



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **BALKANCAR CZ s.r.o., v konkursu**, se sídlem Českobrodská 816/36, Praha 9, zast. JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 7. 2016 (vydaného dne 8. 7. 2016), č. j. 30385/16/5100-41458-711929, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 3. 2018, č. j. 11 Af 49/2016 – 81,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla jako nedůvodná podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) zamítnuta její žaloba proti v záhlaví uvedenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti zajišťovacím příkazům vydaným Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 9, č. j. 4090854/16/2009-80542-106506, č. j. 4090943/16/2009-80542-106506, č. j. 4091042/16/2009-80542-106506, č. j. 4091143/16/2009-80542-106506, č. j. 40921225/16/2009-80542-106506, č. j. 4091299/16/2009-80542-106506, č. j. 4091421/16/2009-80542-106506, č. j. 4091501/16/2009-80542-106506 a č. j. 4090452/16/2009-80542-106506, všechna ze dne 11. 5. 2016 (dále jen „zajišťovací příkazy“).

[2] Zajišťovacími příkazy byla stěžovatelce uložena povinnost zajistit úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben až prosinec 2013, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty v celkové výši 20 896 062 Kč na depozitní účet správce daně.

I. Vymezení věci

[3] Předmětem sporu je otázka, zda správní orgány dostatečně a správně zdůvodnily existenci odůvodněných obav ve smyslu § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“).

[4] K námitce stěžovatelky, že zákon nepřipouští, aby správní orgán rozhodoval pouze na základě úsudků bez provedení důkazů, uvedl městský soud, že s ohledem na povahu řízení daňové orgány v této fázi zásadně dokazování neprovádí, protože při vydávání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií důvodně nasvědčujícím obavám správce 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 vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit (viz rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31).

[5] Žalovaný povinností na odůvodnění zajišťovacích příkazů dostál, a to i ve vztahu k fatálním následkům, které může vydání zajišťovacího příkazu pro daňové subjekty mít. Z hledisek nastavených judikaturou správních soudů (viz rozsudky NSS ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, či ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31) byly zajišťovací příkazy v této věci odůvodněny velmi podrobně.

[6] Jakkoliv platí, že zkoumání dobré víry stěžovatelky a její vědomosti o účasti na podvodu je předmětem nalézacího řízení, nikoliv řízení zajišťovacího, správce daně upozornil na skutečnosti nasvědčující vědomému zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce. Správci daně se nejevilo jako zcela standardní přímé personální propojení J. M., jediného jednatele stěžovatelky, mezi korporacemi MAN-TECH, CARGO Vrbičany, daňovým subjektem, VIDOL, MAN-TECH Slovakia, DIBAS, z čehož dovozoval zjevnou osobní angažovanost M. v obchodním řetězci. Poukázal také na to, že M., případně osoby z jeho okolí, tj. R. D., členka dozorčí rady daňového subjektu, a M. M., pravděpodobně manželka M., mají dispoziční práva k účtům většiny do řetězce zapojených korporací, a to v tuzemsku i na Slovensku.

[7] Městský soud vyhodnotil, že žalovaný v zajišťovacím řízení postupoval správně a nashromáždil dostatečné indicie, které oprávněně vedly k odůvodněným pochybnostem ve smyslu § 167 daňového řádu o tom, že stěžovatelce bude v budoucnu doměřena daň. Prostor pro detailní dokazování a prokazování dobré víry má stěžovatelka v nalézacím řízení. Pro účely vydání zajišťovacího příkazu jsou zcela dostačujícími, neboť zakládají vysokou míru pravděpodobnosti budoucího stanovení daně ve smyslu rozsudku NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104.

pokračování

[8] Hlavním zdrojem obav správce daně byla účast stěžovatelky v podvodném řetězci a z něj plynoucího rizika pro její budoucí jednání a pro dobytost daně. Dále své obavy správce daně podpořil ještě pochybami ohledně ekonomické a finanční situace stěžovatelky. Správce daně zpracoval z jemu dostupných a spolehlivých zdrojů stav a strukturu majetku stěžovatelky a prostředky pro budoucí úhradu daně, ze kterých ve svých úvahách vycházel. Zjištěná finanční a ekonomická situace přispěla k pochybnostem správce daně, a to zejména proto, že stěžovatelka nedisponuje žádným nemovitým majetkem, zůstatky na všech jejích účtech jsou minimální, v případě kontokorentních účtů vysoce mínusové, její majetek je tvořen především oběžnými aktivy (zásoby, pohledávky, finanční majetek) a je téměř z poloviny kryt cizími zdroji.

[9] Z § 167 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že správce daně musí přezkoumatelným způsobem v odůvodnění zajišťovacího příkazu zdůvodnit dva okruhy skutečností – otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně a otázku obav ohledně budoucí vymahatelnosti daně. Úvahy správce daně ob stojí i ohledně posouzení druhého aspektu, neboť identifikoval správně základní rizika a též správně zohlednil skutečnost, že stěžovatelka byla zapojena do podvodného řetězce.

[10] Stěžovatelka namítala, že podvodný řetězec musí vést ke zkrácení daně, přesto žalovaný nikdy netvrdil, že by někdy daň chyběla. Soud však zdůraznil, že s ohledem na charakter zajišťovacího příkazu nelze podmínku identifikace chybějící daně z řízení nalézacího bez výhrad vztahovat i na podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu. Z § 167 daňového řádu jednoznačně vyplývají podmínky, za jejichž splnění je možné zajišťovací příkaz vydat. Jsou jimi existence odůvodněné obavy, tj. přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň, že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Kritérium identifikace chybějící daně zde uvedeno není. Podstatné pro vydání zajišťovacích příkazů je, že správce daně uvedl dostatek zjištění vedoucích k tomu, že doměření daně bylo možné s přiměřenou pravděpodobností předpokládat.

[11] Stěžovatelka vytýkala žalovanému, že se nezabýval přiměřeností použitého postupu ve vztahu k možné likvidaci společnosti. Při vypořádání této námitky soud vycházel z rozsudku NSS ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016 – 27, ve kterém vyslovil závěr, že při 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 daňového řádu.

[12] Z podstaty zajišťovacího příkazu jako předstižného a operativního opatření vyplývá, že daňový subjekt nemůže být před vydáním zajišťovacího příkazu informován o úmyslu správce daně tento zajišťovací příkaz vydat, a proto nebyla námitka absence prvního úkonu v řízení před vydáním zajišťovacího příkazu důvodná.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[13] Stěžovatelka napadá rozsudek městského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[14] Nesouhlasí s vypořádáním podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. V rámci půlroční daňové kontroly nevyjádřil žalovaný jakoukoli pochybnost o jejich postupech a kromě dokladů nepožadoval nic doložit či vysvětlit. Pokud bylo v rozhodnutí tvrzeno, že je stěžovatelka zapojena do daňového podvodu, bylo nutné i objasnit, o jaký podvod se jednalo a kde, kdy a v jaké výši někdo získal neoprávněnou daňovou výhodu (bez které se nejedná o daňový podvod), jinak se jedná o nepodložené, nekonkrétní a nepřesné tvrzení, které se nedá přezkoumat. Odkazuje na Metodický pokyn k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu ze dne 31. 10. 2017, č. j. 87133/17/7700-30133-711377 (dále jen „metodický pokyn“), podle něhož je nutné k vydání zajišťovacího příkazu chybějící daň popsat.

[15] Podvodný řetězec firem je v odvolacím řízení žalovaným označen jako demonstrativní. Ten však zcela převzal městský soud. Odmítá závěry městského soudu ve vztahu ke splnění povinnosti žalovaného při posouzení zdrojů obav předcházejícím vydání napadeného rozhodnutí.

[16] Bylo rozhodnuto o zajištění daně z přidané hodnoty za jednotlivá období od dubna 2013 do prosince 2013, vždy v jednotkách milionů Kč, aniž by se žalovaný u jednotlivých rozhodnutí zajímal o reálnou možnost úhrady za daná zdanitelná období. V kasační stížnosti stěžovatelka předkládá závěrku, kterou měl žalovaný k dispozici, podle níž není možné dojít k závěru o reálné neschopnosti stěžovatelky uhradit v budoucnu jednotlivé doměřené daně. Závěru odporuje i zjištění městského soudu – konkrétně hospodaření za běžné období ve výši 4 307 000 Kč včetně rozdílu krátkodobých pohledávek a závazků ve výši 13 milionů Kč. Městským soudem uváděné *minus* u zmiňovaných hodnot je zcela překvapivé.

[17] Nesouhlasí se závěrem ohledně pochyb o budoucí vymahatelnosti daně. Z ekonomické situace, hodnoty majetku, zásob, pohledávek, ale i výsledků hospodaření je tento závěr vyloučen. Závěr správce daně o budoucí neschopnosti úhrady daně, a to za každé období jednotlivě, je v souvislosti s hospodařením stěžovatelky nesprávným závěrem. Tato otázka nebyla plně zodpovězena ani posouzena.

[18] Proti úvahám městského soudu směřujícím do likvidačních důsledků zajišťovacích příkazů stojí minimálně v části úvah rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66. Zvážení reálné možnosti budoucí úhrady má přednost před okamžitou likvidací, která je fatálním důsledkem v nyní posuzovaném případě.

[19] Je otázkou, zda je v souladu se základními právy stěžovatelky [konkrétně čl. 38 LZPS a čl. 41 Listiny základních práv EU (dále jen „Listiny EU“)] vydání rozhodnutí o zajištění daně, aniž by bylo v této věci vedeno jakékoli řízení, kdy rozhodnutí o zajištění daně je prvním a jediným úkonem správního orgánu, který je rovněž vykonatelným a exekucním titulem ještě v době před jeho doručením. Odkazuje na rozsudek Soudního

pokračování

dvora EU ze dne 3. 7. 2014, ve spojené věci C-129/13 a C-130/13 *Kamino International Logistics BV a Datema Hellmann Worldwide Logistics BV v. Staatssecretaris van Financiën*.

[20] Odmítá nezákonný postup žalovaného, při kterém zajištění daně jako předběžné opatření vydané v době, kdy není žádná daň postavena najisto, vede k ekonomické likvidaci společnosti. Celý systém je založený na „překvapivosti“ vydávaných předběžných opatření, přičemž každý má právo být vyslechnut před přijetím jemu určenému individuálnímu opatření. Při posouzení dané věci rovněž NSS (rozsudek č. j. 4 Afs 158/2016-27) nesprávně upřednostňuje aplikaci obecného práva před právem ústavním, kdy fakticky rezignuje na ochranu základních práv.

[21] Jediným použitelným rozhodnutím Ústavního soudu není jen nález ve věci sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Existuje např. i nález ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, kde pro obecnou aplikaci práva ÚS vymezil zásadu *in dubio pro libertate*. Nález lze na danou věc aplikovat i přes úvahy a výklad přednesený Ústavním soudem v části V. odst. 43, 44, 45, 49 a 50. Přednesené úvahy platí obecně a zejména ve vztahu k nepřímým daním. Test proporcionality i princip *in dubio pro libertate* nelze v posouzení důsledků rozhodnutí o zajištění pominout. Nesouhlasí proto ani s argumentací městského soudu odkazující na rozsudek NSS č. j. 4 Afs 158/2016-27.

[22] Z výše uvedených důvodů navrhuje rozsudek městského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[23] Ve vyjádření žalovaný nesouhlasí s tvrzením stěžovatelky, že správce daně popsal koloběh zboží jako *demonstrativní* výčet, neboť šlo o *demonstraci* koloběhu zboží, což vyplývalo i ze samotného textu odůvodnění zajišťovacích příkazů. Nároky na odůvodnění rozhodnutí stanovené zákonem zde byly splněny. Nenaplnění nároků vyplývajících z metodického pokynu nemá za následek jejich nezákonnost, navíc ani nešly aplikovat, neboť zajišťovací příkazy byly vydány před účinností daného pokynu.

[24] Dále má za to, že není povinností správce daně přihlédnout k případné možnosti uhradit daň v budoucnu v případě, kdy je předpokládáno stanovení daně na právním základu podvodu na DPH. Od počátku bylo zjevné, že stěžovatelka neplní ve zjištěných řetězcích pasivní roli, udržovala nízký zůstatek na bankovních účtech a používala správci daně neohlášené bankovní účty, což mohlo nasvědčovat snaze zabránit přílišným ztrátám v případě rozkrytí celého podvodu na DPH. Neztotožnil se s úvahou, že rozsudek č. j. 2 Afs 239/2015-66 částečně popírá závěry NSS uvedené v rozsudku č. j. 4 Afs 158/2016-27, neboť rozsudek druhého senátu se vyjadřuje k podmínkám, za nichž lze zajišťovací příkaz vydat, konkrétně povinnost posoudit vhodnost jiného postupu, zatímco čtvrtý senát se zabýval stanovením výše jistoty za předpokladu, že podmínky pro vydání zajišťovacím příkazu byly v konkrétním případě naplněny.

[25] Je přesvědčen, že správce daně je oprávněn vydat zajišťovací příkaz jako první úkon v řízení, tj. bez projednání s daňovým subjektem. Jednak by taková povinnost popřela zákonný smysl zajišťovacího příkazu, a jednak takovou povinnost nelze ze znění zákona

dovodit. Čl. 38 LZPS upravuje primárně řízení před soudem. Ani čl. 41 Listiny EU se neaplikuje, neboť se v daném případě vůbec neaplikuje právo EU, ale pouze český právní řád. Trvá na nedůvodnosti kasační stížnosti a navrhuje ji zamítnout.

[26] V replice stěžovatelka opakuje, že bez získání neoprávněné daňové výhody se nemůže jednat o podvod ve smyslu daňového práva. Tvzení, že se stal podvod, ale nevím kde, v jaké výši a zda vůbec daň někde chybí, nemá logiku ani oporu v zákoně. Odkaz na čl. 41 Listiny EU shledává relevantním, neboť sám správce daně vycházel z judikatury SD EU, jak konstatuje na str. 4 svého rozhodnutí. Předmětem řízení je rovněž daňový podvod, což souvisí s právem EU.

[27] V doplnění repliky uvedla, že žalovaný ke dni 11. 12. 2018 zrušil vydaná rozhodnutí o zajištění daně na DPH a všechna řízení zastavil, obdobně jako u společností MAN-TECH Trading, a. s. a FORKLIFT CZ s.r.o. Je zde proto zřejmý konečný stav vyměřovacího řízení, které bylo ukončeno bez stanovení dodatečné daňové povinnosti. Nevratným je ovšem konkurz a ekonomická likvidace společnosti. O to více nyní rezonuje zmíněný metodický pokyn reagující na vývoj rozhodovací praxe soudů nabádající k přiměřenosti a zdrženlivosti.

[28] Žalovaný v reakci na doplnění repliky uvedl, že stěžovatelkou uváděná rozhodnutí se netýkala zdaňovacích období, která jsou předmětem nyní projednávané věci, ale dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období leden 2014 až listopad 2015, za která daň nebyla dle § 167 odst. 1 daňového řádu zajištěna. Výše uvedené však nemá vliv na zákonnost vydaných zajišťovacích příkazů, odkazuje na rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[29] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátkou ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněného důvodu, ověřil, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[30] Soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností. Vlastní přezkum rozhodnutí je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřené o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč městský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že k ní kasační soud přihlíží i bez námítky, z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

pokračování

[31] Veškerá výše uvedená kritéria splňuje jak rozsudek městského soudu, tak rozhodnutí žalovaného. Rozhodnutí jsou srozumitelná, je z nich patrné o čem a jak bylo rozhodnuto, a důvody rozhodnutí jsou v nich uvedeny zřetelným způsobem.

[32] Důvody pro vydání zajišťovacího příkazu jsou stanoveny v § 167 odst. 1 daňového řádu, dle kterého, *je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.*

[33] Judikatura k tomuto ustanovení již opakovaně uvedla, že naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se odůvodněnou obavu vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohobodovým testem její použitelnosti. Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Jistě to mohou být skutečnosti nasvědčující hrozící insolvenční situaci daňového subjektu, či jiné jeho majetkové potíže, mohou to však být i otázky s jeho majetkovou situací nesouvisějící (srov. k tomu rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS).

[34] Je nepochybné, že správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu může vzít do úvahy též protiprávní charakter řetězce, kterého se daňový subjekt účastnil, povahu zboží, s jehož obchodováním má vznikat nárok na odpočet DPH, jednání daňového subjektu ve vztahu k správci daně v souvislosti se zatím nestanovenou daní nebo s plněním jiných povinností dle daňového řádu. Současně je nutno souhlasit s městským soudem, že při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, podruhé v samotném vyměřovacím řízení. Proto bude pro vydání zajišťovacího příkazu významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. Naopak bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení budou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého (srov. rozsudek NSS č. j. 10 Afs 18/2015-48). Nelze proto přisvědčit názoru stěžovatelky, podle něhož je v zajišťovacím řízení nutno zkoumat, zda daň skutečně bude dodatečně stanovena. Tento problém zjevně spadá do kategorie otázek, které mají být řešeny v rámci řízení nalézacího.

[35] Odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost) lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma prvkům zajišťovacího příkazu (stanovení daně a její budoucí dobytnosti), tak i celkově. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Pokud ovšem bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné

např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak (srov. rozsudek NSS č. j. 10 Afs 338/2017-70).

[36] Ze spisu vyplývá, že v přímých obchodních vztazích se stěžovatelkou jsou obchodní společnosti personálně a majetkově propojeny. Některé osoby vystupovaly v transakcích s vysokozdvížnými vozíky jak na straně odběratelů, tak na straně dodavatelů stěžovatelky. Navíc obchodní společnosti v tomto řetězci jsou nestandardně propojeny skupinou osob, která má dispoziční oprávnění k bankovním účtům stěžovatelčiných obchodních partnerů. Odběratelé stěžovatelky na Slovensku mají bankovní účty vedeny v České republice a dispoziční oprávnění k nim má stejná skupina osob, která disponuje účty stěžovatelčiných obchodních partnerů. Jednatel stěžovatelky má dispoziční oprávnění k bankovním účtům všech tří odběratelů zboží v jiném členském státě.

[37] Přepravu zboží do jiného členského státu měla podle mezinárodních přepravních listů zajišťovat společnost CARGO, jejímž předsedou představenstva je jednatel stěžovatelky. Ten sám uvedl, že společnost CARGO nevlastní žádná vozidla a přepravu nezajišťovala, ačkoli je v mezinárodních přepravních listech jako dopravce uváděna. Správce daně dále zjistil, že odběratelé stěžovatelky transakce se zbožím pouze fakturovali, zboží nikdy neviděli, a jejich dodání na Slovensko nemělo za cíl reálnou spotřebu, tedy užití zboží. O transakcích společnosti CARGO navíc rozhodoval jednatel stěžovatelky. Podle mezinárodních přepravních listů bylo zboží přepravováno přímo ze skladů stěžovatelky a společnosti MAN-TECH Trading odběratelům na Slovensku, ačkoliv v rámci obchodního řetězce bylo zboží fakturováno přes další články. Nadto zboží dodané společností v jiném členském státě bylo obratem prostřednictvím obchodních společností v ČR dodáváno zpět stěžovateli.

[38] NSS dospěl na základě přezkoumání obsahu spisu k závěru, že z popsanych zjištění je zřejmé účelové vytvoření uzavřeného obchodního řetězce s větším počtem společností za účelem zneprůhlednění toku zboží a finančních prostředků, zneprůhlednění vztahů v řetězci a ztížení jeho odhalení. Popsané personální propojení většiny korporací v řetězci, ekonomické neopodstatnění jeho existence a fiktivní přeprava zboží z jednoho členského státu EU do druhého svědčí o vytvoření řetězce za účelem krácení DPH. Správce daně obchodní řetězec správně identifikoval i odůvodnil úvahy o budoucím stanovení daně.

[39] Následně NSS hodnotil i naplnění druhé podmínky pro uplatnění zajištění daně, a to, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi, neboť zůstatky na všech účtech daňového subjektu jsou minimální, v případě kontokorentních účtů vysoce minusové (přibližně 13 miliónů Kč), společnost nevlastní žádný nemovitý majetek. Hodnota jejích bankovních úvěrů a výpomocí je téměř 10 miliónů Kč. Vykazuje vysokou hodnotu krátkodobých pohledávek (téměř 28 miliónů Kč), avšak i vyšší hodnotu krátkodobých závazků (téměř 14 miliónů Kč). V aktivech vykazuje poměrně vysoké skladové zásoby, které však tvoří náhradní díly (jejichž reálná hodnota nemusí odpovídat hodnotě tržní, tedy může být i velmi nízká,

pokračování

vzhledem k nezjištěnému stáří), a z toho pouze dva vysokozdvížné vozíky (obchod s vysokozdvížnými vozíky je hlavní ekonomickou činností daňového subjektu). Navíc na bankovních účtech, které nebyly správním orgánům oznámeny, probíhaly finanční transakce v řádech milionu eur.

[40] Ani městský soud, ani NSS na postupu daňových orgánů – optikou vznesených námitek – nic nezákonného neshledal. Správce daně přistoupil k danému případu individuálně a odpovědně, zvážil všechny relevantní skutečnosti, které ve svém rozhodnutí řádně zdůvodnil, a to i vzhledem k charakteru zajišťovacího příkazu, který mimořádně závažným způsobem postihuje ekonomickou sféru daňového subjektu, závažně zasahuje do jeho majetkových práv a může pro něj být za určitých podmínek až likvidační.

[41] Ohledně uvedení minusové hodnoty u krátkodobých pohledávek v rozsudku městského soudu je třeba uvést, že jde o zjevnou nesprávnost. Z podkladů založených ve spisu plyne, že hodnota krátkodobých pohledávek je kladná. Jedná se o zjevnou chybu v psaní uvedenou pouze v rekapitulační části rozsudku, která nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[42] NSS se neztotožnil s tvrzením stěžovatelky, že daňové orgány nezvážily možnost dobrovolné úhrady v budoucnu doměřené daně. Správce daně v odůvodnění rozhodnutí vysvětlil podezření, že se stěžovatelka zapojila do obchodních řetězců, které byly zasaženy podvodným jednáním. V případě, že je takové podezření založeno na přiměřené pravděpodobnosti – jako v tomto případě – je dle NSS nahrazení zajišťovacích příkazů prostředky daňového řádu založenými na dobrovolném splnění daňové povinnosti jen obtížně představitelné, a přicházelo by v úvahu jen za výjimečných okolností.

[43] Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že podle rozsudku NSS č. j. 2 Afs 239/2015-66, platí *„je-li s ohledem na okolnosti pravděpodobné, že daňový subjekt splatnou daň uhradí, být postupně, je třeba zásadně upřednostnit standardní stanovení daně před okamžitým uspokojením budoucí daňové pohledávky exekucí zajišťovacího příkazu na dosud nesplatnou nebo nestanovenou daň, jejímž důsledkem je ekonomická likvidace daňového subjektu.“* Citovaný judikát se však od nyní posuzované věci odlišoval právě tím, že správce daně danému daňovému subjektu nevytýkal zapojení do podvodného obchodního řetězce.

[44] Je vhodné též odkázat na rozsudek NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90, ve kterém bylo dovozeno, že charakter zajišťovacího příkazu a jeho užití mohou v některých případech vést až k úplnému utlumení podnikatelské činnosti daňového subjektu, avšak tato skutečnost sama o sobě nezpůsobuje nezákonnost zajišťovacího příkazu. Ostatně, nežádoucí důsledky, které stěžovatelka popisuje, nejsou způsobeny citovanou úpravou, ale její nepřiměřenou a nezákonnou aplikací v některých případech. Neústavnost v ní tedy NSS neshledává.

[45] Stěžovatelka argumentuje v této souvislosti také odkazem na metodický pokyn, který však byl, jak již žalovaný uvedl ve vyjádření, účinný od 1. 11. 2017. Zajišťovací příkazy byly v nyní projednávané věci vydány již 11. 5. 2016, proto na ně jakékoli závěry plynoucí z metodického pokynu nelze aplikovat.

[46] Podvodný řetězec nebyl v napadeném rozhodnutí označen za demonstrativní. V rozhodnutí je konkrétně uvedeno: *co se týká schématu obchodního řetězce, ten začíná i končí odběrateli odvolatele na Slovensku, tato skutečnost je pouze demonstrací, že se jedná o koloběh zboží, jelikož další opakování jednotlivých článků v řetězci by bylo nadbytečné.* Žalovaný nepoužil ve svém rozhodnutí slovo *demonstrace* tak, jak jej vyložila stěžovatelka.

[47] Stěžovatelka poukazuje na nezbytnost aplikace zásady *in dubio pro libertate* (v pochybnostech ve prospěch). K tomu NSS uvádí, že aplikace této zásady předpokládá existenci více (nejméně dvou) rovnocenně obhajitelných výkladů konkrétního ustanovení právního předpisu. Soud však nepovažoval § 167 odst. 1 daňového řádu za nejednoznačný a umožňující dvojí výklad, proto vyloučil aplikaci této zásady při rozhodování v nyní projednávané věci (srov. viz rozsudky NSS ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 57/2013 – 34, ze dne 11. 6. 2014, č. j. 5 Afs 116/2013 – 39, nebo ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 113/2013 – 41).

[48] Zajišťovací příkaz byl vydán na základě vnitrostátního práva bez aplikace evropského práva, není tímto právem ani upraven. Závěry SD EU vyslovené ve spojené věci C-129/13 a C-130/13, o otázce týkající se zásady dodržování práva na obhajobu a výkladu nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 2700/2000 ze dne 16. listopadu 2000, proto nejsou na nyní projednávanou věc příléhavé.

IV. Závěr a náklady řízení

[49] Z výše uvedených důvodů soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[50] Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovaný měl ve věci plný úspěch, proto by mu soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. přiznal náhradu nákladů řízení, avšak žádné náklady řízení o kasační stížnosti mu nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. prosince 2019

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu