



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **HERO Computers s. r. o.**, se sídlem Na Ročkově 587/25, Kolovraty, Praha 10, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 13. 6. 2018, č. j. 52 Af 34/2017 - 274,

t a k t o :

I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích, ze dne 13. 6. 2018, č. j. 52 Af 34/2017 – 274, **s e r u š í .**

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2017, č. j. 20018/17/5100-41453-712099, **s e r u š í .**

III. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 6. 3. 2017, č. j. 333950/17/2809-00540-604504, č. j. 334167/17/2809-00540-604504, č. j. 334911/17/2809-00540-604504, č. j. 336189/17/2809-00540-604504, č. j. 334089/17/2809-00540-604504, č. j. 334568/17/2809-00540-604504, č. j. 335235/17/2809-00540-604504 **s e r u š í .**

IV. Žalovaný je povinen uhradit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 20 342 Kč, a to k rukám advokáta JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, který byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2017, č. j. 20018/17/5100-41453-712099; tímto bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti zajišťovacím příkazům vydaným dne 6. 3. 2017 k zajištění úhrady daně z přidané hodnoty.

[2] Konkrétně správce daně vydal dne 6. 3. 2017 zajišťovací příkazy a) k zajištění daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2015 v celkové výši 1 215 240 Kč, b) zajišťovací příkazy k zajištění daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2014, srpen 2014, listopad 2014, prosinec 2014, květen 2014, listopad 2015 a prosinec 2015 v celkové výši 1 343 254 Kč. Proti zajišťovacím příkazům uvedeným sub a) podal stěžovatel odvolání, která žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 5. 2017, č. j. 20017/17/5100-41453-712099, zamítl a zajišťovací příkazy potvrdil. Žalobu proti tomuto rozhodnutí krajský soud zamítl rozsudkem ze dne 13. 6. 2018, č. j. 52 Af 35/2017 - 181; o kasační stížnosti proti tomuto rozsudku je vedeno řízení u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 4 Afs 250/2018.

[3] V roce 2014 pro stěžovatele obstarávala reklamu obchodní společnost INTERMOTO STEP a v roce 2015 obchodní společnost INTERMOTO SPORTS, s.r.o. (nyní INTERMOTO SPORTS MANAGER, s.r.o., v likvidaci); v rozhodném období byl jednatelem a společníkem obou výše zmíněných společností Josef Kubíček. Správce daně zjistil, že společnost INTERMOTO STEP je nekontaktní, se správcem daně nespolupracuje, podává nulová daňová přiznání k DPH nebo je nepodává vůbec. U společnosti INTERMOTO SPORTS eviduje správce daně na DPH nedoplatek. Správce daně dále zjistil, že tyto společnosti sídlí na tzv. virtuální adrese, ani jedna z těchto společností nezveřejňuje pravidelně ve sbírce listin v obchodním rejstříku své účetní závěrky a ani jedna z těchto společností nemá webové stránky, což je u subjektů poskytující reklamní služby nezvyklé. Správce daně dospěl k závěru, že s vysokou pravděpodobností byly společnosti INTERMOTO STEP a INTERMOTO SPORTS využívány jako tzv. missing traders v rámci podvodných řetězců, jejichž účelem bylo krácení daně z přidané hodnoty a nezákonná „optimalizace“ daně z příjmů právnických osob. V daném případě se konkrétně jednalo o loga na motocyklových závodech, kdy v daném obchodním řetězci vystupovaly obchodní společnosti – INTERMOTO STEP a INTERMOTO SPORTS. Platby za reklamní služby probíhaly v hotovosti, přičemž úhrada byla prováděna i několik dní po sobě nebo pouze s drobnými přestávkami. Dle správce daně tento způsob plateb navíc vyvolává pochybnosti o faktické úhradě provedených reklamních služeb. Rovněž tak správce daně nespatoval žádný přínos pro stěžovatele v reklamě ve formě loga na motocyklových závodech, které v rozhodném období nebyly vůbec uskutečňovány v České republice, zvláště když se stěžovatel specializuje na poskytování komplexních služeb a outsourcing, dodávky výpočetní techniky pro podnikatele, větší obchodní společnosti a státní správu. Správce daně dále uvedl, že další pochybnosti vzbuzuje úhrada reklamních služeb v roce 2015, neboť v tomto roce se tým Kawasaki Intermoto Ponyexpres, závodní tým společnosti INTERMOTO SPORTS, zúčastnil pouze šesti závodů ze třinácti, přičemž poslední závod, jehož se tento tým účastnil, se konal již dne 24. 5. 2015. Úhrada za poskytnuté reklamní služby s výjimkou jedné platby však byla uskutečněna v hotovosti od 30. 11. 2015 do 18. 12. 2015 v celkové výši 3 662 000 Kč; dle správce daně není zřejmé, proč byla provedena úhrada deklarovaných reklamních služeb v plné výši, přestože byla poskytnuta pouze polovina deklarovaného plnění, ani proč se úhrada deklarovaných reklamních služeb uskutečnila až půl roku po ukončení činnosti závodního týmu. Rovněž tak vzbuzuje pochybnost celková výše přijatých zdanitelných plnění v poměru k výši přijatých zdanitelných plnění za reklamní služby (zjevná nepřiměřenost výdajů na reklamu vzhledem k obratu). Za leden až prosinec roku 2014 činila celková výše zdanitelných plnění 10 091 358 Kč a z toho přijatá zdanitelná plnění za reklamní služby 3 170 000 Kč, za leden až prosinec roku 2015 činila celková výše přijatých zdanitelných plnění 11 478 097 Kč a z toho přijatá zdanitelných plnění za reklamní služby 3 226 446 Kč. S ohledem na výše uvedené nabyl správce daně jednak pochybnosti o faktickém provedení předmětných reklam, jakož i o účelu transakcí, neboť shora uvedené skutečnosti svědčí tomu, že účelem reklam (i kdyby se prokázalo, že reklamy byly v tvrzeném rozsahu realizovány a nejednalo se o podvod, jak tomu nasvědčuje výše uvedené - např. platby

pokračování

za reklamy byly uskutečněny v hotovosti od 30. 11. 2015 do 18. 12. 2015, byť se závodní tým společnosti INTERMOTO SPORTS zúčastnil v roce 2015 pouze šesti závodů ze třinácti, přičemž poslední závod tento tým jel 24. 5. 2015) nebyla propagace stěžovatele, a tím zvýšení jeho obratu (nejednalo se o výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nýbrž získání daňové výhody, resp. nezákonná „optimalizace“ daně, a s tím spojené neodvedení DPH (stěžovatel deklaroval pořízení reklamní služby a z těchto přijatých zdanitelných plnění uplatňoval nárok na odpočet daně, přičemž navíc deklarovaní poskytovatelé reklamy reklamní služby nepřiznali v daňových priznáních, případně je priznali, ale nezaplatili, tedy chovali se jako missing traders).

[4] Na základě těchto zjištění správce daně dospěl k závěru, že jsou naplněny zákonné důvody pro zajištění daně, neboť u stěžovatele existuje vysoká pravděpodobnost dodatečného stanovení daně. Z rozvahy stěžovatele správce daně zjistil, že k 31. 5. 2016 vykázal v aktivech dlouhodobý majetek ve výši 1 284 tis. Kč, z toho pozemky ve výši 10 tis. Kč, samostatné movité věci ve výši 1 241 tis. Kč, poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek ve výši 33 tis. Kč. Dále vykázal oběžná aktiva ve výši 7 878 tis. Kč, z toho zásoby ve výši 650 tis. Kč, krátkodobé pohledávky ve výši 6 184 tis. Kč a krátkodobý finanční majetek ve výši 1 044 tis. Kč. V pasivech vykázal jako cizí zdroje krátkodobé závazky ve výši 2 228 tis. Kč, z toho závazky z obchodních vztahů ve výši 630 tis. Kč, závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění ve výši 29 tis. Kč, daňové závazky ve výši 1 tis. Kč. Vlastní kapitál ve výši 5 802 tis. Kč tvořily základní kapitál ve výši 4 000 tis. Kč, rezervní fond ve výši 151 tis. Kč, nerozdělený zisk z minulých let ve výši 3 124 tis. Kč a výsledek hospodaření běžného účetního období ve výši -1 473 tis. Kč. Stěžovatel rovněž vykázal bankovní úvěry ve výši 1 100 tis. Kč. Podle údajů z centrálního registru vozidel bylo zjištěno, že k 8. 2. 2017 stěžovatel vlastnil motorová vozidla Volkswagen Passat Variant 3C z roku 2008, Lexus RX450H HAL z roku 2010, Nissan Qashqai J10 z roku 2011, Chevrolet Orlando BB7 z roku 2012 a AUDI A6 z roku 2011, jejichž celkovou hodnotu správce daně určil pouze přibližně na 1,7 mil. Kč, neboť mu nebyl znám technický stav ani vybavenost těchto vozidel; důvodně však předpokládal, že hodnotu samostatných movitých věcí a soboru movitých věcí budou představovat zejména tato motorová vozidla. Co se týče aktuální hodnoty a skladby zásob, tato nebyla správcem daně známá, neboť stěžovatel se správcem daně nespolečně pracoval na zahájení daňové kontroly, rovněž tak od roku 2005 nezveřejňoval své účetní závěrky ve sbírce listin v obchodním rejstříku (tuto povinnost začal plnit až v únoru roku 2017). Ze stejného důvodu nebyla správcem daně známá ani kvalita pohledávek. Správce daně následně zjistil, že stěžovatel vlastní tři bankovní účty, na kterých měl k 13. 1. 2017 v souhrnu přes 2 mil. Kč, přičemž z účtu, kde držel většinu svých peněžních prostředků, jsou vybírány peněžní prostředky v hotovosti v řádech statisíců Kč. Správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel sice disponuje majetkem, jehož výše by i po zohlednění závazků měla stačit k uhrazení celkové dosud nestanovené daně, tento je však tvořen snadno převoditelným majetkem, neboť pohledávky, motorová vozidla, zásoby i peněžní prostředky lze snadno převést na třetí osoby. Správce daně proto s ohledem na počínání stěžovatele, který od 21. 7. 2016 (kdy byl poprvé kontaktován správcem daně za účelem provedení místního šetření a zahájení daňové kontroly) do 6. 3. 2017 neumožnil správcem daně provést místní šetření a zahájit daňovou kontrolu (ačkoliv minimálně do 20. 2. 2017 měl dva jednatele, proto nemoc jednoho z nich nemohla být objektivní překážkou, která by bránila stěžovateli umožnit zahájení daňové kontroly), obavy, že vysoce likvidní aktiva nebudou pro správce daně v době vymahatelnosti dosud nestanovené daně dosažitelná, zvláště když ze zdrojů dostupných správcem daně nevyplývá, že by ekonomická činnost stěžovatele vyžadovala specifické majetkové vybavení nebo byla kapitálově náročná. Správce daně proto měl obavu, že by ekonomická činnost mohla být snadno převedena na jiný ekonomický subjekt. Tato obava byla posílena tím, že stěžovatel fakticky nevykonává ekonomickou činnost na adrese uvedené v obchodním rejstříku; obavy správce daně o uhrazení dosud nestanovené daně významně zvyšovalo to, že stěžovatel podle dosavadních zjištění

s vysokou mírou pravděpodobnosti dlouhodobě snižoval daňové povinnosti neoprávněným uplatněním nákladů (výdaje na reklamu) a neodvedením daně z přidané hodnoty ve správné výši, a to ve významném rozsahu. Za sledovaná období roku 2014 – 2015 se jednalo o neoprávněné uplatnění nákladů v celkové částce přesahující 6 mil. Kč, což obnáší více jak 1,2 mil. Kč neodvedené daně z příjmů právnických osob a více jak 1,3 mil. Kč daně z přidané hodnoty, a to vše při obratu žalobkyně, který převyšoval v jednotlivých letech hodnotu 12 mil. Kč. Stěžovatelem průběžně dobrovolně odváděné daňové povinnosti na dani z příjmů právnických osob za sledovaná období nepřesáhly částku 63 tis. Kč a na dani z přidané hodnoty 400 tis. Kč. Již skutečnost, že stěžovatel bude takto zkrácenou daň přesahující částku 2 mil. Kč povinen odvést najednou, a s ohledem na hodnoty dosahovaného obratu, které i v roce 2016 nevykazují významnou změnu, zakládá dle správce daně obavu o její budoucí úhradu.

[5] Krajský soud dospěl ke shodnému závěru, že vše nasvědčuje tomu, že se jednotlivá plnění neuskutečnila tak, jak bylo deklarováno v daňových dokladech, a že cílem shora popsaných obchodních transakcí nebyla propagace stěžovatele, a tím zvýšení jeho obratu, nýbrž získání daňové výhody, resp. nezákonná „optimalizace“ daně z příjmů právnických osob a s tím spojené neodvedení daně z přidané hodnoty. Krajský soud rovněž zdůraznil, že konečné vyhodnocení transakcí stěžovatele bude výstupem řízení procesu nalézacího, v jehož rámci správce daně postupně shromáždí a vyhodnotí důkazní prostředky v souladu s § 92 daňového řádu. Dodal, že s ohledem na to, že se v nyní posuzované věci nejedná o meritorní rozhodnutí správce daně týkající se daňové povinnosti stěžovatele, soud nemůže v podrobnostech hodnotit obchodní transakce a najisto postavit, zda šlo o krácení daně z příjmů (popř. o zneužití práva) a podvod na dani z přidané hodnoty. Krajský soud uvedl, že v nyní projednávané věci je postačující, že finanční orgány v hrubých obrysech popsaly charakter transakcí, jakož i to, že předložených indicií je zřejmé, že se nejedná o pouhou spekulaci správce daně nepodloženou žádnými konkrétními informacemi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 – 28, bod 35). Z těchto důvodů soud neprovedl výslech navržených svědků, nečetl protokol o výslechu pořízený v průběhu daňové kontroly u ELGAS CZ, s. r. o.; zdůraznil, že se finanční orgány musí v rámci aplikace institutu zajišťovacího příkazu zabývat dvěma okruhy skutečností, a to otázkou přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně a otázkou obav ohledně budoucí vymahatelnosti daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104). Úvaha správce daně stran ekonomické situace a pravděpodobnosti nedobytnosti daně v budoucnu je dle soudu racionální a řádně odůvodněná; krajský soud se se závěrem žalovaného v tomto směru zcela ztotožnil. Krajský soud žalobu neshledal důvodnou a zamítl ji.

[6] V obsáhlé kasační stížnosti stěžovatel popisuje skutkový stav věci, průběh řízení a především ji zahrnuje množstvím odkazů a citací na judikaturu zdejšího soudu, čímž činí kasační stížnost poněkud nepřehlednou. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud svoji judikaturu zná, nepovažuje za nutné ji uvádět v rámci rekapitulace obsahu kasační stížnosti a omezí se jen na relevantní námítky stěžovatele mířící k věci samé, tj. ke zjištění skutkového stavu a naplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů k zajištění daně z přidané hodnoty. Rovněž tak nepovažuje Nejvyšší správní soud v projednávané věci za potřebné rekapitulovat výhrady stěžovatele mířící k posouzení relevantnosti, resp. přiměřenosti výdajů za reklamu z hlediska daně z příjmů, neboť tyto námítky stran závěru krajského soudu ohledně excesivních marketingových výdajů, jsou na místě v kasačním řízení vedeném pod sp. zn. 4 Afs 250/2018.

[7] Stěžovatel namítá, že napadané rozhodnutí je nezákonné, neboť krajský soud neprovedením navržených důkazů neúplně zjistil skutkový stav věci. Stěžovatel navrhoval na podporu svých tvrzení provedení relevantních důkazů k prokázání, že závěry finanční správy

pokračování

jsou nesprávné, kdy rozporoval indicie, kterými bylo odůvodněno vydání zajišťovacích příkazů. Stěžovatel navrhoval provedení důkazu webovými stránkami dodavatelů reklam, kdy správce daně dovozoval, že tyto společnosti neprezentovaly svoji činnost, což shledal jednou z indicií pro vydání zajišťovacích příkazů; dále navrhoval provedení svědeckých výpovědí Z. P., M. V. a G. J. - to k prokázání tvrzení, že dodavatelé byli plně kontaktní, vykonávali podnikatelskou činnost, měli ekonomické zázemí, provozovali motocyklový závodní tým na světové úrovni, k důvodům pro hotovostní platby, k potenciálu reklamy a možnostem vlivu na potencionální zákazníky. K důvodům hotovostních plateb navrhoval stěžovatel rovněž čtení protokolu ze dne 19. 12. 2016, č. j. 1803983/16/2809-60562-609246. Ve vztahu k dodržení náležité míry obezřetnosti vyžadované po daňových subjektech doložil tiskové prohlášení GFR ze dne 15. 5. 2017, z něž plyne, že dle samotné finanční správy je zcela dostatečným prověřením dodavatele toliko prověření ve veřejně dostupných rejstřících. Stěžovatel nesouhlasí s odůvodněním napadaného rozhodnutí, neboť dle názoru krajního soudu „zúžený přezkum“ zajišťovacích příkazů by zcela vylučoval přezkum pravděpodobnosti budoucího doměření daně a umožňoval by finanční správě plošné vydávání zajišťovacích příkazů, kdy by stačilo pouze „v hrubých rysech“ popsat jednotlivé obchodní transakce.

[8] Stěžovatel vytýká dále krajskému soudu, že nesprávně posoudil otázku naplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů; v napadaném rozsudku se podává výklad, že se pravděpodobností stanovení daně v budoucnu v podstatě správce daně příliš zabírat nemusí, neboť by pak daň byla stanovena fakticky dvakrát. Takový závěr stěžovatel považuje za nesprávný. Stěžovatel tvrdí, že správce daně vydáním zajišťovacího příkazu závažně zasahuje do majetkových práv daňového subjektu; daňový řád proto podmiňuje možnost vydání zajišťovacího příkazu existencí odůvodněných obav, přičemž pro zabránění svévole je nutné, aby správce daně zcela konkrétně identifikoval důvody, které ho vedou k vydání zajišťovacích příkazů (např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, sp. zn. 9 Afs 13/2008, publ. pod č. 2001/2010 Sb. NSS). Tyto důvody je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 108/2016 – 132). Krajský soud se s právní argumentací stěžovatele ohledně nedostatku důvodů pro budoucí stanovení daně nevypořádal, pouze převzal argumentaci žalovaného, avšak vlastní posouzení žalobní argumentace neučinil. Nelze však nekriticky přejímat tvrzení žalovaného, to zvláště, když tato nevplynula na základě provedeného dokazování. Stěžovatel tak namítá, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelné, neboť soud se řádně nevypořádal s veškerou žalobní argumentací

[9] Stěžovatel obsáhle popisuje a zdůvodňuje, rovněž s četnými odkazy na judikaturu SDEU i NSS, že nebyl prokázán ani šetřen žádný daňový podvod, z účasti na němž je stěžovatel obviňován. Dle stěžovatele krajský soud přehlíží, že pro závěry finanční správy o existenci daňového podvodu a vědomé účasti stěžovatele v něm, není ve spise jakýkoli skutkový podklad a argumentace finanční správy není opřena o jakékoli důkazy; správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů vůbec neuvádí, jakým způsobem měl být stěžovatel v údajném daňovém podvodu vědomě zapojen, jinými slovy neuvádí, z čeho by mělo s přiměřenou pravděpodobností vyplývat, že stěžovatel věděl nebo měl vědět, že pořízuje zboží zasažené podvodem na dani z přidané hodnoty.

[10] Stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda na straně orgánů finanční správy existovaly obavy o budoucí dobytost dosud nestanovené daně, která je rovněž předpokladem pro vydání zajišťovacích příkazů. Vytýká krajskému soudu, že se ztotožnil s aktuálním hodnocením hospodářské situace stěžovatele orgány finanční správy a vůbec se nevypořádal s argumentací stěžovatele, že orgány finanční správy postupovaly nezákonně, kdy se nezabývaly možným budoucím vývojem ekonomické situace stěžovatele, který je

pro posouzení zákonnosti zajištění daně podstatný a kterým stěžovatel v žalobě argumentoval. Aktuální stav majetku stěžovatele pro zajištění daně není vůbec podstatný; podstatný je vývoj stavu majetku v budoucnu a orgány finanční správy musí odůvodnit, že se současná majetková situace stěžovatele má pravděpodobně v době splatnosti dosud nestanovené daně významně zhoršit. Úvaha o tom, že stěžovatel disponuje konkrétním majetkem, avšak v době splatnosti dosud nestanovené daně takovým majetkem disponovat nebude, v odůvodnění zajišťovacích příkazů zcela absentuje. Správní orgány neuvedly ani jedinou indicii, ze které by plynulo, že stěžovatel činí kroky k tomu, aby byl majetek před správcem daně zatajen. U stěžovatele, který působí po dobu 18 let na trhu, má stabilní okruh zákazníků a zavedenou obchodní firmu s dobrou pověstí, dosahuje pravidelně zisku, zaměstnává zaměstnance, po kontaktování správcem daně nečil jakékoli kroky za účelem vyvedení majetku ze společnosti před správcem daně, nelze předpokládat, že tento ze dne na den převede svoji činnost a majetek na jiný subjekt. Takové úvahy jsou ničím nepodloženou spekulací. Při posuzování zákonnosti zajišťovacího příkazu je třeba přihlídnout k tomu, že stěžovatel za celou dobu své existence neměl vůči správci daně nedoplatky na daních, plnil své zákonné povinnosti, je dlouholetým a stabilním subjektem na trhu, majetková situace stěžovatele byla v době vydání zajišťovacích příkazů výtečná, kdy jen zůstatek na bankovním účtu stěžovatele činil 3 104 859,- Kč. Je třeba zohlednit i to, že po vydání zajišťovacích příkazů je standardně pokračováno v činnosti stěžovatele. Uvedené aspekty pak vylučují jakékoli pochybnosti o dobytosti budoucí daňové povinnosti. S ohledem na to, že k prvnímu kontaktu se správcem daně došlo již několik měsíců před vydáním zajišťovacích příkazů, mohl stěžovatel nepochybně činit konkrétní kroky k zatajení či vyvedení majetku. Jelikož tak neučinil, je zřejmé, že obavy finanční správy jsou zcela liché. Obecné proklamace, že stěžovatel není vlastníkem nemovitých věcí, majetek stěžovatele a jeho podnikatelská činnost je převoditelná na jiný subjekt, nemohou splňovat podmínky pro řádné odůvodnění zajišťovacích příkazů. Důvody budoucí nedobytnosti daně předložené správcem daně jsou tak vesměs obecného rázu. Jako takové nemohou odůvodňovat takto razantní zásah do práv stěžovatele, jakým vydání zajišťovacích příkazů je. Dle stěžovatele nelze automaticky dovozovat, že nebude potřebnými prostředky disponovat v budoucnu – v době vymahatelnosti předpokládané daně. Je třeba zdůraznit, že v době vymahatelnosti dosud nestanovené daně si stěžovatel může vypomoci úvěrem, žádostí o posečkání úhrady daně či rozložení její úhrady na splátky, případně může vygenerovat vyšší zisk, který mu umožní daň v době její splatnosti uhradit.

[11] Stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem konečně ani v tom, jak byla posouzena jeho námitka stran nezákonnosti použití zjištění z jiného daňového řízení. Z § 52 daňového řádu plyne, že úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní jsou vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daně dozvěděly o poměrech jiných osob. Orgány finanční správy však toho nedbaly; téměř veškeré skutkové okolnosti uvedené v zajišťovacích příkazech o existenci podvodu a nestandardních okolnostech, přebírají z daňového řízení u společnosti ELGAS CZ s.r.o. Ty však podléhají mlčenlivosti správce daně a jejich použití v daňovém řízení jiného subjektu je podmíněno zproštěním mlčenlivosti společností ELGAS CZ s.r.o., k němuž nikdy nedošlo. Na základě výše uvedeného stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že dle jeho přesvědčení byla podmínka budoucího stanovení daně popsána více než dostatečným způsobem. Je pravdou, že krajský soud s vypořádáním odvolacích námitek, které jsou shodné s námitkami žalobními, souhlasí, nicméně není pravdou, že by soud jen a pouze odkázal na odůvodnění rozhodnutí o odvoláních, resp. na odůvodnění zajišťovacích příkazů. Krajský soud k tomu přidává argumentaci odlišného názoru oproti tomu, kterou stěžovatel zastává ve své žalobě, a to v případě podmínky pravděpodobnosti budoucího stanovení daně v bodech 52. až 69. napadeného rozsudku.

pokračování

K namítanému nedostatečně zjištěnému skutkovému stavu stran neprokázání podvodu, žalovaný podotkl, že daňové a trestní právo jsou dvě samostatná odvětví práva, přičemž žalovaný posuzoval zjištěné skutečnosti v rámci norem daňového práva; zda dojde k zahájení trestního řízení, zaleží pouze na orgánech činných v trestním řízení. K námitkám ohledně obavy budoucí dobytosti daně žalovaný odkazuje na body 70 až 79 napadeného rozsudku, v němž krajský soud podrobně uvedl skutečnosti, pro které má za to, že existuje obava nedobytnosti daně v budoucnu. Dle žalovaného v projednávaném případě lze spatřovat rovnou tři silné důvody splnění podmínky obavy z budoucí vymahatelnosti daně, tedy vědomé zapojení stěžovatele do podvodného řetězce, nespolupráce stěžovatele se správcem daně při zahájení daňové kontroly a dispozice stěžovatele s malým, resp. mizivým dlouhodobým majetkem. K námitce stěžovatele, že za celou dobu své existence neměl vůči správci daně nedoplatky na daních a plnil své zákonné povinnosti, žalovaný podotýká, že s ohledem na výsledky daňové kontroly vypovídající o zapojení stěžovatele do řetězového podvodu je to, zda stěžovatel vždy řádně plnil své zákonné povinnosti, přinejmenším sporné. Nadto při vydání zajišťovacího příkazu je plnění zákonem stanovených povinností, jakkoli bylo v minulosti příkladným, nutné vždy posuzovat v kontextu dalších aktuálních zjištění správce daně, která zakládají zmíněnou obavu z neuhrazení daně. A právě aktuální postup stěžovatele, jeho zapojení do podvodného řetězce, a vlastnictví vysoce likvidního majetku vyvolal u správce daně největší obavy o dobytost nestanovené daně. Co se týče námitek nezákonně získaných indicí z jiného daňového řízení, žalovaný odkazuje na argumentaci krajského soud uvedenou v bodech 80 až 83 napadeného rozsudku a na bod 40 rozhodnutí o odvoláních. Žalovaný trvá na tom, že kasační stížnost není důvodná, resp. důvody, které v ní stěžovatel uvádí, nejsou relevantní, a proto navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou zamítl.

[13] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů, které stěžovatel uplatnil (§109 odst. 3 s. ř. s.), současně se zabýval i tím, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§109 odst. 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost je důvodná.

[15] Nevyšší správní soud se nejprve musel vypořádat s namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku; shledal-li by totiž již tuto námitku důvodnou, bránilo to by to samo o sobě dalšímu meritornímu přezkumu.

[16] Za nepřezkoumatelné ustálená judikatura považuje takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný; rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů, dále taková rozhodnutí, která neobsahují právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné. Nepřezkoumatelné je rovněž rozhodnutí, které je zatíženo vadami skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjištěvané, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny (srov. např. rozsudky NSS sp. zn. 2 Ads 58/2003, sp. zn. 2 Azs 47/2003, sp. zn. 2 Ads 33/2003, sp. zn. 4 Azs 27/2004, sp. zn. 6 Ads 57/2004, sp. zn. 7 Afs 212/2006, etc.) Nejvyšší správní soud konstatuje, že nepřezkoumatelnost přitom není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn, resp. o tom, jak by měla být zodpovězena právní otázka, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudek NSS

ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24). Nejvyšší správní soud takové vady rozsudku krajského soudu, který se srozumitelným způsobem vypořádal s námitkami uplatněnými v žalobě, neshledal. Z obsahu napadeného rozsudku je jasné, jaké otázky – v návaznosti na žalobní body – krajský soud považoval za rozhodné, a vzájemná souvislost jednotlivých úvah, jakož i nosné důvody (*ratio decidendi*), které v napadeném rozsudku vyslovil, jsou zřetelné. Samotný fakt, že krajský soud odkázal na odůvodnění žalovaného, s nímž se ztotožnil ze stejných důvodů, nečiní napadený rozsudek nepřezkoumatelným (srov. např. rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 75/2005, sp. zn. 2 Afs 37/2012). Ostatně sám stěžovatel s odůvodněním rozsudku v kasační stížnosti polemizuje, což by, měl-li by být rozsudek nepřezkoumatelný, bylo stěží možné.

[17] 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 obrožené.*“ 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 mnohobodovým 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 vztahy ke výši dosud nesplacené 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 účelové 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 ke výši dosud nesplacené 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 tento soud doplnil: „*Pojistkou proti hrozcí svévůli 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 ke oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu ke 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 ke jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat.*“

[18] Nejvyšší správní soud dospěl na základě přezkoumání obsahu spisu k závěru, že správní orgány důvodně založily úvahy stran budoucího stanovení daně na faktu, že stěžovatel může být součástí řetězce podvodů na dani z přidané hodnoty. Zajišťovací příkazy vydané správcem daně v odůvodnění konkrétně podrobně popisují okolnosti, na jejichž základě správce daně dospěl k závěru o možném zapojení stěžovatele do vytvořeného řetězce. Dle Nejvyššího správního

pokračování

soudu skutečnosti v jednotlivých zajišťovacích příkazech uvedené postačovaly k vyslovení důvodného předpokladu o tom, že stěžovateli bude nárokováný odpočet daně odepřen a daň bude naopak s největší pravděpodobností doměřena.

[19] Nejvyšší správní soud ve své judikatuře konstantně 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 DPH 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 krajským soudem) nelze tedy posuzovat a přezkoumávat skutečnosti, které byly předmětem dokazování v rámci nalézacího řízení. Nejvyšší správní soud neshledal pochybení krajského soudu v tom, že neprovedl stěžovatelem navržené důkazy, neboť tyto ani ve svém souhrnu nemohly na relevantních zjištěních správce daně ohledně podmínky budoucího stanovení daně nic zvrátit; tato jsou založena na reálném základě a tvoří logický řetězec svědčící pravděpodobnosti doměření daně. Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou námitku stěžovatele ohledně nezákonnosti využití informací z jiného daňového řízení (v daném případě z daňového řízení probíhajícího u společnosti ELGAS CZ s. r. o.), z něhož při zjišťování skutkového stavu vycházel. Daňový řád v § 52 odst. 5 takový postup umožňuje.

[20] Nejvyšší správní soud však v úvahách žalovaného, potažmo i krajského soudu postrádá přesvědčivé a dostatečně silné důvody pro naplnění druhé podmínky pro uplatnění zajištění daně, a to, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tak jako musí existovat indicie nasvědčující tomu, že daň bude s určitou mírou pravděpodobnosti skutečně stanovena, musí existovat indicie svědčící o tom, že daň nebude v budoucnu skutečně zaplácena, a že je třeba přistoupit k jejímu bezodkladnému zajištění.

[21] Nelze konstatovat, že by se správce daně hospodářskou situací stěžovatele či stavem jeho majetku nikterak podrobně nezabýval; závěry v tomto směru učiněné však nevypovídají nic o tom, že by se stěžovatel nacházel v takové situaci, že by daň nebyl schopen uhradit. Ostatně sám správce daně uvádí, že stěžovatel disponuje majetkem, jehož výše by i po zohlednění závazků měla stačit k uhrazení celkové dosud nestanovené daně. Současně však uvádí, že tento je tvořen snadno převoditelným majetkem, neboť pohledávky, motorová vozidla, zásoby i peněžní prostředky na účtech lze snadno převést na třetí osoby. Nejvyšší správní soud konstatuje, že takovou skutečnost nelze *a priori* vyloučit nikdy a u žádného daňového subjektu. Tato spekulace bez jakékoli indicie o krocích, které stěžovatel v tomto směru činí, či jsou zde okolnosti, nasvědčují tomu, že tak činit bude, o konkrétních personálních vazbách na společnosti či osoby, na které by majetek vyvedl, nemůže obstát. Úvaha o tom, že stěžovatel disponuje konkrétním majetkem, avšak v době splatnosti dosud nestanovené daně takovým majetkem disponovat nebude, v odůvodnění zajišťovacích příkazů zcela absentuje.

[22] Nejvyšší správní soud konstatuje, že závěr o nedobytnosti daně nelze automaticky bez dalšího odůvodnit skutečnostmi zakládajícími předpoklad stanovení daně. Jinými slovy, samotná skutečnost, že daň bude stanovena neznamená ještě, že musí obstát závěr o nedobytnosti této daně v budoucnu. Žalovaný však své úvahy o nedobytnosti daně založil fakticky na shodných zjištěních, která vzal za důvod pro pravděpodobné doměření daně. Není

např. zřejmé, jakou souvislost s možnou nedobytností daně má virtuální sídlo stěžovatele, aniž by bylo vůbec zpochybněno, že stěžovatel fakticky činnost vyvíjí a podniká, či snaha vyhnout se daňové kontrole jejím oddalováním se zdůvodněním nemocí jednatele (za situace, kdy stěžovatel měl dva jednatele), nezveřejňováním účetní závěrky ve sbírce listin, apod.

[23] Nejvyšší správní soud nepovažuje postup správce daně, potažmo žalovaného, jemuž přisvědčil i krajský soud, v případě naplnění druhé podmínky – důvodné obavy z dobytosti daně, za dostatečně odůvodněný. Samotný zájem státu na okamžité úhradě daně bez toho, aniž by zde existovaly dostatečně silné důvody svědčící tomu, že daň nebude zaplacená vůbec (např. daňový subjekt ukončil podnikání či jej utlumuje, přesunuje sídlo společnosti do zahraničí či na jinou zpravidla nekontaktní adresu, mění svoji organizační strukturu, vyvádí různými transakcemi majetek ze společnosti, zakládá za tím účelem jinou společnost, apod.), nemůže odůvodnit vydání zajišťovacího příkazu, aniž by daňový subjekt měl jakoukoliv šanci dobrovolně daň uhradit, a to i např. formou splátek. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66, mimo jiné konstatoval: „Racionální a zodpovědný správce daně však musí v každém okamžiku daňového řízení volit takový postup, který povede k efektivnímu výběru daně, ale zároveň je i povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů (§ 1 odst. 2 a § 5 odst. 3 daňového řádu). (...) Na půdorysu zjištění o chování a majetkové situaci daňového subjektu rovněž zvažuje, zda a jak je možné dosáhnout splnění povinnosti, již zkrátka hodlá stanovit. Nutně tedy vede i úvahy o tom, zda je daňový subjekt aktuálně schopen daň uhradit, případně zda nedostatek části prostředků může řešit institut posečkání, či bude daň již v okamžiku stanovení nejspíš nedobytná. Že budoucí daň převyšuje disponibilní finanční prostředky daňového subjektu, není samo o sobě důvodem pro masivní zajištění doprovázené též den vydanými exekučními příkazy, po němž bezprostředně následuje nařízení exekuce [v tomto případě dokonce i nařízení prodeje nemovitých věcí (!)], jebož následek v případě, že se později ukáže výchozí předpoklad mylným, tj. výklad zastávaný správcem daně co do merita bude překonán, zpravidla nebude už nikdy možné zcela napravit uvedením v předešlý stav]. (...) Účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, a tím ukončit jeho ekonomickou činnost, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmezela. Proto existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí. Prognóza budoucího ekonomického vývoje musí být pochopitelně založena na racionální úvaze vycházející z individuálních okolností, zejména z dosavadních výsledků a způsobu hospodářství a dále i na rozumném a podloženém odhadu o „ochotě“ subjektu dostát svým povinnostem. Významnou roli hraje i přesvědčivost právního názoru, jenž je základem pro doměření daně, s níž se pojí i míra neodvratnosti, že daň bude pravomocně stanovena daňovými orgány a případně i potvrzena správním soudem (k tomu viz níže). Je-li přiměřeně pravděpodobné, že daň bude moci být uhrazena postupně, je třeba upřednostnit tuto variantu před okamžitým uspokojením s ekonomickou likvidací subjektu, neboť ta s sebou nese řadu nepříznivých následků, které není těžké domyslet (propuštění zaměstnanců, výpadek dosud odváděných daní atd.). Součástí úvah o pravděpodobnosti dobrovolné úhrady daně nutně musí být i fakt, že výtěžek nucené dražby je obecně nižší, než při volném prodeji majetku za tržní cenu.“

[24] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že skutečnosti shromážděné správními orgány nebyly dostatečnou oporou pro závěr o budoucí nedobytnosti daně či o značných obtížích při jejím vymáhání. Správce daně tyto skutečnosti fakticky nezjišťoval, resp. zjištění, která vyhodnotil, nebyla v žádném případě dostatečná. Zcela tyto skutečnosti ve svém hodnocení poté pominul krajský soud, byť stěžovatel v žalobě poukazyval na absenci možné analýzy a trendu budoucího vývoje činnosti stěžovatele, dále zcela podrobně popsal jak svoji podnikatelskou minulost, tak i to, že je stabilním subjektem na trhu, plní své finanční závazky jak vůči správci daně, tak i jiným subjektům, dosahuje pravidelných zisků a vytváří ekonomické rezervy a jeho majetek přesahuje dosud nestanovenou daňovou povinnost. Nejvyšší správní soud musí konstatovat, že majetkové poměry tak, jak byly zjištěny, nesvědčí v té době o nedobré ekonomické situaci stěžovatele, správce daně nepředložil žádné indicie o nepříznivém budoucím vývoji ekonomické situace ani objektivní okolnosti, které by naznačovaly, že dobrovolná úhrada

pokračování

daně je vyloučena. Očekávaná výše budoucí daňové povinnosti (tj. zajištěné daně) jistě není v poměru vůči majetku stěžovatele marginální, ale zároveň ani taková, kterou by daňový subjekt nebyl schopen při vynaložení jistého úsilí, byť i postupně, splnit.

[25] Nejvyšší správní soud konstatuje, že ani samotná výše předpokládané doměřené daně nemůže bez dalšího založit důvodnou obavu budoucí nedobytnosti daně či značných obtíží s jejím vybráním. Skutečnost, že stěžovatel je součástí podvodného řetězce (byla-li by nakonec prokázána) – tedy byla by zde naplněna podmínka, že daň bude skutečně stanovena, nemá žádnou souvislost s tím, zda je či není stěžovatel schopen daň zaplatit. To je třeba posuzovat na základě půdorysu zcela jiných skutečností (než těch, které je třeba brát v potaz při zkoumání první podmínky, tj. předpokladu stanovení daně) zohledňujících jak dosavadní daňovou kázeň stěžovatele, tak jeho majetkovou strukturu, solventnost, dosavadní výsledky hospodaření (ziskovost či ztrátovost), jeho postavení na trhu, ekonomický vývoj, atd. Nejvyšší správní soud na rozdíl od žalovaného a krajského soudu ve správních rozhodnutích neshledal indicie o možném vyvedení majetku stěžovatele z podnikání. Argumentace výši očekávané daně se vůbec nevztahuje k riziku zmenšení majetku jeho skrytím či účelovým převedením na jiné osoby, a proto nemůže být úspěšná.

[26] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že již v řízení před krajským soudem byly dány, na základě výše uvedeného, důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného pro jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, co se týče posouzení nedobytnosti daně. Pokud tak krajský soud neučinil, zatížil své rozhodnutí nezákonností.

[27] Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 2 Afs 239/2015 v souvislosti s posuzováním lhůt pro rozhodování o zajišťovacích příkazech, konstatoval: „*Pokud správní soud shledá, že zákonné podmínky pro zajištění daně nebyly dodrženy, je třeba, aby zrušil jak napadené rozhodnutí, tak i rozhodnutí prvostupňové (zajišťovací příkaz). Takový procesní postup vystihuje specifickou podstatu institutu zajištění daně jakožto rozhodnutí předstižného a akčního, avšak velmi razantního, kde se rychlost vydání pojí s efektivitou. Není totiž možné akceptovat, aby správce daně měl po (minimálně) několika měsících soudního přezkumu možnost např. doplnit dalšími údaji původně nepřezkoumatelné rozhodnutí, a tím je (zpětně) konvalidovat. Takový výklad by umožnil daňové správě paušální vydávání rychlých zajišťovacích příkazů třeba i zcela bez odůvodnění, které by pouze stačilo v odvolacím řízení včas potvrdit. Takto by bylo dosaženo vždy a za všech skutkových okolností např. zajištění majetku každého daňového subjektu, kterému ještě ani nebyla stanovena daň, a to minimálně do doby jejího stanovení, avšak bez jakékoli reálné šance dosáhnout v co nejkratší době zrušení či omezení zajištění, bylo-li nezákonné. (...) Právní úprava zajištění daně je vůči daňové správě velmi přísná, neboť jde v zásadě o rozhodování „na jeden pokus“. To však není u institutů předstižné povahy v rámci celého právního řádu nijak ojedinělé (srov. podmínky pro uvalení vazby v trestním řízení). Lhůta pro vyřízení odvolání je vydáním rozhodnutí definitivně zkonsumována, a po skončení soudního přezkumu již znovu nebesí, takže úvahy o jejím stavění (či přetržení) po dobu řízení před soudem jsou zcela bezpředmětné. Daňový řád ani soudní řád správní ostatně neobsahují žádné ustanovení, z něhož by to bylo možné dovodit (§ 148 daňového řádu se týká lhůt pro stanovení daně a § 41 s. ř. s. lhůty pro zánik práva ve věcech daní). V případě, že soud shledá, že nebyly splněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, zruší v zájmu právní jistoty účastníků jak rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu, tak zajišťovací příkaz samotný.*“

[28] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že byť správce daně v zajišťovacích příkazech řádně zdůvodnil budoucí pravděpodobnost stanovení daně, neodůvodnil, že by majetkové poměry stěžovatele opodstatňovaly též dostatečně intenzivní obavu správce daně o budoucí dobytost 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 Nejvyšší správní soud již dalšími dílčími kasačními námitkami.

[29] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto zrušil rozhodnutí krajského soudu a současně s rozhodnutím žalovaného zrušil i zajišťovací příkazy, neboť jejich náprava již není s ohledem na skutečnost, že lhůta pro vyřízení jejich odvolání je definitivně zkonsumována a po skončení soudního přezkumu již znovu neběží, možná.

[30] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, a proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl. 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. Stěžovateli přísluší celková náhrada nákladů řízení ve výši 20 342 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 12 342 Kč představující odměnu advokátovi. Nejvyšší správní soud přiznal stěžovateli náhradu nákladů řízení za úkony spočívající v převzetí a přípravě zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu], podání žaloby a kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za jeden úkon přísluší částka 3 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu]. Nejvyšší správní soud tedy přiznal stěžovateli náhradu nákladů řízení za 3 úkony právní služby, dále 3 x náhradu hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve výši 300 Kč, tj. 10 200 Kč; vzhledem k tomu, že advokát je plátcem DPH, navyšuje se tato částka o daň ve výši 21%; celkem tedy 12 342 Kč. Částku ve výši 20 342 Kč je povinen uhradit žalovaný k rukám advokáta JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského do šedesáti i dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 2. července 2019

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu