



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Ivo Pospíšila a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce: **Canela CZ s.r.o.**, se sídlem Ke Kapslovně 2855/7, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2016, č. j. 29812/16/5100-41453-711335, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 10. 2019, č. j. 5 Af 60/2016 – 40,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 10. 2019, č. j. 5 Af 60/2016 – 40, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“) devíti zajišťovacími příkazy ze dne 3. 5. 2016 uložil žalobci, aby zajistil úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2013, duben 2013, leden 2014, únor 2014, květen 2014, říjen 2014, prosinec 2014, leden 2015 a únor 2015, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet správce daně v celkové výši 4.171.094 Kč. Správce daně v rámci daňové kontroly získal důvodné podezření, že žalobce byl při vykazovaném prodeji vysokozdvíhových vozíků součástí řetězce, jehož cílem bylo se značnou pravděpodobností krácení daně z přidané hodnoty a zneužívání systému správy daní. Nárok na odpočet daně, který žalobce uplatňoval na základě daňových dokladů vystavených dodavatelí uvedeného zboží, dle správce daně pravděpodobně nebyl uplatněn oprávněně, neboť existují důvodné pochybnosti o faktickém uskutečnění předmětného zdanitelného plnění. Na základě zjištění o majetkových poměrech žalobce vznikla správci daně zároveň důvodná obava o dobytost a vymahatelnost daně. Odvolání žalobce proti zajišťovacím příkazům zamítl žalovaný napadeným rozhodnutím.

[2] Proti napadenému rozhodnutí se žalobce bránil žalobou. Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) napadeným rozsudkem napadené rozhodnutí včetně zajišťovacích příkazů

zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť úvahy o účasti žalobce v karuselovém podvodu nemají oporu ve zjištěném skutkovém stavu. Správní orgány nedoložily existenci podvodu, tj. neodvedení daně na některém ze stupňů řetězce. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí spatřuje městský soud také v tom, že žalovaný se nevypořádal s námitkou, že žalobcův účet je pravidelně dotován společností DETAIL Produkt s. r. o.

[3] Třebaže správce daně nedostatečně popsal mechanismus daňového podvodu a úlohu žalobce v něm, podmínka přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně ve smyslu § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), byla dle městského soudu v dané věci splněna. Silný důvod pro závěr, že daň bude v budoucnu stanovena, shledal městský soud v pochybnostech o faktickém dodání vysokozdvížných vozíků slovenským odběratelům.

[4] Správní orgány však dle městského soudu pochybily v hodnocení rizika budoucí nedobytnosti daně. Neprokázaly v tomto směru žádné konkrétní silné důvody a jednotlivé slabší indicie nevyvolávají obavu ohledně budoucí dobytosti daně. Městský soud vzal v úvahu, že žalobce podniká již od roku 2006 a správní orgány nedoložily, že by někdy v minulosti porušoval své daňové povinnosti. Majetková struktura žalobce podle analýzy správce daně zahrnovala běžnou strukturu menší společnosti a žalobce nebyl předlužený. Na bankovních účtech disponoval částkou ve výši cca 3.200.000 Kč a předpokládaná výše v budoucnu stanovené daně činila 4.171.094 Kč. Žalobce tak měl již v době vydání zajišťovacích příkazů více jak tři čtvrtiny požadované částky. Přitom správní orgány žádným způsobem nezohlednily vývoj ekonomické situace žalobce, která se podle jeho vyjádření dále zlepšuje, a vycházely ze starých účetních výkazů vydaných ke dni 31. 12. 2014.

[5] Co se týče převodu nemovitosti v průběhu daňové kontroly, žalobce správním orgánům podrobně osvětlil motivy svého jednání. Správní orgány pochybily, pokud bez dalších úvah uzavřely, že došlo-li v průběhu daňové kontroly k převodu nemovitosti, s vysokou pravděpodobností se jednalo o účelový převod. K převodu nemovitosti nedošlo nahodile, ale jednalo se o splátku dlouhodobého dluhu žalobce za společníkem J. S.. Žalobce o půjčce v minulosti řádně účtoval a plnění dluhu prostřednictvím nemovitosti bylo legitimním krokem. Městský soud akcentoval, že správce daně je povinen přistupovat k dotčeným osobám jako servisní organizace, aniž by automaticky předjímal jejich zlé úmysly nebo proti nim *a priori* vystupoval jako represivní orgán. Jak již bylo řečeno, správce daně nedoložil, zda v posuzovaném řetězci došlo k neodvedení daně, což je podstatou karuselového podvodu.

[6] Správce daně hodnotil finanční situaci žalobce jako nedostatečnou, jelikož žalobce mohl dostupné finanční prostředky vyvést mimo dosah správce daně. Likvidita peněz však vyplývá již z jejich povahy. Ani tato úvaha proto neobstojí.

[7] Správní orgány taktéž nezohlednily, že žalobce mohl například požádat o posečkání úhrady daně, nebo získat potřebné finanční prostředky například svojí další podnikatelskou činností nebo úvěrem. Správce daně musí při vydání zajišťovacího příkazu uvážit, zda by nebylo ekonomicky výhodnější nechat daňový subjekt generovat zisk pro úhradu v budoucnosti stanovené daně.

[8] Jelikož tedy zjištěné okolnosti neodůvodňovaly vydání zajišťovacích příkazů, nebyly ani důvodem pro razantní podstup dle § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[9] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností. Předně uvádí, že správce daně vycházel při vydání zajišťovacích příkazů z podkladů, které měl k dispozici. V odvolání proti zajišťovacím příkazům žalobce neuvedl žádné skutečnosti, zpochybňující vypovídací hodnotu podkladů ve vztahu k jeho aktuální ekonomické situaci. V žalobě pak žalobce upozorňoval na zlepšování svých hospodářských výsledků mezi lety 2013 a 2014, tedy za období, která nelze považovat za aktuálnější než ta, z nichž částečně vycházel i správce daně. Výtka městského soudu, že správní orgány žádným způsobem nezohlednily vývoj ekonomické situace žalobce, proto není na místě.

[10] Jediným reálně zjištěným majetkem žalobce (krom automobilu roku výroby 2008) byly peněžní prostředky na účtech, což je majetek vysoce likvidní. Obavy správce daně vyplývaly především ze skutečnosti, že v průběhu daňové kontroly se žalobce zbavil podstatné části svého majetku ve prospěch svého jednatele a společníka (příčemž vůči svým společníkům a jednatele měl další dluhy) a předpoklad budoucího stanovení daně byl postaven na podezření o zapojení žalobce do podvodného jednání za účelem zkrácení daně. Není rozhodné, že žalobce měl finanční prostředky k úhradě tří čtvrtin dosud nestanovené daně. Předpokladem úvah o nutnosti zajistit majetek je vždy existence nějakého majetku.

[11] Skutečnost, že žalobce svůj jediný dlouhodobý majetek (nemovitosti) převedl v průběhu zahájené daňové kontroly na svého jednatele a společníka v jedné osobě, dle stěžovatele představuje významnou indicii ve vztahu k budoucí dobytosti daně. Jedná se o jednoznačné vyvedení majetku žalobce ve prospěch ovládající osoby, již náleží obchodní vedení žalobce. I takový převod nemovitého majetku by bylo za určitých okolností možné legitimně vysvětlit. V daném případě však vysvětlení žalobce spočívalo v tom, že se jednalo o splátku jeho dlouhodobého dluhu vůči jednatele a společníkovi, který následně daroval nemovité věci své dceři pro účely uspokojení jejích bytových potřeb. Právě významné dluhy žalobce vůči jeho společníkům a jednatele, u nichž hrozilo jejich upřednostnění před ostatními dluhy, však představovaly významnou položku při hodnocení jeho majetkové situace. Nesprávný je závěr městského soudu, že by měl správce daně prokázat účelovost nastíněného jednání, neboť v řízení o vydání zajišťovacího příkazu se dokazování neprovádí a rozhodující jsou indicie vyplývající ze zjištění správce daně.

[12] Stěžovatel dále dodává, že z hlediska společenské škodlivosti je zcela nesmyslné rozlišovat, zda jednání žalobce představuje účast na daňovém podvodu v užším smyslu dle judikatury Soudního dvora Evropské unie, nebo vytvoření řetězce fiktivních faktur za účelem nárokování odpočtu daně. Je tudíž absurdní, že městským soudem aprobované podezření, že žalobce zřejmě pouze předstíral zdanitelná plnění za účelem vylákání daňové výhody, nechává městský soud na rozdíl od úvah o karuselovém podvodu chladným. Pokud se žalobce zbavil v podstatě veškerého stabilního majetku v podobě nemovitých věcí, s jistotou disponuje pouze peněžními prostředky a k tomu existuje významné podezření na krácení daně významného rozsahu, již nelze *a priori* spoléhat na jeho ochotu a schopnost v budoucnu daň dobrovolně uhradit.

[13] Jako svého druhu servisní organizace by měly fungovat i správní soudy, jejichž úkolem je chránit veřejná subjektivní práva v řízení o žalobách proti rozhodnutím a postupům správních orgánů, jejichž rozhodovací činnosti nastavují určité mantinely a dávají zpětnou vazbu. Jestliže však městský soud posuzuje žalobu ve věci zajišťovacích příkazů přes tři roky, jeho zamýšlené morální poučení vyznívá pouze jako laciná prázdná slova, a to bez ohledu na jejich případnou počáteční relevanci.

[14] Jak uvádí Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 5. 12. 2019, č. j. 9 Afs 138/2018 – 80, v případě existence podezření o zapojení daňového subjektu do obchodních řetězců, které byly zasaženy podvodným jednáním, je nahrazení zajišťovacích příkazů prostředky daňového řádu založenými na dobrovolném splnění daňové povinnosti jen obtížně představitelné, a přicházelo by v úvahu jen za výjimečných okolností. I zde je dle stěžovatele irelevantní, zda se jedná o daňový podvod v užším smyslu nebo o umělé vytváření podmínek pro vylákání odpočtu. Po správci daně nadto nelze požadovat, aby v zajišťovacích příkazech učinil komplexní úvahu stran všech možných důvodů posečkání či splátkování dně. Pokud má daňový subjekt za to, že takové důvody v době vymahatelnosti daně oslabí či vyloučí obavy o její dobytost, měl by tyto důvody uvést v dovolání proti zajišťovacím příkazům. Obdobné platí pro možnost daňového subjektu získat prostředky k úhradě daně úvěrem či vlastní ekonomickou činností. Požadavek městského soudu je navíc v rozporu se závěry téhož soudu v jiné věci, kde uvedl, že „pokud správce shledá takové okolnosti, které zakládají jak důvodnou obavu, že daňovému subjektu bude stanovena daň, tak důvodnou obavu, že tato daň bude nedobytná, a tyto okolnosti v odůvodnění uvedou, je tím současně rovněž odůvodněno, proč je vydání zajišťovacího příkazu přiměřené“. Stěžovatel dále dodává, že vydání nyní posuzovaných zjišťovacích příkazů zjevně nevedlo k ukončení činnosti žalobce.

[15] Stěžovatel uzavírá, že obava o nedobytnost daně byla založena především na tom, že se žalobce v průběhu daňové kontroly zbavil v podstatě veškerého svého dlouhodobého majetku, a to navíc ve prospěch svého jednatele a společníka. Žalobce však měl vůči svému jednatele a společníku další peněžité dluhy, pročež existovalo riziko dalšího podstatného zmenšení jeho majetku, který již spočíval pouze v peněžních prostředcích na účtech. Tyto skutečnosti zároveň osvědčují hrozící prodlení ve smyslu § 103 zákona o DPH, které bylo důvodem vykonatelnosti zajišťovacích příkazů okamžikem jejich vydání.

[16] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil, třebaže mu byla doručena do datové schránky. Nejvyšší správní soud doručoval přímo žalobci, neboť plná moc udělená žalobcem advokátce JUDr. Mgr. Petře Novákové, Ph.D., která je založena ve spise městského soudu, se výslovně vztahuje pouze na zastupování žalobce v řízení o žalobě.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[18] Po posouzení obsahu kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[19] Městský soud zrušil napadené rozhodnutí především z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti, implicitně lze dovodit, že se dle městského soudu jedná o nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. V prvé řadě je tedy nutné zabývat se touto otázkou.

[20] Aby bylo odůvodnění správního rozhodnutí přezkoumatelné, musí být především jasné, určité a srozumitelné a musí obsahovat důvody výroku, tj. mimo důvodů skutkových též úvahy, jimiž se správní orgán řídil při hodnocení podkladů rozhodnutí a výkladu právních předpisů. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů jde tehdy, pokud se správní orgán určitou pro věc podstatnou skutečností vůbec nezabýval. Povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně

odůvodnit však nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Podstatné je, aby se správní orgán vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 As 152/2014 – 78). V rozsudku ze dne 12. 1. 2006, č. j. 1 As 3/2005 – 44, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „při zkoumání obsahu náležitostí úředního rozhodnutí – správního či soudního se obvykle uplatní zásada „nadbytečné neškodí“: je-li tedy některá část rozhodnutí informačně bohatší, než být musela, zpravidla to není na závadu a k nadbytečným informacím se nepřiblíží“.

[21] V odůvodnění zajišťovacích příkazů k otázce budoucího stanovení daně správce daně popsal průběh obchodování s vysokozdvíhacími vozíky, z jejichž pořízení žalobce uplatňoval odpočet daně na vstupu, přičemž na výstupu uplatňoval osvobození od daně, neboť deklaroval dodání zboží na Slovensko. Ve zkratce lze uvést, že konečným příjemcem zboží (poté, kdy mělo být dodáno žalobci a posléze slovenským odběratelům) byli opět původní dodavatelé žalobce. Dodavatelé, slovenští odběratelé i tvrzený přepravce přitom byli personálně propojeni prostřednictvím osoby J. M.. Žalobce zboží neskladoval, nebyl přítomen nakládce ani vykládce, nezajišťoval dopravu a předložil pouze nejasné mezinárodní přepravní listy. Tvrzený přepravce nadto nedisponoval vozidly, kterými by mohl přepravu fakticky uskutečnit. Tyto skutečnosti vzbudily u správce daně reálné pochybnosti ohledně fatického uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění. Správce daně poté obecně dovozuje, že zjištěné skutečnosti nasvědčují účasti žalobce v řetězovém daňovém podvodu, tyto úvahy však správce daně dále nerozvíjí.

[22] Městský soud v napadeném rozsudku výslovně uvádí, že správce daně spatřoval pravděpodobnost budoucího stanovení daně ve dvou zjištěních: 1) účasti žalobce v podvodném řetězci a 2) neprokázání faktického uskutečnění plnění. První závěr shledal městský soud nepřezkoumatelným, druhý závěr naopak správným, podloženým a nadto představujícím silný předpoklad budoucího stanovení daně ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu.

[23] I kdyby tedy nepřezkoumatelná úvaha v napadeném rozhodnutí zcela absentovala, resp. správce daně se otázkou zapojení žalobce do daňového podvodu vůbec nezabýval, napadené rozhodnutí by ve světle závěrů městského soudu co do hodnocení pravděpodobnosti budoucího stanovení daně obstálo. Silný předpoklad budoucího stanovení daně je totiž dle městského soudu naplněn již důvodnými pochybnostmi o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění. Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že tyto pochybnosti nespočívají pouze v neunesení důkazního břemene žalobce. Úvahy správce daně (pokud se potvrdí) uskutečnění zdanitelného plnění deklarovaným způsobem v podstatě vylučují. Z hlediska efektivit soudního přezkumu se takový postup, kdy je správní rozhodnutí zrušeno pro nepřezkoumatelnost části úvah odůvodnění, které jsou zbytné a na výsledek správního řízení nemají vliv, Nejvyššímu správnímu soudu jeví jako nežádoucí. Jinými slovy, pokud správní rozhodnutí ob stojí i při úplném odhlédnutí od úvah správního orgánu, které nejsou skutkově dostatečně podloženy, měl by správní soud pečlivě vážit, zda je v takovém případě na místě napadené rozhodnutí zrušit.

[24] Druhý důvod nepřezkoumatelnosti spatřoval městský soud ve skutečnosti, že žalovaný se nevypořádal s námitkou, že žalobcův účet je pravidelně dotován společností DETAIL Produkt s. r. o. K tomu lze podotknout, že v zajišťovacích příkazech správce daně mezi skutkovými zjištěními uvádí skutečnost, že bankovní účet žalobce je pravidelně dotován poukazováním peněžních částek od společnosti DETAIL Produkt s. r. o. V odvolání žalobce uvedl, že jde o úhrady řádně vystavených a zaúčtovaných faktur za dodávky zboží této společnosti. Žalovaný se k těmto skutečnostem v napadeném rozhodnutí nevyjádřil.

[25] Ani zde se s posouzením městského soudu Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Jak již bylo uvedeno, po správním orgánu nelze z hlediska přezkoumatelnosti rozhodnutí

požadovat detailní odpověď ke každé skutečnosti prezentované účastníkem řízení v odvolání. Vztah mezi žalobcem a společností DETAIL Produkt s. r. o. nebyl důvodem vydání zajišťovacích příkazů, a to ani ve vztahu k pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, ani ohledně obav o její dobytost. Uvedenou poznámku učinil správce daně v popisné části odůvodnění, kde se zabýval majetkovou situací žalobce. Ani na tomto místě však správce daně nehodnotil, že by byl účet žalobce dotován uvedenou společností podvodně či protiprávně. Ostatně skutečnost, že účet žalobce byl v posuzovaném období tímto způsobem kreditován připustil v odvolání i sám žalobce, když upozorňoval, že šlo o řádně zaúčtované platby za dodané zboží. Třebaže se žalovaný v napadeném rozhodnutí již touto otázkou výslovně nezabývá, nelze rozhodnutí z tohoto důvodu hodnotit jako nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodu.

[26] Jelikož městský soud shledal napadené rozhodnutí zároveň nezákonné pro nesprávné hodnocení obav o budoucí dobytost daně, přistoupil Nejvyšší správní soud následně k věcnému přezkumu této otázky.

[27] 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.*

[28] Kromě skutečností nasvědčujících tomu, že daň bude s určitou mírou pravděpodobnosti skutečně stanovena, musí pro vydání zajišťovacích příkazů existovat odůvodněná obava, že daň nebude v budoucnu zaplacená. Naplnění odůvodněné obavy ve smyslu uvedeného ustanovení je přitom třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nestanovené daně. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Jak již Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, pokud ovšem 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 (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31, č. 3049/2014 Sb. NSS, nebo ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104). Vždy je však třeba zkoumání této vzájemné (komplementární) „proporce“ mezi oběma těmito kritérii, která musejí být naplněna souběžně, provádět přísně individuálně s ohledem na skutkové okolnosti případu.

[29] Odůvodněné obavy ve výše uvedeném smyslu vyvstávají zejména tehdy, hrozí-li daňovému subjektu insolvence, zbavuje-li se majetku nebo činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Přihlédnout lze k chování daňového subjektu v minulosti (např. opakované neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách), skutečnosti, že daňový subjekt obchoduje za nestandardních podmínek a vykazuje vysoký obrat, avšak oproti tomu minimální zisk, na svých účtech generuje mnohamilionové částky, které obratem v hotovosti vybírá nebo převádí ve prospěch personálně propojených subjektů, vlastní majetek buď velmi nízké hodnoty anebo vyznačující se vysokou likviditou (zpravidla jde o finanční prostředky na bankovním účtu), nebo činí kroky směřující k ukončení či výraznému omezení ekonomické činnosti (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2017, č. j. 1 Afs 251/2017 – 40).

[30] V rozsudku ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 – 29, Nejvyšší správní soud konstatoval, že závěr o nedobytnosti daně nelze automaticky bez dalšího odůvodnit skutečnostmi zakládajícími předpoklad stanovení daně. Jinými slovy, samotná skutečnost, že daň bude

stanovena (a to i ve značné výši) neznamená ještě, že musí obstát závěr o nedobytnosti této daně v budoucnu. Ani skutečnost, že by daňový subjekt byl součástí podvodného řetězce – tedy byla by zde naplněna podmínka, že daň bude skutečně stanovena, nemá žádnou souvislost s tím, zda daňový subjekt je či není 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 jeho dosavadní daňovou kázeň, tak jeho majetkovou strukturu, solventnost, dosavadní výsledky hospodaření (ziskovost či ztrátovost), jeho postavení na trhu, ekonomický vývoj atd. (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 373/2017 – 38).

[31] Ve vztahu k obavě o dobytost a vymahatelnost daně správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů uvádí (krom skutečností, které byly posléze vyvráceny a nyní nejsou předmětem přezkumu), že žalobce vykázal k 31. 12. 2014 dlouhodobý hmotný majetek ve výši 8.295.000 Kč, stav zásob ve výši 1.084.000 Kč a peníze na bankovních účtech a pokladně ve výši 3.200.000 Kč. Žalobce evidoval závazek z titulu dlouhodobé půjčky vůči společníkovi J. S. ve výši 8.132.946 Kč a společníci J. S. ve výši 212.719 Kč. Ze správního spisu dále vyplývá, že dlouhodobý hmotný majetek byl tvořen zejména bytovou jednotkou (a podílem na společných částech domu) v účetní hodnotě 7.377.310 Kč. Dne 18. 2. 2016 byla u žalobce zahájena daňová kontrola, dne 3. 3. 2016 došlo na katastru nemovitostí k zahájení řízení o vkladu vlastnického práva k bytové jednotce ve prospěch J. S.. Správce daně poté shrnul, že žalobce se zbavil svého nemovitého majetku. I v době vydání zajišťovacích příkazů vykonává ekonomickou činnost, i když ne v takovém objemu jako v roce 2015, kdy deklaroval nákup a prodej vysokozdvizných vozíků, v důsledku čehož disponuje prostředky na bankovních účtech, u nichž hrozí riziko jejich vyvedení. S posouzením správce daně se žalovaný v napadeném rozhodnutí ztotožnil.

[32] Jak bylo shora uvedeno, indiciemi o existenci odůvodněné obavy, že daň nebude v budoucnu zaplacená, mohou být mimo jiné situace, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo vlastní pouze majetek vyznačující se vysokou likviditou (zpravidla finanční prostředky na bankovním účtu). Tyto indicie samozřejmě nelze hodnotit absolutně, tj. ne vždy, když daňový subjekt mění strukturu svého majetku nebo je tento majetek tvořen převážně hotovostí či penězi na bankovním účtu, je automaticky naplněn předpoklad budoucí nedobytnosti daně. Každý případ je třeba zkoumat individuálně, ve vztahu ke konkrétním okolnostem a v souvislosti s pravděpodobností (důvody) budoucího stanovení daně.

[33] Důvody napadeného rozhodnutí a zajišťovacích příkazů však v tomto směru dle Nejvyššího správního soudu v nyní projednávaném případě obstojí. Je třeba zopakovat, že městský soud v napadeném rozsudku výslovně konstatuje, že pochybnosti správce daně ohledně uskutečnění zdanitelného plnění představují silný důvod pro závěr, že daň bude žalobci v budoucnu stanovena.

[34] Správce daně dle Nejvyššího správního soudu skutkové okolnosti nynější věci odpovídajícím způsobem zohlednil. Žalobce se zbavil v podstatě svého jediného dlouhodobého hmotného majetku, bytové jednotky v hodnotě více než 7 milionů Kč, a to bezprostředně po zahájení daňové kontroly a ve prospěch svého společníka a jednatele J. S.. Jak již bylo řečeno, změna struktury majetku daňového subjektu nemusí nutně znamenat vyvážení majetku mimo dosah správce daně, zejména pokud daňový subjekt pochybnosti správce daně rozptýlí relevantními ekonomickými důvody. Takovým důvodem však není, jak dovozuje městský soud, obecný poukaz, že k převodu nedošlo nahodile, ale jednalo se o splátku dlouhodobého dluhu, o němž v minulosti žalobce řádně účtoval. Ostatně, k převodu majetku dochází jen zřídkakdy nahodile. Objektivně je třeba konstatovat, že žalobce se zbavil svého jediného dlouhodobého majetku v úzké časové souvislosti se zahájením daňové kontroly, když jím vůči svému společníku

a jednateli plnil dlouhodobý dluh, o jehož splatnosti nejsou bližší informace. Tento postup oprávněně vyvolal pozornost správce daně a může představovat indicii budoucí zhoršené dobytosti daně ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu.

[35] Městskému soudu lze dát za pravdu, že likvidita peněz vyplývá z jejich povahy jako prostředku směny. Správce daně však nekladl žalobci k tíži pouze skutečnost, že z hlediska majetku disponuje po převodu nemovitosti pouze likvidními prostředky na bankovním účtu. V odůvodnění zajišťovacích příkazů k dobytosti daně správce daně zdůraznil i souvislost prostředků na účtu se skutečnostmi nasvědčujícími budoucímu stanovení daně. Žalobce totiž uplatňoval odpočet daně na vstupu - dle předběžných zjištění – u fiktivního nákupu a prodeje vysokozdvížných vozíků, u kterého nepřiznával a neplatil daň na výstupu v důsledku (opět fiktivního) deklarovaného dodání zboží na Slovensko. U takto získaných likvidních prostředků se riziko budoucího vymožení daně reálně zvyšuje. Silný předpoklad budoucího stanovení daně je umocněn tím, že s vysokozdvížnými vozíky žalobce mimo popsany řetězec nikdy v minulosti neobchodoval. Tyto obchody se tudíž vymykají jeho běžné činnosti (prodej náradí), v rámci níž hodnotil městský soud daňovou historií žalobce jako bezproblémovou. Oba rozhodující důvody zakládající obavy správce daně o její dobytost proto s ohledem na skutkové okolnosti nynější věci ve svém souhrnu obstojí.

[36] Se stěžovatelem lze souhlasit i v tom, že obtížně uchopitelná je také úvaha městského soudu, že správní orgány žádným způsobem nezohlednily vývoj ekonomické situace žalobce, která se podle jeho vyjádření dále zlepšuje. Správce daně se v odůvodnění zajišťovacích příkazů ve vztahu k ekonomické situaci žalobce zabýval i aktuálními údaji a údaji k roku 2015. Kasačnímu soudu není zřejmé, které podklady, z nichž má vyplývat zlepšování ekonomické situace žalobce, správce daně či stěžovatel opomněl zohlednit.

[37] Obecně platí, že existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen prostředky potřebné pro úhradu daně vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí. Je-li přiměřeně pravděpodobné, že daň bude moci být uhrazena postupně, je třeba upřednostnit tuto variantu před okamžitým odčerpáním majetku daňového subjektu použitím institutu zajišťovacího příkazu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 66). Jak však upozorňuje stěžovatel, dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2019, č. j. 9 Afs 138/2018 – 80, jsou-li důvody budoucího stanovení daně založeny na přiměřeně pravděpodobnosti zapojení daňového subjektu do obchodních řetězců, které byly zasaženy podvodným jednáním, je nahrazení zajišťovacích příkazů prostředky daňového řádu založenými na dobrovolném splnění daňové povinnosti jen obtížně představitelné, a přicházelo by v úvahu jen za výjimečných okolností. Od těchto závěrů (vyslovených navíc ve vztahu ke stejnému řetězci) nemá kasační soud ani nyní důvod se odchýlit a lze jej přiměřeně vztáhnout i na situaci, kdy daňový subjekt jako člen řetězce s přiměřenou pravděpodobností čerpá neoprávněnou daňovou výhodu na základě uplatnění odpočtu ze zdanitelného plnění, jehož uskutečnění pouze předstírá. Žádné výjimečné okolnosti však žalobce v odvolání netvrdil ani jinak nevyšly najevo. Rozhodující nadto v nynější věci nebyla aktuální neschopnost žalobce v budoucnu stanovenou daň zaplatit, nýbrž obavy, že žalobce svůj majetek vyvede mimo dosah správce daně.

IV. Závěr a náklady řízení

[38] Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek městského soudu podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude městský soud vázán právním názorem vyjádřeným výše.

[39] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 12. května 2020

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu