ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **ADVERT VISION s. r. o.**, se sídlem Chamrádova 475/23, Ostrava-Kunčičky, zastoupený Mgr. Jakubem Gromanem, advokátem se sídlem Žampachova 1729/12, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 10. 2021, č. j. 25 Af 90/2020-41,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I.

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 3. 2020, č. j. 12395/20/5100-41453-712277, zamítl odvolání žalobce a potvrdil čtyři zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 23. 12. 2019, kterými bylo žalobci uloženo, aby okamžikem vydání zajišťovacích příkazů zajistil úhradu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období duben 2019 až červenec 2019, která dosud nebyla stanovena, a to složením jistoty v souhrnné výši 1 820 368 Kč na depozitní účet správce daně.

II.

[2] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), který rozsudkem ze dne 7. 10. 2021, č. j. 25 Af 90/2020-41, žalobu zamítl.

[3] K žalobní námitce, že zajišťovací příkazy byly vydány na pro žalobce likvidační částky a jejich vydání bylo okamžitě následováno daňovou exekucí, krajský soud uvedl, že tyto skutečnosti samy o sobě nevylučují zákonnost přezkoumávaného rozhodnutí. Otázka likvidační výše zajištěné daně není kritériem, stanoveným v § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Stejně tak není zákonnou povinností správce daně o vydání zajišťovacích příkazů vyrozumívat daňový subjekt předem.

[4] Pokud se týče námitek proti pravděpodobnosti stanovení daně, krajský soud uvedl, že obava správce daně byla založena na kombinaci vícera skutečností. Žalobce předně vykazoval extrémně vysoký podíl zjednodušených daňových dokladů od dodavatele šmíragroup a. s. na „částečný pronájem reklamních ploch“ v částkách do 10 000 Kč, nekorelujících s doklady vystavovanými žalobcem jeho odběratelům, kdy fakturoval svým odběratelům v částkách statisíců Kč měsíčně. To bylo navíc umocněno pouze hotovostními platbami, které znemožňují ověřovat fakticitu přijatých plnění a jejich dodavatele, a dále pochybností o ekonomickém smyslu celkové činnosti žalobce, který se věnoval jen přeprodeji reklamních služeb bez jakékoli reálné přidané hodnoty. V podrobnostech krajský soud odkázal na napadené rozhodnutí a uzavřel, že předpoklad doměření daně, vyslovený finančními orgány, byl opodstatněný. K tomu zdůraznil, že se jedná o předpoklad, který bude nutno teprve prověřit v následném nalézacím řízení. Souhrn skutečností, na nichž žalovaný založil svůj předpoklad, byl však pro řízení o zajištění daně dostatečný.

[5] Ve vztahu k předloženým 96 fotografiím vztahujícím se k 1080 zjednodušeným daňovým dokladům krajský soud uvedl, že žalovaný se v rámci odvolacího řízení seznámil s předloženými důkazy a vyhodnotil je v rozsahu potřebném pro řízení o zajišťovacích příkazech. Hodnocení fotografií je v napadeném rozhodnutí obsaženo, kdy bylo konstatováno, že není přímá vazba mezi těmito fotografiemi a zjednodušenými daňovými doklady, navíc je tato vazba pochybná s ohledem na značně rozdílný počet fotografií a daňových dokladů. Úvaha žalovaného o tom, fotografiemi se nepodařilo negovat předpoklad budoucího doměření daně, je podle názoru krajského soudu správná. V této souvislosti krajský soud poukázal i na to, že fotografie žalobce sám nepořídil, ale mechanicky je přebíral od svého dodavatele, což může snižovat jejich vypovídací hodnotu. Navíc v některých případech fotografie nekorelují s vykázanými plněními na fakturách ani podle číselného označení provedeného samotným žalobcem (např. sníh na fotografii vážící se k plnění v červenci).

[6] Úvahu žalobce, že finanční orgány mohly ověřit oprávněnost nároku na odpočet daně na vstupu z dokladů vydaných žalobcem odběratelům na výstupu, neboť žalobce nemá vlastní zaměstnance a jediným způsobem, jak mohl reklamní služby poskytnout, je prostřednictvím subdodavatele, krajský soud označil za zkratkovitou. Implikuje kupříkladu vyloučení možnosti fiktivních zjednodušených dokladů, kterážto možnost ovšem z provedeného dokazování vyloučena nebyla.

[7] Pokud se týče obav o dobytnost v budoucnu stanovené daně, kdy žalobce namítl, že finanční orgány rezignovaly na jakékoliv úvahy o možnosti nelikvidačního řešení, a to zejména uhrazení daně formou splátek či povolení posečkání úhrady daně, krajský soud předně uvedl, že napadené rozhodnutí se těmto úvahám věnuje v odst. 73. Nadto poukázal na to, že žalobce v odvolacím řízení neuplatnil žádný reálný návrh na využití mírnějších prostředků, který by žalovaný mohl hodnotit. Podle krajského soudu popsaná struktura majetku žalobce ve spojení s okamžitým vybíráním prostředků připsaných na účet a minimálním generovaným ziskem neumožňovala využití žádných mírnějších opatření.

[8] K žalobní námitce, že žalovaný nevzal relevantně v úvahu bezproblémovou daňovou historii žalobce a jeho postavení na trhu, pak krajský soud uvedl, že uvedené skutečnosti nebyly ignorovány, ale řádně vyhodnoceny. V kombinaci s výše uvedenými skutečnostmi neměly tyto věci potenciál zvrátit úvahu žalovaného o tom, že okamžité zajištění daně je jediný efektivní prostředek, jak odvrátit hrozbu budoucí nedobytnosti v budoucnu vyměřené daně.

III.

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

[10] Stěžovatel namítal, že správce daně, žalovaný i krajský soud nesprávně posoudili právní otázku naplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, které byly navíc vydány na zcela zjevně pro něj likvidační částky. Podle názoru stěžovatele v jeho případě neexistovaly objektivní okolnosti, které by ve správci daně měly vzbudit přesvědčení, že daň bude v budoucnu stanovena. Toto neodůvodněné přesvědčení mělo být rozptýleno na základě stěžovatelem doložených dokladů, zejména bezvadných účetních dokladů a odpovídající fotodokumentace. Žalovaný měl tyto podklady posoudit v plném rozsahu a zajišťovací příkazy zrušit pro jejich nedůvodnost. Sama skutečnost, že daňový subjekt přijímá zdanitelná plnění na základě zjednodušených daňových dokladů a provádí platby v hotovosti nemůže naplnit požadavek, aby se odůvodnění zajišťovacího příkazu nezakládalo pouze na domněnkách, které nejsou podloženy důkazy a právními závěry. Z judikatury přitom plyne, že i přes nižší nároky na dokazování je v řízení o vydání zajišťovacích příkazů nutno prokázat takové skutečnosti, které jejich vydání odůvodňují.

[11] Stěžovatel dále namítal vnitřní rozpornost tvrzení, že skutečnost, že došlo k „transformaci“ značného množství zjednodušených daňových dokladů na několik běžných daňových dokladů, zakládá podezření o fiktivnosti zdanitelného plnění. Podle stěžovatele právě skutečnost, že vystavoval pro správce daně transparentní běžné daňové doklady, které vykazoval v kontrolních hlášeních a daňových přiznáních k DPH, a nadto přijímal bezhotovostní úhrady ze strany svých klientů, svědčí o zcela regulérním podnikání stěžovatele.

[12] Stěžovatel souhlasil s krajským soudem v tom, že ověřením plnění na výstupu nelze vyloučit fiktivnost plnění na vstupu. Podle jeho názoru je však nutné vzít v potaz, že uvedený argument by platil pro jakákoliv vykazovaná plnění a mohl by tak sloužit pro odůvodnění jakéhokoliv zajišťovacího příkazu, kdy postavit najisto, zda zdanitelné plnění

skutečně proběhlo, je možno až v průběhu daňové kontroly. K tomu stěžovatel dále dodal, že vydání zajišťovacích příkazů je provázeno rozhodováním na základě určité míry pravděpodobnosti, s ohledem na to by podle stěžovatele nebylo zanedbatelné, kdyby správce daně před vydáním zajišťovacích příkazů ověřil samotnou existenci zdanitelného plnění, kdy by o této existenci mohl vyloučit pochybnosti. Pokud by byly vyloučeny pochybnosti o samotné existenci plnění, obavy o fiktivnosti dodavatelských faktur by zcela jistě poklesly, a to až na úroveň, kdy by nebylo nutné přistoupit k vydání likvidačních zajišťovacích příkazů. Správce daně však rezignoval na jakékoliv relevantní věcné úvahy o fungování obchodní činnosti stěžovatele a bez dalšího přijal závěr, že stěžovatel do svého účetnictví zavádí fiktivní daňové doklady za účelem nezákonného snížení daňové povinnosti.

[13] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu, žalobou napadené rozhodnutí i zajišťovací příkazy správce daně.

IV.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal v plném rozsahu na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, spisový materiál, své vyjádření k žalobě a na napadený rozsudek krajského soudu, se kterým se plně ztotožňuje. Žalovaný uvedl, že kasační stížnost je ve své podstatě kopií žaloby, přičemž obsahuje pouze několik nových odstavců, které mají obsahovat polemiku se závěry krajského soudu. S ohledem na výše uvedené žalovaný považuje za nadbytečné se k těmto znovu uplatněným námitkám vyjadřovat. Žalovaný konstatoval, že obecně jsou na zajišťovací příkazy kladeny nejvyšší nároky, neboť se jedná o rozhodnutí, jež má značný dopad do práv daňového subjektu. V dané věci bylo vydání zajišťovacích příkazů na místě, kdy tyto zajišťovací příkazy odpovídají těmto vysokým nárokům, a to zejména na odůvodnění. Opakující se argumenty stěžovatele, které již byly vyčerpány v přechozím soudním řízení, nepřináší podle názoru žalovaného jakékoliv vysvětlení činnosti stěžovatele, zdůvodnění racionality jeho jednání nebo jakékoliv konkrétní zdůvodnění nesprávnosti závěrů krajského soudu. K namítané vnitřní rozpornosti žalovaný uvedl, že ze skutečnosti, že stěžovatel svým odběratelům vystavoval standardní daňové doklady rozhodně nelze usuzovat na regulérnost jeho podnikání, resp. na regulérnost a řádnost přijatých zdanitelných plnění, které vykazoval v oddílu B3 kontrolního hlášení. Žalovaný dále uvedl, že pokud by správce daně před vydáním zajišťovacích příkazů měl provádět obsáhlé šetření za účelem ověření existence plnění, což např. v případě plnění vykázaných v oddíle B3 kontrolního hlášení bude dělat správce daně bez podpory daňového subjektu jen vskutku obtížně, tak by následně nemělo smysl vydávat zajišťovací příkazy, neboť by jednak daňový subjekt pravděpodobně věděl o tom, že se tzv. „něco děje“ a mohl by vyvést všechen majetek ze sféry dostupné správci daně, a zejména by pravděpodobně bylo už jednoduší daň rovnou stanovit. Argumentace stěžovatele tak není správná a ve své podstatě popírá smysl zajišťovacích příkazů a jejich podstatu, spočívající v tom, že se jedná o rozhodnutí předběžné povahy.

[15] S ohledem na uvedené žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

V.

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

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Podle § 167 odst. 1 daňového řádu platí, že *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.*

[19] Nejvyšší správní soud zdůraznil v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS, že správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, *„existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. 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. (...) Odůvodněnou obavu lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma uvedeným prvkům, tak i celkově. Pokud bude možné odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Pokud však 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. Pokud by odůvodnění zajišťovacího příkazu (rozhodnutí o odvolání) v tomto smyslu neobstálo, byl by zajišťovací příkaz nezákonný, a to i tehdy, pokud by následně daň skutečně oprávněně stanovena byla. Toto platí i naopak, neboť si lze představit i situaci, kdy zajišťovací příkaz v soudním přezkumu obstojí, neboť bude obsahovat dostatečné důvody zakládající přiměřenou pravděpodobnost, že daň v budoucnu stanovena bude, daň však přesto nakonec ve skutečnosti stanovena nebude, popř. sice stanovena bude, avšak dodatečný platební výměr bude zrušen jako nezákonný.*

[20] Podstatou kasační stížnosti je nesouhlas stěžovatele s posouzením právní otázky, zda byla v jeho případě splněna první podmínka pro vydání zajišťovacích příkazů, tj. zda byla dána odůvodněná obava (přiměřená pravděpodobnost), že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena. V této souvislosti je nutné poukázat na skutečnost, že ačkoliv se krajský soud na základě žalobních námitek zabýval otázkou zákonnosti rozhodnutí správních orgánů v předmětné věci, stěžovatel v kasační stížnosti jeho hodnocení nikterak konkrétně nerozporuje, ani částečně nezpochybňuje jeho rozhodovací důvody a ani neuvádí, v čem mělo spočívat jeho pochybení. V kasační stížnosti stěžovatel mimo odkazu na konkrétní ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pouze rekapituluje dosavadní průběh správního řízení a opakuje svoji žalobní argumentaci, aniž ji jakkoli staví proti argumentaci předestřené krajským soudem v napadeném rozsudku. S ohledem na to, jakým způsobem je v nyní projednávané věci formulována kasační argumentace stěžovatele, považuje Nejvyšší správní soud proto za vhodné připomenout, že řízení ve správním soudnictví, včetně řízení o kasační

stížnosti, je ovládáno dispoziční zásadou. S výjimkami uvedenými v § 109 odst. 4, větě za středníkem s. ř. s. je tak Nejvyšší správní soud vázán důvody uvedenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.), a proto obsah stížnostních bodů a kvalita jejich odůvodnění v kasační stížnosti do značné míry předurčují obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54). Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78 a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014-20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60).

[21] S ohledem na výše uvedené postačí, když Nejvyšší správní soud odkáže na podstatné části odůvodnění rozsudku krajského soudu, ve kterém stěžovatel obdržel odpověď na jím uplatněnou žalobní argumentaci.

[22] Nejvyšší správní soud připomíná, že v daňovém řízení *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních* (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Jedná se o základní zásadu ovládající dokazování v daňovém řízení. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS, není daňové řízení ovládáno zásadou vyšetřovací, nýbrž je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, ve kterém uvedl: „*Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.*“ Daň či nárok na odpočet DPH totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně [srov. § 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“)]. Zákonný nárok na daň či její odpočet je podmíněn formálním vykázáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Zákon tedy nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Shodný názor vyslovil také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72. Výše uvedené závěry mají svůj odraz rovněž v judikatuře Ústavního soudu, který v nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, vyslovil, že „*... důkaz daňovým dokladem ... je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést*

k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.“ Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v prvé řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním.

[23] V daném případě vyvolaly odůvodněnou obavu správce daně ve smyslu § 167 daňového řádu skutečnosti zjištěné v rámci vyhledávací činnosti, kdy správce daně měl za to, že stěžovatel nebude schopen prokázat nárok na odpočet daně podle § 72 a § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, uplatněný z přijatých plnění uvedených v oddílu B3 kontrolního hlášení za zdaňovací období duben až červenec 2019. Stěžovatel v předmětných zdaňovacích obdobích podle svého tvrzení uskutečnil minimálně 1049 jednotlivých plnění (v hodnotě 9 999 Kč za jedno plnění včetně DPH), přičemž na bankovních účtech stěžovatele nebyly ve sledovaných měsících správcem daně identifikovány bezhotovostní převody, které by svou výší odpovídaly jednotlivým úhradám zdanitelných plnění do 10 000 Kč včetně DPH.

[24] Krajský soud v souladu se správními orgány správně poukázal zejména na to, že stěžovatel v předmětných zdaňovacích obdobích vykazoval extrémně vysoký podíl přijatých plnění v oddílu B3 kontrolního hlášení (95,85 % až 97,21 %), které prokazoval zjednodušenými daňovými doklady od dodavatele šmíragroup a.s. na „částečný pronájem reklamních ploch“ v částkách do 10 000 Kč, a naproti tomu fakturoval svým odběratelům v částkách statisíců korun. Stěžovatel tedy přijímal mnoho zdanitelných plnění zapsaných v oddílu B3 kontrolního hlášení, zatímco svým odběratelům poskytoval méně zdanitelných plnění ve vyšších hodnotách. Platby za takto poskytnutý „částečný pronájem reklamních ploch“ přitom měly probíhat vždy pouze v hotovosti, tedy způsobem, který znemožňuje ověřit fakticitu přijatých plnění a jejich dodavatele. Svým odběratelům pak stěžovatel vystavoval za dodané reklamní služby „běžné“ daňové doklady podle § 29 zákona o DPH, které mu odběratelé hradili částečně v hotovosti a částečně bankovním převodem. Krajský soud dále poukázal na tvrzení samotného stěžovatele, který uvedl, že reklamní služby jen přeprodával, což oprávněně vzbuzuje pochybnosti o ekonomickém smyslu celkové činnosti stěžovatele. Pokud jde o stěžovatelem předloženou fotodokumentaci, zde krajský soud správně uvedl, že zde není přímá vazba mezi těmito fotografiemi a zjednodušenými daňovými doklady, a to zejména s ohledem na značně rozdílný počet fotografií a daňových dokladů (96 fotografií a 1080 dokladů), navíc v některých případech tyto fotografie neodpovídají ani vykázanému plnění (např. sníh na fotografii, která se má vztahovat k plnění v červenci). Tyto skutečnosti správce daně oprávněně vyhodnotil jako nestandardní a rizikové.

[25] Je třeba zdůraznit, že v případě vydání zajišťovacích příkazů se jedná o závěry mezitímní (předběžné), u nichž není na místě obšírně prokazovat otázky související se stanovením samotné daně. Teprve v nalézacím řízení bude správce daně povinen shromáždit relevantní podklady pro konečné zjištění, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je uvedeno na předložených daňových dokladech. V této souvislosti lze rovněž odkázat na rozsudek ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, ve kterém zdejší soud uvedl: „*Právě s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu, ve kterém se zásadně dokazování neprovádí, vychází správce daně ze skutečností zatímně v daňovém řízení zjištěných, či jinak správci daně známých. Proto je namístě souhlasit se závěrem krajského soudu, podle něhož se v případě vydávání zajišťovacího příkazu nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž*

o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtíží při vybírání daně.“

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

[27] Nadto, jak bylo uvedeno výše, nižší míru pravděpodobnosti ve vztahu k budoucímu stanovení daně (v posuzovaném případě zapříčiněné především nedostatkem relevantních podkladů) lze do určité míry kompenzovat vyšší mírou odůvodněné obavy ve vztahu k budoucí dobytnosti daně (srov. již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 22/2015-104). Z obsahu správního spisu vyplývá, že stěžovatel ke dni vydání zajišťovacích příkazů nevlastnil žádné nemovitosti ani movité věci větší hodnoty a jeho majetek se skládal především z peněžních prostředků na bankovním účtu, kdy prostředky připsané na účet stěžovatele byly většinou ve stejný den, popř. v průběhu několika následujících dnů vybírány v hotovosti na bankovních pobočkách či v bankomatech. Stěžovatel současně generoval minimální zisk vzhledem k vykázanému čistému obratu, nedisponoval žádným dlouhodobým hmotným či nehmotným majetkem ani dlouhodobým finančním majetkem. Nejvyšší správní soud proto shledal, podobně jako krajský soud, silné důvody zakládající odůvodněné obavy ve vztahu k dobytnosti daně.

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

[29] Pokud jde o námitku likvidačních dopadů předmětných zajišťovacích příkazů, touto se krajský soud zabýval, přičemž dospěl ke správnému závěru, že tato sama o sobě nemůže zakládat důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. V daném případě správce daně provedl kvalifikovaný odhad výše daně, která bude pravděpodobně stanovena, a podle toho stanovil výši zajišťované částky. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016-27, v jehož právní větě je uvedeno, že *„Při stanovení výše zajištění správce daně není oprávněn zkoumat, zda uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační povahu, a musí vycházet pouze z hledisek, která jsou obsažena v první větě § 167 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.“*

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

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

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. srpna 2023

David Hipšr
předseda senátu