

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Popivan, s.r.o.**, se sídlem Hvězdová 303/4, Brno, zastoupen JUDr. Martinem Klimo, advokátem se sídlem Sukova 49/4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 9. 1. 2020, č. j. 62 Af 49/2018 – 36,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

I.
Průběh dosavadního řízení

[1] Zajišťovacím příkazem Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 7. 2. 2018, č. j. 513339/18/3001-80541-705582, byla podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zajištěna úhrada daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce července 2017 v předpokládané výši 357 495 Kč.

[2] Zajištění daně odůvodnil správce daně tím, že dodavatelé žalobce Brand Consulting GROUP s.r.o. a aerodynamics s.r.o. neodvedli DPH (mimo jiné) za zdaňovací období července 2017, čímž se žalobce stal účastníkem řetězce zasaženého podvodem. Správce daně obsáhle popsal nestandardní okolnosti podnikání těchto dodavatelů (především nekontaktnost a neplnění daňových povinností, virtuální sídla, absence provozoven, nezveřejňování účetních závěrek, absence webové prezentace či dohledatelných referencí,

bankovní účty bez pohybů, výrazné zvýšení obratu za dobu spolupráce se žalobcem) i žalobce samotného (zejména nestandardně vysoký počet jednatelů, virtuální sídlo, neexistence provozovny či webové prezentace, podnikání vykazující znaky agenturního zaměstnávání bez příslušného povolení, udržování minimálního zůstatku na bankovním účtu, neevidování docházky zaměstnanců, neposkytnutí dostatečné součinnosti v rámci daňové kontroly). Vzhledem k tomu, že žalobce hradil plnění od Brand Consulting GROUP s.r.o. i aerodynamics s.r.o. pouze v hotovosti (přestože šlo o relativně vysoké částky) a nevzal v úvahu ani informace správce daně o existenci daňových nedoplatků dodavatele Brand Consulting GROUP s.r.o. (sdělené ve výzvě doručené žalobci dne 14. 6. 2017), správce daně uzavřel, že žalobce pravděpodobně nebyl pouhým náhodným účastníkem řetězce, ale o existenci podvodu mohl a měl vědět.

[3] Obavu o budoucí dobytnost daně správce daně odůvodnil mimo jiné nízkou hodnotou majetku žalobce vůči celkovému předpokládanému doměrku za zdaňovací období březen-září 2017 (dva ojeté automobily neznámého stavu a aktuálního umístění; pohledávka za dlužníkem PROKOP INVEST, a.s., na jehož majetek byl prohlášen konkurs; drobný hmotný majetek), zastavením pohybů na bankovních účtech (na nichž byly před postižením daňovou exekucí evidovány obraty v řádu milionů Kč měsíčně), nízkou finanční samostatností a rizikovou mírou zadluženosti, vysokým rizikem platební neschopnosti dle ukazatele běžné, pohotové i okamžité likvidity a meziročně se neustále snižujícím podílem přidané hodnoty. Žalobce navíc správci daně sám sdělil, že došlo k útlumu jeho ekonomické činnosti. Správce daně získal rovněž informace o pohledávce žalobce za jeho odběratelem BERZA s.r.o., který po zjištění účasti v řetězci zastavil platby žalobci a provedl úhradu daně za žalobce dle § 109a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

[4] Žalobce podal proti zajišťovacímu příkazu odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 4. 2018, č. j. 14975/18/5100-41458-711929, zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Žalovaný se ztotožnil se závěrem správce daně, že byly naplněny obě podmínky zajištění daně, tedy předpoklad budoucího stanovení daně (chybějící daň, nestandardní okolnosti, nedostatečná obezřetnost žalobce) a zároveň i předpoklad budoucího ohrožení výběru daně (nedostatečnost majetku, míra zadluženosti, zastavení používání bankovních účtů, omezení ekonomické činnosti).

[5] Žalovaný zároveň nepřisvědčil žádné z odvolacích námitek. K požadavku žalobce na prokázání jeho vědomosti o daňovém podvodu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48 (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), dle něhož je pro vydání zajišťovacího příkazu podstatná samotná účast v podvodném řetězci. Přesto však správce daně nad rámec tohoto požadavku uvedl i objektivní okolnosti svědčící o tom, že žalobce mohl a měl vědět, že jím přijatá zdanitelná plnění jsou zasažena daňovým podvodem. Žalovaný rovněž nepřisvědčil námitce, podle níž správce daně neprokázal neexistenci plnění dodavatelů Brand Consulting GROUP s.r.o. a aerodynamics s.r.o., neboť předpoklad budoucího stanovení daně, na němž stojí zajišťovací příkaz, vyplýval z účasti na daňovém podvodu, nikoli z neexistence plnění jako takového. K otázce příčin omezení ekonomické činnosti žalobce žalovaný uvedl, že zákon bere v potaz pouze existenci skutečností, jež vedou k odůvodněné obavě o dobytnost daně, nikoli příčiny vzniku těchto skutečností. Žalovaný rovněž potvrdil odůvodněnost obavy správce daně, že

v případě úhrady pohledávky odběratelem BERZA s.r.o. by došlo k okamžitému výběru hotovosti, a nikoli k úhradě daňových povinností žalobce.

[6] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce ke Krajskému soudu v Brně žalobu, jejíž text byl téměř shodný s textem odvolání a kterou krajský soud shora uvedeným rozsudkem zamítl. Krajský soud konstatoval, že zajišťovací příkaz byl vydán na základě srozumitelných, přesvědčivých a korektních argumentů, jimiž bylo podloženo naplnění obou zákonných podmínek, tedy 1. existence důvodné obavy, že v době vymáhání úhrady daňové pohledávky bude tato pohledávka nedobytná, nebo její vymáhání bude spojeno se značnými obtížemi, a zároveň 2. existence důvodného předpokladu, že daň bude v budoucnu stanovena. K druhé z podmínek vydání zajišťovacího příkazu krajský soud uvedl, že úvahy správce daně a žalovaného pramenící z neuhrazení daně a nestandardního podnikání dodavatelů Brand Consulting GROUP s.r.o. a aerodynamics s.r.o. mají oporu ve správním spisu a jsou dostatečnými indiciemi o žalobcově účasti na podvodu na DPH. Navazující úvahy finančních orgánů ohledně možné vědomosti žalobce o daňovém podvodu vyhovují dle krajského soudu testu formulovanému v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60. Krajský soud zdůraznil především rozsah obchodního kontaktu s Brand Consulting GROUP s.r.o. a aerodynamics s.r.o., způsob jejich obchodního a daňového fungování, plnění vykazující znaky agenturního zaměstnávání a obecný charakter rámcových smluv. Naplnění první podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu pak soud spatřuje zejména v nízké hodnotě žalobcova majetku, rizikových finančních ukazatelích a způsobu používání bankovních účtů.

[7] K žalobním námitkám krajský soud zdůraznil, že podmínkou vydání zajišťovacího příkazu není posouzení míry spolupráce daňového subjektu ani zkoumání možného likvidačního účinku zajišťovacího příkazu na podnikání daňového subjektu. Krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2017, č. j. 4 Afs 140/2017 – 54, připustil, že vydání zajišťovacího příkazu v souladu se zákonem může mít v krajním případě i likvidační účinky. Z rozhodnutí finančních orgánů dle krajského soudu plyne, proč bylo přistoupeno k vydání zajišťovacího příkazu a nemohlo být použito mírnějších prostředků k zajištění cíle správy daní. Otázku vlivu dříve vydaných zajišťovacích příkazů považoval krajský soud taktéž za irelevantní a podotkl, že z ničeho neplyne, že by předchozí zajišťovací příkazy žalobce napadl správní žalobou.

II.
Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[8] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, a to z důvodů, jež lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[9] Stěžovatel předně poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2018 (bez uvedení konkrétního čísla jednacího), přičemž z něho cituje část argumentace žalovaného k naplnění důvodného předpokladu stanovení daně, část rozsudku krajského soudu týkající se posouzení důvodnosti obav z budoucí nevymahatelnosti předpokládané daně a následně potvrzení úvahy krajského soudu Nejvyšším správním soudem. Dále stěžovatel odkazuje na rozsudek ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 293/2015 – 66, kde Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že samotný poměr výše očekávané daně vůči základnímu kapitálu daňového subjektu bez jakýchkoli indicií o vyvádění aktiv

z majetku daňového subjektu bez dalšího nepředstavuje naplnění podmínky obtížného vymáhání daně v budoucnu stanovené. Stěžovatel uvádí, že nejednal žádným způsobem, který by naznačoval úmysl rozprodat majetek či úplně ukončit ekonomickou činnost, její omezení bylo způsobeno likvidačními účinky zajišťovacích příkazů. V závěru kasační stížnosti pak stěžovatel opakuje svou argumentaci ohledně prokazování jeho případné úmyslné účasti na daňovém podvodu.

[10] Vzhledem k uvedenému stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že námitka ohledně nedostatečného odůvodnění obavy z budoucí nedobytnosti daně nebyla v řízení o žalobě vznesena a tudíž není dle § 104 odst. 4 s. ř. s. přípustná. I přesto však žalovaný k věci uvádí, že otázkou budoucí nedobytnosti daně se zabýval především v bodech 13 a 14 žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž se plně ztotožňuje s hodnocením krajského soudu. K otázce vědomosti stěžovatele o daňovém podvodu žalovaný zdůraznil, že z hlediska naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu je podstatná samotná účast stěžovatele v podvodném řetězci transakcí, nemusí být prokázána jeho vědomost ohledně této skutečnosti. Přesto však žalovaný podpořil argumentaci k důvodnosti předpokladu stanovení daně i okolnostmi svědčícími o tom, že stěžovatel mohl a měl vědět o své účasti na daňovém podvodu.

III.
Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek krajského soudu vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[13] Předmětem sporu je v projednávané věci to, zda byly naplněny předpoklady pro vydání zajišťovacího příkazu stanovené v § 167 odst. 1 daňového řádu takto: „*Je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.*“

[14] K předpokladům pro vydání zajišťovacího příkazu se Nejvyšší správní soud podrobně vyjádřil např. v rozsudku ze dne 8. 1. 2021, č. j. 5 Afs 362/2019 – 32:

„*Správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, a zároveň že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů. K povaze a*

náležitostem zajišťovacích příkazů se Nejvyšší správní soud již opakovaně vyjádřil ve svých rozhodnutích. Rozšířený senát v rozsudku ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 – 9, vyslovil, že je ‚správce daně povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za ohrožené.' V rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS, zdejší soud v bodě 20 uvedl, že ‚naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohabodovým testem jeho použitelnosti. V té nejobecnější rovině proto pouze soud konstatuje, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Jak správně konstatoval krajský soud, 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 nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 – 139).' V rozsudku ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 – 35, k tomu zdejší soud doplnil: ‚Pojistkou proti hrozící svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů, na kterou upozorňovala stěžovatelka, je přitom výše zmíněná podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně ve smyslu citované judikatury správních soudů řádně specifikovat a odůvodnit. Dané úvahy jsou přitom soudně přezkoumatelné (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. Listopadu 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 – 90, č. 2001/2010 Sb. NSS).' Další krok ve zpřesnění výkladu zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů učinil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS. Zde zdejší soud dovodil, že ‚bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak'. Současně však uvedl, že ‚[p]okud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat'.

Vzhledem k povaze zajišťovacího příkazu nelze po správci daně 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 nálézacím, resp. vyměřovacím či doměřovacím. Od otázky samotné existence daňové povinnosti a potažmo stanovení daně však zcela jistě nelze odhlédnout; v opačném případě by byl správním orgánům otevřen prostor pro ničím neomezenou libovůli, která není v materiálním právním státě přípustná (viz k tomu např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2002, sp. zn. I. ÚS 512/02; též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 108/2016 – 132). Nejvyšší správní soud ve své judikatuře připouští, že i pouhá indicie o možné účasti v obchodním řetězci (nikoli až prokázané vědomé zapojení) zatíženém podvodem na DPH může založit odůvodněnost vydání zajišťovacího příkazu; otázka skutečného zapojení či nezapojení stěžovatele v řetězci je předmětem nalézacího řízení a dokazování, tedy i argumentaci v tomto směru je třeba vést v rámci daňové kontroly, resp. v řízení ve věci samotného vyměření daně. To, zda stěžovatel

unesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení, jakož i to, zda své důkazní břemeno stran skutečností prokazujících oprávněnost odepření nároku na odpočet daně unesl správce daně, může být předmětem toliko řízení ve věci doměření daně, tedy i následného soudního přezkumu rozhodnutí o vyměření daně (platebních výměrů, resp. rozhodnutí o odvolání proti nim). V rámci tohoto soudního řízení (jakož ani řízení před městským soudem) nelze tedy posuzovat a přezkoumávat skutečnosti, které byly předmětem dokazování v rámci nalézacího řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 – 29). […]

Lze tedy shrnout, že předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 daňového řádu je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena, a současně, 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, neboť nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně lze kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak.“

[15] Finanční orgány založily své úvahy o budoucím stanovení daně na tom, že skutečnosti zjištěné v rámci daňové kontroly nasvědčují tomu, že stěžovatel byl v příslušném zdaňovacím období zapojen v řetězci zatíženém podvodem na DPH. Finanční orgány popsaly strukturu řetězce, včetně úlohy jednotlivých subjektů, a rovněž nestandardní okolnosti daných obchodů, na základě nichž dospěly k závěru, že v rámci tohoto řetězce byl spáchán podvod na DPH: na počátku řetězce figurovali dodavatelé stěžovatele Brand Consulting GROUP s.r.o. a aerodynamics s.r.o., kteří neodvedli daň, již si v řetězci dále odečetly další subjekty, počínaje stěžovatelem, a to za situace, kdy uskutečněné operace neodpovídaly běžným obchodním podmínkám.

[16] Lze podotknout, že již samotná účast na podvodném řetězci představuje dle judikatury Nejvyššího správního soudu dostatečně důvodný předpoklad stanovení daně (srov. rozsudky ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, a ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 – 29). Přesto však finanční orgány v odůvodnění zajišťovacího příkazu i rozhodnutí o odvolání uvedly objektivní okolnosti, z nichž vyplývá minimálně nedostatek obezřetnosti na straně stěžovatele: platby vysokých částek v hotovosti (přestože stěžovatel v předmětném zdaňovacím období přijímal platby od svých odběratelů na bankovní účet a dodavatelé Brand Consulting GROUP s.r.o. i aerodynamics s.r.o. disponovali zveřejněnými bankovními účty ve smyslu § 96 odst. 2 zákona o DPH); podnikání vykazující znaky agenturního zaměstnávání bez příslušného povolení; nezveřejňování účetních závěrek, virtuální sídla, absence provozoven i webových stránek či jiné prezentace činnosti těchto dodavatelů; nezohlednění informací o existenci daňových nedoplatků Brand Consulting GROUP s.r.o.; jakož i stěžovatelova nedostatečná spolupráce při objasňování okolností obchodní spolupráce s Brand Consulting GROUP s.r.o. a aerodynamics s.r.o. (nezodpovězení otázek ohledně kontaktů a referencí, průběhu sjednávání smlouvy a dílčích objednávek, způsobu komunikace s jednateli dodavatelů apod.). Z výše uvedeného vyplývá, že existovala spisovým materiálem podložená

přiměřená pravděpodobnost, že daň bude stanovena. První z podmínek vydání zajišťovacího příkazu dle § 167 odst. 1 daňového řádu tak byla naplněna a námitka stěžovatele ohledně nedostatečného prokázání jeho vědomé účasti na daňovém podvodu je tedy nedůvodná.

[17] Druhá kasační námitka spočívá v údajném neprokázání obavy z budoucí nedobytnosti daně. Dle žalovaného tím stěžovatel překročil rozsah žalobních námitek, neboť v žalobě namítal pouze likvidační účinek zajišťovacích příkazů. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel již do žaloby zahrnul i otázku obavy z budoucí nedobytnosti daně, byť jeho stěžejní argumentace směřovala převážně proti tvrzenému likvidačnímu účinku zajišťovacích příkazů. Nejvyšší správní soud proto považuje i tuto kasační námitku za přípustnou, ovšem nikoli důvodnou.

[18] Co se týká citací judikatury uvedených stěžovatelem, pak první, pouhým datem označená citace směřuje k věci rozhodnuté Krajským soudem v Brně rozsudkem ze dne 1. 11. 2017, č. j. 62 Af 37/2017 – 61, a následně Nejvyšším správním soudem rozsudkem ze dne 7. 8. 2018, č. j. 6 Afs 364/2017 – 54. Stěžovatel dovozuje obdobnost svého případu z některých dílčích okolností, na nichž byl založen předpoklad budoucího stanovení daně, ty ovšem v onom případě neměly spočívat v prokázání daňového podvodu správcem daně, ale v neprokázání existence předmětného plnění daňovým subjektem. Podmínka předpokladu stanovení daně navíc byla krajským soudem a následně i Nejvyšším správním soudem uznána za splněnou. Důvodem zrušení rozhodnutí finančních orgánů však v uvedené věci bylo nesplnění druhé z podmínek, tedy neprokázání odůvodněné obavy z budoucí nedobytnosti daně. Jak uvedl krajský soud v rozsudku ze dne 7. 8. 2018, č. j. 6 Afs 364/2017 – 54: „*Majetkové poměry tak, jak byly zjištěny, nesvědčí o nedobré ekonomické situaci žalobce, struktura majetku je ‚zdravá' (aktiva a pasiva nejsou v nepříznivém poměru), dokonce byl majetek v poslední době (v průběhu daňové kontroly) rozmnožován.*" Z toho je zřejmé, že nešlo o skutkový stav ani vzdáleně srovnatelný s tím, jenž nastal u stěžovatele.

[19] Druhým z případů, na něž poukazoval stěžovatel, je věc, o níž rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 66 (nikoli č. j. 2 Afs 293/2015 – 66, jak chybně uvádí stěžovatel). I zde bylo důvodem zrušení rozhodnutí finančních orgánů především nedostatečné prokázání skutečností svědčících o budoucí obtížné vymahatelnosti daně. Finanční orgány totiž argumentovaly v zásadě jen výší očekávaného doměrku v poměru k majetku daňového subjektu a rizikovostí oboru, v němž daňový subjekt působil, aniž by existovaly jakékoli indicie o vyvedení aktiv z jeho podnikání, jakož i soukromého majetku (lze uvést rovněž to, že šlo o podnikající fyzickou osobu, nikoli obchodní korporaci jako v případě stěžovatele). Ani věc vedenou u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 2 Afs 239/2015 tedy nelze srovnávat se situací stěžovatele, v jehož případě finanční orgány prokázaly jak nedostatečnou výši majetku, tak rizikové finanční ukazatele, útlum ekonomické činnosti a především výběry téměř veškerých finančních prostředků z bankovních účtů. Tato okolnost je obzvláště závažná ve spojení se založením nového účtu v situaci, kdy byl původní bankovní účet postižen daňovou exekucí, a snahou o přesměrování plateb odběratelů na tento účet. Tato snaha byla prokázána sdělením odběratele BERZA s.r.o. ze dne 19. 1. 2018, jakož i faktickou úhradou faktur na nový účet odběratelem ARMOBET s.r.o., následovanou okamžitými výběry hotovosti. Nejvyšší správní soud se tedy ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že

obavy finančních orgánů z budoucí obtížné vymahatelnosti daně byly plně odůvodněné. Došlo tedy k naplnění i druhé z podmínek vydání zajišťovacího příkazu dle § 167 odst. 1 daňového řádu.

[20] Ve vztahu k předchozím zajišťovacím příkazům, jež měly být dle stěžovatele důvodem omezení jeho ekonomické činnosti, Nejvyšší správní soud stejně jako krajský soud konstatuje, že tato rozhodnutí mohla být samostatně napadena správní žalobou, což však stěžovatel neučinil. Je nutno zdůraznit, že podmínka odůvodněné obavy z nedobytnosti daně v době její vymahatelnosti směřuje již z definice do budoucnosti, při jejím posuzování tedy není možné zohledňovat, jakým způsobem ke vzniku nepříznivé situace na straně daňového subjektu došlo. Jak správně uvedl krajský soud, majetkovou situaci stěžovatele nelze přičítat k tíži správce daně. Nejvyšší správní soud zde doplňuje, že je povinností správce daně postupovat tak, aby bylo dosaženo základního cíle správy daní, jímž je dle § 1 odst. 2 daňového řádu „*správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*". Prostředkem k dosažení tohoto cíle může být při naplnění zákonných podmínek i zajišťovací příkaz.

[21] V otázce likvidačního účinku zajišťovacího příkazu aktuálně posuzovaného (tedy zajišťovacího příkazu za červenec 2017) se Nejvyšší správní soud taktéž shoduje s krajským soudem. V rámci posuzování důvodnosti zajišťovacího příkazu posuzuje správce daně pouze naplnění zákonem taxativně stanovených podmínek, v tomto řízení není prostor pro obsáhlé dokazování dílčích okolností rozhodných pro stanovení daně, ani pro posuzování možných dopadů zajišťovacího příkazu do majetkové sféry jeho adresáta. Jak již Nejvyšší správní soud zdůraznil v rozsudku ze dne 30. 11. 2017, č. j. 4 Afs 140/2017 – 54, „*zajišťovací příkaz je rozhodnutí, které má napomoci zabezpečení úhrady daně. Zajišťovací příkaz je sice rozhodnutí předběžného a dočasného charakteru, nepředstavuje však standardní prostředek správy daní, ale velice silný a účinný instrument správce daně k prakticky okamžitému zajištění daně, který mimořádně závažným způsobem postihuje ekonomickou sféru daňového subjektu, závažně zasahuje do jeho majetkových práv a může pro něj být za určitých podmínek likvidační.*" Pokud tedy bylo prokázáno naplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, není na místě se zabývat důsledky tohoto rozhodnutí, jež mohou způsobit i omezení či ukončení ekonomické činnosti daňového subjektu. Nejvyšší správní soud v této souvislosti v souladu se svým rozsudkem ze dne 7. 8. 2018, č. j. 6 Afs 364/2017 – 54, připomíná, že účelem zajišťovacího příkazu není trestání či ekonomická likvidace daňového subjektu, ale zajištění úhrady daně, o níž mají finanční orgány odůvodněné obavy. Ty byly ve stěžovatelově případě dostatečně prokázány.

IV.
Závěr a náklady řízení

[22] Jak vyplývá z výše uvedeného, Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[23] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

pokračování

P o u č e n í :

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 25. července 2022

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu