



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **VÍTKOVICE REVMONT a.s.**, se sídlem Ruská 2887/101, Ostrava, zast. JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, **za účasti:** Mgr. Bc. David Vandrovec, se sídlem Kodaňská 1441/46, Praha 10, insolvenční správce dlužníka VÍTKOVICE REVMONT a.s., o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 1. 2018, č. j. 22 Af 71/2017 - 54,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 20. 2. 2017 zajišťovací příkazy na stanovenou, avšak dosud nesplatnou daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 5/2014 – 8/2014, č. j. 539466/17/3201-00540-803656, č. j. 539948/17/3201-00540-803656, č. j. 540166/17/3201-00540-803656 a č. j. 540370/17/3201-00540-803656, a na dosud nestanovenou DPH za zdaňovací období 8/2013 – 4/2014, č. j. 540916/17/3201-00540-803656, č. j. 541095/17/3201-00540-803656, č. j. 541306/17/3201-00540-803656, č. j. 541609/17/3201-00540-803656, č. j. 541789/17/3201-00540-803656, č. j. 541958/17/3201-00540-803656, č. j. 542167/17/3201-00540-803656, č. j. 542314/17/3201-00540-803656 a č. j. 542490/17/3201-00540-803656. Uvedenými zajišťovacími příkazy správce daně žalobci uložil, aby okamžikem jejich vydání zajistil úhradu výše uvedené daňové povinnosti složením jistoty v souhrnné výši 37 860 229 Kč.

[2] Zajištění daně odůvodnil správce daně tím, že se žalobce minimálně po dobu jednoho roku vědomě účastnil řetězce obchodních transakcí s hliníkovou fólií, které byly zasaženy podvodem na DPH, a to v pozici tzv. brokera, tedy plátce, který dodává zboží do jiného členského státu a následně uplatňuje na základě § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), nárok na odpočet DPH. Správce daně popsal okolnosti, za jakých začal žalobce obchodovat s předmětnou hliníkovou fólií, proces výběru dodavatele, odběratelů i konkrétního zboží a stanovení ceny, následně popsal průběh těchto obchodů včetně způsobu přebírání zboží, kontroly jeho kvality, placení, smluvního základu uvedených transakcí a jejich objemu, a poté shrnul okolnosti, za jakých došlo k ukončení předmětných obchodů. Správce daně konstatoval, že na počátku všech obchodních transakcí stála nekontaktní společnost Catharine, s. r. o., se sídlem Husova 21, Slavkov u Brna (dále jen „CATHARINE“), která neodvedla DPH, tu si však odečetl další subjekt v řetězci, společnost HERO Store, s. r. o., se sídlem Karla Engliša 3201/6, Praha 5 (dále jen „HERO“), která byla dodavatelem žalobce. Žalobce poté prodával předmětné zboží společnosti Solwent, s. r. o., se sídlem Cintorínský rad 14/21, Komárno (dále jen „SOLWENT“), a později společnosti CENTERA, spol. s r. o., se sídlem Národní 18/805, Žilina (dále jen „CENTERA“), sídlícím v obou případech na Slovensku, a následně uplatnil nárok na odpočet DPH dle § 64 zákona o DPH. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce věděl, respektive vědět měl či mohl, že přijatá zdanitelná plnění jsou předmětem podvodu na DPH.

[3] Na základě posouzení ekonomické situace žalobce dospěl správce daně k závěru, že v době vymahatelnosti bude předmětná daň nedobytná, popřípadě bude její vymáhání spojeno se značnými obtížemi. Obavy správce daně o vymahatelnost daně pramení mj. ze skutečnosti, že žalobce realizoval v říjnu 2016 přeměnu, na jejímž základě se odštěpila část jmění žalobce zabývající se stavební činností a inženýringem, která přešla na nově vzniklou společnost VÍTKOVICE REVMONT ENGINEERING a.s. Správce daně rovněž poukázal na omezení činnosti žalobce, přičemž uvedl, že pokles uskutečněných plnění v oblasti stavební činnosti a inženýringu lze vysvětlit odštěpením příslušné organizační složky, pokles uskutečňovaných transakcí s ocelí a hutním materiálem je však alarmující a znepokojivý. Přeměna byla provedena účelově s cílem odklidit lukrativní část podnikání žalobce mimo dosah případné daňové exekuce. Správce daně vyšel rovněž z hodnocení obecných majetkových poměrů žalobce, přičemž dospěl k závěru, že žalobce čelí celkovému útlumu ekonomické činnosti, problémům s likviditou a nárůstu zadlužení.

[4] Žalobce napadl zajišťovací příkazy odvoláním, které žalovaný rozhodnutími ze dne 19. 4. 2017, č. j. 18513/17/5100-41458-711994 a č. j. 18517/17/5100-41458-711994, zamítl a zajišťovací příkazy potvrdil, neboť dospěl k závěru, že podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů stanovené v § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), byly naplněny. V případě žalobce je přiměřeně pravděpodobné, že mu v budoucnu bude stanovena daň, neboť skutečnosti zjištěné v rámci daňových kontrol nasvědčují tomu, že byl v příslušných zdaňovacích obdobích zapojen do obchodů v účelově vytvořených řetězcích osob povinných k dani, které si postupně přeprodovaly hliníkovou fólií ESD 500, přičemž hlavním účelem řetězců bylo spáchání podvodu na DPH. Žalovaný se ztotožnil se závěrem správce daně, podle něhož žalobce o možné účasti na podvodu věděl či vědět měl a mohl. Žalobce v rámci obchodní činnosti nedostatečně prověřoval své obchodní partnery, před zahájením obchodní činnosti důkladně nezmapoval trh s daným zbožím, přičemž v důsledku toho odebíral od společnosti HERO zboží za několikanásobně vyšší cenu, s dodavatelem ani odběrateli neuzavřel písemné smlouvy, které by řešily základní aspekty dodávek, docházelo k rychlému sledu nákupních a prodejních operací a žalobce neprováděl dostatečnou kontrolu kvality zboží.

pokračování

[5] Pochyby o budoucí dobytosti daně v době její vymahatelnosti odůvodnil žalovaný především právě účastí žalobce na popsaném řetězovém obchodu, dále odkázal na ekonomickou situaci žalobce a její vývoj. Žalobce sice vlastní nemovitý majetek, ten je však zatížen zástavním právem až do výše 385 mil. Kč. Movitý majetek žalobce (automobil a zásoby) a jeho pohledávky sice účetní hodnotou převyšují částku předpokládané v budoucnu stanovené daně a daně dosud nesplatné, nicméně automobil je starší, část zásob bude pravděpodobně použitelná pouze při výrobní činnosti žalobce či ostatních subjektů VÍTKOVICE HOLDING a.s., a u pohledávek je třeba zohlednit jejich další parametry, dle zkušenosti žalovaného tedy lze předpokládat, že výtěžek ze zpeněžení majetku a z příkázání jiných peněžitých pohledávek by byl výrazně nižší než jejich účetně deklarovaná hodnota. Navíc jde o majetek likvidní a snadno zcizitelný. Žalovaný rovněž zohlednil ekonomický vývoj žalobce po provedení přeměny.

[6] Dle žalovaného bylo v tomto případě třeba postupovat dle § 103 zákona o DPH, tedy stanovit účinnost a vykonatelnost zajišťovacích příkazů okamžikem jejich vydání, neboť hrozilo nebezpečí z prodlení, a to s ohledem na stejné okolnosti, které vyvolaly obavu z budoucí nedobytnosti daně.

[7] Žalovaný se dále vyjádřil k jednotlivým odvolacím námitkám. Správce daně nepostupoval v rozporu se zásadami přiměřenosti a zdrženlivosti zakotvenými v § 5 odst. 3 daňového řádu. S vyjádřeními žalobce k výsledku kontrolních zjištění se správce daně vypořádal ve svém stanovisku, které je přílohou zprávy o daňové kontrole zpracované v rámci vlastního vyměření daně. Námitky směřující proti výsledku kontrolního zjištění, které žalobce z procesní opatrnosti zopakoval rovněž v odvolání proti zajišťovacím příkazům, se nevztahují k předmětu tohoto řízení o vydání zajišťovacích příkazů. Projekt přeměny žalobce a jeho ekonomická situace byly pouze podpůrnými indiciemi a nelze je tedy posuzovat izolovaně.

[8] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou podanou u Krajského soudu v Ostravě, který ji shora uvedeným rozsudkem zamítl.

[9] Žalobce namítal nepřezkoumatelnost a nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný dle žalobce nevypořádal odvolací námitky porušení zákazu zpětného hodnocení a neodůvodnění aplikace § 103 zákona o DPH, rovněž se nevypořádal s námitkami uplatněnými na str. 4 – 14 odvolání. Úvahy žalovaného o ekonomické situaci žalobce jsou nepřezkoumatelné, spekulativní, účelové a jsou založeny na nesprávné interpretaci informací. Dle žalobce nebyly splněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů stanovené v § 167 daňového řádu. V případě zajišťovacích příkazů na nestanovenou daň správce daně dostatečně neodůvodnil budoucí stanovení daňové povinnosti a nevypořádal se v tomto směru s námitkami žalobce. Správce daně vyšel z nesprávně zjištěného skutkového stavu věci. Žalobce disponuje dostatečnými aktivy převyšujícími předpokládanou v budoucnu splatnou daň, úvahy finančních orgánů týkající se vymahatelnosti pohledávek žalobce jsou spekulativní, nepřezkoumatelné a nepodložené. Ekonomická situace žalobce se nezhoršuje, ale naopak zlepšuje v důsledku úspěšné restrukturalizace. Na nemovité věci žalobce sice vážne zástavní právo do výše 385 mil. Kč, nicméně aktuální výše zajištěné pohledávky byla 13 mil. Kč. Finanční orgány na jedné straně konstatují, že žalobce nemá dostatek finančních prostředků k uhrazení předpokládané v budoucnu stanovené daně, na druhé straně argumentují snadnou převoditelností finančních prostředků na účtech.

[10] Krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Námitku nevypořádání námitky porušení zákazu zpětného hodnocení shledal krajský soud příliš obecnou; odmítl přitom dohledávat konkrétní znění námitky v textu odvolání. Přezkoumatelností napadeného rozhodnutí se tedy

zabýval pouze v obecné rovině, přičemž dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné.

[11] Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 66 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), neshledal krajský soud příležitým.

[12] Krajský soud konstatoval, že se nezabýval námitkami uplatněnými na str. 4 – 14 odvolání, neboť žalobce je povinen v žalobě explicitně uvést, v čem spatřuje nezákonnost napadeného rozhodnutí, přičemž nepostačuje odkaz na důvody uvedené v opravném prostředku ve správním řízení. Obecně k prokázání účasti žalobce na daňovém podvodu uvedl, že se správce daně i žalovaný touto otázkou náležitě zabývali a své závěry řádně odůvodnili, přičemž soud se s jejich závěrem ztotožňuje. Předpoklad pro vyměření dosud nestanovené daně odůvodnil žalovaný v bodu 13 a násl. rozhodnutí č. j. 18517/17/5100-41458-711994. Rovněž námitku nevypořádání námitek vztahujících se k tvrzené budoucí daňové povinnosti shledal krajský soud příliš obecnou na to, aby se k ní mohl konkrétně vyjádřit. Krajský soud se následně vyjádřil k odkazům žalobce na judikaturu.

