



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery ve věci žalobce: **CITO Praha s.r.o. v konkurzu**, se sídlem Hornoměřcholupská 8/130, Praha 10, zast. advokátem JUDr. Pavlem Kačírkem, se sídlem Zenklova 66/230, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, **za účasti**: Mgr. Miroslav Sládek, insolvenční správce se sídlem Heršpická 800/6, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 5. 2020, č. j. 10 Af 14/2018 - 82,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám advokáta JUDr. Pavla Kačírka náhradu nákladů řízení ve výši 4114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Osoba zúčastněná na řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného č. j. 21239/18/5100-41453-712140 ze dne 7. 5. 2018 a současně též rozhodnutí (10 platebních výměrů) Finančního úřadu pro hlavní město Praha, všechna ze dne 4. 4. 2018, kterými správce daně uložil žalobci, aby okamžikem jejich vydání zajistil úhradu daně z přidané hodnoty za celkem 10 zdaňovacích období (září až prosinec 2016 a leden až červen 2017), která dosud nebyla stanovena, složením jistoty v celkové výši 9 418 137 Kč. Správce daně vydal zajišťovací příkazy podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, jelikož naznal, že existuje odůvodněná obava, že dosud nestanovená daň bude v době své vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.

[2] Pravděpodobnou existenci budoucí daňové povinnosti správce daně odůvodnil pochybnostmi o uskutečnění plnění ze strany společnosti Ventilátor-Expert s. r. o. Na základě učiněných zjištění správce daně shledal, že oprávněnost nároku na odpočet daně dosud nebyla

prokázána a odpovídající nárok s největší pravděpodobností bude vyloučen, a tudíž bude také změněna vlastní daň vykázaná žalobcem. Důvodnou obavu o úhradu dosud nestanovené daně správce daně pak opřel v první řadě o její předpokládanou výši; dále vyšel z účetních výkazů žalobce z let 2016 a 2017; konstatoval, že žalobce nedisponuje žádnou nemovitostí, automobily mají celkovou hodnotu nanejvýš 800 000 Kč, což ovšem nekorresponduje s údajem o dlouhodobém hmotném majetku za rok 2017 ve výši 10 390 Kč. Objem kreditních plateb na bankovních účtech v období od 1. 9. 2016 do 31. 12. 2017 činil 116 300 000 Kč, z čehož 54,95 % tvořily hotovostní výběry, což správce daně vyhodnotil jako rizikové. Jako rizikovou vyhodnotil správce daně skladbu cizích zdrojů (tvořeno ze 78,8 % krátkodobými závazky, jejichž výše se v roce 2017 také zvýšila). V posledních letech navíc žalobce prodal téměř veškerý svůj dlouhodobý majetek (zisk z jeho prodeje činil 2 938 000 Kč); má krátkodobé pohledávky ve výši 18 220 000 Kč, avšak jejich bonitu nebylo možno vzhledem k nedostatku součinností ověřit, obecně je vymahatelnost pohledávek (exekuce podlužníka) podle poznatků správce daně nízká. Vykazovaný zůstatek na účtu (3 202 175,42 Kč) spolu s vykazovaným stavem hotovosti (4 523 000 Kč) nepovažoval správce daně vzhledem k jejich snadné převoditelnosti za spolehlivý a stálý zdroj pro úhradu budoucí daně. Dostatečnou záruku dle správce daně neposkytuje ani budoucí ekonomická činnost žalobce; kromě toho je otázkou, jakého zisku by byl žalobce dosahoval, kdyby neuplatňoval faktury, o jejichž oprávněnosti existují důvodné pochybnosti; existuje rovněž obava z poměrně snadné převoditelnosti ekonomické činnosti na jiný subjekt, neboť žalobce nedisponuje žádným specifickým podnikatelským zázemím.

[3] V podané **žalobě** žalobce předně namítl, že správce daně ve výročí svých rozhodnutí podmínku „vysoké pravděpodobnosti, že daně budou v budoucnu v dané výši stanoveny“, vůbec neuvedl. K pochybnostem o své důvěryhodnosti uvedl, že jeho dosavadní daňová historie je bezproblémová a se správcem daně běžně komunikuje. Jednatel má bydliště na úřadě, jelikož se mu v Praze nepovedlo sehnat bydlení, v němž by mu pronajímatel umožnil zaregistrovat trvalý pobyt; sídlo žalobce není virtuální, jak tvrdí správce daně, nýbrž reálně využívané, žalobce má k daným prostorám platnou nájemní smlouvu; v těchto prostorách se ostatně uskutečnila řada úkonů Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, územního pracoviště Jindřichův Hradec v rámci daňové kontroly, o čemž svědčí příslušné protokoly, a proběhla v nich i řada dalších veřejnosprávních kontrol. Zjištění učiněná o společnosti Ventilátor-Expert s.r.o. se týkají výlučně této společnosti, žalobce nemohl správcem uvedené skutečnosti zjistit ani ověřit; jmenovaná společnost je řádně registrovaná jako plátc DPH a nemá status nespolehlivého plátce, což žalobce považuje za dostatečné zdroje pro ověření spolehlivosti obchodního partnera. Zpochybněním uplatněného nároku na odpočet DPH na vstupu při současném přijetí žalobcem přiznané daně na výstupu, aniž správce daně zkoumal odvedení daně žalobcovými dodavateli, porušil správce daně princip neutrality DPH. Dle žalobce správce daně tedy neprokázal důvodnost vysoké pravděpodobnosti, že bude žalobci právě takováto daň v budoucnu vyměřena.

[4] Žalobce rovněž rozporoval tvrzení správce daně ohledně nedobytnosti dosud nevyměřené daně. Důvody obavy o budoucí nedobytnost dosud nevyměřené daně opřel správce daně výlučně o jakési hodnocení žalobcovy majetkové situace, do čehož zahrnul dlouhodobý majetek, bankovní účty (zůstatky na nichž nepovažoval za spolehlivý a stálý zdroj prostředků) a zmatečné závěry jakési „analýzy“ účelově vybraných ekonomických ukazatelů, jež nebyly ani relevantní, ani dostatečné pro natolik závažné opatření jako zajišťovací příkazy v takto masivním rozsahu. Údajný růst zadluženosti byl způsoben chybou správce daně, chybné údaje, z nichž správce daně vycházel, přitom výrazným způsobem ovlivnily závěr o údajné budoucí nedobytnosti daně. Meziroční zvýšení krátkodobých závazků o 273 000 Kč považuje žalobce za zanedbatelné s ohledem na celkové hodnoty ukazatelů, navíc meziročně se podíl krátkodobých závazků na cizích zdrojích snížil o 8,35 %, a to za situace, kdy se výkonová spotřeba zvýšila o 44,6 %, krátkodobé pohledávky vzrostly o 25,4 % a krátkodobé závazky vzrostly pouze o 2 %;

pokračování

tyto údaje svědčí naopak o dobré kondici žalobce. Správcem daně očekávanou daň ve výši 9 418 000 Kč byl žalobce s to uhradit snížením oběžných aktiv, jejichž výše po odečtení krátkodobých závazků činila 10 583 000 Kč. Poukázal na to, že pohyb prostředků na bankovním účtu je střežen bankou, jež poskytla žalobci provozní úvěr až do roku 2024; dle žalobce prostředky v hotovosti a pohledávky vůči jiným subjektům nelze bez dalšího označit za „nejisté“ položky; v takovém případě by jedinou možností, jak podnikat, bylo pořídit do majetku obchodní společnosti nemovitost anebo předem složit dostatečnou kauci u finančního úřadu. Spekulace o žalobcově budoucí ziskovosti jsou opět bezdůvodné a vykonstruované, k čemuž žalobce dodal, že výsledky jím poskytovaných služeb nejsou virtuální, nýbrž reálné a často kontrolované orgány státní správy. Žalobce shrnul, že jeho majetková situace je příznivá a neexistují žádné náznaky, že dobrovolná úhrada zákonným způsobem vyměřených daní žalobcem je vyloučena. Zdůraznil, že správce daně opřel zajišťovací příkazy výlučně o pochybnosti vztahující se k plnění jednoho z žalobcových dodavatelů, jenž byl v určitém období dominantním. Nezákonost zajišťovacích příkazů dovozuje žalobce rovněž z toho, že jedinými úkony správce daně vůči němu bylo zahájení daňové kontroly ve vztahu ke zdaňovacímu období září 2016, a jednání ve vztahu ke zdaňovacímu období listopad 2017; ve vztahu k ostatním zdaňovacím obdobím správce daně daňové řízení vůbec nezahájil. V doplnění žaloby pak žalobce doložil „závazné prohlášení“ jednatele společnosti Ventilátor-Expert s.r.o., Richarda Blažka, podle něhož nebyl od počátku roku 2018 kontaktován žádným správcem daně, zejména pokud jde o obchodní vztahy s žalobcem, a není mu známa ani existence žádné nedoručené zprávy.

[5] **Městský soud** shledal žalobu důvodnou a rozhodnutí stěžovatele zrušil pro nepřezkoumatelnost. Úvodem shrnul právní úpravu, jakož i četnou relevantní judikaturu NSS týkající se problematiky zajišťovacích příkazů. V intencích této judikatury pak dospěl k závěru, že správce daně uvedl v zajišťovacích příkazech přezkoumatelným způsobem logický a ucelený řetězec indicií nižší síly, jež dostatečně odůvodňují pravděpodobnost budoucího odepření nároku na daňový odpočet a tudíž i budoucího stanovení daně; první podmínku pro vydání zajišťovacích příkazů tak městský soud vzal za splněnou.

[6] Nesouhlasil však se splněním druhé podmínky spočívající v dostatečně odůvodněné obavě, že daň v budoucnu bude zcela nedobytná, resp. v naplnění podmínek pro zajištění daně s okamžitou vykonatelností. Městský soud dospěl k závěru, že úvahy správních orgánů o žalobcově ekonomické situaci a důvěryhodnosti nejsou dostatečné a náležitě odůvodněné. Uvedl mimo jiné, že správní orgány se ekonomickou situací žalobce zabývaly, aniž by přihlížely k dřívějšímu řádnému plnění daňových povinností žalobcem; přičemž poznatky o tom by přitom mohly objasnit, zda byl prodej nemovitého majetku v roce 2017 završením určitého trendu, jenž by bylo lze označit za zbavování se majetku, ale také stupeň rizikovosti skladby aktiv. Městský soud podotkl, že pokud se tato skladba po dobu mnoha let nemění, a žalobce přesto pravidelně dosahuje zisku a plní veškeré své daňové povinnosti, jeho rizikovost je nižší, než pokud v této skladbě došlo v posledních letech k výraznému posunu směrem k větší likviditě majetku; takové skutečnosti však ze zajišťovacího příkazu ani rozhodnutí žalovaného nevyplývají.

[7] Dle městského soudu ze správního spisu neplyne, že by žalobcův zástupce odmítal poskytnout informace o žalobcových pohledávkách, tím spíše, že správci daně zároveň předložil 108 listů smluv s odběrateli žalobce. Za zcela nepřipadný označil městský soud argument správce daně, že exekuce poddlužníka podle jeho poznatků zřídka přináší nějaký exekuční výnos, neboť z jeho rozhodnutí nikterak nevyplývá, že by byly žalobcovy pohledávky po splatnosti a dlužníci je odmítali uhradit. Závěry správce daně o zhoršující se ekonomické situaci žalobce jsou dle městského soudu nepřezkoumatelné. Městský soud připustil, že výše dosud nestanovené daně by byla pro žalobce vzhledem k jeho aktuální ekonomické situaci velmi citelná, nicméně zjištění správce daně nevylučují dobrovolnou úhradu; výraznou většinu budoucí vyměřené daně

by žalobce byl s to zaplatit již ze svých prostředků na účtech a v pokladně, a vzhledem k tomu, že se jedná o dlouhodobě fungující společnost, jež v posledních dvou letech generovala zisk 1 až 1,5 milionu Kč, nelze v žádném případě vyloučit, že by byl žalobce s to zaplatit i zbytek budoucí stanovené daně, byť s vynaložením určitého úsilí, například postupně a zcela vyloučit nelze ani možnost čerpání úvěru. V této souvislosti městský soud podotkl, že správce daně kategoricky vyloučil možnost čerpání úvěru z důvodu nedostatku nemovitého majetku pro jeho zajištění, nicméně sám správce daně zjistil, že žalobce jeden bankovní úvěr v současnosti splácí. Argument, že zisku dosahoval žalobce právě proto, že uplatňoval faktury, o jejichž oprávněnosti existují důvodné pochybnosti, nepovažoval městský soud za relevantní, dokud o žádném takovém porušení daňových předpisů nebylo pravomocně rozhodnuto. Městský soud konstatoval, že vzhledem k dosavadní žalobcově daňové historii, aktuální výši disponibilních oběžných aktiv a zejména absenci konkrétních kroků, jež by budoucí nedobytnosti daně svědčily, nelze nalézt v úvahách správních orgánů přesvědčivé a dostatečně silné důvody pro naplnění druhé podmínky pro uplatnění zajištění daně. Jejich zjištění relevantních okolností jsou neúplná, částečně nepřezkoumatelná a spekulativní; ačkoli některé rizikové indicie zjištěny byly, samy o sobě jsou velmi slabé a netvoří ucelený a logický řetězec indicí vyšší síly dokládající takovou žalobcovu majetkovou situaci, z níž by vyplynulo, že nebude s to budoucí vyměřenou daň v předmětné výši uhradit.

[8] Městský soud rovněž poukázal na to, že byly vydány zajišťovací příkazy s okamžitou vykonatelností; základním požadavkem na odůvodnění v takovém případě ovšem je náležité odůvodnění úvah o hrozícím nebezpečí z prodlení. Správce daně dovedl hrozící nebezpečí z prodlení z toho, že žalobce nedisponuje stálým majetkem, peněžní prostředky v hotovosti lze snadno a v krátkém čase převést mimo sféru žalobce a dosažitelnost správce daně. Tyto důvody městský soud s odkazem na četnou judikaturu NSS nepovažoval za dostatečně silné, neboť žádný z nich nesvědčí tomu, že daň nebude zaplacená. Městský soud poukázal na to, že uložení peněžních prostředků na bankovních účtech nebo v pokladně spojené s vybíráním velkého množství prostředků v hotovosti, k němuž i podle zjištění správce daně docházelo po celé sledované období (od 1. 9. 2016 do 31. 12. 2017), nepostačuje bez dalších konkrétních kroků žalobce k závěru, že by daň neuhradil. Argumentaci žalovaného označil městský soud rovněž za částečně nelogickou: na jedné straně odůvodňuje obavy z nedobytnosti daně také tím, že prostředky v pokladně (dosahující přibližně poloviny výše dosud nestanovené daně) nelze exekučně postihnout (bod 43 napadeného rozhodnutí), na druhé straně na toto zjištění reaguje právě zahájením daňové exekuce, aniž by žalobci dříve umožnil daň uhradit dobrovolně, a to mimo jiné právě z prostředků v pokladně, které dle svých slov nemůže exekučně postihnout. Dle městského soudu správce daně tak stanovením okamžité vykonatelnosti zajišťovacích příkazů fakticky vyloučil způsob dobrovolné úhrady daně (na příklad formou částečné okamžité úhrady spolu s posečkáním), ačkoli žalobcovy zjištěné majetkové poměry neodůvodňovaly závěr, že by takový způsob úhrady nebyl možný, a aniž měl takový postup dostatečnou oporu v konkrétních žalobcových krocích, z nichž by vyplývala snaha uhrazení dosud nestanovené daně se vyhnout.

[9] Stěžovatel v **kasační stížnosti** namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]; nesouhlasí s městským soudem, že skutečnosti shromážděné správními orgány nebyly dostatečnou oporou pro závěr o budoucí nedobytnosti daně či o značných obtížích při jejím vymáhání, resp. že zjištění relevantních okolností byla neúplná, částečně nepřezkoumatelná a částečně založená na pouhých spekulacích správce daně. Stěžovatel má za to, že zjištění popsaná v zajišťovacích příkazech jsou pro prokázání ohrožení vybrání daně v době její vymahatelnosti dostačující a plně naplňují jak stav odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, tak i stav nebezpečí z prodlení podle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty. Hodnocení podmínky budoucí nedobytnosti daně městským soudem bylo

pokračování

dle přesvědčení stěžovatele provedeno nesprávně, z čehož následně městský soud dovodil nesplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů.

[10] Stěžovatel rovněž nesouhlasí s tím, že dosavadní řádné plnění daňových povinností a daňovou historií žalobce lze, jak se domnívá městský soud, bez dalšího považovat za skutečnost, která by v kontextu se zjištěným předpokladem stanovení daně a v kontextu s ostatními zjištěními, z nichž vyplývá obava z budoucí nedobytnosti daně, tuto obavu z budoucí dobytosti daně popírala.

[11] Dle stěžovatele, vzhledem k tomu, že městský soud v rozsudku veškeré skutečnosti a vyjádřené pochybnosti týkající se přiměřené pravděpodobnosti stanovení daňové povinnosti uvedené v zajišťovacích příkazech aproboval, je stěžovatel přesvědčen, že v zajišťovacích příkazech jsou uvedeny silné důvody stran přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena. Plynou-li tedy ze zajišťovacích příkazů silné důvody stran přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena, postačoval by oprávněně k vydání zajišťovacích příkazů v souladu s recentní judikaturou (např. rozsudek NSS č. j. 1 As 27/2014 - 31 ze dne 16. 4. 2014) slabší závěr stran splnění podmínky nedobytnosti. Přesto je stěžovatel toho názoru, že správce daně byly zjištěny „silné důvody“ stran nedobytnosti daně, což v kasační stížnosti v podstatě v intencích odůvodnění svého rozhodnutí a vyjádření k žalobě dále rozvedl. K argumentu městského soudu o spekulativních závěrech správce daně o převedení majetku žalobce či obavě z budoucích kroků směřujících k vyhnutí se uhrazení daně, stěžovatel poukazuje na to, že správce daně vycházel ze zjištěných indicií týkajících se chování a jednání žalobce – vysoké závazky, zbavování se majetku v podobě finančních prostředků na účtu, jež jsou vybírány v hotovosti, či převod jediného dlouhodobého majetku v roce 2017 a opakované a vědomé optimalizování daňové povinnosti ve prospěch žalobce.

[12] Stěžovatel rovněž nesouhlasí se závěrem městského soudu o nepřezkoumatelnosti finanční analýzy a nevypořádání se s námitkou o zlepšení ekonomické situace žalobce. Stěžovatel v tomto ohledu poukazuje na skutečnost, že sám žalobce rozporoval pouze některé údaje ekonomické analýzy, avšak bez dalšího bližšího konkretizování. Nelze tak požadovat po správci daně či stěžovateli detailní rozbor, když sám žalobce neuvedl, proč se jedná o tak zásadní zlepšení jeho situace (eliminující obavu o budoucí dobytost daně) a nijak svůj argument blíže nekonkretizoval. Žalobcem uplatněné námitky tak do značné míry předznamenaly rozsah přezkumu zajišťovacích příkazů – pokud byly uplatněny pouze v obecné rovině, nebylo možné ani žádoucí je vypořádat detailním způsobem; jestliže žalobce ve svých odvoláních namítal, že data zohledněná správcem daně byla nesprávná, avšak neuvedl skutkové či právní důvody, ve kterých spatřoval tuto nesprávnost, pak nemohl závěry správce daně relevantně zpochybnit.

[13] K otázce okamžité vykonatelnosti (§ 103 zákona o dani z přidané hodnoty) stěžovatel uvedl, že nebezpečí z prodlení lze charakterizovat jako skutečnost, že existující důvody, pro které je zajišťovací příkaz vydán, jsou zvláště naléhavé z hlediska času a obvyklých postupů a pokud by takto správce daně nepostupoval, mohlo by být dosažení účelu zajišťovacího příkazu zmařeno pro chování daňového subjektu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 As 209/2014 - 86 ze dne 17. 12. 2014). Správce daně přezkoumatelným způsobem v odůvodnění zajišťovacích příkazů vymezil konkrétními skutečnostmi, proč přistoupil k vydání zajišťovacích příkazů ve spojení s § 103 zákona o dani z přidané hodnoty (především neexistence relevantního nemovitého a celkově dlouhodobého majetku, vysoké závazky, zbavování se majetku v podobě finančních prostředků na účtu, jež jsou vybírány v hotovosti, či převod jediného dlouhodobého majetku v roce 2017 a nepořízení nového či opakované a vědomé optimalizování daňové povinnosti). Dle stěžovatele stav majetku žalobce nasvědčoval tomu,

že postup podle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty byl jediným způsobem, jak předejít zmaření účelu sledovaného vydáním zajišťovacích příkazů. Tím dle stěžovatele byly naplněny pojmové znaky nebezpečí z prodlení.

[14] Dle stěžovatele předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu není prokázání neochoty daňového subjektu v budoucnu stanovenou daň uhradit, ale zjištění existence takových skutečností a okolností, u nichž lze důvodně předpokládat, že mohou negativně ovlivnit výběr daně, což se v nyní projednávaném případě stalo. Za takových okolností samotná dosavadní bezproblémová spolupráce se správcem daně nemůže vyvrátit odůvodněný závěr o existenci obavy ve smyslu § 167 daňového řádu. Stěžovatel trvá na tom, že prosté podávání kontrolních hlášení, daňových příznání, hrazení vykázané daně a komunikaci se správcem daně nelze zohledňovat jako pozitivní (ani jako negativní skutečnost) z hlediska předpokladu budoucí dobytosti daně. Dle stěžovatele městský soud na straně jedné v rozsudku akcentuje řádné plnění povinností žalobce a na straně druhé shledal a potvrdil předpoklad budoucího stanovení daně. V takové situaci lze totiž minimálně přiměřeně pravděpodobně předpokládat, že plnění povinností ze strany žalobce nebylo řádné. Stěžovatel má za to, že za uvedených podmínek nelze úspěšně argumentovat řádným plněním povinností a dobrou ekonomickou situací, pokud jsou tyto skutečnosti relevantně vyvráceny právě splněním podmínky přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně.

[15] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na účelovou obhajobu žalovaného, přičemž odůvodnění kasační stížnosti považuje za pouhou reprodukci odůvodnění jeho napadeného rozhodnutí. Ve vztahu k námitkám stěžovatele vzneseným k závěrům městského soudu trvá na tom, že městský soud komplexně a objektivně vyhodnotil všechny relevantní souvislosti a rovněž kvalifikovaně a srozumitelně své rozhodnutí odůvodnil. Kasační stížnost považuje za bezdůvodnou a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

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

[17] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu a z důvodů stěžovatelem uplatněných, současně zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); kasační stížnost neshledal důvodnou.

[18] Kasační námitky stěžovatele míří fakticky pouze k tvrzenému nesplnění podmínky budoucí nedobytnosti daně, resp. k nenaplnění podmínek pro zajištění daně s okamžitou vykonatelností. Městský soud v této otázce dospěl k závěru, že v tomto směru daňové orgány svůj postup dostatečně neodůvodnily. Nejvyšší správní soud neshledal v úvahách městského soudu žádné pochybení ani vybočení z ustálené judikatury. Nutno též konstatovat, že stěžovatel fakticky opětovně toliko obhajuje svůj postup a opakuje odůvodnění napadeného správního rozhodnutí, nicméně konkrétně netvrdí, v čem městský soud postupoval v rozporu se zákonem či jaké jiné vady se ve svých úvahách a v konečném posouzení věci dopustil.

[19] Nejvyšší správní soud připomíná, že tak jako musí existovat indicie nasvědčující tomu, že daň bude s určitou mírou pravděpodobnosti skutečně stanovena, což v daném případě stěžovatel dostatečně zdůvodnil, musí existovat indicie svědčící o tom, že daň nebude v budoucnu skutečně zaplacená, a že je třeba zvolit právě a jen takový invazivní způsob zajištění, který presumuje § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy vydání zajišťovacích příkazů s okamžitou vykonatelností; v tomto směru však správce daně, resp. stěžovatel dostatečné důvody neuvedl.

pokračování

[20] Nejvyšší správní soud již v řadě svých rozhodnutí zdůraznil, že správce daně musí v každém okamžiku daňového řízení volit takový postup, který povede k efektivnímu výběru daně, ale zároveň bude šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů (§ 1 odst. 2 a § 5 odst. 3 daňového řádu). Tato povinnost tak s sebou nese požadavek, aby správce daně před vydáním zajišťovacího příkazu zhodnotil, zda je v ekonomických možnostech daňového subjektu daň v budoucnu, byť postupně, uhradit, nikoli automaticky odčerpávat veškerý majetek daňového subjektu, protože ten v danou chvíli nedisponuje prostředky na úhradu celé předpokládané daně (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 - 35, ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9 Afs 330/2017 - 60, ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 - 29, ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017 - 48).

[21] Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 5 Afs 321/2017 zdůraznil, že zájem státu na okamžité úhradě daně, bez toho, aniž by zde existovaly dostatečně silné důvody svědčící tomu, že daň nebude zaplacená vůbec (např. daňový subjekt ukončil podnikání či jej utlumuje, přesunuje sídlo společnosti do zahraničí či na jinou zpravidla nekontaktní adresu, mění svoji organizační strukturu, vyvádí různými transakcemi majetek ze společnosti, zakládá za tím účelem jinou společnost, apod.), nemůže odůvodnit vydání zajišťovacího příkazu s okamžitou vykonatelností, aniž by daňový subjekt měl jakoukoli šanci dobrovolně daň uhradit.

[22] Nelze konstatovat, že by se v dané věci správce daně hospodářskou situací žalobce či stavem jeho majetku nikterak nezabýval. Jeho úvahy o nedobytnosti daně jsou však, jak případně dovodil městský soud, který se podrobně vypořádal se všemi stěžovatelem předestřenými indiciemi, pro závěr o zajištění daně s okamžitou vykonatelností, nedostačující. Nejvyšší správní soud opakovaně konstatuje, že je vždy nutno brát ohled na konkrétní okolnosti případu; na půdorysu zjištění o chování a majetkové situaci daňového subjektu je nutno zvažovat, zda a jak je možné dosáhnout splnění povinnosti uložené zajišťovacími příkazy. Nutně tedy při volbě procesních prostředků správce daně vede i úvahy o tom, zda je daňový subjekt aktuálně schopen daň uhradit, případně zda nedostatek části prostředků může řešit institut posečkáni či např. využití jiných zdrojů. Není přitom bez významu přihlížet rovněž k daňové historii daňového subjektu, nelze proto souhlasit se stěžovatelem, že dosavadní či dřívější bezproblémové plnění daňových povinností žalobcem je zcela bez významu. Při hodnocení obavy o dobytost daně je správce daně povinen přihlídnout ke všem relevantním okolnostem, které jsou mu známy, mezi které bezproblémová daňová minulost i spolupráce v průběhu probíhající daňové kontroly nepochybně patří (viz např. rozsudek NSS č. j. 9 Afs 330/2017 - 60, ze dne 19. 12. 2018 či rozsudek č. j. 5 Afs 321/2017 - 29, ze dne 12. 9. 2018; v posledně uvedeném rozsudku se mimo jiné uvádí: „*Bezproblémová mnohaletá daňová minulost spolu s bezproblémovou spoluprací se správcem daně během daňové kontroly, plněním daňových povinností v nikoli zanedbatelné výši, je indikátorem přístupu stěžovatele ke svým závazkům a plnění veřejnoprávních povinností. Proto by měla být součástí hodnocení rizika vyvedení aktiv za účelem zmaření vybrání budoucí daně.*“). Nejvyšší správní soud konstatuje, že spíše opačný závěr, vyjádřený spíše ojediněle v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 101/2013 - 26, ze dne 28. 11. 2013, jehož se stěžovatel dovolává, ve světle pozdější jednoznačné judikatury neobstojí.

[23] Dlužno dodat, že v úvahu nevzaly správní orgány ani žalobcovu součinnost při kontrole. Sám stěžovatel mimo jiné dobrou spoluprací se správcem daně a řádné plnění daňových povinností žalobcem v bodech 32 a 33 napadeného rozhodnutí výslovně okomentoval; pokud tedy nyní v kasační stížnosti tvrdí, že žalobce v průběhu daňové kontroly neposkytoval dostatečnou součinnost, nemá jeho tvrzení oporu ve spise, resp. je s ním v rozporu.

[24] Správce daně dovedl hrozící nebezpečí z prodlení z toho, že žalobce zcizil majetek trvalejšího charakteru, aniž by ho nahrazoval novým, významnou část peněžních prostředků vybírá z bankovních účtů v hotovosti a drží v hotovosti; nedisponuje tedy stálým majetkem, přičemž dle správce daně peněžní prostředky v hotovosti lze snadno a v krátkém čase převést mimo sféru žalobce a pro správce daně se tak stanou nedosažitelné. Nejvyšší správní soud konstatuje, že tyto důvody v intencích konstantní judikatury, z níž městský soud vycházel, nesvědčí dostatečně silně tomu, že daň nebude zaplacená. Samotný prodej dlouhodobého majetku relativně nízké hodnoty v tomto případě nenasvědčuje vyvádění majetku ze společnosti a uložení peněžních prostředků na bankovních účtech nebo v pokladně, spojené s vybíráním velkého množství prostředků v hotovosti, k němuž i podle zjištění správce daně docházelo po celé sledované období (od 1. 9. 2016 do 31. 12. 2017), nepostačuje bez dalších konkrétních kroků konaných žalobcem k závěru, že by daň neuhradil či činil cílené kroky k tomu, aby její uhrazení bylo fakticky nemožné. Nadto nelze přehlédnout, že se stěžovatel nikterak nevypořádal s argumenty žalobce stran zlepšení ekonomické situace v roce 2017.

[25] Zjištěné majetkové poměry žalobce svědčily o tom, že měl okamžitě k dispozici peněžní prostředky v pokladně a na účtech v celkové výši 6 072 083 Kč, tedy téměř dvou třetin dosud nestanovené daně; rozdíl mezi oběžnými aktivy a závazky činil 6 869 097 Kč, tedy přibližně 70 % dosud nestanovené daně, přičemž oproti jeho pohledávkám měla větší část závazků dlouhodobý charakter, potažmo pozdější splatnost, tudíž poskytovala více času pro zajištění jiného zdroje jejich uhrazení. Obavy správce daně, že by mohly být tyto prostředky skryty anebo převedeny na nepostižitelné účty, lze proto hodnotit jako ryze hypotetické, stejně tak úvahy správce daně o tom, že exekuce podlužníka podle jeho poznatků zřídka přináší nějaký exekuční výnos, neboť ze správního rozhodnutí nikterak nevyplývá, že by byly pohledávky žalobce po splatnosti a dlužníci je odmítali uhradit.

[26] Nejvyšší správní soud shodně s městským soudem dospěl k závěru, že byt' výše dosud nestanovené daně by byla pro žalobce velmi citelná, zjištění učiněná správcem daně ještě nevylučují její dobrovolnou úhradu a dostatečně neodůvodňují zajištění daně s okamžitou vykonatelností, resp. okamžitou exekuci žalobce, tak, jak k tomu přistoupil správce daně. Zajišťovacího příkazu s okamžitou vykonatelností nelze využít v situacích, kdy jsou obavy správce daně pouze spekulativní a hypotetické, jako je tomu u ničím konkrétním nepodložené obavy z vyvádění peněžních prostředků ze společnosti nebo převodu ekonomické činnosti na jiný subjekt. Jak případně poznamenal městský soud, argumentace a úvahy stěžovatele jsou rovněž částečně nelogické, pokud na jedné straně odůvodňuje obavy z nedobytnosti daně také tím, že prostředky v pokladně (dosahující přibližně poloviny výše dosud nestanovené daně) nelze exekučně postihnout (bod 43 napadeného rozhodnutí), na druhé straně na toto zjištění reaguje právě zahájením daňové exekuce, aniž žalobci dříve umožnil daň uhradit dobrovolně, a to mimo jiné právě z prostředků v pokladně, které dle svých slov nemůže exekučně postihnout. Nejvyšší správní soud pouze nad rámec uvedeného poznamenává, že jak vyplynulo ze spisu, daň, k jejíž úhradě byly vydány nyní přezkoumávané zajišťovací příkazy, byla v plném rozsahu vymožena během dvou měsíců po vydání exekučních příkazů, což nasvědčuje nedůvodnosti obav správce daně z budoucí nedobytnosti daně.

[27] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že názor městského soudu vyjádřený v přezkoumávaném rozsudku, že zjištění správce daně ohledně důvodnosti obav z budoucí nedobytnosti daně správní orgány odůvodnily nedostatečně, resp. jejich zjištění byla neúplná a částečně nepřezkoumatelná, z hlediska zákona, jakož i ustálené judikatury zcela ob stojí. Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji dle § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

pokračování

[28] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 a 5 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobci, resp. jeho zástupci Nejvyšší správní soud přiznal dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) náhradu nákladů vynaložených na odměnu zástupce žalobce za jeden úkon právní služby (podání vyjádření) ve výši 3100 Kč a jeden režijní paušál ve výši 300 Kč; celkem 3400 Kč; uvedená částka se v souladu s § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o DPH ve výši 21 %, celkem tedy 4114 Kč. Uvedenou částku je stěžovatel povinen uhradit žalobci k rukám jeho advokáta do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku. Osoba zúčastěná na řízení má právo na úhradu jen těch nákladů, které jí vznikly v souvislosti se splněním povinnosti, kterou jí uložil soud; tak tomu v dané věci nebylo.

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

V Brně dne 15. listopadu 2021

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu