



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudce JUDr. Ivo Pospíšila a soudkyně Mgr. Sylvie Šiškové v právní věci žalobkyně: **RATO reality s.r.o.**, se sídlem Lannova 2061/8, Praha 1, zastoupené JUDr. Petrem Hamplem, Ph.D., advokátem se sídlem Nivnická 388/12, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2017, čj. 25937/17/5100-41453-712140, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 1. 2018, čj. 22 Af 85/2017-48, ve znění opravného usnesení ze dne 11. 10. 2018, čj. 22 Af 85/2017-67,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žalobkyně **n e m á p r á v o** 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 věci a řízení před správními orgány

[1] Žalobkyně je obchodní společností, jejímž předmětem podnikání dle obchodního rejstříku je výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), tj. živnost volná. V návaznosti na kontrolní zjištění u daňových subjektů NEJMARKET s.r.o. („NEJMARKET“) a RATO MARKET s.r.o. („RATO MARKET“) a z kontrolních hlášení žalobkyně Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (správce daně) zjistil, že žalobkyně vystavila společnosti NEJMARKET faktury za nájem objektů provozoven a pozemků za rok 2015 a 2016 a nárokovala odpočty daně z přidané hodnoty (DPH) z dokladů vystavených v roce 2016 společností RATO MARKET. Všechny obchodní korporace byly do 21. 12. 2016 personálně propojeny týmiž jednateli. Správce daně rozhodnutími ze dne 11. 4. 2017, čj. 1711261/17/3215-00540-801771, čj. 1711545/17/3215-00540-801771, čj. 1711889/17/3215-00540-801771, čj. 1715227/17/3215-00540-801771, čj. 1717451/17/3215-00540-801771, čj. 1718662/17/3215-00540-801771, čj. 1723033/17/3215-00540-801771, čj. 1723429/17/3215-00540-801771, a ze dne 19. 4. 2017, čj.

1842653/17/3215-00540-801771, vydal pro odůvodněnou obavu, že dosud nestanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi, podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zajišťovací příkazy na úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2015 a leden, březen až červen a srpen až říjen roku 2016, a to složením jistoty v celkové výši 820.879 Kč na depozitní účet správce daně.

[2] Závěr o existenci odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu správce daně odůvodnil skutečností, že jednání žalobkyně svědčí o pokusu neoprávněně získat daňové zvýhodnění v podobě nároku na odpočet DPH, což samo o sobě implikuje absenci vůle tuto daň uhradit. Sídlo žalobkyně je pouze formální, na adrese zapsané v obchodním rejstříku se žalobkyně fakticky nezdržuje a není zde kontaktní. Žalobkyně nepodala daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2015 a neučinila tak ani na výzvu správce daně, což se může důvodně jevit jako snaha zakrýt skutečný rozsah a povahu ekonomické činnosti.

[3] Z údajů z daňových přiznání k DPH je u žalobkyně zjevný pokles uskutečněných a přijatých plnění. Výše uskutečněných plnění v jednotlivých zdaňovacích obdobích roku 2016 činila průměrně 1.000.000 Kč a výše přijatých zdanitelných plnění činila průměrně cca 360.000 Kč. Zatímco v roce 2017 za období leden a únor je výše uskutečněných i přijatých plnění ve výši cca 50.000 Kč, z čehož lze dovodit útlum ekonomické činnosti. Správci daně není znám žádný movitý majetek žalobkyně ani peněžní prostředky na bankovním účtu, které by byly zárukou toho, že bude uhrazena dosud nestanovená platební povinnost. Na bankovním účtu nahlášeném u správce daně je evidován zůstatek v minimální výši. Zjištěnými disponibilními aktivy daňového subjektu jsou nemovité věci.

[4] Existuje důvodné podezření, že by současní jednatelé žalobkyně Radek Šindler a Tomáš Robenek mohli tento majetek před splatností doměřené daně převést na jiné subjekty a mohli by být odvoláni z funkcí jednatelů žalobkyně, načež by se tento daňový subjekt stal pro správce daně zcela nekontaktní. Tato úvaha pramení ze skutečnosti, že správce daně eviduje u společnosti RATO MARKET splatný a vykonatelný nedoplatek v částce nad 3.500.000 Kč. Jeho vymožení bylo dosud neúspěšné. Jednatelé žalobkyně byli ve zdaňovacích obdobích, kterých se nedoplatek týká, jednateli a společníky RATO MARKET a tyto funkce zastávali i v době, kdy došlo k převodu majetku této osoby. Společnost RATO MARKET prodala dne 31. 12. 2015 veškeré zásoby zboží společnosti NEJMARKET. Doklad byl vystaven s nestandardně vysokou dobou splatnosti do 31. 12. 2016. Platby byly provedeny v červnu 2016 a v totožný den byly stejné částky převedeny na účet fyzické osoby R. Š.

[5] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a rozhodnutí správce daně potvrdil (*poznámka Nejvyššího správního soudu*: v odůvodnění se hovoří o složení jistoty v celkové výši 820.874 Kč, jedná se však podle všeho o písařskou chybu, neboť součet všech zajištěných částek uvedených ve výročních rozhodnutích správce daně činí 820.879 Kč).

II. Posouzení věci krajským soudem

[6] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Ostravě v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

[7] Krajský soud se ztotožnil se závěry žalovaného. Údaje, jež správce daně převzal z veřejně přístupných evidenčních rejstříků a z daňového spisu, jsou svým obsahem vyčerpávající, takže vytvářejí ucelený přehled o žalobkyni jako právním subjektu. Skutečnosti namítané žalobkyní jsou seznatelné z obsahu správního spisu a správními orgány nebyly zpochybněny. Jejich neuvedení v úvodní části odůvodnění zajišťovacích příkazů nesvědčí o nedostatečně zjištěném skutkovém

stavu. Úvaha správce daně je ucelená, logická a přezkoumatelná. Nepodání daňového příznání k dani z příjmů právnických osob správce daně logicky označil za jeden z konkrétních důvodů, jež prohloubily jeho pochybnosti o ekonomické činnosti žalobkyně. Správce daně ani žalovaný netvrdí, že by žalobkyně absolutně ukončila ekonomickou činnost, tvrdí pouze její útlum, což žalobkyně nijak nerozporovala. Ekonomická činnost žalobkyně v podobě pronájmu nemovitostí v roce 2017 neznamena, že žalobkyně v porovnání s předchozím kalendářním rokem v útlumu nebyla. Žalobkyní nebyly přes opakované výzvy správce daně ani při zahájení daňové kontroly, ani později předloženy doklady prokazující uskutečnění zdanitelných plnění mezi žalobkyní a právním subjektem RATO MARKET. Tvzení správních orgánů o neexistenci movitého majetku žalobkyně a o minimálních finančních částkách na jejím bankovním účtu vycházejí z podkladů, jež jsou obsahem správních spisů.

[8] Jednání žalobkyně, přílehavě označené za nestandardní, bylo prokázáno mnoha zjištěními správce daně nejen v rovině procesní (způsob jednání jednatele žalobkyně vůči správci daně, nepředložení požadovaných dokladů a evidencí), ale i v rovině skutkových zjištění (zejména poznatky ohledně ekonomicky a personálně propojených právních subjektů). Za situace, kdy žalobkyně v majetkové rovině fakticky disponuje pouze nemovitostmi, což žalobkyně nikdy nerozporovala, je pak obava vyjádřená správními orgány zcela namístě.

[9] K námitce žalobkyně, že správce daně měl postupovat v souladu s § 98 daňového řádu, neboť byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, krajský soud uvedl, že řízení neprobíhalo v režimu § 98 resp. § 92 a násl. daňového řádu, ale v režimu § 167 a násl. daňového řádu. Podle § 167 odst. 4 daňového řádu u daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek. Z odůvodnění rozhodnutí správce daně pak vyplývá, že pomůckami v posuzovaném případě byly údaje vyplývající z kontrolních hlášení podaných žalobkyní za jednotlivá zdaňovací období roku 2016 a v nich uvedená výše zdanitelných plnění od dodavatele RATO MARKET a za zdaňovací období prosince 2015 pak rovněž údaje vyplývající z evidencí k DPH předložených žalobkyní. Zvolené pomůcky jsou logickým důsledkem zjištění učiněných správcem daně a v podstatě také jedinou možností při absenci jakýchkoliv dalších dokladů, které žalobkyně, ač opakovaně vyzývána, nepředložila.

[10] Krajský soud poukázal na důvody svědčící o budoucí nedobytnosti daně zohledňující mj. zjištěné majetkové poměry žalobkyně, hodnocení současných obchodních vztahů, jakož i personální propojenost s již nekontaktními obchodními korporacemi rovněž dříve vzájemně personálně propojenými a zejména pak opakující se postup při uplatňování odpočtu DPH mezi těmito subjekty a společností RATO MARKET a následně žalobkyní. S ohledem na tyto podrobně rozvedené důvody zakládající pochybnost správce daně následně plně aprobovanou žalovaným a s ohledem na nespornou skutečnost, že žalobkyně nedisponuje žádným majetkem kromě již zmíněných nemovitostí a stav jejího bankovního účtu je téměř nulový, má krajský soud za to, že sama skutečnost dobrovolné úhrady splátek daně nemá relevanci potřebnou ke zpochybnění úvah správních orgánů, jež vedly k vydání zajišťovacích příkazů. Shora uvedené důvody poukazují uceleně na netransparentnost fungování žalobkyně a jejích majetkových poměrů, a vyvolaly proto ve správních orgánech zcela oprávněné pochyby o dobytelnosti daně.

III. Obsah kasační stížnosti

[11] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) rozsáhlou kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“), tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, vad řízení spočívajících v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech, a také nepřezkoumatelnosti. Námitky stěžovatelky lze pro stručnost shrnout do níže uvedených bodů.

[12] Stěžovatelka má za to, že v případě hodnocení skutkového stavu se krajský soud zaměřil pouze na skutečnost, zda je žalovaný povinen prokazovat skutkový stav či nikoliv. Krajský soud přisvědčil žalovanému, že postačují „pouze“ indicie pro naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu. Tímto právním názorem se vytváří libovůle pro žalovaného, který tak v podstatě může posuzovat pouze indicie v neprospěch stěžovatelky. Stěžovatelka namítá, že rozhodnou právní domněnku prokazuje žalovaný, a to ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu. S ohledem na skutečnost, že nebyly hodnoceny veškeré indicie, nejsou splněny podmínky stanovené v § 167 odst. 1 daňového řádu, tj. podmínky pro akceptaci odůvodněných obav jako primární podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu. Výsledkem negativního postupu žalovaného jsou poškozována veřejná subjektivní práva stěžovatelky. Krajský soud v rámci přezkumu nezkoumal skutečnosti uvedené v žalobě, aniž by zcela relevantním způsobem sdělil důvody svého postupu. Výsledkem nezkoumání a nehodnocení podnikatelských aktivit stěžovatelky je praktická paralýza stěžovatelky, která v důsledku tohoto postupu v podstatě ani nevykonává žádnou podnikatelskou činnost. Popis indicí žalovaným je v rozporu se skutkovým stavem. Stěžovatelka pronajímala nemovitosti, podnikatelská činnost stěžovatelky byla tak v okamžiku vydání zajišťovacích příkazů fakticky vykonávána.

[13] Krajský soud ve vztahu k existenci odůvodněných obav z budoucí úhrady splatných daňových závazků zjištěných a hodnocených žalovaným uvedl, že stěžovatelka tvrzení správních orgánů nosným způsobem nerozporuje. S tímto tvrzením stěžovatelka zcela zásadním způsobem nesouhlasí. Rozbor odůvodněných obav provedený žalovaným se splatností budoucích daňových pohledávek nemá jednak oporu ve spise, ale ani v jednání stěžovatelky samotné. Úvaha žalovaného je postavena na zcela známých skutečnostech, které ani nemohou naznačovat odůvodněné obavy z úhrady daně. Krajský soud shledal, že žalovaný vycházel z výpisu z běžného účtu, jakož i z daňových přiznání k DPH a kontrolních hlášení. Krajský soud však nepopisuje, jaké konkrétní skutečnosti a v jakých souvislostech měly být v projednávané věci hodnoceny jako odůvodněné obavy. Jeho závěr tak trpí zjevnou vadou nepřezkoumatelnosti. Nelze totiž „opsat“ konstatování správce daně a žalovaného a dál nijak nehodnotit zjištěné skutečnosti. Krajský soud tak rezignoval na svou přezkumnou činnost. Žalovaný měl v souladu s dostupnou judikaturou hodnotit, zda je naplněna podmínka pro vydání zajišťovacího příkazu ve vztahu k vybraní daně, tj. důvody, proč pokládá vybraní daně za ohrožené. Své povinnosti nedostál žalovaný ani krajský soud. Řádně neposoudili ekonomickou situaci stěžovatelky a její možný budoucí vývoj. Správní orgány zejména nezohlednily skutečnosti svědčící ve prospěch stěžovatelky. Žalovaný měl většinu důkazních prostředků ve své dispoziční sféře, nebo je mohl získat od jiných osob nebo od Policie ČR. Hodnocení krajského soudu je vnitřně rozporné. Na jedné straně tvrdí, že majetkové poměry nemohou být jediným důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů, na druhé straně tvrdí přesný opak.

[14] Stěžovatelka dále namítá, že žalovaný stanovil daň podle vlastních pomůcek tím způsobem, že stanovil zcela hypotetickou daň, a to neuznáním veškerých odpočtů DPH bez zkoumání ekonomické podstaty přijatých zdanitelných plnění a dalších návazností. Takový postup je naprosto neudržitelný. Stěžovatelka poukazuje na skutečnost, že krajský soud zcela převzal argumentaci žalovaného o tom, že v případě vydaných zajišťovacích příkazů se neprovádí standardní dokazování v režimu § 92 a násl. daňového řádu a dále v režimu § 167 odst. 4 daňového řádu se vychází z vlastních pomůcek. Zdůrazňuje, že úvaha žalovaného pro vydání zajišťovacích příkazů musí obsahovat zcela reálný základ, který má zároveň oporu ve spisovém materiálu nebo skutkovém stavu. Tento postup žalovaný zcela ignoroval, přičemž z jiných daňových řízení mu musela být známa ekonomická podstata přijatých plnění. Podle stěžovatelky by měly být vlastní pomůcky ve smyslu § 167 odst. 4 daňového řádu stanoveny tak, že by se měly přibližovat stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádku, tj. měly by obsahovat

reálný ekonomický základ. Způsob stanovení vlastních pomůcek v projednávané věci nenavazuje na hodnocení důkazů u dodavatelské společnosti RATO MARKET.

[15] Podle stěžovatelky je postup žalovaného v rámci daňového řízení naprosto nestandardní, proto byla stěžovatelka nucena v úvodu kasační stížnosti tvrzení uvést na pravou míru. Jako příklad nestandardního postupu slouží i hodnota zcela hypotetického dluhu ve výši 820.000 Kč k hodnotě zajištění nemovitostí v celkové výši cca 10.000.000 Kč. Dalším příkladem je skutečnost, že jedna nemovitost má hodnotu cca 3.000.000 Kč a druhá cca 7.000.000 Kč, přesto žalovaný vystavil exekuční příkazy na prodej obou nemovitostí. Ve věci šetrnějšího postupu v rámci zajištění a výběru daně stěžovatelka namítá neadekvátnost postupu ve smyslu § 178 odst. 5 písm. f) daňového řádu. Žalovaný měl upřednostnit postup ve smyslu § 168 odst. 6 daňového řádu, tj. zřídit zajišťovací zástavní právo.

[16] Krajský soud v této věci přijal argumentaci žalovaného bez dalšího, jedná se přitom o postup v rozporu s dostupnou judikaturou. Krajský soud ve svém rozsudku uvedl, že podnikání stěžovatelky je netransparentní. Přijal tak argument žalovaného, aniž by uvedl konkrétně, v jakých souvislostech spočívá netransparentnost stěžovatelky nebo subjektů s ní personálně propojených. Z daňového řízení, především z nepředvolání svědků T. R. a R.Š., vyplývá, že žalovaný ani nehodlal zkoumat faktickou podnikatelskou činnost či důvody převodu majetku. V této souvislosti stěžovatelka uvádí, že se tak jednalo z důvodu sjednocení podnikatelské činnosti pod jeden subjekt NEJMARKET, přičemž T. R. již nehodlal pokračovat v podnikatelské činnosti s R. Š.

[17] Stěžovatelka dále uvádí, že se u ní jedná o nezákonnou daňovou kontrolu. Označuje tak postup podle § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu za nepřipadný, neboť podle jejího názoru upravují postup při doměření daně, k čemuž nedošlo, neboť daňová kontrola zatím nebyla ukončena. Správce daně nemá možnost si vybrat mezi daňovou kontrolou a výzvou daňovému subjektu k podání dodatečného daňového přiznání. Žalovaný měl tedy vyzvat stěžovatelku k podání dodatečného daňového přiznání, neboť měl k dispozici prostředky upřednostňující tento postup.

[18] V neposlední řadě stěžovatelka popírá tvrzení žalovaného, že její činnost je vykonávána formálně. Tvrzení žalovaného je v rozporu se zjištěným skutkovým stavem a nemá oporu ve spisovém materiálu. Stěžovatelka se již vyjadřovala několikrát k ekonomické činnosti a nechápe, jakým způsobem by měla provádět činnost formálně a jakou skutečnost by měla zakrývat. Pokud stěžovatelka vlastní nemovitosti, zajisté je hodlá pronajímat za účelem dosahování zisku.

IV. Vyjádření žalovaného

[19] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že s argumentací stěžovatelky nesouhlasí. V podrobnostech odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí, spisový materiál a vyjádření k žalobě, neboť kasační námitky jsou téměř totožné s námitkami, které stěžovatelka uplatnila ve všech předchozích řízeních.

[20] Pro vydání zajišťovacího příkazu je rozhodující stav odůvodněné obavy pozdější nevyhnutelnosti daně a majetková nedostatečnost. Za těchto okolností zákon nepředpokládá, že správce daně bude zjišťovat skutečnosti co nejuplněji tak, jak předpokládá § 92 odst. 2 daňového řádu, jelikož kdyby správce daně postupoval dle obvyklého běhu řízení, v tradičních časových intervalech, mohl by daňový subjekt činit kroky, které by budoucí výběr daně zmařily nebo podstatně ztížily. Správce daně tedy provedl jen kvalifikovaný odhad výše daně, která bude

pravděpodobně vyměřena, a zároveň dospěl k závěru, že okolnosti na straně stěžovatelky nasvědčují důvodné obavě o její budoucí úhradě.

[21] Odůvodněnou obavu správce daně podle § 167 odst. 1 daňového řádu zakládá řada skutečností, které je nutné posuzovat v jejich vzájemné souvislosti, a proto nelze jednotlivá zjištění správce daně vyčleňovat ze souhrnu všech indicií zakládajících odůvodněnou obavu, jak to činí stěžovatelka. Jakkoliv se může každá uvedená skutečnost posuzovaná separátně jevit jako zákonná a málo významná, v kontextu tvoří ucelený komplex indicií odůvodňující obavu správce daně podle § 167 odst. 1 daňového řádu.

[22] Podle § 167 odst. 4 daňového řádu je správce daně u daně, která nebyla dosud stanovena, povinen stanovit výši zajišťované částky podle vlastních pomůcek, přičemž je povinen mít na zřeteli naplnění cíle správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Pokud jde o míru vyměření daně, tedy samotný předpoklad, že stěžovatelce bude doměřena daň odpovídající odpočtům daně ze zdanitelných plnění, u nichž je pochybnost, zda a jak byla reálně uskutečněna, žalovaný zdůrazňuje, že otázky stanovení daně jsou řešeny v samostatných řízeních, v jejichž rámci probíhá daňová kontrola a je vedeno dokazování. Na základě jeho výsledku bude stanovena výše vlastních daňových povinností.

[23] Žalovaný se domnívá, že správce daně v zajišťovacích příkazech uvedl konkrétní důvody, pro které pokládá vybrání dosud nestanovené daně za ohrožené, a jakým způsobem stanovil výši zajišťované částky. Účelem vydání zajišťovacího příkazu není okamžité získání majetku. Vydání zajišťovacího příkazu je určitou zárukou toho, že stěžovatelka bude schopna dosud nestanovenou daň uhradit. Prvostupňový správce daně nejistotu úhrady dosud nestanovené daně u stěžovatelky spatřoval zejména ve zjištěných poznatcích o jejích majetkových poměrech a ekonomické činnosti. K námitce týkající se výše zajišťované daně ve vztahu k hodnotě nemovitých věcí ve vlastnictví stěžovatelky žalovaný uvádí, že tato námitka je nepodstatná za situace, kdy stěžovatelka žádným jiným majetkem nedisponuje. Předpokladem pro vydání zajišťovacích příkazů není prokázání platební neschopnosti či nevěle stěžovatelky, ale zjištění existence takových skutečností a okolností, u nichž lze důvodně předpokládat, že mohou negativně ovlivnit výběr daně, přičemž na jednotlivá zjištění nelze nahlížet odděleně, ale je třeba je posuzovat ve vzájemné souvislosti.

[24] K námitce týkající se nezákonné daňové kontroly žalovaný konstatuje, že podle § 167 odst. 1 daňového řádu mezi podmínky vydání zajišťovacího příkazu nepatří zahájení daňové kontroly ani postupu k odstranění pochybností. Již z tohoto důvodu je otázka, zda byla daňová kontrola v daném případě zahájena v souladu se zákonem, pro posouzení zákonnosti zajišťovacích příkazů nevýznamná. Zajišťovací příkazy jsou vydávány ve fázi, kdy ještě neproběhlo důkazní řízení o stěžovatelkou tvrzených údajích a jediným vhodným postupem předvídaným daňovým řádem pro faktické prověření uplatněných nároků na odpočet je výhradně daňová kontrola jako součást řízení nalézacího.

[25] Pokud jde o námitku týkající se předstírání nebo zastírání pronájmu nemovitých věcí, žalovaný uvádí, že správní orgány nikdy netvrdily, že by stěžovatelka předstírala či zastírala pronájem nemovitostí. Předmětem šetření správce daně v řízení o zajištění daně není a ani nemůže být podrobné zkoumání podnikatelské činnosti stěžovatelky. Objasnění těchto informací je předmětem právě probíhající daňové kontroly. Nadto považuje žalovaný za nutné zdůraznit, že je to právě stěžovatelka, kdo neposkytovala součinnost a nespolupracovala při předkládání požadovaných dokladů, což prvostupňovému správci daně bránilo v možnosti dopátrat se faktické činnosti stěžovatelky. Ve věci opodstatněnosti obavy z hrozby nebezpečí z prodlení, žalovaný dodává, že vzhledem k majetkovým poměrům stěžovatelky lze předpokládat, že její majetek nebude v budoucnosti dostačující k zaplacení vlastní daně. Reálnou možnost

zbavení se majetku spatřoval prvostupňový správce daně zejména v obdobném počínání u v minulosti personálně propojeného daňového subjektu.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[26] Kasační stížnost je včasná, podaná osobou oprávněnou a přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[27] Kasační stížnost není důvodná.

a) K námitce nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu

[28] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka poukazovala na nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, posuzoval Nejvyšší správní soud nejprve tuto námitku. Bylo by totiž předčasné právně hodnotit věc samou, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Z obsahu kasační stížnosti plyne, že stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku v nedostatku důvodů, případně v nesrozumitelnosti odůvodnění pro jeho vnitřní rozpornost.

[29] Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů je dána tehdy, opomene-li krajský soud vypořádat některou ze žalobních námitek, nebo není-li z odůvodnění napadeného rozsudku zřejmé, proč krajský soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS nebo ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS). V rozsudku ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003-52, Nejvyšší správní soud vyslovil, že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“. Nedostatkem odůvodnění však není, pokud soud bezezbytku nevypořádá všechny argumenty účastníka, jestliže současně přehledně vyloží, o které důvody své rozhodnutí opírá. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, není porušením práva na spravedlivý proces, pokud 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 závěrů je sama o sobě dostatečná*“.

[30] Nepřezkoumatelností z důvodu nesrozumitelnosti se Nejvyšší správní soud zabýval např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, podle něhož lze „*za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozzeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zaviněn. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody*“.

[31] Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu není důvodná. Napadený rozsudek je plně přezkoumatelný. Z jeho odůvodnění je zřejmé, jak krajský soud vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Je pravdou, že krajský soud některé žalobní námitky stěžovatelky vypořádal s odkazem na rozhodnutí žalovaného, resp. rekapitulací v rozhodnutí uvedených závěrů. Tato skutečnost však sama o sobě nezakládá

nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů. Z rozsudku je současně patrné, z jakých důvodů má krajský soud právní závěry vyslovené správními orgány za správné, a naopak, z jakých důvodů jsou žalobní námitky nedůvodné. Skutečnost, že stěžovatelka se závěry krajského soudu věcně nesouhlasí, nečiní její námitku nepřezkoumatelnosti důvodnou. Ostatně stěžovatelka v kasační stížnosti ani neformuluje tuto námitku samostatně, nýbrž ji zmiňuje pouze okrajově mezi řádky své věcné polemiky se závěry krajského soudu. Již samotná skutečnost, že je stěžovatelka této věcné polemiky se závěry rozsudku schopna, svědčí o tom, že odůvodnění rozsudku krajského soudu je přezkoumatelné. V opačném případě by stěžovatelka neměla po věcné stránce co rozporovat.

[32] Taktéž stěžovatelkou namítaný vnitřní rozpor v odůvodnění krajského soudu Nejvyšší správní soud neshledal. Z odůvodnění rozsudku jako celku je zcela patrné, že krajský soud vycházel z toho, že majetkové poměry stěžovatelky nebyly jediným důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů (v podrobnostech viz zejména body 19 a 20 rozsudku krajského soudu). Není tedy pravdou, jak uvádí stěžovatelka, že krajský soud na jedné straně tvrdí, že majetkové poměry nemohou být jediným důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů, a na druhé straně tvrdí přesný opak.

b) K naplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů

[33] Jádrem sporu v projednávané věci je důvodnost vydání shora popsaných zajišťovacích příkazů. Argumentace stěžovatelky týkající se zajišťovacích příkazů je v kasační stížnosti do určité míry rozmělněna v množství doplňujících informací, které se týkají souvisejících řízení (např. vydaných exekučních příkazů, k této linii sporu stěžovatelky viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, čj. 5 Afs 126/2018-27) nebo průběhu daňové kontroly u stěžovatelky a dalších daňových subjektů v jiných daňových řízeních. Tyto skutečnosti však nejsou předmětem řízení v nyní projednávané věci, nýbrž řízení jiného, jak upozornil již krajský soud (viz bod 18 odůvodnění napadeného rozsudku). To platí mimo jiné i o námitce disproporce mezi výší zajišťované daně a hodnotou nemovitého majetku stěžovatelky (bod 15 výše). Stěžovatelka a jí označené subjekty se mohly v těchto řízeních bránit samostatnými opravnými prostředky, což se stalo.

[34] Z úřední činnosti je kasačnímu soudu známo, že námitka disproporce a další byly předmětem jiného soudního řízení před Krajským soudem v Ostravě, které navazovalo na výše zmíněný kasační rozsudek čj. 5 Afs 126/2018-27. Rozsudkem krajského soudu ze dne 29. 1. 2020, čj. 22 Af 65/2019-37 bylo rozhodnuto o zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2017 (FÚ pro Moravskoslezský kraj), kterým byly zamítnuty námitky proti vydaným exekučním příkazům ze dne 11. 4. a 19. 4. 2017 týkajícím se právě prodeje nemovitých věcí stěžovatelky. Na uplatněné námitky se jí tedy dostalo odpovědi. Ostatně stěžovatelka sama tyto skutkové okolnosti v kasační stížnosti nyní uvádí zpravidla s dovětkem, že se jedná pouze o „dokreslení“ postupů správce daně.

[35] Námitky stěžovatelky týkající se vydání zajišťovacích příkazů míří zejména na zjištěný skutkový stav. Stěžovatelka tvrdí, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech. Stěžovatelka dále rozporuje právní posouzení skutkových zjištění a naplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů ve smyslu § 167 daňového řádu. Mimo jiné tvrdí, že zjištěné skutečnosti byly vykládány výlučně v neprospěch stěžovatelky.

c) *Relevantní právní úprava a předchozí judikatura*

[36] 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.*

[37] Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň tak je existence objektivních skutečností, zakládajících odůvodněnou obavu, tedy přiměřenou pravděpodobnost, že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Skutečnosti vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Zajišťovací příkaz tak může být vydán pouze tehdy, jsou-li současně splněny obě uvedené podmínky (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, či ze dne 28. 3. 2019, čj. 10 Afs 172/2018-42).

[38] K povaze a náležitostem zajišťovacích příkazů se Nejvyšší správní soud již opakovaně vyjádřil v celé řadě případů. Rozšířený senát dovodil, že je „*správce daně povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za obrožené*“ (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2009, čj. 9 Afs 13/2008-90, č. 2001/2010 Sb. NSS, věc CZT, bod 27).

[39] V rozsudku ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, věc SLOVLIKER ČR, Nejvyšší správní soud uvedl, že „*naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohobodovým testem jeho použitelnosti. V té nejobecnější rovině proto pouze soud konstatuje, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztahy k výši dosud nesplacené nebo nestanovené daně*“ (bod 20, podtržení doplněno).

[40] Podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů zpřesnil Nejvyšší správní soud v další významné kauze, kde dovodil, že oba prvky, tj. přiměřenou pravděpodobnost ve vztahu ke stanovení daně, a odůvodněnou obavu o její budoucí dobytost, lze vyhodnocovat jak jednotlivě, tak i celkově. Pokud „*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*“ [rozsudek ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS, věc *Českomoravská olejářská*, část III. 2. a).].

[41] V souvislosti s poněkud „rozvolněnou“ praxí správců daně v oblasti zajišťování daně přinesl jisté zpřísnění podmínek rozsudek ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS. V něm soud uvedl, že racionální a zodpovědný správce daně však musí v každém okamžiku daňového řízení volit takový postup, který povede k efektivnímu výběru daně, ale zároveň je i povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů (§ 1 odst. 2 a § 5 odst. 3 daňového řádu). Provádí-li řadu měsíců daňovou kontrolu směřující v závěrečné fázi ke konkrétnímu doměření daně, vytváří současně strategii, jak pomocí právních instrumentů, které mu poskytuje daňový řád, dovést řízení do zdárného konce. Na půdorysu zjištění o chování a majetkové situaci daňového subjektu rovněž zvažuje, zda a jak je možné dosáhnout splnění povinnosti, již zakrátko hodlá stanovit. Nutně tedy vede i úvahy o tom, zda je daňový subjekt aktuálně schopen daň uhradit, případně zda nedostatek částí prostředků může řešit institut posečkání, či bude daň již v okamžiku stanovení nejspíš nedobytná. Skutečnost, že budoucí daň převyšuje disponibilní finanční prostředky daňového subjektu, není

samo o sobě důvodem pro masivní zajištění doprovázené týž den vydanými exekučními příkazy, po němž bezprostředně následuje nařízení exekuce.

[42] Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůraznil, že „[z]áměrem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, a tím ukončit jeho ekonomickou činnost, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmizela. Proto existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí. [...] Je-li přiměřeně pravděpodobné, že daň bude moci být uhrazena postupně, je třeba upřednostnit tuto variantu před okamžitým uspokojením s ekonomickou likvidací subjektu, neboť ta s sebou nese řadu nepřehledných následků, které není těžké domyslet (propuštění zaměstnanců, výpadek dosud odváděných daní atd.). Součástí úvah o pravděpodobnosti dobrovolné úhrady daně nutně musí být i fakt, že výtěžek nucené dražby je obecně nižší než při volném prodeji majetku za tržní ceny“ (bod 32, podtržení doplněno).

d) K námitce (ne)dostatečnosti zjišťování skutkového stavu

[43] Pokud jde o námitky týkající se nedostatečně zjištěného skutkového stavu, Nejvyšší správní soud je ve shodě s krajským soudem nepovažuje za důvodné. Závěry, o něž krajský soud i žalovaný opřely svá rozhodnutí, ostatně již aprobovala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Lze tedy souhlasit, že v případě vydávání zajišťovacího příkazu se nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtížích při vybírání daně. V rozsudku ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18-2015-48, Nejvyšší správní soud uvedl, že „při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšrně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím.“

[44] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem potud, že údaje, jež správce daně získal z veřejně přístupných evidenčních rejstříků, jsou svým rozsahem dostačující a obsahem vyčerpávající. Spolu s údaji, které správce daně převzal z daňového spisu stěžovatelky, vytvářejí ucelený přehled o stěžovatelce jako právním subjektu a jejím chování v posuzovaném období. Skutečnosti, kterými argumentuje stěžovatelka (pronajímání nemovitostí jako důkaz o tom, že její podnikatelská činnost byla v okamžiku vydání zajišťovacích příkazů fakticky vykonávána), správní orgány nijak nerozporovaly. Vyplynoují z obsahu daňového spisu, jakož i z odůvodnění správních rozhodnutí. Stěžovatelce se však nepodařilo účinně vyvrátit další zjištěné skutečnosti (ekonomický útlum její činnosti ve srovnání s předchozími léty; skutečnost, že aktuálně nemá na účtu žádné prostředky, z nichž by mohla být hrazena v budoucnu stanovená daň ani jiný movitý majetek apod.), které svědčí ve prospěch odůvodněné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná.

[45] Indiciemi byly i pohyby na účtu, personální propojenost obou jednatelů a společníků stěžovatelky se společností RATO MARKET v kontextu s jejími daňovými problémy ve výši přesahující několiknásobně nyní zajištěnou daň v projednávané věci, nespolupráce a nekontaktnost zmíněných osob, apod. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, případně tu existují jiné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi (k tomu srov. např. shora citovaný rozsudek ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18-2015-48).

[46] Lze souhlasit i s žalovaným, že odůvodněnou obavu správce daně ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu zakládá v projednávané věci řada skutečností, které je nutné posuzovat v jejich vzájemné souvislosti (k jejich výčtu viz shrnutí argumentace správce daně a krajského soudu v bodech 2-4 a 7-8 tohoto rozsudku výše, v podrobnostech pak zejména odst. 15 a 16 rozsudku

krajského soudu). Jednotlivá zjištění správce daně tak nelze vyčleňovat ze souhrnu všech indicií zakládajících odůvodněnou obavu, jak to činí ve své kasační stížnosti stěžovatelka. Vydané zajišťovací příkazy byly podrobně věcně i právně odůvodněny, rozhodnutí žalovaného pak reagovalo na argumenty v námitkách, krajský soud přesvědčivě vyložil, proč jednotlivá žalobní tvrzení nejsou důvodná.

[47] Nejvyšší správní soud konečně rovněž souhlasí s odmítnutím námitky, že správce daně měl postupovat v souladu s § 98 daňového řádu, neboť byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Jak uvedl již krajský soud, řízení neprobíhalo v režimu § 98 resp. § 92 a násl. daňového řádu, ale v režimu § 167 a násl. daňového řádu, přičemž podle § 167 odst. 4 daňového řádu [*u*] daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví vyšší zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek.

[48] Vlastními pomůckami byly v posuzovaném případě údaje vyplývající z kontrolních hlášení podaných stěžovatelkou za jednotlivá zdaňovací období roku 2016 a v nich uvedená výše zdanitelných plnění od dodavatele RATO MARKET, a za zdaňovací období prosince 2015 pak rovněž údaje vyplývající z evidencí k DPH předložených stěžovatelkou. Nejvyšší správní soud považuje za správný závěr, že zvolené pomůcky jsou logickým důsledkem zjištění učiněných správcem daně a v podstatě také jedinou možností, jak daň stanovit při absenci jakýchkoliv dalších dokladů, které stěžovatelka, ač opakovaně vyzývána, správci daně nepředložila. Základním znakem pomůcek sloužících k odhadu budoucího stavu je skutečnost, že jejich použití zpravidla nemůže vytvořit přesný odraz očekávané reality, ale pouze přibližný. Kasační soud neshledal pochybení v závěrech krajského soudu ani v otázce přiměřenosti jejich výběru a použití.

VI. Závěr a náklady řízení

[49] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[50] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 16. listopadu 2020

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu