ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudců Michaely Bejčkové a Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **ELGAS CZ, s. r. o.**, se sídlem Kollárova 568, Ostrovské Předměstí, Lanškroun, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 1. 2017, čj. 3068/17/5100-41458-711929, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky v Pardubicích ze dne 17. 1. 2018, čj. 52 Af 12/2017-106,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky v Pardubicích, ze dne 17. 1. 2018, čj. 52 Af 12/2017-106, **se ruší.**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 1. 2017, čj. 3068/17/5100-41458-711929, **se ruší.**

III. Zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro Pardubický kraj, územního pracoviště v Ústí nad Orlicí, ze dne 21. 11. 2016,

čj. 1727955/16/2809-00540-609390, čj. 1727942/16/2809-00540-609390,
čj. 1727929/16/2809-00540-609390, čj. 1727882/16/2809-00540-609390,
čj. 1727872/16/2809-00540-609390, čj. 1727859/16/2809-00540-609390,
čj. 1727848/16/2809-00540-609390, čj. 1727833/16/2809-00540-609390,
čj. 1727826/16/2809-00540-609390, čj. 1727825/16/2809-00540-609390,
čj. 1727811/16/2809-00540-609390, čj. 1727802/16/2809-00540-609390,
čj. 1727784/16/2809-00540-609390, čj. 1727765/16/2809-00540-609390,
čj. 1727759/16/2809-00540-609390, čj. 1727744/16/2809-00540-609390,
čj. 1727720/16/2809-00540-609390, čj. 1727708/16/2809-00540-609390,
čj. 1727690/16/2809-00540-609390, čj. 1727673/16/2809-00540-609390,

čj. 1727660/16/2809-00540-609390, čj. 1727644/16/2809-00540-609390,
čj. 1727602/16/2809-00540-609390, čj. 1727446/16/2809-00540-609390,

se ruší.

IV. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobkyni náklady řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 43 764 Kč do rukou jejího zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta, a to ve lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (územní pracoviště v Ústí nad Orlicí) vydal dne 21. 11. 2016 celkem dvacet čtyři zajišťovacích příkazů, jimiž žalobkyni uložil, aby zajistila úhradu daně z přidané hodnoty (v celkové očekávané výši 4 347 000 Kč) a daně z příjmů právnických osob (v celkové očekávané výši 8 178 550 Kč) za období let 2011–2015.

[2] Proti zajišťovacím příkazům podala žalobkyně odvolání, která žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 20. 1. 2017.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou krajský soud zamítl rozsudkem ze dne 17. 1. 2018. Krajský soud souhlasil se žalovaným v tom, že hlavním účelem reklam, které si žalobkyně sjednala prostřednictvím pana J. K. (logo u závodního týmu při motocyklových závodech), bylo domoci se nadměrného odpočtu na DPH. Rovněž bylo namístě očekávat, že částky za reklamu nebudou uznány jako výdaje k zajištění příjmů a že žalobkyni bude doměřena i vyšší daň z příjmů. Stejně tak bylo třeba považovat za příjmy žalobkyně i částky provize, které byly vypláceny přímo jejímu jednateli Ing. Rastislavu Hrnčiarovi. Byla tedy dána dostatečná pravděpodobnost doměření obou daní. Finanční orgány řádně zhodnotily i budoucí obtíže při vybrání daně. Správce daně nevedl vyměřovací řízení po uplynutí prekluzivní lhůty, neboť si tuto lhůtu prodloužil výzvou ze dne 16. 3. 2015 učiněnou v rámci mezinárodní spolupráci při správě daní. Krajský soud nesouhlasil ani s tím, že finanční orgány měly uplatnit institut ručení podle § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[4] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost, v níž namítla nepřezkoumatelnost a nesprávné posouzení právní otázky.

[5] Stěžovatelka zpochybnila všechny indicie, které vedly správce daně k předpokladu, že sporná plnění byla zasažena podvodem na DPH (dodavatelé nebyli kontaktní, nezveřejňovali své účetní závěrky a neměli webové stránky; smlouvy byly obecné a cena za reklamu byla hrazena v hotovosti); podle ní byly tyto indicie vytvořeny uměle a účelově.

pokračování

[6] Krajský soud podle stěžovatelky neučinil vlastní úvahu o důvodech pro budoucí stanovení daně z příjmů, pouze nekriticky převzal tvrzení žalovaného. Není tak zřejmé, proč se i krajský soud domníval, že příjem dosažený stěžovatelčiným jednatelem Ing. Hrnčiarem na Slovensku (pod označením ITEM) je ve skutečnosti příjmem stěžovatelčiným. Krajský soud nesprávně uzavřel, že důkaz opomenutý v odvolacím řízení (tj. prohlášení společnosti Elster) nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí žalovaného. Krajský soud se vůbec nezabýval otázkou, proč by měla být v budoucnu doměřena daň z příjmů pro neuznání nákladů na reklamu. I kdyby byly sporné transakce zatíženy podvodem na DPH, nemůže to vést k vydání zajišťovacích příkazů na daň z příjmů. K uznatelnosti výdaje na reklamu postačuje rozumná domněnka daňového subjektu, že výdaj přispěje k udržení či zvýšení příjmů z podnikání. Tato domněnka zpochybněna nebyla, naopak uhrazení reklamy bylo prokázáno účetními doklady i výpovědí svědka Kubíčka.

[7] Skutečnost, že předpokládaná daňová povinnost je vyšší než stěžovatelčin majetek, automaticky neznamená, že by stěžovatelka nebyla schopna v budoucnu tuto povinnost splnit. Stěžovatelka sice nemá nemovitý majetek, avšak z ničeho neplyne, že by její činnost měla být po dvaceti letech na trhu převedena na jiný subjekt. Správce daně neprokázal, že se stěžovatelka zbavuje svého majetku nebo se jej zbavit hodlá; chybí tu jakákoli analýza majetkových poměrů, ze které by plynulo, že v době splatnosti bude daň nedobytná. Stěžovatelka vždy řádně plnila své daňové povinnosti, při daňových kontrolách poskytovala součinnost, obstarala zajištění dosud nestanovené daňové povinnosti cizím nemovitým majetkem, uhradila zajištěnou daň a nadále standardně pokračuje v činnosti.

[8] Stěžovatelka setrvala na tom, že kvůli prekluzi nebylo možné stanovit daň z příjmů za zdaňovací období roku 2011. Finanční orgány podle stěžovatelky obešly § 109 zákona o DPH, neboť ji nevyzvaly ke splnění ručitelské povinnosti ani v zajišťovacích příkazech nenaznačily, že se tak stane. Stěžovatelka navrhla v odvolacím řízení k prokázání své dobré víry výslech J. H., který také využíval reklamních služeb společností pana K.. Žalovaný však o tomto návrhu opomněl rozhodnout a krajský soud pochybil, pokud z tohoto důvodu jeho rozhodnutí nezrušil.

[9] Žalovaný ve svém vyjádření podrobně komentoval jednotlivá kasační tvrzení a setrval na svých závěrech. Strany si pak vyměnily ještě několik podání, v nichž dále rozebraly své postoje.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou (§ 167 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňového řádu) je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi (viz rozsudek ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS). Stěžovatelka se domnívá, že v její věci nebyl splněn ani jeden z těchto předpokladů.

III.A Pravděpodobnost budoucího stanovení daně

[12] NSS shledal, že pravděpodobnost budoucího stanovení daně byla v této věci řádně zhodnocena.

[13] **Zajišťovací příkazy na DPH** v této věci byly založeny na zjištění (vzešlém z daňové kontroly), že stěžovatelka po dobu několika let platila nemalé částky (v řádu jednotek milionů každý rok) za reklamu u závodního týmu na motocyklových závodech, kterou jí poskytovaly postupně se měnící společnosti, vždy však spojené osobou téhož jednatele. V době kontroly byly všechny tyto společnosti buď nekontaktní, nebo sídlily na hromadné (virtuální) adrese, nespolupracovaly se správcem daně a nepodávaly daňová přiznání. Společnosti neměly webové stránky a neplnily povinnost zveřejňovat účetní závěrky. Většinu plateb hradila stěžovatelka v hotovosti, typicky v menších částkách v několika dnech po sobě jdoucích. Smlouvy o reklamě byly nekonkrétní, neplynulo z nich, jaké bude logo, jak bude reklama veliká, jak bude umístěna a jak bude v závislosti na těchto kritériích určena její cena. Stěžovatelka nijak nevyhodnocovala účinnost reklamy a navzdory snižování obratu zvyšovala prostředky vynakládané na reklamu.

[14] Krajský soud ve shodě se správcem považoval na základě těchto indicií za přiměřeně pravděpodobné, že stěžovatelce bude stanovena daň z přidané hodnoty, a NSS tento závěr sdílí. Jak už zdůraznil žalovaný, podezření správce daně, že by tu mohlo jít o jednání motivované především cílem domoci se nadměrného odpočtu DPH, se zakládá na zjištěních učiněných *ex post* ři daňové kontrole. Před vydáním zajišťovacího příkazu tak správce daně nehodnotí - a hodnotit nemá – zda byl daňový subjekt skutečně účasten podvodu na DPH, jak jej vymezuje judikatura Soudního dvora EU, tj. zda v rozhodné době věděl nebo vědět měl a mohl, že skutečným účelem transakce není zdanitelné plnění, ale neoprávněná daňová výhoda. Dobrá víra daňového subjektu se hodnotí až později v řízení nalézacím (viz rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, *MPM Invest*); při předběžném zajištění daně se pouze zkoumají vnější okolnosti, které takovému závěru nasvědčují. Neobstojí proto odkazy na judikaturu, která se netýká důkazních standardů při zajišťování daně, nýbrž při jejím vyměřování (jako je tomu v rozsudku NSS ve věci 5 Afs 60/2017, *Vyrtych*, citovaném v bodě 37 kasační stížnosti, či v rozsudku Soudního dvora EU ve věci C-409/04, *Teleos plc.*, citovaném v bodě 52 kasační stížnosti).

[15] Stěžovatelka se ve své argumentaci k podezřelým okolnostem poskytování reklamy zaměřuje na pět okolností, na nichž podle ní není nic zvláštního (nekontaktní dodavatelé, nezveřejněné účetní závěrky, chybějící webové stránky, hotovostní úhrada, obecné smlouvy); pomíjí to, že společnosti se postupně měnily bez zjevných důvodů, sídlily na virtuálních adresách, nespolupracovaly se správcem daně. K otázce nekontaktních dodavatelů stěžovatelka odkazuje (v bodě 40 a 41 kasační stížnosti) na rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2017, čj. 6 Afs 148/2016-30, *Jutty group*, a britského odvolacího soudu ve věci *Earthshine Ltd v Revenue & Customs [2011] UKFTT 667 (TC);* ty se ovšem opět týkají vyměření daně, a nikoli jejího zajištění. NSS souhlasí s tím, že nezveřejňování účetních závěrek je běžným nešvarem, který jistě nemusí být spojen s daňovými podvody. Tuto okolnost však považovaly finanční orgány podle NSS za doplňkovou a ani krajský soud na ni nekladl zvláštní důraz.

pokračování

[16] K otázce obecnosti smluvní dokumentace stěžovatelka opět odkazuje na metodiku britské finanční správy, která se týká vyměřování daně. Tvrzení, podle nějž obecný obsah smluv nemá příčinnou souvislost s daňovým podvodem, nepovažuje NSS za pravdivé (odhlédne-li už od toho, že v nynějším řízení opravdu nejde o prokazování daňového podvodu). Daňový podvod v nejširším slova smyslu se jistě může odehrávat i za pomoci velmi obecně stanovených práv a povinností smluvních stran, které vyvolávají zdání reálných a ekonomicky účelných obchodních styků, ve skutečnosti však jde jen právě jen o fikci skutečného obchodování (tj. zboží, služby a peníze putují mezi stranami, pravým smyslem však není odběratelova potřeba zboží či služby). Stěžovatelka zdůrazňuje, že smlouva byla sjednána mezi neprávníky a nelze na ni klást nepřiměřené požadavky. Podle NSS však i od neprávníka, který je rozumně uvažujícím obchodníkem, lze očekávat, že vyvine úsilí k tomu, aby jeho peníze (zejména v dlouholetém obchodním vztahu) byly investovány účelně, tedy aby investice odpovídala výsledku. Velká obecnost smluv uzavřených v této věci a paušálně stanovené stotisícové částky za reklamu neznámého vzhledu a velikosti vyvolávají pochybnosti o tom, zda jediným stěžovatelčiným cílem bylo skutečně jen vzbudit zájem o své (resp. jí prodávané) výrobky u publika motocyklových závodů.

[17] Stěžovatelka objasňuje platby hotovostí tím, že pan K. potřeboval hotovost pro hrazení běžných potřeb svého týmu. Toto tvrzení ale samo o sobě nevyvrací pochybnosti správce daně (jaké běžné potřeby musely být pokrývány stotisícovými platbami v hotovosti?) ani nevysvětluje dělení plateb na několik menších po sobě jdoucích. Stěžovatelka má pravdu v tom, že žádný předpis nestanoví povinnost mít webové stránky; k vydání zajišťovacích příkazů však nevedlo podezření správce daně, že stěžovatelka výslovně porušila právní povinnost, nýbrž že využila formálně přípustných prostředků k jednání obsahově závadnému. Krom toho stejně jako v případě nezveřejněných účetních závěrek je neexistence webových stránek spíše doplňkovou okolností.

[18] Stejný skutkový stav vedl správce daně i k vydání **zajišťovacích příkazů na daň z příjmů právnických osob**. Rozsudek krajského soudu není ve vztahu k této otázce nepřezkoumatelný, i když je stručný. Stěžovatelka krajskému soudu vytýká, že opomněl reagovat na body 41 – 47 její žaloby. Tyto body jsou z velké části tvořeny přímými citacemi judikatury NSS; ve zbylé části předkládá stěžovatelka myšlenku, podle níž je dostatečným důvodem pro uznání výdajů na reklamu to, že daňový subjekt mohl rozumně očekávat udržení či zvýšení příjmů v důsledku reklamy. Takovou rozumnou stěžovatelčinu domněnku prý správce daně nezpochybnil. NSS však s tímto hodnocením nesouhlasí. Správce daně naopak poukázal na to, že stěžovatelka za reklamu stále jen platila, ale nezajímala se o její podobu a ani o její působení na adresáty (navzdory snižování obratu zvyšovala výdaje právě na tento druh reklamy). Stěžovatelka má pravdu v tom, že zajišťovací příkazy se výslovně nezmiňují o nepřiměřené ceně reklamy; tato formulace krajského soudu je tak nepřesná. Smysl úvah správce daně ale právě k takovému závěru směřuje. Stěžovatelka dále upozorňuje na pochybnosti správce daně v otázce, zda reklama byla uhrazena. V zajišťovacích příkazech správce daně uvedl, že pochybuje o vynaložení výdajů na reklamu ve výši, jakou deklarovala stěžovatelka. To neznamená, že by správce daně popíral vynaložení *jakýchkoli* výdajů – pouze mu byla podezřelá jejich tvrzená výše,

právě s ohledem na nejasný rozsah plnění, kterého se jí za tyto vysoké částky dostávalo. Stěžovatelka předložila při daňové kontrole příjmové a výdajové doklady, z nichž lze usuzovat, že panu K. platila. Podrobné zkoumání těchto dokladů však nemá své místo v řízení ve věci zajišťovacích příkazů, ale až v řízení vyměřovacím.

[19] NSS souhlasí s tím, že daň z přidané hodnoty a daň z příjmů jsou ovládány odlišnými mechanismy. Z toho však neplyne, že by podezření na obchody prováděné především s cílem dosáhnout nadměrného odpočtu na DPH nemohlo vést i k pochybám o oprávněnosti výdajů, které daňový subjekt v takových obchodech vynaložil. A to k pochybám dvojího druhu – jednak zda skutečně byly výdaje vynaloženy v takové výši, v jaké daňový subjekt tvrdí (viz předchozí bod), jednak (při splnění právě uvedeného předpokladu) zda šlo o výdaje vynaložené účelně, tedy s cílem zvýšit či udržet příjmy (§ 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). V zajišťovacích příkazech jsou přitom dostatečně popsány úvahy, které vedly správce daně k závěru, že stěžovatelce bude v souvislosti s platbami za reklamu pravděpodobně stanovena též daň z příjmů.

[20] Nezákonnost napadeného rozsudku nepůsobí ani fakt, že krajský soud jen stručně odkázal (v bodě 19) rozsudku na argumentaci správce daně ve vztahu k částkám provize od německé společnosti Kromschröder (později Elster), které ale nikdy neputovaly přímo ke stěžovatelce, nýbrž byly vypláceny přímo na účet jejího jednatele. Ani krajský soud nepopřel, že by stěžovatelčin jednatel Ing. Hrnčiar nemohl na Slovensku pod označením ITEM vykonávat pro společnost Kromschröder (Elster) jinou činnost. Protože však i činnost Ing. Hrnčiara byla úzce spojena s prodejem výrobků německé společnosti na území ČR a SR [podle smlouvy mezi jednatelem a německou společností měl vyvíjet *„akviziční činnost v oblasti prodeje průmyslových plynových armatur od společnosti Kromschröder a (...) úsilí na zvyšování obratu v prodeji výrobků společnosti Kromschröder*“], kde měla stěžovatelka výhradní zastoupení, a Ing. Hrnčiarovi bylo za kontrolovaná zdaňovací období vyplaceno přes 8 milionů Kč, zatímco ve stěžovatelčině účetnictví se v těchto letech neobjevily žádné příjmy (provize) od společnosti Kromschröder (Elster), pojal správce daně důvodné podezření na to, že stěžovatelčiny příjmy v těchto letech měly být vyšší, a proto měla být vyšší i její daň z příjmů.

[21] Stěžovatelka namítá, že žalovaný se vůbec nezabýval „*čestným prohlášením*“ společnosti Elster a krajský soud jeho nesprávný postup potvrdil. Jak ovšem zjistil NSS, není pravda, že by žalovaný předloženou listinu ignoroval. Obecněji lze k této části kasační argumentace podotknout, že i zde stěžovatelka (což je pro její kasační stížnost příznačné) cituje judikaturu NSS zavádějícím způsobem jak při samotném výběru judikátů (požaduje pro zajišťovací řízení srovnatelné důkazní a argumentační standardy jako pro vyměřovací řízení), tak při konkrétních citacích (vybírá si jen ty věty, které jsou příznivé, zatímco bezprostředně související věty, které se jí nehodí, pomíjí).

[22] Stěžovatelka předložila v odvolacím řízení písemné prohlášení společnosti Elster, podle nějž byly částky pro Ing. Hrnčiara vyplaceny za jinou činnost než tu, která je předmětem stěžovatelčina podnikání. Žalovaný ve svém rozhodnutí konstatoval, že toto prohlášení nemůže s ohledem na ostatní zjištěné skutečnosti vyvrátit předpoklad budoucího stanovení daně a že jeho význam bude posouzen v nalézacím řízení. Tuto reakci

pokračování

považuje NSS za dostatečnou; stěžovatelka krom toho ani v žalobě, ani v kasační stížnosti nijak neosvětlila, proč ona sama žádné provize nedostávala.

[23] Stěžovatelce nemohou nijak prospět ani její odkazy na judikaturu. Není pravda – nebo je minimálně právně nepřesné tvrdit –, že „*čestné prohlášení*“ je důkazním prostředkem. Čestné prohlášení může pojmově učinit jen účastník řízení (a s jeho pomocí lze něco osvědčit, nikoli prokázat); v této věci šlo o listinu zachycující tvrzení třetí strany. Žalovaný se s obsahem listiny seznámil a vyhodnotil jej, nevedlo to však ke změně jeho názoru. Tento jeho postup tedy není v rozporu s postupem odvolacího orgánu ve věci 1 Afs 5/2006, citované v bodě 17 kasační stížnosti, ani se závěry ve věci 2 Afs 111/2013, na něž poukázal rozsudek ve věci 9 Afs 139/2013, citovaný tamtéž (ve všech těchto případech šlo ovšem o řízení vyměřovací; dále se tu říká, že „*ani prohlášení třetí osoby nemůže zpravidla samo o sobě doložit výdaj v určité výši*“ – tím méně tedy vyvrátit předpoklad budoucího stanovení daně).

III.B Obava z budoucí nedobytnosti či obtížné vymahatelnosti daně

[24] NSS však nesouhlasí se závěry správce daně a krajského soudu, které se týkají druhé zákonné podmínky – nedobytnosti či obtížné vymahatelnosti daně.

[25] I když zajišťovací příkazy při přezkumu obstály co do první zákonné podmínky (*přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena*), přece jen jde v této věci o celkem standardní dvoustranný obchodní vztah subjektů, u nějž nelze při předběžném posouzení vyloučit alespoň částečně rozumnou motivaci. Není ekonomicky nesmyslné vynakládat částky na vlastní reklamu a propagaci; v tom se tato věc liší od typických řetězců, v nichž se pouze dále a dále prodává totéž zboží, které není pro daňový subjekt běžnou komoditou, které se často při prodejích ani fyzicky nepřemisťuje, v řetězci se bez zjevných důvodů zvyšuje jeho cena, zboží se postupně vrací k personálně propojeným článkům řetězce apod. V této věci může jít – spíše než o typický řetězec – o nezákonnou daňovou optimalizaci, což ostatně uvedl už správce daně v zajišťovacích příkazech. Teprve ve vyměřovacím řízení bude správce daně důkladně zkoumat, zda lze plnění přijatá od společností pana K. (resp. výdaje na reklamu poskytnutou těmito společnostmi) stěžovatelce uznat a v jakém rozsahu. To platí i pro částky provize hrazené na účet Ing. Hrnčiara.

[26] Pravděpodobnost budoucího vyměření daně tedy není v projednávané věci natolik intenzivní. Ani kdyby se správci daně v nalézacím řízení potvrdil jeho předpoklad, že tu šlo o daňovou optimalizaci, z ničeho zatím neplyne s určitostí, že daň bude vyměřena ve stoprocentní výši zajištěných částek (neboť ani správce daně zatím nezpochybnil, že reklama tak či onak poskytována byla). V takové situaci je třeba, aby obava správce daně o budoucí dobytnost či vymahatelnost daně (coby druhý z předpokladů pro vydání zajišťovacích příkazů) byla podložena buď výrazně nepříznivou majetkovou situací daňového subjektu, či jeho chováním, které ho usvědčuje coby rizikový subjekt nebo přímo směřuje ke zmenšování zdanitelného majetku.

[27] Takto kvalifikovanou obavu tu však NSS nespatřuje.

[28] Krajský soud shrnul, že stěžovatelčin majetek dosahuje hodnoty 9 milionů Kč (oproti pravděpodobné budoucí dani ve výši 12 milionů Kč), její dosavadní roční obrat se pohyboval mezi 36 a 56 miliony Kč a její roční daňová povinnost dosud byla v řádu statisíců. Stěžovatelka podniká v pronajatých prostorách (jejich vlastníkem je jiná společnost, která je s ní personálně propojena) a nevlastní žádné nemovitosti (vyjma několika pozemků nevelké hodnoty). Její podnikatelská činnost (výhradní zastoupení společnosti Kromschröder/Elster v ČR a SR) je závislá na osobě jejího jednatele a je snadno převoditelná na jiný subjekt.

[29] Ani souhrn těchto okolností nezakládá podle NSS dostatečně intenzivní obavu správce daně z nedobytnosti budoucích daní. K vydání zajišťovacích příkazů nemůže vést pouhá skutečnost, že očekávaná daň převyšuje čisté jmění daňového subjektu (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS, nebo ze dne 23. 2. 2017, čj. 1 Afs 335/2016-38, *Autotrans petrol*). Jakkoli je zatím pravděpodobné, že se stěžovatelka dopustila nezákonné daňové optimalizace (jejíž rozsah bude třeba zkoumat), současně je i patrné, že se nepodílela na činnosti typického podvodného řetězce (ve smyslu shora popsaném), nečelila hospodářské ztrátě ani jiným majetkovým potížím, neobchoduje s rizikovou komoditou, neměla v minulosti potíže s plněním svých daňových povinností ani se nevyhýbala součinnosti se správcem daně (k tomu srov. např. rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, *Slovliker ČR*, nebo rozsudek ve věci *MPM Invest* citovaný v bodě [14] shora). Úvahy správce daně o tom, že stěžovatelčina činnost může být snadno převedena na jiný subjekt, považuje NSS ve shodě se stěžovatelkou za spekulativní (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2018, čj. 5 Afs 321/2017-29, *Lija*). Tuto možnost jistě nelze zcela vyloučit, ovšem v nynější věci neexistuje žádný určitější podklad pro takové podezření.

[30] Už vůbec pak správce daně nepodezírá stěžovatelku z jednání, jímž by se zbavovala majetku. Je sice pravda, že stěžovatelka nevlastní žádné nemovitosti, které by bylo možné zajistit či přímo zpeněžit; ani to však nemůže převážit nad skutečností, že stěžovatelka je standardním daňovým subjektem, který dlouhodobě podniká v oboru a jehož podnikání se daří. V takovém případě přichází v úvahu, bude-li daň vyměřena v předpokládané výši, i její posečkání, placení ve splátkách či za pomoci úvěru (srov. k tomu již citovaný rozsudek NSS ve věci 2 Afs 239/2015).

[31] V zajišťovacích příkazech tak byla řádně zdůvodněna budoucí pravděpodobnost stanovení daně, ovšem NSS neshledal, že by stěžovatelčiny majetkové poměry opodstatňovaly též dostatečně intenzivní obavu správce daně o budoucí dobytnost daně (resp. obou typů daní). Jelikož zajišťovací příkazy nemohou z tohoto důvodu obstát a žádné další řízení se už v této věci nepovede, nezabýval se NSS dalšími kasačními námitkami.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] NSS shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Vzhledem k tomu, že vadné je i rozhodnutí žalovaného a jemu předcházející zajišťovací příkazy, zrušil NSS současně i tato správní rozhodnutí. Náprava zajišťovacích

pokračování

příkazů v odvolacím řízení již není možná, protože lhůta pro rozhodnutí o odvolání je definitivně zkonzumována a po skončení soudního přezkumu již znovu neběží.

[33] Při zrušení jak rozhodnutí krajského soudu, tak správního rozhodnutí je NSS povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. Stěžovatelce přísluší celková náhrada nákladů řízení ve výši 43 764 Kč spočívající v částce 8 000 Kč za soudní poplatky (3 000 Kč za žalobu a 5 000 Kč za kasační stížnost) a v částce 35 764 Kč představující odměnu advokátovi (27 200 Kč + DPH 5 712 Kč), náhradu jeho cestovních výdajů (1 852 Kč) a náhradu za promeškaný čas (1 000 Kč). Tuto částku soud zdůvodňuje níže.

[34] Odměna náleží podle § 11 advokátního tarifu za osm úkonů právní služby podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. (advokátního tarifu) – převzetí věci, žalobu, podání ze dne 19. 9. 2017 a 18. 12. 2017, jednání před krajským soudem konané dne 10. 1. 2018; v kasačním řízení pak kasační stížnost a podání ze dne 16. 5. 2018 a 15. 10. 2018. Za tyto úkony patří advokátovi mimosmluvní odměna ve výši 8 x 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu]. Ke každému úkonu právní služby je pak třeba připočíst 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. To činí dohromady (8 x 3 100 + 8 x 300 =) 27 200 Kč; spolu s DPH v sazbě 21 % a ve výši 5 712 Kč je výsledná částka odměny 32 912 Kč.

[35] K jednání před krajským soudem se advokát dopravil osobním automobilem (Prostějov - Pardubice a zpět = 308 km), za což mu při průměrné spotřebě 6,6 l/100 km a při náhradě 4 Kč za 1 km jízdy a 30,50 Kč za 1 litr benzínu natural 95 (viz vyhlášku č. 463/2017 Sb.) náleží 1 852 Kč jako náhrada cestovních výdajů. Za deset půlhodin promeškaného času na této cestě je pak třeba připočíst ještě 1 000 Kč [§ 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu].

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

V Brně dne 22. května 2019

Zdeněk Kühn
předseda senátu