



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Central Europe Mark s.r.o.**, IČ 24168041, se sídlem Hlavní třída 87/2, Český Těšín, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2015, č. j. 27197/15/5100-41458-710158, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 9. 2018, č. j. 9 Af 75/2015 - 65,

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.

Odůvodnění:

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Rozhodnutím ze dne 18. 8. 2015, č. j. 27197/15/5100-41458-710158, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil zajišťovací příkaz ze dne 19. 6. 2015, č. j. 4548600/15/2011-00540-105447, kterým Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, uložil žalobkyni, aby zajistila úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015, která v dané době nebyla stanovena, složením jistoty na depozitní účet správce daně, a to ve výši 13.556.641 Kč.

[2] Správce daně v odůvodnění zajišťovacího příkazu vyložil, že předmětem činnosti žalobkyně byl ode dne 10. 10. 2011 pronájem nemovitostí, bytových a nebytových prostor a ode dne 31. 12. 2014 podnikání v oblasti nakládání s nebezpečnými odpady, výroba,

obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 zákona č. 455/1991 Sb., živnostenského zákona. Podle přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015 je předmětem obchodování velkoobchod s rudami, kovy a hutními materiály. Od svého vzniku byl výhradním společníkem a jednatelem žalobkyně Jan Vaněk, který dne 4. 12. 2014 převedl svůj obchodní podíl na nového jednatele Bohuslava Siweka. Žalobkyně byla ode dne 24. 10. 2011 registrována k dani z příjmů právnických osob a k dani z přidané hodnoty, přičemž do konce roku 2014 nevykonávala ekonomickou činnost. Navzdory vyjádření Jana Vaňka v protokolu ze dne 14. 12. 2011, že žalobkyně vykonává ekonomické a účetní poradenství v sídle společnosti, správce daně při místním šetření dne 18. 6. 2015 zjistil, že se jedná o hromadné sídlo, kde je evidováno přibližně třicet společností a žalobkyně není označena na orientační tabuli ani na poštovních schránkách. Po zvonění na neoznačeném zvonku před uzamčenou částí kancelářských prostor se dostavil Jan Vaněk, který správci daně sdělil, že jednatel společnosti Bohuslav Siwek je na cestách po světě, nicméně žalobkyně v místě skutečně sídlí, konají se zde obchodní jednání a nedostatky v označení jsou toliko technického charakteru. Správci daně se tedy nepodařilo provést s jednatelem žalobkyně v jejím sídle ústní jednání a není mu známa existence žádné provozovny, skladu, vlastních či pronajatých prostor, kde by žalobkyně v roce 2015 fakticky vykonávala svou činnost. Správce daně opakovatel místní šetření dne 19. 6. 2015 v sídle společnosti, přičemž zjistil, že nejspíše Jan Vaněk doplnil označení žalobkyně v místě jejího sídla.

[3] Správce daně konstatoval, že žalobkyně v době, kdy byl jejím společníkem a jednatelem Jan Vaněk, neplnila daňové povinnosti. Přestože nevykonávala činnost, byla povinna podávat daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob. Daňové přiznání k této dani za zdaňovací období let 2011, 2012 a 2013 podala žalobkyně se zpožděním mnoha měsíců až let po stanovených lhůtách. Opožděná daňová přiznání přitom žalobkyně podala v lednu 2015 prostřednictvím datové schránky s uvedením Jana Vaňka coby jejího jednatele, přestože jeho účast ve společnosti měla zaniknout již dne 4. 12. 2014. Správce daně z výše uvedeného dovodil, že Jan Vaněk mohl prodat podíl v žalobkyni toliko účelově s cílem zakrýt, kdo ji skutečně řídí a ovládá. Jan Vaněk přitom vystupuje i ve společnosti TaxSys MIVN, s. r. o., která se podle obchodního rejstříku zabývá vedením účetnictví, činností účetních poradců a vedením daňové evidence, a lze tak u něj předpokládat kvalifikované vědomosti o povinnostech v daňovém řízení. Naposledy zmíněná společnost je přitom uvedena na daňovém přiznání žalobkyně za první čtvrtletí roku 2015 jako kontaktní osoba a její telefonní číslo je uvedeno i na daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období čtvrtého čtvrtletí roku 2011, které sestavil Jan Vaněk. Správce daně shrnul, že žalobkyně porušuje § 21a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, neboť do sbírky listin rejstříkového soudu neuložila účetní závěrky a související listiny. Stejnou povinnost však porušuje i společnost TaxSys MIVN, vlastněná SAFETYCOM a.s., jejíž předsedkyní představenstva je matka Jana Vaňka. Obě naposledy zmíněné společnosti jsou personálně propojeny sestrami V. a K. B. Žalobkyně neplnila povinnost podávat včas daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Přiznání podávala s několika měsíčním zpožděním a v této souvislosti uložené pokuty nehradila. Správce daně musel vyzývat žalobkyni k podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty i za další období, přičemž poslední přiznání za první čtvrtletí roku 2015 žalobkyně podala opět opožděně. Z výše uvedeného správce daně dovodil, že žalobkyně od počátku porušovala povinnosti podle § 101 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

[4] Z finančně majetkové analýzy žalobkyně správce daně zjistil, že nevlastní nemovité věci, vozidla ani cenné papíry a v přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2014 nevykazuje žádný dlouhodobý majetek, zásoby nebo pohledávky. Základní jmění společnosti tvoří aktiva v hodnotě 206.000 Kč a jediným majetkem bude s největší pravděpodobností jen dovážené zboží. Na daňovém účtu žalobkyně jsou evidovány dvě platby odvodu zálohy, ze kterých vyplývá, že mzdy jsou vypláceny v minimální částce. Při provozu velkoobchodu s danou komoditou je však podle správce daně obvyklé zaměstnávání více zaměstnanců a provozování skladovacích prostor s manipulační technikou. Správce daně zjistil, že žalobkyně používá k podnikání účty, které mu neohlásila, a obchodní partnery tak vystavuje riziku ručení za neodvedenou daň z přidané hodnoty. Přes tyto účty byly provedeny vysoké transakce, konkrétně v částce 24.667.687,48 Kč. Zjištěné obraty přitom neodpovídají údajům uvedeným v přiznání k dani z přidané hodnoty za první čtvrtletí roku 2015, kde žalobkyně vykázala objem uskutečněných plnění ve výši 132 mil. Kč. Správce daně dovedl, že platby jsou pravděpodobně realizovány bezhotovostně přes jiný, neznámý, účet, hotovostně anebo jinak. Tomu odpovídá i nesouvislá číselná řada na bankovních výpisech. Správce daně konstatoval, že obchodní transakce mají neobvyklý charakter a žalobkyně může být průtokovou společností, jejímž účelem je znepréhlednit obchodní aktivity a vyhnout se plnění daňových povinností. V této souvislosti správce daně konstatoval, že účty žalobkyně mají toliko tranzitní charakter a jsou kreditovány společnostmi ze Slovenska, Polska či Švýcarska (AZORINA s. r. o., PROBEX SP, BBC Group) na účet společnosti například opět ze Švýcarska (COMET PRO AG). Některé ze společností mají sídlo na hromadné adrese, jedna nemá nikterak speciálně vyhraněnou činnost, a může tak obchodovat prakticky s čímkoliv. Jednatelům další z těchto společností je Ryszard Kubiena, který má dispoziční oprávnění k bankovnímu účtu žalobkyně.

[5] Správce daně poznamenal, že žalobkyně nemá žádné webové stránky, na kterých by byly informace typické pro fungující obchodní společnost. Není znám zdroj financování žalobkyně a na jejích bankovních účtech nejsou zřetelné platby související s běžnou ekonomickou činností, jako je platba nájmu, energií, dopravy, vedení účetnictví, telefonních poplatků apod. Na základě všech uvedených skutečností správce daně dovedl, že na adrese sídla žalobkyně došlo ke shromáždění korporací, které jsou personálně propojeny a které vytvořily obchodní strukturu obchodující s rizikovou komoditou, kdy obchodní transakce probíhají přes zřejmě účelově neuvedené bankovní účty v mimořádně vysokém objemu, aniž by zde byly logické prvky stabilního podniku s ekonomickým zázemím. Správce daně vyjádřil obavu, že žalobkyně neprokáže nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného členského státu za zdaňovací období prvního čtvrtletí roku 2015 podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty. Při stanovení výše zajištěné daně správce daně vyšel z daňového přiznání žalobkyně, ve kterém uvedla hodnotu zboží dodaného do jiného členského státu ve výši 78.091.246 Kč. Správce daně označil tuto částku za cenu včetně daně a vynásobením koeficientem 0,1736 vypočítal žalobkyni daň z přidané hodnoty ve výši 13.556.6441 Kč, která bude pravděpodobně dodatečně stanovena a v době vymahatelnosti nebude dobytá, případně její vymáhání bude spojeno se značnými obtížemi.

[6] Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí k námitkám žalobkyně uvedl, že při naplnění skutkové podstaty § 167 odst. 1 daňového řádu nelze ve vydání zajišťovacího příkazu shledat porušení zásady přiměřenosti. Závěr správce daně o hromadném charakteru sídla žalobkyně není podle žalovaného spekulativní, avšak prokázaný. Žalobkyní předložené fotografie jejího označení v sídle neobsahují údaje o datu pořízení, a nelze je proto považovat za důkaz. Místní šetření naproti tomu provedly dvě úřední osoby, a žalovaný tak má jejich tvrzení za zjištěné. Skutečnost, že výroba cedule označující název žalobkyně trvá delší dobu, neprokazuje, že není možné, aby ji žalobkyně doplnila druhý den po prvním místním šetření, jak uvedl správce daně. Žalobkyně již mohla mít ceduli vyrobenou a druhý den ji toliko instalovala. V posuzované věci rovněž není podstatné, jestli Jan Vaněk úředním osobám provádějícím místní šetření sdělil, že Bohuslav Siwek je na cestách, nebo že se v sídle vyskytuje nepravdělně, neboť správce daně samotnou tuto skutečnost nehodnotil negativně. K pozdnímu času provedení místního šetření žalovaný uvedl, že i podle sdělení Jana Vaňka by bylo zastižení Bohuslava Siweka otázkou toliko náhody, přičemž místní šetření se z povahy věci provádí bez předchozího ohlášení. Správce daně dle žalovaného neodůvodnil vydání zajišťovacího příkazu jen absencí skladovacích prostorů, ale také negativními zjištěními při místním šetření a absencí provozovny nebo vlastnictví nemovitých věcí. Správce daně dle žalovaného nevyložil k tíži žalobkyně, že v daňových přiznáních podaných v lednu 2015 uvedla jméno bývalého jednatele Jana Vaňka. Významnější byla výrazná opožděnost jejich podání. O telefonním spojení na účetní kancelář se správce daně podle žalovaného zmínil, aby poukázal na propojenost mezi jednotlivými subjekty skrze osobu bývalého jednatele a jeho příbuzných. Žalovaný sdělil, že obchodní aktivity žalobkyně budou dále prověřeny v nalézacím řízení, avšak dosud shromážděné informace, tj. například o obratech neodpovídajících údajům v daňových přiznáních či o nesouvislosti číselných řad na bankovních výpisech, oprávněně založily pochybnosti správce daně o jejich obchodních aktivitách a o budoucí vymahatelnosti daně. Argument ohledně personálního zázemí žalobkyně uvedl správce daně toliko podpůrně, jelikož z něj vyplývá riziko rychlého ukončení podnikatelské aktivity. Žalovaný nepřisvědčil námitce, že správce daně uvedl všechny bankovní účty žalobkyně v zajišťovacím příkazu. Podstatné totiž bylo, že žalobkyně v této souvislosti nesplnila povinnost podle § 96 zákona o dani z přidané hodnoty a § 127 daňového řádu. V daném případě se jedná o jeden z nosných důvodů zajišťovacího příkazu, neboť přes neregistrované účty činila žalobkyně milionové transakce. Žalovaný dodal, že žalobkyně zpochybňuje argumentaci správce daně, aniž by ji vnímala ve vzájemné souvislosti, nikoliv toliko jednotlivě, přičemž se zabývá převážně podpůrnými důvody pro vydání zajišťovacího příkazu. Vzhledem k tomu, že v nyní prováděném řízení se posuzují toliko podmínky podle § 167 daňového řádu, žalovaný neprovedl žalobkyní navržené důkazy, které mají význam až pro nalézací řízení.

[7] Rozsudkem ze dne 26. 9. 2018, č. j. 9 Af 75/2015 - 65, Městský soud v Praze zamítl žalobu proti výše uvedenému rozhodnutí o odvolání žalobkyně. V odůvodnění rozsudku se soud nejprve vyjádřil k podmínkám aplikace institutu zajišťovacího příkazu podle § 167 daňového řádu a poté splnění jednotlivých podmínek posoudil v kontextu přezkoumávané věci. K pravděpodobnosti doměření daně soud uvedl, že správce daně ani žalovaný ve svých rozhodnutích sice přímo nepoukázali na existenci podvodu na dani z přidané hodnoty, kterého by se měla žalobkyně účastnit, avšak z jejich odůvodnění vyplývá, že podezření o zapojení do takového podvodu pojali. Po správních orgánech nelze požadovat,

pokračování

aby již v zajišťovacím příkazu postavily najisto všechny skutečnosti rozhodné pro stanovení daně, neboť to je předmětem až nalézacího řízení. K relevanci skutkových podkladů pro vydání zajišťovacího příkazu soud uvedl, že se správní orgány opřely o zcela konkrétní skutečnosti. Přitom není sebemenších pochyb, že odůvodněnou obavu správce daně vyvolalo identifikované riziko, že žalobkyně nesplní podmínky pro osvobození od daně z přidané hodnoty k uskutečněným zdanitelným plněním zachyceným na řádku č. 20 přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prvního čtvrtletí roku 2015. Z uvedených údajů dále správní orgány přezkoumatelným způsobem uvážily o výši jistoty uvedené v zajišťovacím příkazu. Soud nepřisvědčil námitce, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné pro rozpor s § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť žalovaný změnil hmotněprávní kvalifikaci věci oproti správci daně. Žalovaný sice skutečně uvedl, že žalobkyně pravděpodobně neprokáže nárok na odpočet daně, z kontextu je však zjevné, že se jednalo o zjevnou chybu v psaní, která nemohla způsobit nezákonnost rozhodnutí. Proto soud považoval za irrelevantní žalobkyní namítanou rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu k § 115 odst. 2 daňového řádu.

[8] Soud rovněž nepřisvědčil námitce, že žalobkyně používá zjednodušený postup při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu podle § 17 zákona o dani z přidané hodnoty a neuplatňuje tedy nárok na odpočet ani na osvobození podle § 64 téhož zákona. Z přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prvního čtvrtletí roku 2015 je zřejmé, že žalobkyně tvrdila dodávky zboží do jiného členského státu vykázané na řádku č. 20 přiznání i dodávky zboží formou třístranného obchodu prostřední osobou vykázané na řádku č. 30 a 31 přiznání. Správce daně přitom své obavy vztáhl toliko k tvrzením na řádku č. 20 daňového přiznání. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě správně poukázal na to, že na předmětném řádku daňového přiznání se zachycují jednak údaje o hodnotě uskutečněného plnění při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty, tj. dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani a přemístění obchodního majetku dle § 64 odst. 4 tohoto zákona. Současně však prodávající osoba na předmětném řádku daňového přiznání zachycuje dle § 17 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty údaj o hodnotě plnění při dodání zboží z tuzemska do jiného členského státu při užití zjednodušeného postupu podle § 17 téhož zákona, jehož realizaci žalobkyně v podané žalobě v obecné rovině tvrdí. Omezila-li se tedy žalobkyně v tomto ohledu na obecnou námitku, že správní orgány zatížily svá rozhodnutí vadou nezákonnosti, neboť žalobkyně používala zjednodušený postup při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu podle § 17 zákona o dani z přidané hodnoty, a neuplatňovala tedy osvobození podle § 64 téhož zákona, míjí se její námitka s podstatou závěrů správních orgánů. Obecné tvrzení, že žalobkyně realizovala třístranný obchod ve smyslu § 17 zákona o dani z přidané hodnoty, totiž nevylučuje, že přeprava či odeslání zboží v rámci třístranného obchodu byly ukončeny mimo území České republiky, a správce daně tak měl aplikovat § 64 téhož zákona. Žalobkyně ostatně v tomto směru nevznesla konkrétní argumenty ke konkrétním zdanitelným plněním, které by mohly zpochybnit závěry správních orgánů. Soud konstatoval, že ani po několika letech probíhající daňové kontroly se žalobkyni podle správce daně nepodařilo prokázat, že ve vztahu k předmětným transakcím existovaly podmínky pro osvobození od daně dle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty, resp. že byly splněny podmínky dle § 17 téhož zákona.

[9] K námitce, že zajišťovací příkaz byl pro žalobkyni likvidační, Městský soud v Praze připomněl, že požadavky principu proporcionality jsou reflektovány již v zákonných podmínkách k vydání zajišťovacího příkazu a v závěrech plynoucích z výše citované judikatury správních soudů, která byla na nyní projednávanou věc aplikována. Z žalobkyní namítaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2018, č. 6 Afs 364/2017 - 54, vyplývá, že podezření z účasti na daňovém podvodu patří mezi takové případy, kdy může zajišťovací příkaz zprostředkovaně vyústit v odčerpání všech disponibilních zdrojů daňového subjektu. Nadto soud uvedl, že správcem daně vydané exekuční příkazy nebyly předmětem žalobního řízení, přičemž soudu není známo, zda a jak se proti nim případně žalobkyně bránila. V obecné rovině však soud poukázal na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017 - 26, podle nichž vydat exekuční příkaz na daň či její příslušenství, které byly stanoveny (dodatečným) platebním výměrem, lze i v případě, že byla tato daň předmětem zajištění, až poté, co tento platební výměr nabyl právní moci. Soud nepřisvědčil tvrzení žalobkyně, že žalovaný zcela opustil důvody, pro které správce daně vydal zajišťovací příkaz. Podle soudu tedy nelze plausibilně tvrdit, že by správce daně původně identifikované důvody pro závěr o naplnění první podmínky vydání zajišťovacího příkazu zcela nahradil důvody jinými, a to ani s ohledem na žalobkyní předloženou písemnost Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, územního pracoviště v Karviné, ze dne 22. 5. 2018, č. j. 2352205/18/3212-60561-804426.

[10] K obavě o budoucí dobytost či vymahatelnost daně soud uvedl, že v zajišťovacím řízení nelze vést obšírné dokazování ani v něm nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtížích při vybírání daně. V posuzované věci přitom soud shledal odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu na zcela konkrétních poměrech žalobkyně, které správce daně individuálně zkoumal a zabýval se jimi ve vztahu k výši dosud nestanovené daně. Důvody pro zajištění daně spočívají zejména v tom, že žalobkyně nenahlásila správci daně bankovní účty, přes něž uskutečňuje svoji ekonomickou činnost, která nemá svůj odraz v podaném daňovém přiznání, a na zjištěních o nedostatečnosti majetku žalobkyně. Další zjištění stran řádného neplnění povinností plynoucích žalobkyni z daňových předpisů, virtuálního sídla, absence skladu a provozovny přitom byly dle žalovaného toliko vedlejšími hledisky, k nimž správce daně při vydání zajišťovacího příkazu logicky přihlédl. Žalobkyně nezpochybnila klíčové skutečnosti a omezila se na zpochybňování jejich relevance, popřípadě na zpochybňování vedlejších skutkových zjištění. Městský soud v Praze zdůraznil význam nenahlášení bankovních účtů používaných žalobkyní k obchodní činnosti a odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, ze dne 1. 2. 2017, č. j. 6 Afs 160/2016 - 27, či na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 6. 2016, č. j. 10 Af 36/2015 - 39. Skutečnost, že zákonodárce porušení povinnosti oznámit správci daně podle § 96 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty všechny bankovní účty využívané k výkonu ekonomické činnosti spojil rovněž s důsledkem předvídaným v § 109 odst. 2 písm. c) téhož zákona (ručení příjemce plnění za daň neodvedenou poskytovatelem plnění v případě platby provedené příjemcem plnění na jiný než zveřejněný bankovní účet), není způsobilá ničeho změnit na relevanci tohoto hlediska pro účely úvahy o naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu.

pokračování

[11] Městský soud v Praze poukázal na svůj rozsudek ze dne 29. 4. 2016, č. j. 9 Af 41/2012 - 50, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2017, č. j. 1 Afs 335/2016 - 38, ze dne 22. 11. 2017, č. j. 1 Afs 251/2017 - 40, či ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015 - 45, a konstatoval, že opakované neplnění povinností vyplývajících z daňových předpisů je v obecné rovině dalším správními soudy ustáleně aprobovaným hlediskem pro vydání zajišťovacího příkazu a žalovaný mu přisoudil zásadní význam zcela po právu. Na tom nemůže nic změnit ani skutečnost, že žalobkyně v obdobích, kterých se týkala opožděná daňová priznání, nevykazovala žádnou obchodní činnost. Nelze také rozumně pochybovat o tom, že by možnost aktivace ručení příjemce zdanitelného plnění podle zákona o dani z přidané hodnoty měla v rámci úvahy stran naplnění předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu bez dalšího snižovat obavu správce daně o budoucí dobytost či vymahatelnost daně. Nadto, vztah z titulu ručení je vztahem subsidiárním, přičemž správce daně může přistoupit k vymáhání nedoplatku po ručitelích teprve za situace, kdy tak bezvysledně učiní u daňového subjektu. Soud neshledal pochybení správních orgánů ani při hodnocení majetkové nedostatečnosti žalobkyně, která ostatně proti těmto závěrům ani nebrojila. V této souvislosti soud shledal odlišnost od věci posuzované Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 5 Afs 321/2017, neboť majetek žalobkyně byl tvořen výlučně finančními prostředky na bankovních účtech, které však byly podle zjištění správce daně a podle obsahu správního spisu převáděny na účty personálně propojených osob. Majetek tak byl tvořen toliko vysoce likvidními prostředky, což založilo rozumnou pochybnost správce daně o budoucí dobytosti případně doměřené daně.

[12] Městský soud v Praze nepřisvědčil žalobkyni, že se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nevypořádal s navrženými důkazními prostředky. Z vyjádření žalovaného na str. 7 napadeného rozhodnutí je jednoznačně seznatelné, že žalovaný provedení těchto důkazních prostředků v zajišťovacím řízení odmítl s tím, že nic nebrání jejich realizaci v nalézacím řízení. Žalobkyně navrhovala provedení důkazních prostředků ke skutkovým závěrům, které v posuzované věci nelze považovat za klíčové pro závěr správce daně a žalovaného o naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 daňového řádu. Navrhované důkazní prostředky směřovaly proti závěrům správních orgánů ohledně virtuálního sídla, absence skladu či charakteru transakcí, bez nichž by však zajišťovací příkaz i tak obstál. Neprovedení žalobkyní navrhovaných důkazních prostředků tak samo o sobě nebylo způsobilo zatížit napadené rozhodnutí vadou, pro niž by bylo třeba jej zrušit.

[13] K námitce, že správce daně provedl v rozporu se zákonem výslech svědka během místního šetření bez přítomnosti žalobkyně, soud poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Afs 14/2011 - 97, a ze dne 18. 3. 2013, č. j. 2 Afs 78/2012 - 31, a uvedl, že z daňového řádu správci daně neplynula povinnost přizvat žalobkyni k místnímu šetření. Soud přitom označil za podstatné, že žalobkyně vztahuje namítané porušení § 96 odst. 5 daňového řádu výlučně ke skutkovým závěrům správce daně stran tzv. virtuálního sídla, neboť i bez těchto závěrů by zajišťovací příkaz obstál. Městský soud v Praze doplnil, že považoval za další významný faktor podle § 167 odst. 1 daňového řádu žalobkyní nezpochybněné zjištění správce daně, podle něhož měla k jednomu z jejích bankovních účtů dispoziční oprávnění jiná osoba, aniž by k ní měla zjevný či plausibilně tvrzený vztah. Tím není ani skutečnost, že současný jednatel žalobkyně s touto osobou dříve působil v jiné právnické osobě. Soud nepřisvědčil námitce

žalobkyně, že neobstojí závěr správce daně a žalovaného stran rizikovosti kovů jako obchodované komodity, neboť kovy byly s účinností ode dne 1. 1. 2015 zařazeny nařízením vlády č. 361/2014 Sb., o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti rizikovou komoditou, do režimu přenesení daňové povinnosti, s tím, že ode dne 1. 1. 2015 tedy nelze spáchat s kovy daňový podvod. Soud nepřehlédl, že účinnost uvedeného opatření byla ve smyslu § 2 odst. 2 a 3 ve spojení s § 3 písm. a) tohoto nařízení stanovena až dnem 1. 4. 2015. Bylo-li tedy zajištění v posuzované věci vázáno na daň, která bude žalobci podle finančních orgánů pravděpodobně stanovena za zdaňovací období prvního čtvrtletí roku 2015, nemohl soud žalobkyni v její žalobní argumentaci přisvědčit. Nadto podle soudu platí, že správce daně správně poukázal na rizikovost dané komodity, neboť z bohaté rozhodovací praxe správních soudů vyplývá, že obchodování s ní bývá předmětem podezření z podvodů na dani z přidané hodnoty.

[14] K nebezpečí z prodlení Městský soud v Praze poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2014, č. j. 4 As 209/2014 - 86, a ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 6/2016 - 29, a konstatoval, že stanovení účinnosti a vykonatelnosti zajišťovacího příkazu dnem jeho vydání odůvodňují i další skutková zjištění správce daně vztahující se k existenci důvodné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, tj. mj. i všechna zjištění k majetkovým poměrům žalobkyně, respektive k likviditě tohoto majetku.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[15] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále jen „s. ř. s.“). V ní poukázala na jednotlivé části odůvodnění rozsudku Městského soudu v Praze a dovodila, že se opírají o závěr, že „[...] předpokládanou pravděpodobnost doměření daně podstatně zvyšuje podezření zapojení do daňového podvodu, čímž se zároveň minimalizuje význam ohrožení dobytosti daně, přičemž důkazy o podezření ze zapojení daňového podvodu městský soud neprovedl, přičemž tvrdil, že se s nimi stěžovatel seznámit nemůže.“ Stěžovatelka uvedla, že nesouhlasí s tím, jak Městský soud v Praze nahradil její procesní aktivitu. Soud totiž z vyhledávací části spisu sám dovodil, že se zapojila do daňového podvodu, což ale dle daňových orgánů nebylo důvodem přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně. Stěžovatelka nastínila, že soud byl povinen postupovat při nahrazování její procesní aktivity obdobně jako při soudním přezkumu bezpečnostních prověrek. S poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2008, č. j. 2 As 31/2007 - 107, uvedla, že pokud Městský soud v Praze prováděl dokazování obsahem vyhledávací části spisu a získal z ní jistotu, že jsou podezření daňových orgánů důvodná, měl vysvětlit, jaké důležité státní zájmy by seznámením stěžovatelky s těmito podklady byly dotčeny. Nadto, podle § 65 odst. 2 daňového řádu mohou být důkazy utajovány jen do té doby, než jsou zhodnoceny v řízení. Vzhledem k tomu, že zajišťovací příkaz byl vydán dne 19. 6. 2015 a daňová kontrola zahájena až dne 14. 7. 2015, předmětné důkazy nemohly být uplatněny při daňové kontrole, což plyne i ze sdělení Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, který eventuální účastí stěžovatelky na daňovém podvodu neargumentuje ani dodnes. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2009, č. j. 5 As 44/2006 - 74, stěžovatelka namítla, že měla právo seznámit se s konkrétními zjištěnými skutečnostmi, ledaže by opak vyplynul z nepoměru mezi právem

pokračování

jednotlivce a zájmem na ochranu informací z vyhledávací části spisu. Městský soud v Praze se však s touto otázkou vůbec nevypořádal, čímž postupoval i v rozporu s rozsudkem Evropského soudu pro lidská práva ze dne 26. 11. 2015, ve věci 35289/11.

[16] Stěžovatelka dále namítla, že zajišťovací příkaz byl vydán dne 19. 6. 2015, takže důkazy musely být shromážděny před tímto datem. Od té doby však daňové orgány důkazy nepoužily, takže jejich význam klesá. Městský soud v Praze je přesto použil pro aprobaci zajišťovacího příkazu, aniž by zohlednil, že plynutí času má vliv na posouzení proporcionality mezi zásahem do jejího vlastnického práva a veřejným zájmem na vymožení daňové povinnosti tak, že důkazy z vyhledávací části řádně provedl a umožnil stěžovateli se k nim vyjádřit. S odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2010, č. j. 9 As 9/2010 - 94, a ze dne 1. 3. 2016, č. j. 4 As 1/2015 - 40, stěžovatelka poznamenala, že vyloučení utajovaných skutečností z dokazování není automatické a o oddělení příslušné části spisu rozhoduje předseda senátu. V posuzované věci ostatně ani nedošlo k poučení účastníků ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2011, č. j. 7 As 31/2011 - 101, a předseda příslušného senátu Městského soudu v Praze se o přezkumu vyhledávací části spisu během jednání vůbec nezmínil. V napadeném rozsudku zcela absentuje důraz na povinnost vyhodnotit důvodnost utajení skutečností ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2012, č. j. 7 As 117/2012 - 28. V této souvislosti stěžovatelka poukázala i na judikaturu v azylových věcech a k překvapivým rozhodnutím ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2007, č. j. 6 Azs 142/2006 - 58, a nálezům Ústavního soudu ze dne 13. 3. 2013, sp. zn. I. ÚS 1312/11, a ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 654/03. Stěžovatelka namítla, že napadený rozsudek je překvapivý a navrhla, aby ho Nejvyšší správní soud zrušil a vrátil věc Městskému soudu v Praze k dalšímu řízení.

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na žalobou napadené rozhodnutí, vyjádření k žalobě a na odůvodnění rozsudku. Nad rámec toho poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 11/2018 - 69, a konstatoval, že Městský soud v Praze zmínil vyhledávací část spisu a z ní vyplývající podezření o zapojení stěžovatelky do podvodu na dani z přidané hodnoty v souvislosti s předpokladem budoucího stanovení daně, které označil za velmi pravděpodobné. Stěžovatelka i soud uvedly, že daňové orgány nestavěly předpoklad budoucího stanovení daně na účasti stěžovatele na podvodu na dani z přidané hodnoty, nicméně tuto možnost ani nikdy výslovně nevyloučily. Žalovaný v této souvislosti zdůraznil, že správce daně v nalézacím řízení zkoumá nejprve splnění hmotněprávních podmínek a až pokud jsou naplněny, připadá v úvahu odmítnutí nároku na odpočet z důvodu vědomé účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty. Z tohoto pohledu tedy účast daňového subjektu na podvodu na dani z přidané hodnoty ještě nevylučuje předpoklad budoucího stanovení daně z důvodu nesplnění hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný konstatoval, že z důvodu obstrukčního jednání stěžovatelky se dosud nepodařilo ukončit její daňovou kontrolu. Předpoklad budoucího stanovení daně z důvodu neprokázání nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty tak v případě stěžovatelky i nadále trvá, nicméně u části předmětných plnění správce daně nevylučuje, že k doměření daně dojde z důvodu účasti stěžovatelky na podvodu na dani z přidané hodnoty. V této souvislosti žalovaný připomněl předběžnou povahu zajišťovacího příkazu a vyloučil, že by

ve stěžovatčinně případě došlo k podstatné změně okolností, ze kterých dovodil budoucí stanovení daně. Žalovaný odmítl, že by Městský soud v Praze pochybil v souvislosti s využitím vyhledávací části spisu, přičemž odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014 - 230, a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2018, č. j. 1 Afs 367/2017 - 35.

[18] Žalovaný se neztotožnil s námitkou, že Městský soud v Praze stěžovatelku zkrátit na jejích právech a porušil § 65 odst. 2 daňového řádu, neboť uvedené ustanovení se týká toliko dokazování v daňovém řízení. I v této souvislosti žalovaný poukázal na naposledy uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu. Námitku ohledně stáří prováděných důkazů označil žalovaný za absurdní, a to i s ohledem na § 75 odst. 1 s. ř. s. Celou argumentaci stěžovatelky judikaturou Nejvyššího správního soudu ve věcech bezpečnostních prověrek žalovaný s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2018, č. j. 1 Afs 367/2017 - 35, označil za nepřijatelnou. Žalovaný vyloučil tvrzení, že se předsedkyně senátu Městského soudu v Praze nezmínila, že přihlédla k obsahu vyhledávací části spisu, neboť tomu bylo zcela opačně. Vzhledem ke všem uvedeným skutečnostem žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a stěžovatelce nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.

III. Posouzení kasační stížnosti

[19] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. V kasační stížnosti stěžovatelka označila důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[20] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. „[k]asační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.“ Nesprávné právní posouzení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní předpis, popř. je sice aplikován správný právní předpis, ale tento je nesprávně vyložen.

[21] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. „[k]asační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.“

[22] Kasační stížnost není důvodná.

[23] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil tvrzení stěžovatelky, že podle Městského soudu v Praze rozhodnutí finančních orgánů ani okrajově nestojí na podezření, že se zapojila do daňového podvodu. Městský soud v Praze v bodě 71 odůvodnění napadeného rozsudku konstatoval, že finanční orgány na takové podezření nepoukázaly přímo, avšak z odůvodnění jejich rozhodnutí a z obsahu vyhledávací části spisové dokumentace je zjevné, což je zcela v rozporu s uvedeným tvrzením stěžovatelky. Podle Nejvyššího správního soudu rovněž správce daně zřetelně vyjádřil podezření o zapojení stěžovatelky do

pokračování

daňového podvodu, neboť v návaznosti na svá skutková zjištění výslovně uvedl, že „[t]oto signalizuje správci daně, že obchodní transakce mají neobvyklý charakter, společnost může být průtokovou firmou, jejímž účelem je zneprůhlednění obchodních aktivit a vyhnutí se plnění daňových povinností.“ Městskému soudu v Praze je třeba přisvědčit, že podle rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014 - 230, (uveřejněném pod č. 3335/2016 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) „[z]a účelem, aby soud plně dostál smyslu soudního přezkumu, pak ve fázi řízení, kdy se nemůže žalobce seznámit s obsahem vyhledávací části správního spisu (§ 66 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), soud „supluje“ procesní aktivitu žalobce a seznámí se s obsahem vyhledávací části správního spisu, a to z hlediska jeho relevance ve vztahu k odůvodnění zajišťovacího příkazu.“ Nejvyšší správní soud však nepřehlédl, že správce daně dovedl citované podezření o zapojení stěžovatelky do daňového podvodu z podkladů, které založil v přístupné části spisu ve smyslu § 66 odst. 1 daňového řádu, zejména z výpisů z jejích bankovních účtů, nikoliv z vyhledávací části spisu. Nejvyšší správní soud ostatně ve vyhledávací části spisu našel toliko písemnosti sloužící výlučně správci daně ve smyslu § 65 odst. 1 písm. d) téhož zákona, důležité pro jeho další procesní aktivitu v zajišťovacím řízení, respektive pro vyhledání a obstarání indicií nasvědčujících, že v případě stěžovatelky došlo k naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 a násl. daňového řádu. V tomto směru tak musel Nejvyšší správní soud korigovat odůvodnění napadeného rozsudku, přičemž však nepřehlédl, že Městský soud v Praze k žalobním námitkám přezkoumal indicie, podložené písemnostmi v přístupné části spisu, z nichž finanční orgány zcela správně dovodily, že v případě stěžovatelky byly splněny podmínky zajišťovacího příkazu. Vzhledem k uvedenému Nejvyšší správní soud dovodil, že zajišťovací příkaz v nyní posuzované věci nebyl podložen obsahem vyhledávací části spisu, avšak obsahem zbylé, tedy přístupné části spisu, a námitky stěžovatelky, že Městský soud v Praze měl provést důkaz písemnostmi, které jsou založené ve vyhledávací části spisu, popřípadě o procesních pochybeních Městského soudu v Praze při vyloučení vyhledávací části spisu z dokazování, jsou proto mimoběžné s podstatou napadeného rozsudku a nemohou mít vliv na jeho zákonnost.

[24] K námitce o poklesu významu důkazů k zajišťovacímu příkazu vlivem plynutí času Nejvyšší správní soud připomíná, že v rozsudku ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 - 28, dovodil, že „[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.“ Předně, soudní přezkum ve správním soudnictví není pokračováním daňového řízení, a Městský soud v Praze tak byl povinen vzít v úvahu relevanci (tedy i stáří) indicií o okolnostech naplňujících § 167 daňového řádu ve vztahu k okamžiku vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud přitom neshledal, že by stáří indicií k tomuto okamžiku bylo jakkoliv mimořádné, popřípadě, že by indicie k okamžiku rozhodnutí žalovaného (nebo i k pozdějšímu okamžiku) ztratily plynutím času svou vypovídací hodnotu. Stěžovatelka ostatně v kasační stížnosti ani nikterak nevysvětlila, jak a v případě kterých konkrétních indicií k tomu mělo dojít. Uvedenou námitku proto Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

IV. Závěr

[25] Ze všech výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[26] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 téhož zákona. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl o tom, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 11. dubna 2019

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu