ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **NEVERA s.r.o.**, se sídlem Borská 2805/79, Plzeň, zast. JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem se sídlem Na Poříčí 1041/12, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2016, č. j. 18681/16/5100-41453-703692, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 9. 2017, č. j. 30 Af 28/2016 - 44,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), kterým byla podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti výše uvedenému rozhodnutím žalovaného. Tímto rozhodnutím byla zamítnuta odvolání a současně potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 25. 2. 2016, č. j. 282970/16/2301-51522-403015, a ze dne 25. 2. 2016, č. j. 283356/16/2301-51522-403015 (dále jen „zajišťovací příkazy“).

[2] Zajišťovacími příkazy vydanými dle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), bylo stěžovatelce uloženo, aby zajistila úhradu daně z příjmů právnických osob za rok 2011 a za rok 2012, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu, a to za zdaňovací období roku 2011 ve výši 5 037 090 Kč a za zdaňovací období roku 2012 ve výši 2 638 720 Kč. Zajišťovací příkazy byly vydány v souvislosti s kontrolním zjištěním správce daně, dle kterého stěžovatelka neprokázala oprávněnost zahrnutí nákladů na pomocné stavební práce od společností FL consulting spol. s r.o. (v celkové výši 9 359 758 Kč) a Minin Business s.r.o. (v celkové výši 15 782 262 Kč), oprávněnost náhrad za dopravu soukromými motorovými vozidly jednatelky obchodní společnosti při služebních cestách (v celkové

výši 875 622 Kč) a nákladů na ubytování (v celkové výši 493 588 Kč) do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době.

[3] Krajský soud konstatoval, že zajišťovací příkazy byly vydány v souladu s podmínkami uvedenými v § 167 daňového řádu. Odůvodnění zajišťovacích příkazů vyhovuje požadavkům, které vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, z něhož vyplývá, že „[s]*právce daně je povinen 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*.“

[4] Žalovaný se dostatečným způsobem vypořádal s uplatněnými odvolacími námitkami. Veškeré skutečnosti, které byly podkladem pro vydání zajišťovacích příkazů, jsou detailně popsány v protokolu, jehož předmětem bylo seznámení stěžovatelky s výsledkem kontrolního zjištění z provedené daňové kontroly. Předpoklad, že daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a roku 2012 bude doměřena ve výši jistoty, jejíž složení správce daně uložil zajišťovacími příkazy, byl v napadených rozhodnutích konkrétně vyjádřen. Stejně tak správce daně specifikoval důvody, které ho vedly k závěru o doměření daně v uvedených částkách.

[5] Podmínku pro vydání zajišťovacích příkazů v podobě pravděpodobnosti, že v době vymahatelnosti bude daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi, odůvodnil správce daně zejména majetkovými poměry stěžovatelky (vlastní pouze 4 vozidla, jiný majetek nemá) a rizikem odčerpání finančních prostředků z jejího běžného účtu. Uvedl, že částky připisované na účet stěžovatelky z něj byly vzápětí vybírány, případně zaslány na soukromý účet jednatelky společnosti. Dispoziční právo k účtu má i fyzická osoba (P. D.), jejíž majetkové či personální spojení se stěžovatelkou není patrné z veřejných rejstříků. Finanční prostředky z bankovního účtu stěžovatelky by tak bylo možné z dosahu správce daně vyvést bez časové prodlevy.

[6] Krajský soud dospěl k závěru, že v době vydávání zajišťovacích příkazů existovaly silné důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude žalobkyni stanovena. Standardní míra obav o budoucí vymahatelnost daně byla správními orgány tvrzena i prokázána.

II. Obsah kasační stížnosti

[7] Stěžovatelka brojí proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku naplnění důvodných obav z neuhrazení budoucí daně. Připomíná, že na trhu působí dlouhou dobu a dlouhodobě spolupracuje se svými dodavateli, které správce daně posoudil jako podezřelé. Vždy řádně plnila veškeré své povinnosti. Vydání zajišťovacích příkazů však vedlo k omezení zakázek stěžovatelky, protože její obchodní partneři se obávají obdobného postupu „svých“ správců daně.

[9] Nakonec bez dalšího vysvětlení cituje z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66, dle kterého „[j]*e-li s ohledem na okolnosti pravděpodobné, že daňový subjekt splatnou daň uhradí, byť postupně, je třeba zásadně upřednostnit standardní stanovení daně před okamžitým uspokojením budoucí daňové pohledávky exekucí zajišťovacího příkazu (§ 167 odst. 1 zákona č, 280/2009 Sb., daňového řádu) na dosud nesplatnou nebo nestanovenou daň, jehož důsledkem je ekonomická likvidace daňového subjektu*.“

III. Vyjádření žalovaného

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že námitky stěžovatelky jsou vesměs obecné, proto odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a napadeného rozsudku krajského soudu, s nímž se ztotožňuje. Připomněl, že stěžovatelka nevlastní žádné nemovité věci, má pouze čtyři motorová vozidla. Ke své podnikatelské činnosti používá bankovní účet, na který přicházely platby od odběratelů za fakturované práce, podstatná část finančních prostředků však byla z účtu vybírána, případně zaslána na soukromý účet jednatelky stěžovatelky.

[11] V odůvodnění zajišťovacích příkazů je uveden dostatek indicií odůvodňujících obavu o budoucí vymahatelnost dosud nestanovené daně. Navíc obava z nedobytnosti daně se stala reálnou, protože stěžovatelka správci daně po zahájení daňové exekuce prodejem movitých věcí (tj. dne 26. 2. 2016) sdělila, že jedno z vozidel (Audi A7) bylo dne 22. 2. 2016 prodáno za cenu 150 000 Kč, ačkoli jeho kupní cena v říjnu roku 2012 činila 1 500 000 Kč.

[12] Nesouhlasí ani s tvrzením, že stěžovatelka vždy řádně plnila své daňové povinnosti, a odkázal na výsledek kontrolního zjištění, z něhož vyplývá, že stěžovatelka neoprávněně zvyšovala náklady na dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů. Nakonec dodal, že tvrzení o omezení zakázek v důsledku vydání zajišťovacích příkazů stěžovatelka ničím nepodložila.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti. Kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[14] Kasační stížnost je na samé hranici projednatelnosti. Stěžovatelka *de facto* uplatnila jedinou kasační námitku. Tvrdí, že krajský soud nesprávně posoudil otázku naplnění důvodných obav z neuhrazení budoucí daně. K tomu uvedla pouze to, že na trhu působí dlouhou dobu, dlouhodobě spolupracuje se svými dodavateli, které správce daně posoudil jako podezřelé, a vždy řádně plnila veškeré své povinnosti. Tuto námitku tedy formulovala jen velmi obecně bez jakékoliv konkrétní argumentace, a proto i Nejvyšší správní soud mohl přezkoumat napadený rozsudek také pouze v obecné rovině.

[15] 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 proto do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale i obsah rozsudku soudu. Je proto odpovědností stěžovatelky, aby v kasační stížnosti specifikovala skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského soudu.

[16] Úvodem lze připomenout, že správce daně může vydat zajišťovací příkaz jen za podmínek stanovených v § 167 odst. 1 daňového řádu, tedy pouze tehdy, existuje-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. Výkladem a obecnými východisky aplikace tohoto ustanovení se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval např. v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, v němž shrnul, že 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. Obě podmínky musí být v rozhodnutích správních orgánů odůvodněny a musí mít oporu v dokumentech založených ve spisu.

[17] Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje se závěrem krajského soudu, dle kterého spočívá důvodná obava o vymahatelnost daně v tom, že stěžovatelka podstatnou část peněz připisovaných na její účet vzápětí vybírala (což je v jejím účetnictví označeno jako dotace pokladny), případně je zaslala na soukromý účet jednatelky společnosti (S. H.). Dispoziční právo k bankovnímu účtu stěžovatelky má navíc i fyzická osoba (P. D.), jejíž majetkové či personální propojení se stěžovatelkou není z veřejných rejstříků patrné. Finanční prostředky na tomto účtu by proto bylo možné z dosahu správce daně čerpat neprodleně. Ke vzniku důvodné obavy o budoucí úhradu daně správce daně oprávněně vedly majetkové poměry stěžovatelky (vlastní pouze čtyři motorová vozidla, jiný majetek nemá).

[18] Tento závěr nemůže vyvrátit ani zcela obecné kasační tvrzení, že stěžovatelka na trhu působí dlouhou dobu a dlouhodobě také spolupracuje se svými dodavateli. Namítané skutečnosti se samy o sobě budoucí vymahatelností daně netýkají a žádným způsobem závěry krajského soudu nezpochybňují. Obdobně ani tvrzení, že stěžovatelka vždy plnila daňové povinnosti, závěr krajského soudu nevyvrací.

[19] Námitku, zda vydání zajišťovacích příkazů skutečně vedlo k omezení zakázek stěžovatelky, nemůže soud věcně posoudit. Tato námitka totiž představuje samostatný kasační bod, který nemá předobraz v žalobě a nelze jej považovat ani za reakci na odůvodnění rozhodnutí krajského soudu. Z dispoziční zásady vyplývá, že již v žalobě musí být uplatněny všechny důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí nebo všechny vady řízení, které jeho vydání předcházelo. Krajský soud totiž musí dostat příležitost se řádně a v úplnosti se všemi žalobními námitkami vypořádat. Pouze tehdy, pokud by stěžovatelka nemohla důvody v řízení před krajským soudem uplatnit, může o ně opřít svou kasační stížnost. Tak tomu ovšem v posuzované věci nebylo, námitka je proto nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[20] Pro úplnost lze dodat, že ani odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 239/2015 - 66, na který bez dalšího vysvětlení odkazovala stěžovatelka, není

příhodný. V projednávané věci totiž nelze dospět k závěru, že s ohledem na okolnosti případu (zejména majetkové poměry stěžovatelky) je pravděpodobné, že daňový subjekt splatnou daň uhradí, byť postupně. Proto nelze správci daně vytýkat, že neupřednostnil standardní stanovení daně před okamžitým uspokojením budoucí daňové pohledávky exekucí zajišťovacího příkazu.

V. Závěr a náklady soudního řízení.

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

[22] O náhradě nákladů řízení rozhodl na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v tomto řízení nevznikly žádné náklady převyšující náklady běžné administrativní činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

JUDr. Radan Malík
předseda senátu