



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj) a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **FEPO – europalety s.r.o.**, IČO 26907330, sídlem Brněnská 1078/48, Kuřim, zastoupená Mgr. Monikou Coufalovou, advokátkou, sídlem Bohunická 517/55, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. listopadu 2018 č. j. 49588/18/5100-41453-711866, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. dubna 2020 č. j. 29 Af 7/2019 - 87,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost žalobkyně **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jako „správce daně“) vydal dne 8. října 2018 zajišťovací příkaz č. j. 4294860/18/3005-80541-711454, jímž žalobkyni uložil, aby okamžikem vydání zajišťovacího příkazu zajistila úhradu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 1 238 982 Kč, u které dosud neuplynula lhůta splatnosti, složením jistoty na účet správce daně. Předmětem zajištění byla DPH za zdaňovací období duben 2014 doměřená žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 25. května 2018 na základě zjištění správce daně o zapojení žalobkyně do podvodu na DPH. Ohledně majetkových poměrů žalobkyně správce daně zjistil, že žalobkyně v dubnu 2018 převedla všechna vozidla, která do té doby vlastnila, na svého jediného společníka, společnost EURservis s.r.o. Na bankovních účtech žalobkyně se od května 2018 výrazně snížil objem vykazovaných obrátů, což svědčí o útlumu její ekonomické činnosti, příchozí finanční prostředky byly navíc převedeny na účet třetí osoby, a na žalobkyniných účtech tak zůstal pouze nízký zůstatek ve srovnání s doměřenou daní.

Bankovní účty žalobkyně byly dále postiženy exekučním příkazem, jeden z účtů ke dni 25. září 2018 vykazoval záporný zůstatek. O útlumu ekonomické činnosti žalobkyně svědčí i její příznání k DPH, za červenec a srpen 2018 již nevykázala žádná zdanitelná plnění. Jediný známý majetek žalobkyně tvoří vratitelný přeplatek ve výši 1 101 307,21, který by bylo nutné žalobkyni vrátit do 10. října 2018, a vratitelný přeplatek ve výši 939 Kč, který vznikne v důsledku doměření DPH za zdaňovací období srpen 2018. Uvedené skutečnosti ve správci daně vyvolaly obavu, že v době splatnosti doměřené daně již nebude tato daň dobytá, popřípadě bude její vymáhání spojeno se značnými obtížemi. Správce daně zároveň shledal hrozící nebezpečí z prodlení odůvodňující okamžitou vykonatelnost zajišťovacího příkazu ve smyslu § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[2] Odvolání žalobkyně proti zajišťovacímu příkazu zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v návěti. Konstatoval, že majetek žalobkyně je zcela nedostatečný či nedohledatelný, nedá se očekávat, že by žalobkyně byla schopna daňovou povinnost uhradit jinak, a není možné využít mírnější prostředky. S ohledem na to, že zajištěná daň již byla stanovena dodatečným platebním výměrem, nebylo nutné zabývat se pravděpodobností budoucího stanovení daně.

[3] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) rozsudkem označeným v návěti. Zdůraznil, že v případě zajišťovacího příkazu na již stanovenou daň se bude přezkum soustředit pouze na (i) existenci rozhodnutí stanovujícího zajišťovanou daň a (ii) odůvodněnou obavu z budoucí nedobytnosti daně. Zkoumání pravděpodobnosti budoucího stanovení daně zde naopak postrádá na významu, neboť daň již stanovena byla. Žalobkyně své námítky soustředila především proti závěrům správce daně odůvodňujícím doměření DPH za zdaňovací období dubem 2014, přezkum těchto závěrů však není předmětem tohoto řízení. Argumenty žalobkyně se vztahují převážně k dosud nestanovené dani, mýjejí se tedy s povahou přezkoumávaného zajišťovacího příkazu. Na základě skutkových zjištění správce daně pak krajský soud dospěl k závěru, že je dána odůvodněná obava o budoucí dobytost daně, neboť prokazatelně dochází k ekonomickému útlumu činnosti žalobkyně, respektive k jejímu převodu (doprovázenému i převodem majetku) na obchodní korporaci personálně propojenou se žalobkyní. Krajský soud odmítl i námitku, že bylo na místě použít jiný, mírnější prostředek.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[4] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítala, že je třeba respektovat zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti, s nimiž je v rozporu vydání okamžitě vykonatelného zajišťovacího příkazu, který ve svém důsledku může fakticky zlikvidovat dosud standardně fungující společnosti, a to jen z toho důvodu, že hodnota předpokládaného daňového doměrku by převýšila aktuální hodnotu stěžovatelčina majetku. Stěžovatelka nechápe, proč krajský soud odmítl její návrh na mírnější postup prostřednictvím získání úvěru či vygenerování dodatečného zisku pro stanovení daně, popřípadě v posečkání úhrady daně či jejím rozložení na splátky. Výstupy z účetnictví stěžovatelky jsou žalovanému dostatečně známy a stěžovatelka není povinna je prokazovat. Ve skutkově podobné věci Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 13. srpna 2015 č. j. 22 Af 8/2015 - 69 zrušil rozhodnutí žalovaného, Nejvyšší správní soud kasační stížnost proti tomuto rozsudku zamítl.

[5] Stěžovatelka dále namítla, že daň jí dosud nebyla stanovena pravomocně, a proto je třeba zkoumat i přiměřenou pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena. Existence nepravomocného dodatečného platebního výměru nezbavuje krajský soud povinnosti zabývat se i námitkou ohledně pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Stěžovatelka dále předestřela

pokračování

rozsáhlou argumentací, jíž zpochybňovala závěry správce daně, že věděla či mohla vědět o své účasti na řetězovém podvodu na DPH.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že v projednávaném případě se měl zabývat pouze obavou z budoucí nedobytnosti daně. Námitky stran pravděpodobnosti budoucího stanovení daně nelze vypořádat, neboť přezkoumávaný zajišťovací příkaz zajišťuje daň již stanovenou, avšak dosud nesplatnou. Posouzení těchto námitek brání i procesní důvody, a sice překážka litispendence či *rei indicatae*. Argumentaci stěžovatelky týkající se budoucího stanovení daně proto žalovaný považuje *a priori* za bezúspěšnou. Dále upozornil, že stěžovatelka v žalobě vůbec nerozporovala hrozící nedobytnost daně, tuto námitku tudíž nemohla v kasační stížnosti uplatnit. Navíc jde o námitku nedůvodnou, neboť jiná možnost, jak dosáhnout cíle správy daní, neexistovala, prokazatelně docházelo k utlumování ekonomické činnosti stěžovatelky, respektive k jejímu převodu na personálně propojenou obchodní korporaci.

[7] Nejvyšší správní soud zaslal vyjádření žalovaného stěžovatelce na vědomí.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[9] Podle § 167 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, může správce daně vydat zajišťovací příkaz, *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.*

[10] Z judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 16. dubna 2014 č. j. 1 As 27/2014 - 31, č. 3049/2014 Sb. NSS, ze dne 11. června 2015 č. j. 10 Afs 18/2015 - 48 či ze dne 25. srpna 2015 č. j. 6 Afs 108/2015 - 35) vyplývá, že po správci daně nelze požadovat, „*aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně*“ (rozsudek ze dne 7. ledna 2016 č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, č. 3368/2016 Sb. NSS). V posledně citovaném rozsudku pak Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.*“ Citovaný závěr se však týkal zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou, zatímco v projednávaném případě byl zajišťovací příkaz vydán až po dodatečném platebním výměru na DPH, která byla předmětem zajištění.

[11] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že za takové procesní situace není nutné pravděpodobnost budoucího stanovení daně posuzovat, neboť daň již byla stanovena dodatečným platebním výměrem (její stanovení tedy bylo v době vydání zajišťovacího příkazu jisté). Stěžovatelka má pravdu, že tento platební výměr není dosud pravomocný a může být zrušen v odvolacím řízení, to však nic nemění na skutečnosti, že doměrovací řízení skončilo vydáním rozhodnutí o stanovení daně a zajišťovací příkaz byl vydán právě na základě této skutečnosti. Ostatně judikatura počítá i se situacemi, kdy je dodatečný platební výměr na daň zajištěnou zajišťovacím příkazem, později zrušen, avšak zajišťovací příkaz přesto v soudním přezkumu jako zákonný ob stojí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. února 2017 č. j. 1 Afs 275/2016 - 22, bod 35 a výše citovaný rozsudek č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, bod 48). Je třeba rozlišovat mezi situací, kdy správce daně vydá platební výměr, z něhož daňový subjekt sezná důvody stanovení daně v jiné než jím tvrzené výši,

příčemž zajišťovací příkaz na tento platební výměr pouze navazuje (jako je tomu v nyní projednávané věci), a případem, kdy je zajišťovací příkaz prvním rozhodnutím, jímž správce daně dává najevo, že daňovému subjektu stanoví daň. Ve druhém z těchto případů je pochopitelně na místě, aby byla úvaha správce daně ohledně v budoucnu očekávaného stanovení daně přezkoumatelným způsobem v zajišťovacím příkazu vyjádřena. Pokud však zajišťovací příkaz navazuje na platební výměr, daňový subjekt musí obranu proti důvodům pro stanovení daně soustředit do řízení o odvolání proti platebnímu výměru.

[12] V nyní posuzovaném případě byly veškeré skutečnosti, které správce daně vedly k doměření DPH stěžovatelce, popsány v dodatečném platebním výměru a budou předmětem přezkumu v řízení o odvolání proti tomuto rozhodnutí o stanovení daně, případně v navazujícím soudním řízení správním. Pokud by měl správce daně v zajišťovacím příkazu zopakovat odůvodnění dodatečného platebního výměru, fakticky by se tím zdvojnásobil přezkum zákonnosti doměření daně. A s ohledem na krátkou lhůtu pro rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu (§ 168 odst. 1 daňového řádu) by byla zákonnost dodatečného platebního výměru fakticky posouzena v rámci řízení, jehož předmětem je zajišťovací příkaz, což by bylo zcela nekonceptní.

[13] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud svou pozornost soustředil správně na otázku, zda je odůvodněná obava žalovaného, že DPH za duben 2014 doměřená stěžovatelce dodatečným platebním výměrem ze dne 25. května 2018, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.

[14] K námitce žalovaného Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka se otázce budoucí dobytnosti daně věnovala na straně 10 – 13 žaloby v podobném rozsahu jako v kasační stížnosti, námitka tohoto obsahu je tudíž v kasačním řízení přípustná, není však důvodná. Nejvyšší správní soud zde odkazuje na výše citovaný rozsudek č. j. 1 As 27/2014 - 31, v němž dospěl k závěru, že *„existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy ke vyšší dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu brozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelové kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. [...] 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 vyšší dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu“.*

[15] Obava žalovaného o budoucí dobytnost daně se zakládala na zjištěních, že stěžovatelka nevlastní žádný nemovitý majetek, movitý majetek větší hodnoty (vozidla) převedla na personálně propojenou společnost, utlumuje ekonomickou činnost a na bankovních účtech nemá prakticky žádný zůstatek, veškeré příchozí platby obratem převádí na personálně propojenou společnost. Tyto skutkové závěry stěžovatelka v žádné fázi řízení nevyvrátila. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že uvedené okolnosti nasvědčují tomu, že by v budoucnu mohl být výběr daně doměřené stěžovatelce ohrožen, a vydání zajišťovacího příkazu tudíž bylo opodstatněné.

[16] Stěžovatelka se ve svých námitkách domáhala i toho, aby vůči ní žalovaný postupoval zdrženlivěji. Nejvyšší správní soud v minulosti judikoval, že s ohledem na charakter zajišťovacího příkazu je na místě upřednostnit méně invazivní prostředky, například zřízení zástavního práva (rozsudek ze dne 28. března 2019 č. j. 2 Afs 392/2017 - 48, č. 3975/2020 Sb. NSS). Stěžovatelka však konkrétně neoznačila žádný majetek, který by mohl posloužit jako způsobitá zástava. V rozsudku ze dne 31. října 2016 č. j. 2 Afs 239/2015 - 66, č. 3541/2017 Sb. NSS, na který se stěžovatelka přímo odvolávala, Nejvyšší správní soud shledal, že je-li s ohledem

pokračování

na okolnosti případu pravděpodobné, že daňový subjekt splatnou daň uhradí, byť postupně, je třeba zásadně upřednostnit standardní stanovení daně a umožnit daňovému subjektu uhradit ji dobrovolně, například s využitím úvěru, prostřednictvím posečkání či rozložení úhrady daně na splátky (srov. též citovanému rozsudku předcházející rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. srpna 2015 č. j. 22 Af 8/2015 - 69). V tehdejší případě však žalobce podnikal jako fyzická osoba, vlastnil majetek v řádu milionů korun, který neukrýval, nýbrž rozmnožoval, měl desítky zaměstnanců, léta plnil bezchybně své daňové povinnosti a spolupracoval se správcem daně (viz bod 40 rozsudku č. j. 2 Afs 239/2015 - 66). Naopak stěžovatelka se hodnotnějšího majetku zbavila a utlumuje svoji ekonomickou činnost. Nejvyšší správní soud proto opakuje, že v případě stěžovatelky byla dána odůvodněná obava o budoucí dobytost daně, a správce daně tak při vydání zajišťovacího příkazu postupoval v souladu se zákonem.

IV. Závěr a náklady řízení

[17] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, pročez ji zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. Rozhodl tak bez jednání v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s.

[18] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti, pročez se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 13. srpna 2020

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu