



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy, soudce zpravodaje JUDr. Tomáše Langáška a soudkyně Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobkyně: **ABK – Pardubice, a.s.**, v konkursu, IČ 64829944, se sídlem Vodárenská 22, Pardubice – Nemošice, zastoupené JUDr. Františkem Divíškem, advokátem, se sídlem Velké náměstí 135/19, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného č. j. 26108/14/5000-14503-711090 ze dne 2. října 2014, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích č. j. 52 Af 48/2014 - 342 ze dne 12. listopadu 2015,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj, územní pracoviště v Pardubicích (dále jen „správce daně“ nebo „finanční úřad“), vydal dne 7. srpna 2014 nejprve pět a 21. srpna 2014 dalších třináct zajišťovacích příkazů podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, kterými žalobkyni uložil, aby do tří pracovních dnů ode dne oznámení zajišťovacích příkazů zajistila úhradu daně z přidané hodnoty, která nebyla dosud stanovena, za zdaňovací období červenec až říjen 2013, leden 2014 a červen 2011 až

červen 2012, a to složením jistot v celkové výši 103 397 790 Kč na depozitní účet správce daně.

[2] Správce daně odůvodnil vydání zajišťovacích příkazů, resp. obavy, že daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, několika důvody. V první řadě konstatoval, že žalobkyně prostřednictvím personálně propojené společnosti ABK Steel s. r. o. pořizovala betonářskou ocel od společností, které ve formálním dodavatelském řetězci vystavovaly daňové doklady na plnění, z nichž nebyla na počátku řetězce odvedena daň do státního rozpočtu. Ze shromážděných podkladů a zjištění (správce daně u žalobkyně prováděl daňovou kontrolu) správce daně dovodil, že se jednalo o plnění zasažená karuselovým podvodem na dani z přidané hodnoty, v němž žalobkyně plnila roli tzv. brokera. Správce daně k tomu uvedl, že účast v podvodném řetězci společností činí z žalobkyně vysoce rizikový subjekt, jehož jednání, zejména co do plnění daňových povinností, nelze odhadovat. Žalobkyně přitom byla posledním článkem řetězce a inkasovala odpočty na dani. Správce daně proto považoval za vysoce pravděpodobné, že žalobkyně učiní vše pro to, aby tento neoprávněný zisk řetězce byl realizován a aby minimalizovala jeho odhalení. Ostatně zapojení struktury společností ABK (tj. žalobkyně, ABK Steel s. r. o. a ABK – Hutní servis s. r. o.), která jinak nemá ekonomické opodstatnění, na konec řetězce bylo podle správce daně vedeno mimo jiné snahou zneprůhlednit vztahy v řetězci. Navíc i v minulosti, kdy místně příslušní správci daně zasáhli vůči „prostředním“ článkům daného řetězce, byly tyto články pouze nahrazeny jinými subjekty, za nimiž stály tytéž fyzické osoby. Společnosti zapojené do řetězce tedy očividně nezamýšlely své protiprávní jednání ukončit. Je zde tedy riziko, že i žalobkyně jakožto koncový článek řetězce se stane pro správce daně nekontaktní.

[3] Dále správce daně odůvodnil své obavy ekonomickým stavem společnosti. Po rozsáhlém přehledu aktiv a pasiv žalobkyně správce daně uzavřel, že hodnota majetku žalobkyně nepokrývá hodnotu jejích závazků. Ukazatel zadluženosti podniku byl vykázán v hodnotě cca 68 %, přičemž hodnota 70 % je již obecně považována za kritickou. Následně správce daně vyložil, že žalobkyně podala přiznání k dani z příjmů právnických osob za období 2013 po lhůtě a bez povinných příloh (rozvaha, výkaz zisku a ztrát a přílohy k účetní závěrce), z čehož dovodil, že se lze domnívat, že se žalobkyně pokoušela zakrýt skutečný stav svého majetku a hospodaření, aby mohla účelově přesouvat majetek. Navíc žalobkyně přišla o svou komparativní výhodu na trhu – o možnost dodávat podvodem zatíženou betonářskou ocel za nižší ceny.

[4] Konečně správce daně odůvodnil vydání zajišťovacích příkazů tím, že nejprve zajišťovacími příkazy zajistil pouze čtvrtinu dosud nestanovené daně a žalobkyni poskytl prostor pro další jednání se správcem daně ohledně obav o úhradu daně. Žalobkyně však správce daně nekontaktovala ani požadovanou částku neuhradila, čímž ještě zvýšila obavy správce daně. Tyto obavy ještě zvýšila návštěva předsedy a místopředsedy představenstva žalobkyně, panů Abraháma a Kadeřávka, na finančním úřadě, z níž vyplynulo, že žalobkyně nemá zájem jednat ohledně obav správce daně.

[5] Žalobkyně proti zajišťovacím příkazům brojila odvoláními, která však žalovaný zamítl v záhlaví uvedeným rozhodnutím. Rozhodnutí žalovaného žalobkyně napadla správní žalobou podanou ke Krajskému soudu v Hradci Králové – pobočce v Pardubicích

pokračování

(dále jen „krajský soud“). Krajský soud žalobu shledal nedůvodnou a zamítl ji. V prvním okruhu námitek žalobkyně namítala, že správce daně neprokázal její vědomou účast na daňovém podvodu. Krajský soud však těmto námitkám nepřisvědčil s tím, že náleží do řízení vyměřovacího, nikoliv zajišťovacího. Obavy správce daně plynoucí ze zapojení žalobkyně do řetězce však krajský soud zhodnotil jako přezkoumatelné, logické a s ohledem na předstížnou povahu zajišťovacího příkazu i dostatečně odůvodněné. Krajský soud nad rámec nutného odůvodnění upozornil, že jménem žalobkyně jednali profesionálové s dlouhodobou zkušeností v oboru, jimž podezřelé aspekty daných transakcí neměly uniknout, a že místopředseda představenstva žalobkyně je v souvislosti s transakcemi trestně stíhán pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Ve vztahu k výši zajištění krajský soud poznamenal, že žalobkyni nakonec byla ve vyměřovacím řízení stanovena daň ve výši shodné se zajištěním. Ve vztahu k úvahám o ekonomickém stavu společnosti krajský soud přisvědčil žalobkyni, že došlo k jistým pochybením správce daně při hodnocení jejího majetku (konkrétně šlo o nezohlednění všech aktiv žalobkyně nebo nezohlednění *nečerpaných* bankovních úvěrů). Krajský soud však poukázal na specifika řízení o zajišťovacím příkazu, kdy správce daně často jedná v časové a informační tísní, a proto na něj nelze klást přehnané nároky ohledně detailní přesnosti odůvodnění. V tomto ohledu krajský soud vyložil, že správce daně v této věci správně identifikoval základní rizika (zejména vysoká míra zadluženosti žalobkyně, narůstající doba mezi inkasem a platbami), a správně též přihlédl k hospodářskému a „daňovému“ kontextu. Na rozdíl od znaleckého posudku předloženého žalobkyní totiž zohlednil pravděpodobnost, že žalobkyně byla zapojena do podvodného řetězce, v důsledku čehož mohla dodávat pořízenou komoditu (betonářskou ocel) svým zákazníkům za cenu nižší než konkurence, což je výhoda, o kterou nyní přišla. Ze všech uvedených důvodů krajský soud žalobu zamítl.

II. Stručné shrnutí kasační stížnosti

[6] Proti uvedenému rozsudku krajského soudu žalobkyně (nyní stěžovatelka) brojila včas podanou kasační stížností.

[7] Ve velmi obsírné kasační stížnosti stěžovatelka nejprve poukázala na judikatorní závěry správních soudů týkající se požadavků na odůvodnění zajišťovacích příkazů a uvedla, že zajišťovací příkazy v jejím případě těmto standardům nedostály. Podle stěžovatelky nebyly u správce daně dány odůvodněné obavy, že daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Stěžovatelka rozporovala obavy daňových orgánů, aprobované krajským soudem, jak v rovině ekonomické situace společnosti, tak v rovině jejího zapojení do podvodného řetězce.

[8] Co se týče ekonomické a finanční stránky společnosti, stěžovatelka je přesvědčena, že nebyl dán důvod k vydání zajišťovacích příkazů. Odůvodnění zajišťovacích příkazů čerpá z nesprávné finanční analýzy, což způsobuje nezákonnost zajišťovacích příkazů. V první řadě stěžovatelka tvrdila, že disponovala dostatkem peněžních prostředků, a to vlastních (podle finanční analýzy správce daně ve výši 32 806 000 Kč) i cizích (nečerpané úvěry ve výši 116 000 000 Kč). Součet těchto částek přitom převyšuje celkovou výši zajištění, tím spíše částku 26 516 741 Kč, na kterou zněly zajišťovací příkazy ze 7. srpna 2014. Daňové orgány ani krajský soud se však s touto skutečností nevypořádaly. Správce

daně navíc nesprávně započítal dosud nečerpané úvěry stěžovatelky ve výši 116 000 000 Kč mezi její závazky, ačkoliv nečerpaný úvěr žádným závazkem není. Dále stěžovatelka uvedla, že k datu vydání „první várky“ zajišťovacích příkazů (7. srpna 2014) měla k dispozici 72 308 601 Kč v nezastavených pohledávkách, které nebyly zastaveny ve prospěch České spořitelny, jak se domníval správce daně. Právo zástavního věřitele na plnění dlužníka ze zastavené pohledávky navíc nastává až po splatnosti zastavené pohledávky. Dále stěžovatelka správci daně vyčetla, že nevzal v úvahu hodnotu jejích zásob. Důvod předestřený správcem daně, totiž že zásoby byly zastaveny ve prospěch Citibank, je nepravdivý, neboť zástava v době vydání zajišťovacích příkazů ještě nebyla realizována. Celková výše aktiv, jak plyne ze znaleckého posudku Ing. Půlpána předloženého již v odvolacím řízení, je tak 171 546 000 Kč, což bezpečně kryje celou zajišťovanou částku 103 397 790 Kč. Úvaha správce daně o míře zadluženosti stěžovatelky (68 %) je též nesprávná, neboť hodnota zadluženosti ve výši 70 %, kterou správce daně označil za kritickou, je kritická pouze obecně, správce daně ji nevztáhl ke konkrétní situaci stěžovatelky. Správce daně také nepřihlédl k tomu, že stěžovatelka podle účetní závěrky za rok 2013 dosáhla zisku a že včas uhradila daň z příjmů právnických osob za rok 2013, což činí závěry správce daně neúplnými a nesprávnými.

[9] Dále stěžovatelka namítla, že se žalovaný nevypořádal se znaleckým posudkem Ing. Půlpána, z něhož plyne, že majetkové poměry stěžovatelky jsou dobré a že správce daně nezhodnotil ekonomickou situaci stěžovatelky úplným způsobem. Stěžovatelka byla v dobré ekonomické kondici a nehrozila jí insolvence. Následně prohlášený úpadek stěžovatelky byl zapříčiněn právě zajišťovacími příkazy správce daně a následným okamžitým sesplatněním úvěrů ze strany věřitelů a ztrátou důvěry obchodních partnerů. To bylo též důvodem, proč stěžovatelka neuhradila částku stanovenou v zajišťovacích příkazech ze 7. srpna 2014; již 12. srpna 2014 stěžovatelka měla „zmražené“ účty. O dobré finanční a ekonomické situaci stěžovatelky ostatně svědčí i obnovení úvěrového rámce ze strany bankovních institucí krátce před vydáním zajišťovacích příkazů. Stěžovatelka navíc po celou dobu své existence řádně plnila své daňové povinnosti. Drobné prodlení při podání priznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2013 a příslušných příloh stěžovatelka vysvětlila nemocí a následným ukončením pracovního poměru hlavní účetní stěžovatelky, o čemž byl správce daně průběžně informován. Poznámka správce daně o snaze zakrývat majetek je absurdní, neboť účetní závěrky stěžovatelky za rok 2013 byly ověřeny auditorem bez výhrad. Krajský soud na řadu těchto podrobných a racionálních vysvětlení nereagoval, protože jej stěžovatelka označila za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[10] S ohledem na závažnost zásahů do vlastnického práva stěžovatelka odmítla argument krajského soudu, že po správci daně nelze spravedlivě požadovat, aby před vydáním zajišťovacích příkazů, tedy ve stavu informační nouze, provedl zcela bezchybnou analýzu struktury majetku stěžovatelky. Stěžovatelka naopak uvedla, že vysvětlení odůvodněných obav musí správce daně provést co nejpečlivěji, tím spíše v tomto případě, kdy řadu měsíců u stěžovatelky prováděl daňovou kontrolu a v žádné časové tísní nebyl.

[11] Stěžovatelka se následně vyjádřila k tvrzeným odůvodněným obavám správce daně způsobeným jejím údajným zapojením do podvodného řetězce. Za prvé odlišila nyní projednávaný případ od věci řešené Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 11. června 2015 č. j. 10 Afs 18/2015-48. Podle stěžovatelky může zapojení do řetězce

pokračování

ospravedlňovat odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu toliko za podmínky, že správce daně disponuje zjištěními, z nichž s vysokou mírou pravděpodobnosti plyne, že daňový subjekt byl vědomě zapojen do podvodného řetězce. Správce daně však vůbec neuvedl, z čeho dovozuje stěžovatelčino *vědomé* zapojení do řetězce. Krajský soud ani neprovedl důkaz vyhledávací části spisu správce daně, a nemohl tak zjistit, zda jsou dány věcné důvody pro vydání zajišťovacích příkazů.

[12] Stěžovatelka se dále vyjádřila k některým konkrétním úvahám daňových orgánů a krajského soudu. Stěžovatelka takto označila za nepodložené podotknutí o nedostatku ekonomické racionality skupiny ABK, o potenciální nekontaktnosti společností skupiny ABK při zasažení koncového článku řetězce. Stěžovatelka brojila také proti tvrzením, že si měla být vědoma podvodů v rámci řetězce na základě CMR listů a zde uvedeného místa nakládky a na základě nižších prodejních cen betonářské oceli. Úvaha správce daně, potažmo soudu, který ji akceptoval, má být nepřezkoumatelná, jelikož správce daně neuvádí konkrétní ceny. Co se týče poukazu daňových orgánů a krajského soudu na návštěvu členů představenstva stěžovatelky na finančním úřadě, nelze z této návštěvy nic usuzovat, neboť nebylo o čem jednat – správce daně sdělil, že trvá na svém stanovisku. O jednání navíc nebyl pořízen protokol ani záznam.

[13] V rámci dalšího sledu kasačních námitek stěžovatelka upozornila na vady řízení před krajským soudem. Krajský soud v odůvodnění pracoval s internetovým článkem, z něhož plyne rizikovost obchodování s hutním materiálem, aniž by prováděl dokazování tímto článkem ve smyslu § 77 odst. 1 s. ř. s. Obdobně si krajský soud počínal také u tvrzení, že se společnost MEDA PLUS s. r. o., jeden z dodavatelů stěžovatelky, prezentovala jako prodejce nehtové kosmetiky a společnost S-METAL jako obchodník s řepkovým olejem. Z těchto skutečností navíc nelze vyvodit podezřelost těchto subjektů. Krajský soud měl dále porušit § 75 odst. 1 s. ř. s., neboť přihlédl ke zprávě o daňové kontrole, která byla vyhotovena až po vydání napadeného rozhodnutí. Totéž platí pro usnesení o zahájení trestního stíhání místopředsedy představenstva stěžovatelky. Argumentace usnesením o zahájení trestního řízení navíc porušuje princip presumpce neviny. Konečně stěžovatelka vytkla daňovým orgánům, že neprovedly test proporcionality vlastního jednání ve vztahu ke katastrofálním následkům, které vydané zajišťovací příkazy pro stěžovatelku měly.

[14] Ze všech uvedených důvodů stěžovatelka Nejvyššímu správnímu soudu navrhla, aby zrušil rozsudek krajského soudu, rozhodnutí žalovaného i příslušné zajišťovací příkazy správce daně a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[15] Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud hodnotí kasační stížnost jako přípustnou, neboť byla podána osobou oprávněnou ve smyslu ustanovení § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Kasační stížnost není nepřípustná ani z jiných důvodů plynoucích z ustanovení § 104 s. ř. s.

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

[18] Na úvod Nejvyšší správní soud poznamenává, že navzdory úpadku stěžovatelky a prohlášení konkurzu řízení nepřerušil podle § 140a a § 263 odst. 1 zákona č. 82/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů. Nejvyšší správní soud vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. července 2015 č. j. 8 As 130/2014-33 (č. 3292/2015 Sb. NSS), podle něhož zajišťovací příkaz, který byl vydán k zajištění části majetkové podstaty úpadce v uvedeném rozsahu, neovlivňuje ještě výši jeho majetkové podstaty, a soudní řízení o přezkumu zajišťovacího příkazu se proto prohlášením konkursu nepřerušuje. Nejvyšší správní soud v podrobnostech odkazuje na odůvodnění citovaného rozsudku osmého senátu, jehož závěry jsou platné i po novele insolvenčního zákona provedené zákonem č. 294/2013 Sb.

[19] Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Je pravda, že krajský soud podrobně a výslovně nereagoval na každou jednotlivost, kterou stěžovatelka v žalobě namítla. Sám však na úvod rozhodnutí avizoval, že s ohledem na obsáhlou žalobu zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud: *„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 závěrů je sama o sobě dostatečná.“* [nález Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Také Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že *„pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mylí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13). Krajský soud jasně a srozumitelně představil vlastní právní úvahu (viz níže), která jako celek vyvracela žalobní námitky, a na s. 11-12 se vyjádřil i k závěrům prezentovaným ve znaleckém posudku Ing. Půlpána.

[20] Nejvyšší správní soud tento postup krajského soudu akceptoval a s ohledem na obsáhlou kasační stížnost (45 stran) sám postupoval, co do přezkumu rozsudku krajského soudu ve světle stížnostních námitek, stejným způsobem.

[21] Ve vztahu k meritu věci Nejvyšší správní soud považuje za účelné nejprve zopakovat dosavadní judikatorní závěry vztahující se k institutu zajištění daně podle § 167 daňového řádu. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu platí: *„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.“* V rozsudku ze dne 25. srpna 2015 č. j. 6 Afs 108/2015-35 (bod 11) Nejvyšší správní soud označil zjišťovací příkaz jako zajišťovací instrument vztahující se k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné. Jedná se o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu).

pokračování

[22] Současně však správce daně vydáním zajišťovacího příkazu závažným způsobem zasahuje do majetkových práv daňového subjektu. Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve vztahu k obsahově obdobné dřívější právní úpravě obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, vydání zajišťovacího příkazu „*může přitom představovat velmi vážný zásah do práv a postavení daňového subjektu a může ohrozit jak jeho hospodářskou činnost, tak jeho samotnou existenci.*“ (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. listopadu 2009 č. j. 9 Afs 13/2008-90, č. 2001/2010 Sb. NSS, bod 23). Pojistkou proti hroící svévoli správce daně související s bezdůvodným zdržováním finančních prostředků daňových subjektů je proto v ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu vytyčená podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně řádně specifikovat a odůvodnit, přičemž jeho úvahy jsou soudně přezkoumatelné (citovaný rozsudek č. j. 6 Afs 108/2015-35, bod 14). V rámci odůvodnění zajišťovacího příkazu musí správce daně konkrétním způsobem identifikovat důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. dubna 2014, č. j. 6 As 38/2014-14). Naplnění odůvodněné obavy je přitom třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. V nejobecnější rovině musí být existence odůvodněné obavy založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaheny k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat jen se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. dubna 2014 č. j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, bod 20).

[23] V nyní projednávaném případě stěžovatelka učinila spornou otázku, zda správce daně (resp. žalovaný i krajský soud, kteří závěry správce daně aprobovaly) dostatečně a správně zdůvodnil existenci odůvodněných obav ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Správce daně k vydání zajišťovacích příkazů vedly zejména následující dva okruhy skutečností, které v něm vyvolaly odůvodněné obavy: (1) účast stěžovatelky v podvodném řetězci a rizikové důsledky z toho plynoucí, (2) ekonomická a finanční situace stěžovatelky. Podpůrně své obavy opřel o další skutečnosti na straně stěžovatelky, např. jednání jejích statutárních zástupců, opožděné podání přiznání k dani z příjmů právnických osob a bez povinných příloh.

[24] *Primárním* důvodem obav správce daně bylo zapojení stěžovatelky a s ní personálně propojených společností ze skupiny ABK ve formálním podvodném dodavatelském řetězci, v němž společnosti vystavovaly daňové doklady na plnění, z nichž nebyla na počátku řetězce odvedena daň do státního rozpočtu. Správní soudy přitom již v minulosti dovodily, že účast na protiprávním dodavatelském řetězci, resp. okolnosti, které správce daně zjistí vlastní analytickou vyhledávací činností a které mohou nasvědčovat tomu, že daňový subjekt realizuje obchodní transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH, mohou být zdrojem odůvodněných obav správce daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13; rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. září 2015 č. j. 62 Af 75/2014-230, č. 3335/2016 Sb. NSS).

[25] Současně Nejvyšší správní soud opakovaně konstatoval, že při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obsírně 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. S ohledem na to pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění provedených až ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. Naopak v tomto stádiu daňového řízení nelze podrobně zkoumat otázku, zda byl daňový subjekt v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého, ve smyslu judikatury Soudního dvora EU týkající se karuselových podvodů (odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13). Předmětem soudního přezkumu zajišťovacího příkazu totiž není, zda správce daně unesl důkazní břemeno o tom, že na základě zjištěných skutkových okolností lze zcela jednoznačně vyloučit možnost pouze náhodného a nevědomého zapojení stěžovatelky do tohoto řetězce, nýbrž to, zda byly naplněny zákonem stanovené předpoklady (existence odůvodněné obavy) pro zajištění daně. Tím v nyní projednávané věci odpadá celá řada kasačních námitek stěžovatelky. Její přesvědčení, že správce daně byl povinen ve fázi vydání zajišťovacího příkazu jednoznačně prokázat její *vědomou* účast na podvodném řetězci, jednoduše není vzhledem ke znění zákona a jeho výkladu provedenému správními soudy správné.

[26] S ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu daňové orgány v této fázi zásadně neprovádějí dokazování, protože při vydávání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění *indicií* důvodně nasvědčujících obavám správce daně (odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 15). Zajišťovací příkaz přitom 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. dubna 2014 č. j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, bod 20).

[27] Správce daně těmito povinnostem v nyní projednávané věci dostál, a to i ve vztahu k výše uvedeným fatálním následkům, které může vydání zajišťovacího příkazu pro daňové subjekty mít. Vnímány výše uvedeným prizmatem nastaveným judikaturou správních soudů byly zajišťovací příkazy v této věci odůvodněny velmi podrobně, o čemž svědčí i jejich délka (22-23 stran). Ve vztahu k prvnímu zdroji obav správce daně – účasti stěžovatelky na podvodném řetězci – se správce daně zabýval strukturou daného řetězce, přičemž dovodil, že stěžovatelka plnila v rámci podvodného řetězce funkci *brokera*, jenž čerpá nárok na odpočet daně, kterou neuhradily subjekty na předchozích pozicích v řetězci plnící roli *missing trader* (subjekt, který neodvede daň a následně se stane nekontaktním), zde společnost MM-MOR s. r. o., jindy s ní personálně propojená Only Moon s. r. o. a později v souvislosti s nákupy od MEDAS PLUS s. r. o. další subjekty. Například u nákupů od MM-MOR, s. r. o. (červen až prosince 2011, leden až březen 2012), bylo zboží od Thyssen Krupp Ferostav, spol. s r. o., dodáno přímo ze Slovenska do skladového areálu provozovaného žalobkyní, fakturačně však „cestovalo“ přes MM-MOR, s. r. o. Thyssen Krupp Ferostav, spol. s r. o. tak poskytla intrakomunitární plnění českému plátcí MM-MOR, s. r. o., kterému vznikla povinnost přiznat daň z přidané hodnoty z pořízení předmětného zboží z jiného členského státu. MM-MOR, s. r. o. však podala za 2. a 3. čtvrtletí roku 2011 negativní daňová přiznání a za ostatní zdaňovací období vykázala uskutečněná zdanitelná plnění ve výši 8 mil. Kč, ačkoli dle zjištění správců daně měla žalobkyni za tato období dodat zboží v hodnotě základu daně 114, 1 mil. Kč.

pokračování

[28] Jakkoliv platí výše uvedený závěr, že zkoumání dobré víry stěžovatelky a její vědomosti o účasti na podvodu je předmětem nalézacího řízení, nikoliv řízení zajišťovacího, správce daně upozornil na skutečnosti nasvědčující *vědomému* zapojení stěžovatelky v řetězci. Stěžovatelka zůstávala koncovým článkem řetězce i po změnách některých článků řetězce. Nenacházela se tak v daných řetězcích nahodile a bez znalosti obchodních toků. Správce daně zrekapituloval výpověď zástupce a jednatele společnosti Only Moon s. r. o., kteří neměli ponětí o obchodech se stěžovatelkou ani o společnostech samotných. Z mezinárodní výměny informací správce daně zjistil, že zboží od Thyssen Krupp Ferostav, spol. s r. o. bylo odvezeno přímo do skladu stěžovatelky. Všechny tyto okolnosti podle Nejvyššího správního soudu zakládají vysokou míru pravděpodobnosti budoucího stanovení daně ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. ledna 2016 č. j. 4 Afs 22/2015-104, bod 45 (podrobněji níže).

[29] Následně správce daně z indicií poukazujících na účast stěžovatelky v řetězci vyvodil důsledky pro obavy ohledně dobytosti daně a obtíží spojenými s jejím vybráním. Účast v podvodném řetězci společností podle správce daně činí ze stěžovatelky vysoce rizikový subjekt, jehož jednání, zejména co do plnění daňových povinností, nelze odhadovat. Stěžovatelka přitom byla posledním článkem řetězce a inkasovala odpočty na dani. Správce daně proto považoval za vysoce pravděpodobné, že učiní vše pro to, aby tento neoprávněný zisk řetězce byl realizován a aby minimalizovala jeho odhalení. Tyto obavy byly ještě posíleny strukturou společností skupiny ABK stojících na konci řetězce, které si prodávaly mezi sebou zboží zatížené podvodem, čímž mohlo docházet k dalšímu zneprůhlednění daných transakcí. Z řady změn jednotlivých článků řetězce, k nimž došlo poté, co místně příslušný správce daně vydal zajišťovací příkaz ve vztahu k danému článku, správce daně navíc vyvodil silnou vůli společností zapojených do řetězce pokračovat v protiprávní činnosti. Články řetězce přitom často tvořily pouze formálně existující společnosti bez skladovacích prostorů či zaměstnanců. Stěžovatelka přitom o těchto změnách musela vědět, neboť bez její aktivní účasti na pozici brokera by nebylo možné realizovat nelegální výhodu z předmětných transakcí.

[30] Nejvyšší správní soud tyto skutečnosti vyhodnotil tak, že správce daně v zajišťovacím řízení postupoval správně a nashromáždil dostatečné indicie (ve smyslu výše citované judikatury), které správce daně oprávněně vedly k odůvodněným pochybnostem ve smyslu § 167 daňového řádu o tom, že stěžovatelce v budoucnu bude doměřena daň. Prostor pro detailní dokazování a prokazování dobré víry má stěžovatelka v rámci nalézacího řízení. Pro účely vydání zajišťovacího příkazu shledal Nejvyšší správní soud indicie o zapojení stěžovatelky do řetězce však zcela dostatečnými.

[31] Hlavním zdrojem obav správce daně tedy byla účast stěžovatelky v podvodném řetězci a z toho plynoucích rizika pro budoucí jednání stěžovatelky a pro dobytost daně. Dále své obavy správce daně podpořil ještě pochybami ohledně ekonomické a finanční situace stěžovatelky. V tomto ohledu správce daně zpracoval z jemu dostupných a spolehlivých zdrojů stav a strukturu majetku stěžovatelky a prostředky pro budoucí úhradu daně. Finanční a ekonomická situace stěžovatelky správce daně přispěla k jeho pochybnostem, a to zejména v důsledku vysoké míry zadluženosti (68 %), která je výsledkem podílu cizího kapitálu a aktiv.

[32] Stěžovatelka v kasační stížnosti přestřela košatou argumentaci směřující proti některým závěrům, které správce daně o její ekonomické situaci učinil. Nejvyšší správní soud však vzal v potaz charakter řízení o zajišťovacím příkazu a dospěl k závěru, že při vydávání zajišťovacího příkazu nelze po správci daně požadovat, aby prováděl detailní a bezchybnou analýzu struktury majetku daňového subjektu (srov. výše citovanou judikaturu). Předmětem řízení o vydání zajišťovacího příkazu ostatně podle § 167 odst. 1 daňového řádu je toliko otázka odůvodněných obav správce daně. Zajišťovací příkaz je předstižným rozhodnutím, často založeným na hypotetické úvaze správce daně, při jehož vydání správce daně vychází ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici (BAXA, J.; KANIOVÁ, L. Komentář k § 167. In: BAXA, J. et al. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011). V rámci soudního přezkumu zajišťovacího příkazu je tak úkolem správních soudů přezkoumat, zda správce daně své obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu zdůvodnil a zda mají racionální základ (viz výše). Konečným cílem správních soudů v této rovině je zajistit, aby správce daně svévolně a bezdůvodně nezadržoval finanční prostředky daňových subjektů a nedocházelo tak k neoprávněným zásahům do jejich práva vlastnit majetek (čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod). Úkolem správních soudů oproti tomu není působit jako revizní orgán pověřený detailním přepočítáváním ukazatelů ekonomické a finanční situace daňových subjektů. Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil s přístupem krajského soudu, který konstatoval, že podstatná je identifikace základních rizik a hospodářský kontext stěžovatelky. Ona základní rizika přitom nemusí spočívat pouze v (hrozící) insolvenci daňového subjektu či účelovém zbavování se majetku, ale též v kumulativním efektu indicií nižší intenzity (viz odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, bod 20).

[33] Stejně jako krajský soud dospěl i Nejvyšší správní soud k závěru, že úvahy správce daně obstojí, přestože se správce daně patrně nevyvaroval některých pochybení (při stanovení hodnoty závazků započítal limit nečerpaného bankovního úvěru, nezohlednil všechna aktiva apod.). Jak uvedl krajský soud, zásadní bylo, že „*prvostupňový správce daně identifikoval správně základní rizika (zejména vysoká míra zadluženosti žalobkyně, narůstající doba mezi inkasem a platbami), správně též přihlédl k hospodářskému a „daňovému“ kontextu. Na rozdíl od znalce totiž zohlednil skutečnost, že žalobkyně byla zapojena do podvodného řetězce, v důsledku čehož mohla dodávat pořízenou komoditu – betonářskou ocel - svým zákazníkům za cenu nižší než konkurence. O tuto výhodu žalobkyně v důsledku oprávněných zásahů daňové správy přišla. Přišla též o další výhodu spočívající v neoprávněně uplatňovaných nadměrných odpočtech. Dále nebylo zohledněno, že do podvodného řetězce byly zapojeny i jiné podniky skupiny ABK, s nimiž žalobkyně obchodovala a které byly zbaveny stejné neoprávněné výhody, což se nutně musí odrazit na jejich hospodářském výsledku.*“

[34] Nejvyšší správní soud proto nepovažoval v předchozím odstavci zmíněná pochybení, jichž se správce daně dopustil a která ostatně uznal již krajský soud, za vady způsobující nezákonnost rozhodnutí správce daně. Z ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že správce daně musí přezkoumatelným způsobem v odůvodnění zajišťovacího příkazu zdůvodnit dva okruhy skutečností – otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně a otázku obav ohledně budoucí vymahatelnosti daně. Vztah těchto dvou aspektů vyjasnil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. ledna 2016 č. j. 4 Afs 22/2015-104: „*Správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají*

pokračování

odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. [...] Odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost) lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytnost), tak i celkově. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Pokud ovšem bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak.“ (body 46-47).

[35] Zajišťovací příkazy vydané v nyní projednávané věci ve světle jmenovaných požadavků obstojí. Správce daně velmi podrobně a přesvědčivě pojednal o podvodném řetězci, jeho struktuře a zapojení stěžovatelky v řetězci, z čehož usoudil – a tuto úvahu aproboval krajský soud i Nejvyšší správní soud – že byla dána vysoká míra pravděpodobnosti (silné důvody) budoucího stanovení daně. Správce daně podrobně osvětlil a přesně stanovil také výši zajištění. Z účasti stěžovatelky v řetězci správce daně vyvodil též obavy ohledně budoucí vymahatelnosti daně, které byly ještě zvýrazněny úvahami o nedobré finanční a ekonomické kondici stěžovatelky (zejména vysoká míra zadluženosti žalobkyně, narůstající doba mezi inkasem a platbami). Ačkoliv se správce daně ve vztahu k finanční analýze majetku stěžovatelky nevyvaroval chyb, tyto prohřešky nečiní zajišťovací příkazy nezákonnými právě s ohledem na kritéria přezkumu vymezená rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 22/2015-104 – v tomto případě s ohledem na „silné“ důvody pravděpodobného budoucího stanovení daně a obavy ohledně vymahatelnosti daně plynoucí z účasti stěžovatelky v podvodném řetězci.

[36] Na uvedených závěrech nic nemění ani stěžovatelkou namítaná skutečnost, že v době vydání zajišťovacích příkazů prováděl správce daně u stěžovatelky již několik měsíců daňovou kontrolu. Je pochopitelné, že často právě v průběhu daňové kontroly správce daně dospěje ke zjištěním, které v něm vyvolají odůvodněné pochybnosti ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. V průběhu daňové kontroly, zvláště v případech skutkově komplikovaných jako tento, kde správce daně rozplétá řetězce transakcí s podezřením na daňový podvod, může správce daně dospět ke zjištěním, která se stanou zdrojem odůvodněných obav a která vyžadují urychlené jednání tak, aby byl naplněn účel institutu zajišťovacího příkazu související se zabezpečením úhrady stanovené či v budoucnu pravděpodobně stanovené daně. Jinými slovy, časová tíseň a nutnost rychlého rozhodnutí o tom, zda budu či nebude vydán zajišťovací příkaz, jsou z povahy věci pravidelnými aspekty řízení o vydání zajišťovacího příkazu, a to i v případech současně probíhající daňové kontroly.

[37] Nejvyšší správní soud se následně věnoval namítaným vadám řízení před krajským soudem. Námitce, že krajský soud neprovedl důkaz vyhledávací části spisu, a nemohl proto zjistit, zda jsou dány věcné důvody pro vydání zajišťovacích příkazů, Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Krajský soud se vyžádal správní spis (č. l. 102-103 spisu krajského soudu), jenž obsahoval na elektronickém nosiči také informace z vyhledávací části spisu. Skutečnosti obsažené ve správním spisu přitom není nutné dokazovat ve smyslu § 52 s. ř. s. (v

podrobnostech viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. ledna 2009 č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).

[38] Stejně tak nebylo vadou, která by způsobovala nezákonnost rozhodnutí o věci samé, že krajský soud odkázal na internetové články, aniž by k tomu dokazoval při jednání ve smyslu § 77 odst. 1 s. ř. s. Krajský soud na webové stránky odkázal v úvodních pasážích odůvodnění na podporu tvrzení, že betonářská ocel je komoditou užívanou k podvodům s DPH a že stěžovatelka s ocelí obchodovala se společnostmi neetablovanými na trhu. Obě tyto informace byly pouze letmými podotknutími krajského soudu, rozhodně se nejednalo o argumenty, o něž by soud *opřel* své rozhodnutí, jak uvádí stěžovatelka. Ve vztahu k tvrzení o rizikovosti betonářské oceli jakožto komodity je třeba uvést, že krajský soud z něj nedovožoval další závěry. Problematikou účasti stěžovatelky v podvodném řetězci se zabýval na půdorysu zcela konkrétních indicií o konkrétních řetězcích. Druhým odkazem soud dokládal, že se společnost MEDAS PLUS s. r. o. nezabývala obchodem betonářskou ocelí, poukazem na to, že se sama prezentovala jako prodejce nehtové kosmetiky. Také v tomto případě se jednalo o poznámku učiněnou nad rámec nosných důvodů rozhodnutí. Navíc krajským soudem tvrzená skutečnost, že MEDAS PLUS s. r. o. není etablována na trhu s betonářskou ocelí, jasně vyplývá i ze správního spisu (výpověď zástupce společnosti V. Š., který popřel, že by společnost obchodovala s hutním materiálem), na který krajský soud odkazoval. Ani tvrzení, že společnost S-METAL s. r. o. obchodovala s řepkovým olejem, nevzal krajský soud za základ svého rozhodnutí a za důvod pro zamítnutí žaloby.

[39] Obdobně Nejvyšší správní soud vyhodnotil i námitku týkající se porušení § 75 odst. 1 s. ř. s. a principu presumpce neviny. Je pravda, že krajský soud odkázal na zprávu o daňové kontrole, která byla vyhotovena až po vydání předmětných zajišťovacích příkazů, a na probíhající trestní stíhání místopředsedy představenstva stěžovatelky. Nutno podotknout, že se v kontextu celého rozhodnutí jednalo o zcela marginální odkaz učiněný nad rámec nutného zdůvodnění, jak plyne již ze samotné formulace, jíž krajský soud uvozuje danou pasáž („*Pro úplnost lze dodat, že [...]*“). Tyto poznámky krajského soudu učiněné *obiter dictum* tedy nezpůsobují nezákonnost jeho rozsudku. Nadto lze dodat, že existenci podvodů v předchozích člancích řetězce uznala i sama stěžovatelka např. v bodě [41] žaloby, kde uvedla, že statutární zástupce společnosti ONLY MOON s. r. o. byl „bílým koněm“, který měl zakrýt skutečného pachatele nezákonného jednání. Souhrnně pro poznámky krajského soudu jmenované v tomto i předchozím odstavci platí, že pokud nejsou vytrženy z kontextu a jsou čteny v kontextu celého rozhodnutí krajského soudu, je zcela zřejmé, že výrok rozhodnutí by skončil shodně bez ohledu na tato podotknutí.

[40] Lichou shledal Nejvyšší správní soud i námitku, v níž stěžovatelka vytýkala správci daně, že neprovedl test proporcionality. Nejvyššímu správnímu soudu ve vztahu k této námitce nezbylo než zopakovat to, co vyjádřil již krajský soud v závěru svého rozsudku, a sice že požadavky principu proporcionality jsou reflektovány již v zákonných podmínkách k vydání zajišťovacího příkazu a v závěrech plynoucích z výše citované judikatury správních soudů, která byla na nyní projednávanou věc aplikována.

IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[41] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že krajský soud zhodnotil věc zcela správně. Z výše popsanych důvodů vyhodnotil podanou kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. jako nedůvodnou a zamítl ji.

[42] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalovaný sice ve věci úspěch měl, podle obsahu spisu mu však nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 6. dubna 2016

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu