



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **AB CHEMITRANS, s. r. o.**, se sídlem Koperníkova 872, Bohumín, Nový Bohumín, zastoupen JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem náměstí Míru 341/15, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 8. 2017, č. j. 22 Af 67/2016 - 38,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 14. 6. 2016, č. j. 27171/16/5100-41458-711233, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil 2 zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště Ostrava I (dále jen „správce daně“), ze dne 8. 4. 2016, č. j. 1359224/16/3201-00540-801187 a č. j. 1359360/16/3201-00540801187, vydané podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Zajišťovacími příkazy správce daně žalobci uložil, aby zajistil úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2013 ve výši 2 520 584 Kč a prosinec 2013 ve výši 4 969 969 Kč, složením jistoty na jeho depozitní účet v celkové výši 7 490 553 Kč.

[2] Žalobce obchodoval se zinkem, olovem, mědí. Byl posledním článkem v několika detekovaných řetězcích, který uplatnil nárok na odpočet na dani. Správce daně při

kontrole zjistil řadu nestandardních okolností, např. nákup zboží za nestandardně nízkou cenu, odkaz na několik dnů starý spot London Metal Exchange (dále jen „LME“), nestandardní ověřování kvality, některé z obchodních korporací byly pro správce daně nekontaktní, s virtuálním sídlem, jejichž jednatele jsou cizími státními příslušníky, nezveřejňují účetní závěrky. Daňový subjekt, podnikající v předmětném segmentu dlouhodobě od roku 1997, nakupoval komodity emitované na LME za cenu s prémie podstatně nižší, než za jakou tyto komodity prodávají výrobci, což vyvolávalo pochybnosti o 39 obchodních transakcích v průběhu delšího časového období (duben – prosinec 2013). Při realizaci nákupu a prodeje komodit daňový subjekt nevyvíjel výraznější aktivitu, platební podmínky měl nastaveny specificky, dodavatelům hradil po provedení plateb svých odběratelů, při provádění přejímek v průměrné hodnotě kolem 4 milionů Kč za zásilku, vesměs spoléhal na přiložený certifikát kvality. Některé z těchto certifikátů byly pozměňovány, překrytím či překopírováním byly měněny údaje o kupujícím, informace o přepravě, místu určení. Vzhledem k rozsáhlé medializaci daňových podvodů na dani z přidané hodnoty u rizikových komodit si daňový subjekt podle žalovaného byl či minimálně mohl a měl být vědom, že výrazné ztráty dodavatelů jsou kompenzovány jiným způsobem, tj. že obchodní transakce jsou zasaženy podvodem na dani z přidané hodnoty. Správce daně vyhodnotil jako vysoce pravděpodobné doměření daně z přidané hodnoty za kontrolované období minimálně ve výši 37 milionů Kč. Po analýze ekonomické situace a možnosti eliminace úhrady daňových povinností konstatoval, že daňový subjekt nebude mít v době splatnosti daně dostatek finančních prostředků ani jiného zpeněžitelného majetku na úhradu daně z přidané hodnoty. Obava z hrozícího nebezpečí z prodlení byla podle žalovaného odůvodněna rizikem ukončení ekonomické činnosti a přesměrováním finančních toků na nově založenou obchodní korporaci AB CHEMITRANS – nástupnická, s. r. o., v důsledku čehož by byl žalobce pro správce daně nedosažitelný.

II.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce správní žalobou, kterou Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) shora označeným rozsudkem zamítl. Uvedl, že ani dlouholetý výkon ekonomické činnosti žalobce, daňové kontroly bez zjištění závažnějších pochybení, součinnost při plnění daňových povinností, za situace, kdy žalobce figuruje v několika podvodných řetězcích, nejsou samy o sobě způsobilé vyvrátit správcem daně vyhodnocenou důvodnou obavu týkající se schopnosti žalobce pokrýt úhradu dosud nestanovené daně.

[4] Krajský soud shledal, že skutečnosti, které vedly finanční orgány k vydání zajišťovacích příkazů, obstojí, neboť dostatečně odůvodňují obavy o možnost výběru v budoucnu stanovené daně. Při posuzování zákonných předpokladů pro vydání zajišťovacích příkazů krajský soud odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, ze dne 28. 11. 2013, č. j. 7 Afs 101/2013 - 26. Připomněl, že při vydávání zajišťovacích příkazů vycházejí daňové orgány z indicií, tedy z kvalifikované míry pravděpodobnosti, nikoli z prokázaného skutkového stavu.

pokračování

[5] Krajský soud zrekapituloval konkrétní obavy správce daně ohledně ohrožení dobytnosti, jež se týkaly zjištění majetkové nedostatečnosti a finančních poměrů žalobce. Žalobce nedisponuje dlouhodobým ani krátkodobým hmotným či nehmotným majetkem v rozsahu odpovídajícím výši dosud nestanovené daňové povinnosti. Na bankovních účtech žalobce nebyla tvořena dostatečná rezerva k úhradě vlastní daně. Krajský soud poté ve shodě s daňovými orgány shrnul zjištění ohledně útlumu ekonomické činnosti žalobce v období od srpna 2015 do ledna 2016 v rozsahu přesahujícím 75 % (snížení objemu měsíčních zdanitelných plnění z 57 649 211 Kč na 14 297 492 Kč), a zohlednil personální propojení s totožnými jednatelem i společníky dodavatelů, shodný předmět podnikání i sídlo obchodní korporace AB CHEMITRANS – nástupnická, s. r. o. a žalobce. Jestliže žalobce namítal, že správce daně nezohlednil při vydání zajišťovacích příkazů hospodářské výsledky žalobce za únor 2016, v tomto rozsahu konstatoval krajský soud jeho pochybení. Správce daně nevyužil aktuální údaje o daňovém subjektu z přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období, v němž se objem zdanitelného plnění zvýšil na 29 771 766 Kč. Zároveň však uzavřel, že zvýšení ani zdaleka nedosahuje hodnot na počátku útlumu ekonomické činnosti žalobce, v důsledku čehož pochybení nemá rozhodující vliv na učiněná skutková zjištění a vydaná rozhodnutí. Závěry žalovaného aprobející zjištění a přiměřené pochybnosti správce daně krajský soud zhodnotil jako přezkoumatelné, logické a s ohledem na předstižnou povahu zajišťovacího příkazu i dostatečně odůvodněné.

III.

[6] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Podle stěžovatele došlo k nezákonnému zásahu do jeho vlastnického práva zaručeného čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Daňové orgány postupovaly v rozporu s aktuální judikaturou Nejvyššího správního soudu, pokud při vydání zajišťovacích příkazů nevzaly v potaz rozsudky ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, historii, transparentnost a spolupráci daňového subjektu se správcem daně.

[8] Krajskému soudu stěžovatel vytkl nesprávné posouzení zákonných důvodů pro vydání zajišťovacích příkazů podle § 167 daňového řádu. Krajský soud se nevypořádal se všemi žalobními body, zejména ve vztahu k existenci odůvodněné obavy správce daně. Stěžovatel rozporoval obavy daňových orgánů aprobejované krajským soudem, a to jak v rovině jeho zapojení do podvodného řetězce, tak pokud jde o ekonomickou a finanční situaci společnosti. Podle jeho přesvědčení nebyl dán důvod k vydání zajišťovacích příkazů. Orgány finanční správy postavily své pochybnosti na spekulativních a nepodložených skutečnostech, nikterak nezohlednily skutečný stav věci, důkazní prostředky a informace předestřené stěžovatelem. Nelze aprobejovat postup krajského soudu, který za správný prohlásil postup správních orgánů včetně selekce navrhovaných důkazů podle vlastních kritérií s preferencí těch, které potvrzují jimi zvolenou skutkovou verzi.

[9] Krajský soud nesprávně neakceptoval námitku vztahující se k vypracovanému znaleckému posudku, o který se opíral správce daně. Znalec se podle stěžovatele věnoval

nad rámec svého oprávnění toliko obecným ekonomickým teoriím, bez jakékoli návaznosti na konkrétní trh. Orgány finanční správy neposuzovaly jednotlivé transakce, neobjektivní hodnocení indicií vycházelo z paušalizovaných údajů, toliko z údajů subjektů, které svou činnost v oblasti neželezných kovů na trhu ukončily bankrotem. Oproti tomu stěžovatel se pohybuje v cenovém rozpětí, které lze považovat za rozpětí tržní ceny. Tvrzení o nestandardně nízkých cenách, krom toho, že je nepřezkoumatelné, je zcela liché.

[10] Krajský soud ani orgány finanční správy nerespektovaly rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66. Z kumulované výše zisku žalobce za poslední tři roky (30 milionů Kč) přitom plyne, že byl schopen uhradit zajišťovanou částku daně. Nereflektovaly ani skutečnost, že aktiva stěžovatele převyšovala cizí zdroje o cca 17 milionů Kč. Stěžovatel, jakožto ekonomicky a obchodně silná společnost, ať již s vyšším či nižším úsilím, byl nepochybně schopen uhradit dodatečně stanovenou daňovou povinnost.

[11] Z odkazu na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 9. 2015, sp. zn. 15 Af 76/2014 plyne, že pokud je z jednání stěžovatele (a jeho společníků) zřejmé, že nečinil žádné konkrétní kroky ani aktivní pokusy k utlumení činnosti, jsou zajišťovací příkazy i rozhodnutí o odvolání, nezákonné. Pokud by chtěl stěžovatel ukončit ekonomickou činnost, mohl tak učinit ihned po zahájení daňové kontroly. Zajišťovací příkazy byly vydány cca dva roky po zahájení kontroly, kdy nadto začal navyšovat měsíční obrát. Je zřejmé, že nebylo jeho snahou vyvést činnost či aktiva mimo dosah správce daně.

[12] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že na indicie zakládající odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu je třeba nahlížet ve vzájemné souvislosti. Jakkoli se může každá skutečnost posuzovaná separátně jevit jako zákonná a málo významná, v kontextu tvoří ucelený komplex indicií odůvodňující obavu správce daně. V dané věci správce daně takový komplex indicií shromáždil. Hlavní okolností, z níž správce daně vycházel, bylo zapojení žalobce do podvodného řetězce daňových subjektů, rizika s tím související, majetková nedostatečnost a obava z převedení majetku. Navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

V.

[14] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[15] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[16] K tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů se již v obecné rovině mnohokrát vyjádřila ustálená judikatura Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu. Soudní rozhodnutí je třeba považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů zejména tehdy, pokud není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření právního závěru, z jakého důvodu soud považoval žalobní námitky za liché či mylné nebo proč nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou (např. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75).

[17] Meritorní přezkum rozsudku je tak možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl způsobem uvedeným v jeho výroku. Tato kritéria napadený rozsudek splňuje. Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, s nímž stěžovatel rozsáhle polemizuje, Nejvyšší správní soud neshledal. Skutečným obsahem kasační stížnosti je nesouhlas se způsobem vypořádání jeho žalobních námitek, jak poznamenal i krajský soud „*žalobce brojí proti interpretaci nepřímých důkazů, které ve svém souhrnu eliminují jiná přijatelná vysvětlení a směřují k závěru pro věc relevantnímu*“. Nejvyšší správní soud již opakovaně vyslovil, např. v rozsudcích ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30, či ze dne 6. 12. 2016, č. j. 7 As 179/2016 - 37, že nesouhlas stěžovatele s odůvodněním a závěry napadeného rozsudku nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost.

[18] Ústavní soud rovněž konstatoval, že „*[n]ení 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*“ [náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), věc *M. CAMBELL & SONS LIMITED*, bod 68, srov. též rozsudky NSS ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43, věc *To & Mi Vdf.*, bod 41, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, věc *SAFINA*, bod 21, ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, věc *SOLARPARK gama*, bod 41, ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50, bod 17, nebo ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014 - 108, bod 37]. Krajský soud srozumitelně předložil vlastní úvahy, kterými vyvracel žalobní námitky. Za nepřezkoumatelné rovněž nelze považovat ani rozhodnutí žalovaného.

[19] 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*.“

[20] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 - 35, konstatoval, že „*[i]nstitut zajišťovacího příkazu představuje tzv. předstižné rozhodnutí, často založené na hypotetické úvaze správce daně (BAXA, J.; KANIOVÁ, L. Komentář k § 167. In: BAXA, J. et al. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011). Správce daně totiž v případech vydávání zajišťovacího příkazu nevychází z dokazování, nýbrž toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici. V řízení o zajišťovacím příkazu proto nebude*

namístež 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. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48).

[21] Správce daně vydáním zajišťovacího příkazu závažně zasahuje do majetkových práv daňového subjektu. Daňový řád proto podmiňuje možnost vydání zajišťovacího příkazu existencí odůvodněných obav, přičemž pro zamezení svévole je nutné, aby správce daně zcela konkrétně identifikoval důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90, č. 2001/2010 Sb. NSS). Tyto důvody je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Existence odůvodněné obavy musí být založená na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, případně tu existují jiné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, č. 3049/2014 Sb. NSS, obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 - 139).

[22] Krajský soud vyjádřil na sedmé straně odůvodnění svého rozsudku názor, že jakkoli nemůže interpretace nepřímé indicie vést k jednoznačnému závěru o důvodných pochybnostech podle § 167 daňového řádu, mohou takové nepřímé důkazy ve svém souhrnu eliminovat jiná přijatelná vysvětlení a vést ke skutkovému stavu, který učinily finanční orgány. Lze konstatovat, že kasační stížnost je postavena na obdobném přístupu, avšak s opačnými závěry, tedy že dílčí nepřímá zjištění naopak vydání zajišťovacích příkazů neodůvodňují.

[23] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, č. 3368/2016 Sb. NSS, „[p]ředpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňového řádu, je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (např. silnými důvody svědčícími o tom, že se daňový subjekt zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, ukončuje podnikatelskou činnost, apod.).“ V odůvodnění zajišťovacího příkazu je proto třeba uvést důvody vztahující se jak k budoucímu stanovení daně, tak i k dobytosti této daně. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Na druhou stranu lze připustit určitou míru vzájemné kompenzace obou prvků. Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že tato vzájemná kompenzace není vyloučena ani v případech, kdy relativně silnější pravděpodobnosti stanovení daně odpovídají „slabší“ obavy z její nedobytnosti (srov. např. rozsudek nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 162/2017). To na druhou

pokračování

stranu nemůže a nesmí znamenat přípustnost postupu, kdy správce daně bez objektivních pochybností stran její následné dobytosti, „zajistí“ tuto daň předem.

[24] Se stěžovatelem nelze souhlasit, pokud z odkazu na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, sp. zn. 10 Afs 18/2015, a ze dne 7. 1. 2016, sp. zn. 4 Afs 22/2015, dovozoval nutnost zrušení zajišťovacích příkazů jako nezákonných. Jestliže byla součinnost daňového subjektu podstatná v případech citovaných rozsudků za jiného skutkového stavu, neznamená to, že jde o kritérium obecně zapovídající vydávání zajišťovacích příkazů. Souhrn skutečností zakládajících obavu správce daně je v každém případě jiný, naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31).

[25] Stěžovatel (obdobně jako předtím v odvolání a posléze v žalobě) poukazoval na vlastní dosavadní historii a krajskému soudu vytýkal zásadní pochybení, pokud tuto skutečnost nevyhodnotil v jeho prospěch s tím, že vydání zajišťovacího příkazu je *ultima ratio*. S takovým hodnocením nelze souhlasit. Sám stěžovatel považuje dosavadní bezproblémovost za nepřímou indicii. Jako taková jistě nemůže sama o sobě odůvodnit žádný závěr při úvaze, zda zajišťovací příkaz vydat, či nikoli. Není proto chybný názor krajského soudu, že dobrá daňová historie žalobce není zárukou budoucí dobytosti daně, jestliže žalobce začal figurovat v detekovaných podvodných řetězcích a jeho struktura mu umožňuje snadno vyvést majetek z formální organizační stránky. Na tom nic nemění ani poukaz stěžovatele, že reálně funguje, má reálné sídlo, pronajaty skladové prostory a i po dobu daňové kontroly hradil své daňové povinnosti. Jak již bylo uvedeno, jakkoli by mohla absence těchto charakteristik učinit indicie k vydání zajišťovacích příkazů silnějšími, naopak jejich přítomnost ještě nesvědčí tomu, že vydání zajišťovacích příkazů bylo nezákonné.

[26] Další kasační námitky míří k (ne)existenci odůvodněné obavy – předpokladu budoucího stanovení daně. Stěžovatel se ohrazuje proti závěru, že byl účasten v podvodných řetězcích, že ze spisu plyne existence daňové ztráty, vznesl výhrady ke znaleckému posudku, o který se opíral správce daně, výhrady ke kupním cenám nezelezných kovů a rozpětí tržní ceny a k závěru správce daně, že šlo o ceny nestandardně nízké. Zdůrazňoval kroky, které učinil za účelem snížení rizika pořízení nekvalitního zboží. Těmto námitkám je společné, že podstatnou mírou míří nikoli ke splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, ale k samotnému meritů věci, k tomu, zda skutkové okolnosti odůvodňovaly následné vyměření daně či nikoli. Jakkoli jsou k existenci předpokladu, že daň bude v budoucnu stanovena, nezbytné skutečnosti hrající posléze podstatnou roli při následném stanovení daně, nelze na druhou stranu pro vydání zajišťovacích příkazů požadovat postavení těchto rozhodných skutečností zcela najisto v okamžiku vydání zajišťovacích příkazů.

[27] Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v i stěžovatelem označeném rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, „je nutno souhlasit se žalovaným, 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. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou

v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím. Proto například 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 nezatíženého.“

[28] Rovněž podle rozsudku téhož soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 - 28, „[...] 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. [...] 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.“

[29] Vzhledem k výše vymezené povaze institutu zajišťovacího příkazu tedy nelze po správci daně na jednu stranu požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu, resp. rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoli s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. Správce daně byl povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a žalovaný v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. To správce daně a žalovaný učinili. Zajišťovací příkazy byly odůvodněny velmi podrobně, o čemž svědčí též rozsah odůvodnění (23 - 27 stran), majícího oporu ve správním spise. Ve vztahu k prvému zdroji obav správce daně, účasti stěžovatele na podvodném řetězci, se správce daně zabýval strukturou daného řetězce. Struktura byla podrobně rozebrána u všech detekovaných řetězců v obou zajišťovacích příkazech. Neodvedení DPH bylo správcem daně v 39 obchodních případech zjištěno dožádáním u příslušných správců daně. Standardní ceny s premií u obchodovaných komodit byly zjišťovány správcem daně mimo jiné žádostmi k mezinárodní výměně informací u polských prodejců zinku, olova a mědi.

[30] Zjištěné okolnosti zakládaly relativně vysokou míru pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Nelze nevidět, že správce daně přistoupil k vydání zajišťovacích příkazů několik dní předtím, než byl žalobce seznámen s výsledky kontrolních zjištění (duben 2016). Rovněž je třeba připomenout, že zákonnost následně vydaných platebních výměrů na vlastní daňové povinnosti je v současné době předmětem přezkumu ve správním soudnictví (řízení je vedeno u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 22 Af 129/2017). Obecně nelze přisvědčit argumentaci stěžovatele, pokud skutečnost, že k vydání zajišťovacích příkazů došlo poté, kdy daňová kontrola trvala řadu měsíců a relativně nedlouho před doměření daní, interpretuje ve vlastní prospěch s tím, že pokud by hodlal zamezit případnému vybrání daně, mohl tak učinit kdykoli předtím. Nelze objektivně stanovit míru zvyšující se pravděpodobnosti vyměření daně v návaznosti např. na fázi

pokračování

probíhající daňové kontroly. Obdobně však nelze argumentovat opačně (ve prospěch správce daně), že v počátku kontroly se nemusí budoucí doměření daně jevit natolik pravděpodobným, aby přimělo daňový subjekt činit kroky směrem k následnému nesplnění daňové povinnosti. Vždy bude záležet na okolnostech konkrétního případu. Obecně lze toliko předpokládat, že spolu s postupující daňovou kontrolou může být zřetelnější naplnění prvního předpokladu – pravděpodobnosti stanovení daně. V úvodu daňové kontroly nemusí být splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu zřejmé. Nelze proto s úspěchem namítat nezákonnost zajišťovacích příkazů jen z toho, že k nim správce daně nepřistoupil dříve v průběhu daňové kontroly. Správce daně k nim přistoupil v závěru daňové kontroly po shromáždění všech podstatných poznatků, na nichž založil svá kontrolní zjištění.

[31] Předpoklad budoucího stanovení daně se proto jeví Nejvyššímu správnímu soudu v posuzované věci relativně silný, rozhodně postačující k případnému vydání zajišťovacích příkazů. Bylo proto třeba především posoudit, zda byly shledány dostatečné obavy též z možné budoucí nedobytnosti daně. Zajišťovací příkazy jsou ke splnění této podmínky o poznání stručnější. Správce daně konstatoval, že stěžovatel nekumuluje na svých účtech finanční prostředky umožňující alespoň částečnou úhradu v budoucnu splatné daně prostřednictvím exekuce. Zjistil, že stěžovatel ve většině případů nenakupuje zboží na sklad, ale přímo je dodává odběrateli. K pochybnostem správce daně ohledně její dobytnosti přispěla finanční a ekonomická situace stěžovatele. Správce daně z dostupných zdrojů zpracoval analýzu stavu a struktury majetku, zabýval se výší disponibilních finančních prostředků, jež by měla alespoň částečně zajistit úhradu v budoucnu splatné daně. Své obavy správce daně podpořil závěry o útlumu ekonomické činnosti stěžovatele v rozsahu přesahujícím 75 %. Roli sehrála i skutečnost, že stěžovatel obchoduje s komoditami, které byly vyhodnoceny jako rizikové.

[32] Stěžovatel v kasační stížnosti přdestřel rozsáhlou argumentací směřující proti závěrům správce daně ohledně jeho finanční a ekonomické situace, včetně odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 239/2015 a namítal, že byl schopen uhradit budoucí daň, avšak krajský soud ani orgány finanční správy závěry citovaného rozsudku nerespektovaly. Ani tyto námitky nejsou důvodné. Obecně lze konstatovat, že okolnosti týkající se naplnění v pořadí druhého předpokladu k vydání zajišťovacích příkazů – obav z dobytnosti stanovení daně – jsou v tomto případě slabší, a to jak co do zjištění rozhodných skutečností, tak i co do jejich následného hodnocení.

[33] Krajský soud názoru žalovaného a správce daně stran dobytnosti daně v zásadě přisvědčil s tím, že je sice na každém obchodním subjektu, jakou má strukturu svého majetku a jakou mají povahu jeho obchodní operace, musí však si současně být vědom důsledků případné rizikovosti takové struktury stran rizika dobytnosti daně. Stěžovatel na toto relativně obecné tvrzení reaguje obdobně obecnou úvahou o tom, že mu krajský soud vytýká zvolenou formu podnikání skrze obchodní společnost, oproti podnikání fyzických osob. Ani krajský soud však stěžovateli primárně nevytýká, že obava z budoucího vymožení daně plyne pouze z toho, že je obchodní společností. Podstatnými byla v této souvislosti zjištění objektivní povahy, nedostatečnost finančních prostředků na účtech, nedostatek postižitelného nemovitého a movitého majetku, jakož i obchodování s rizikovými komoditami. Do jisté míry lze přisvědčit kasační argumentaci o tom, že dle

výsledků hospodaření za poslední tři roky by byl stěžovatel schopen uhradit zajišťovanou částku daně. Zajišťovací příkazy se tímto aspektem věci nezabývají. Současně je však třeba vidět, že vytýkají stěžovateli nedostatek majetku takové povahy, aby jej bylo následně možné postihnout exekucí. Nikoli momentální absenci jakéhokoli majetku, který by bylo lze k úhradě stanovené daně využít.

[34] Rovněž odkazu stěžovatele na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 9. 2015, sp. zn. 15 Af 76/2014 a z něho dovozované nezákonnosti zajišťovacích příkazů a rozhodnutí o odvolání, nečinil-li záměrně žádné kroky ke snižování majetku či utlumení ekonomické činnosti, není možno přisvědčit. Vydání zajišťovacího příkazu nelze spojovat výhradně 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, č. 3049/2014 Sb. NSS, bod 20). Jak již bylo uvedeno, zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicí nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené dani vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její splatnosti uhradit.

[35] Stěžovatel v kasační stížnosti zdůrazňuje, že nikdy nebylo jeho snahou vyvést činnost či aktiva mimo dosah správce daně a nečinil rovněž žádné konkrétní kroky a pokusy k utlumení ekonomické činnosti. Lze přisvědčit závěru, že konkrétním důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů nebyly primárně faktické kroky stěžovatele svědčící nemožnosti následného vybrání stanovené daně. Přesto mají tyto námitky relativně blízko k okolnosti, kterou považuje Nejvyšší správní soud za podstatnou, avšak kterou stěžovatel výslovně nezmiňuje v kasační stížnosti a nepromítá ji do kasačních námitek. Správce daně konstatuje, že dne 27. 11. 2015 byla založena obchodní korporace AB CHEMITRANS – nástupnická s. r. o., která je se stěžovatelem personálně propojena, s totožnými společníky a jednatelem, se stejným předmětem podnikání a sídlem. To vede u správce daně v souvislosti s tvrzeným útlumem ekonomické činnosti, stavem majetku a možným zapojením do podvodného řetězce k podezření, že tato obchodní korporace byla založena účelově, aby bylo možné pokračovat v ekonomické činnosti, kterou stěžovatel dosud vyvíjel. Stěžovatel v žalobě tvrdil, že skutečným účelem vzniku uvedené společnosti byla akvizice do společnosti EKOZINK Praha s. r. o.

[36] Stěžovatel neuváděl v kasační stížnosti argumenty, pro které nesouhlasí s dílčím závěrem krajského soudu, že založení uvedené společnosti je pouze indicí, kterou lze interpretovat různými způsoby a ačkoli stěžovatel předkládá přijatelné vysvětlení důvodů jejího založení, umožňuje její existence s přihlédnutím k vysoké likviditě majetku stěžovatele současně snazší majetkové „vyprázdnění“ původní společnosti. Okolnost existence „nástupnické“ společnosti stěžovatele v kasační stížnosti v zásadě pomíjí. S výjimkou zmínky o sesterské společnosti, učiněné v poznámce pod čarou. Lze proto pouze obecně poznamenat, že správce daně zpravidla přistupuje k vydání zajišťovacích příkazů ve specifické procesní situaci, kdy vedle potřeby dostatečného osvědčení rozhodných skutečností přistupuje rovněž požadavek, aby vydání zajišťovacího příkazu bylo dostatečně efektivní a splnilo svůj účel. I případná časová prodleva sloužící k podrobnějšímu ověření rozhodných skutečností (zde skutečného účelu založení nástupnické společnosti) by mohla

pokračování

být s tímto požadavkem v rozporu. Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší spekulovat o skutečném účelu založení nástupnické společnosti, či o tom, zda dovětek „nástupnická“ svědčí spíše paralelnímu fungování obou společností s rozdílnými účely nebo nebezpečí zmiňovanému správci daně. Nezpochybnitelné je, že tato okolnost zůstává významnou skutečností – nepřímou indicií směřem k obavě o vymahatelnost stanovené daně. Nejvyšší správní soud ji považuje za nejpodstatnější z oněch nepřímých indicií, které ve svém souhrnu vedly k naplnění i druhého předpokladu pro vydání zajišťovacích příkazů. Právě v tomto aspektu lze rovněž shledat skutkovou odlišnost od případů řešených Nejvyšším správním soudem např. pod sp. zn. 5 Afs 321/2017, či sp. zn. 9 Afs 330/2017, ve kterých pouhá možnost budoucích kroků směřujících vyvedení aktiv z podnikání, či závěr o předluženosti společnosti, byly bez dalších konkrétních kontrolních zjištění považovány za nedostatečné pro splnění podmínek k vydání zajišťovacích příkazů

[37] Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[38] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Soud žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal, neboť stěžovatel byl procesně neúspěšný a z obsahu spisu nevyplývá, že by procesně úspěšnému žalovanému v souvislosti s řízením o kasační stížnosti vznikly jakékoli náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 14. března 2019

Mgr. David Hipšr
předseda senátu