ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobkyně: **JP – Work Agency s. r. o.**, se sídlem Hlavní třída 13/3, Šumperk, zastoupená Mgr. Pavlem Kandalcem, Ph. D., LL.M., advokátem se sídlem Moravské náměstí 629/4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 3. 10. 2017, č. j. 65 Af 30/2017 – 26,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

[1] Žalovaný svým rozhodnutím ze dne 16. 3. 2017, č. j. 12161/17/5100-41453-712140, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dvě rozhodnutí - zajišťovací příkazy - Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 1. 2017, č. j. 42465/17/3109-00540-802339 a č. j. 43588/17/3109-00540-802339, vydaná ve věci zajištění úhrady daně z přidané hodnoty. Jimi bylo žalobkyni uloženo, aby zajistila úhradu daně z přidané hodnoty složením jistoty na účet správce daně, a to za období září 2016 ve výši 837 081 Kč a za období říjen 2016 ve výši 1 562 274 Kč.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou podanou u Krajského soudu v Ostravě – pobočce v Olomouci (dále jen „krajský soud“), jenž ji jako nedůvodnou zamítl.

[3] Žalobkyně namítala, že nebyla splněna ani jedna ze zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, tedy přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena, a odůvodněná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude její vybírání spojeno se značnými obtížemi [§ 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád")]. Co se týče první podmínky, namítala, že zajišťovací příkazy byly vydány ve fázi vyměřovacího řízení, kdy ještě nebyly známy pochybnosti správce daně o jejích daňových tvrzeních, a proto se je ani nemohla pokusit vyvrátit. Rozhodnutí správce daně i žalovaného považuje v tomto směru za nepřezkoumatelná. Druhá podmínka nebyla prokázána, neboť daň byla vzápětí po vydání zajišťovacích příkazů uhrazena. Žalobkyně také polemizovala s tím, že by míra její zadluženosti byla nadměrná. Tvrzení správce daně, že „zdravé" zadlužení se pohybuje mezi 30 až 60 %, je pouze jeho subjektivní úvahou bez opory v jakémkoli právním předpisu. Žalovaný ani správce daně nevysvětlili, proč bude daň vybrána efektivněji, pokud bude vydán zajišťovací příkaz nyní, ve srovnání se situací, kdyby daň byla vybírána v době její vymahatelnosti.

[4] Krajský soud konstatoval, že orgány daňové správy splnily povinnost ohledně úvahy o splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. Co se týče první podmínky (přiměřená pravděpodobnost stanovení daně v budoucnu), žalobkyně se ve zdaňovacím období měsíce září 2016 a října 2016 zapojila do řetězce obchodních společností, které vykazují typické znaky podvodného řetězce, tj. řetězce, jehož účelem je krácení daně z přidané hodnoty. Správce daně se přitom dostatečně zabýval strukturou daného podvodného řetězce. Dovodil, že žalobkyně plnila v rámci řetězce funkci tzv. *brokera*, jenž čerpá nárok na odpočet daně, kterou neuhradily subjekty na předchozích pozicích v řetězci plnící roli tzv. *missing tradera,* a z tohoto důvodu tak pro rozhodnutí o zajišťovacích příkazech není nutné se podrobněji zabývat i konkrétní formou zapojení daňového subjektu do tohoto řetězce.

[5] Soud nepřisvědčil ani námitce, že nebyla splněna druhá podmínka pro vydání zajišťovacích příkazů (odůvodněná obava o dobytnost daně). Uvedl, že se orgány daňové správy podrobně zabývaly majetkovou situací žalobkyně a oprávněně dospěly k závěru, že její ekonomická situace není dobrá. Správce daně podrobně shrnul zjištění ohledně majetkových a finančních poměrů žalobkyně, zejména že nedisponuje nemovitým majetkem, z movitého majetku disponuje pouze dvěma vozidly, jejichž tržní hodnota je maximálně 130 000 Kč. Dovodil, že v době vydání zajišťovacích příkazů byla žalobkyně nezdravě zadlužena a neměla majetek, jenž by mohl být použit na úhradu dosud nestanovené daně. I další okolnosti případu vedly správce daně k oprávněné obavě, že daň bude nedobytná, respektive její vybrání bude v této době spojeno se značnými obtížemi.

[6] Za nerozhodnou považoval krajský soud namítanou skutečnost, že žalobkyně následně daň uhradila. Konstatoval, že zajišťovací příkaz je zajišťovacím instrumentem vztahujícím se k dani ještě nestanovené nebo dosud nesplatné, který má napomoci zabezpečení úhrady, jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Správce daně jej vydává při splnění zákonných podmínek v době, kdy ještě předpokládá, že bude při výběru (respektive při zajištění prostředků pro úhradu daně) úspěšný. V dané věci byly zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů splněny, a to s ohledem na nedobrou ekonomickou situaci žalobkyně a předpokládanou výši dosud nestanovené daně, které ve vzájemném kontextu poskytují dostatek indicií pro závěr, že

úhrada daňových povinností může být v budoucnu zmařena. Následně uhrazená daň svědčí toliko o efektivním využití tohoto zajišťovacího nástroje.

[7] Žalobkyně (dále jen „*stěžovatelka*“) brojí proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu, který podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s“). Některé uváděné důvody kasační stížnosti lze nicméně podřadit i pod § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[8] Kasační stížnost většinou doslovně opakuje žalobní argumentaci stěžovatelky s tím, že orgány daňové správy neprokázaly existenci zákonných důvodů pro vydání zajišťovacích příkazů. Krajskému soudu pak vytýká, že se „*v podstatných bodech zcela ztotožnil s hodnocením žalovaného*“. Dále obecně vytýká krajskému soudu nesprávné posouzení výše uvedené otázky, tedy existence zákonných důvodů pro vydání zajišťovacích příkazů.

[9] Konkrétněji se vymezuje proti dílčí otázce, kdy žalovaný ve svém rozhodnutí zmínil účelovost úhrady částek na základě zajišťovacích příkazů ze strany stěžovatelky. Stěžovatelka označuje tuto úvahu za *neudržitelnou*. Této *neudržitelnosti* si byl vědom i krajský soud, označil-li ji za „*blíže nespecifikované tvrzení žalovaného*“, avšak nevyvodil z toho žádné důsledky. Stěžovatelka zdůrazňuje, že k úhradě daně došlo vzápětí po vydání zajišťovacích příkazů. Žalovaný na tuto skutečnost nereagoval v rámci odvolacího řízení a krajský soud neměl nechat tento postup bez povšimnutí.

[10] Závěr krajského soudu o vysoké míře zadlužení stěžovatelky je subjektivní a nemá oporu v žádném právním předpisu. V tomto smyslu argumentovala i v žalobě, krajský soud však na tuto otázku nereagoval a namísto toho přistoupil k vlastnímu hodnocení míry zadlužení stěžovatelky. To však nebylo předmětem žalobní námitky.

[11] Stěžovatelka dále namítá, že předmětné zajišťovací příkazy selhávají ve druhém kroku testu proporcionality (tzv. potřebnosti). Správce daně ani žalovaný nevysvětlili, proč bude daň vybrána efektivněji na základě zajišťovacích příkazů, než kdyby předmětná daň byla vybírána v době její vymahatelnosti. Krajský soud v tomto ohledu odkázal na hodnocení v rozhodnutí žalovaného (odstavce 25 až 28). V nich však žalovaný na tuto otázku, tj. „okamžitá úhrada versus úhrada po řádném stanovení daně“, neodpovídá.

[12] V závěru stěžovatelka takřka doslovně opakuje svou žalobní úvahu nad rámec individuálního případu. Podle ní orgány finanční správy nakládají s institutem zajišťovacího příkazu v nebývale velkém rozsahu, v rozporu s vůlí zákonodárce a s jeho původním účelem. Posouvají tím vymahatelnost daně před okamžik vydání platebního výměru správcem daně. Stěžovatelka apeluje na moc soudní, aby tento aspekt neponechala nepovšimnutý.

[13] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a ztotožnil se i s napadeným rozsudkem. Poukázal na to, že stěžovatelka opakuje argumentaci, kterou užila již v předchozích řízeních. S ní se orgány daňové správy dostatečně vypořádaly.

[14] Ohledně první podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu žalovaný zdůraznil účast stěžovatelky na podvodném řetězci transakcí. Poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž tato okolnost může být zdrojem odůvodněných obav správce daně o budoucí inkaso daně.

[15] K námitce ohledně významu promptního uhrazení daně po vydání zajišťovacích příkazů uvedl, že z analýzy majetkových poměrů stěžovatelky vyplynulo, že její majetek tvořila zejména vysoce likvidní aktiva ve formě finančních prostředků na bankovním účtu, stěžovatelka nevlastnila žádné nemovité věci a jediným dlouhodobým majetkem byla vozidla, která také patří mezi likvidní majetek. Finanční prostředky byly obratem nebo nejpozději do dvou dnů z bankovního účtu vybírány v hotovosti. Na bankovním účtu stěžovatelky tak nebyla tvořena dostatečná rezerva k úhradě vlastní daně. Zdůraznil, že stěžovatelka částky nezaplatila dobrovolně, ale byly uhrazeny provedenou zajišťovací exekucí na bankovní účet.

[16] K námitce zadluženosti stěžovatelky se žalovaný vyjádřil tak, že z hlediska ukazatelů likvidity se její situace ve všech sledovaných ukazatelích nejevila jako příliš dobrá. Krátkodobé cizí zdroje byly kryty oběžnými aktivy v nedostatečné výši a ani u jednoho z ukazatelů se stěžovatelka nepohybovala v rozmezí hodnot doporučovaných v praxi řízení podniku. Pokud by mělo dojít k úhradě krátkodobých závazků, stěžovatelka nedisponovala dostatečnými oběžnými aktivy.

[17] Pokud jde o otázku proporcionality užitého postupu, žalovaný poukázal na § 167 odst. 4 daňového řádu, z něhož neplyne oprávnění daňových orgánů zkoumat, zda uložená výše úhrady daně může mít pro stěžovatelku likvidační povahu. Odkázal přitom 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 zajišťovacích příkazů.

[18] Závěrem žalovaný uvedl, že předpokladem pro vydání zajišťovacích příkazů není prokázání platební neschopnosti či nevůle stěžovatelky plnit daňové povinnosti, ale zjištění takových skutečností, u nichž lze důvodně předpokládat, že mohou negativně ovlivnit výběr daně. Na jednotlivá zjištění nelze hledět odděleně, ale je třeba je posuzovat ve vzájemné souvislosti. Ze všech uvedených důvodů navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

[19] 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.).

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Z § 109 odst. 4 s. ř. s., a ze setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 26. 1. 2015, č. j. 8 As 109/2014 – 70) vyplývá, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah a kvalita kasační stížnosti tedy do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale i obsah rozsudku soudu. Je proto odpovědností stěžovatele, aby v kasační stížnosti dostatečně specifikoval skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského soudu.

[22] Stěžovatelka v kasační stížnosti většinou opakuje námitky uplatněné již v žalobě, aniž by reagovala na závěry krajského soudu nebo s nimi polemizovala. Tyto námitky převážně míří proti rozhodnutí žalovaného a argumentace se tak ve významné části míjí s rozhodovacími důvody krajského soudu. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2004, č. j. 3 Azs 43/2003 – 48, konstatoval, že „[k]*asační stížnost jako mimořádný opravný prostředek je podle § 103 s. ř. s. koncipována na principu nutného konkrétního tvrzení stěžovatele, v čem krajský soud, který jeho věc projednával a rozhodl, ve svém rozhodnutí pochybil.* (...) *V kasační stížnosti* (...) *je především třeba, aby stěžovatel uvedl, v čem nezákonnost rozhodnutí soudu spatřuje*.“ S ohledem na výše uvedené se Nejvyšší správní soud nezabýval argumentací stěžovatelky, která je pouhým opakováním žalobní argumentace, neboť ji z podstaty věci (§ 102 s. ř. s.) nelze považovat za kasační námitky.

[23] V obecné rovině stěžovatelka vytýká krajskému soudu, že se *v podstatných bodech zcela ztotožnil s hodnocením žalovaného* ohledně existence zákonných důvodů pro vydání zajišťovacích příkazů, aniž by se k věci sám vyjádřil. *De facto* tedy namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Tato námitka není důvodná. Krajský soud se nespokojil s mechanickým převzetím argumentace žalovaného a jednotlivé žalobní body vypořádal vlastní argumentací. Pokud rozsáhleji rekapituloval argumentaci správce daně v zajišťovacích příkazech, bylo to jen pro to, aby doložil zapojení stěžovatelky do řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH. Právě tato účast odůvodnila obavy správce daně o vymožení daně v budoucnu a stěžovatelka v tomto ohledu se správcem daně nepolemizovala.

[24] Pokud stěžovatelka obecně brojí proti posouzení podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů ze strany krajského soudu, lze jí na to také pouze v obecné rovině odpovědět, že tyto podmínky byly posouzeny řádně a v souladu se zákonem.

[25] Konkrétně stěžovatelka zdůrazňuje dílčí pasáž rozhodnutí žalovaného. Ten v odstavci 23 uvedl toto: „*Odvolatelova* [tj. stěžovatelčina] *úhrada zajišťovacích příkazů, ať již předchozích či současných, se vzhledem ke všem zjištěným okolnostem jeví pouze jako účelová*.“ Stěžovatelka označuje tuto úvahu za „*neudržitelnou*“. Polemizuje s krajským soudem, který k této otázce uvedl, že „*se sice jedná o blíže nespecifikované tvrzení žalovaného, ke kterému se tak soud nemůže nijak vyjádřit, nicméně toto tvrzení nemá vliv na zákonnost vydaného zajišťovacího příkazu*.“ Podle stěžovatelky je naopak tato nejasnost důvodem pro zrušení napadeného rozsudku.

[26] Tato kasační námitka není důvodná. Zmínku žalovaného o účelovosti úhrady částek podle zajišťovacích příkazů je třeba číst v kontextu celého odůvodnění jeho rozhodnutí. Žalovaný se vyjadřoval k odvolací námitce stěžovatelky, která poukazovala na uhrazení částek, a na to, že dále pokračuje ve své podnikatelské činnosti. Žalovaný k tomu uvedl, že smyslem zajišťovacího příkazu není likvidace stěžovatelky, nýbrž předběžné zajištění částky dosud nestanovené daně, pokud jsou splněny podmínky § 167 daňového řádu (odstavec 22 rozhodnutí žalovaného). Poukázal také na to, že úhrada zajišťovacích příkazů nemá vliv na zákonnost zajišťovacích příkazů, neboť podmínkou jejich vydání je odůvodněná obava ohledně dobytnosti daně, a správce daně tuto obavu spatřoval ve

vědomé účasti stěžovatelky na daňovém podvodu a ve zjištěných poznatcích o jejích majetkových poměrech (odstavec 23, věta první a druhá rozhodnutí žalovaného). Teprve na konci tohoto výkladu žalovaný zmínil tezi o účelovosti úhrady určených částek.

[27] Nejvyšší správní soud přisvědčuje krajskému soudu, že posledně uvedená úvaha je poněkud nejasná. Žalovaný zřejmě použil nevhodně zvolené adjektivum (*účelová*), ačkoli měl na mysli – soudě dle výše naznačeného kontextu jeho úvah – že úhrada částek je *bez významu* (respektive irelevantní či nerozhodná) pro vlastní posouzení věci. Sama stěžovatelka tomu ostatně také patrně tak rozumí, jestliže na str. 4 kasační stížnosti vyvozuje, že krajský soud nepovažoval úhradu zajišťovacích příkazů za *relevantní*. Tato drobná formulační nepřesnost nemá vliv na přezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného a krajský soud se s ní vypořádal správně, jestliže vyhodnotil, že nemá vliv na zákonnost napadeného správního rozhodnutí.

[28] Krajskému soudu je třeba přisvědčit v tom, že úhrada provedená na základě zajišťovacích příkazů sama o sobě není skutečností, která by měla význam pro posouzení jejich zákonnosti. Jak i stěžovatelka správně uvádí v žalobě a kasační stížnosti, zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů jsou dvě: přiměřená pravděpodobnost stanovení daně a odůvodněná obava ohrožení dobytnosti daně. Obě tyto podmínky se ve svém důsledku týkají situace, která teprve nastane v budoucnu (daň bude vyměřena, ale daňový subjekt nebude mít prostředky k jejímu zaplacení). Je tedy logické, že jejich splnění v budoucnu nelze s jistotou zjistit a správce daně je povinen v době rozhodování zhodnotit jemu aktuálně známé okolnosti, z nichž lze s dostatečnou mírou pravděpodobnosti usoudit na finanční situaci daňového subjektu v budoucnu.

[29] Z uvedeného také plyne, že samotný fakt, že na základě zajišťovacích příkazů byly zde stanovené částky zaplaceny, nemusí mít žádný vztah k tomu, jaké prostředky by měl daňový subjekt v budoucnu, tedy v době, až bude daň stanovena.

[30] Tento postoj zaujal Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 – 139, kde uvedl: „*V odůvodnění, které stěžovatel* (tj. celní ředitelství – pozn. soudu) *připojil k důvodům rozhodnutí celního úřadu, je navíc obsažen logický rozpor. Stěžovatel totiž ve svém rozhodnutí konstatoval, že žalobce potvrdil obavy celního úřadu z ohrožení vybrání daně, pokud ve svém odvolání uvedl, že prostředky na daň, resp. na její zajištění, nedisponuje. Dle názoru stěžovatele 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*** (...). *Právě tyto obavy jsou správní orgány v rozhodnutí o zajištění daně povinny odůvodnit*“ (zvýraznění přidáno). V judikovaném případě soud sice rozhodoval o aplikaci tehdejší právní úpravy § 71 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ale závěry zde uvedené lze vztáhnout i na nyní projednávanou věc. I tehdy totiž byly orgány daňové správy povinny zjišťovat, existuje-li *odůvodněná obava, že úhrada nesplatné nebo dosud nestanovené daně bude v době jejich splatnosti a vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi*.

[31] V další kasační námitce stěžovatelka vytýká krajskému soudu, že subjektivním způsobem hodnotil její zadlužení, aniž by pro to měl oporu v právním předpisu. Pro úplnost je vhodné zdůraznit, že stěžovatelka nepolemizuje se samotnými konkrétními hodnotami zadlužení, které uvedl správce daně, pouze tvrdí, že na předestřenou žalobní námitku krajský soud nereagoval. Nejvyšší správní soud konstatuje, že se stěžovatelka v tomto ohledu mýlí. Krajský soud v napadeném rozsudku k této otázce uvedl, že „[p]*okud žalobce namítá, že mantinely zdravého zadlužení, z nichž vycházel správce daně, nemají oporu v žádném právním předpisu a jsou jen jeho subjektivním názorem, krajský soud k tomuto uvádí, že správce daně je oprávněn v rámci své úvahy uvést svůj subjektivní názor, který v tomto případě nepochybně vychází z jeho odborných znalostí a zkušeností. Míra zadluženosti žalobce ve výši 95% je bez ohledu na mantinely stanovené správcem daně tak vysoká, že ji nelze považovat za zdravé zadlužení*.“

[32] Je tedy evidentní, že krajský soud na námitku reagoval. V samotném právním hodnocení mu pak Nejvyšší správní soud přisvědčuje. Jak je opakovaně uvedeno, správce daně je povinen osvědčit splnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. Pro tento účel nejen že může, ale musí hodnotit zejména majetkové poměry a finanční situaci daňového subjektu. K hodnocení finanční situace neodmyslitelně patří i hodnocení zadluženosti, poměru vlastních a cizích zdrojů financování a analýza jiných podobných finančních ukazatelů. Tyto ukazatele nejsou pro tyto účely upraveny zákonem a závisí na zkušenostech a odborném posouzení ryze ekonomických otázek správce daně. K takovému posouzení v daném případě bezpochyby došlo. Správce daně v zajišťovacích příkazech kromě jiného porovnával stav pohledávek a krátkodobého finančního majetku stěžovatelky oproti jejím závazkům, hodnotil míru zadluženosti oproti vlastnímu jmění stěžovatelky, zmínil stav zásob, bankovního účtu stěžovatelky a její daňové nedoplatky. Z toho plyne, že závěr o nezdravé míře zadluženosti stěžovatelky byl postaven na zkoumání konkrétních finančních ukazatelů a není projevem libovůle. Stěžovatelka sama ani nepředestřela konkurující náhled na to, jaká míra zadlužení by měla být ještě akceptována a proč. Krajský soud je třeba korigovat pouze ohledně jeho vyjádření, že správce daně zde může uplatnit svůj *subjektivní názor*. Jak je patrné z výše uvedeného, tento názor musí být odůvodněn objektivními okolnostmi a profesionálním zkoumáním finanční situace daňového subjektu; ze strany krajského soudu jde nicméně jen o evidentní použití nepřiléhavé formulace.

[33] Stěžovatelka dále namítá, že zajišťovací příkazy selhávají ve druhém kroku testu proporcionality. Správce daně ani žalovaný nevysvětlili, proč bude daň vybrána efektivněji na základě zajišťovacích příkazů, než kdyby byla vybírána v době její vymahatelnosti. Krajský soud v tomto ohledu údajně nesprávně odkázal na hodnocení v rozhodnutí žalovaného; v něm však žalovaný tuto otázku nezodpověděl.

[34] Jádrem této námitky tedy je, že zajišťovací příkaz může mít své opodstatnění pouze tehdy, pokud právě jeho prostřednictvím může správce daně dosáhnout vybrání daně lépe, než jak by tomu bylo v budoucnu (po řádném stanovení daně). Pokud existuje vícero možných prostředků, jak dosáhnout sledovaného cíle, pak je nutné zvolit takový prostředek, který co nejméně zasahuje do práv jednotlivce.

[35] Krajský soud vypořádal předestřenou námitku takto: „*Žalobcova námitka, že žalovaný ani správce daně nevysvětlili, proč bude daň vybrána efektivněji při vydání zajišťovacího příkazu než v době stanovení daně, není pravdivá. Stejné skutečnosti namítal žalobce již v odvolání a žalovaný se k této jeho námitce vyjádřil v odůvodnění svého rozhodnutí pod bodem 25 – 28, když poukázal na riziko finanční nestability žalobce, zapojení žalobce do řetězce podvodných společností a s tím předpokládaný pokus vyhnout se úhradě dosud nestanovené daně, nedostatečnou likviditu žalobce a míru jeho zadluženosti, což jsou skutečnosti, které vedly správce daně k důvodné obavě, že dosud nestanovená daň bude následně nedobytná. Jak již krajský soud uvedl v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, výše, 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 nestanovené daně vyvolává odůvodněnou obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit*.“ S tímto hodnocením se Nejvyšší správní soud ztotožňuje.

[36] Jak již bylo opakovaně uvedeno v předcházející argumentaci, majetkové poměry stěžovatelky a její zapojení do podvodného řetězce obchodních společností (jehož primárním cílem je právě vyhnout se daňové povinnosti, respektive získat neoprávněně finanční prostředky státu) zakládaly důvodnou obavu, že nebude v budoucnu schopná uhradit dosud nestanovenou daň. Protože existovalo nebezpečí z prodlení, došlo k vydání přezkoumávaných zajišťovacích příkazů. Správce daně úvahy v tomto směru řádně odůvodnil a žalovaný se s obdobně koncipovanou námitkou stěžovatelky taktéž dostatečně a srozumitelně vypořádal (právě v krajským soudem zmíněné pasáži v odstavcích 25 až 28). Stěžovatelka přitom neuvádí, jaké jiné prostředky k dosažení sledovaného cíle, tedy k zajištění úhrady dosud nestanovené daně, měl správce daně v jejím případě zvolit. Věcně nebrojí proti závěru, že nedisponovala dostatečnými aktivy a majetkem, míra její zadluženosti byla značně vysoká a finanční prostředky z bankovního účtu vybírala s krátkým časovým odstupem v hotovosti. Nenapadá ani pro věc zásadní zjištění, že se účastnila daňového podvodu. Okolnosti posuzovaného případu naopak svědčí o tom, že vydání zajišťovacích příkazů bylo namístě a v souladu s právními předpisy; jiná varianta zajištění úhrady daně nepřicházela v danou chvíli v úvahu. Ani tato námitka tak není důvodná.

[37] Nejvyšší správní soud doplňuje, že za řádnou kasační námitku nepovažoval obecné teze stěžovatelky, týkající se institutu zajišťovacího příkazu a jeho používání v rozporu se záměrem zákonodárce (viz odst. [12] výše). Jde o takřka doslovně převzatou argumentaci z žaloby a stěžovatelka v ní konkrétně nepolemizovala s napadeným rozhodnutím žalovaného či s předcházejícím rozhodnutím správce daně, toliko vyjádřila svůj názor týkající se tohoto nástroje a jeho používání v praxi. Ani v kasační stížnosti pak tyto úvahy nijak nevztahovala k napadenému rozsudku a závěrům v něm obsaženým.

[38] S ohledem na nedůvodnost všech stěžovatelčiných námitek Nejvyšší správní soud kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1, větou druhou, s. ř. s. zamítl.

[39] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jenž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti měl, soud náhradu nákladů

řízení nepřiznal, jelikož mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady přesahující rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 27. září 2018

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu