



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ladislava Derky v právní věci žalobkyně: **AMPARA s.r.o.**, se sídlem Zemědělská 612, Kamenný Újezd, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2016, čj. 21391/16/5100-41458-710158, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 1. 2018, čj. 50 Af 13/2016-81,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 1. 2018, čj. 50 Af 13/2016-81, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) na základě zjištění plynoucích z kontroly DPH dospěl k závěru, že se žalobkyně v letech 2014 a 2015 zapojila do karuselových podvodů na DPH při obchodování s polyetylenovým granulátem. Podle správce daně existovala vysoká pravděpodobnost, že žalobkyni v budoucnu doměří DPH ve značném rozsahu. Současně po zhodnocení ekonomické situace správce daně konstatoval, že žalobkyně nebude mít v době splatnosti DPH dostatek finančních prostředků ani jiného zpeněžitelného majetku na úhradu DPH. Správce daně proto vydal

dne 16. 3. 2016 celkem patnáct zajišťovacích příkazů podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, kterými uložil žalobkyni, aby zajistila úhradu dosud nestanovené DPH za zdaňovací období červen, červenec, říjen až prosinec 2014 a leden až říjen 2015, a to složením jistoty na depozitní účet správce daně v celkové výši 36 877 061 Kč. Zajišťovací příkazy byly účinné a vykonatelné okamžikem jejich vydání, jelikož podle správce daně při vydání zajišťovacího příkazu hrozilo nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

[2] Žalobkyně se proti zajišťovacím příkazům odvolala. Jelikož uplatnila proti všem napadeným zajišťovacím příkazům totožné námitky, žalovaný s poukazem na procesní ekonomii řízení posuzoval jejich zákonnost v jednom řízení a rozhodl o nich společně. Žalovaný se ztotožnil s posouzením správce daně, odvolání proto rozhodnutím ze dne 11. 5. 2016 zamítl a všechny zajišťovací příkazy ze dne 16. 3. 2016 potvrdil. Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou. Krajský soud její námitky neshledal důvodnými a žalobu zamítl.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu obsáhlou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V ní především vytýká krajskému soudu nesprávné posouzení otázky naplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů zakotvených v § 167 odst. 1 daňového řádu.

[4] Krajský soud se nevypořádal s argumentací stěžovatelky ohledně nedostatku důvodů pro budoucí stanovení DPH. Pouze přitakal žalovanému, aniž by tuto skutečnost sám posoudil. Navíc se soud vůbec nezabýval ani žalobní námitkou, že v odvolacím řízení není možné odstraňovat nedostatky odůvodnění zajišťovacích příkazů, jak to činil žalovaný v tomto případě. Pokud jde o odůvodnění zajištění v budoucnu stanovené daně, správní orgány se omezily pouze na obecné proklamace. Tvrdily, že je stěžovatelka zapojena v údajně podvodném řetězci, aniž by vysvětlily, v čem nezákonnost řetězce spočívá, z jakých objektivních okolností své závěry dovozují, z jakých zdanitelných plnění nebyla odvedena DPH a v jaké výši a jak se měla na podvodu stěžovatelka podílet. Navíc zcela absentuje odůvodnění, z jakých objektivních okolností lze usuzovat na to, že se stěžovatelka na tomto podvodu účastnila vědomě. V praxi lze stěžít požadovat, aby daňový subjekt pátral po původu zboží a jeho historii. Bylo nezbytné posuzovat dobrou víru stěžovatelky a zkoumat, co na obchodních transakcích bylo nestandardní a v čem stěžovatelka pochybila při prověřování svých dodavatelů. Nadto stěžovatelka podotýká, že obecná tvrzení o podvodu a její roli v něm správní orgány ničím nepodložily. Tato tvrzení tedy nemají oporu ve správním spisu.

[5] Stěžovatelka upozorňuje také na to, že zjištění správních orgánů jsou v rozporu s tabulkami o prodeji granulátů v roce 2014 a 2015, které vypracovala. Ty zcela vylučují hypotézu, že bylo „přeprodáváno“ stejné zboží v kruhu. Z porovnání jednotlivých druhů materiálu u jednotlivých dodávek v tabulkách je patrné, že druh materiálu se v případech nákupu a prodeje neshoduje. Stěžovatelka tyto tabulky označila jako důkazy v řízení před krajským soudem a chtěla jimi vyloučit tvrzení správních orgánů o existenci tzv. kolotočového podvodu. Krajský soud však tyto důkazy vůbec neprovedl, v odůvodnění

pokračování

napadeného rozsudku je nijak nehodnotil a nevysvětlil, proč by navržené důkazy měly být nadbytečné. Přestože se dokazování při vydání zajišťovacích příkazů zpravidla neprovádí, je tím spíše nezbytné provést navržené důkazy při přezkumu zajišťovacích příkazů. Zásada volného hodnocení důkazů neznamena, že by si soud mohl libovolně vybírat, které důkazy provede a které nikoliv. Důvody týkající se stanovení daňové povinnosti v budoucnu jsou tak zcela nepodložené a nepřezkoumatelné.

[6] Krajský soud rovněž nesprávně posoudil, zda mohly mít správní orgány důvodné obavy o dobytynosti daně v době její splatnosti. Vůbec se nevypořádal s argumentací stěžovatelky, že se správní orgány nezabývaly budoucím vývojem její ekonomické situace, který je pro posouzení zákonnosti zajištění podstatný. Stěžovatelka nadto nesouhlasí ani s hodnocením její aktuální majetkové situace.

[7] Dále na rozdíl od krajského soudu považuje stěžovatelka za nepřiměřené, že jí správce daně odepřel zákonnou lhůtu tří pracovních dnů pro složení jistoty (§ 167 odst. 3 daňového řádu). Namísto toho použil „přísnější“ variantu zakotvenou v § 103 zákona o DPH a určil, že zajišťovací příkazy jsou vykonatelné již okamžikem jejich vydání z důvodu hrozícího nebezpečí z prodlení a zahájil exekuci na majetek stěžovatelky. V takovém případě byl povinen přezkoumatelným způsobem vysvětlit, v čem konkrétně mělo nebezpečí z prodlení spočívat.

[8] Stěžovatelka napadá také konkrétní skutková zjištění popsaná v rozsudku krajského soudu, která jsou podle jejího názoru v rozporu se skutečností a nemají oporu ve spisu. Nadto uvádí, že se soud vůbec nezabýval žalobní argumentací namítající, že správce daně zajistil vyšší částku, než jsou uplatněné odpočty od dodavatelů. Nevyjádřil se ani k námitce nedostatečně podloženého tvrzení žalovaného, že nelze zjistit faktický stav zásob na skladě stěžovatelky.

[9] Žalovaný v podrobném vyjádření vyvrací jednotlivé kasační námitky. Závěry krajského soudu považuje za správné, proto navrhuje, aby NSS kasační stížnost zamítl. Stěžovatelka reagovala na vyjádření žalovaného v rozsáhlé replice, která z valné části opakuje argumentaci uvedenou již v kasační stížnosti. Žalovaný se k tomu stručně vyjádřil v duplice.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil NSS v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); shledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[11] Kasační stížnost je důvodná.

III. A. Zajištění dosud nestanovené daně a opomenutí důkazu

[12] Jádrem sporu v nynější kauze je otázka zákonnosti celkem patnácti zajišťovacích příkazů vydaných dne 16. 3. 2016 v celkové výši 36 877 061 Kč.

[13] Důvody pro vydání zajišťovacího příkazu jsou stanoveny v § 167 odst. 1 daňového řádu, dle něhož může správce daně vydat zajišťovací příkaz, *[j]e-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*. Správce daně tedy 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 (srov. rozsudek ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, který se zabývá vztahem těchto dvou podmínek).

[14] Pro vydání zajišťovacího příkazu je tedy první a podstatnou podmínkou, že je zde vysoká pravděpodobnost existence daňové povinnosti, kterou bude třeba v budoucnu splnit. Tato pravděpodobnost v nynější kauze vycházela ze zjištění správce daně, že se stěžovatelka při obchodování s granulátem zapojila do řetězového podvodu na DPH. Žalovaný i krajský soud se s hodnocením správce daně ztotožnili.

[15] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že se správní orgány omezily pouze na obecné proklamace. Podle jejího názoru nedostatečně vysvětlily, v čem nezákonnost řetězce spočívá a zejména, jak se na podvodu měla podílet a zda tak činila vědomě. Stěžovatelka nadto uvádí, že tvrzení správních orgánů nemají oporu ve správním spisu.

[16] NSS s těmito námitkami nesouhlasí. Správce daně se v zajišťovacích příkazech vždy v bodě 3. podrobně věnuje otázce budoucího stanovení daně, žalovaný poté na s. 4-7 vypořádává odvolací námitky související s touto otázkou. Správní orgány konkrétně popsaly, které společnosti se účastnily podvodného řetězce (resp. řetězců, jelikož v průběhu roku 2014 a 2015 se struktura podvodného řetězce několikrát proměnila), a skrze jaké obchodní vazby (odběratele a dodavatele) se do řetězce zapojila také stěžovatelka. Vysvětlily také, v čem spočívala nezákonnost řetězce. Podle odůvodnění rozhodnutí žalovaného na s. 6 „*v předmětných zdaňovacích obdobích docházelo k nelogickým a neekonomickým předprodejům shodného zboží mezi tuzemskými i zahraničními obchodními společnostmi, kdy v průběhu času byly nahrazovány již nefunkční obchodní společnosti dalšími, přičemž tyto přepraveje zboží vykazují shodné znaky tzv. karuselového podvodu, kdy jedním z článků obchodního řetězce není přiznána daň na výstupu, resp. není zaplacená daňová povinnost ve správné výši*“. Z výzvy k prokázání skutečností ze dne 23. 6. 2016, založené ve správním spisu, vyplývají další podrobnosti fungování podvodného řetězce.

[17] Jak sám uvádí správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů, tato zjištění plynou z dokazování v té době probíhající daňové kontroly. Ve správním spise jsou tyto poznatky podloženy protokoly o zahájení daňové kontroly ze dne 9. 11. 2015, 18. 12. 2015, 10. 3. 2016, ve kterých správce daně mimo jiné vyjmenovává, jaké doklady měl k dispozici, jaká zjištění z nich plynou, a jaké další písemnosti vyžadoval k provedení daňové kontroly. Protokoly obsahují mimo jiné podpisy zástupců stěžovatelky, kteří proti jejich obsahu nevznegli žádné výhrady. Další podklady a skutková zjištění z nich plynoucí správce daně

pokračování

vyjmenovává ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 23. 6. 2016, která je rovněž součástí správního spisu. Vedle toho správní spis obsahuje také jednotlivá přiznání k DPH za zdaňovací období červen, červenec, říjen až prosinec 2014 a leden až říjen 2015, ke kterým jsou připojeny také konkrétní daňové doklady a jiné přílohy, dále výpisy z účtů stěžovatelky, výpisy z katastru nemovitostí atd. NSS tedy nepřisvědčil názoru stěžovatelky, že zjištění správce daně nemají oporu ve správním spisu.

[18] Nelze se ztotožnit ani s tvrzením stěžovatelky, že správní orgány měly zjišťovat, zda se účastnila podvodného řetězce vědomě, a zkoumat její dobrou víru. NSS již v minulosti 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. Naopak bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení budou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezátíženého*“ (rozsudek ze dne 11. 6. 2014, čj. 10 Afs 18/2015-48, bod 13, věc *MPM Invest*). Pro vydání zajišťovacího příkazu je tedy 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 nezátíženého, ve smyslu judikatury Soudního dvora EU týkající se karuselových podvodů (viz např. také rozsudek ze dne 30. 11. 2016, čj. 2 Afs 213/2016-28, bod 34, věc *Pneu servis Internacional*). Optikou výše uvedeného proto NSS nemohl přihlídnout k judikatuře citované v kasační stížnosti a replice, která se týká až stadia vyměřovacího řízení - přiznání nároku na odpočet. Žalovaný navíc nad rámec nezbytně nutného na s. 6 napadeného správního rozhodnutí uvedl, z čeho dovozuje, že stěžovatelka o podvodném jednání věděla.

[19] Stěžovatelka vyčítá krajskému soudu, že pouze přitakal žalovanému a sám se k věci nevyjádřil. NSS s tímto kategorickým závěrem nesouhlasí. Krajský soud se k otázce budoucího stanovení daně sám vyjadřuje a hodnotí ji zejména v bodě 77. napadeného rozsudku. Krajský soud navíc hned v úvodu argumentační části stěžovatelku upozornil na to, že „*v souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomie řízení není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, ale přezkoumat dříve učiněné závěry správních orgánů; panuje-li mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí shoda, není důvodu, proč by na něj nemohlo být v rozsudku v podrobnostech odkázáno*“ (rozsudek ze dne 29. 5. 2013, čj. 2 Afs 37/2012-47). Takový postup sám o sobě nemohl založit nezákonnost přezkoumávaného soudního rozhodnutí.

[20] NSS nepovažuje napadený rozsudek za nezákonný ani proto, že se v něm soud konkrétně nevyjádřil k žalobní námitce o nepřipustném odstraňování nedostatků odůvodnění zajišťovacích příkazů žalovaným v odvolacím řízení, jak stěžovatelka namítá v kasační stížnosti. Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že soud pokládal již samotná odůvodnění zajišťovacích příkazů za zcela dostatečná. V takovém případě nelze považovat za nezákonné, pokud se krajský soud nevypořádal s uvedenou žalobní námitkou stěžovatelky. NSS podotýká, že soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem

žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne ze dne 3. 4. 2014, čj. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (rozsudek ze dne 24. 4. 2014, čj. 7 Afs 85/2013-33, věc *WSW Engineering*).

[21] Nelze souhlasit s přesvědčením stěžovatelky, že žalovaný oproti zajišťovacím příkazům odůvodnil své rozhodnutí zcela novými okolnostmi. V reakci na odvolací námitky pouze detailněji rozvedl skutečnosti, které existovaly již v době vydání zajišťovacích příkazů, a které zajišťovací příkazy reflektují. Stěžejním důvodem pro budoucí stanovení daně tak v zajišťovacích příkazech i v rozhodnutí žalovaného byla skutečnost, že se stěžovatelka zapojila do podvodného řetězce. Nemůže se proto jednat o srovnatelnou situaci jako v odkazovaném rozsudku ze dne 23. 11. 2017, čj. 1 Afs 340/2016-51, věc *IMPROFEX CZ*, kde se o existenci podvodného řetězce zmínil poprvé až žalovaný v rozhodnutí o odvolání. Sama stěžovatelka navíc nespecifikuje, v čem konkrétně se měly důvody žalovaného k vydání zajišťovacích příkazů lišit od důvodů uvedených v odůvodnění zajišťovacích příkazů.

[22] Další argumenty stěžovatelky v této části kasační stížnosti NSS shledal důvodnými.

[23] Stěžovatelka v kasační stížnosti poukazuje na to, že se krajský soud vůbec nevypořádal s důkazem, který předložila v průběhu soudního řízení. Jedná se o tabulky prodeje granulátů za roky 2014 a 2015. Tento důkaz podle stěžovatelky vylučuje hypotézu správních orgánů, že zboží bylo „přeprodáváno“ v podvodném řetězci. Z tabulek údajně vyplývá, že stěžovatelka dále v řetězci nedodávala shodné zboží, druh materiálu se v případě nákupu a prodeje lišil.

[24] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zmiňuje, že tabulky neměl k dispozici před vydáním zajišťovacích příkazů. Sama stěžovatelka prý tento důkaz doložila až více než rok po podání žaloby. Tyto tabulky podle jeho názoru navíc nic nedokládají, správnost v nich uvedených údajů nelze bez dalšího ověřit. Nadto přezkum takového rozsahu dle jeho názoru nepřísluší krajskému soudu při řízení o zajišťovacím příkazu, ale správci daně v nalézacím řízení.

[25] NSS ze spisu krajského soudu zjistil, že stěžovatelka výše popsanou argumentaci přdestřela v bodě IX. žaloby ze dne 14. 7. 2016 a současně odkázala na důkaz tabulkami prodeje granulátů, které byly údajně přiloženy k žalobě. V přípisu ze dne 26. 8. 2016 stěžovatelka informovala soud, že tyto důkazy nedopatřením k žalobě nepřipojila, a proto je soudu předložila dodatečně. Tabulky se týkaly prodeje granulátů za roky 2014 a 2015 a byly v nich uvedeny údaje o jednotlivých prodeích granulátu, a to čísla a data faktur, označení zákazníků, celková cena prodaného granulátu a měna, čísla dodacích listů, čísla CMR (nákladových listů), údaje o dodavateli žalobce a původních dodavatelích z CMR. Tvzení žalovaného, že stěžovatelka tabulky předložila více jak rok po podání žaloby proto nemůže bez dalšího obstát. Je však pravda, že stěžovatelka necelý rok po doplnění žaloby k replice ze dne 4. 8. 2017 připojila další tabulky týkající se prodeje granulátů, které tentokrát zaznamenávaly stav prodeje u konkrétních společností nařčených z účasti v podvodném řetězci. Stěžovatelka s poukazem na obsah tabulek v replice konstatovala, že

pokračování

pouze v jednom jediném případě se jednalo o stejný druh zboží. Následně však vysvětlila, že na trhu nelze vyloučit situaci, kdy odběratel nedisponuje materiálem, který dříve prodal dodavateli a ten mu jej následně poskytne, aby odběratel dokázal splnit požadavky svých zákazníků. Na základě těchto skutečností označila stěžovatelka tvrzení žalovaného o „předprodeji“ shodného zboží za smyšlené a nepodložené.

[26] K těmto tabulkám se vyjádřil žalovaný při soudním jednání konaném dne 24. 1. 2018. Konstatoval, že *„se nejedná o takovou tabulku, která by byla řádně podložena a nebyla žalovanému k dispozici při vydání rozhodnutí“*. Stěžovatelka v reakci na to při jednání uvedla: *„Pokud jde o předloženou tabulku, která byla soudu zaslána ohledně prodeje granulátu, tak k tomu právní zástupce žalobkyně uvádí, že tato tabulka nemohla být z časových důvodů ani dříve vypracována, když poukazuje na to, že žalovaný nesl v daném případě důkazní břemeno, nikoliv žalobkyně. Proto nebylo povinností žalobkyně takovou tabulku předkládat.“* Žalovaný na to reagoval, že *„nebylo povinností správce daně v rámci tohoto řízení provádět rozsáhlé dokazování, neboť zajišťovací příkazy jsou vždy vydávány pouze na základě indicií. Pokud jde o tabulky, které byly soudu předloženy, měly být přezkoumány v rámci nalézacího řízení, nikoliv až před soudem.“* Poukázal také na to, že *„nebyly přiloženy k této tabulce žádné originální podklady“*.

[27] Krajský soud předložení důkazů – tabulek o prodeji granulátů zaznamenal. To je zřejmé z bodu 19. v narační části rozsudku a dále ze shrnutí repliky v bodě 30. V části posuzující důvodnost žaloby (body 60. až 77. rozsudku) se však o tomto důkazu vůbec nezmiňuje. Krajský soud tedy vskutku předložené tabulky nehodnotil. Podle NSS se jedná o vadu v jeho postupu, která mohla mít vliv na zákonnost rozsudku.

[28] NSS souhlasí s žalovaným, že nelze požadovat po správních orgánech, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavily najisto a detailně prokazovaly veškeré skutečnosti významné pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně. Na druhou stranu však od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti nelze zcela odhlédnout. NSS již v minulosti dovodil, že *„[v] zajišťovacím řízení není nutné vést obšírné dokazování, ale je nutné poukázat na takové skutečnosti, které vydání zajišťovacího příkazu odůvodňují. Určitá informace může podmínku přiměřené pravděpodobnosti doměření daně naplnit, další informace však může tuto indicii opět vyvrátit, čímž podmínka pravděpodobnosti budoucího doměření daně opět splněna nebude [...] Správní orgány musí tedy skutkové okolnosti zjistit natolik, aby bylo možné posoudit naplnění podmínky aplikace právní normy vyžadující pravděpodobné doměření daně a odůvodněné obavy z obtížného vymáhání v budoucnu stanovené daně. [...] Tímto požadavkem se nestírá rozdíl mezi zajišťovacím a nalézacím řízením, jak naznačuje stěžovatel. Obě řízení se liší tím, co, a v návaznosti na to i jak, se dokazuje. V zajišťovacím řízení je předmětem dokazování otázka, zda existuje přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena. Oproti tomu v nalézacím řízení se naopak dokazuje, zda daň má být stanovena [...]. V zásadě je proto možné časově náročné dokazování přeložit až do vyměřovacího řízení, nicméně po tomto přeložení musí v zajišťovacím řízení zbýt nezpochybněné indicie dostatečné k odůvodnění pravděpodobného doměření daně v budoucnu“* (rozsudek ze dne 9. 2. 2017, čj. 1 Afs 275/2016-22, věc K.M.D.).

Z citované judikatury vyplývá, že dokazování skutečností týkajících se samotné pravděpodobnosti stanovení daně v budoucnu nelze v zajišťovacím řízení odmítnout.

[29] NSS se dále zabýval tím, zda má tuto povinnost také soud přezkoumávající správní rozhodnutí vydané v zajišťovacím řízení. Obecně lze konstatovat, že žaloba proti zajišťovacímu příkazu je žalobou proti rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. Při přezkoumání rozhodnutí je rozhodný skutkový a právní stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Ve vztahu k tomuto časovému bodu také soud provádí dokazování. Podle § 77 odst. 2 s. ř. s. soud může zopakovat důkazy provedené ve správním řízení a stejně tak může i tyto důkazy doplnit. Rozsah dokazování určuje soud; není vždy povinen provést důkazy navržené účastníky řízení, jsou-li však důkazy navrženy, musí se v rozsudku s tímto návrhem vypořádat. V daném případě stěžovatelka navrhla provedení důkazu tabulkami o prodeji granulátů v roce 2014 a 2015, napadený rozsudek se však s tímto návrhem nijak nevypořádal, což je na újmu jeho přesvědčivosti (k nezbytnosti řádného odůvodnění rozsudku srov. nález ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08).

[30] Z hlediska vlivu na zákonnost vydaného rozsudku je dále podstatné, zda navržený důkaz měl být krajským soudem proveden. Podle NSS je třeba v této souvislosti zohlednit charakter zajišťovacího řízení, které musí být sice rychlé, neboť jen tak může být účinné, na druhou stranu však toto řízení výrazně omezuje práva daňového subjektu. Je pravda, že tabulky o prodeji granulátů stěžovatelka vypracovala a předložila až po vydání rozhodnutí žalovaného. Časový prostor odvolacího řízení v délce, která v posuzované kauze činila necelé dva měsíce, však nemohl být dostatečný k vypracování finanční analýzy prodeje určitého druhu zboží.

[31] Ostatně již z rozsudku ze dne 23. 11. 2016, čj. 2 Afs 244/2016-58, věc *Automotoklub Masarykův okruh*, vyplývá, že krajský soud přezkoumávající zajišťovací příkaz musí provést důkaz předloženým žalobcem, pokud tento důkaz může zpochybnit samotnou existenci dlužné daně, a vyhodnotit jej v kontextu s ostatními důkazy opatřenými v daňovém řízení.

[32] Stěžovatelka v nyní posuzované kauze předložila v soudním řízení důkazy, kterými se snažila zpochybnit tvrzení správce daně o jejím zapojení do podvodného řetězce. NSS proto shledal v postupu krajského soudu spočívající v neprovedení navrhovaného důkazu (event. nevysvětlení, proč důkaz nebyl relevantní) vadu, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Byl tedy naplněn kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[33] V takovém případě se NSS nemohl vyjádřit ani k tomu, zda byla naplněna druhá podmínka nezbytná pro vydání zajišťovacích příkazů podle § 167 odst. 1 daňového řádu - odůvodněná obava, že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná. NSS je totiž přesvědčen, že otázka zapojení stěžovatelky do karuselových podvodů má v nynější kauze vliv také na hodnocení její ekonomické situace. Zapojením do podvodného řetězce totiž stěžovatelka mohla dodávat granulát svým zákazníkům za cenu nižší než konkurence. O tuto výhodu by stěžovatelka v důsledku odhalení účasti v karuselových podvodech na DPH přišla. Přišla by též o další výhodu spočívající v neoprávněně uplatňovaných nadměrných odpočtech. To by se nutně muselo odrazit na jejím hospodářském výsledku. Ostatně na tuto skutečnost poukazuje sám žalovaný, který v napadeném správním

pokračování

rozhodnutí na s. 8 uvádí, že „dle dosavadních zjištění profitoval odvolatel (pozn. stěžovatelka) ze své účasti na karuselových podvodech, čímž výrazně vylepšoval svoji finanční situaci. Je tedy logické, že by zapojením do karuselových podvodů vylepšené hospodářské výsledky za zdaňovací období roku 2015 neměly sloužit jako doklad odvolatelova finančního zdraví, nýbrž jako zdroj potenciálního rizika, když odvolatel přišel o nelegální zdroj financování vlastní ekonomické činnosti a současně po něm správce daně žádá vrácení neoprávněně snížené daňové povinnosti“.

[34] NSS se z obdobných důvodů nevyjadřoval ani k námitkám proti nepřiměřenosti postupu podle § 103 zákona o DPH. Okolnosti zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce mohou mít vliv také na posouzení nutnosti stanovení účinnosti a vykonatelnosti zajišťovacího příkazu již okamžikem jeho vydání.

III. B. Námitky nevypořádání žalobních bodů

[35] Stěžovatelka namítá, že se krajský soud nevypořádal s V. žalobní bodem, podle kterého správce daně zajistil vyšší částky, než jsou deklarované odpočty DPH z přijatých plnění od dodavatelů BAU FORM CZ s.r.o. a PLANTOCHEMIE s.r.o. Konkrétně poukázala na zajišťovací příkazy za zdaňovací období červen 2014 a březen 2015.

[36] Jak NSS zjistil, žalovaný na s. 7 svého rozhodnutí shledal v odůvodnění příslušných zajišťovacích příkazů chybu v psaní. Vysvětlil, že měla být v zajišťovacím příkazu za zdaňovací období červen 2014 namísto společnosti BAU FORM CZ s.r.o. uvedena společnost PACK PLAST s.r.o. a v zajišťovacím příkazu za zdaňovací období březen 2015 měly být vedle společnosti BAU FORM CZ s.r.o. uvedeny také společnosti SINMO s.r.o. a BR Constructivo CZ s.r.o. Stěžovatelka se v žalobě ohradila proti odůvodnění žalovaného, že se jednalo pouze o chybu v psaní, která neměla vliv na zákonnost zajišťovacích příkazů. Takový postup podle tvrzení stěžovatelky v žalobě nemůže v právním státě obstát.

[37] Krajský soud se k těmto žalobním námitkám vůbec nevyjádřil. Jeho rozhodnutí je proto v této části nepřezkoumatelné. NSS také v tomto případě považuje toto pochybení za vadu, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Byl tedy naplněn kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[38] Podle stěžovatelky se krajský soud dále nevypořádal s žalobní námitkou, že správní orgány vůbec neoznačily skutková zjištění, podle kterých nelze zjistit faktický stav zásob na skladě stěžovatele. Ani k tomuto tvrzení se krajský soud nevyjadřuje, podle NSS však tato skutečnost nezakládá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Krajský soud totiž stavem skladových zásob v odůvodnění napadeného rozsudku vůbec neargumentoval, a to ani v části věnující se ekonomickým poměrům stěžovatelky.

III. C. Námitky nesprávných skutkových zjištění krajského soudu

[39] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti poukazuje na konkrétní skutková zjištění krajského soudu, která dle jejího názoru nemají oporu ve správním spisu. V bodě 39.

rozsudku prý krajský soud nesprávně uzavřel, že stěžovatelka správci daně nepředložila adekvátní daňové doklady za příslušná zdaňovací období a ani potřebnou evidenci pro účely DPH. NSS tomu uvádí, že, jak vyplývá ze správního spisu, v době zahájení daňové kontroly správce daně vskutku neměl k dispozici veškeré potřebné daňové doklady za příslušná zdaňovací období. O tom svědčí výzva k prokázání skutečností ze dne 23. 3. 2016, ve které správce daně vyzývá stěžovatelku k prokázání dalších skutečností.

[40] Stěžovatelka napadá také tvrzení krajského soudu v bodě 47., že dodavatelé neplnili své daňové povinnosti, neboť nehradili stanovenou daň. NSS zjistil, že shodné tvrzení obsahuje také rozhodnutí žalovaného. Ve správním spisu správce daně tyto skutečnosti detailně popisuje v odůvodnění výzvy k prokázání skutečností ze dne 23. 3. 2016.

[41] Stěžovatelka následně polemizuje s tím, že jí nelze klást k tíži, pokud správní orgány nezveřejní tyto subjekty jako nespolehlivé plátce. Tato skutečnost souvisí s otázkou vědomosti a dobré víry stěžovatelky, ke které se NSS vyjádřil již v bodě [18] výše. Dále stěžovatelka považuje za nepravdivé zjištění krajského soudu v bodě 47., že granulát byl dodáván výhradně do jiného členského státu. Oporu tohoto tvrzení však dle NSS lze opět nalézt ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 23. 3. 2016, konkrétně na s. 15.

[42] Stěžovatelka považuje dále za zcela nepodstatné a nepodložené informace v bodě 49. napadeného rozsudku, které se vztahují ke společnosti Dubecek s.r.o. NSS je opačného názoru. Tyto informace se týkají fungování podvodného řetězce, a proto souvisí s nyní řešenou kauzou. Zdrojem těchto zjištění je opět výzva k prokázání skutečností ze dne 23. 3. 2016.

[43] V bodě 51. údajně krajský soud nesprávně uvedl, že společnost PLANTOCHEMIE s.r.o. nevykonávala žádnou ekonomickou činnost. Zdrojem těchto informací je opět výzva k prokázání skutečností ze dne 23. 3. 2016, ani toto skutkové zjištění krajského soudu tedy není nepodložené. NSS v tomto odkazuje stěžovatelku na podrobné zmapování ekonomické činnosti společnosti PLANTOCHEMIE v bodě 14. vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti.

IV. Závěr a náklady řízení

[44] NSS shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. Krajský soud je při novém projednání věci vázán právním názorem NSS; v novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.)

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

V Brně dne 16. srpna 2018

Zdeněk Kühn
předseda senátu