



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobkyně: **ABK – Hutní servis s.r.o., v konkursu**, IČ: 28851757, se sídlem Vodárenská 22, Pardubice - Nemošice, zastoupena JUDr. Františkem Divíškem, advokátem, se sídlem Velké náměstí 135/19, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 10. 2014, č. j. 26392/14/5000-14503-711090, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 16. 9. 2015, č. j. 52 Af 51/2014 – 306,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

Finanční úřad pro Pardubický kraj, územní pracoviště v Pardubicích (dále „správce daně“), vydal dne 7. 8. 2015 celkem 5 zajišťovacích příkazů podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále „daňový řád“), kterými žalobkyni uložil, aby do tří pracovních dnů ode dne oznámení zajišťovacích příkazů zajistila úhradu daně z přidané hodnoty (dále „DPH“), která nebyla dosud stanovena, za zdaňovací období červen 2013, listopad 2013, leden 2014 až březen 2014, a to složením jistot v celkové výši 7.318.574 Kč na depozitní účet správce daně.

Správce daně odůvodnil vydání zajišťovacích příkazů, resp. obavy, že daň, která nebyla doposud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, několika důvody. Prvním z nich bylo, 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 dovodil, že se jednalo o plnění zasažené karuselovým podvodem na DPH, 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 – Pardubice, a.s.), která jinak nemá ekonomické opodstatnění, na konec řetězce bylo podle správce daně vedeno mimo jiné snahou zneprůhlednit vztahy v řetězci. Vždy, když místně příslušní správci daně vydali zajišťovací příkaz vztahující se k příslušnému článku řetězce, byl tento článek pouze nahrazen jiným subjektem, za nímž 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.

Dále správce daně odůvodnil své obavy ekonomickou a finanční situací žalobkyně. Z hodnot zůstatků na bankovních účtech vyplynulo, že žalobkyně není schopna hradit své závazky z vlastních zdrojů. Po analýze aktiv a pasiv žalobkyně správce daně uzavřel, že v roce 2013 ukazatel zadluženosti podniku dosáhl výše 91 %, přičemž hodnota 70 % je již obecně považována za kritickou. Likvidita žalobkyně je dost nízká na to, aby žalobkyně byla schopná krýt své krátkodobé závazky. Dále správce daně podotknul, že ze zapojení žalobkyně do podvodného řetězce pro ni vyplývala ekonomická výhoda oproti ostatním prodejcům, neboť žalobkyně mohla dodávat podvodem zatíženou komoditu (betonářskou ocel) za nižší cenu. Další výhodu pro ni představovaly neoprávněné inkasované nadměrné odpočty. Pokud žalobkyně o tyto výhody přijde, ohrozí to její postavení na trhu, a tudíž i zaplacení v budoucnu stanovené daně.

Žalobkyně proti zajišťovacím příkazům brojila odvoláními. Tato odvolání byla zamítnuta rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 10. 2014, č. j. 26392/14/5000-14503-711090 (dále „napadené rozhodnutí“).

Napadené rozhodnutí žalobkyně napadla žalobou podanou ke Krajskému soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále „krajský soud“). Tuto žalobu krajský soud rozsudkem ze dne 16. 9. 2015, č. j. 52 Af 51/2014 – 306 (dále „napadený rozsudek“), zamítl. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku připomněl, že při vydávání zajišťovacího příkazu není na místě obšírně objasňovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Pro vydání zajišťovacího příkazu bylo významné posoudit účast žalobkyně na podvodném řetězci. Bezvýznamnou je pro toto stádium daňového řízení otázka, zda snad byla žalobkyně v dobré víře, že se účastní plnění nezatíženého daňovým podvodem.

pokračování

Obavy správce daně plynoucí ze zapojení žalobkyně do řetězce krajský soud zhodnotil jako přezkoumatelné, logické a s ohledem na předstižnou 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 jednatel 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 jelikož zajišťovací příkaz nebyl vydán na základě dokazování, jednalo se o pouhý odhad, námitky žalobkyně proti dílčím nedostatkům tohoto odhadu jsou irelevantní. Podstatné je, že odhad správce daně byl založen na racionální a odůvodněné úvaze a nejednalo se excus. Krajský soud podotknul, že odhad správce daně byl naopak mimořádně přesný a uvedl jednotlivá srovnání výše zajištěných částek a doměřené daně. Požadavek žalobkyně na „jedno zajištění ve skupině“ (námitka „duplicitního zajištění“) nemá podle krajského soudu oporu v právu.

Krajský soud připomněl, že obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu plynuly nejen z účasti žalobkyně na podvodném řetězci, nýbrž i z její ekonomické situace. Podle krajského soudu úvahám správce daně týkajícím se ekonomické situace žalobkyně nelze nic vytknout. Jejich správnost nezpochybnil ani žalobkyní předložený posudek. I kdyby bylo možno v odvolacím řízení provádět dokazování (což je vzhledem ke lhůtám pro vydání rozhodnutí o odvolání z povahy věci vyloučeno, k později zjištěným skutečnostem lze přihlídnout postupem předvídaným § 168 odst. 3 daňového řádu), nelze přehlédnout, že i znalec Půlpán konstatoval, že *„argument správce daně o vysoké míře zadluženosti je z obecného pohledu správný, ke sledovaným datům činil ukazatel zadluženosti 91%, resp. 96, 5 %“* a že *„ukazatele likvidity...vykazují hodnoty těsně pod doporučenými“*. K datu 7. 8. 2014 pak dle znalce byly majetkové poměry žalobkyně *„dobré“*, nicméně *„pod průměrem společností v oboru výroby betonářských armatur“*. Znalec však ve prospěch žalobkyně přihlédl k tomu, že *„hlavní finanční riziko podniku spočívající v neplacení obchodních pohledávek je pokryto pojistnou smlouvou“*. Tato smlouva však nebyla součástí znaleckého posudku (ani jeho přílohou), její ustanovení nebyla v posudku citována a ani nebylo ve vztahu k jednotlivým pohledávkám znalcem zkoumáno, zda je to či ono konkrétní riziko příslušnou pojistnou smlouvou kryto a v jakém rozsahu. Závěry znalce jsou tak v tomto směru zcela nepřezkoumatelné. Z teze, že *„hlavní finanční riziko podniku spočívající v neplacení obchodních pohledávek je pokryto pojistnou smlouvou“* přitom znalec vycházel při formulaci všech svých závěrů. Obdobně závěry správce daně a žalovaného nevyvrací stručný e-mail od pana K. z České spořitelny, a. s., v němž pan K. ve čtyřech krátkých odstavcích žalobkyni sdělil, že jí *„navýšil její rating, neboť původní rating byl stanoven pro nově založenou společnost v roce 2012 a pohyboval se ve spodní části ratingové stupnice“*. Jeho závěry nadto nebyly ničím konkrétním podloženy.

Obdobně podle krajského soudu žalovanému a správci daně nelze vytýkat, že zohlednil i skutečnost (tato skutečnost však nebyla pro vydání zajišťovacích příkazů rozhodující), že žalobkyně podala přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období až po lhůtě pro podání daňového přiznání, jakož i to, že žalobkyně správci daně předložila dvě obrátové předvahy, které se ve velké části položek lišily. Personální či organizační problémy totiž zásadně nejsou důvodem, který by ospravedlňoval neplnění zákonem uložených povinností, navíc v kontextu všech ostatních shora popsanych skutečností správce daně zcela oprávněně dovodil, že není vyloučeno, že žalobkyně vůči

správci daně jednala s úmyslem zakrýt skutečný stav majetku, popř. objasnění tohoto stavu ztížit. Pokud jde o námitku, že žalovaný neprovedl test proporcionality, souhlasil krajský soud s žalovaným, že test proporcionality provedl již zákonodárce tím, že v § 167 daňového řádu stanovil, za jakých podmínek je možno zasáhnout do práv žalobkyně v zájmu jiných chráněných hodnot.

II. Stručné shrnutí kasační stížnosti a doplnění

Proti napadenému rozsudku žalobkyně (dále „stěžovatelka“) brojila blanketní kasační stížností. Tuto poté na výzvu Nejvyššího správního soudu ve stanovené lhůtě doplnila.

Ve velmi obšírném doplnění 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.

Co se týče ekonomické a finanční stránky společnosti, stěžovatelka je přesvědčena, že nebyl dán důvod k vydání zajišťovacích příkazů. Nejdříve poukazuje na to, že měla dostatek likvidity, když mohla ze svého kontokorentního účtu čerpat částku vyšší, než byla částka zajištěná. Nemohly tedy vzniknout obavy o tom, že daň bude nedobytná nebo že bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. I závěr, že stěžovatelka nedisponovala dostatečnými aktivy v podobě nezastavených pohledávek, je nesprávný. Pohledávky z obchodních vztahů totiž přesahovaly její úvěrovou angažovanost o více než 30 mil. Kč. I názor, že zajištěné pohledávky nelze použít k úhradě dosud nestanovené daně, je mylný. Právo zástavního věřitele na plnění dlužníka ze zastavené pohledávky totiž nastává až po splatnosti zastavené pohledávky. Stěžovatelka dále uvádí, že zajišťovacím příkazům vyhověla a dosud nestanovenou daň zaplatila. Již tato skutečnost sama o sobě vyvrací důvody pro vydání zajišťovacích příkazů. Stěžovatelka dále poukazuje na to, že i hodnota jejího dlouhodobého hmotného majetku postačuje na úhradu téměř celé zajištěné částky. Dále z účetní uzávěrky za rok 2013, předobratových rozvah a znaleckého posudku vyplývá, že stěžovatelčina aktiva ke dni vydání zajišťovacích příkazů přesahovala veškeré její závazky, stěžovatelka nebyla předlužena a byla schopna řádně krýt veškeré své závazky. Dále stěžovatelka namítá, že při rozhodování nebyl zohledněn její zisk za rok 2013 vyplývající z doložené účetní uzávěrky a taktéž nebyla zohledněna skutečnost, že stěžovatelka řádně uhradila daň z příjmů právnických osob za rok 2013.

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. Ani soud nezhodnotil znalecký posudek, když si vybral jedinou marginální skutečnost, že nebyla připojena pojistná smlouva. Závěr soudu o nepřezkoumatelnosti znaleckého posudku je zjednodušující. Nadto samotný správce daně měl ověřovat, že stěžovatelka měla své

pokračování

pohledávky kryté pojištěním. Z toho, že Česká spořitelna, a.s., umožnila stěžovatelce vysokou úvěrovou angažovanost a zlepšila jí rating, lze usuzovat o její dobré ekonomické situaci. Pokud se krajský soud nevypořádal s emailem pana K. z České spořitelny, a.s., jako s důkazem, je jeho hodnocení neúplné a nesprávné. Dále se soud nevypořádal s doloženým dodatkem č. 6 ke smlouvě o kontokorentním úvěru. Nepravdivé je taktéž tvrzení o tom, že se prodlužovala splatnost o více než 200 dnů. Splatnost byla na základě dohody uzavřené s ABK – Pardubice a.s. prodloužena na 180 dnů.

Stěžovatelka podotýká, že své daňové povinnosti plnila řádně a včas. Drobné prodlení při podání přiznání 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. Stěžovatelka se správcem daně komunikovala. Je pak zcela absurdní, že vysvětlené neúplnosti v předaných podkladech a krátké prodlení s předložením účetní uzávěrky považoval žalovaný a soud za indicie, které mají být podkladem pro odůvodněné obavy ve smyslu § 167 daňového řádu. Krajský soud na řadu těchto podrobných a racionálních vysvětlení nereagoval, pročez jej stěžovatelka označila za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

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. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48. Podle stěžovatelky může zapojení do řetězce 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 do podvodného řetězce zapojen vědomě. 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.

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 (ty neměla dle svého tvrzení k dispozici) a na základě nižších prodejních cen betonářské oceli. Úvaha správce daně, potažmo soudu, který ji akceptoval, má být nepřezkoumatelná, jelikož správce daně neuvedl podrobnější popis toho, zda skutečně a v jaké míře stěžovatelka prodávala betonářskou ocel za nižší cenu, než je obvyklá na trhu. Stěžovatelka uvádí, že provedla vlastní cenovou analýzu, z níž vyplývá, že žádnou cenovou výhodu neměla. Žalovaný i soud se však tímto nezabývali. Navíc prodej betonářské oceli představoval cca pouze 5 % výnosů stěžovatele. Proto tímto nemohla stěžovatelka získat tvrzenou výhodu. Dále stěžovatelka za nepřezkoumatelné označila i tvrzení krajského soudu a finančních orgánů o obavách spočívajících v tom, že může dojít k převodu majetku v rámci skupiny ABK. Stěžovatelka v odvoláních a v žalobě podrobně uvedla, že správce daně provedl dvojí zajištění stejné DPH ve skupině ABK. S tím se však krajský soud vypořádal nepřezkoumatelným způsobem, když uvedl, že tento argument nemá oporu v právu.

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 zákona č. 150/2002, soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále „s. ř. s.“). Obdobně si krajský soud počínal také u tvrzení, že se společnost MEDAS PLUS s.r.o. se 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 vznikla až po vydání napadeného rozhodnutí. Totéž platí pro usnesení o zahájení trestního stíhání jednatele stěžovatelky. Tímto usnesením navíc nebylo dokazováno a argumentace usnesením o zahájení trestního řízení porušuje princip presumpce neviny. Krajský soud porušil § 75 s. ř. s., když pro ilustraci přesnosti odhadu výše zajištěné daně odkázal na výši následně vyměřené daně. Konečně stěžovatelka vytkla daňovým orgánům, že neprovedly test proporcionality vlastního jednání ve vztahu ke katastrofálním následkům, které vydané zajišťovací příkazy pro stěžovatelku měly.

Dne 13. 4. 2016 stěžovatelka zaslala Nejvyššímu správnímu soudu druhé doplnění kasační stížnosti. V něm především upozornila na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104. Stěžovatelka v kontextu závěrů tohoto rozsudku připomíná, že její ekonomická situace byla natolik dobrá a přístup k placení daňových povinností natolik zodpovědný, že nemohly vzniknout obavy, že by doposud nestanovená daň byla nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Protiprávní charakter řetězce, kterého se daňový subjekt účastní, nemůže být důvodem naplnění odůvodněné obavy. Stěžovatelka uvádí, že její případ je charakterem stejný jako případ projednaný rozsudkem č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, a proto by mělo být v její věci přijato stejné rozhodnutí. Pokud bude rozhodující senát opačného názoru, měl by věc postoupit rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež je zastoupena advokátem. Kasační stížnost je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatelky v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Kasační stížnost **není důvodná.**

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. 7. 2015,

pokračování

č. j. 8 As 130/2014 – 33 (veškerá zde uváděná judikatura Nejvyššího správního soudu je dostupná na www.nssoud.cz), 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.

Nejvyšší správní soud podotýká, že rozsudkem ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 45, rozhodoval skutkově a právně téměř zcela shodnou věc. Konkrétně se jednalo o kasační stížnost ABK – Pardubice, a.s., v konkursu, jež je, stejně jako stěžovatelka, součástí struktury ABK. Nejvyšší správní soud neshledal jakýkoliv důvod pro odchýlení se od závěrů vyslovených v uvedeném rozsudku, a právě proto z těchto závěrů vycházel i v nyní posuzované věci.

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 obsáhlost žaloby 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, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>). 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, mýlí 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. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48). Krajský soud jasně a srozumitelně představil vlastní právní úvahu (viz níže), která jako celek vyvracela žalobní námitky, a na s. 9 - 10 se vyjádřil i k závěrům prezentovaným ve znaleckém posudku Ing. Půlpána a k emailu pana K. Krajský soud vycházel z toho, že i znalec konstatoval, že argument správce daně o vysoké míře zadluženosti je z obecného pohledu správný. Pokud poté znalec odkazoval na to, že hlavní finanční riziko stěžovatelky je kryto pojistnou smlouvou, uvedl k tomu krajský soud, že tato smlouva nebyla součástí posudku a v posudku ani nebyla citována její ustanovení a ani nebylo konstatováno, jaká konkrétní rizika jsou pojistnou smlouvou kryta. Z teze, že hlavní finanční riziko podniku je pokryto pojistnou smlouvou, znalec vycházel při formulaci všech svých závěrů, a proto soud v tomto ohledu označil znalecký posudek za nepřezkoumatelný. Jak bude dále osvětleno, závěry správce daně byly založeny na několika silných indiciích důvodně nasvědčujících obavám správce daně, jež nemohly závěry znaleckého posudky (navíc z velké části podle krajského soudu nepřezkoumatelné) vyvrátit. Nelze tedy přisvědčit závěru, že krajský soud se nesprávně odmítl zabývat znaleckým posudkem. Ve světle ostatních indicií krajský soud vypořádal i email pana K., a to tak, že uvedl, že tento email nebyl schopen vyvrátit závěry správce daně a žalovaného.

Pokud jde o stěžovatelčino tvrzení, že krajský soud se nezabýval doloženým dodatkem č. 6 ke smlouvě o kontokorentním úvěru, uvádí k tomu Nejvyšší správní soud následující. Krajský soud skutečně neprováděl dokazování touto listinou. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2010, č. j. 3 Ads 23/2010 – 98, je dostačující, pokud je možno (implicitně) dovodit, proč krajský soud považoval za nadbytečné provedení dalších důkazů, byť je jistým pochybením, pokud se o důvodech tohoto postupu krajský soud výslovně nezmíní. Jak již bylo naznačeno, s ohledem na to, že krajský soud proti stěžovatelčiným námitkám postavil ucelený argumentační systém, z něhož jednoznačně vyplývá, že stěžovatelčina žaloba nemohla být úspěšná, lze z toho dovozovat, že krajský soud považoval dokazování prostřednictvím uvedené listiny za nadbytečné. Z uvedené listiny pouze vyplývá, že Česká spořitelna, a.s., se stěžovatelkou obnovila úvěrový rámec, z čehož stěžovatelka usuzuje o své dobré ekonomické situaci. Tato tvrzení však byla krajským soudem právě oním uceleným argumentačním rámcem jednoznačně vyvrácena. V této specifické situaci lze tak implicitně dovozovat, že provedení zmíněného důkazu považoval krajský soud za nadbytečné, neboť by to jakkoliv nemohlo vyvrátit onen ucelený argumentační rámec. Nejedná se tedy o vadu způsobující nezákonnost napadeného rozsudku.

Nejvyšší správní soud uvedený postup krajského soudu akceptoval a s ohledem na obsáhlost kasační stížnosti (33 stran prvního doplnění a 5 stran druhého doplnění) sám postupoval, co do přezkumu rozsudku krajského soudu ve světle stížnostních námitek, stejným způsobem.

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. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 – 35, 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).

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. 11. 2009 č. j. 9 Afs 13/2008 – 90). Pojistkou proti hrozbě svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů je proto v ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu vytyčena 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). V rámci

pokračování

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. 4. 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 vztaženy 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 účelové kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31).

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 např. o to, že stěžovatelka podala přiznání k dani z příjmů právnických osob opožděně a bez povinných příloh.

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. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48; rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014 - 230).

Současně Nejvyšší správní soud opakovaně konstatoval, že při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně 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). 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.

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 indicíí důvodně nasvědčujících obavám správce daně (odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 18/2015 - 48). Zajišťovací příkaz přitom lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicíí 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. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31).

Správce daně těmito povinnostem v nyní projednávané věci dostál, a to i ve vztahu k 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. 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 společnosti NEXT Business Corporation s.r.o., TENLOFT s.r.o., RIMANES Trade s.r.o. a BEWEGA s.r.o.

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 uvedl, že z mezinárodní výměny informací vyplynulo, že řidič nákladního vozidla byl již v době nakládky v průmyslové zóně na Slovensku vybaven dodacím listem, kde jako dodavatel byla uvedena společnost MEDAS PLUS s.r.o. a jako odběratel byla uvedena společnost ABK - Pardubice, a.s., případně společnost ABK - Steel s.r.o. Zboží tedy fakticky cestovalo přímo do skladu skupiny ABK, fakturačně však „cestovalo“ přes další subjekty, tzv. buffery. Všechny tyto okolnosti podle Nejvyššího správního soudu zakládají vysokou míru pravděpodobnosti budoucího stanovení daně ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104 (podrobněji níže).

Následně správce daně z indicíí 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

pokračování

obavy byly ještě posíleny strukturou společností skupiny ABK stojících na konci řetězci, 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.

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.

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 (91 %), která je výsledkem podílu cizího kapitálu a aktiv.

Stěžovatelka v kasační stížnosti předestřela 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. Podstatná pro posouzení je tedy 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).

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že úvahy správce daně obstojí, přestože se správce daně patrně při své analýze nevyvaroval některých, pro celkové posouzení věci však nevýznamných, nedostatků (např. nevzal v potaz nevyčerpanou část kontokorentního úvěru – je však otázkou, nakolik lze možnost čerpat kontokorentní účet považovat za skutečnost svědčící v prospěch stěžovatelčiny argumentace). Zásadní však bylo, že správce daně identifikoval správně základní rizika (zejména vysoká míra zadluženosti žalobkyně; prodlužování splatnosti závazků – zda se jednalo o 180 či 200 dnů je zcela marginální; nízká hodnota majetku ve vztahu k obratu společnosti), správně též přihlédl k hospodářskému a „daňovému“ kontextu. Zohlednil totiž skutečnost, že žalobkyně byla zapojena do podvodného řetězce, v důsledku čehož mohla dodávat 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. Obavy správce daně založilo i chování žalobkyně, kdy ta podala přiznání k dani z příjmů právnických osob až po lhůtě po podání daňového přiznání, a to navíc bez povinných příloh. V kontextu ostatních indicií i z tohoto chování lze usuzovat, že žalobkyně se snažila zakrýt své majetkové poměry, a tak vznikaly obavy ve smyslu § 167 daňového řádu.

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. 1. 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 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 prokům (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 prokům, 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.“*

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, resp.

pokračování

doplněny, úvahami o nedobré finanční a ekonomické kondici stěžovatelky. Ačkoliv se správce daně ve vztahu k finanční analýze majetku stěžovatelky nevyvaroval chyb, tyto prohršky 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 totiž „silné“ důvody pravděpodobného budoucího stanovení daně a obavy ohledně vymahatelnosti daně vyplynuly, jak již bylo uvedeno, primárně z účasti stěžovatelky v podvodném řetězci.

V druhém doplnění kasační stížnosti stěžovatelka odkazovala právě na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 22/2015 - 104 a tvrdila, že na základě závěrů v něm uvedených má být rozhodnuto v její prospěch. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí následující. Stěžovatelka podala blanketní kasační stížnost, a proto byla usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2015, č. j. 6 Afs 255/2015 - 7, vyzvána, aby ve lhůtě jednoho měsíce od doručení tohoto usnesení kasační stížnost doplnila. Toto usnesení bylo stěžovateli doručeno prostřednictvím právního zástupce dne 24. 11. 2015. Podáním odeslaným Nejvyššímu správnímu soudu dne 22. 12. 2015, tedy ve stanovené lhůtě, stěžovatelka svou kasační stížnost doplnila. Až dne 13. 4. 2016 odeslala Nejvyššímu správnímu soudu své druhé doplnění. K tomu však Nejvyšší správní soud nemohl přihlížet, neboť pro případ, kdy je stěžovatel vyzván k doplnění kasační stížnosti postupem podle ustanovení § 106 odst. 3 s. ř. s., je v řízení o kasační stížnosti zakotvena koncentrace řízení; soud již proto nemůže přihlížet ke stížnostním námitkám uplatněným po uplynutí lhůty podle § 106 odst. 3 s. ř. s. (srov. např. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2013, č. j. 9 As 41/2013 - 14). Ke stejným závěrům dospěl také Ústavní soud, který v nález ze dne 10. 8. 2006, sp. zn. I. ÚS 138/06, dostupném na <http://nalus.usoud.cz>, mj. uvedl, že pokud je stěžovatel vyzván k doplnění kasační stížnosti postupem dle § 106 odst. 3 s. ř. s., může rozšířit kasační stížnost na výroky dosud nenapadené a rozšířit její důvody jen ve lhůtě jednoho měsíce v tomto ustanovení zakotvené, pokud nebyla na včasnou žádost stěžovatele z vážných důvodů soudem prodloužena. Nad rámec potřebného odůvodnění však Nejvyšší správní soud uvádí, že s odkazovaným rozsudkem pracoval a dospěl k závěru, že v nyní projednávaném případě byly naplněny důvody pro vydání zajišťovacích příkazů, jež zmíněný rozsudek vymezuje (viz shora).

Námítka stěžovatelky, že správce daně provedl dvojí zajištění stejné DPH ve skupině ABK, krajský soud správně posoudil jako nedůvodnou. Tato námitka skutečně nemá oporu v právu. V kontextu celého odůvodnění napadeného rozsudku i toto vypořádání krajského soudu Nejvyšší správní soud považuje za dostatečné. I přestože jsou společnosti patřící do skupiny ABK personálně propojeny, nikterak to neznamená, že by snad správce daně, pokud k tomu existují zákonné předpoklady, nemohl zajistit (a následně i doměřit) daň u každé takové společnosti zvlášť. Opačný přístup by zcela absurdně zbavoval některé společnosti ze skupiny ABK povinnosti platit DPH, resp. podrobit se zajištění daně. Daňová správa by tak neměla účinný prostředek pro boj s karuselovými podvody.

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 si vyžádal správní spis (č. l. 99 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. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 - 117).

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 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 letnými 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. Nad rámec nosných důvodů rozhodnutí byla učiněna i poznámka krajského soudu, že se později ukázalo, že odhad výše zajištěné částky byl mimořádně přesný. 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.

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. Navíc provést důkaz zprávou o daňové kontrole navrhla sama stěžovatelka. 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.

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

Z výše uvedených důvodů není kasační stížnost důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl.

pokračování

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. tak, že vzhledem k tomu, že stěžovatelka neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady řízení nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly, žalobkyně (stěžovatelka) nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 9. června 2016

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu