



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: **2P Commercial Agency s.r.o.**, v konkurzu, IČ 61458848, se sídlem U Zvonařky 291/3, Praha 2, zast. Mgr. Michalem Hanzlíkem, advokátem, se sídlem Na Hřebenech II 1718/8, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 7. 2016, č. j. 33498/16/5100-41458-711233, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 10. 2018, č. j. 11 Af 55/2016 - 102,

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 28. 7. 2016, č. j. 33498/16/5100-41458-711233, žalovaný zamítl odvolání a potvrdil zajišťovací příkazy Specializovaného finančního úřadu ze dne 22. 6. 2016,

- č. j. 165806/16/4000-50715-109550, k zajištění úhrady dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2011, složením jistoty na depozitní účet správce daně ve výši 55.468.744 Kč do tří pracovních dnů od oznámení,
- č. j. 165864/16/4000-50715-109550, k zajištění úhrady dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2011, složením jistoty

na depozitní účet správce daně ve výši 41.614.123 Kč do tří pracovních dnů od oznámení,

- č. j. 165884/16/4000-50715-109550, k zajištění úhrady dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2011, složením jistoty na depozitní účet správce daně ve výši 34.394.098 Kč do tří pracovních dnů od oznámení,
- č. j. 165889/16/4000-50715-109550, k zajištění úhrady dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2011, složením jistoty na depozitní účet správce daně ve výši 30.545.220 Kč do tří pracovních dnů od oznámení,
- č. j. 165893/16/4000-50715-109550, k zajištění úhrady dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2011, složením jistoty na depozitní účet správce daně ve výši 19.387.976 Kč do tří pracovních dnů od oznámení,
- č. j. 165897/16/4000-50715-109550, k zajištění úhrady dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2011, složením jistoty na depozitní účet správce daně ve výši 32.989.010 Kč do tří pracovních dnů od oznámení,
- č. j. 165905/16/4000-50715-109550, k zajištění úhrady dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011, složením jistoty na depozitní účet správce daně ve výši 40.085.160 Kč do tří pracovních dnů od oznámení.

[2] Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí o odvolání shrnul, že dne 24. 7. 2014 byla u žalobkyně zahájena kontrola na dani z přidané hodnoty za období červen až prosinec 2011, při které správce daně identifikoval řetězec obchodních korporací zapojených do obchodu s mobilními telefony. Správce daně přitom detekoval chybějící daň z přidané hodnoty na straně druhého odběratele, tj. tuzemského plátce, který nakupoval mobilní telefony z jiného členského státu Evropské unie. Správce daně zjistil, že žalobkyně v předmětných obdobích dodávala ve významném objemu mobilní telefony na Slovensko, a to obchodním korporacím AGA Trade, s.r.o. a FISTO Trade, s.r.o., přičemž tyto dodávky byly podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, osvobozeny od daně s nárokem na odpočet. Mobilní telefony byly uvedenými obchodními korporacemi obratem dodány zpět do České republiky, a to nekontaktním obchodním korporacím, u kterých správce daně detekoval chybějící daň z přidané hodnoty z titulu nepřiznání pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie. Správce daně zjistil řadu nestandardních okolností, mezi nimi například skutečnost, že finanční toky mezi jednotlivými články řetězce probíhaly v rámci jedné bankovní instituce, bankovní převody byly prováděny v rádech jednotek či desítek minut a zboží bylo obratem dodáváno nekontaktním obchodním korporacím bez zázemí a ekonomického opodstatnění. Žalobkyně si přitom přinejmenším mohla nebo měla být vědoma, že předmětné obchodní transakce jsou zasaženy podvodem na dani z přidané hodnoty, a to s ohledem na personální propojení s AGA Trade, s.r.o., prostřednictvím A. G., s ohledem na doporučení dalšího odběratele FISTO Trade, s.r.o. A. G. a s ohledem na úhradu za zboží vyvezeného na konci řetězce do Ruské federace obchodní korporací LENZER INTERINVEST LTD, která bývala společníkem žalobkyně. Podle správce daně tak lze důvodně předpokládat, že žalobkyně mohla být

pokračování

zapojena do řetězového podvodu, jehož cílem bylo zkrácení daně z přidané hodnoty a zneužití systému daní. Správce daně uzavřel, že si žalobkyně neoprávněně uplatnila daňové zvýhodnění v podobě nároku na odpočet daně za předmětná období v celkové výši 254.484.331 Kč, přičemž lze předpokládat, že jí bude po skončení doměřovacího řízení doměřena daň z přidané hodnoty, která s ohledem na majetek žalobkyně bude jen obtížně vymahatelná.

[3] Žalovaný konstatoval závěry Specializovaného finančního úřadu k majetkové situaci žalobkyně. Shrnul, že žalobkyně vlastní nemovitou věc, na které vázne zástavní právo k pohledávce ve výši 7.000.000 EUR s příslušenstvím a k budoucí pohledávce ve výši 14.000.000 Kč. Žalobkyně vlastní pět motorových vozidel, jejichž odhadní cena činila ke dni 5. 4. 2016 celkem 1.669.000 Kč, přičemž v průběhu roku 2015 odprodala sedm motorových vozidel Mercedes-Benz Sprinter. U žalobkyně tak došlo ke snížení dlouhodobého hmotného majetku a z účetních výkazů je zjevná nízká výše volných peněžních prostředků. Žalobkyně svou ekonomickou činnost financuje zejména z krátkodobých bankovních úvěrů a obchodních pohledávek, přičemž její zadlužení meziročně roste. K nárůstu došlo u pohledávek z obchodních vztahů a stavu zásob, aniž by se zvýšil objem realizovaného prodeje zboží. Správce daně proto usoudil, že u žalobkyně došlo k nárůstu množství obtížně prodejných zásob či nedobytných pohledávek, popřípadě k prodlužování skutečně realizované splatnosti těchto pohledávek. Blíže vymezené zásoby mobilních telefonů jsou zatíženy zástavním právem k věci hromadné k pohledávce ve výši 6.000.000 EUR, k budoucí pohledávce ve výši 12.000.000 EUR a k budoucí pohledávce ve výši 50.000.000 Kč. Žalobkyně vlastní blíže nekonkretizovaný nehmotný majetek v hodnotě 20.781.000 Kč, jehož hodnota každoročně roste. Jedná se však o majetek, jehož prodej v rámci případné daňové exekuce by byl komplikovaný. Žalobkyně vykazovala podíly v ovládané obchodní korporaci 2P Agency Group s.r.o. v hodnotě 158.000.000 Kč, která však vyplývá z výše vlastního kapitálu ovládané osoby, a ten je v naprosté většině tvořen podíly v dalších ovládaných a řízených osobách. Správce daně proto usoudil, že reálná hodnota společnosti 2P Agency Group s.r.o. není jasná a vyvolává obavy. Nadto, u žalobkyně došlo k převodu 49 % obchodního podílu z převodce M. Ch. na obchodní korporaci MELONA HOLDINGS LIMITED. S ohledem na neznámý důvod převodu není vyloučeno, že se nabyvatelka stane majoritní společnicí, nebo ovládající osobou a k zajištění návratnosti své investice bude vyvádět majetek žalobkyně.

[4] Žalovaný se ztotožnil se závěrem, že dosavadní zjištění nasvědčují zapojení žalobkyně do podvodného obchodního řetězce, přičemž její majetkové poměry vyvolávají pochybnosti o vymahatelnosti v budoucnu doměřené daně. V posuzované věci tak došlo k naplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů podle § 167 daňového řádu, a to i ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104.

[5] K námitce porušení zásady presumpce neviny a zásady in dubio pro reo žalovaný vysvětlil, že se jedná o zásady trestního práva, které se od finančního práva značně liší, a to zejména rozvržením důkazního břemene. Zajišťovací příkaz je procesním rozhodnutím předběžné povahy, jehož smyslem je zajistit určenou částku k provedení budoucího rozhodnutí, nikoliv stanovit daň ve správné výši. Žalovaný odmítl, že by správce daně

trestal žalobkyni za jednání, které jí dosud nebylo prokázáno. V řízení o zajištění daně není správce daně oprávněn učinit závěr, že došlo ke spáchání daňového podvodu, avšak může o tom vyslovit podezření. Žalovaný vysvětlil, že správce daně postupoval při vydávání napadených zajišťovacích příkazů podle § 11 odst. 1 a § 167 odst. 1 daňového řádu, a nemohl se tak dopustit porušení zásady zákazu libovůle, zásady přiměřenosti nebo porušení základního cíle správy daní. Ze stejného důvodu se žalobkyně nemůže úspěšně dovolávat zásahu do své majetkové sféry. Vydání zajišťovacích příkazů totiž způsobila žalobkyně, a to svou vlastní činností. K odkazu žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, žalovaný uvedl, že taxativní výčet důvodů, které mohou založit odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 daňového řádu, neexistuje. Naplnění této podmínky je tedy třeba posuzovat v každém jednotlivém případě individuálně. V této souvislosti žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, a konstatoval, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu nelze spojit výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se zbavuje majetku nebo kdy činí účelové kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolává obavu o schopnosti daňového subjektu daň uhradit v době její vymahatelnosti. Okruh těchto indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být v zajišťovacím příkazu přesvědčivě popsány. S ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, žalovaný uvedl, že správce daně může při vydávání zajišťovacího příkazu vzít v úvahu také protiprávní charakter řetězce.

[6] Žalovaný konstatoval, že sdělení žalobkyně o jejím postavení na trhu s mobilními telefony, počtu zaměstnanců, o spolupráci se správcem daně a o řádném plnění daňových povinností nejsou způsobila vyvrátit správcem daně popsané odůvodněné obavy. K námitce, že žalobkyně vlastní věci značné hodnoty, žalovaný připomněl, že tyto věci jsou zatíženy zástavními právy. K tvrzení, že žalobkyně během daňové kontroly neučinila žádná opatření, kterými by zhoršila vymahatelnost v budoucnu doměřené daně, žalovaný připomněl, že v roce 2015 prodala sedm motorových vozidel, převedla 49 % obchodního podílu, vykazuje meziroční pokles dlouhodobého hmotného majetku i zůstatků peněžních prostředků a nárůst krátkodobých bankovních úvěrů. K vysvětlení žalobkyně, že správce daně nepochopil její hospodářskou situaci, žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 - 45, a uvedl, že při vydání zajišťovacího příkazu nelze po správci daně vyžadovat provedení bezchybné, detailní analýzy majetku. Nadto, jakkoliv správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů vysvětlil, proč se domnívá, že žalobkyně při konstantním prodeji zvyšuje stav zásob, nikterak tuto skutečnost žalobkyni nekladl k tíži. Klíčovými důvody vzniku odůvodněné obavy byl v daném případě předpoklad budoucího stanovení daně, podezření, že se žalobkyně zapojila do daňového podvodu, její majetkové poměry, vypovídající o nízkém stavu volných peněžních prostředků na bankovních účtech, nedostatečné výši dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku umožňující efektivní postižení daňovou

pokračování

exekucí. Nadto, vysvětlení žalobkyně o důvodu zvyšujícího se stavu zásob je toliko nepodložené tvrzení a není způsobilé vyvrátit obavu správce daně.

[7] Žalovaný nepřisvědčil námitce, podle níž správce daně neprokázal, že by žalobkyně v budoucnu neměla mít dostatek prostředků na úhradu doměřené daně. Vysvětlil, že správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu neprovádí dokazování, avšak vychází ze známých skutečností. Opačný závěr nevyplývá ani z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 - 139, na který poukázala žalobkyně. Rozsudek se týkal případu, kdy správce daně vydal zajišťovací příkaz, přestože daňový subjekt nedisponoval prostředky, které bylo třeba zajistit; nikterak se však nevyslovil k dokazování nedostatku prostředků. Žalovaný uvedl, že je lhostejné, zda žalobkyně v obchodním řetězci vystupovala na straně odběratele nebo dodavatele. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, žalovaný uvedl, že pro vydání zajišťovacího příkazu je významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, přičemž není podstatné, zda se jednalo o vědomou účast. V posuzované věci jsou tak nepodstatné i námitky, ve kterých žalobkyně tvrdila, že o zasažení obchodního řetězce podvodem nevěděla.

[8] Rozsudkem ze dne 6. 3. 2018, č. j. 11 Af 55/2016 - 61, Městský soud v Praze zrušil výše uvedené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Ke kasační stížnosti žalovaného však Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 26. 7. 2018, č. j. 4 Afs 129/2018 - 42, rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění zrušovacího rozsudku přisvědčil námitce, že Městský soud v Praze pochybil, neboť daňovým orgánům vyčetl nedostatky při posuzování dobré víry žalobkyně, že se nezapojila do podvodného obchodního řetězce, přestože se nejedná o předpoklad k vydání zajišťovacího příkazu, a pominul přitom správná kritéria i část žalobních námitek, čímž zatížil žalobní řízení vadou, která vedla k nepřezkoumatelnosti rozsudku. Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s tvrzením Městského soudu v Praze, že daňové orgány byly povinny zjistit, zda ekonomická situace žalobkyně byla výsledkem ekonomicky opodstatněného záměru, nebo snahy vyhnout se plnění daňové povinnosti. Městský soud v Praze tak podle Nejvyššího správního soudu v podstatě zpřisnil už tak nesprávný požadavek, že daňové orgány měly zjistit, jestli se stěžovatelka zapojila do popsanych obchodních řetězců v dobré víře, že nejsou zatíženy podvodným jednáním. V důsledku právního názoru Městského soudu v Praze by totiž daňové orgány musely posoudit, jestli se žalobkyně zapojila do obchodního řetězce s úmyslem dopustit se podvodu na dani z přidané hodnoty, což je podle Nejvyššího správního soudu v zajišťovacím řízení nepřijatelné. Nejvyšší správní soud sice připustil, že se Městský soud v Praze vyjádřil i ke konkrétním indiciím, které vedly daňové orgány k obavám o dobytost v budoucnu doměřené daně, avšak přisvědčil stěžovateli, že si přitom vybral jen některé z indicií a posuzoval je mimo zamýšlený kontext. Nadto, Městský soud v Praze vycházel z nesprávného předpokladu, že žalobkyně podle daňových orgánů prodala sedm automobilů v celkové ceně 1.669.000 Kč, a učinil z toho závěr, že se nejedná o částku, která by svědčila o vyvádění majetku. Daňové orgány však v odůvodnění svých rozhodnutí vysvětlily, že žalobkyni po prodeji sedmi vozidel zbylo pět vozidel, jejichž odhadní cena činí 1.669.000 Kč. I v tomto ohledu tak Městský soud v Praze zatížil napadený rozsudek nepřezkoumatelností. Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani se závěrem, že daňové

orgány opomněly zvážit možnost dobrovolné úhrady v budoucnu doměřené daně prostřednictvím splátek, posečkání apod. Stěžovateli totiž lze přisvědčit, že oba daňové orgány v odůvodnění rozhodnutí vysvětlily podezření, že se žalobkyně zapojila do obchodních řetězců, které byly zasaženy podvodným jednáním. V případě, že by takové podezření bylo založeno na přiměřené pravděpodobnosti (což musí vzhledem k výše uvedeným závěrům posoudit nejprve Městský soud v Praze), bylo by podle Nejvyššího správního soudu nahrazení zajišťovacích příkazů instituty daňového řádu založenými na dobrovolném splnění daňové povinnosti jen obtížně představitelné, a přicházelo by v úvahu jen za výjimečných okolností. Stěžovatel sice v kasační stížnosti dodal, že zmíněné instituty posečkání či úhrady daně ve splátkách nemohl aplikovat i s ohledem na závěr, že se žalobkyně účastnila podvodného obchodního řetězce vědomě, posouzení volní složky žalobkyně k zapojení do daňového podvodu však ani pro tyto účely nebylo v zajišťovacím řízení nezbytné. Městský soud v Praze tak zatížil žalobní řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonnost rozsudku, neboť uvedl, že se daňové orgány nezabývaly možností nahradit zajišťovací příkazy jinými instituty podle daňového řádu. Daňové orgány se totiž touto otázkou zabývaly, a Městský soud v Praze ji tak mohl v mezích žalobních námitek přezkoumat. Nejvyšší správní soud vzhledem ke všem uvedeným argumentům uzavřel, že v posuzované věci neobstál žádný z důvodů, pro které Městský soud v Praze zrušil rozhodnutí žalovaného, a uložil Městskému soudu v Praze, aby v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu přezkoumatelným způsobem posoudil všechny žalobní námítky.

[9] Rozsudkem ze dne 23. 10. 2018, č. j. 11 Af 55/2016 - 102, Městský soud v Praze v dalším řízení zamítl žalobu proti uvedenému rozhodnutí žalovaného. V odůvodnění rozsudku vysvětlil, že správce daně vedly k vydání zajišťovacích příkazů dva okruhy skutečností, a to účast žalobkyně v podvodném řetězci a její ekonomická a finanční situace. Městský soud v Praze uvedl, že ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu ke kritériím vydávání zajišťovacích příkazů již sama o sobě vyvrací řadu žalobních námitek, a to včetně té, že správce daně byl povinen prokázat při vydání zajišťovacího příkazu její vědomou účast na podvodném řetězci. Nejvyšší správní soud již také konstatoval, že v řízení o vydání zajišťovacího příkazu se neprovádí dokazování, a Městský soud v Praze proto neshledal jako důvodnou námitku, že v řízení nebyl zjištěn žádný důkaz, který by objektivně usvědčoval žalobkyni z vědomé účasti na daňovém podvodu, a to byť jen v rovině, že o takové účasti mohla vědět. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, Městský soud v Praze uvedl, že v podobných případech pro účely vydání zajišťovacího příkazu stačí, když správce daně přesvědčivě nastíní strukturu a mechanismy fungování podvodné struktury a jakou roli v této struktuře hraje osoba, vůči které směřuje zajišťovací příkaz. Zároveň musí být ze zjištěných indicíí patrné, že účast této osoby na podvodné struktuře není pouhou spekulací nepodloženou konkrétními informacemi. Městský soud v Praze se proto zabýval otázkou, zda v projednávané věci existovala přiměřená pravděpodobnost, že správce daně doměří daň za odpočet na dani z přidané hodnoty, který byl uplatněn v souvislosti s obchodováním v řetězcích popsaných v zajišťovacích příkazech.

[10] V této souvislosti Městský soud v Praze uvedl, že z napadeného rozhodnutí a vydaných zajišťovacích příkazů je patrné, že se žalovaný i správce daně zabývali podrobně

pokračování

strukturou a mechanismy fungování podvodné struktury, když uvedli, že existenci podvodného řetězce dovozují z toho, že byla detekována chybějící daň z přidané hodnoty na straně druhého odběratele, tj. tuzemského plátce, který nakupoval mobilní telefony z jiného členského státu. Správce daně zjistil, že žalobkyně v předmětných obdobích, za která vykázala nadměrný odpočet, uskutečnila nejvýznamnější objem dodávek mobilních telefonů na Slovensko, a to obchodním korporacím AGA Trade, s.r.o. a FISTO Trade, s.r.o., přičemž tyto dodávky byly podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty osvobozeny od daně s nárokem na odpočet. Obchodní korporace AGA Trade, s.r.o. a žalobkyně jsou personálně propojené prostřednictvím osoby A. G., který byl v předmětných obdobích jediným jednatelem a společníkem korporace AGA Trade, s.r.o. a současně zaměstnancem žalobkyně. Mobilní telefony byly obratem uvedenými obchodními korporacemi dodány zpět do České republiky, a to nekontaktním obchodním korporacím Devolare Investment s.r.o. a Centivu s.r.o., u kterých správce daně detekoval chybějící daň z přidané hodnoty z titulu nepřiznání pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie, a oběma korporacím byla zrušena registrace k dani z přidané hodnoty v důsledku neplnění povinností. Správce daně zjistil další řadu nestandardních okolností, mezi nimi například skutečnost, že finanční toky mezi jednotlivými články řetězce probíhaly v rámci jedné bankovní instituce, bankovní převody byly prováděny v řádech jednotek či desítek minut a zboží bylo obratem dodáváno nekontaktním obchodním korporacím bez zázemí a ekonomického opodstatnění. Dále pak vytvořil schéma toku peněžních prostředků na území České republiky s tím, že u jednotlivých korporací zapojených do řetězce obchodníků s mobilními telefony zjistil, že většina z nich byla pro správce daně nekontaktní, případně vykazovala vysokou hodnotu daňových nedoplatků nebo u nich byly zjištěny jiné nesrovnalosti. Na základě analýzy toku finančních prostředků správce daně zjistil, že obchodní korporace GSM Technic s.r.o., Event Assistance s.r.o., Fresh Hills s.r.o. a FREMO Company s.r.o. jsou posledními články řetězce obchodníků s mobilními telefony na území České republiky a zdůraznil, že u nich byl deklarován vývoz zboží do třetí země (tj. Rusko), ale platby za toto zboží byly přijaty z bankovního účtu s názvem LENZER INTERINVEST LTD. Přitom poukázal na to, že obchodní korporace LENZER INTERINVEST LTD, se sídlem na Britských Panenských ostrovech v období od 23. 3. 2009 do 22. 3. 2011 byla společníkem žalobkyně, když výše obchodního podílu činila 11,15 %. Daňové orgány tak podle Městského soudu v Praze jednoznačným a přezkoumatelným způsobem vysvětlily, z jakých důvodů dospěly k závěru o podezření o existenci podvodných řetězců.

[11] K otázce, zda se žalobkyně zapojila do podvodných řetězců, Městský soud v Praze citoval z rozhodnutí správce daně, přičemž vyloučil, že by se jednalo o pouhé spekulace. Naopak soud dospěl k závěru, že nashromážděné indicie ve svém souhrnu logicky vypovídají o účasti a roli žalobkyně v tomto řetězci. S ohledem na závěr Nejvyššího správního soudu totiž není pro vydání zajišťovacího příkazu nutné, aby bylo zapojení daňového subjektu do řetězce prokázáno, ale postačí, že je prokázána existence řetězce a zjištění že daňový subjekt mohl být do řetězce zapojen. Městský soud v Praze proto zdůraznil, že na základě výše uvedeného nelze vyloučit přiměřenou pravděpodobnost, že žalobkyni bude v budoucnu doměřena daň, i když je nutno připustit, že indicie, které nasvědčují účasti žalobkyně v podvodných řetězcích, představují pouze slabší důvody pro

tento závěr. Nelze nicméně přehlédnout, že správce daně hodnotil jednotlivá zjištění ve vzájemných souvislostech, které tvoří ucelený a logický okruh.

[12] K otázce, jestli měly daňové orgány důvodné obavy o dobytost v budoucnu stanovené daně, Městský soud v Praze poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, a shrnul skutková zjištění správce daně, jakož i na něj navazující úvahy a právní závěry. Soud dovodil, že správce daně postupoval přezkoumatelným způsobem, neboť odůvodnil obavu ohledně vymahatelnosti daně nízkým stavem volných peněžních prostředků žalobkyně, zatížením významných majetkových položek žalobkyně zástavními právy ve prospěch bankovních institucí, zvyšující se zadlužeností žalobkyně a dalšími skutečnostmi. Správce daně se zabýval konkrétními důvody pro oprávněnou obavu ve vztahu k dobytosti daně, na základě nichž dovodil, že lze předpokládat, že daňový subjekt nebude v době exekuce disponovat takovou výší majetku, kterou by bylo možné daňovou exekucí efektivně postihnout, a současně vzniká obava z možného zbavování majetku ze strany daňového subjektu. Městský soud v Praze uvedl, že zákonem stanovená formulace o značných obtížích při výběru daně neznamená pouhou nemožnost uhradit doměřenou daň najednou, ale je třeba zvážit i možnost splátek, posečkání či jiných institutů daňového řízení, které mohou u daňového subjektu s bezvadnou mnohaletou daňovou minulostí přicházet reálně v úvahu. K této otázce se však vyjádřil Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku, když přisvědčil žalovanému, že oba daňové orgány v odůvodnění rozhodnutí vysvětlily podezření, že se žalobkyně zapojila do obchodních řetězců, které byly zasaženy podvodným jednáním. Jelikož soud dospěl k závěru, že toto podezření bylo založeno na přiměřené pravděpodobnosti o zapojení žalobkyně do podvodného řetězce, nahrazení zajišťovacích příkazů instituty daňového řádu založenými na dobrovolném splnění daňové povinnosti by bylo jen obtížně představitelné, a přicházelo by v úvahu jen za výjimečných okolností. Pokud tedy správce daně na základě zjištěných skutečností ohledně majetkových poměrů dospěl k závěru, že jsou splněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, nelze jeho postupu nic vytknout.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[13] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost. V ní namítla, že Městský soud v Praze ignoroval řadu jejích žalobních námitek, a neřídil se tak závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Přitom nezohlednil, že již v průběhu daňové kontroly stěžovatelka vyvrátila domněnky a neopodstatněná tvrzení o své účasti na daňovém podvodu. Stěžovatelka zdůraznila, že vydání zajišťovacího příkazu v jejím případě odporuje základnímu účelu právní úpravy, tj. zajištění výběru daní, neboť má více než dvacetiletou daňovou historii se statusem spolehlivé plátkyně daně a je nezanedbatelným obchodním subjektem. Správce daně prováděl u stěžovatelky daňovou kontrolu po dobu dvou let, aniž by se změnily její ekonomické parametry, přičemž argumentace ohledně prodeje sedmi ojetých vozů při obratu 31 mld. Kč za posledních pět let je absurdní. Stěžovatelka uvedla, že v průběhu kontroly realizovala svůj expanzivní plán, přičemž využila zdroje krátkodobého financování od nejlépe hodnocených poskytovatelů finančních služeb, kteří implicitně potvrdili její dobrou ekonomickou kondici. Ze zjištění správce daně jednoznačně

pokračování

vyplývalo, že stěžovatelka má vzhledem k povaze své činnosti zcela obvyklé pohledávky z obchodního styku, má strategicky řízené zdroje financování přizpůsobené střednědobým finančním plánům, nedisponuje ze strany správce daně akutně postižitelným majetkem, je však v krátké době schopna akumulovat významné finanční prostředky, který by postačily k úhradě možné daně, byť ve splátkách, což vyplývá i z rozhodnutí o posečkání daně. V důsledku vydání zajišťovacích příkazů tak došlo ke zmaření výběru daně, respektive k paralyzování jejího cash flow a v důsledku toho až k omezení její činnosti. Přesto Specializovaný finanční úřad vyhodnotil, že je způsobilá k posečkání daně. A contrario se tedy nabízí otázka, v jaké ekonomické kondici musela být stěžovatelka před vydáním zajišťovacích příkazů. Stěžovatelka namítla, že správce daně mohl dodatečně vyměřit daň již v době, kdy vydal platební výměry, a zbytečně tak zmařil možnost posečkání daně. Žádným způsobem přitom nelze liberovat liknavost správce daně. Aplikací institutu zajištění daně podle stěžovatelky došlo k iracionálnímu prosazení libovůle.

[14] Stěžovatelka namítla, že Městský soud v Praze zatížil rozsudek nepřezkoumatelností, neboť toliko konstatoval, že Specializovaný finanční úřad měl určité poznatky, na jejichž základě učinil určité závěry, a ty bez dalšího převzal do odůvodnění. Městský soud v Praze tyto závěry toliko rekapituloval, nikterak je však nepodrobil posouzení na základě žalobních námitek. Stěžovatelka v této souvislosti důrazně odmítla, že by k vydání zajišťovacích příkazů postačovalo zjištění o existenci podvodného řetězce a o zapojení daňového subjektu do takového řetězce. Stěžovatelka s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 213/2016 konstatovala, že závěr o zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce je možné učinit za předpokladu přesvědčivého nastínění struktury a mechanismů fungování řetězce, určení role daňového subjektu v podvodném řetězci a zjištění, že výskyt daňového subjektu v řetězci není nahodilý, ale je potvrzený konkrétními vazbami mezi jednotlivými články řetězce. Teprve poté je možné považovat nezávislé subjekty za články souvisejícího řetězce. Právě těmito hledisky se měl Městský soud v Praze na podkladě žalobních námitek zabývat.

[15] Stěžovatelka ke svému zapojení do podvodného obchodního řetězce namítla, že veškeré indicie směřují ke třetím, na ní zcela nezávislým subjektům. Stěžovatelka v posuzovaných obchodních řetězcích vystupovala v pozici, která vylučuje přiměřenou pravděpodobnost doměření daně, neboť není nikterak propojená s nezávislými subjekty, které se měly dopustit daňového podvodu, nemohla ovlivnit, jak budou jiné subjekty nakládat s nabytým zbožím, neznala odběratele vlastních, ověřených odběratelů a v dotčených plněních nebyla vůči svým odběratelům plátcem daně z přidané hodnoty. K propojení mezi posuzovaným obchodním řetězcem a stěžovatelkou prostřednictvím korporace LENZER INTERINVEST LTD. stěžovatelka uvedla, že zmíněná korporace sice byla její minoritní společnicí, to však po omezenou dobu a dlouho před tím, než mělo dojít k podvodu na dani. Nadto, z rozhodnutí daňových orgánů ani soudu nevyplývá, jak měla zmíněná korporace ovlivnit činnost stěžovatelky. Stěžovatelka proto dovodila, že žalovaný nedokázal přesvědčivě nastínit strukturu a fungování řetězce vůči ní, ani identifikovat její roli v podvodném řetězci. Orgány daňové správy se omezily toliko na strukturu a fungování řetězce třetích subjektů coby odběratelů odběratele stěžovatelky. Žalovaný ostatně nikdy neuvedl, že by podvodný řetězec nemohl fungovat bez účasti stěžovatelky, toliko konstatoval, že není možné, aby o něm nevěděla. Takový závěr je však

absurdní už z toho důvodu, že stěžovatelka byla s ohledem na své postavení na trhu logickou obětí pachatelů, přičemž žádný dodavatel není schopen bez dalšího ovlivnit dispozici se zbožím na úrovni odběratelů vlastních odběratelů. Aplikace judikatury směřující opačným směrem (tj. na dodavatele) je bez dalšího nepřiléhavá. Vzhledem k tomu, že žalovaný nedokázal přesvědčivě vysvětlit žádné konkrétní vazby mezi jednotlivými články podvodného obchodního řetězce a stěžovatelkou, nevyločil, že činnost stěžovatelky vůči třetím nezávislým subjektům byla pouze nahodilá. Vzhledem k výše uvedeným námitkám a ve světle rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 213/2016 nelze pochybovat, že zajišťovací příkazy byly vydány v rozporu s daňovým řádem a rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu.

[16] Stěžovatelka poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 60/2017 a konstatovala, že v případě neodvedené daně určitým daňovým subjektem není možné postihovat za takové pochybení jiný daňový subjekt, neboť takovým postupem by došlo k porušení principu neutrality, coby základní zásady daně z přidané hodnoty. Stěžovatelka připustila, že naposledy zmíněný rozsudek se týká řízení o vyměření daně, avšak uvedla, že s ohledem na zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti postupu správce daně je nutné uvedené závěry aplikovat i při posuzování podezření o zapojení daňového subjektu při vydání zajišťovacího příkazu coby prostředku *ultima ratio*. Nelze proto akceptovat závěr uvedený v napadeném rozsudku, že pro naplnění podmínky přiměřené pravděpodobnosti doměření daně by mělo být dostačující, pokud tuto pravděpodobnost nelze vyloučit, když ji zpravidla nelze vyloučit nikdy.

[17] Vzhledem k tomu, že ani žalovaný nebyl schopen věrohodně popsat, zda, jakým způsobem a v jaké roli se stěžovatelka mohla podílet na daňovém podvodu třetích subjektů, stěžovatelka odmítla závěr Městského soudu v Praze, že není na místě zkoumání dobré víry ve vztahu k podvodnému řetězci, stejně jako nelze přisvědčit, že daňové orgány nebyly povinny zkoumat údajné zapojení stěžovatelky do podvodu na dani z přidané hodnoty a její dobrou víru ve vztahu k přesvědčení, že udělala vše, co po ní lze objektivně žádat, aby se nepodílela na podvodu. Otázku dobré víry přitom nelze pominout tím spíše, že jí stěžovatelka argumentuje po celou dobu řízení. Při absenci hodnocení dobré víry by bylo možné kohokoliv na dodavatelsko-odběratelském stupni označit za účastníka karuselového podvodu. Stěžovatelka přitom své postavení přirovnala k postavení výrobce technologií.

[18] Stěžovatelka konstatovala, že žalovaný postupoval v rozporu se zásadou legitimního očekávání a na základě vlastní libovůle, neboť změnil právní posouzení údajného zapojení stěžovatelky do podvodu na dani z přidané hodnoty. Podle stěžovatelky by v případě správnosti právní konstrukce žalovaného stačilo k vydání zajišťovacích příkazů pouhé podezření na zapojení daňového subjektu do podvodu na dani z přidané hodnoty. Žalovaný vycházel z premisy, že stěžovatelka měla a mohla vědět, že zdanitelné plnění bylo zasaženo podvodem, a zároveň dovodil, že stěžovatelka o podvodu na dani věděla. Labilitě tohoto právního posouzení se přitom stěžovatelka nemohla bránit, neboť s tak radikálními změnami hodnocení nebyla vůbec seznámena, a to navíc za situace, kdy z logiky věci obrana proti bezprecedentním změnám stanoviska vyžaduje i jiný obsah

pokračování

tvrzení a dokazování. Stěžovatelka uzavřela, že je nepřijatelné, aby si žalovaný změnou právní argumentace v rámci soudního přezkumu vytvářel výhodnější postavení.

[19] K obavám o dobytost daně stěžovatelka uvedla, že rozsudek Městského soudu v Praze toliko rekapituluje tvrzení žalovaného, respektive správce daně. Tato tvrzení jsou však v kontextu celého případu jasně účelová a postrádají oporu v reálném chování stěžovatelky, neboť dvě z událostí, které měly v polovině roku 2016 odůvodnit obavu o dobytost daně, se staly již v roce 2015. Zcela absurdní je zejména představa, že nový společník stěžovatelky začne rok poté, co se stal společníkem, zajišťovat návratnost své investice tím, že z majetku stěžovatelky začne vyvádět svůj majetek, a to tím spíše, že podle žalovaného měl být majetek stěžovatelky v době vydání zajišťovacích příkazů zcela nedostatečný. Spekulace i vyvádění údajně neexistujícího majetku bez jakékoliv vazby na chování stěžovatelky proto odporují elementární logice. Stěžovatelka zdůraznila, že se nacházela v dobré ekonomické kondici s úrovní tržeb přesahující 5 miliard Kč, a to v posledních pěti letech. Stěžovatelka přitom v průběhu daňové kontroly neučinila žádné opatření, kterým by ohrozila vymahatelnost budoucí daně, a poskytovala správci daně maximální součinnost. Nedobytnost daně v řádu stovek milionů způsobil až postup orgánů daňové správy.

[20] Stěžovatelka dále dovodila, že pokud vždy řádně plnila své daňové povinnosti, nebyl žádný důvod pro vydání zajišťovacích příkazů. S odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 6 Afs 373/2017 a sp. zn. 5 Afs 60/2017 uvedla, že v případě zajišťovacích příkazů je třeba uplatnit zásadu *in dubio pro reo* a že daň nelze vymáhat po libovolném článku obchodního řetězce, neboť objektivní daňová odpovědnost kteréhokoliv subjektu v řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží nejsou přípustné. V této souvislosti stěžovatelka zopakovala, že byla v pozici dodavatelky zboží prověřenému obchodnímu partnerovi. Výjimečnost institutu zajišťovacích příkazů stěžovatelka zdůraznila s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 4 Afs 140/2017.

[21] Vzhledem ke všem uvedeným námitkám stěžovatelka uzavřela, že daňové orgány vydaly posuzované zajišťovací příkazy v rozporu se zákonem, a navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Městského soudu v Praze, věc mu vrátil k dalšímu řízení a přiznal jí právo na náhradu nákladů řízení.

[22] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na rozhodnutí o odvolání, své vyjádření k žalobě a na odůvodnění napadeného rozsudku. Námitku o krátké délce doby mezi vydáním zajišťovacích příkazů a dodatečných platebních výměrů žalovaný označil za irelevantní s ohledem na skutečnost, že nejde o kritérium pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 - 45, žalovaný doplnil, že právě v průběhu daňové kontroly, v níž správce daně rozplétá řetězec transakcí s podezřením na daňový podvod, může dospět ke zjištěním, která se stanou zdrojem odůvodněných obav a vyžadují urychlené jednání. Časová tíseň a nutnost rychlého rozhodování jsou tedy pravidelnými aspekty řízení o vydání zajišťovacího příkazu, a to i při současně probíhající daňové kontrole. Skutečnost, že správce daně vydal zajišťovací příkazy v samotném závěru

daňové kontroly, posiluje předpoklad budoucího stanovení daně. Správce daně předpokládal doměření daně v částce přesahující čtvrt miliardy Kč, a nelze mu tak vytýkat, že se zabýval otázkou úhrady takové daně, a to v kontextu všech zjištěných skutečností. Vzhledem k tomu, že účel zajišťovacích příkazů a dodatečných platebních výměrů je zcela odlišný, nelze správci daně vyčítat, že první z těchto institutů nenahradil druhým. Nadto, žalovaný připomněl, že podle § 167 daňového řádu lze zajišťovacím příkazem zajistit i daň stanovenou, avšak dosud nesplatnou. K námitce ohledně ekonomických dopadů zajišťovacích příkazů žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016 - 27, a na rozsudek rozšířeného senátu téhož soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90, a uvedl, že v řízení o vydání zajišťovacích příkazů se likvidační či jiné negativní účinky tohoto institutu nezkoumají.

[23] K námitce, že Specializovaný finanční úřad rozhodnutím o posečkání daně potvrdil, že zajišťovací příkazy nebyly potřebné, žalovaný zdůraznil, že ze skutečností, které nastaly až po vydání zajišťovacích příkazů nelze usuzovat na nezákonnost postupu správce daně. Ostatně, vydání rozhodnutí o posečkání daně nikterak neprokazuje, že by stěžovatelka dobrovolně uhradila dosud nestanovenou daň i v případě, že by nedošlo k vydání zajišťovacích příkazů. Instituty posečkání daně a zajišťovacího příkazu jsou podmíněny zcela odlišnými podmínkami, které se posuzují k okamžiku rozhodnutí. Rozhodnutím o vydání zajišťovacích příkazů bez dalšího nevylučuje rozhodnutí o posečkání daně v budoucnu. Nadto, posečkání se netýkalo úhrady daně zajištěné posuzovanými zajišťovacími příkazy, nýbrž zálohy na daň z příjmů právnických osob. K námitce ohledně nepřezkoumatelnosti rozsudku Městského soudu v Praze žalovaný s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2018, č. j. 6 Afs 128/2018 - 49, uvedl, že povinností soudu není reagovat na každou dílčí námitku, avšak na základní klíčovou argumentaci. Městský soud v Praze přitom dostatečně vysvětlil, že nashromážděné indicie v posuzované věci logicky vypovídají o existenci podvodného řetězce, včetně účasti a roli stěžovatelky v tomto řetězci. Indicie nasvědčující obavě daňových orgánů o budoucí vymahatelnost daně soud shledal v majetkové nedostatečnosti stěžovatelky a v možném zbavování se majetku.

[24] K předpokladu budoucího stanovení daně žalovaný připomněl, že vycházel ze zjištění o finančních tocích mezi jednotlivými články řetězce v rámci jedné bankovní instituce, o bankovních převodech provedených v rádech jednotek či desítek minut, o dodání zboží obratem nekontaktním obchodním korporacím bez zázemí a ekonomického opodstatnění, jež vylučují, že by v posuzované věci šlo o pouhé neodvedení daně, ale naopak svědčí závěru, že daň nebyla odvedena v důsledku podvodu, tj. modelu bez racionálního podnikatelského vysvětlení. Žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, sp. zn. 10 Afs 18/2015, a uvedl, že už samotné okolnosti, které správce daně zjistí vlastní vyhledávací činností a které nasvědčují tomu, že daňový subjekt realizuje obchodní transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem na dani z přidané hodnoty, mohou být zdrojem odůvodněných obav, přičemž významná je již samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci a naopak bez významu je otázka dobré víry daňového subjektu. V posuzované věci tak nelze shledat porušení zásady přiměřenosti. Žalovaný připomněl, že správce daně sice již při vydávání zajišťovacích příkazů zjistil, že stěžovatelka o své účasti v podvodném obchodním řetězci mohla a měla vědět, toto zjištění

pokračování

však pro vydání zajišťovacího příkazu nebylo podstatné. Kasační námitky ohledně dobré víry stěžovatelky proto nejsou namístě. S ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9 Afs 330/2017 - 63, však žalovaný konstatoval, že nedostatek dobré víry o účasti v obchodním řetězci, který není zatížen daňovým podvodem, není pro vydání zajišťovacího příkazu zcela irrelevantní, neboť může posílit důvodnost uplatnění tohoto institutu. Žalovaný v této souvislosti uvedl, že zjištění stran pravděpodobné vědomosti stěžovatelky o její účasti na daňovém podvodu vyvracejí tvrzení, podle kterých byla pouhou obětí. Žalovaný odmítl, že by Městský soud v Praze obrátil první ze zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, neboť z kontextu celého odůvodnění rozsudku a konkrétně například i bodu 33 odůvodnění jeho rozhodnutí je zřejmé, že vycházel ze správného výkladu zákona. Žalovaný odmítl odkaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, s vysvětlením, že se týká stanovení daně, a nelze jej proto aplikovat při vydávání zajišťovacího příkazu. Nad rámec uvedeného žalovaný připomněl, že za všechna období, na která byly vydány napadené zajišťovací příkazy, byla stěžovatelce doměřena daň z přidané hodnoty, a to ve výši předpokládané zajišťovacími příkazy. Ze zprávy o daňové kontrole totiž vyplynulo, že se stěžovatelka účastnila daňového podvodu vědomě.

[25] K námitce, že v posuzované věci nebyl důvod pro obavy o budoucí úhradu daně, žalovaný odkázal na odůvodnění zajišťovacích příkazů, svého rozhodnutí i napadeného rozsudku a připomenul, z čeho dovodil závěry o majetkové a ekonomické situaci stěžovatelky, a vyloučil tvrzení stěžovatelky, že byla v dobré ekonomické kondici. K tvrzení stěžovatelky, že v průběhu daňové kontroly neučinila nic, čím by ohrozila dobytost budoucí daně, žalovaný připomněl, že stěžovatelka během daňové kontroly odprodala sedm motorových vozidel, coby prakticky jediný efektivně postižitelný majetek v daňové exekuci, který nebyl zatížen zástavními právy bankovních institucí. Došlo také k převodu 49 % obchodního podílu stěžovatelky na nabyvatele se sídlem v tzv. daňovém ráji, u něhož bylo možné předpokládat, že bude s ohledem na snahu o návratnost své investice usilovat o vyvedení majetku stěžovatelky.

[26] Žalovaný odmítl odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 373/2017 - 38, s vysvětlením, že stěžovatelka vytrhla citované závěry z kontextu a věc se týkala zcela odlišného skutkového stavu. Přestože je stěžovatelka zavedeným obchodním subjektem, nelze přehlédnout, že její majetek je zatížen zástavním právem ve prospěch bankovních institucí, a to pro pohledávky a budoucí pohledávky ve vysokých částkách, přičemž i předpokládaná daň dosahuje značné částky. Obdobně se žalovaný vyjádřil i k odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2017, č. j. 10 Afs 33/2017 - 44.

[27] Vzhledem k celé uvedené argumentaci žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a stěžovatelce nepřiznal náhradu nákladů řízení.

III. Posouzení kasační stížnosti

[28] Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku ze dne 26. 7. 2018, č. j. 4 Afs 129/2018 - 42, zavázal Městský soud v Praze, aby při posuzování zákonnosti zajišťovacích příkazů

nehodnotil otázku, jestli byla stěžovatelka v dobré víře, že se neúčastní podvodného obchodního řetězce. V této souvislosti již také Nejvyšší správní soud vysvětlil, že „[...] daňovým orgánům nic nebránilo, aby tak nad rámec výše vymezených základních požadavků učinily toliko ke zdůraznění závěru o naplnění skutkové podstaty uvedené v § 167 odst. 1 daňového řádu. I kdyby úvahy daňových orgánů k dobré víře žalobkyně trpěly vnitřní rozporností, nesrozumitelností či nesprávností, nevypovídalo by to nic o splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. Na tom nemůže nic změnit, že daňové orgány v zajišťovacích příkazech neoznačily žalobkyni jako přímého účastníka karuselového podvodu (tedy v pozici „supplier“, „missing trader“, „buffer“ či „broker“). Pokud by se totiž Městský soud v Praze domníval, že správcem daně popsaná pozice žalobkyně sama o sobě vylučovala přiměřenou pravděpodobnost, že jí bude v budoucnu doměřena daň, musel by založit své závěry na tomto odůvodnění, nikoliv na požadavku dobré víry.“ Námitka, kterou stěžovatelka vznesla v nyní posuzované kasační stížnosti, že Městský soud v Praze pochybil, když otázku její dobré víry nezkoumal, je proto podle Nejvyššího správního soudu nepřipustná podle § 104 odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[29] Nejvyšší správní soud ve zbytku 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. Stěžovatelka v kasační stížnosti označila důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[30] 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.

[31] Podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. „[k]asační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.“

[32] 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.“

[33] Kasační stížnost není důvodná.

[34] Podle Nejvyššího správního soudu je vzhledem k některým částem kasační stížnosti nutné znovu zopakovat zákonné předpoklady pro vydání zajišťovacího příkazu, tak jak je

vykládá současná judikatura. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu „[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, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.“ Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, „[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. daňový subjekt se zbavuje majetku, ukončuje podnikatelskou činnost apod.).“ Podle rozsudku téhož soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 - 28, „[v] případech podobných tomu, který se týká stěžovatelky, postačí pro účely vydání zajišťovacího příkazu, pokud správce daně přesvědčivě nastíní strukturu 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.“ Podle Nejvyššího správního soudu bylo s ohledem na citované závěry nezbytné v nyní přezkoumávané věci posoudit a alespoň osvědčit na půdorysu otázky, zda je přiměřeně pravděpodobné, že stěžovatelce bude doměřena daň, dílčí otázky, zda (1) účelem obchodního řetězce, kterého se účastnila stěžovatelka, bylo spáchání podvodu na dani z přidané hodnoty, (2) jaký byl mechanismus fungování takového řetězce a (3) jak se projevovala účast a role stěžovatelky v podvodném obchodním řetězci. Po vyřešení uvedených otázek bylo třeba rovněž posoudit, zda je přiměřeně pravděpodobné, že v budoucnu stanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, popřípadě, že její vybrání bude spojeno se značnými potížemi.

[35] Městský soud v Praze sice v napadeném rozsudku k řadě žalobních námitek jen přisvědčil žalovanému, to však neznamená, že tyto námitky ignoroval, jak uvedla stěžovatelka. Soud se totiž nedopouští pochybení, když v odůvodnění rozsudku pro stručnost odkáže na přezkoumatelné části odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí za předpokladu, že obsahují zejména rozbor a zhodnocení podkladů rozhodnutí, úvahy, jimiž se správní orgán řídil při hodnocení skutkového stavu, při výkladu právních předpisů a jejich jednotlivých ustanovení, jakož i to, proč byly aplikovány způsobem, který vedl k výslednému rozhodnutí. Jak Nejvyšší správní soud uvedl například v rozsudku ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25, otázku nepřezkoumatelnosti je nutno posuzovat zdrženlivě, „[n]eboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení (v případě nositelů veřejných subjektivních práv je ve hře též jejich základní právo na rozhodnutí věci bez zbytečných průtahů podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, resp. na projednání věci v přiměřené lhůtě podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod; č. 209/1992 Sb.), a koneckonců ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy, nemluvě o nákladech, jež jsou se soudním přezkumem spojeny. Proto by ke kasaci rozhodnutí krajského soudu měl Nejvyšší správní soud přistoupit teprve tehdy, nelze-li jeho nesrozumitelnost jinak než kasací odstranit, tzn., nelze-li

nesrozumitelnost rozsudku odstranit výkladem, s přihlédnutím k obsahu spisu, k úkonům soudu a účastníků řízení.“ Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 26. 7. 2018, č. j. 4 Afs 129/2018 - 42, vyloučil, že by rozhodnutí žalovaného nebylo přezkoumatelné. Městský soud v Praze se s odůvodněním žalovaného ztotožnil; jinými slovy, vzal za své rovněž úvahy a hodnocení skutkového stavu, právní úvahy žalovaného i argumentaci ohledně naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu. Posouzení správnosti skutkových a právních úvah, na nichž žalovaný založil své rozhodnutí (a soud tyto úvahy převzal), je tak otázkou zákonnosti.

[36] K otázce přiměřené pravděpodobnosti, že účelem obchodního řetězce, kterého se účastnila stěžovatelka, byl podvod na dani z přidané hodnoty, daňové orgány předložily přesvědčivé indicie spočívající v tom, že stěžovatelka v předmětných obdobích uskutečňovala ve významném objemu dodání mobilních telefonů do jiného členského státu, tj. do Slovenské republiky, a to obchodním korporacím AGA Trade s.r.o. a FISTO Trade, s.r.o., které je podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně. Mobilní telefony byly zmíněnými obchodními korporacemi obratem dodány nazpět do České republiky, a to nekontaktním obchodním korporacím, u kterých správce daně detekoval chybějící daň z přidané hodnoty z titulu nepřiznání pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie. Tento model okamžitého vrácení zboží zpět do České republiky nemá žádné racionální podnikatelské vysvětlení, vyjma čerpání výhody v podobě nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, která jsou následně dodávána do jiného členského státu a na výstupu osvobozena od daně z přidané hodnoty. Dle Nejvyššího správního soudu uvedené zjištění dostatečně odůvodňuje obavu, že v doměřovacím řízení bude prokázáno, že posuzovaný obchodní řetězec měl podvodný účel, přičemž stěžovatelka tuto konkrétní úvahu v kasační stížnosti nezpochybňuje.

[37] K mechanismu fungování podvodného obchodního řetězce daňové orgány, nad rámec popsaných indicií nasvědčujících daňovému podvodu, konstatovaly, že toky peněžních prostředků mezi obchodními korporacemi na území České republiky probíhaly prostřednictvím jediné bankovní instituce, tj. Raiffeisenbank, a.s., za účelem zajištění plynulosti a rychlosti jednotlivých transakcí. Příchozí platby z bankovních účtů jednotlivých korporací zapojených do řetězce byly obratem, v rádech několika jednotek či desítek minut, odesílány na účet dodavatele a do obchodního řetězce byly záměrně, bez ekonomického opodstatnění, vloženy nekontaktní obchodní korporace za účelem znepřehlednění toku zboží a peněžních prostředků. Popsané úvahy jsou podle Nejvyššího správního soudu dostatečné a stěžovatelka vůči nim v kasační stížnosti toliko namítá, že ji s podvodem v řetězci nikterak nepropojují. To je však předmětem až třetí z výše uvedených otázek.

[38] K této třetí otázce, tj. jak se projevovala účast a role stěžovatelky v podvodném obchodním řetězci, daňové orgány vyložily dvě indicie, respektive zjištění, že mezi stěžovatelkou a korporací AGA Trade, s.r.o. existuje personální propojení skrze A. G. a zjištění, že na konci identifikovaného řetězce bylo za zboží vyvezené do Ruska zapláceno z bankovního účtu dřívější společnosti stěžovatelky, tj. korporace LENZER INTERINVEST LTD. Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že se Městský soud v Praze v odůvodnění

pokračování

rozsudku výslovně nevyjádřil k žalobní argumentaci, kterou stěžovatelka zamýšlela zpochybnit tyto indicie. Z odůvodnění rozsudku však lze dovodit, že i s ohledem na žalobní argumentaci dospěl Městský soud v Praze k závěru, že finančními orgány prezentované indicie nasvědčující přiměřené pravděpodobnosti doměření daně mají toliko slabší vypovídací hodnotu, s čímž se Nejvyšší správní soud ztotožnil. Předně je třeba vyložit, co vlastně naposledy uvedené indicie naznačují o účasti stěžovatelky na daňovém podvodu. Zjištění o personálních vazbách stěžovatelky na články řetězce, které samy neporušily povinnost odvést daň z přidané hodnoty do veřejného rozpočtu, v době uzavírání obchodu nebyly ničím podezřelé a až následně svým obchodním jednáním umožnily provedení podvodu, v kontextu popsaného mechanismu nesměřuje k podezření, že stěžovatelka nebyla v obchodním styku dostatečně obezřetná a že tak bude v doměřovacím řízení prokázáno její zapojení do daňového obchodu z nedbalosti. O tom vytýkané personální vazby nic nevypovídají. Nastíněné indicie směřují k závažnějšímu podezření, že se stěžovatelka podílela na organizaci podvodu, neboť tento řetězec mohla prostřednictvím svých styků aktivně vybudovat. I ve svém souhrnu však uvedené indicie nasvědčují tomuto velmi závažnému závěru jen s nižší pravděpodobností. Nejvyšší správní soud na základě spisové dokumentace nemůže vyloučit, že stěžovatelka budovala podvodný obchodní řetězec, stejně tak ovšem nemůže vyloučit ani to, že nastíněné personální vazby vznikly toliko náhodou a že údajně spolupracující osoby ve skutečnosti jednaly zcela autonomně. Právě v této souvislosti nelze pominout vysvětlení stěžovatelky, že pro ni bylo výhodné spolupracovat se společností bývalého zaměstnance, v něhož vložila důvěru na základě osobní, respektive pracovní zkušenosti, a že její bývalá společnice, LENZER INTERINVEST LTD., běžně poskytovala finanční služby obchodním společnostem z Ruska, a na platbě z jejího bankovního účtu tak není nic zvláštního. V této souvislosti rovněž nelze přehlédnout, že daňové orgány nikterak nezpochybnilly význam a podíl stěžovatelky na trhu s mobilními telefony, při kterém se lze nejspíše stěží vyhnout personálním stykům s dalšími obchodními subjekty. Nejvyšší správní soud obecně nevylučuje, že personální propojení mezi obchodními subjekty zapojenými v podvodném obchodním řetězci může mít za dalších okolností silný význam pro odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, a tedy i pro vydání zajišťovacího příkazu. V posuzovaném kontextu však mají uvedené indicie jen slabší výpovědní hodnotu a samy o sobě bez přispění dalších zjištění by nemohly obstát (čímž Nejvyšší správní soud nepředjímá výsledek případného soudního přezkumu doměřovacího řízení, který závisí na dalších okolnostech).

[39] Navzdory výše uvedenému však nelze uzavřít, že správce daně vydal zajišťovací příkazy v rozporu se zákonem, neboť, jak vyplývá z citovaného rozsudku ve věci sp. zn. 4 Afs 22/2015, slabší důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, mohou kompenzovat silné důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně. Nejvyšší správní soud neshledal, že by byl rozsudek Městského soudu v Praze v této části nepřezkoumatelný, neboť toliko rekapituluje tvrzení žalovaného, jak uvedla stěžovatelka. Pokud se Městský soud v Praze ztotožnil s přezkoumatelnými úvahami žalovaného, které vyvracejí žalobní argumentaci, nedopustil se pochybení. K obavám o dobytost v budoucnu doměřené daně orgány finanční správy v prvé řadě konstatovaly, že velká část majetku stěžovatelky je zatížena zástavními právy ve prospěch třetích osob a že meziročně roste množství jejich pohledávek z obchodních vztahů a stav jejich zásob, aniž by se zvýšil

objem realizovaného prodeje zboží. Z toho finanční orgány dovodily, že stěžovatelka má více obtížně prodejných zásob či nedobytných pohledávek, popřípadě, že dochází k prodlužování jejich splatnosti.

[40] Stěžovatelka nezpochybnila, že její majetek je zatížen zástavními právy, popřípadě, že má majetek, ze kterého by bylo možné uspokojit případnou daňovou pohledávku, zpochybnila však, jaký to má význam pro naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 daňového řádu, a to s odůvodněním, že před rozhodnutími správce daně byla v dobré ekonomické kondici a v posledních pěti letech dosáhla obrátu 31 mld. Kč, přičemž realizovala expanzivní obchodní plán. Kromě toho uvedla, že má strategicky řízené zdroje financování přizpůsobené střednědobým finančním plánům a přestože nedisponuje akutně postižitelným majetkem, je schopná jej v krátké době akumulovat tak, aby uhradila daň alespoň ve splátkách, což vyplývá i z rozhodnutí o posečkání daně. Stěžovatelka se v této souvislosti ve své podstatě brání tím, že v době vydání zajišťovacích příkazů sice neměla majetek, ze kterého by bylo možné uspokojit správcem daně předpokládanou daňovou pohledávku, ale její ekonomický výkon a dosavadní spolupráce se správcem daně poskytovaly záruku, že takový majetek mít bude a že doměřenou daň zaplatí, tedy že není důvodná obava, že doměřená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, jak stanoví § 167 daňového řádu.

[41] Nejvyšší správní soud nemůže bez dalšího vyloučit, že stěžovatelka byla pro účely svých podnikatelských záměrů v dobré ekonomické kondici (byť s určitým meziročním poklesem); to však neznamená, že byla v dobré ekonomické kondici i pro účely úhrady v dané době nestanovené daně v celkové odhadované výši přesahující čtvrt miliardy korun. K tvrzení, že majetkovou situaci stěžovatelky pozitivně hodnotili nejlépe posuzování poskytovatelé finančních služeb na trhu, je třeba konstatovat, že ani tyto subjekty nemohly hodnotit stěžovatelku z hlediska jim neznámé a v dané době nestanovené daně. Nejvyšší správní soud nemá dostatek podkladů, aby mohl učinit jednoznačný závěr, zda stěžovatelka způsobem svého hospodaření sledovala získání investičního kapitálu a finanční správou zmíněné meziroční zhoršení některých ekonomických parametrů bylo toliko nezbytným doprovodným jevem tvrzené obchodní expanze, zda k tomu její počínání vůbec bylo způsobilé, popřípadě, zda sledovala jiný, méně legitimní cíl. Dobytnost daně by však v každém z uvedených případů byla závislá toliko na schopnosti a ochotě stěžovatelky kumulovat zdroje k jejímu zaplacení, a to v situaci, kdy uvedla, že po dobu dvou let daňové kontroly se její ekonomické parametry nezměnily, tedy k očekávané obchodní expanzi, nebo alespoň kumulaci majetku zřejmě nedošlo. Nadcházející expanzi přitom nnesvědčilo ani omezení vozového parku. Stěžovatelce sice lze přisvědčit, že hodnota vozů byla v porovnání s jejím obrátem bezvýznamná, orgány finanční správy však především poukazovaly na bezvýznamnou hodnotu zbylých vozů, jako jedné z mála majetkových hodnot stěžovatelky, které by bylo možné postihnout případnou daňovou exekucí. Přitom není podstatné, že k prodeji vozů došlo již v roce 2015, neboť stěžovatelka netvrdí, že by od té doby dokoupila jiné vozy, nebo pořídila jiný majetek, který by bylo možné postihnout. Nejvyšší správní soud nepovažoval za indicii nasvědčující nedobytnosti daně převod 49 % obchodního podílu z převodce M. Ch. na obchodní korporaci MELONA HOLDINGS LIMITED, neboť orgány finanční správy předpokládáné

pokračování

důsledky tohoto převodu nejsou ničím podložené a představují toliko spekulaci. I tak ovšem v popsané situaci, ve spojení byť se slabými indiciemi nasvědčujícími vědomému, respektive úmyslnému zapojení do podvodného obchodního řetězce, byly na místě obavy o dobytost v budoucnu doměřené daně, přičemž indicie nasvědčující její nedobytnosti lze považovat za natolik silné, že je nelze zpochybnit toliko dosavadní daňovou historií stěžovatelky a že současně kompenzují slabé indicie nasvědčující doměření daně. Nejvyšší správní soud nezpochybňuje závažnost důsledků vydaných zajišťovacích příkazů, trvá však na závěrech, které vyslovil již v rozsudku ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016 - 27, tedy že „[p]ři stanovení výše zajištění správce daně není oprávněn zkoumat, zda uložená výše úhrady zajištěné daně může mít pro daňový subjekt likvidační povahu, a musí vycházet pouze z hledisek, která jsou obsažena v první větě § 167 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.“

[42] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil tvrzení, že se postavení stěžovatelky v nyní posuzované věci podobalo postavení daňového subjektu ve věci sp. zn. 10 Afs 33/2017. V odkazované věci správce daně nepodezíral daňový subjekt z účelového zapojení do daňového podvodu a nekladl mu k tíži zhoršující se ekonomické parametry, nicméně založil své rozhodnutí na skutečnosti, že „[...] stěžovatelčiny nemovitosti mají sice značnou hodnotu, ale jsou významně zatíženy zástavními právy. Krom toho je stěžovatelčin majetek z podstatné části (87 %) kryt cizími zdroji (převážně dlouhodobou půjčkou od společníka).“

[43] Podle Nejvyššího správního soudu splnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů nezpochybňuje ani následné rozhodnutí o posečkání daně. Žalovanému lze v této souvislosti přisvědčit, že oba instituty odlišují rozdílné podmínky uplatnění. V posuzované věci byly uplatněny v různých okamžicích a nelze pominout, že vydání zajišťovacích příkazů je způsobilé odradit daňový subjekt od snahy vyhnout se splnění daňové povinnosti a ovlivnit tak, jaké kroky od něj lze očekávat. K námitce, že správce daně již mohl v době vydání zajišťovacích příkazů přistoupit k vydání platebních výměrů, Nejvyšší správní soud konstatuje, že ani tyto právní instituty nejsou srovnatelné či zaměnitelné, přičemž vydání platebního výměru namísto zajišťovacích příkazů by nikterak neřešilo důvodné obavy správce daně o dobytost předpokládané daně.

[44] Vzhledem ke všem uvedeným závěrům Nejvyšší správní soud dovodil, že orgány finanční správy nashromáždily indicie, které ve svém souhrnu osvědčily důvodnou obavu, že daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, a proto vydaly napadené zajišťovací příkazy v souladu s § 167 odst. 1 daňového řádu.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[45] 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.

[46] 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. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, soud mu tak

náhradu nákladů řízení nepřiznal. Proto Nejvyšší správní soud 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 9. května 2019

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu