazů. Závěr žalovaného a městského soudu o pravděpodobném budoucím vyměření daně byl opodstatněný, byť v okamžiku vydání zajišťovacích příkazů nebyly a nemohly být k dispozici veškeré relevantní okolnosti nezbytné pro zákonné doměření daně. Nejvyšší správní soud rovněž shledal, že v době rozhodování správce daně zde vzhledem k absenci dlouhodobého majetku a vysoké likviditě majetkových aktiv stěžovatele existovalo reálné riziko, že vyměřená daň nebude v budoucnu vymahatelná.

[30] Pokud jde o námitku likvidačních dopadů předmětných zajišťovacích příkazů, touto se městský soud zabýval, přičemž dospěl ke správnému závěru, že tato sama o sobě nemůže zakládat důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. V daném případě správce daně provedl kvalifikovaný odhad výše daně, která bude pravděpodobně

stanovena, a podle toho stanovil výši zajišťované částky. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016 – 27, v jehož právní větě je uvedeno, že *„Při stanovení výše zajištění správce daně není oprávněn zkoumat, zda uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační povahu, a musí vycházet pouze z hledisek, která jsou obsažena v první větě § 167 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.“*

[31] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že městský soud v odůvodnění svého rozsudku netvrdil, jak mylně uvádí stěžovatel, že mezi „silnější“ důvody zakládající odůvodněné obavy ve vztahu k dobytnosti daně patří v případě stěžovatele jeho snaha zbavovat se postižitelného majetku, ukončovat podnikatelskou činnost, jeho neintaktnost a nespolupráce se správcem daně. Tyto okolnosti městský soud uvedl toliko obecně jako příklad situací, kdy lze u daňového subjektu shledat existenci odůvodněných obav ve vztahu k dobytnosti daně (viz str. 11 napadeného rozsudku). Ve vztahu ke stěžovateli pak městský soud tuto odůvodněnou obavu spatřoval (shodně s daňovými orgány) výhradně v absenci dlouhodobého majetku ve spojení s vysokou likviditou jeho majetkových aktiv. Související námitky stěžovatele jsou proto pro posouzení důvodnosti jeho kasační stížnosti irelevantní.

[32] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[33] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

[34] Stěžovatel zaplatil soudní poplatek za podanou kasační stížnost dvakrát, a to dne 4. 5. 2017 ve výši 5.000 Kč a následně dne 30. 5. 2017 ve výši 5.000 Kč (viz záznamy o složení na č. l. 15 a 18 soudního spisu). Celkem tedy stěžovatel zaplatil 10.000 Kč. Jelikož poplatková povinnost za podanou kasační stížnost činila 5.000 Kč, vznikl stěžovateli přeplatek na soudním poplatku ve výši 5.000 Kč. Nejvyšší správní soud proto postupoval podle § 10 odst. 1 věta druhá zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, podle něhož soud vrátí přeplatek, bylo-li na poplatku zaplaceno více, než činila poplatková povinnost, a rozhodl o vrácení přeplatku ve výši 5.000 Kč, a to ve lhůtě podle § 10a odst. 1 téhož zákona.

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

V Brně dne 19. dubna 2018

Mgr. David Hipšr

předseda senátu