[13] Pokud jde o projekt přeměny žalobce, ztotožnil se krajský soud s názorem finančních orgánů. Vzhledem k načasování přeměny a k tomu, že se doměrky týkaly právě jeho obchodní divize, působí projekt přeměny jako účelový postup směřující k odklonění lukrativní části podnikání žalobce mimo dosah daňové exekuce. Skutečnost, že se správce daně nevyjádřil k projektu přeměny předem, shledal krajský soud nerozhodnou.

[14] K námitce týkající se úvah finančních orgánů o obtížné dobytosti daně v době její vymahatelnosti krajský soud odkázal na podrobně zpracovanou pasáž na str. 17 – 18 rozhodnutí žalovaného. Není pravdou, že by finanční orgány při analýze vývoje ekonomické situace žalobce porovnávaly neporovnatelná rozhodnutí. Pokud jde o námitku, podle níž si finanční orgány měly zjistit skutečnou výši pohledávky zajištěné zástavním právem k nemovité věci žalobce, připomněl krajský soud, že zajišťovací příkaz je předstížným rozhodnutím, a není tedy reálné, aby finanční orgány vycházely z úplného zjištění veškerých okolností, informace o maximální výši zajištění tedy byla v předmětné věci dostačující. Otázka množství finančních prostředků na účtech žalobce byla pouze dílčí součástí celkového hodnocení ekonomické situace žalobce. Závěr žalovaného o tom, že žádný z ukazatelů likvidity či zadluženosti se nenachází v rozmezí hodnot doporučených v praxi řízení podniku, je dle krajského soudu nepřezkoumatelný, neboť žalovaný neuvedl zdroj, z něhož vycházel, napadená rozhodnutí jako celek však i přesto stojí.

II.

Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného a osoby zúčastněné na řízení

[15] Proti uvedenému rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost, v níž namítá důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[16] Stěžovatel trvá na tom, že v předmětné věci nebyly naplněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů.

[17] Dle stěžovatele se krajský soud přezkoumatelně nevypořádal s některými žalobními námitkami. Podstata namítaného nevypořádání námítky porušení zákazu zpětného hodnocení spočívala pouze v nevypořádání námítky uvedené v odvolání, stěžovatel tedy neměl co jiného v tomto směru uvést, odkaz na konkrétní stranu odvolání byl pouze doplňující. Námitku nedostatečného odůvodnění aplikace § 103 zákona o DPH má stěžovatel za zcela konkrétní; její

pokračování

zařazení do rubriky „nepřezkoumatelnost“ je sice diskutabilní, to však nezabavuje soud povinnosti námitku posoudit podle jejího obsahu. Pokud jde o namítané nevypořádání námitek na str. 4 – 14 odvolání, má stěžovatel za to, že požadavek na citaci desíti stran nevypořádané argumentace je excesivní, neboť šlo opět o namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí spočívající v nevypořádání odvolacích námitek; z obdobných důvodů má stěžovatel za nepřezkoumatelné vypořádání námitek uplatněných v druhém a třetím odstavci strany 7 žaloby krajským soudem. Krajský soud rovněž nevypořádal námítky, podle nichž nebylo prokázáno, že by stěžovatel činil kroky k vyvedení svého majetku, že finanční orgány nijak nereagovaly na vyjádření stěžovatele k průběhu daňových kontrol, že majetek stěžovatele převyšoval případný nedoplatek na dani, že nebylo prokázáno vědomé zapojení stěžovatele do daňových podvodů a že se likvidita stěžovatele zlepšuje.

[18] Stěžovatel namítá, že nebylo dostatečně objasněno, v čem měl spočívat tvrzený daňový podvod, neboť z podkladů obsažených ve spise není zřejmé, že by některý z řetězce subjektů, které obchodovaly se stěžovatelem, neodvedl DPH.

[19] Stěžovatel zdůraznil, že za téměř dvacet let svého podnikání vždy plnil bez problémů všechny své veřejnoprávní povinnosti. Finanční orgány založily závěr o nedobytnosti v budoucnu stanovené daňové povinnosti na tvrzeních o realizaci přeměny stěžovatele a na ekonomických ukazatelích, přičemž jejich úvahy byly spekulativní, nepravdivé, tendenční a klamně. Dle stěžovatele je zásadní, že jeho majetek dle účetních výkazů převyšoval předpokládanou v budoucnu stanovenou daň. Úvahy o nedostatečném výtěžku z jeho zpeněžení jsou spekulativní a nesprávné. Pokud měl správce daně podezření na účelovost přeměny stěžovatele, mohl učinit příslušné kroky již před jejím provedením, proto mu stěžovatel předem předložil projekt přeměny. Závěr, že přeměna byla provedena účelově, nemá oporu ve spisovém materiálu. Stěžovatel nemohl čekat na ukončení kontrolních postupů správce daně, které již v době realizace přeměny trvaly déle než dva roky. Krajský soud navíc neodůvodnil závěr, podle něhož skutečnost, že se správce daně k projektu přeměny nevyjádřil, je nerozhodná. Stěžovatel neučinil žádné kroky směřující k vyvedení svých aktiv.

[20] Stěžovatel má závěry krajského soudu ohledně ekonomické situace stěžovatele za vzájemně rozporné, neboť na jedné straně uvádí, že v r. 2015 nastal zřetelný pokles v podstatě u všech položek, na druhou stranu však uvádí, že pokud jde o hodnocení zadluženosti a likvidity, situace stěžovatele se zlepšuje, přičemž finanční orgán v bodu 18 napadeného rozhodnutí tvrdí opak.

[21] Stěžovatel znovu zrekapituloval tvrzení ohledně své zlepšující se ekonomické situace. Zdůraznil, že sama likvidní povaha jeho majetku nemůže odůvodňovat vydání zajišťovacích příkazů. Stěžovatel měl zájem pokračovat ve svém podnikání, proto rovněž přistoupil k podání insolvenčního návrhu, přičemž mu byla povolena reorganizace. Jako ekonomicky silná společnost, resp. skupina, byl schopen dodatečně stanovenou daň uhradit, byť ve splátkách.

[22] Stěžovatel rovněž trvá na tom, že nebylo přezkoumatelně zdůvodněno použití § 103 zákona o DPH, tedy nejprísnejší možné varianty vykonatelnosti zajišťovacího příkazu. Krajský soud sice uvedl, že žalovaný tento závěr odůvodnil v bodu 19 svého rozhodnutí, tyto důvody však nebyly obsahem samotných zajišťovacích příkazů. Uvedené důvody jsou navíc nepravdivé a spekulativní, neboť nebyly v řízení prokázány. Je nepřijatelné, aby jediným důvodem, proč hrozí nebezpečí z prodlení, byla sama skutečnost, že byly naplněny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu.

[23] Vzhledem k uvedenému stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, popřípadě kromě napadeného rozsudku zrušil rovněž žalobou napadená rozhodnutí žalovaného a napadené zajišťovací příkazy.

[24] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí kasační stížnosti pro její nedůvodnost. Krajský soud abstrahoval podstatu námitek uplatněných v rozsáhlé žalobě a s tou se vypořádal, přičemž sice nebudoval své závěry na podrobné oponentuře a vyvracení jednotlivých žalobních námitek, proti nim však postavil vlastní ucelený argumentační systém, který logicky vyložil, takže opora jeho názorů je dostatečná. Dle žalovaného si ani sám stěžovatel neuvědomuje, v čem mělo spočívat zpětné hodnocení, když o něm ve svých podáních hovoří pouze obecně, přičemž odkazuje na str. 12 odvolání, kde však žádná taková námitka není. Žalovaný má za to, že se jedná o jednu z námitek vznesených již proti výsledkům kontrolního zjištění, s nimiž se správce daně vypořádal ve zprávě o daňové kontrole ze dne 10. 5. 2016, č. j. 802324/16/3202-60526-803336, na jejíž text žalovaný odkázal ve svém rozhodnutí. Aplikaci § 103 zákona o DPH správce daně odůvodnil na str. 33 zajišťovacích příkazů k zajištění nestanovené daně a na str. 16 a 17 zajišťovacích příkazů k zajištění nesplatné daně. Žalovaný následně tyto důvody rozvedl v bodech 19 a 36 žalobou napadených rozhodnutí.

[25] Pokud jde o naplnění předpokladu budoucího stanovení daně či existenci nesplatné daně, odkázal žalovaný na body 10 až 22 svého vyjádření k žalobě a dodal, že příslušné námitky stěžovatele byly vypořádány na str. 5 a 6 stanoviska, které je součástí zprávy o daňové kontrole ze dne 10. 5. 2016, č. j. 802324/16/3202-60562-803336. Společnost CATHARINE vykázala v prošetřovaných případech intrakomunitární plnění - pořízení fólie ESD 500 od dodavatele Barlacil Kft. se sídlem v Maďarsku (Szeged). Prodejem předmětné fólie odběrateli HERO uskutečnila tuzemská plnění, v jejichž důsledku jí vznikla vysoká daňová povinnost, kterou snížila uplatněním odpočtu na DPH na vstupu. Předmětný odpočet DPH byl na základě postupu k odstranění pochybností (pro zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí roku 2013 a měsíce ledna, února, března a července roku 2014) vyloučen jako neoprávněný, v důsledku čehož se CATHARINE významně navýšila DPH, která nebyla uhrazena. Za zdaňovací období května, června a srpna 2014 jí pak byla uvedena daň stanovena prostřednictvím pomůcek vzhledem k nemožnosti daňové kontroly. Daň pak nebyla uhrazena. Zpráva o daňové kontrole ze dne 10. 5. 2016, č. j. 802324/16/3202-60562-803336, včetně stanoviska, i odpověď Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj na dožádání doručená správci daně dne 11. 5. 2015, č. j. 1949736/15, obsahující uvedená zjištění, jsou součástí spisového materiálu k vydaným zajišťovacím příkazům a žalobou napadeným rozhodnutím. Model obchodování v řetězci byl ve všech zdaňovacích obdobích stejný, lišil se pouze objemem obchodovaného zboží. Správce daně v zajišťovacích příkazech uvedl, u kterého subjektu byla zjištěna chybějící daň, popsal strukturu řetězců, charakterizoval postavení jednotlivých subjektů v řetězcích a specifikoval základní okolnosti, z nichž vyplývá, že předmětné obchody byly zasaženy podvodem na DPH, přičemž stěžovatel o tom vědět měl a mohl.

[26] K nevyřádkání námitek na str. 4 – 14 odvolání žalovaný uvedl, že stěžovatel má patrně na mysli námitky na str. 3 – 12 odvolání, které byly uplatněny a vypořádány již ve zprávě o daňové kontrole ze dne 10. 5. 2016, č. j. 802324/16/3202-60562-803336. Správce daně i žalovaný ve svých rozhodnutích popsali, z čeho vychází předpoklad budoucího stanovení daně. Pokud jde o obavu o budoucí dobytost daně, zopakoval žalovaný, že ta je založena především na pravděpodobném zapojení stěžovatele do daňového podvodu, přičemž v případě zdaňovacích období května až srpna 2014 byla účast stěžovatele na daňovém podvodu zjištěna. K uvedenému přistoupily další zjištěné skutečnosti týkající se ekonomického vývoje stěžovatele, z nichž vyplynulo, že ani výše majetku stěžovatele sama o sobě nebyla způsobila rozptýlit obavy o dobytost daně. Žalovaný opět shrnul posouzení stěžovatelovy ekonomické situace a dodal,

pokračování

že závěry, které jsou dle stěžovatele vzájemně rozporné, jsou vytržené z kontextu. Ukazatele likvidity a zadluženosti jsou pouze podpůrná kritéria. Svým postavením v rámci ekonomicky silné obchodní skupiny stěžovatel argumentuje poprvé až v kasační stížnosti, přičemž je sporné, zda by vůbec, s ohledem na jeho ekonomické chování, bylo způsobilé poskytnout potřebné záruky budoucí dobytosti daně.

[27] Osoba zúčastněná na řízení se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[28] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátkou (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[29] Stěžovatel v kasační stížnosti namítal mimo jiné nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku z důvodu nevypořádání některých žalobních námitek, tedy kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[30] K požadavkům na přezkoumatelnost soudních i správních rozhodnutí se Nejvyšší správní soud vyjádřil ve své judikatuře již mnohokrát. Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí být z jeho odůvodnění zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Povinností soudu je řádně se vypořádat se žalobní argumentací (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 76, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015 - 45, atp.). Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán, resp. soud podstatou námítky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námítky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námítku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64). Přehlédnout pak nelze ani fakt, že správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každým dílčím argumentem, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námítky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: „Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich

zůvěrná je sama o sobě dostatečná.“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43)

[31] Nejvyšší správní soud neshledal důvody pro vyslovení nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu. Rozsudek krajského soudu je sice stručný, nicméně, ačkoliv se soud nevyjádřil ke každému dílčímu argumentu stěžovatele, vyložil srozumitelně svůj náhled na věc a vypořádal všechny základní žalobní námitky. Z výroků rozsudku lze jednoznačně zjistit, jak soud ve věci rozhodl, výrok a odůvodnění je možno od sebe rozlišit a z rozsudku je také zřejmé, kdo je účastníkem řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Z napadeného rozsudku je rovněž zřejmé, z jakých důvodů krajský soud dospěl k závěru o nedůvodnosti žalobní argumentace stěžovatele.

[32] Namítá-li stěžovatel nevypořádání námítky zákazu zpětného hodnocení, je třeba uvést, že ani z kasační stížnosti, ani ze žaloby není zřejmé, jakou konkrétní odvolací námitku má na mysli. Na str. 12 odvolání, na kterou stěžovatel odkazuje, není žádná námitka, v níž by stěžovatel argumentoval obdobným způsobem. Způsob, kterým na tuto námitku reagoval krajský soud v bodu 6 napadeného rozsudku, lze tedy považovat za více než dostačující. Žalobní námitka nevypořádání argumentace na str. 4 – 14 odvolání je zcela obecná, stěžovatel odkazuje na deset stran odvolání, tedy téměř celou uplatněnou argumentaci, aniž by specifikoval, které konkrétní námitky má za nevypořádané. Identifikaci konkrétních námítek znesnadňuje rovněž nepřehlednost textu odvolání; odkazovaná pasáž odvolání je z většiny tvořena jediným dlouhým odstavcem začínajícím na str. 3 a končícím na str. 12. Krajskému soudu tedy nelze vytýkat, že se uvedenou námitkou zabýval s obecností odpovídající míře její obecnosti. Namítá-li stěžovatel nevypořádání námítky, podle níž nebylo prokázáno, že by činil kroky k vyvedení svého majetku, je třeba uvést, že finanční orgány ani krajský soud nic takového netvrdily, nebyl tedy důvod v tomto směru vést dokazování. K námitce, podle níž nebyla zohledněna vyjádření stěžovatele podaná v rámci daňových kontrol a jím navržené důkazní prostředky, lze pouze uvést, že zajišťovací daňové řízení je i přes svou návaznost na řízení nalézací samostatným řízením, finanční orgány tedy nejsou povinny reagovat na námitky a důkazní návrhy uplatněné v jiných, byť věcně souvisejících, řízeních.

[33] Předmětem sporu je v projednávané věci to, zda byly naplněny předpoklady pro vydání zajišťovacích příkazů a pro jejich účinnost stanovené v § 167 odst. 1 daňového řádu a § 103 zákona o DPH. Část napadených zajišťovacích příkazů zajišťovala stanovenou, avšak dosud nesplatnou daň, ostatní pak daň nestanovenou.

[34] Dle § 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.

[35] Dle § 103 zákona o DPH, hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepiše o tom úřední záznam.

[36] K předpokladům pro vydání zajišťovacích příkazů na dosud nestanovenou daň se Nejvyšší správní soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 8. 1. 2021, č. j. 5 Afs 362/2019 – 32:

„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

pokračování

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 mnohabodovým 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 vztaženy k výši dosud nesplatné 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 k výši 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 (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 zdejší soud doplnil: „Pojistkou proti hrozcí svévoli 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. Daně 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 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“. Současně však uvedl, že „[p]okud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat“.

Vzhledem k povaze zajišťovacího příkazu nelze po správci daně požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení nalézacím, resp. vyměřovacím či doměřovacím. Od otázky samotné existence daňové povinnosti a potažmo stanovení daně však zcela jistě nelze odhlédnout; v opačném případě by byl správním orgánům otevřen prostor pro ničím neomezenou libovůli, která není v materiálním právním státě přípustná (viz k tomu např. náleží Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2002, sp. zn. I. ÚS 512/02; též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 108/2016 – 132). Nejvyšší správní soud ve své judikatuře 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 odeprání nároku na odpočet daně 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 městským soudem) nelze tedy posuzovat a přezkoumávat skutečnosti, které byly předmětem dokazování v rámci nalézacího řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 – 29).

Lze tedy shrnout, že předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 daňového řádu je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena, a současně, že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS). V odůvodnění zajišťovacího příkazu je proto třeba uvést důvody vztahující se jak k budoucímu stanovení daně, tak i k dobytosti této daně. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Na druhou stranu lze připustit určitou míru vzájemné kompenzace obou prvků, neboť nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně lze kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak.“

[37] Pokud jde o zajišťovací příkazy na daň stanovenou, avšak dosud nesplatnou, lze navíc odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, č. j. 6 Afs 125/2020 – 38, publ. pod č. 4065/2020 Sb. NSS:

„Nejvyšší správní soud soublasí 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 doměřovací 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 obstojí (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, přičemž 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 pochopitelné 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.“

[38] Z citovaného rozsudku ze dne 13. 8. 2020, č. j. 6 Afs 125/2020 – 38, je zřejmé, že otázka pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena, je relevantní pouze ve vztahu k zajišťovacím příkazům na dosud nestanovenou daň. V případě zajišťovacích příkazů na stanovenou daň je tato otázka postavena najisto, neboť ty byly vydány na základě platebních výměrů ze dne 12. 5. 2016, č. j. 2049271/16/3202-50523-801272, č. j. 2049536/16/3202-50523-801272, č. j. 2050018/16/3202-50523-801272 a č. j. 2050073/16/3202-50523-801272.

[39] V případě zajišťovacích příkazů na dosud nestanovenou daň založily finanční orgány úvahy o budoucím stanovení daně na tom, že skutečnosti zjištěné při daňových kontrolách nasvědčují tomu, že stěžovatel byl v příslušných zdaňovacích obdobích zapojen v řetězcích podvodů na dani z přidané hodnoty. Finanční orgány popsaly strukturu řetězců, včetně úlohy jednotlivých subjektů a rovněž nestandardní okolnosti daných obchodů, na jejichž základě dospěly k závěru, že účelem řetězců bylo spáchání podvodu na DPH. Nejvyšší správní soud podotýká, že se jednalo o obchody v rámci stejných řetězců jako v případě zajišťovacích příkazů na stanovenou, avšak dosud nesplatnou daň, finanční orgány tedy při úvahách o budoucím stanovení daně vyšly ze skutečnosti, že obchodní transakce, na jejichž základě byla doměřena DPH za zdaňovací období 5/2014 – 8/2014, probíhaly již ve zdaňovacích obdobích 8/2013 – 4/2014, odlišný byl pouze objem obchodovaného zboží; za takové situace je samozřejmě

pokračování

budoucí doměření daně velmi pravděpodobné. K počátku obchodů se správce daně vyjádřil na str. 9 a násl. zajišťovacích příkazů, na str. 12 přitom uvádí, že první transakce proběhla dne 12. 8. 2013, a např. na straně 21 zajišťovacích příkazů správce daně jednoznačně popsal, jak došlo k daňovému podvodu. Na začátku řetězce stála nekontaktní společnost CATHARINE, která neodvedla státu vybranou daň, kterou si v řetězci dále odečetly další subjekty (HERO, stěžovatel), a to za situace, kdy uskutečněné operace neodpovídaly běžným obchodním podmínkám. Jak vyplývá z výše uvedené rekapitulace, strukturu podvodného řetězce popsal ve svém rozhodnutí týkajícím se nestanovené daně rovněž žalovaný. Není tedy pravdou, že by finanční orgány neidentifikovaly, jak došlo k daňovému úniku, jak namítal stěžovatel. Při stanovení zajišťovaných částek vyšel správce daně z faktur vystavených společnostmi HERO na stěžovatele jakožto odběratele (str. 26 – 27 napadených zajišťovacích příkazů na dosud nestanovenou daň).

[40] Jak vyplývá z citované judikatury, při vydávání zajišťovacího příkazu není třeba obsírně prokazovat skutečnosti, které se z povahy věci týkají stanovení daně samotné, avšak nepodmiňují nutně existenci odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Pro vydání zajišťovacího příkazu je totiž významná samotná účast daňového subjektu na podvodném řetězci, tj. účast, která potenciálně (dle dalších zjištění provedených až ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření daně. Správce daně v zajišťovacích příkazech popsal zcela konkrétní indicie svědčící o možné účasti stěžovatele v obchodním řetězci zatíženém podvodem na DPH. Prokázání skutečného vědomého zapojení stěžovatele do daňových podvodů je předmětem nalézacího řízení a dokazování, tedy i argumentaci v tomto směru je třeba vést v rámci daňové kontroly, resp. v řízení ve věci vyměření daně.

[41] Jen pro úplnost Nejvyšší správní soud v této souvislosti uvádí, že je mu z úřední činnosti známo, že žaloby stěžovatele proti platebním výměrům žalovaného, jimiž byla stěžovateli vyměřena DPH za jednotlivá zdaňovací období měsíců srpna 2013 až dubna 2014 (vzhledem k tomu, že dle § 243 odst. 2 daňového řádu nabyly dané nepravomocné platební výměry dnem ukončení přezkumného jednání v rámci insolvenčního řízení vedeného se stěžovatelem právní moci, směřovaly žaloby přímo proti nim), byly zamítnuty rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 10. 2019, č. j. 22 Af 90/2017 – 68. Řízení o kasační stížnosti stěžovatele směřující proti uvedenému rozsudku krajského soudu je vedeno Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 3 Afs 422/2019. Žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, jímž byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti platebním výměrům žalovaného na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců května až srpna 2014, byla zamítnuta rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 10. 2019, č. j. 22 Af 47/2017 – 84. Řízení o kasační stížnosti stěžovatele směřující proti uvedenému rozsudku krajského soudu je vedeno Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 3 Afs 421/2019.

[42] Námitky stěžovatele ohledně nenaplnění první podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů (přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena) jsou nedůvodné.

[43] Finanční orgány se rovněž podrobně zabývaly i splněním druhé podmínky pro zajištění daně, a to, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Vyšly přitom především z důvodného podezření, že se stěžovatel podílel na spáchání daňových podvodů, přičemž od tohoto jednání upustil až v souvislosti se zahájením daňových kontrol. Dalším důvodem byla ekonomická situace stěžovatele a její vývoj, včetně s tím souvisejícího odstěpení části stěžovatele.

[44] Jak vyplývá citované judikatury, nižší pravděpodobnost budoucího stanovení daně lze kompenzovat jasnými okolnostmi svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který

by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak. Pokud bude možné odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Jak již bylo uvedeno, v případě zajišťovacích příkazů k zajištění již stanovené daně je naplnění první z podmínek jisté. V případě zajišťovacích příkazů na dosud nestanovenou daň tato skutečnost není jistá, nicméně, jak již bylo odůvodněno, je s ohledem na jejich věcnou provázanost s příkazy k zajištění již stanovené daně velmi vysoká. Ani to by však ve světle citované judikatury samo o sobě nebylo dostatečným podkladem pro vydání zajišťovacích příkazů.

[45] Finanční orgány vzaly v potaz rovněž ekonomickou situaci stěžovatele, především přeměnu, v jejímž důsledku došlo k odštěpení části jmění stěžovatele vymezené v projektu přeměny jako „středisko Projekty a realizace“. Stěžovatel se tedy nadále věnoval velkoobchodu s hutním materiálem a prodeji výkovků a přířezů z nástrojových a speciálních ocelí, zatímco nově vzniklá společnost VÍTKOVICE REVMONT ENGINEERING a.s., se zabývala projektovou a stavební činností. Odštěpená část poskytovala cca 39 % celkového objemu zdanitelných plnění stěžovatele na výstupu. Podstatnou část zbylých plnění poskytoval stěžovatel v rámci skupiny VÍTKOVICE HOLDING a.s., plnění stěžovatele na výstupu poskytovaná mimo skupinu VÍTKOVICE HOLDING a.s., tak zaujímala pouze cca 30 % z celkového objemu plnění před uskutečněním přeměny. Po provedení přeměny navíc došlo k významnému poklesu ve všech oblastech ekonomické činnosti stěžovatele s výjimkou ostatních plnění, kde se však jednalo o nevýznamné částky. Lze souhlasit se závěrem krajského soudu, podle něhož vzhledem ke snížení objemu plnění poskytovaných stěžovatelem po přeměně, k načasování přeměny (dodatečné platební výměry za zdaňovací období 5/2014 – 8/2014 byly vydány dne 12. 5. 2016 a k přeměně došlo v říjnu 2016, přičemž stěžovatel si musel být vědom, že následně budou vydány další dodatečné platební výměry) a k tomu, že se doměrky týkají právě obchodní divize stěžovatele, působí přeměna stěžovatele jako snaha odklidit lukrativní část jeho podnikání mimo dosah daňové exekuce. Nelze přitom souhlasit s námitkou stěžovatele, podle níž jsou uvedené závěry nepodložené. Finanční orgány vyšly při hodnocení důsledků přeměny z údajů uvedených stěžovatelem v jeho účetních závěrkách z let 2013 až 2015 a v jejich přílohách. Úvaha o tom, že se jednalo o účelové jednání stěžovatele, přitom ovšem nebyla pro závěry finančních orgánů klíčová. Podstatné bylo především to, že ať již byl účel provedeného rozdělení stěžovatele jakýkoli, mělo významný negativní vliv na ekonomickou výkonnost stěžovatele.

[46] Obecná argumentace stěžovatele nutností reagovat na celkovou situaci na trhu efektivní restrukturalizací celé skupiny VÍTKOVICE tedy nemůže rozptýlit výše uvedené obavy ohledně vybrání budoucí daně založené na zcela konkrétních skutečnostech. Namítá-li stěžovatel, že projekt přeměny správci daně předem předložil a seznámil jej s ním, je třeba uvést, že správce daně není oprávněn k jakémusi předběžnému posuzování či dokonce povolování zamýšlené přeměny. Skutečnost, že byl s projektem přeměny předem seznámen, jej tedy nemůže zbavit možnosti reagovat na skutečné důsledky přeměny. Součinnost daňového subjektu a jeho tvrzenou dosud bezproblémovou daňovou historii je samozřejmě třeba zohlednit v jeho prospěch, v tomto případě však nemůže převážet nad již uvedenými okolnostmi svědčícími naopak o důvodnosti obav finančních orgánů ohledně vybrání daně. V případě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, na který stěžovatel v tomto kontextu odkazuje, se jednalo o odlišnou situaci – šlo o zajišťovací příkazy k nestanovené dani, přičemž důvody, ze kterých žalovaný dovozoval pravděpodobnost budoucího stanovení daně, byly slabé, a mohly být tedy kompenzovány jen velmi silnými důvody svědčícími o budoucí nedobytnosti daně, tak tomu však v nyní posuzované věci není. Řešení úpadku stěžovatele reorganizací následovalo až po vydání zajišťovacích příkazů, finanční orgány jej tedy nemohly vzít v potaz. Skutečnost, že je stěžovatel součástí ekonomicky silné skupiny

pokračování

obchodních společností rovněž sama o sobě nemůže rozptýlit obavy z neuhrazení daně, neboť ostatní zapojené společnosti neručí za jeho daňové nedoplatky.

[47] Pokud jde o obecné posouzení ekonomické situace stěžovatele, vyšly finanční orgány rovněž z účetních závěrek stěžovatele a z jejich příloh. Obavy o budoucí dobytost daně přitom nevyplývaly z majetkové nedostatečnosti stěžovatele, nýbrž ze struktury jeho majetku, v tomto směru je tedy podstatné právě posouzení jeho likvidity a převoditelnosti. Dílčí závěr o problematické vymahatelnosti pohledávek stěžovatele se skutečně jeví jako nepřezkoumatelný a spekulativní, neboť sám správce daně uvádí, že o jejich struktuře a bonitě má pouze omezené informace. Ostatní závěry však jsou přezkoumatelně odůvodněny, přičemž stěžovatel vůči nim neuplatnil konkrétní kasační námitky.

[48] Hodnocení ekonomického vývoje stěžovatele bylo v kontextu celé věci spíše doplňující, přičemž již krajský soud konstatoval, že dílčí závěr správce daně o tom, že ukazatele likvidity a zadluženosti se nenacházejí v rozmezí hodnot doporučovaných v praxi řízení podniku, je nepřezkoumatelný, neboť není zřejmé, z jakého zdroje správce daně v tomto ohledu vycházel, nicméně celkové závěry finančních orgánů ohledně ekonomické situace stěžovatele ob stojí. Ani závěry krajského soudu nejsou vzájemně rozporné, jak tvrdí stěžovatel. Pokud krajský soud hovoří o tom, že „v roce 2015 nastal zřetelný pokles prakticky u všech položek“, je z kontextu zřejmé, že hovoří o objemu plnění poskytnutých stěžovatelem, nikoliv o ukazatelích likvidity a zadluženosti, jak se mylně domnívá stěžovatel.

[49] Pokud jde o žalobní námitku směřující proti uplatnění § 103 zákona o DPH, je třeba uvést, že je formulována skutečně poněkud zavádějícím způsobem. Stěžovatel nejprve namítá, že „správní orgán zcela rezignoval na správní úvahu, z jakého důvodu bylo na danou věc nutno aplikovat § 103 zákona o DPH“, následně však argumentuje, že „nelze automaticky, tj. bez podrobného vysvětlení a přezkoumatelného odůvodnění, považovat jeden ze znaků vydání Zajišťovacích příkazů za důvod pro stanovení vykonatelnosti již okamžikem jejich vydání, jak je toho názoru žalovaný a správce daně“. Stěžovatel tedy na jednu stranu namítá naprostou absenci odůvodnění předmětného závěru, na druhou stranu argumentuje nesprávností názoru finančních orgánů. Zvláště za situace, kdy tato námitka byla zařazena v části žaloby nadepsané „Nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí“, lze krajskému soudu stěžít vytýkat, že celou uvedenou pasáž posoudil právě jako námitku nepřezkoumatelnosti uvedeného závěru. Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že i pokud by argumentace, podle níž finanční orgány považovaly jeden ze „znaků“ (přesněji „jednu z podmínek“) vydání zajišťovacích příkazů za důvod pro aplikaci § 103 zákona o DPH, byla posouzena jako námitka nesprávnosti uvedeného závěru, nebylo by možné shledat ji důvodnou. Finanční orgány uvedly, že nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 zákona o DPH pramenilo ze stejných okolností, které byly důvodem pro obavu z budoucí nedobytnosti daně. Z uvedeného nevyplývá, že by finanční orgány považovaly již samotnou existenci obav z budoucí nedobytnosti daně za skutečnost zakládající nebezpečí z prodlení, ale pouze to, že v tomto případě obavy o budoucí dobytost daně i nebezpečí z prodlení pramení z totožných skutkových okolností, tedy ze spáchání daňového podvodu, majetkových poměrů stěžovatele a dopadu realizované přeměny.

IV.

Závěr a náklady řízení

[50] I přes konstatování některých dílčích nedostatků žalobou napadených rozhodnutí tedy Nejvyšší správní soud uzavírá, že tyto méně závažné vady neměly vliv na zákonnost žalobou napadených rozhodnutí ani přezkoumávaného rozsudku krajského soudu. Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[51] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a 5 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal. Osoba zúčastněná na řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť jí soud v tomto řízení neuložil žádnou povinnost, s jejímž splněním by jí vznikly náklady.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 8. února 2021

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu