



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **HIDECON, s.r.o.**, se sídlem Březnice 543, zast. JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 3. 2017, č. j. 12874/17/5100-41453-711845, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 3. 2019, č. j. 31 Af 28/2017 - 112,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Zajišťovacími příkazy ze dne 10. 2. 2017, č. j. 234359/17/3301-80541-706741, č. j. 234375/17/3301-80541-706741, č. j. 234389/17/3301-80541-706741, č. j. 234413/17/3301-80541-706741, č. j. 234420/17/3301-80541-706741, č. j. 234439/17/3301-80541-706741, č. j. 234892/17/3301-80541-706741, č. j. 234918/17/3301-80541-706741, č. j. 234938/17/3301-80541-706741, č. j. 234967/17/3301-80541-706741, č. j. 234991/17/3301-80541-706741, č. j. 235005/17/3301-80541-706741, č. j. 235022/17/3301-80541-706741, č. j. 235040/17/3301-80541-706741, č. j. 235071/17/3301-80541-706741, č. j. 235086/17/3301-80541-706741, č. j. 235115/17/3301-80541-706741, č. j. 235140/17/3301-80541-706741, č. j. 235156/17/3301-80541-706741, č. j. 235174/17/3301-80541-706741, č. j. 235202/17/3301-80541-706741, č. j. 235232/17/3301-80541-706741, č. j. 235266/17/3301-80541-706741, č. j. 235278/17/3301-80541-706741 a č. j. 235290/17/3301-80541-706741, uložil Finanční úřad pro Zlínský kraj dle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), žalobkyni povinnost zajistit na účet správce daně dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty za stanovená zdaňovací období v letech 2013 až 2015 v celkové výši 16 371 765 Kč.

[2] Žalovaný v záhlaví citovaným rozhodnutím odvolání žalobkyně proti zajišťovacím příkazům zamítl a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně potvrdil.

[3] Žalobu proti napadenému rozhodnutí Krajský soud v Brně zamítl. Konstatoval, že rozhodnutí o zajištění daně může být vydáno pouze tehdy, pokud je splněn předpoklad, že daňová povinnost bude v budoucnu velmi pravděpodobně stanovena, a existuje-li důvodná obava o její dobytost či řádnou úhradu v budoucnu. Po správci daně nelze současně požadovat, aby již v rámci vydávaných zajišťovacích příkazů, resp. rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo až v řízení o stanovení (doměření) daně. Ve vztahu ke splnění první podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů uvedl, že správci daně vznikly pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění od společností Betunada s. r. o., Zenodocal s. r. o. a Marginal s. r. o., které následně přetrvaly, a to z důvodu, že zástupci těchto společností nedisponovali žádnými doklady ani písemnostmi vztahujícími se k daným transakcím se surovými kůžemi. Jejich sídlo bylo virtuální, neměly ani dostatek materiálních a personálních zdrojů, neuzavíraly se žalobkyní písemné smlouvy k nakoupenému zboží a nezveřejňovaly účetní závěrky ve veřejném rejstříku. Dvě z uvedených společností byly označeny také za nespolehlivé plátce. K argumentaci žalobkyně ohledně změny důvodů pro vydání zajišťovacích příkazů poukázal na závěry učiněné Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 11/2018 - 69, v němž posuzoval nezákonný zásah spočívající v nevydání rozhodnutí o ukončení účinnosti zajišťovacích příkazů (taktéž ve vztahu k žalobkyni). Konstatoval, že závěry učiněné v tomto rozsudku lze převzít ohledně přiměřené pravděpodobnosti o budoucím stanovení daňové povinnosti i za situace změny důvodů pro vydání zajišťovacích příkazů.

[4] Krajský soud shledal také naplnění druhé z podmínek. Nesouhlasil s nedostatečným vypořádáním námítky týkající se nemovitých věcí ve vlastnictví žalobkyně, na tomto závěru nic nezměnil ani v soudním řízení předložený znalecký posudek týkající se ceny nemovitostí, který pochybnosti stran budoucí dobytosti stanovené daně či jejího vymáhání s obtížemi neodstranil. Naopak souhlasil se závěry správce daně, který postavil v zajišťovacích příkazech své obavy na skutečnostech zjištěných v průběhu daňové kontroly spočívající v převedení či prodeje obchodního majetku žalobkyně na personálně a majetkově propojenou společnost LEMAT, spol. s r.o. (dále jen „LEMAT“).

II. Argumenty kasační stížnosti

[5] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Stěžovatelka namítala, že správce daně založil přiměřenou pravděpodobnost budoucího stanovení daně na neprokázání přijetí deklarovaného pořízení surových kůží od společností Betunada s. r. o., Zenodocal s. r. o. a Marginal s. r. o., avšak krátce po vydání zajišťovacích příkazů a rozhodnutí o odvolání opustil svůj závěr o tom, že se jí nepodaří prokázat přijetí plnění od uvedených společností, a přijetí plnění od těchto společností konstatoval. Ke změně postupu správce daně vedly zejména její důkazní návrhy, kterými prokazovala, že se plnění uskutečnila. Důvod, o který byly zajišťovací příkazy opřeny, proto odpadl. Krajský soud námítku pravděpodobnosti stanovení daně s odkazem na rozsudek č. j. 6 Afs 11/2018 - 69 nevypořádal správně, neboť ten se zabýval odlišnou právní otázkou, a to posouzením otázky nezákonného zásahu spočívajícího v nevydání rozhodnutí o ukončení účinnosti zajišťovacích příkazů podle § 168 odst. 3 daňového řádu. Poukázala na to, že při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Pokud by bylo možno důvody přiměřené

pokračování

pravděpodobnosti měnit, stal by se proces vydávání zajišťovacího příkazu nepřezkoumatelným soudem.

[7] Stěžovatelka nesouhlasila ani s posouzením otázky týkající se obav o budoucí úhradu daně a s tím, že by disponovala majetkem, který lze snadno ve velmi krátkém čase převést na jiný subjekt. Poukázala na nemovitosti, které vlastní, a na to, že převod nemovitostí je dlouhodobější proces. V příloze k odvolání doložila odhad tržní ceny nemovitostí a odmítla ničím nepodložené tvrzení žalovaného o jeho účelovém zpracování. Druhý odhad (znalecký posudek) předložila krajskému soudu. Nebylo zřejmé, proč soud tento posudek považuje za nedostatečný nebo proč vlastnictví nemovitostí v hodnotě 24 milionů korun neodstranilo obavy o budoucí úhradu daně. Posouzení této otázky krajským soudem považuje za nepřezkoumatelné nebo minimálně za nesprávné.

[8] Za neodůvodněnou považovala také úvahu krajského soudu, podle které byla namíste obava, že dané nemovitosti budou převedeny v krátkém časovém horizontu na spřízněnou společnost LEMAT. K tomu poukázala na rozsudky Krajského soudu v Praze, podle kterých nelze automaticky předpokládat, že daňové subjekty se budou vyhýbat placení daní, a naopak takový závěr musí být odůvodněn konkrétními skutečnostmi. Krajský soud nepřihlédl k tomu, že společnost LEMAT byla založena již 20. 12. 1991 a své povinnosti vůči správci daně plnila vždy a včas. Ke své argumentaci odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 108/2016 - 132, dle kterého silným důvodem, který by zakládal obavu ohledně budoucí dobytosti daně, není sám o sobě útlum ekonomické činnosti. Poukázala také na motivy pro rozdělení zisku; pokud by skutečným cílem rozdělení zisku bylo převedení finančních prostředků do společnosti LEMAT, pak to bylo možné udělat mnohem rychlejší a daňově příznivější formou. Nesouhlasila ani s tím, že další uvedené důvody (vedení účetnictví propojených společností na jednom místě a nezveřejnění účetní závěrky od roku 2009) byly relevantní z pohledu obav o budoucí úhradu daně. Za nepřezkoumatelnou považovala také úvahu krajského soudu týkající se přednostního využití standardních metod placení daně a odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66, a na další judikaturu zdejšího soudu, ze které vyplývá, že zajišťovací příkaz nelze použít, lze-li úhradu daně zajistit jiným vhodným způsobem. Zdůraznila, že právě dlouhodobá existence společnosti LEMAT odlišuje její případ od jiných dříve souzených věcí, v nichž došlo k účelovému založení nového subjektu a převodu činnosti až v průběhu daňového řízení. Správce daně jí svým postupem zamezil být i nadále ekonomicky aktivní v původním dlouholetém oboru podnikání.

III. Vyjádření žalovaného

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud věc přezkoumával dle skutkového stavu, který byl v době rozhodování správních orgánů. K otázce změny důvodů pro vydání zajišťovacích příkazů odkázal na citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 11/2018 - 69, kterým byla změna důvodů pro splnění podmínky pravděpodobnosti budoucího stanovení daně řešena, a to přímo u nyní projednávaných zajišťovacích příkazů. Nesouhlasil s tím, že citovaný rozsudek nebyl pro projednávanou věc uplatnitelný kvůli řešení rozdílných otázek. Stěžejní podle něj byl závěr Nejvyššího správního soudu, že důvod pro budoucí stanovení daně nepominul.

[10] K námitkám odůvodněné obavy o budoucí dobytosti daně uvedl, že stěžovatelka neuvedla všechny skutečnosti, které vedly orgány finanční správy k závěru, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. K argumentaci stěžovatelky ohledně předloženého znaleckého posudku odkázal na podrobné

odůvodnění rozsudku krajského soudu. Dále uvedl, že není rozhodné, kdy byla založena spřízněná společnost LEMAT; pro věc bylo rozhodné, že stěžovatelka po zahájení daňové kontroly začala převádět svou činnost právě na tuto spřízněnou společnost. Nesouhlasil ani s odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu, neboť podle něj nebyly na projednávanou věc přílehavé. K argumentaci týkající se rozdělení zisku uvedl, že nejdůležitější byla skutečnost, že stěžovatelka vyváděla majetek z vlastní dispozice. Skutečnost, že část rozděleného zisku následně vložila na účet spřízněné společnosti LEMAT, pak podtrhla snahu převést činnost stěžovatelky právě na tuto společnost. K námitce, podle které správce daně svým postupem prakticky zamezil stěžovateli být i nadále ekonomicky aktivní, uvedl, že stěžovatelka sama v průběhu daňové kontroly začala utlumovat svou činnost a převádět ji na spřízněnou společnost s cílem znesnadnit případný výběr daně.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[11] Nejvyšší správní soud nenalezl žádné formální vady či překážky projednatelnosti kasační stížnosti, a proto přezkoumal jí napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a v rámci kasační stížnosti uplatněných důvodů, zkoumaje přitom, zda napadené rozhodnutí či jemu předcházející řízení netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.].

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti také důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., Nejvyšší správní soud se zabýval nejprve tímto důvodem. Bylo by předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, bylo-li by napadené rozhodnutí krajského soudu skutečně nepřezkoumatelné či založené na jiné vadě řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Nejvyšší správní soud nezjistil, že napadený rozsudek trpí vadami, které podle jeho setrvalé judikatury zakládají důvod nepřezkoumatelnosti. Na její závěry ohledně posouzení toho, jaké vady naplňují tento kasační důvod, pro stručnost odkazuje (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS; či ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS). Napadený rozsudek nelze považovat za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Z jeho odůvodnění je zřejmé, že vystihl podstatu věci a při posouzení věci vycházel z relevantních skutečností. Krajský soud též řádně posoudil všechny žalobní námitky. Námitka není pro uvedené důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud se dále zabýval posouzením otázky samé. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu *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*. 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.

IV.a Přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně

[15] Stěžovatelka nejprve brojila proti splnění první z podmínek pro zajištění daně. Podle ní nebyl dán důvod, o který byly zajišťovací příkazy opřeny. Poukázala na to,

pokračování

že v probíhajícím nalézacím řízení správce daně vydal dne 29. 5. 2017 výzvu, aby prokázala svou dobrou víru ohledně přijetí plnění. Tím opustil svůj závěr o tom, že se jí nepodaří prokázat přijetí plnění od citovaných společností, ale naopak přijetí plnění od těchto společností v této výzvě explicitně potvrdil. Krajský soud k této námitce nesprávně poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 11/2018 - 69, jehož závěry týkající se přetrvání existence přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně (u týchž zajišťovacích příkazů) byly podle něj použitelné také na nyní projednávanou věc.

[16] Z obsahu správních spisů Nejvyšší správní soud zjistil, že správce daně postavil přiměřenou pravděpodobnost na tom, že se stěžovatelce nepodaří prokázat uskutečnění zdanitelného plnění způsobem deklarovaným na jí předložených daňových odkladech, resp. přijetí plnění od společností Betunada s. r. o., Zenodocal s. r. o. a Marginal s. r. o. Stěžovatelka měla odebírat surové kůže postupně ode všech uvedených společností; za všechny tyto společnosti však vždy jednala se stejnými osobami a nijak neověřila jejich oprávnění jednat za uvedené společnosti. Faktury za všechny tři společnosti vystavovala pokaždé stejná osoba, s níž stěžovatelka jednala, jednotlivé objednávky s ní uzavírala ústně (stejně jako dohodu o obchodní spolupráci), přičemž přepravu měla dle příloh k fakturám uskutečňovat společnost, jejíž jednatel vypověděl, že pro stěžovatelku, ani pro uvedené společnosti, přeprava prováděna nebyla. Společnosti, s nimiž měla stěžovatelka obchodovat, na adrese sídla neprováděly žádnou činnost a neměly ani provozovnu (společnost Marginal s.r.o. měla dvě provozovny vztahující se ke zcela odlišným předmětům podnikání), přičemž jednatelé těchto společností neměli povědomí o uskutečňování dodávek pro stěžovatelku. Společnosti nespĺňovaly ani podmínky pro obchodování s vedlejšími živočišnými produkty vyplývající z evropských předpisů. Podle zjištění správních orgánů byly kůže stěžovatelkou pořizovány od polského dodavatele již od roku 2009. Následně v letech 2013 až 2015 mělo dojít ke změně a stěžovatelka začala obchodovat prostřednictvím uvedených společností a uplatňovat nárok na odpočet daně na vstupu. Stěžovatelka byla v dalším průběhu řízení (až po vydání napadeného rozhodnutí žalovaného) po zjištění, že dodávky surových kůží se uskutečnily, vyzvána k prokázání toho, že jednala v dobré víře a že přijala náležitá opatření, aby zajistila, že přijetí zpochybných plnění nepovede k její účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty.

[17] Jestliže stěžovatelka ze shora uvedených skutečností dovozuje, že důvod, o který byly zajišťovací příkazy opřeny, odpadl, Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že při posuzování zákonnosti zajišťovacích příkazů je nutné zkoumat splnění zákonných podmínek podle § 167 odst. 1 daňového řádu **v době vydání** zajišťovacích příkazů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), resp. v době vydání rozhodnutí žalovaného (srov. k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2017, č. j. 1 Afs 275/2016 - 22, odst. [42]). Ve své judikatuře opakovaně zdůraznil, že skutkový stav, který byl ke dni vydání přezkoumávaného zajišťovacího příkazu, může být odlišný od skutkového a právního stavu, který bude ke dni vydání rozhodnutí, kterým je následně daň stanovena. Třebaže může být splněna podmínka k vydání zajišťovacího příkazu v podobě přiměřené pravděpodobnosti budoucího vyměření daně, daň přesto po doplnění skutkových zjištění nemusí být následně doměřena. Předpoklady pro vydání zajišťovacího příkazu nelze proto ztotožňovat s důvody, pro které je následně meritorně vyměřena daň (obdobně k tomu rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, nebo ze dne 19. 4. 2018, č. j. 7 Afs 67/2017 - 40).

[18] V nyní posuzované věci proto nebylo rozhodné, zda správce daně následně přehodnotil svůj postup a jednání stěžovatelky dále šetřil jako možný daňový podvod. Nejvyšší správní soud pro shora uvedené souhlasí se stěžovatelkou, že odkaz na rozsudek č. j. 6 Afs 11/2018 - 69 nebyl namístě. Zároveň však neshledal, že je dán důvod pro zrušení

napadeného rozsudku pouze pro tuto skutečnost, neboť krajský soud uvedenou argumentaci uvedl nad rámec pro věc podstatných skutečností a odkaz na citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu tak byl nadbytečný. Podstatné bylo, zda původní okolnosti mohly obstát ve vztahu ke skutečným zjištěným správcem daně (viz bod [16] tohoto rozsudku) a ve vztahu k odůvodnění vystavěnému na pochybnostech ohledně přijetí plnění způsobem deklarovaným v daňových dokladech předložených stěžovatelkou. Touto otázkou se krajský soud k námitkám obsaženým v žalobě obsáhle zabýval v bodech 31. - 33. napadeného rozsudku, jehož závěry v nich obsažené stěžovatelka nezpochybnila. Stěžovatelka svou argumentaci uplatněnou v kasační stížnosti zaměřila pouze na změnu okolností a na nesprávnou aplikaci rozsudku č. j. 6 Afs 11/2018 - 69, pro posouzení věci je však rozhodující, zda v době vydání zajišťovacích příkazů byly dány důvody, které zakládaly přiměřenou pravděpodobnost, že stěžovatelce bude daň doměřena.

IV.b Obava o budoucí dobytost daně

[19] Stěžovatelka dále namítala, že nebyl dán ani druhý předpoklad pro vydání zajišťovacích příkazů, tedy důvodná obava, že daň bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.

[20] Naplnění druhého předpokladu vydání zajišťovacích příkazů je nutno posuzovat komplexně a vzít v potaz i dosavadní daňovou kázeň daňového subjektu, jeho majetkovou strukturu, solventnost, dosavadní výsledky hospodaření (ziskovost či ztrátovost) a zejména též jeho postavení na trhu i výhled jeho ekonomického vývoje, jakož i další relevantní skutečnosti, které je však nezbytné hodnotit nikoliv selektivně, nýbrž ve všech souvislostech. Správní orgány takto postupovaly.

[21] K námitce týkající se vlastnictví nemovitostí stěžovatelky Nejvyšší správní soud uvádí, že otázka jejich vlivu na budoucí úhradu daně byla zohledněna dostatečně, neboť z obsahu správních spisů je zřejmé, že v jí předloženém odhadu nebylo uvedeno, na základě jakých srovnatelných případů z daného místa a poslední doby zpracovatel k odhadu výše ceny nemovitostí dospěl. V uplynulých třech letech došlo dle evidence katastru nemovitostí v dané lokalitě pouze k několika případům převodů staveb, z nichž ani jeden nebylo možné považovat za srovnatelný s nemovitostmi stěžovatelky; budova ve vlastnictví stěžovatelky byla postavena ve 30. letech minulého století během první etapy budování koželužen společnosti Baťa. Od počátku také byla využívána ke koželužské výrobě, s čímž souvisí ekologická zátěž dané lokality z důvodu využívání látek majících vliv na stav budovy i okolí. Případní zájemci ztratili zájem o koupi po tom, co byli seznámeni s ekologickou zátěží, případně navrhli výrazně nižší cenu. V posudku nebyl uveden ani skutečný stav nemovitostí a cena obvyklá za pozemky byla značně nadhodnocena (ve srovnání s obdobnými prodeji v uplynulých letech), proto nelze považovat předložený odhad za akceptovatelný hodnověrný důkaz.

[22] Uvedené posouzení nemohl změnit ani k žalobě předložený znalecký posudek, neboť nezpochybnil závěry správních orgánů vycházející z komplexního posouzení dalších skutečností zakládajících pochybnosti o budoucí dobytosti daně (viz bod [23] tohoto rozsudku), které stěžovatelka relevantně ani tímto posudkem nevyvrátila. Krajský soud tuto námitku podrobně vypořádal v bodě 46. napadeného rozsudku, na který Nejvyšší správní soud také odkazuje.

[23] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje ani s názorem stěžovatelky, podle kterého krajský soud pochybil ve svých úvahách ohledně domnělého převodu činnosti. Podle stěžovatelky nepřihlédl k tomu, že společnost LEMAT byla založena již v roce 1991

pokračování

a od svého založení plnila povinnosti vůči správci daně. Z obsahu správních spisů však vyplývá, že správní orgány obavu o budoucí dobyttnosti daně dovodily zejména z těchto skutečností:

- u stěžovatelky docházelo ke snižování přijatých a uskutečněných plnění, vyprodávání skladových zásob a utlumování ekonomické činnosti, což bylo zřejmé zejména v závěru roku 2016;
- naopak u majetkově i personálně propojené společnosti LEMAT došlo k výraznému nárůstu obratu v důsledku převádění obchodních aktivit ze stěžovatelky na tuto společnost, a také k převodu zaměstnanců;
- dále došlo k vyplacení nerozděleného zisku ve vysoké výši, resp. k výraznému vyvádění finančních prostředků stěžovatelky;
- aktiva stěžovatelky ve formě finančních prostředků na bankovních účtech, skladových zásob zboží a movitých věcí byla vysoce likvidní.

Jestliže na základě těchto konkrétních okolností správní orgány i krajský soud dospěly k závěru o splnění druhé z podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, Nejvyšší správní soud neshledal v jejich postupu nezákonnost.

[24] Nepřípadná je taktéž stěžovatelkou poukazovaná judikatura krajských soudů. Stěžovatelka napříč celou kasační stížností na judikaturu krajských soudů odkazuje, avšak vytrhává z ní pouze úryvky úvah a závěrů bez kontextu tehdy souzených věcí, které nelze na projednávanou věc aplikovat. K užití zajišťovacích příkazů vedla správní orgány celá řada indicií a není pravda, že v dané věci „*bylo automaticky předpokládáno, že se daňový subjekt bude vyhýbat placení daní*“, ani že nelze zajišťovací příkazy „*založit na postoji správce daně, že daňovému subjektu nebude vůbec věřit*“. Nejvyšší správní soud nadto není judikaturou krajských soudů vázán.

[25] Neobstojí ani odkaz stěžovatelky na judikaturu zdejšího soudu, podle které není sám o sobě útlum ekonomické činnosti důvodem, který by zakládal obavu ohledně budoucí dobyttnosti daně. Nejvyšší správní soud žádným způsobem nepopírá závěry plynoucí z této judikatury, podle níž za silný důvod nelze považovat samotnou skutečnost, že správcem daně předpokládaná výše daně převyšuje majetek, jmění či výši základního kapitálu (srov. k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 108/2016 - 132). Jak je uvedeno již výše a jak plyne ze správních rozhodnutí a z napadeného rozsudku, ekonomický útlum nebyl jediným důvodem pro obavu z budoucí nedobytnosti daně a nebyla jím ani samotná výše stěžovatelčina majetku či základního kapitálu, ale naopak tímto důvodem byly skutečnosti, které svědčily o riziku budoucí nedobytnosti, případně o ztížené dobyttnosti v budoucnu stanovené daně. Argumentace týkající se rozdělení zisku, v níž stěžovatelka uvedla, že by bylo mnohem jednodušší postupovat daňově výhodnějším způsobem, se míjí s rozhodovacími důvody. Taková argumentace není relevantní, neboť správní orgány ozřejmily celou řadu pochybností, které ve svém důsledku zakládaly pochybnost o budoucí dobyttnosti daně. Taktéž krajský soud se k této otázce přezkoumatelně a obsáhle vyjádřil.

[26] Nedůvodná je i námitka týkající se přednostního uplatnění standardních metod placení daně. Stěžovatelka namítla, že je pro ni úvaha krajského soudu nesrozumitelná a nepřezkoumatelná, neboť není zřejmé, proč její majetek neodstraňoval obavy o budoucí úhradu daně, jelikož svou hodnotou výši budoucí daně převyšoval; daň mohla být uhrazena také z pronájmu stěžovatelčiných nemovitostí. Krajský soud se touto námitkou zabýval v bodě 53. napadeného rozsudku, v němž konstatoval, že správní orgány nepochybily při zvažování možnosti splátek či posečkání, neboť s ohledem na výši zajišťované daňové povinnosti a na majetek a jednání stěžovatelky neexistovaly důvody pro přistoupení k těmto institutům. Stěžovatelka v průběhu správního řízení netvrdila možné příjmy v podobě nájemného (to učinila až u soudního jednání) a žalovaný současně disponoval důkazy o převodu majetku

na společnost LEMAT. Krajský soud uvedl, že by bylo „nadbytečné nad institutem splátek či posečkání s úhradou stanovené daňové povinnosti vůbec uvažovat, neboť i kdyby dosavadní výsledky hospodaření žalobce nasvědčovaly jeho schopnosti při zachování podnikatelské činnosti uhradit daň ve splátkách či v delším časovém horizontu, jednání žalobce zakládalo obavu, že není ani ochoten v dosavadním rozsahu v podnikatelské činnosti pokračovat. Za této situace je predikce možnosti uhradit daň ve splátkách či v delším časovém horizontu objektivně nemožná“. Nejvyšší správní soud s tímto hodnocením krajského soudu souhlasí a neshledává potřebu s ním polemizovat. Z ustálené judikatury zdejšího soudu plyne, že pokud existuje potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen prostředky potřebné pro úhradu daně vygenerovat, není namíste odčerpání jeho zdrojů, které by jeho činnost ochromilo (na tuto judikaturu ostatně odkázala také stěžovatelka v kasační stížnosti, jí uvedenou argumentaci však nebylo možné pro shora uvedené přijmout). Je-li přiměřeně pravděpodobné, že daň bude moci být uhrazena postupně, je třeba upřednostnit tuto variantu. V nyní projednávané věci však taková situace nenastala.

[27] Nejvyšší správní soud uzavírá, že správní orgány v souladu se shora citovanou judikaturou ve svých rozhodnutích v dostatečné míře a podrobnosti popsaly indicie a okolnosti týkající se ekonomické situace stěžovatelky, které je vedly k závěrům o obavách o budoucí dobytost dosud nestanovené daně, a krajský soud správně tyto závěry vyhodnotil.

V. Závěr a náklady řízení

[28] Z výše uvedeného vyplývá, že napadený rozsudek krajského soudu není nezákonný z důvodů uvedených v kasační stížnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

[29] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 11. března 2021

JUDr. Radan Malík
předseda senátu