



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **Pneu servis Internacional, spol. s r. o.**, se sídlem Chvalšinská 168, Český Krumlov, zastoupená Mgr. Antonínem Menzelem, advokátem se sídlem Krajinská 44/10, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 1. 2016, č. j. 580/16/5100-41458-702154, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 6. 2016, č. j. 10 Af 14/2016 – 40,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Rozsudek krajského soudu a jemu předcházející rozhodnutí žalovaného

[1] Rozsudkem ze dne 23. 6. 2016, č. j. 10 Af 14/2016 – 40, krajský soud zamítl žalobu, kterou se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 1. 2016, č. j. 580/16/5100-41458-702154, jímž byly k odvolání žalobkyně změněny zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, územní pracoviště v Českém Krumlově (dále jen „finanční úřad“), ze dne 8. 12. 2015, č. j. 2032070/15/2203-50521-303574, č. j. 2032333/15/2203-50521-303574, č. j. 2032511/15/2203/50521-303574, č. j. 2032687/15/2203/50521-303574, č. j. 2032850/15/2203/50521-303574,

č. j. 2033068/15/2203/50521-303574,
 č. j. 2033137/15/2203/50521-303574,
 č. j. 2033213/15/2203/50521-303574,
 č. j. 2033245/15/2203/50521-303574,
 č. j. 2033311/15/2203/50521-303574,
 č. j. 2033368/15/2203/50521-303574,
 č. j. 2033424/15/2203/50521-303574,
 č. j. 2033495/15/2203/50521-303574,
 č. j. 2033587/15/2203/50521-303574,
 č. j. 2033703/15/2203/50521-303574,
 č. j. 2033826/15/2203/50521-303574,
 č. j. 2033959/15/2203/50521-303574,
 č. j. 2034072/15/2203/50521-303574,
 č. j. 2034187/15/2203/50521-303574,
 č. j. 2034285/15/2203/50521-303574,
 č. j. 2034499/15/2203/50521-303574,
 č. j. 2034594/15/2203/50521-303574,
 č. j. 2033108/15/2203/50521-303574,
 č. j. 2033155/15/2203/50521-303574,
 č. j. 2033229/15/2203/50521-303574,
 č. j. 2033266/15/2203/50521-303574,
 č. j. 2033342/15/2203/50521-303574,
 č. j. 2033386/15/2203/50521-303574,
 č. j. 2033457/15/2203/50521-303574,
 č. j. 2033531/15/2203/50521-303574,
 č. j. 2033662/15/2203/50521-303574,
 č. j. 2033760/15/2203/50521-303574,
 č. j. 2033884/15/2203/50521-303574,
 č. j. 2034044/15/2203/50521-303574,
 č. j. 2034134/15/2203/50521-303574,
 č. j. 2034230/15/2203/50521-303574,
 č. j. 2034318/15/2203/50521-303574,
 č. j. 2034572/15/2203/50521-303574,
 č. j. 2034626/15/2203/50521-303574

(dále jen „zajišťovací příkazy“), a to náhradou části návětí, doplněním výroku rozhodnutí a úpravou poučení. V ostatním zůstaly předmětné zajišťovací příkazy beze změny.

[2] V odůvodnění rozsudku krajský soud nejprve uvedl, že předmětem řízení byly učiněny zajišťovací příkazy vydané v zájmu zajištění úhrady daně z přidané hodnoty, která nebyla dosud stanovena, za jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období, když byla u žalobkyně postupně zahájena kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od června 2011 do května 2014, od června do srpna 2014, za období září 2014 a dále za zdaňovací období říjen až prosinec 2014.

[3] Krajský soud dále zrekapituloval zjištění správce daně o možném zapojení žalobkyně do obchodního řetězce, přičemž upozornil na skutečnost, že subjekty zapojené v tomto řetězci jsou nekontaktní, nepodávají daňová přiznání nebo sice taková přiznání podaly, avšak daň nezaplatily. K tomu krajský soud odkázal na obsáhlou výzvu finančního úřadu ze dne 14. 12. 2015, č. j. 2061603/15/2201-61562-307365, vydanou v průběhu daňové kontroly, v níž jsou zjištění o jednotlivých subjektech zapojených v předmětném řetězci zcela konkrétně popsána. Na základě těchto okolností tedy krajský soud vyhodnotil, že je tu vysoká pravděpodobnost doměření daně z přidané hodnoty v poměrně vysoké částce.

[4] Co se týče tvrzení žalobkyně, že finančním orgánům vždy poskytovala potřebnou součinnost, krajský soud tomuto tvrzení nepřisvědčil, neboť žalobkyně nepředložila průkaznou skladovou evidenci zásob a bez odezvy zůstala rovněž výzva k odstranění pochybností finančního úřadu vztahující se k obchodní spolupráci s jejími dodavateli. Potvrzením o stavu osobního daňového účtu pak bylo pouze doloženo, že žalobkyně ke dni 9. 9. 2015 neměla žádné nedoplatky na předepsaných daních, avšak to neznamená, že daň z přidané hodnoty po ukončení kontroly za daná zdaňovací období nemůže být dodatečně doměřena.

[5] Podklady shromážděné k datu vydání zajišťovacích příkazů podle krajského soudu nasvědčují zapojení žalobkyně v obchodním řetězci, kdy deklarované údaje v daňových dokladech nemusejí odpovídat skutečnosti. V daném případě tak nešlo o pouhou

pokračování

hypotetickou úvahu o zapojení žalobkyně do řetězce sledujícího zatížit daň z přidané hodnoty podvodem. Krajský soud přitom upozornil, že předmětem tohoto řízení není věcné rozhodnutí o dani. V tomto kontextu se proto nelze zabývat tím, jaké důkazní prostředky žalobkyně navrhla a zda existují důvody, pro které tyto nemusely být provedeny.

[6] Krajský soud dále konstatoval, že je věcí žalobkyně a v jejím zájmu, aby si případné obchodní partnery prověřila, přičemž pokud tak neučiní, musí důsledky nedostatečného prověření obchodních partnerů nést sama. Řadu údajů o obchodních partnerech lze shledat z veřejně dostupných rejstříků, například o majetku společnosti. V souzené věci pak bylo možno učinit si úsudek o případném personálním propojení mezi společnostmi zapojenými v řetězci. K tomu krajský soud doplnil, že nekontaktními pro finanční orgány nejsou pouze daňové subjekty sídlící ve Slovenské republice, ale takovými subjekty jsou i tuzemské společnosti, například společnost TOP MUDOS s. r. o., ve které působí jako jednatel Josef Richtr, který je současně jednatelem společnosti MG ELEMIX CZ s. r. o., jež sídlí v panelovém domě, kde má své sídlo celkem 223 společností (z toho je 64 subjektů v likvidaci).

[7] Uvedením těchto skutečností krajský soud reagoval na uplatněný žalobní bod, který svou podstatou míří do probíhající daňové kontroly. Pro danou věc je však významné, že ani námitky žalobkyně týkající se možnosti prověření obchodních partnerů nemění nic na tom, že je tu vysoká pravděpodobnost doměření daně. Právě to je totiž rozhodné pro možnost vydání zajišťovacích příkazů. Pro přezkoumání zákonnosti zajišťovacích příkazů je pak podstatné zjištění, že žalobkyně byla zapojena v obchodním řetězci, ve kterém bylo zjištěno neodvedení a nezaplacení daně z přidané hodnoty. Okolnost, že žalobkyně byla v takovém obchodním řetězci zapojena, je z předložených podkladů podle názoru krajského soudu zcela zjevná a zcela postačující pro vydání zajišťovacích příkazů.

[8] Krajský soud poté uvedl, že se žalobní argumentace žalobkyně vztahuje k provádění daňové kontroly a k daňovému řízení, jehož výstupem budou rozhodnutí odlišná od napadených zajišťovacích příkazů. Při vydání zajišťovacího příkazu totiž není na finančním orgánu zkoumat vědomost daňového subjektu o zapojení v obchodním řetězci, ve kterém byl nárok na daňový odpočet uplatňován podvodně. Za takové situace se pouze posuzuje pravděpodobnost doměření daně, což se v souzené věci stalo, přičemž úsudek finančních orgánů krajský soud vyhodnotil jako zcela správný.

[9] Důvody, v nichž žalobkyně spatřovala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, pak podle krajského soudu nebylo možné k tomuto rozhodnutí vztáhnout. Je totiž zapotřebí rozlišit mezi zajišťovacím příkazem jako opatřením předběžné povahy a rozhodnutím věcným o daňové povinnosti. Pro vydání zajišťovacího příkazu je rozhodné, je-li tu pravděpodobnost doměření daně, což bylo v rozhodnutích finančního úřadu i v napadeném rozhodnutí žalovaného přezkoumatelným způsobem vyjádřeno.

[10] Krajský soud také vyjádřil názor, že žalobkyně je samostatným podnikatelským subjektem, a není tedy nikdo, kdo by měl za povinnost jí oznámit, že existují pochybnosti o subjektech, s nimiž spolupracuje, přičemž některé z těchto subjektů byly žalobkyni nájisto známy, neboť s nimi měla napřímo obchodovat.

[11] Výhrady žalobkyně související se způsobem a případnou správností či vadným vedením skladových evidencí pak bylo možné uplatňovat ve vztahu k řízení o správním deliktu za porušení zákona o účetnictví, když při vydání zajišťovacích příkazů se hodnotí výlučně podmínky dané § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). K tomu krajský soud poznamenal, že neprůkazně vedená skladová evidence zásob a neprovádění inventarizace zásob zhoršuje důkazní postavení žalobkyně právě v daňovém řízení.

[12] Následně krajský soud uvedl, že pro účely posouzení dobytosti daně, případně vybrání daně spojené se značnými obtížemi, se finanční orgány zabývaly majetkovou situací žalobkyně. V této souvislosti hodnotily možnost uspokojit pohledávku na dani prodejem nemovitostí žalobkyně, které jsou však zatíženy zástavním právem. Hodnocena byla i výše peněžních prostředků žalobkyně a hodnota jejích movitých věcí. Majetek žalobkyně přitom nedosahuje výše předpokládané dosud nestanovené daně. V rámci tohoto posouzení finanční orgány, jakož i krajský soud přihlíděly rovněž ke skutečnosti, že peněžní prostředky a movitý majetek (tj. zejména vozidla) lze snadno a v krátké době zcizit. Obava finančních orgánů o možné nedobytnosti daně nebo jejího vybrání spojeného se značnými obtížemi je podle krajského soudu přezkoumatelně v napadeném rozhodnutí i zajišťovacích příkazech vyjádřena, přičemž byl zhodnocen jak rozsah majetku žalobkyně, tak i schopnost tento majetek vlastnit ještě v době vzniku pohledávky na dani.

[13] Krajský soud také nepřisvědčil tvrzení žalobkyně, že postup finančního úřadu vůči její osobě lze hodnotit jako likvidační, když z obsahu napadeného rozhodnutí je zjevné, jaký majetek žalobkyně zůstal nedotčen, což jí umožňuje alespoň částečný výkon podnikatelských aktivit. Zajišťovací příkazy byly vydány v zájmu budoucí úhrady daňové povinnosti, což je v napadeném rozhodnutí dostačujícím způsobem odůvodněno. V úvahu pak byl vzat i pokles obratu žalobkyně v roce 2015, a to ve srovnání se stavem roku 2014, když lze dovozovat, že význam měla okolnost možné účasti žalobkyně na daňovém podvodu.

[14] Ani žalobní bod dovolávající se zásady proporcionality při využití institutu zajišťovacího příkazu neměl podle krajského soudu opodstatnění. Úkolem finančních orgánů je zajistit úhradu daně, přičemž jsou k tomuto účelu povinny využít i zajišťovací příkaz, jsou-li pro jeho aplikaci dodrženy podmínky. Právě obavami, že úhrada daně bude v budoucnu ohrožena, se finanční orgány obou stupňů v dané věci zabývaly a své obavy v odůvodnění napadených rozhodnutí řádně vyložily. Poukázaly přitom konkrétně na rozsah majetku, jeho možnou výtěžnost, možnost zbavit se takového majetku v krátké době, zabývaly se i snížením obratu žalobkyně v roce 2015 oproti roku předcházejícímu, zhodnotily účast žalobkyně v obchodním řetězci, ve kterém daň z přidané hodnoty byla zatížena podvodem.

[15] Krajský soud tak na základě shora uvedeného uzavřel, že na správnosti napadeného rozhodnutí nemůže nic změnit argumentace žalobkyně o tom, jak provozovala svou podnikatelskou činnost, případně plnila daňové povinnosti. Pro danou věc je totiž rozhodné, že byly dodrženy podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, když existuje pravděpodobnost doměření značně vysoké daně z přidané hodnoty a tato daň nemusí být

pokračování

dobytná, neboť majetek, který lze k úhradě daně využít, nemusí postačovat, resp. jde o majetek, který lze v krátké době zcizit.

II. Kasační stížnost žalobkyně

[16] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě napadla shora uvedený rozsudek krajského soudu z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s.

[17] V kasační stížnosti stěžovatelka nejprve namítla, že skutková podstata, z níž při svém posouzení finanční orgány, jakož i krajský soud vycházely, je v rozporu se spisy, neboť si finanční orgány určité skutkové okolnosti domyslely. Takovými okolnostmi jsou podle stěžovatelky domněnky o nevedení skladové evidence zboží, o výši nedoplatku na dani, o nedostatečné lustraci obchodních partnerů, o obavě z nedobytnosti daně, a také o participaci či snad organizování kolotočového podvodu na dani z přidané hodnoty. Stěžovatelka na tomto základě vyjádřila názor, že takové vady jsou vážnými nedostatky ve vztahu k povinnosti finančních orgánů, resp. i krajského soudu zjistit stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti (tzv. zásada materiální pravdy). Krajský soud pak podle stěžovatelky rezignoval na provádění jí navrhovaného dokazování a bez dalšího se ztotožnil se závěry učiněnými finančními orgány. Stěžovatelka v této souvislosti namítla také nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, kterou spatřuje v tom, že se krajský soud nezabýval jejími námitkami vztahujícími se k povinnosti a způsobu lustrace odběratelů a dodavatelů zboží z hlediska jejich plnění povinností při odvodech daně z přidané hodnoty a rovněž tak ve vztahu k vytýkaným pochybením stran vedení skladové evidence zboží.

[18] Stěžovatelka dále uvedla, že finanční orgány dospěly k závěru, že neuplatnila odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění za zdaňovací období od června 2011 do března 2015 v souhrnné výši téměř 30 mil. Kč, aniž by byla tato částka finančními orgány (resp. krajským soudem) jakkoliv objektivizována. Za daných okolností je proto nutné zabývat se pojmem „missing trader“ a znaky „kolotočového podvodu“ tak, jak je vnímán ustálenou judikaturou Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu. K tomu stěžovatelka odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104.

[19] Podle názoru stěžovatelky pak nelze přehlédnout skutečnost, že faktury týkající se dotčených plnění uváděly v souladu s požadavky práva EU druh dodaného zboží, jméno společnosti, její platné identifikační daňové číslo a adresu jejího sídla, pročez není možné konstatovat neexistenci osoby povinné k dani. V případě slovenských subjektů stěžovatelka prokazatelně nepostupovala neopatrně, když činila veškerá možná opatření, přičemž prováděla kontrolu přiděleného identifikačního čísla k DPH a ověřovala si existenci daných subjektů v příslušném obchodním rejstříku (resp. registru). K tomu navíc poukázala na institut tzv. „spolehlivého plátce“. Stěžovatelka tedy vyčerpala veškeré možnosti jí dostupné lustrace obchodních partnerů. Obecně přitom nelze po daňovém subjektu požadovat, aby kontroloval, zda jeho obchodní partneři plní své daňové povinnosti. Na postup finančních orgánů proto stěžovatelka nahlíží jako na uplatňování kolektivní viny bez ohledu na to, zda se ona sama dopustila podvodného jednání či o něm mohla alespoň vědět.

[20] Pokud se jedná o vymezení „kolotočového podvodu“, tímto je označován řetězec nákupů a prodejů téhož zboží, v němž jeden článek, „missing trader“, neodvede daň na výstupu, přestože vystaví perfektní daňový doklad, na základě něhož si jeho odběratel nárok na tuto daň na vstupu uplatní. V daném případě je však prokazatelné, že se obchodované zboží stěžovatelce nevracelo a bylo daňovými subjekty dále prodáváno subjektům stojícím mimo onen domnělý řetězec. Tato skutečnost tedy zcela jistě vypovídá o tom, že se v případě stěžovatelky nemohlo jednat o „kolotočový podvod“. Předmětná plnění byla skutečná a nijak se nelišila od jiných plnění uskutečněných stěžovatelkou, jejichž hospodářská podstata nebyla finančními orgány nikterak zpochybňována. Stěžovatelka v rámci dokazování poskytla finančnímu úřadu podrobný soupis, kde propojila zpochybňovaná přijatá plnění s plněním uskutečněným, ze kterého se jasně podává, že přijaté zboží bylo prodáno společností mimo domnělý řetězec a daň byla řádně odvedena. Finanční úřad tak vydal zajišťovací příkazy, aniž by se zabýval stěžovatelkou předloženými důkazními návrhy, čímž minimálně porušil zásadu, že daňová povinnost zajišťovaná zajišťovacími příkazy musí být silně pravděpodobná. Podle názoru stěžovatelky též neexistují „odůvodněné obavy“ o budoucí vymahatelnosti „zcela nepřezkoumatelným způsobem vyčíslené daně“. Stěžovatelka totiž vlastní soubor nemovitých věcí, movitých věcí (automobilů a strojů), disponuje též bankovním účtem u České spořitelny, a. s., se zůstatkem 9,1mil. Kč a dále uskladněnými pneumatikami v obdobné hodnotě, což jistě nevypovídá o její nemajetnosti.

[21] Stěžovatelka v kasační stížnosti následně zrekapitulovala průběh daňové kontroly, v jejímž důsledku došlo ke vzniku onoho podezření o participaci její osoby na „kolotočovém podvodu“. Finančním úřadem pak byly zpochybněny odpočty stěžovatelky u DPH na vstupu se zdůvodněním, že její dodavatelé nepodávají přiznání k DPH, nebo je podávají, avšak daň neodvádí, přičemž stěžovatelka doplnila, že ceny nakupovaného zboží nebyly odlišné od ceny obvyklé. Zpochybněn tak byl nárok na odpočet u daně na vstupu, avšak daň na výstupu, kterou stěžovatelka prokazatelně odvedla, nikterak zpochybněna nebyla. Přitom stěžovatelka doložila finančním orgánům přehled jednotlivých přijatých plnění od předmětných dodavatelů, k těmto plněním je přiřazeno číslo skladové příjemky, pohyby na skladové kartě a následně jsou uvedena i čísla daňových dokladů na uskutečněná zdanitelná plnění ve prospěch subjektů, které však nebyly finančními orgány považovány za účastníky obchodního řetězce. Stěžovatelka v této souvislosti rovněž upozornila na skutečnost, že provozuje velkoobchod s osobními a nákladními pneumatikami, což není obecně považováno za zboží daňově rizikové.

[22] Pokud jde o evidenci skladových zásob, krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že rozhodnutí o správním deliktu za porušení zákona o účetnictví, a to z důvodu neprůkazně vedené evidence skladových zásob, není předmětem tohoto sporu, avšak tvrzení finančních orgánů, že stěžovatelka tuto evidenci neprováděla, vzal za prokázanou, když konstatoval, že tato skutečnost zhoršuje její důkazní postavení. Krajský soud se přitom, stejně jako již dříve finanční orgány, odmítl zabývat čestným prohlášením svědka či přímo provést důkaz v podobě výslechu svědka - programátora, jenž by se komplexně vyjádřil ke způsobu vedení skladové evidence.

[23] Co se týče otázky vymahatelnosti případně doměřené daně, která podle názoru stěžovatelky nebyla ani řádně vyčíslena, přehlédl krajský soud její dlouhodobou

pokračování

bezproblémovou existenci na trhu a její řádné plnění daňových povinností. Stěžovatelka v této souvislosti dále upozornila na to, že při rozhodování o vydání zajišťovacího příkazu musí být vzaty v úvahu všechny skutečnosti charakterizující daňový subjekt, zejména právě plnění daňových povinností v minulosti. Vydání zajišťovacího příkazu a následná exekuce veškerého majetku pak znamená bez dalšího definitivní zánik ekonomické činnosti daného subjektu. Zajišťovací příkaz tak není podle stěžovatelky v tomto smyslu opatřením předběžným, ale konečným.

[24] Stěžovatelka závěrem kasační stížnosti poukázala na skutečnost, že finanční orgány i krajský soud ji krátí na právech plynoucích z § 86 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatelka totiž ve správním řízení, jakož i v řízení soudním předložila všechny důkazní prostředky k jednotlivým (zpochybněným) obchodům. Finanční orgány a krajský soud však navržené důkazy neprovedly, resp. nezpochybnily nebo neosvědčily, přitom nepředložily žádný důkaz skutečně zpochybňující stěžovatelčina tvrzení. K tomu stěžovatelka odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013 – 34, ze kterého se podává, že *„je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla, nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu.“*

[25] Ze všech uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu, rozhodnutí žalovaného i předmětné zajišťovací příkazy finančního úřadu a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[26] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[27] Předně se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jak uvažil o pro věc zásadních a podstatných skutečnostech, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností a proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130, č. 244/2004 Sb. NSS nebo ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52). Těmto požadavkům krajský soud dostál.

[28] Podle § 167 odst. 1 daňového řádu, *je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.*

[29] Nejvyšší správní soud ve vztahu k meritu dané věci považuje za účelné nejprve zopakovat dosavadní judikatorní závěry vztahující se k institutu zajištění daně ve smyslu shora citovaného ustanovení. 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 tedy o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně, jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu).

[30] Zároveň však nelze odhlédnout od skutečnosti, že finanční úřad vydáním zajišťovacího příkazu závažným způsobem zasahuje do majetkových práv daňového subjektu. Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 – 90, a to ve vztahu k obsahově obdobné dřívější právní úpravě zákona 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.“* Pojistkou proti hrozbě svévoli správce daně související s bezdůvodným zdržováním finančních prostředků daňových subjektů je proto v § 167 odst. 1 daňového řádu vytyčená podmínka existence odůvodněných obav, které musí finanční úřad řádně specifikovat a odůvodnit, přičemž jeho úvahy jsou soudně přezkoumatelné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 – 35, nebo ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104). V rámci odůvodnění zajišťovacího příkazu tak musí správce daně konkrétním způsobem identifikovat důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně (srov. 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 účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31).

[31] V nyní projednávaném případě je tak stěžejní otázkou to, zda finanční úřad (resp. žalovaný a krajský soud, kteří jeho závěry aprobovaly) dostatečně a správně zdůvodnil existenci odůvodněných obav ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu.

[32] Finanční úřad přitom k vydání zajišťovacích příkazů vedly zejména následující dva okruhy skutečností, které v něm vyvolaly odůvodněné obavy, a to (1) účast stěžovatelky v podvodném řetězci a rizikové důsledky z toho plynoucí, (2) ekonomická a finanční situace stěžovatelky.

[33] Primárním důvodem obav finančního úřadu bylo zapojení stěžovatelky v obchodních řetězcích vytvořených za účelem neodvedení daně z přidané hodnoty (což vyplynulo ze zjištění učiněných v rámci prováděné daňové kontroly u stěžovatelky). Nejvyšší správní soud přitom již v rozsudku ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, konstatoval, že *„...pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH.“*

pokračování

Naopak bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení budou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého.“ Rovněž tak lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 - 45, ve kterém byl vysloven závěr, 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.“

[34] Nejvyšší správní soud pak rovněž opakovaně judikoval, že při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obsírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením daně samotné, a tedy nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Pro vydání zajišťovacího příkazu je totiž významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, tj. 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 (viz shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48). Předmětem soudního přezkumu zajišťovacího příkazu totiž není, zda finanční úřad unesl důkazní břemeno o tom, že na základě zjištěných skutkových okolností lze zcela jednoznačně vyloučit možnost pouze nevědomého a nedbalostí nezatíženého 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 uplatněných stěžovatelkou. V této souvislosti je třeba uvést, že přesvědčení stěžovatelky, že finanční úřad byl povinen ve fázi vydání zajišťovacího příkazu jednoznačně prokázat její vědomou účast na podvodném řetězci („kolotočovém podvodu“), jednoduše není vzhledem ke znění zákona a jeho výkladu provedenému Nejvyšším správním soudem správné.

[35] S ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu finanční orgány v této fázi zásadně neprovádějí dokazování, protože při vydávání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií důvodně nasvědčujících obavám finančního úřadu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, nebo ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015 - 45). 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014 č. j. 1 As 27/2014 - 31). V případech podobných tomu, který se týká stěžovatelky, postačí pro účely vydání zajišťovacího příkazu, pokud správce daně přesvědčivě nastíní struktury a mechanismy fungování podvodné struktury a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán, v ní. Zároveň musí být ze správcem daně předložených indicií patrné, že účast dané osoby na podvodné struktuře není pouhou spekulací nepodloženou žádnými konkrétními informacemi.

[36] Finanční úřad těmito povinnostem v nyní projednávané věci dostál, a to i ve vztahu k možným „fatálním“ následkům, které může vydání zajišťovacích příkazů pro

stěžovatelku mít. Vnímány výše uvedeným prizmatem nastaveným judikaturou Nejvyššího správního soudu byly zajišťovací příkazy v dané věci odůvodněny dostatečně podrobně, nadto lze také poukázat na výzvu finančního úřadu k prokázání skutečností ze dne 14. 12. 2015, č. j. 2061603/15/2201-61562-307365 (57 stran) a výzvu finančního úřadu k prokázání skutečností ze dne 7. 9. 2015, č. j. 1745726/15/2201-61562-307365 (30 stran), v nichž jsou zcela zřejmým způsobem uvedeny skutečnosti, informace a zjištění finančního úřadu, ze kterých vyplývá jeho pochybnost o tom, zda se předmětné obchodní transakce uskutečnily tak, jak bylo stěžovatelkou deklarováno, a v rámci běžného obchodního styku.

[37] Ve vztahu k prvnímu zdroji obav, tj. účasti stěžovatelky na podvodném řetězci, se finanční úřad zabýval strukturou daného řetězce, přičemž dovodil, že se do něj stěžovatelka zapojila na pozici „broker“, jenž čerpá nárok na odpočet daně, kterou neuhradily subjekty na předchozích pozicích v řetězci plnící roli „missing trader“ (tj. subjekt, který neodvede daň a následně se stane nekontaktním). Finančnímu úřadu například vznikly pochybnosti o tom, zda nárok na odpočet daně z přijatých plnění od společnosti TEN O’CLOCK s. r. o. byl uplatněn v souladu se zákonem č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), když tato společnost mj. neuhradila své daňové povinnosti, jednateli této společnosti nebylo nic známo o podstatné části obchodních partnerů, přičemž jednatel této společnosti také pozbyl kontrolu nad datovou schránkou společnosti, když přístupové údaje poskytl dalším osobám.

[38] Dále byly pochybnosti založeny na údajích o osobní účasti R. H. při přepravách zboží, jehož dodání bylo deklarováno společností BALTYRE s. r. o. pro společnost TEN O’CLOCK s. r. o., když R. H. byl od roku 2009 zaměstnán u stěžovatelky jako řidič a skladník.

[39] Poukázat lze také na nesrovnalosti v údajích uváděných v dokladech vztahujících se k jednotlivým obchodním transakcím deklarovaných dodání zboží společností BALTYRE s. r. o. pro odběratele TEN O’CLOCK s. r. o. Konkrétně v obchodním případě faktury č. 2011/03002 vydané společností BALTYRE s. r. o. pro společnost TEN O’CLOCK s. r. o. finanční úřad zjistil, že dopravu objednala a uhradila stěžovatelka, která rovněž vydávala pokyny přepravci ohledně doby, množství a druhu zboží, kontaktních osob a místech nakládky a vykládky zboží. Finanční úřad rovněž zjistil porovnáním dokladů předložených společností TEN O’CLOCK s. r. o. s účetními záznamy stěžovatelky řadu nesrovnalostí (rozdíly v číslech dokladů, v částkách základu daně a DPH, v počtu a částkách dílčích hotovostních úhrad). Finanční úřad pak konstatoval, že v rozporu s údajem o způsobu úhrady převodním příkazem, uvedeným ve fakturách vystavených společností TEN O’CLOCK s. r. o. pro stěžovatelku jako odběratele, má k dispozici doklady o tom, že veškeré tyto závazky byly hrazeny hotovostně.

[40] Finančnímu úřadu vznikly obdobné pochybnosti také ve vztahu ke společnosti OUT STYLE s. r. o., která v zájmových obdobích tvrdila pořízení pneumatik od společnosti TEN O’CLOCK s. r. o. a BALTYRE s. r. o. Dle tvrzení společnosti OUT STYLE s. r. o. bylo zboží pořízené od těchto dodavatelů prodáno převážně tuzemským odběratelům, z nichž nejvýznamnějším byla právě stěžovatelka. Dodavatelé a odběratelé společnosti OUT STYLE s. r. o. pak byli ve shodných obdobích současně obchodními partnery stěžovatelky.

pokračování

[41] Nutno upozornit též na skutečnost, že jednatel společnosti OUT STYLE s. r. o. v zájmových obdobích pracoval pro stěžovatelku jako řidič a vykonával pro ni další činnosti jako např. „*vyhledávání firem*“.

[42] Finanční úřad též zjistil porovnáním dokladů a evidencí společností OUT STYLE s. r. o. a TEN O'CLOCK s. r. o. řadu nesrovnalostí týkajících se deklarovaných obchodních případů. Společnost OUT STYLE s. r. o. rovněž velkou část úhrad přijatých i poskytnutých plnění prováděla hotovostní formou.

[43] Doplnit lze také to, že společnost OUT STYLE s. r. o. neuhradila společnosti TEN O'CLOCK s. r. o. pohledávky v řádu několika milionů, přičemž z ničeho nevyplynulo to, že by dodavatelská společnost TEN O'CLOCK s. r. o. učinila kroky k vymáhání neuhrazených pohledávek.

[44] Obdobné pochybnosti shledal finanční úřad ve vztahu ke společnosti Dodat s. r. o., ve které byla v zájmových obdobích jednatelem stejná osoba, jako v případě společnosti OUT STYLE s. r. o. K tomu je možné zopakovat, že tento jednatel zároveň pracoval pro stěžovatelku jako řidič a vykonával pro ni další činnosti jako např. „*vyhledávání firem*“. Tato osoba přitom nebyla schopna v rámci ústního jednání konaného dne 5. 11. 2015 finančnímu úřadu sdělit žádné bližší informace vážící se k plněním uskutečněným pro stěžovatelku. Společnost Dodat s. r. o. nepředložila skladovou evidenci, nebyly sděleny žádné údaje o způsobu jejího vedení, přičemž tato společnost ani neprokázala původ určitého zboží, které mělo být podle daňových dokladů dodáno právě stěžovatelce.

[45] Pochybnosti vznikly finančnímu úřadu i v souvislosti s plněním přijatým od společnosti MG ELEMIX CZ s. r. o., když je tato společnost pro finanční orgány nekontaktní, resp. písemnosti zasílané do datové schránky přebírá, nicméně na ně nereaguje a k nařízeným jednáním se její jednatel či zástupce nedostavuje. Co se týče obchodního případu uskutečněného mezi stěžovatelkou a společností MG ELEMIX CZ s. r. o., pak finanční úřad s odkazem na údaje o přepravě zboží, jež předložila sama stěžovatelka, konstatoval, že neodpovídají skutečností zjištěným u přepravce (např. nesrovnalosti o místu nakládky, o dodavateli a o datu uskutečnění přepravy). Pochybnými shledal finanční úřad též bankovní převody mezi stěžovatelkou a společností MG ELEMIX CZ s. r. o., když bylo u shodného čísla účtu uvedeno dvojí rozdílné označení, tj. jednou názvem společnosti MG ELEMIX CZ s. r. o. a jednou názvem slovenské společnosti Wam s. r. o.

[46] Finanční úřad konstatoval pochybnosti také ve vztahu ke stěžovatelkou deklarovanému plnění od společnosti TOP MUDOS s. r. o. Tato společnost je totiž vůči finančním orgánům nekontaktní, a tudíž nelze žádným způsobem ověřit skutečnosti související s předmětným plněním. Sídlem společnosti TOP MUDOS s. r. o. je přitom (dle místního šetření finančního úřadu) panelový dům, na jehož adrese je zapsáno sídlo více než 200 daňových subjektů. Desítky z těchto subjektů jsou v likvidaci, insolventi nebo konkurzu, když většina z nich je spojena s Josefem Richtrem, což byl v rozhodném období jednatel právě společnosti TOP MUDOS s. r. o.

[47] Finanční úřad dále vyjádřil pochybnosti týkající se nároku na odpočet daně z plnění přijatého stěžovatelkou od společnosti SEVY TIRE s. r. o., když bylo v rámci místního šetření provedeného v místě uváděného sídla této společnosti zjištěno, že tato se zde nevyskytuje a jedná se tedy o tzv. virtuální sídlo. Společnost SEVY TIRE s. r. o. je pro finanční orgány též nekontaktní. Finanční úřad rovněž upozornil na personální propojení společností MG ELEMIX CZ s. r. o., TOP MUDOS s. r. o. a SEVY TIRE s. r. o., a to prostřednictvím osoby Josefa Richtra, včetně toho, že tyto společnosti nebyly po stránce materiálně-technické či personální vybaveny pro obchod s pneumatikami tak velkého rozsahu.

[48] Pochybnosti měl finanční úřad také u společnosti VIRAB s. r. o. jako poskytovatele plnění stěžovatelky, neboť sídlo této společnosti uvedené v obchodním rejstříku bylo fiktivní. Jednatelkou této společnosti pak byl v jistém období opět Josef Richtr, který byl však později nahrazen. Společnost VIRAB s. r. o. je pro finanční orgány nekontaktní. Dle mezinárodní výměny informací přitom bylo zjištěno, že tato společnost vykazala dodání mimo jiné společností BALTYRE s. r. o. a Gummy Slovakia s. r. o. Stěžovatelka o okolnostech obchodní spolupráce se společností VIRAB s. r. o. neposkytla žádné bližší informace.

[49] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka neuvedla okolnosti týkající se obchodní spolupráce ani v případě společnosti Blue Power s. r. o., vznikly finančnímu úřadu pochybnosti o tom, zda byl nárok na odpočet daně z plnění přijatého od této společnosti uplatněn v souladu se zákonem o DPH, také v tomto případě. Společnost Blue Power s. r. o. mimo jiné též obchodně spolupracovala se společností Gummy Slovakia s. r. o. Finančnímu úřadu dále nebyly v naprosté většině deklarovaných obchodních případů dodání zboží do jiného členského státu, a to společností Wam s. r. o., OVERTRADE s. r. o., Gummy Slovakia s. r. o. a WESTSTYRIA s. r. o., doloženy žádné důkazní prostředky osvědčující splnění podmínek pro osvobození od daně. Ve zbývajících případech pak byly předloženy mezinárodní nákladní listy, které však neobsahovaly údaje, z nichž by bylo možné usoudit splnění příslušných podmínek.

[50] Finanční úřad dále získal v rámci mezinárodní výměny informací data od slovenských finančních orgánů, podle kterých uvedené slovenské společnosti nesou znaky subjektu „missing trader“, když v zájmových obdobích daň z předmětných plnění v patřičné výši nevykázaly, nebo vykázaly, ale nezaplatily, popř. vůbec nepodaly daňová přiznání a byly vůči slovenským finančním orgánům nekontaktní. Ze stěžovatelkou předložených daňových dokladů, výdejek, dodacích listů, mezinárodních přepravních listů, jakož i z dalších zjištěných okolností tak finančnímu úřadu vyplynuly odůvodněné pochybnosti, zda tyto společnosti předmětné zboží fakticky pořizovaly. Finanční úřad totiž na základě shora uvedených skutečností zastává názor, že docházelo k pouhé fakturaci a přeprava zboží se uskutečňovala ze skladu stěžovatelky přímo k dalším odběratelům na Slovensku, přičemž v některých případech se zboží vracelo zpět do České republiky, popř. vůbec území České republiky neopustilo.

[51] Jakkoliv platí výše uvedený závěr, že důkladné zkoumání dobré víry stěžovatelky a její vědomosti o účasti na podvodu je předmětem nalézacího řízení, nikoliv řízení zajišťovacího, finanční úřad upozornil na skutečnosti nasvědčující vědomému zapojení stěžovatelky v řetězci, když ukázal, že ta se nenacházela v daných řetězcích nahodile a bez

pokračování

naprosté znalosti obchodních toků a partnerů, nýbrž naopak ji s dalšími články řetězce pojilo předivo konkrétních a blízkých obchodních a personálních vazeb. Všechny tyto okolnosti podle Nejvyššího správního soudu zakládají vysokou míru pravděpodobnosti budoucího stanovení daně ve smyslu závěrů vyslovených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104.

[52] Finanční úřad tak následně z indicií poukazujících na účast stěžovatelky v obchodním řetězci za účelem neodvedení daně vyvodil důsledky pro obavy ohledně dobytosti této daně a obtíží spojených s jejím vybráním. Účast v podvodném řetězci společností totiž činí ze stěžovatelky vysoce rizikový subjekt, jehož jednání, zejména co do plnění daňových povinností, nelze odhadovat. Články řetězce přitom často tvořily pouze „formálně“ existující společnosti bez materiálně-technického zajištění či zaměstnanců. Stěžovatelka pak o těchto skutečnostech musela vědět, neboť s výše uvedenými subjekty přímo obchodovala, přičemž častým prvkem bylo i úzké personální propojení těchto subjektů. Navíc lze uvést, že bez aktivní účasti stěžovatelky na pozici „broker“ by nebylo možné realizovat nelegální výhodu z předmětných transakcí.

[53] Nejvyšší správní soud tak na základě shora uvedeného shledal, že finanční úřad v zajišťovacím řízení postupoval správně a nashromáždil dostatečné indicie (v souladu s výše odkazovanou judikaturou), které jej 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 (např. ve vztahu k tvrzení stěžovatelky o lustraci jejích obchodních partnerů a nevědomí o podvodném obchodním řetězci) má stěžovatelka v rámci nalézacího řízení.

[54] Hlavním zdrojem obav finančního úřadu tedy byla účast stěžovatelky v podvodném řetězci a z toho plynoucí rizika pro budoucí jednání stěžovatelky a pro dobytost daně. Dále své obavy finanční úřad podpořil ještě pochybami ohledně ekonomické a finanční situace stěžovatelky. V tomto ohledu finanční úřad zpracoval z jemu dostupných a spolehlivých zdrojů stav a strukturu majetku stěžovatelky, jak vyplývá z obsahu správního spisu, a vyhodnotil možné prostředky pro případnou budoucí úhradu daně. Finanční a ekonomická situace stěžovatelky pak přispěla k pochybnostem finančního úřadu, a to zejména v důsledku velké pravděpodobnosti doměření daně v celkové výši 29,370 mil. Kč, když tato částka byla finančním úřadem dostatečně konkrétně podložena skutečnostmi zjištěnými v rámci prováděné daňové kontroly za zdaňovací období červen 2011 až prosinec 2014.

[55] V této souvislosti stěžovatelka v kasační stížnosti přestřela obsáhlou argumentaci směřující proti závěrům, které finanční úřad o její ekonomické situaci učinil. Nejvyšší správní soud však uvážil charakter řízení o zajišťovacím příkazu a dospěl k závěru, že při vydávání zajišťovacího příkazu nelze po finančních orgánech požadovat, aby prováděly 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 finanční úřad své obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu zdůvodnil a zda mají racionální základ. 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 *„[z] tohoto pohledu nepostačuje pouhý výčet majetku tak, jak je dán v žalobě, ale je zapotřebí vzít v úvahu, zda v budoucnu bude možno pohledávku na dani uhradit, v jakém rozsahu, zda takový majetek bude ještě v době právní moci rozhodnutí o daňové povinnosti existovat. Právě všemi těmito okolnostmi se finanční orgány zabývaly. O možnosti uspokojit pohledávku na dani prodejem nemovitostí zhodnotily zatížení nemovitého majetku zástavním právem, kdy pohledávky dosahují výše 12 000 000 Kč, výše peněžních prostředků, hodnota movitých věcí a věcí nemovitých nedosahuje výše předpokládané dosud nestanovené daně. Dále bylo vycházeno z úvahy, že peněžní prostředky a vozidla lze snadno a v krátké době převést. Obava správce daně o možné nedobytnosti daně nebo její vybrání spojeném se značnými obtížemi je přezkoumatelně v napadeném rozhodnutí vyjádřena, přičemž byl zhodnocen rozsah majetku žalobce a schopnost tento majetek vlastnit ještě v době vzniku pohledávky na dani.“* V daném případě totiž byla podstatná identifikace základních rizik, jakož i hospodářský kontext stěžovatelky. Ona základní rizika přitom nemusí spočívat pouze v (hrozícím) účelovém zbavování se majetku, ale též v kumulativním efektu indicí nižší intenzity (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31).

[56] Z ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že finanční orgány 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 prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytost), 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.“*

[57] Zajišťovací příkazy vydané v nyní projednávané věci ve světle výše uvedených požadavků obstojí. Finanční úřad v rámci svého postupu velmi podrobně a přesvědčivě pojednal o podvodném obchodním řetězci, jeho struktuře a zapojení stěžovatelky v řetězci, z čehož usoudil (tento závěr aproboval krajský soud a nyní i Nejvyšší správní soud), že byla dána vysoká míra pravděpodobnosti (silné důvody) budoucího stanovení daně. Finanční úřad také podrobně osvětlil a stanovil výši zajištění. Z účasti stěžovatelky

pokračování

v řetězci správce daně vyvodil též obavy ohledně budoucí vymahatelnosti daně, které byly dále zvýrazněny úvahami o finančním a ekonomickém stavu stěžovatelky.

[58] Nejvyšší správní soud se následně zabýval námitkou stěžovatelky týkající se evidence jejích skladových zásob. V tomto kontextu shledal jako zcela přiléhavý a zákonný závěr krajského soudu, že „[r]ozhodnutí o správním deliktu za porušení zákona o účetnictví není předmětem tohoto řízení. Poznamenává se, že neprůkazně vedenou skladovou evidencí zásob a neprováděním inventarizace zásob se zhoršuje důkazní postavení žalobce v daňovém řízení. Výhrady žalobce související se způsobem a případnou správností či vadným vedením předepsaných evidencí lze argumentovat pouze ve vztahu k poškození za správní delikt, při vydání zajišťovacího příkazu se hodnotí výlučně podmínky dané ustanovením § 167 odst. 1 daňového řádu.“ Nejvyšší správní soud zároveň odkazuje na rozsudek ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, v němž vyslovil závěr, že „[p]ři 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“. V daném případě tedy nebylo na místě zabývat se otázkou neprůkazně vedené skladové evidence zásob a neprovádění inventarizace zásob, když tato skutečnost nepochybně zhoršuje důkazní postavení stěžovatelky až v samotném řízení o stanovení daně. Tvzení stěžovatelky, že finanční orgány, jakož i krajský soud měly provést důkaz čestným prohlášením svědka - programátora znalého způsobu vedení skladové evidence, případně měly provést výslech tohoto svědka, je pak ve světle shora uvedeného třeba odmítnout jako zcela irelevantní. Pro účely vydání zajišťovacího příkazu nebylo vůbec třeba zjišťovat vlastnosti evidencí stěžovatelky v takovéto míře podrobnosti. Postačovalo, že z jiných (výše detailně popsanych) informací opatřených finančním úřadem jasně vyplývalo, že stěžovatelka byla do podvodné struktury zapojena a že její role v ní pravděpodobně nebyla nahodilá.

[59] Lichou shledal Nejvyšší správní soud i stížní námitku, v níž stěžovatelka vytýkala finančním orgánům a krajskému soudu porušení svých práv plynoucích z § 86 odst. 2 daňového řádu, když předložila všechny důkazní prostředky k jednotlivým (zpochybněným) obchodům a tyto nebyly správně provedeny. K tomu Nejvyšší správní soud rekapituluje, že se finanční orgány musí v rámci aplikace institutu zajišťovacího příkazu zabývat dvěma okruhy skutečností, a to otázkou přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně a otázkou obav ohledně budoucí vymahatelnosti daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104). Tomuto požadavku, jak již bylo odůvodněno výše, finanční orgány dostály. Co se týče dokazování ve vztahu ke zpochybněným obchodním případům, pak je nutné opětovně upozornit na shora citované závěry plynoucí (zejména) z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48.

IV. Závěr a náklady řízení

[60] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[61] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka v řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Odvolacímu finančnímu ředitelství, které by jako procesně úspěšný účastník řízení o kasační stížnosti na jejich náhradu zásadně mělo právo, žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti s tímto řízením nevznikly, a proto mu jejich náhradu soud nepřiznal.

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

V Brně dne 30. listopadu 2016

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu