ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **KRATOLIA TRADE a. s., v konkurzu**, se sídlem Ústí nad Labem, Žukovova 59/34, zastoupené JUDr. Kateřinou Radostovou, advokátkou se sídlem Praha 1, Břehová 208/8, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Brno, Masarykova 427/31, za účasti **VPI CZ, v. o. s.**, insolvenčního správce žalobkyně, se sídlem Praha 8, Sokolovská 5/49, zastoupeného JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem se sídlem Hradec Králové, Malé náměstí 124, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 10. 10. 2018, č. j. 15 Af 46/2015-154,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobkyně a osoba zúčastněná na řízení nemají právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

IV. Ustanovené zástupkyni žalobkyně JUDr. Kateřině Radostové, advokátce, se přiznává odměna za zastupování v řízení o kasační stížnosti a náhrada hotových výdajů ve výši **6 800 Kč**. Tato částka jí bude vyplacena do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku z účtu Nejvyššího správního soudu. Náklady právního zastoupení žalobkyně nese stát.

Odůvodnění:

[1] Žalobkyně je obchodní společností, která se ve sporných obdobích roku 2014 zabývala výrobou metylesteru řepkového oleje (výrobek označovaný jako MĚŘO či FAME, dále jen „FAME“), který následně prodávala dalším společnostem. Suroviny pro výrobu FAME, tj. primárně řepkový olej, žalobkyně v rozhodném období nakupovala mj. od společností Colza Trade SE, LATIKAR TRADE s. r. o., a SUPPORT SERVICE s. r. o.

[2] Dne 24. 2. 2015 vydal Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), deset zajišťovacích příkazů, jimiž žalobkyni uložil, aby zajistila úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období jednotlivých měsíců března až prosince roku 2014, v celkové výši 88 102 459 Kč; z důvodu hrozícího nebezpečí z prodlení byly zajišťovací příkazy podle § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), účinné a vykonatelné okamžikem jejich vydání. Odvolání žalobkyně proti všem zajišťovacím příkazům zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 3. 2015, č. j. 9161/15/5100-41453-711090.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem, který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl.

[4] Krajský soud na prvém místě vymezil, že se nemůže zabývat těmi žalobními body, které žalobkyně uplatnila v replice ze dne 17. 1. 2016, tj. po uplynutí lhůty k podání žaloby. Jedná se o námitky, že (i) zjištění daňových orgánů nemají oporu ve správním spisu, (ii) že žalovaný postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, (iii) že se žalovaný v souvislosti s posouzením ekonomické situace žalobkyně nezabýval přiměřeností výše zajištění daně, ač tak měl učinit, a (iv) že se žalovaný chybně nezabýval tím, zda žalobkyně mohla či měla vědět, že se účastní podvodu na DPH. Ve vztahu k prvé z těchto námitek současně krajský soud uvedl, že zjištění daňových orgánů odpovídají údajům obsaženým v listinách, jež jsou součástí správního spisu. Nepředložení úplného správního spisu zástupci žalobkyně při nahlížení dne 21. 9. 2015 bylo dáno tím, že daný správní spis byl v tu dobu již předložen soudu. Možnosti nahlédnout do správního spisu u soudu žalobkyně nevyužila. Absenci podkladů ve správním spisu nelze dovozovat ani z nahlédnutí, jež žalobkyně realizovala dne 23. 3. 2015, neboť se jednalo o nahlédnutí do spisu kontrolního.

[5] Dále krajský soud konstatoval, že rozhodnutí žalovaného není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ani pro nesrozumitelnost. Nedůvodnou shledal námitku, že žalovaný ignoroval odvolací argumentaci žalobkyně, že nemá žádné ekonomické vazby na subjekty, které podle správce daně neodvedly DPH, a že přijala všechna opatření, která od ní mohla být rozumně požadována, aby zajistila, že ji její plnění nepovedou k účasti na daňovém podvodu. Uvedl, že žalovaný na tuto argumentaci reagoval, neboť konstatoval, že otázka zapojení žalobkyně do daňového podvodu není předmětem řízení o vydání zajišťovacího příkazu, nýbrž až řízení nalézacího. Žalovaný tak příslušnou odvolací argumentaci neignoroval, nepovažoval ji však za relevantní. Věcný nesouhlas žalobkyně se závěry žalovaného důvodem nepřezkoumatelnosti není. Žalovaný rovněž nepochybil, nezabýval-li se argumentací žalobkyně, že byla v dobré víře, že se neúčastní podvodu na DPH. Otázka, zda daňový subjekt věděl, či měl a mohl vědět, že se účastní daňového podvodu, je totiž posuzována až při stanovování daně.

[6] Krajský soud dále nepřisvědčil námitce, že daňové orgány měly před rozhodnutím o vydání zajišťovacích příkazů, respektive před rozhodnutím o odvolání proti nim, vyčkat na vyjádření žalobkyně učiněné v rámci řízení o daňové kontrole. Žalobkyně se k věci mohla vyjádřit v rámci podaného odvolání, respektive i kdykoli později v průběhu odvolacího řízení. Žalovaný nebyl povinen vyčkávat na vyjádření činěné v rámci odlišného řízení, tím spíše, že o odvolání proti zajišťovacím příkazům byl povinen rozhodnout ve lhůtě 30 dnů ode dne jeho podání; pokud by tak neučinil, zajišťovací příkazy by pozbyly účinnosti.

[7] Důvodnou krajský soud neshledal rovněž námitku porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení. Upozornil, že řízení před správcem daně a řízení odvolací tvoří jeden celek; daňový řád počítá s tím, že žalovaný napraví případná pochybení správce daně. Žalovaný proto byl oprávněn korigovat a doplnit argumentaci správce daně, což také ve vztahu k jeho závěru o nesplnění podmínek podle § 72 zákona o DPH učinil a doplnil jej o argumentaci o zneužití práva. Jádro argumentace správce daně o účasti žalobkyně na daňovém podvodu však žalovaný posoudil jako správné.

[8] Krajský soud dále nepřisvědčil námitce, že se daňové orgány nebyly oprávněny odchýlit se od výslovného znění zákona a daňové odpočty neuznat s odkazem na zneužití práva, a pokud tak učinily, postupovaly v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Krajský soud odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu s tím, že ta uplatněné námitky vyvrací. Princip zákazu zneužití práva je v oblasti daňového práva běžně aplikován. Rovněž judikatura Soudního dvora EU týkající se tohoto principu je relevantní a její závěry pro nynější věc použitelné.

[9] Krajský soud rovněž neshledal, že by si správce daně v rozporu s § 99 odst. 2 daňového řádu učinil úsudek o tom, že žalobkyně spáchala trestný čin. Žalobkyně chybně zaměňuje obecný pojem daňového podvodu s trestným činem podvodu. Daňové orgány pouze posuzovaly, zda v rámci obchodních řetězců, jichž byla součástí, nedošlo k podvodu na DPH. Daňové orgány jsou plně oprávněny zkoumat naplnění podmínek tohoto podvodu a případně rozhodnout o daňové povinnosti. Dospěly-li k závěru, že žalobkyně byla součástí obchodního řetězce, v němž mohlo dojít ke zkrácení daně, nijak tím nepředjímaly účast žalobkyně na trestné činnosti.

[10] Dále krajský soud posuzoval námitky stran podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů vymezených v § 167 odst. 1 daňového řádu. Konstatoval, že naplnění podmínky budoucího stanovení daně spatřovaly daňové orgány v tom, že žalobkyně byla zapojena do obchodních řetězců, jejichž cílem bylo krácení DPH. Tento závěr učinily na základě zjištěných personálních vazeb mezi žalobkyní a některými jejími odběrateli a dodavateli, současně v jednotlivých řetězcích vždy identifikovaly subjekt, který neodvedl DPH z plnění přijatého z jiného členského státu EU. Zároveň bylo zjištěno, že tyto subjekty nakupovaly řepkový olej za vyšší ceny, než za jaké je prodávaly dalším článkům v řetězci, což bylo možné jen proto, že neodváděly DPH. Další články v řetězci současně disponovaly výhodou v podobě nižší kupní ceny vstupní suroviny. Žalobkyně popsaný mechanismus podvodu na DPH nikterak relevantně nezpochybnila, pouze jej bez bližší

argumentace označila za nepodloženou spekulaci. Krajský soud však shledal, že součástí správního spisu jsou podklady, z nichž lze závěry správce daně logicky dovodit. Závěr daňových orgánů o přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně tudíž není spekulativní a nepodložený.

[11] K námitkám stran personálního propojení žalobkyně a některých jejích dodavatelů a odběratelů krajský soud uvedl, že ani zjištění daňových orgánů o takových vazbách nejsou spekulativní, nadto žalobkyně jejich existenci ani nezpochybnila, ba naopak je v žalobě potvrdila. Daňové orgány nicméně z existence daných vazeb nedovozovaly, že by žalobkyně měla být zapojena do trestné činnosti, nýbrž považovaly je za jednu z indicií o zapojení žalobkyně do daňového podvodu. Daňové orgány podle krajského soudu rovněž nepochybily, pokud zohlednily obsah smlouvy uzavřené mezi společnostmi HERONDER Consulting s. r. o. a Nektos s. r. o.; zjištění plynoucí z obsahu této smlouvy totiž svědčí o tom, že některé články v obchodním řetězci vystupovaly pouze účelově. Není pak pravdou, že by daňové orgány dovozovaly, že by stěžovatelka prodávala FAME pod cenou.; zjistily toliko, že docházelo ke snižování ceny mezi články řetězce, které předcházely žalobkyni. Za pochybení krajský soud rovněž nepovažoval, že daňové orgány vycházely z informací, jež jim byly předány Policií ČR.

[12] Pokud jde o podmínku existence přiměřené pravděpodobnosti, že dosud nestanovená daň bude v době její splatnosti nedobytná či její vybrání bude spojeno se značným obtížemi, krajský soud shrnul, že její naplnění daňové orgány spatřovaly jednak v rizikovosti žalobkyně, jakožto subjektu zapojeného do daňového podvodu, a jednak v její ekonomické a finanční situaci. Vycházely přitom z účetní závěrky žalobkyně za zdaňovací období roku 2013, údajů z registru vozidel, údajů o hodnotě vozidel zjištěných na internetu, daňových přiznání žalobkyně a výpisů z jejích účtů. Zjištění daňových orgánů v tomto ohledu učiněná proto nelze považovat za nepodložené spekulace.

[13] Krajský soud rovněž nepřisvědčil námitce, dle které správce daně nezohlednil fakt, že údaje vykázané v účetní závěrce stěžovatelky za rok 2013 jsou výrazně ovlivněny náklady vyvolanými zahájením výroby ve 2. čtvrtletí roku 2013. Správce daně tuto skutečnost zohlednil, současně však přihlížel rovněž k vysoké zadluženosti žalobkyně. K poukazu žalobkyně na stav jejích zásob krajský soud podotkl, že se jedná o majetek, u něhož lze velmi rychle změnit majitele, nadto správce daně stav zásob žalobkyně v rámci hodnocení jejích krátkodobých aktiv zohlednil, dospěl však k závěru, že hodnota krátkodobých závazků hodnotu jejích zásob převyšuje. Krajský soud shrnul, že žalobkyně vykazuje vysokou míru zadluženosti, velmi nízký podíl dlouhodobého majetku na celkových aktivech, záporný vlastní kapitál a téměř nulovou likviditu. S ohledem na to přisvědčil závěru daňových orgánů, že existovala přiměřená pravděpodobnost, že daň, jež patrně bude žalobkyni v budoucnu stanovena, bude v okamžiku její vymahatelnosti nedobytná, či její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi.

[14] Za nepřiléhavé pro posuzovanou věc označil krajský soud závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 13. 8. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 3/02, jichž se žalobkyně dovolávala. V dané věci Ústavní soud posuzoval výši sankce ukládané za správní delikt a její dopady do majetkové sféry delikventa. Stanovení DPH ovšem nemá sankční charakter a výše stanovené daně se odvíjí od hodnoty uskutečněných plnění

[15] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že se daňové orgány snaží nepřípustně přenést odpovědnost za výběr DPH a za daňové úniky na soukromoprávní subjekty. Uvedl, že pro posuzovanou věc není relevantní, který z článků obchodního řetězce byl označen za nespolehlivého plátce, nýbrž výhradně zjištění, že žalobkyně byla součástí daného řetězce.

[16] Důvodnou neshledal rovněž námitku porušení čl. 2 odst. 2 Listiny. Vzhledem k tomu, že zajišťovací příkazy vycházejí ze zjištění daňových orgánů, která mají oporu ve správním spisu, a vzhledem k tomu, že byly naplněny zákonné podmínky pro jejich vydání, není možné je považovat za projev svévole. Pokud byly naplněny podmínky pro jejich vydání, nebyl dán prostor aplikaci zásady přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu) a rovněž je nelze považovat za rozporné s čl. 11 Listiny.

[17] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, a to z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[18] Stěžovatelka zaprvé brojí proti závěru krajského soudu, že v replice ze dne 17. 1. 2016 uplatnila nové žalobní body, k nimž nebylo možné přihlížet, neboť byly uplatněny po uplynutí lhůty k podání žaloby. Podle stěžovatelky se nejedná o nové žalobní body, nýbrž o doplnění a konkretizaci žalobních bodů, které uplatnila v žalobě. Pokud jde (i) o námitku, že zjištění daňových orgánů nemají oporu ve správním spisu, již v žalobě brojila proti vágnosti odůvodnění obavy, že jí bude stanovena daň; zejména brojila proti tomu, že správce daně tuto obavu odůvodnil na základě informací získaných od Policie ČR, které nejsou součástí spisu daňového, ale trestního. Co se týče (ii) namítaného porušení ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, stěžovatelka i tuto námitku uplatnila již v žalobě, namítla-li, že žalovaný porušil princip dvojinstančnosti řízení, neboť jeho rozhodnutí je opřeno o zcela nové odůvodnění. Pokud jde (iii) o námitku, že se žalovaný měl v souvislosti s posouzením ekonomické situace stěžovatelky zabývat přiměřeností výše zajištěné daně, stěžovatelka namítá, že žalobní bod, jehož obsahem bylo zpochybnění závěrů analýzy její finanční situace, rovněž uplatnila již v žalobě; skutečnost uvedená v replice tento žalobní bod pouze doplňuje. Námitku, že (iv) žalovaný pochybil, nezabýval-li se tím, zda stěžovatelka věděla či měla a mohla vědět, že se účastní daňového podvodu, stěžovatelka rovněž již v žalobě namítala, že správce daně neprokázal její vědomí zapojení do daňového podvodu.

[19] Stěžovatelka současně uvádí, že podstatná část námitek, které uplatnila v replice ze dne 17. 1. 2016, se týká jí opakovaně namítané nepřezkoumatelnosti, případně nicotnosti, rozhodnutí žalovaného a zajišťovacích příkazů, pro nedostatek důvodů k jejich vydání, případně proto, že závěry učiněné v těchto rozhodnutích nejsou „*podloženy*“, či pro podstatné porušení procesních předpisů. Stěžovatelka tak v replice uplatnila důvody pro zrušení uvedených rozhodnutí, jimiž je soud povinen se podle § 76 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti; jedná se tak o důvody které nepodléhají koncentraci žalobních námitek. Vzhledem k tomu, že se krajský soud s příslušnými námitkami nevypořádal, je napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[20] Zadruhé stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že se žalovaný nedopustil porušení zásady dvojinstančnosti řízení a zásady zákazu překvapivých rozhodnutí. Projevem těchto zásad je, že odvolací správní orgán nemůže doplnit dokazování či změnit právní posouzení věci, aniž by daňovému subjektu umožnil se k těmto okolnostem vyjádřit (§ 115 odst. 2 daňového řádu). V nynější věci žalovaný oproti správci daně dospěl k odlišnému náhledu na to, proč je dána pravděpodobnost, že stěžovatelce bude stanovena daň, na který již stěžovatelka neměla možnost reagovat. Zatímco správce daně obavu o budoucí stanovení daně odůvodnil nenaplněním zákonných podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH (§ 72 zákona o DPH), žalovaný ji odůvodnil tím, že stěžovatelka je zapojena do podvodného řetězce, jehož účelem je krácení daně a zneužití systému správy daní, tedy zneužitím práva. Stěžovatelka namítá, že správce daně se o zneužití práva v odůvodnění zajišťovacích příkazů vůbec nezmínil. Stěžovatelka tak vůbec nevěděla, že existence důvodné obavy o budoucí stanovení daně je dána touto skutečností. Proto také svou odvolací argumentaci směřovala k otázce naplnění podmínek plynoucích z § 72 zákona o DPH.

[21] Dále stěžovatelka namítá, že nebyly naplněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů. Podle stěžovatelky nebyly dány žádné objektivní okolnosti, které by byly způsobilé odůvodnit obavu, že jí bude stanovena daň, ani že tato daň bude v době jejího stanovení nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se znanými obtížemi.

[22] Pokud jde o podmínku existence důvodné obavy budoucího stanovení daně, stěžovatelka konkrétně namítá, že ze správního spisu nevyplývají žádné podklady, z nichž by bylo možné existenci této obavy dovodit. Krajský soud pouze povšechně konstatoval, že ve spisu jsou obsaženy podklady, ze kterých lze příslušné závěry správce daně logicky dovodit, aniž by však tyto podklady a jejich vliv na obavy správce daně konkretizoval. Rozsudek krajského soudu je proto nepřezkoumatelný. Stěžovatelce byla upřena možnost uplatnit v kasační stížnosti konkrétní argumentaci, kterou by vyvracela konkrétní závěry krajského soudu učiněné ve vztahu ke konkrétním skutečnostem stran zapojení stěžovatelky do daňového podvodu. Stěžovatelka dále namítá, že obavy správce daně o budoucí stanovení daně jsou založeny zejména na personálním propojení stěžovatelky a některých jejích odběratelů a dodavatelů, z obsahu zajišťovacích příkazů však není zřejmé, jak mělo dané personální propojení vést k její účasti na daňovém podvodu, a to za situace, kdy neměla žádné personální ani ekonomické vazby na subjekty, které měly tvrzený podvod provést, tj. na subjekty, které neodvedly DPH. Zajišťovací příkazy přitom není možné vydat pouze na základě hypotetické úvahy o zapojení daňového subjektu do daňového podvodu. Stěžovatelka dále namítá, že objektivní okolnosti, které správce daně uvedl v zajišťovacích příkazech, nemají oporu ve správním spisu, a že z nich nikterak neplyne odůvodněná obava, že stěžovatelce bude stanovena daň. Dále namítá, že se správce daně dopustil nepřípustné generalizace jednotlivých konkrétních zjištění na všechny obchodní případy, a tedy neposuzoval každou transakci samostatně. Konkrétně tak správce daně dospěl k závěru, že stěžovatelka je zapojena do podvodného řetězce, neboť společnost Nektos s. r. o. v jednom případě snížila kupní cenu tak, že z ní nemohla být schopná uhradit DPH, avšak bez relevantní argumentace ve vztahu ke stěžovatelce. Stěžovatelce není zřejmé, jak se daná skutečnost vztahuje na všechny ostatní zpochybňované transakce, kterých se společnost Nektos s. r. o. neúčastnila. Rovněž stěžovatelce není zřejmé, jak se jí a ostatních obchodních případů týká, že si společnosti Nektos s. r. o. a

HERONDER Consulting s. r. o. mezi sebou v kupní smlouvě dohodly, že přejímka zboží bude prováděna za přítomnosti zaměstnance stěžovatelky.

[23] Pokud jde o podmínku existence důvodné obavy, že v budoucnu stanovená daň bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi, stěžovatelka namítá, že existenci této obavy nelze odůvodnit jejím údajným zapojením do podvodného řetězce. Zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce může vyvolat obavy o budoucí stanovení daně, nikterak se však nedotýká budoucí (ne)dobytnosti této daně. Závěr o vědomé účasti stěžovatelky na daňovém podvodu přitom hrál při hodnocení otázky budoucí nedobytnosti daně daňovými orgány zásadní roli. Současně stěžovatelka namítá, že správce daně pochybil, nahlížel-li na ni jako na vědomého účastníka podvodného řetězcem přes to, že se v řízení o vydání zajišťovacího příkazu nevede rozsáhlé dokazování, a správce daně tak k danému závěru neměl žádné konkrétní podklady. Stěžovatelka dále brojí proti závěru, že pro posouzení budoucí dobytnosti daně je bez významu stav jejích zásob, neboť mohou být snadno převedeny na jiného vlastníka. Dále nesouhlasí s názorem, že je pro posouzení budoucí dobytnosti daně bez významu stav jejích pohledávek. Nesprávný je rovněž závěr krajského soudu, že daňové orgány nebyly povinny vzít v úvahu, že ve prospěch celního úřadu složila kauci ve výši 20 mil. Kč za povolení distributora pohonných hmot, a že má složenu bankovní záruku. Dále stěžovatelka namítá, že správce daně nikterak nezohlednil její bezproblémovou daňovou historii a její postavení na trhu. Namítá rovněž, že správce daně rezignoval na jakékoliv úvahy o možnosti nelikvidačního řešení, zejména uhrazení v budoucnu stanovené DPH „*formou splátek při povolení posečkání úhrady DPH*“.

[24] Konečně stěžovatelka namítá, že rozhodnutí žalovaného a zajišťovací příkazy jsou nepřezkoumatelné proto, že nejsou podloženy důkazy, jež by byly součástí správního spisu. Pro vydání daných rozhodnutí (ke dni jejich vydání) nemohl ve správním spisu existovat žádný relevantní důkaz, jelikož jakékoliv důkazy tento spis neobsahoval ani ke dni 21. 9. 2015, kdy do něho nahlížel zástupce stěžovatelky. Stěžovatelka tuto námitku uplatnila již v řízení před krajským soudem, ten se s ní však vypořádal nedostatečně s argumentací, že se správní spis k danému dni u správce daně nenacházel, neboť byl již předložen krajskému soudu. Tím však podle stěžovatelky námitka o neexistenci relevantních důkazů ve správním spisu nebyla vypořádána, jelikož je rozdíl mezi neexistencí důkazů ve spisu a nepřítomností spisu v místě nahlížení. Pokud by důkazní materiál ve správním spisu existoval, pouze se již nenacházel u správce daně z důvodu jeho předložení krajskému soudu, pak by tato skutečnost byla v místě nahlížení seznatelná minimálně z poznámky učiněné ve správním spisu o jeho předání krajskému soudu s tím, že ze soupisu obsahu spisu by měl vyplývat alespoň výčet všech důkazů, které byly podkladem vydaného rozhodnutí. V soupisu obsahu spisu, který byl zástupci stěžovatelky předložen, však žádné relevantní důkazy, které by byly podkladem pro zajišťovací příkazy a rozhodnutí žalovaného, obsaženy nejsou. I pokud by však stěžovatelka přistoupila na argumentaci krajského soudu o tom, že správní spis byl již předložen tomuto soudu, je třeba přihlédnout k tomu, že správní spis byl krajskému soudu předložen dne 22. 7. 2015. V rozporu s argumentací krajského soudu je tak skutečnost, že tento soud dne 24. 4. 2018 vyzval žalovaného, aby doplnil nekompletní spisový materiál; krajský soud tak danou výzvou sám připustil nepodloženost přezkoumávaného rozhodnutí. Současně ve svém rozsudku daný postup vědomě zatajil, a to přinejmenším ve vztahu k námitce o

nepodloženosti napadených rozhodnutí. Pokud by krajskému soudu nebyl předložen kompletní správní spis, tj. nebyly by mu předloženy přinejmenším podklady, z nichž daňové orgány vycházely při hodnocení majetkových poměrů stěžovatelky, přičemž tyto podklady se ke dni nahlížení nenacházely ani u správce daně, pak tyto podklady do té doby buď vůbec neexistovaly, anebo byly do správního spisu, za součinnosti krajského soudu, doplněny až dodatečně, po vydání žalobou napadeného rozhodnutí.

[25] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti k otázce, zda stěžovatelka v replice ze dne 17. 1. 2016 uplatnila nové žalobní body, nebo pouze upřesnila žalobní body uplatněné již v žalobě, uvedl, že souhlasí s posouzením krajského soudu, že se jedná o argumentaci uplatněnou po uplynutí lhůty k podání žaloby. K otázce, zda se daňové orgány měly zabývat dobrou vírou stěžovatelky, že není zapojena do řetězce, který by byl zasažen podvodem na DPH, žalovaný poukázal na její posouzení krajským soudem v odst. 38 napadeného rozsudku a uvedl, že skutečnost, zda daňový subjekt věděl, že je součástí podvodného řetězce, není předmětem dokazování v rámci řízení zajišťovacího, ale až nalézacího. K namítanému porušení § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaný uvedl, že dané ustanovení dopadá pouze na situace, kdy žalovaný dospěje ke zcela zásadní změně odůvodnění, nikoliv na situace, kdy odůvodnění správce daně pouze doplní či precizuje. V nynější věci nedošlo ke změně důvodů, ale k jejich precizaci, k porušení zásad dvojinstančnosti řízení a zákazu překvapivých rozhodnutí proto nedošlo. K otázce existence přiměřené pravděpodobnosti, že v budoucnu stanovená daň bude v době jejího stanovení nedobytná, žalovaný uvedl, že se jí krajský soud komplexně zabýval v odst. 59 až 66 napadeného rozsudku. Krajský soud se v odst. 62 daného rozsudku rovněž vyjádřil ke stavu stěžovatelčiných zásob a možnosti je rychle zcizit. V odst. 64 napadeného rozsudku se krajský soud rovněž vyjádřil ke stavu stěžovatelčiných pohledávek. Rovněž pohledávky lze podle žalovaného velmi rychle převést. Žalovaný se rovněž ztotožňuje s tím, jak krajský soud posoudil otázku, že má stěžovatelka jakožto distributor pohonných hmot složenu kauci ve výši 20 mil. Kč. Nelze předjímat, zda, případně kdy, bude stěžovatelce tato kauce vrácena, a pokud by byla vrácena, zda z ní něco zbude, neboť nedoplatky na spotřebních daních mají úhradovou přednost. K námitce, že se daňové orgány nezabývaly možnými řešeními, která by pro stěžovatelku nebyla likvidační, žalovaný uvedl, že skutečnost, že vydání zajišťovacích příkazů může mít – a pro stěžovatelku mělo – likvidační dopady, je nerozhodná. Je-li ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu dána důvodná obava, je správce daně povinen zajišťovací příkaz vydat a jeho případné likvidační dopady zkoumat nemusí. To, že správce daně není oprávněn zkoumat, zda výše zajištěné daně není pro daňový subjekt likvidační, potvrdil rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 458/2016-27. Nadto k vydání zajišťovacího příkazu neexistuje žádná (mírnější) alternativa. K namítané absenci podkladů pro vydání rozhodnutí žalovaného a zajišťovacích příkazů žalovaný odkázal na odst. 36, 50 až 52, 55 a 68 až 69 napadeného rozsudku.

[26] Stěžovatelka podala k vyjádření žalovaného repliku. Pokud jde o argumentaci uplatněnou v replice ze dne 17. 1. 2016, zopakovala, že se nejednalo o nové žalobní body, ale toliko o doplnění žalobních bodů. Ve vztahu namítanému porušení ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, stěžovatelka uvedla, že nesouhlasí s vyjádřením žalovaného, že žalovaný v rámci odvolacího řízení pouze upřesnil odůvodnění správce daně, aniž by došlo ke změně právního posouzení. Stěžovatelka uvedla, že zatímco správce daně existenci důvodné obavy, že stěžovatelce bude stanovena daň, opřel o nenaplnění podmínek pro

uplatnění nároku na odpočet DPH vymezených v § 72 odst. 1 zákona o DPH, žalovaný existenci této obavy opřel o judikaturu Soudního dvora EU ve věci daňových podvodů. K vyjádření žalovaného k naplnění podmínky existence důvodné obavy o nedobytnost v budoucnu stanovené daně, konkrétně k dobytnosti svých pohledávek, stěžovatelka zdůraznila, že v tomto ohledu je relevantní zpráva auditora o ověření účetní závěrky stěžovatelky za rok 2013. Současně uvedla, že riziko nedobytnosti v budoucnu stanovení daně nemůže být dáno již výší zajišťované daně. Stěžovatelka dosahovala měsíčního obratu ve výši přibližně 100 mil. Kč, daňová povinnost ve výši 90 mil. Kč tak pro ni nezbytně nemusela být likvidační, pokud by byla stanovena v rámci standardního řízení s případným posečkáním s její úhradou. K otázce, zda se daňové orgány měly zabývat i možnými řešeními, jež by pro stěžovatelku nebyla likvidační, stěžovatelka uvedla, že správce daně je povinen před vydáním zajišťovacích příkazů zvážit, zda je daňový subjekt aktuálně schopen daň uhradit, či v okamžiku stanovení daně bude tato daň již nedobytná. Existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude schopen v rozumné době potřebné prostředky vygenerovat, nemohou být zajišťovací příkazy vydány.

[27] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[28] Kasační stížnost není důvodná.

[29] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval kasačním bodem rozporujícím závěr krajského soudu, že se nemůže zabývat (čtyřmi) námitkami, jež stěžovatelka uplatnila ve své replice ze dne 17. 1. 2016, neboť se jedná o nové žalobní body uplatněné po uplynutí lhůty k podání žaloby. Stěžovatelka má na rozdíl od krajského soudu za to, že se jednalo o doplnění a upřesnění žalobních bodů, které včas uplatnila již v žalobě. Tomuto náhledu stěžovatelky je třeba přisvědčit, jak však bude dále vyloženo, nejedná se o důvod, pro který by bylo nutné napadený rozsudek zrušit.

[30] Zaprvé se jedná o námitku, že „*zjištění daňových orgánů nemají oporu ve správním spisu*“. Stěžovatelka v replice namítala, že žádná zjištění uvedená v zajišťovacích příkazech, tedy v nich vymezené objektivní skutečnosti, které správce daně vedly k závěru o naplnění obou dvou zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů (k těmto podmínkám viz dále), nemají oporu v podkladech, jež tvoří správní spis. Stěžovatelka tuto namítanou vadu zajišťovacích příkazů označuje jako jejich „*nepřezkoumatelnost a nepodloženost*“. Důvodnost této námitky opírá o to, že prostřednictvím své právní zástupkyně dne 21. 9. 2015 (tj. poté, co již byly vydány zajišťovací příkazy, bylo rozhodnuto o odvolání proti nim a byla proti rozhodnutí žalovaného podána žaloba ke krajskému soudu) u správce daně nahlížela do příslušného spisu („*spisu vymáhacího oddělení správce daně, který vydal zajišťovací příkazy*“), přičemž zjistila, že ke dni vydání zajišťovacích příkazů byl daný spis (vyjma samotných zajišťovacích příkazů) tvořen pouze 3 dokumenty: (i) výzvou správce daně ze dne 5. 11. 2014 adresovanou Okresní správě sociálního zabezpečení Ústí nad Labem k poskytnutí seznamů zaměstnanců stěžovatelky za období od ledna 2013, (ii) odpovědí příslušné okresní správy na tuto výzvu ze dne 10. 11. 2014, a (iii) předáním informací ze strany Celního úřadu pro Ústecký kraj správci daně ze dne 23. 2. 2015.

Z těchto tří dokumentů přitom podle stěžovatelky žádné ze skutečností vymezených správcem daně v zajišťovacích příkazech nevyplývají. Následně stěžovatelka příkladmo uvedla zjištění, jež podle ní nemají ve správním spisu oporu. Ve vztahu k první podmínce pro vydání zajišťovacích příkazů se jedná o to, že v detekovaných dodavatelských řetězcích nebyla odvedena DPH; že stěžovatelka byla součástí těchto řetězců; zjištění vyplývající ze vztahových analýz mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli, jež jsou obsažena na s. 4 až 10 zajišťovacích příkazů; že subjekty, které nedovedly DPH, byly společnosti, jež suroviny pro výrobu FAME nakupovaly od společností sídlících v jiných členských státech EU; o zjištění o snižování ceny surovin; o veškerá zjištění vyplývající ze zprávy Policie ČR. Ve vztahu ke druhé podmínce se mělo jednat o veškerá zjištění, která správce daně vedla k závěru o riziku nedobytnosti v budoucnu stanovené daně, respektive riziku, že bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Nejvyšší správní soud soud poznamenává, že byť stěžovatelka posledně rekapitulovanou část repliky formulovala jako příkladmé uvedení zjištění daňových orgánů, jež nemají oporu ve správním spisu, z jejich souhrnu vyplývá, že příslušným výčtem ve skutečnosti pouze opakuje a ilustruje své předchozí tvrzení, že nikoli pouze některá, konkrétní, nýbrž zcela žádná zjištění daňových orgánů stran skutečností odůvodňujících naplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů nemají oporu ve spisovém materiálu.

[31] Stěžovatelce lze přitakat v tom, že zárodek uvedené argumentace byl obsažen již v žalobě, a to v její části III., v níž stěžovatelka brojila proti závěru daňových orgánů o naplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, a v níž mj. uvedla, že „[r]*ozhodnutí správce daně* (stran daných podmínek) *jsou však postavena převážně na nepodložených spekulacích a těžko ověřitelných informacích od jiných subjektů, jsou tedy nepřezkoumatelná*“, a dále namítala, že správce daně v podstatné míře vycházel ze zjištění obdržených od Policie ČR, s nimiž se nemohla seznámit, neboť vycházela z trestního řízení, jehož nebyla účastníkem, a že zjištění správce daně stran její ekonomické situace jsou jen souborem spekulací. Argumentace obsažená v rekapitulované části repliky tak vskutku nepředstavuje nový žalobní bod, nýbrž rozvinutí námitky, která byla včas uplatněna v žalobě a kterou stěžovatelka v replice doplnila o zdůvodnění, proč je přesvědčena o tom, že zjištění daňových orgánů postrádají relevantní podklad.

[32] Závěr krajského soudu, že se s příslušným žalobním bodem pro jeho požděné uplatnění nemohl zabývat, proto neobstojí. Toto pochybení krajského soudu však není důvodem pro zrušení napadeného rozsudku, neboť i přes konstatovaný závěr se s podstatou uplatněné argumentace vypořádal a vysvětlil, proč ji nepovažuje za důvodnou. Uvedl, že zjištění daňových orgánů údajům obsaženým v listinách, jež jsou součástí správního spisu, odpovídají a vysvětlil, že neexistenci příslušných podkladů nelze dovozovat z toho, že tyto podklady nebyly stěžovatelce předloženy správcem daně v rámci nahlížení do spisu realizovaného dne 21. 9. 2015; v tuto dobu byl totiž již příslušný správní spis předložen krajskému soudu, a nemohl tak být stěžovatelce (celý) předložen u správce daně. Současně krajský soud podotkl, že stěžovatelce nic nebránilo do příslušného správního spisu nahlédnout právě u krajského soudu, této možnosti, při níž by si ověřila, z jakých podkladů daňové orgány skutečně vycházely, však nevyužila. Dále krajský soud uvedl, že neexistenci příslušných podkladů nelze dovozovat ani z toho, že tehdejšímu zástupci stěžovatelky nebyly předloženy při nahlížení do spisu u správce daně konaného dne 23. 3. 2015, neboť se nejednalo o nahlížení do spisu ve věci zajišťovacích příkazů, nýbrž o nahlížení do kontrolní části spisu (viz zejména odst. 36 napadeného rozsudku). Ostatně,

stěžovatelka proti uvedené argumentaci krajského soudu v části G. kasační stížnosti věcně brojí, což by nebylo možné, pokud by krajský soud na posouzení příslušného žalobního bodu „*zcela rezignoval*“.

[33] S ohledem na uvedené nelze přisvědčit námitce, že je napadený rozsudek pro nevypořádání příslušného žalobního bodu, výrazně rozvedeného v replice, nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, a to i přes to, že krajský soud, jak stěžovatelka namítá v části E. kasační stížnosti, v reakci na daný žalobní bod v rozsudku nevyjmenovával jednotlivé podklady, jež tvoří příslušnou část daňového spisu (§ 64 odst. 1 a 4 daňového řádu), která mu byla žalovaným předložena, a nekonkretizoval, z jakého podkladu vyplývá to které konkrétní zjištění daňových orgánů. Podstata uplatněné žalobní námitky totiž nespočívala v tom, že by snad stěžovatelka identifikovala zcela konkrétní (skutková) zjištění, pro něž nenalezla oporu ve správním spisu, nýbrž spočívala na mylném přesvědčení stěžovatelky, že příslušná část daňového spisu *de facto* vůbec neexistuje či neexistovala ke dni vydání zajišťovacích příkazů, respektive že příslušnou část daňového spisu tvořily pouze tři dokumenty, které ve vztahu k podmínkám pro vydání zajišťovacích příkazů ničeho nevypovídají, v důsledku čehož měla za to, že oporu ve správním spisu nemají absolutně žádná zjištění daňových orgánů. Za situace, kdy krajský soud shledal za mylné již samotné jádro uplatněné argumentace (k věcným námitkám proti tomuto posouzení krajského soudu viz dále) – neboť mu žalovaný relevantní část daňového spisu předložil, a v době, kdy do svého daňového spisu nahlížela stěžovatelka u správce daně, se zde již příslušná část spisu logicky nemohla nacházet – nebyl již povinen vyjmenovávat jednotlivé podklady, které se v relevantní části daňového spisu ve skutečnosti nacházejí.

[34] Nadto stěžovatelka své přesvědčení o tom, že jí byla upřena možnost vyvracet jednotlivá zjištění, na jejichž základě byl daňovými orgány a krajským soudem učiněn závěr o naplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, do značné míry sama vyvrací, neboť v dalších částech kasační stížnosti (zejména části E.) proti některým konkrétním zjištěním, a závěrům, které ve vztahu k nim daňové orgány a krajský soud učinily, věcně brojí.

[35] Dále je třeba uvést, že krajský soud v napadeném rozsudku klíčové podklady nacházející se v příslušné části daňového spisu, na jejichž základě daňové orgány dospěly k závěru o naplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, v základu identifikoval. V jádru se tak vyjádřil i k jednotlivým zjištěním, o nichž stěžovatelka v replice příkladmo uváděla, že nemají ve spisovém materiálu oporu. Pokud jde o detekování jednotlivých obchodních řetězců, v nichž neměla být odvedena daň, jichž má být stěžovatelka součástí, a v nichž na počátku figurovaly společnosti sídlící v jiných členských státech EU, z kasační stížnosti (viz její odst. 36), žaloby (viz její s. 6, druhý odst.), ale rovněž již ze stěžovatelčina odvolání (viz jeho s. 2) je patrné, že sama stěžovatelka si je vědoma, že klíčovým podkladem pro tato zjištění byly informace postoupené orgánům finanční správy Policií ČR, útvarem odhalování korupce a finanční kriminality služby kriminální policie a vyšetřování, expozitura Ústí nad Labem. Jedná se o tři dokumenty ze dne 6. 2. 2015, jejichž společné číslo jednací je uvedeno již v zajišťovacích příkazech (č. j. OFKK-4100/TČ-2014-252201-C). To, že podkladem příslušných zjištění daňových orgánů byl mj. tento podklad, krajský soud implicitně potvrzuje v odst. 55 napadeného rozsudku, konstatuje-li že daňové orgány nepochybily, pokud

z tohoto podkladu čerpaly svá zjištění. Pokud pak jde o stěžovatelčino tvrzení, obsažené v replice, že oporu ve spisovém materiálu nemají zcela žádná zjištění daňových orgánů učiněná ve vztahu ke druhé podmínce pro vydání zajišťovacích příkazů (tj. ve vztahu k pochybnostem o dobytnosti v budoucnu stanovené daně), krajský soud příslušné podklady, z nichž příslušná zjištění uvedená v zajišťovacích příkazech vyplývají, v odst. 59 svého rozsudku výslovně vyjmenoval.

[36] Lze tak uzavřít, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný pro neposouzení námitky, že zjištění daňových orgánů stran podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů nemají oporu v daňovém spisu, respektive jeho příslušné části.

[37] S ohledem na uvedené není rovněž důvodná argumentace uplatněná v odst. 22 kasační stížnosti, neboť ta vychází z nesprávného přesvědčení stěžovatelky, že se krajský soud námitkami o absenci podkladů zajišťovacích příkazů, jež uplatnila v replice, vůbec nezabýval, přestože tak krajský soud ve skutečnosti učinil. Jen na okraj tak postačí podotknout, že se stěžovatelka mýlí, má-li za to, že soudy jsou povinny zabývat se vadami řízení vyjmenovanými v § 76 odst. 1 s. ř. s. *ex officio*, v důsledku čehož žalobní body namítající tyto vady vůbec nepodléhají koncentraci řízení. Tak tomu ale není, protože soud je oprávněn, a současně povinen, přihlížet k vadám řízení, byť by žalobcem nebyly výslovně namítány, pouze tehdy, pokud brání přezkoumání napadeného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (viz usnesení rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84). Takové vady v nynější věci shledány nebyly.

[38] Pokud jde dále o námitku, uplatněnou v replice ze dne 17. 1. 2016, dle které žalovaný porušil ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, stěžovatelce je třeba rovněž přisvědčit, že se nejednalo o nový žalobní bod; nejednalo se ani o upřesnění (doplnění) žalobního bodu uplatněného již v žalobě, nýbrž přímo o jeho zopakování. Jak stěžovatelka správně poukazuje, již v bodu V. žaloby namítala, že žalovaný porušil princip dvojinstančnosti řízení, neboť zajišťovací příkazy opřel o zcela nové odůvodnění, na něž již stěžovatelka neměla možnost reagovat. Stěžovatelka v příslušné části žaloby toliko výslovně nezmínila ustanovení § 115 odst. 1 daňového řádu (to učinila až v replice), jehož obsahem však je mj. právě povinnost odvolacího orgánu seznámit odvolatele před rozhodnutím ve věci se svým právním názorem, je-li odlišný od právního názoru, k němuž dospěl správce daně, může-li taková změna ovlivnit rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Stěžovatelka již v žalobě namítala, že žalovaný k právě takové změně právního náhledu přistoupil, aniž by jí umožnil, aby se k ní před vydáním rozhodnutí vyjádřila a případně odůvodnění opřené o takový nový právní názor zpochybnila. Tuto žalobní námitku stěžovatelka na s. 13 repliky toliko zopakovala, nad rámec žaloby pouze nově výslovně zmínila ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu. Chybný náhled krajského soudu, že se jednalo o novou, opožděnou, žalobní námitku, však není důvodem pro zrušení napadeného rozsudku, neboť, byť krajský soud uvedl, že se danou námitkou nemůže zabývat, ve skutečnosti se s ní meritorně vypořádal (viz odst. 43 napadeného rozsudku). Toho si je zjevně vědoma i stěžovatelka, neboť s příslušnými závěry krajského soudu v části C. kasační stížnosti věcně polemizuje (k věcnému posouzení daného kasačního bodu viz níže).

[39] Tentýž závěr se uplatní rovněž v případě třetí a čtvrté námitky uplatněné v replice. Pokud jde o námitku, že se žalovaný v souvislosti s posouzením ekonomické situace

stěžovatelky nezabýval *přiměřeností výše zajištěné daně*, stěžovatelka v příslušné části repliky reagovala na vyjádření žalovaného k její (včasné) žalobní námitce uplatněné v bodu VII. žaloby, podle níž je rozhodnutí žalovaného v rozporu se závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 13. 8. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 3/02, podle něhož je vyloučen takový zásah do majetku, v důsledku něhož by byla zničena majetková základna pro další činnost subjektu, jemuž je ukládána pokuta. Stěžovatelka současně namítala, že zajištění částky ve výši cca 88 mil. Kč pro ni představuje ekonomickou likvidaci. Ač krajský soud v úvodu svého rozsudku dovodil, že se s námitkou přiměřenosti výše zajištěné daně nemůže zabývat, přesto se i k této námitce výslovně vyjádřil. V odst. 58 a 63 napadeného rozsudku vysvětlil, že pro účely zajištění daně nelze jakkoli vycházet ze závěrů označeného nálezu Ústavního soudu, neboť ten se týkal výše pokuty ukládané za správní delikt (Ústavní soud daným nálezem zrušil ustanovení stavebního zákona, jež stanovilo dolní sazbu pokuty za správní delikt spočívající v užívání stavby bez kolaudačního rozhodnutí nebo v rozporu s tímto rozhodnutím, na částce 500 tis. Kč – pozn. tohoto soudu). Stanovení DPH, respektive zajištění DPH v určené výši, však nemá sankční charakter. Výši zajišťované částky daně se odvíjí od hodnoty uskutečněných plnění. K namítaným důsledkům v podobě faktické nutnosti ukončit další podnikatelskou činnost se krajský soud vyjádřil tak, že úhrada DPH by pro daňový subjekt neměla představovat výraznější zatížení, neboť částka daně, kterou odvádí státu, je mu uhrazena subjektem (odběratelem), kterému poskytuje plnění. Současně krajský soud v závěru odst. 68 napadeného rozsudku uvedl, že pokud jsou naplněny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu (krajský soud v posuzované věci shledal, že dány jsou), nedává daňový řád správci daně žádný další prostor pro aplikaci zásady přiměřenosti. Krajský soud se tak s podstatou příslušné námitky zabýval.

[40] Rovněž pokud jde o námitku, že se žalovaný měl zabývat tím, zda stěžovatelka měla a mohla vědět, že se účastní podvodu na DPH, respektive že měl zohlednit, že vzhledem k učiněným opatřením byla v dobré víře, že jí přijímaná plnění podvodem na DPH zasažena nejsou, je stěžovatelce třeba přisvědčit, že se nejednalo o novou žalobní námitku, ale pouze o rozvinutí a do značné míry opakování námitky, jež byla včas uplatněna v žalobě. Stěžovatelka totiž již v žalobě, v návaznosti na svou odvolací námitku (že realizovala celý soubor vyjmenovaných opatření s cílem předejít potenciálnímu zapojení do daňového podvodu) a na její posouzení žalovaným, namítala, že žalovaný příslušnou argumentaci zcela ignoroval, ačkoliv je klíčová. Upozornil, že v souladu s judikaturou Soudního dvora EU platí, že subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, musejí mít možnost důvěřovat legalitě daných plnění. Podstatou daného žalobního bodu, rozvinutého dále v replice, tak je přesvědčení stěžovatelky, že nemůže být vydán zajišťovací příkaz na částku odpovídající uplatněnému nároku na odpočet DPH z přijatého plnění s odůvodněním, že příslušné plnění bylo součástí řetězce zasaženého podvodem na DPH, aniž by daňové orgány s přiměřenou mírou pravděpodobnosti prokázaly, že daňový subjekt, uplatňující nárok na odpočet, o podvodném jednání věděl či měl a mohl vědět. S touto otázkou se krajský soud v napadeném rozsudku vypořádal (viz jeho odst. 38 až 40). S odkazy na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu přisvědčil vysvětlení, které se v tomto ohledu pokusil stěžovatelce podat již žalovaný, že to, zda daňový subjekt věděl či měl a mohl vědět, že se účastní daňového podvodu, respektive zda byl s ohledem na učiněná opatření v dobré víře, že tomu tak není, je předmětem posouzení a dokazování až v rámci rozhodování o stanovení daně (tj. v rámci následného řízení

nalézacího); pro účel rozhodování o vydání zajišťovacího příkazu tyto skutečnosti rozhodné nejsou. Jinými slovy, dobrá víra daňového subjektu, že se nezapojil do podvodného obchodního řetězce, vydání zajišťovacího příkazu nebrání. To nicméně nebrání daňovým orgánům, aby tento závěr v zajišťovacím příkazu vyslovily, pokud již ve fázi zajišťování příslušné částky daně disponují zjištěními svědčícími pro závěr, že daňový subjekt o daňovém podvodu věděl. I danou námitkou, upřesněnou v replice, se tak krajský soud zabýval a přezkoumatelným způsobem vysvětlil, proč ji nepovažuje za důvodnou.

[41] Stěžovatelka ve zcela obecné rovině označila napadený rozsudek za nepřezkoumatelný rovněž pro jeho nesrozumitelnost, aniž by však tuto námitku blíže rozvedla. Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají také případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75; citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Žádné takové vady Nejvyšší správní soud v případě napadeného rozsudku neshledal; rovněž stěžovatelka žádné takové vady neuvádí. Napadený rozsudek tudíž není ani nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost.

[42] S ohledem na výše uvedené lze uzavřít, že rozsudek krajského soudu je způsobilý věcného přezkumu, kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy dán není.

[43] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k věcnému posouzení správnosti závěru krajského soudu, že řízení před daňovými orgány netrpí vadou ve smyslu ustanovení § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., jež má podle žalobních námitek spočívat v tom, že žádná zjištění daňových orgánů (stran naplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů) nemají oporu ve spisovém materiálu existujícímu ke dni vydání zajišťovacích příkazů. Stěžovatelka důvodnost své námitky opírá o to, že dne 21. 9. 2015 u správce daně prostřednictvím své právní zástupkyně nahlížela do příslušného správního spisu, přičemž zjistila, že ke dni vydání zajišťovacích příkazů se v tomto spisu nacházely pouze tři dokumenty (viz výše), z nichž žádná zjištění ve vztahu k naplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů nevyplývají.

[44] Závěr krajského soudu, podle kterého z namítaného nahlížení nelze dovodit, že by příslušné podklady pro vydání zajišťovacích příkazů ke dni jejich vydání neexistovaly, je správný. Zdůvodnění krajského soudu proč tomu tak je, však vyžaduje dílčí doplnění.

[45] Podle § 64 odst. 1 daňového řádu, věty první, se *písemnosti týkající se práv a povinností daňového subjektu zakládají do spisu, který vede příslušný správce daně.* Podle § 64 odst. 4 daňového řádu <u>se tento spis člení *na části podle jednotlivých řízení*</u> (jakož i na další části uvedené v daném ustanovení).

[46] Z protokolu o nahlížení do daňového spisu stěžovatelky ze dne 21. 9. 2015 a k němu připojeného spisového přehledu dané <u>části</u> spisu vyplývá, že uvedeného dne právní zástupkyně stěžovatelky nahlížela do <u>vymáhací části</u> daňového spisu stěžovatelky [§ 64 odst. 4 písm. b) daňového řádu] a rovněž jí byl předložen soupis písemností z <u>vymáhací části</u> spisu; nenahlížela tedy do části spisu týkající se <u>řízení o vydání zajišťovacích příkazů</u>.

Z předloženého spisového přehledu vymáhací části spisu tak nelze činit jakýkoliv závěr o tom, jaké podklady se nacházejí (respektive nacházely ke dni vydání zajišťovacích příkazů) v části spisu týkající se řízení o vydání zajišťovacích příkazů. Že by nahlížela do této části svého daňového spisu, přitom stěžovatelka netvrdí. V tomto ohledu je současně správné vysvětlení krajského soudu, že část spisu týkající se zajišťovacích příkazů mu v té době již byla žalovaným předložena v rámci řízení o podané žalobě. Nemohla se tak již nacházet u správce daně, ani u žalovaného. Na nedůvodnosti uplatněné námitky nic nemění skutečnost, že žalovaný k první výzvě krajského soudu o předložení příslušné části daňového spisu týkající se řízení o vydání zajišťovacích příkazů, krajskému soudu tuto část spisu nepředložil celou, v důsledku čehož byl krajský soud nucen žalovaného vyzvat k předložení i zbývající části daného spisu. Stěžovatelka se mýlí, dovozuje-li z uvedeného průběhu, že podklady nacházející se v části příslušné části daňového spisu, jež byla předložené krajskému soudu až ke druhé výzvě, ke dni vydání zajišťovacích příkazů nemohly vůbec existovat a daňové orgány je tak patrně opatřovaly a doplňovaly do spisu dodatečně. Tento náhled totiž spočívá na mylném předpokladu, že příslušné podklady se buď musely nacházet u krajského soudu, nebo v části spisu, do níž nahlížela dne 21. 9. 2015, a pokud se nadcházely ani na jednom z těchto míst, pak nemohly vůbec existovat. Jak však již bylo uvedeno, dne 21. 9. 2015 stěžovatelka nahlížela do odlišné části svého daňového spisu.

[47] Nejvyšší správní soud s ohledem na uplatněné námitky ověřil, k jakému datu byly vyhotoveny (respektive správci daně předány) podklady, jež byly krajskému soudu ze strany žalovaného předloženy až k dodatečné výzvě (není přitom sporné, že se jedná v podstatné míře o podklady vztahující se ke druhé zákonné podmínce pro vydání zajišťovacích příkazů, tj. dobytnosti a vymahatelnosti v budoucnu stanovené daně), a zda tak není důvodná námitka, že ke dni rozhodování správce daně, potažmo žalovaného, neexistovaly. Po seznámení s příslušnou částí spisu dospěl kasační soud k závěru, že tato námitka důvodná není. Je třeba připomenout, že zajišťovací příkazy byly vydány dne 24. 2. 2015. V dané části spisu se přitom nacházejí zejména: 1) přílohy předložené stěžovatelkou správci daně k daňovému přiznání k dani z příjmu právnických osob (rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha k účetní závěrce – vše za rok 2013) dne 9. 6. 2014; 2) přiznání k dani silniční za zdaňovací období let 2013 a 2014, předložené správci daně dne 29. 1. 2014, respektive 30. 1. 2015; 3) vytištěný náhled na webovou stránku katastru nemovitostí ze dne 17. 2. 2015; 4) vytištěné náhledy do databáze evidence vozidel z téhož dne; 5) listiny postoupené správci daně Policií ČR dne 20. 2. 2015; 6) údaje vztahující se ke bankovním účtům stěžovatelky, jež byly správci daně ze strany jednotlivých bank postoupeny již v průběhu září roku 2014. Obsahu shrnutých podkladů současně korespondují zjištění správce daně stran ekonomické situace stěžovatelky uvedené v zajišťovacích příkazech; Nejvyšší správní soud tak nemá důvod k pochybnostem, zda se jedná právě o ty podklady, z nichž správce daně skutečně vycházel.

[48] Z protokolu o jednání před krajským soudem, konaném dne 10. 10. 2015, přitom vyplývá, že pověřený člen senátu přednesl podstatný obsah příslušného daňového spisu, a to jak té části, která byla krajskému soudu předložena na jeho prvou výzvu, tak té části, která mu byla žalovaným předložena až dodatečně, stěžovatelka přitom neměla žádné připomínky, či například nepožadovala, aby jí do všech či některých listin bylo umožněno nahlédnout.

[49] Nedůvodné jsou též dílčí námitky, že by se u žalovaného, v případě předložení daňového spisu krajskému soudu, nadále měly nacházet kopie daného spisu a jeho spisový přehled; takové požadavky z právních předpisů, ať již daňového řádu, či s. ř. s., nevyplývají.

[50] S ohledem na uvedené tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud nepochybil, neshledal-li důvodnou námitku, že zjištění daňových orgánů nemají oporu ve spisech [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[51] Následně se kasační soud zabýval namítaným porušením zásady dvojinstančnosti řízení. Podle § 115 odst. 2 věty druhé daňového řádu je odvolací orgán *v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele*, povinen odvolatele před vydáním rozhodnutí seznámit s takovým odlišným právním názorem a umožnit mu, aby se k němu ve stanovení lhůtě vyjádřil. Stěžovatelka má za to, že v nynější věci žalovaný oproti správci daně, dospěl k odlišnému právnímu názoru na to, proč je dána důvodná obava (přiměřená pravděpodobnost), že jí bude stanovena daň, aniž by jí dal možnost se k této otázce vyjádřit.

[52] Nejvyšší správní soud uvedenou námitku neshledal důvodnou, byť zdůvodnění krajského soudu ve vztahu k téže žalobní námitce (respektive již jemu předcházející zdůvodnění žalovaného) vyžaduje dílčí korekci.

[53] Krajský soud dospěl k závěru, že příslušná námitka není důvodná proto, že řízení před správcem daně a odvolacím orgánem (žalovaným) tvoří jeden celek; žalovaný tak byl oprávněn argumentaci správce daně obsaženou v zajišťovacích příkazech upřesnit a doplnit, což učinil tak, že zdůvodnění správce daně vyslovené ve vztahu k závěru o *nesplnění podmínek obsažených v § 72 zákona o DPH* doplnil o úvahy o *zneužití práva*. Současně měl krajský soud za to, že jádro odůvodnění správce daně o *účasti stěžovatelky na daňovém podvodu*, žalovaný aproboval.

[54] Závěr krajského soudu, že se žalovaný nedopustil porušení zásady dvojinstančnosti řízení, potažmo zásady zákazu překvapivých rozhodnutí, je správný. Je tomu tak proto, že ke stěžovatelkou namítané změně právního náhledu na to, z jakého důvodu je dána důvodná obava, že jí bude stanovena DPH, vůbec nedošlo. Argumentace stěžovatelky o porušení povinnosti žalovaného seznámit ji s odlišným právním názorem, vychází z jejího mylného předpokladu o tom, co bylo důvodem, pro který správce daně dospěl k závěru, že jí bude stanovena daň. Sporným není, že tímto důvodem v základu je, že stěžovatelce pravděpodobně nebudou uznány jí uplatněné nároky na odpočty DPH z plnění přijatých za zdaňovací období jednotlivých měsíců března 2014 až prosince 2014 od jejích třech dodavatelů, společností Colza Trade SE, LATIKAR TRADE s. r. o., a SUPPORT SERVICE s. r. o. Za účelem zdůvodnění, proč je nedůvodná námitka o porušení zásady dvojinstančnosti řízení, je však třeba vyjasnit, proč stěžovatelce dané odpočty pravděpodobně nebudou uznány. Zatímco v zajišťovacích případech je tento důvod vcelku konzistentně a jednoznačně vymezen, v rozhodnutí žalovaného a rovněž v napadeném rozsudku krajského soudu, v návaznosti na uplatněné námitky, v tomto ohledu došlo k určitým nepřesnostem.

[55] Z celkového odůvodnění zajišťovacích příkazů je jednoznačně patrné, že stěžovatelce pravděpodobně uplatněné odpočty nebudou uznány, neboť přijatá plnění, z nichž je uplatňuje, byla součástí řetězců zasažených podvodem na DPH. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že odůvodnění zajišťovacích příkazů je třeba pojímat jako celek, nelze z něj pouze (účelově) vytrhávat jednotlivé věty, jako to činí stěžovatelka. Pojmem *„podvod na DPH“* se označuje situace, v níž jeden z účastníků neodvede do státního rozpočtu daň a další si ji odečte, a to za účelem získání daňového zvýhodnění. Podvody na DPH mohou nabývat různých forem, ve všech případech ale jde v jádru o to, že není odvedena určitá částka, získaná jako DPH.

[56] V nynější věci správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů vymezil jednotlivé obchodní řetězce, v rámci nichž docházelo k přeprodávání vstupních surovin pro výrobu FAME. Již na počátku odůvodnění zajišťovacích příkazů (viz s. 3 odst. druhý) výslovně uvedl, že se jedná o řetězce, respektive plnění zasažené podvodem na DPH. Vymezil, že na počátku každého řetězce došlo k nákupu vstupních surovin pro výrobu FAME ze strany různých českých společností od různých společností sídlících v jiných členských státech EU. České společnosti z takto přijatého plnění do státního rozpočtu neodvedly vybranou DPH. Současně poté, co došlo k jednomu či vícerému přeprodání příslušných surovin mezi různými společnostmi sídlícími v ČR, byly dané suroviny prodány stěžovatelce, která z takto přijatých plnění uplatnila nároky na daňové odpočty. Správce daně tak v odůvodnění zajišťovacích příkazů jednoznačně popsal situaci, jejíž charakteristika odpovídá pojmu *„podvod na DPH“*. Současně opakovaně, na vícero místech, v odůvodnění zajišťovacích příkazů rovněž výslovně uvedl, že byl detekován podvod na DPH (viz například již zmíněná s. 3, odst. druhý a třetí; s. 4, odst. první; s. 5 odst. první; s. 13 odst. třetí a pátý).

[57] Po seznámení se s obsahem zajišťovacích příkazů tak stěžovatelce nemohla vzniknout žádná pochybnost, že důvodem pravděpodobného neuznání uplatněných nároků na odpočet je, že příslušná plnění byla součástí podvodu na DPH. Stěžovatelka se mýlí, má-li za to, že správce daně obavu o budoucí stanovení daně *„opřel o nenaplnění podmínek ust. § 72 zákona o DPH“*. Naplnění zákonných podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH, jež jsou vymezeny v § 72 odst. 1 zákona o DPH, správce daně v zajišťovacích příkazech nerozporoval. Větu *„Za všechny tři dodavatele celkem tak nelze považovat částku 88.102.459 Kč jako odpočet uplatněný v souladu s ustanovením § 72 zákona o DPH“* stěžovatelka účelově vytrhává z kontextu. Jejím obsahem, s ohledem na celkový obsah odůvodnění zajišťovacích příkazů, není sdělení, že má správce daně pochyby, zda stěžovatelka splnila zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet. Smyslem této věty bylo pouze uzavřít část odůvodnění věnovanou prvé podmínce pro vydání zajišťovacích příkazů, tj. důvodné obavě o budoucím stanovení daně. Souslovím *„uplatněný v souladu s ustanovením § 72 zákona o DPH“* je míněno pouze to, že uplatnění nároku na odpočet DPH z plnění, jež je součástí řetězce, v němž došlo k neodvedení vybrané DPH do státního rozpočtu, je v rozporu se smyslem a účelem institutu odpočtu DPH, včetně principů, na nichž je tento institut postaven (zejména princip neutrality DPH).

[58] Z odvolání stěžovatelky proti zajišťovacím příkazům je přitom patrné, že stěžovatelka porozuměla tomu, že důvodem neuznání nároků na odpočet není nenaplnění zákonných podmínek [viz s. 2 odvolání: *„Z obsahu odůvodnění správce daně nevyplývá, že by*

správce daně měl jakoukoli pochybnost o splnění uvedených podmínek vzniku nároku na odpočet daně (...) *pokud by tyto pochybnosti měl, bezesporu by byly obsaženy v odůvodnění vydaných zajišťovacích příkazů* "], nýbrž zapojení do řetězce zasaženého daňovým podvodem (viz s. 3 odvolání shora, kde stěžovatelka argumentuje tím, že učinila všechna opatření, aby své účasti na daňovém podvodu předešla). V následném doplnění odvolání se nicméně stěžovatelka zaměřila na to, proč má za to, že splnila zákonné podmínky pro přiznání nároků na odpočet. Žalovaný tak na tyto námitky musel ve svém rozhodnutí reagovat. Učinil tak s touto argumentací: „*K tomu odvolací orgán uvádí, že správce daně uvedením ust. § 72 ZDPH v odvoláním napadených rozhodnutích nerozporuje podmínky pro vznik nároku na odpočet* (...). *Správce daně předmětné ustanovení zmiňuje, jakožto základní právní rámec, kterým je definován nárok na odpočet. Správce daně však netvrdí, že by v daném případě nebyly naplněny podmínky vzniku nároku na odpočet dle ust. § 72 ZDPH, což ostatně tvrdí i odvolatel. V této věci správce daně opírá svou úvahu ohledně neuznání nároku na odpočet o zapojení odvolatele do řetězového podvodu, jehož cílem je krácení daně z přidané hodnoty a zneužití systému správy daní. Úvaha správce daně o neuznání nároku na odpočet je tak opřena o aplikaci principu zákazu zneužití práva, nikoliv o nesplnění podmínek pro vznik nároku na odpočet*" (důraz doplněn).

[59] Žalovaný tak k žádné změně právního názoru na to, proč stěžovatelce pravděpodobně nebudou uznány uplatněné nároky na odpočty DPH, nepřistoupil. Pouze se v reakci na uplatněné odvolací námitky, zejména s ohledem na doplnění odvolání, stěžovatelce pokusil vysvětlit, že správce daně důvod pro pravděpodobné neuznání uplatněných nároků na odpočty nespatřuje v nenaplnění podmínek vymezených v § 72 odst. 1 zákona o DPH; naplnění těchto podmínek správce daně nerozporoval, dospěl však k závěru, že byť jsou dané podmínky (formálně) splněny, stěžovatelce budou přesto nároky na odpočty patrně odepřeny z důvodu její účasti v podvodných řetězcích. Jednoduše řečeno, jak správce daně, tak žalovaný pravděpodobné nepřiznání příslušných odpočtů odůvodnily zapojením stěžovatelky do podvodu na DPH. Nedospěl-li tak žalovaný k odlišnému právnímu názoru než správce daně, nebyly dány předpoklady pro postup podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Námitka o porušení tohoto ustanovení, tedy o porušení zásad dvojinstančnosti řízení a zákazu překvapivých rozhodnutí, proto není důvodná.

[60] K výše uvedenému je ovšem třeba dodat, že byť žalovaný konstatoval, že důvodem neuznání daňových odpočtů je „*zapojení odvolatele do řetězového podvodu*", současně zmínil, že úvaha správce daně je opřena o aplikaci principu zneužití práva. Žalovaný tak ve svém rozhodnutí smísil dva různé důvody, proč bude, i přes naplnění zákonných podmínek pro přiznání odpočtu DPH, namístě daňovému subjektu nárok na odpočet DPH odepřít. Na toto dílčí pochybení žalovaného pak do určité míry navázal rovněž krajský soud v souvislosti s posouzením námitky o porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, kdy rovněž důsledně nerozlišoval mezi *podvodem na DPH* a *zneužitím práva (právní úpravy DPH)*.

[61] Zneužití práva (zneužití systému DPH) a podvod na DPH představují dva odlišné způsoby, jak neoprávněně získat daňový prospěch. Oběma těmto situacím je společná existence zdanitelného plnění, i celkové splnění zákonem stanovených podmínek pro nárokování odpočtu; zatímco však v případě zneužití práva se jedná o plnění, pouze uměle vytvořené za účelem získání výhody plynoucí z právní úpravy DPH, a to aniž by tímto

jednáním byly formálně porušeny právní normy, v případě podvodu na DPH k porušení právních norem dochází, a to zejména k porušení povinnosti odvést vybranou daň z poskytnutého plnění do státního rozpočtu (viz například rozsudek tohoto soudu ze dne 11. 7. 2019, č. j. 3 Afs 308/2017-52).

[62] Dílčí nepřesnost v odůvodnění napadeného rozsudku a v rozhodnutí žalovaného, spočívající v nedůsledném rozlišování mezi uvedenými situacemi, nicméně není důvodem pro zrušení napadeného rozsudku pro jeho nepřezkoumatelnost. (jako tomu bylo v případě řešeném například v citovaném rozsudku č. j. 3 Afs 308/2017-52). Ač krajský soud, a zejména žalovaný, kromě podvodu na DPH zmiňovali rovněž zneužití práva, z rozhodnutí daňových orgánů jakožto celku, a rovněž z celkového odůvodnění napadeného rozsudku je totiž zřetelně patrné, že důvodem pravděpodobného neuznání nárokovaných odpočtů je zapojení stěžovatelky do řetězců zasažených podvodem na DPH.

[63] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami, jimiž stěžovatelka brojí proti závěru o naplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů.

[64] Podle § 167 odst. 1 daňového řádu platí, že *je-li odůvodněná obava, že 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*.

[65] Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň tak je existence objektivních skutečností, zakládajících odůvodněnou obavu, tedy přiměřenou pravděpodobnost, že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Skutečnosti vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Zajišťovací příkaz tak může být vydán pouze tehdy, jsou-li současně splněny obě uvedené podmínky (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, 4 Afs 22/2015-104, či ze dne 28. 3. 2019, č. j. 10 Afs 172/2018-42)

[66] Námitkou, že součástí správního spisu nejsou žádné podklady, z nichž by vyplývaly objektivní skutečnosti ve vztahu k oběma uvedeným podmínkám, se zabýval již krajský soud a nepřisvědčil jí. Námitkami, jimiž stěžovatelka brojí proti tomuto závěru, se přitom kasační soud zabýval již výše.

[67] Nedůvodná je rovněž obecně vnesená námitka, že v nynější věci neexistují objektivní skutečnosti ve vztahu k ani jedné z uvedených podmínek, a že z objektivních okolností uvedených v zajišťovacích příkazech neplyne důvodná obava, že stěžovatelce bude stanovena daň. Správce daně okolnosti, které jej vedly k závěru o naplnění obou zákonných podmínek, totiž v zajišťovacích příkazech vymezil. Krajský soud příslušná zjištění ve vztahu k podmínce prvé shrnul v odst. 50 napadeného rozsudku a ve vztahu k podmínce druhé v odst. 59 a 60 daného rozsudku. Na shrnutí tam uvedené tak postačí odkázat.

[68] Nedůvodná je i dílčí námitka, že z obsahu zajišťovacích příkazů není zřejmé, jak mělo personální propojení mezi stěžovatelkou a jejími odběrateli a dodavateli vést k její účasti na daňovém podvodu za situace, kdy stěžovatelka neměla ekonomické či personální

vazby na subjekty, které měly případný podvod provést. Uplatněná argumentace patrně vychází z mylného přesvědčení stěžovatelky, že aby bylo možné vydat zajišťovací příkaz, musí být prokázáno, či se musí jevit alespoň jako přiměřeně pravděpodobné, že věděla či měla a musela vědět, že jí uskutečněné plnění je součástí řetězce zasaženého podvodem na DPH, a současně z mylného přesvědčení, že podvodu na DPH se dopouští (samostatně) ten subjekt (článek řetězce), který neodvede do státního rozpočtu daň. Jak však Nejvyšší správní soud uvedl již výše, znakem podvodů na DPH je, že jeden z účastníků podvodného řetězce daň neodvede, zatímco jiný si ji odečte. Na daňovém podvodu se tak v zásadě vždy účastní vícero článků řetězce, nikoli pouze ten subjekt (označovaný jako *missing trader*), který daň neodvede. Pro vydání zajišťovacího příkazu je přitom významná již jen samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, která potenciálně může založit budoucí doměření DPH. Otázka, zda daňový subjekt věděl, že se účastní podvodného jednání, je pro účel rozhodování o vydání zajišťovacího příkazu bez významu (viz například rozsudek tohoto soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, s odkazem na nějž právě uvedené stěžovatelce správně vysvětlil již krajský soud).

[69] Přisvědčit nelze ani dílčí námitce, podle které se správce daně v zajišťovacích příkazech dopustil nepřípustné generalizace zjištění, že „*společnost Nektos s. r. o. v jednom případě snížila kupní cenu na takovou výši, že z ní nebyla schopná uhradit DPH*“, ač stěžovatelce není zřejmé, jak se tato skutečnost vztahuje na všechny ostatní transakce, jichž se daná společnost neúčastnila. Správce daně se žádné takové generalizace nedopustil, nýbrž dané zjištění (stěžovatelkou nepřesně interpretované) uvedl ve vztahu k jedinému identifikovanému obchodnímu řetězci, v rámci něhož stěžovatelka nakupovala suroviny pro výrobu FAME od společnosti Colza Trade SE, kdy konstatoval, že v případě daného řetězce byly zajištěny některé smlouvy a zálohové faktury (založené v daňovém spisu), z nichž vyplývá, že společnost HERONDER Consulting s. r. o. surovinu nakoupenou od společnosti sídlící v jiném členském státe EU prodávala společnosti Nektos s. r. o. za nižší cenu, než za jakou ji sama nakoupila. Příslušné zjištění se tak vskutku na transakce uskutečněné v rámci jiných řetězců nevztahuje, správce daně však ani nic takového ve vztahu k závěru o existenci důvodné obavy o budoucí stanovení daně stěžovatelka netvrdí. Stejně tak správce daně ničeho pro jiné obchodní řetězce (než řetězec označený číslem 3, ve vztahu k nákupům stěžovatelky od společnosti Colza Trade SE) nedovozuje ze zjištění učiněných na základě rámcové kupní smlouvy uzavřené mezi společnostmi HERONDER Consulting s. r. o. a Nektos s. r. o.

[70] Pokud jde o námitku, že stěžovatelce není zřejmé, jak se jí dotýká, že si uvedené společnosti v uvedené smlouvě sjednaly, že přejímka zboží bude prováděna za přítomnosti jejího zaměstnance, postačí stěžovatelku odkázat na příslušnou část odůvodnění zajišťovacích příkazů (viz jejich s. 6), kde správce daně vysvětlil, že uvedená skutečnost svědčí proto, že „přeprodání“ obchodované suroviny mezi uvedenými společnostmi bylo provedeno účelově pouze „na papíře“ a skutečným příjemcem dodávky nebyla společnost Nektos s. r. o., nýbrž stěžovatelka.

[71] Jak bylo již vyloženo v bodě [65] tohoto odůvodnění, kromě skutečností nasvědčujících tomu, že daň bude s určitou mírou pravděpodobnosti stanovena, musí pro vydání zajišťovacích příkazů současně existovat odůvodněná obava, že daň nebude v budoucnu zaplacena. Naplnění této obavy je nutno vždy zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Existence odůvodněné obavy o dobytnost daně musí

být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nestanovené daně. 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 obavám o budoucí dobytnost daně kompenzovat silnými důvody svědčícími o vysoké pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, a naopak (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2017-431, či ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104).

[72] Odůvodněné obavy o budoucí dobytnost daně jsou dány zejména tehdy, hrozí-li daňovému subjektu insolvence, zbavuje-li se majetku, nebo činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Přihlédnout lze k chování daňového subjektu v minulosti (například opakované neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách), skutečnosti, že daňový subjekt obchoduje za nestandardních podmínek a vykazuje vysoký obrat, avšak oproti tomu minimální zisk, na svých účtech generuje mnohamilionové částky, které obratem v hotovosti vybírá nebo převádí ve prospěch personálně propojených subjektů, vlastní majetek buď velmi nízké hodnoty anebo vyznačující se vysokou likviditou (zpravidla jde o finanční prostředky na bankovním účtu), nebo činí kroky směřující k ukončení či výraznému omezení ekonomické činnosti.

[73] Důvody, o něž opřely daňové orgány obavy o budoucí dobytnost daně v nynější věci, i přes dílčí nedostatek (viz níže), ve svém souhrnu obstojí. Je totiž třeba zdůraznit, že daňové orgány identifikovaly silné důvody svědčící pro závěr, že stěžovatelce bude stanovena daň (zapojení stěžovatelky do několikera podvodných řetězců). Se zřetelem na požadavek na přísně individuální posouzení konkrétních poměrů daňového subjektu tak není pochybením, pokud daňové orgány výslovně nepřihlížely k dosavadní řádné daňové historii stěžovatelky a jejímu postupně vzrůstajícímu obratu (a z toho plynoucímu postavení na trhu), pokud po zohlednění zejména její majetkové situace (tj. po posouzení struktury jejího majetku), dospěly k závěru, že již s ohledem na tyto okolnosti a současně s ohledem na silné důvody svědčící pro budoucí stanovení DPH, je důvodná obava o budoucí dobytnost daně dána.

[74] Pokud jde o námitku, že důvodem pro závěr o naplnění této podmínky nemůže být (samotné) zjištění o zapojení daňového subjektu do podvodných řetězců, zde je třeba stěžovatelce přisvědčit. Samotná skutečnost, že daňový subjekt je součástí podvodného řetězce, a tudíž je splněna podmínka přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, nutně neimplikuje, že není schopen takovou daň uhradit. To je třeba posuzovat na základě půdorysu zcela jiných skutečností (než těch, které je třeba brát v potaz při zkoumání první podmínky) zohledňujících například dosavadní daňovou kázeň daňového subjektu, jeho solventnost, majetkovou strukturu, výsledky hospodaření, postavení na trhu, ekonomický vývoj, aj. Za tímto účelem je vždy nutné zkoumat konkrétní situaci daňového subjektu a vyhodnotit správci daně dostupné skutečnosti ohledně postavení, způsobu podnikání, historie, majetku daňového subjektu či další relevantní okolnosti (srov. například rozsudek tohoto soudu ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 373/2017-38, na který poukazuje stěžovatelka, a další rozhodnutí v něm uvedená).

[75] Jestliže by tak daňové orgány v posuzované věci závěr o tom, že v budoucnu stanovená daň bude v okamžiku její splatnosti nedobytná či její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi, opřely pouze o zjištění, že stěžovatelka je zapojena do podvodných obchodních řetězců, bylo by namístě jejich rozhodnutí zrušit. Tak tomu však není. Správce daně sice skutečně v části zajišťovacích příkazů věnované posouzení podmínky dobytnosti daně mj. uvedl, že na její naplnění usuzuje ze skutečnosti, že stěžovatelka byla vědomě zapojena do podvodných řetězců, což z ní činí vysoce rizikový subjekt, jehož budoucí chování (ve vztahu k úhradě daňových povinností) nelze předvídat, následně se však poměrně podrobně věnoval i posouzení ekonomické situace stěžovatelky, zejména její majetkové struktury, a to s ohledem na výši zajišťované daně.

[76] Stěžovatelka přitom nebrojí proti souhrnnému posouzení své majetkové struktury, namísto toho vznáší dílčí námitky, že v této souvislosti nebyl dostatečně zohledněn stav jejích zásob, pohledávek, ani kauce, respektive bankovní záruka, kterou složila z pozice poskytovatele pohonných hmot, a brojí proti dílčím argumentům, které ve vztahu k těmto institutům učinil krajský soud. Přehlíží však, že se správce daně všemi uvedenými skutečnostmi zabýval. Na rozdíl od stěžovatelky na ně však nenahlížel izolovaně, nýbrž současně v kontextu se stavem jejích závazků a její výrazné zadluženosti.

[77] Správce daně vymezil, že hodnota stěžovatelčina dlouhodobého majetku je poměrně nízká, činí přibližně 2,352 tis. Kč. Tento majetek tak zjevně k úhradě v budoucnu stanovené daně nepostačí. Stěžovatelka kupříkladu nedisponuje takřka žádným dlouhodobým hmotným majetkem (typicky nemovitostmi), který by bylo možné zastavit či prodat, a z utržené částky v budoucnu stanovenou daň uhradit. Její majetek je tvořen převážně majetkem krátkodobého charakteru (pohledávky, zásoby, peněžní prostředky na bankovních účtech). Nejvyšší správní soud neshledává, že by krajský soud (stejně jako daňové orgány) pochybil, pokud tomuto majetku připisoval odlišné vlastnosti, než jaké má majetek dlouhodobý, a tedy přihlížel mj. k tomu, že pohledávky a zásoby lze poměrně snadno zcizit. Není současně pravda, že by daňové orgány považovaly stav stěžovatelčiných zásob a pohledávek za *de facto* irelevantní. Výslovně k jejich stavu přihlédly, vůči výši tohoto krátkodobého majetku však postavily výši stěžovatelčiných krátkodobých závazků. Správce daně tak uvedl, že stěžovatelka sice disponuje krátkodobými pohledávkami ve výši 110, 2 mil. Kč a zásobami, jejichž hodnota činí 45,9 mil. Kč, její krátkodobé závazky však současně činí 98,3 mil. Kč, a současně vykazuje mimobankovní „*krátkodobé finanční výpomoci*“ ve výši 94 mil. Kč a bankovní úvěr ve výši dalších 2,6 mil. Kč. Výsledná hodnota stěžovatelčiných aktiv je tak v poměru k výši zajišťované DPH relativně nízká.

[78] Nedůvodná je rovněž dílčí námitka, že správce daně nezohlednil kauci, kterou stěžovatelka složila u celního úřadu z pozice distributora pohonných hmot, a rovněž nepřihlížel k bankovní záruce, která za ni byla z téhož titulu složena. Zde nelze přehlédnout, že v tomto ohledu odůvodnění krajského soudu není přiléhavé, uvádí-li, že stěžovatelka existenci těchto institutů v průběhu řízení o vydání zajišťovacích příkazů nezmínila, v důsledku čehož se daňové orgány nebyly povinny zabývat možnosti úhrady v budoucnu stanovení DPH za použití prostředků z dané kauce, respektive bankovní záruky. Správce daně totiž v zajišťovacích příkazech k těmto institutům v souvislosti s posouzením ekonomické situace stěžovatelky přihlížel (viz s. 16 zajišťovacích příkazů). Poukázal na fakt, že stěžovatelka složila kauci ve výši 20 mil. Kč u celního úřadu za

povolení distributora pohonných hmot s tím, že v roce 2014 byla tato kauce nahrazena bankovní zárukou. Stěžovatelka tak v prvé řadě nemá složenu současně kauci i bankovní záruku, nýbrž již pouze bankovní záruku, jejíž hodnotu (20 mil. Kč) správce daně výslovně zohlednil jakožto součást stěžovatelčiných krátkodobých pohledávek. Ve prospěch stěžovatelky učiněná bankovní záruka tak byla správcem daně započtena do výše uvedené částky 110,2 mil. Kč (tj. částky vyjadřující hodnotu krátkodobých pohledávek stěžovatelky). I přes konstatovaný deficit odůvodnění napadeného rozsudku je tak evidentní, že argumentace stěžovatelky je zcela v rozporu s obsahem odůvodnění rozhodnutí správce daně.

[79] Pokud jde o odkaz stěžovatelky na rozsudek tohoto soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, stěžovatelce je možné v obecné rovině přisvědčit v tom, že obecně platí, že existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen prostředky potřebné pro úhradu daně vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, které jeho činnost ochromí; je-li přiměřeně pravděpodobné, že daň bude moci být uhrazena postupně, je třeba upřednostnit tuto variantu před okamžitým odčerpáním majetku daňového subjektu použitím institutu zajišťovacího příkazu. Nelze nicméně odhlížet od konkrétních skutkových okolností, za nichž byl uvedený závěr ve jmenovaném rozsudku vysloven. Citovaný rozsudek se totiž od věci nyní posuzované výrazně odlišuje tím, že v odkazované věci správce daně daňovému subjektu nevytýkal zapojení do daňového podvodu [viz odst. 36 daného rozsudku: „*Nejvyšší správní soud považuje v této věci za podstatné, že správce daně ani žalovaný v průběhu celého řízení* (...) *nikdy netvrdili, že by žalobce podezírali z účasti na daňovém podvodu. Celá věc se* (...) *řeší jako čistý spor o právo*“; a jeho odst. 43: „*V případě jako je tento, kdy daňové orgány nestanovily (budoucí) daňovou povinnost v návaznosti na podezření účasti na podvodu na DPH* (...)*, bylo namístě postupovat obezřetněji, méně razantně a šetřit práva daňového subjektu.*“].

[80] Naproti tomu, jsou-li důvody budoucího stanovení daně založeny na přiměřené pravděpodobnosti zapojení daňového subjektu do obchodních řetězců, které byly zasaženy podvodným jednáním, jako je tomu i ve věci nyní posuzované, je nahrazení zajišťovacích příkazů prostředky daňového řádu založenými na dobrovolném splnění daňové povinnosti představitelné jen obtížně, a přicházelo by v úvahu jen za výjimečných okolností (viz například rozsudek tohoto soudu ze dne 5. 12. 2019, č. j. 9 Afs 138/2018-80, či ze dne 12. 5. 2020, č. j. 1 Afs 480/2019-31). Žádné takové výjimečné okolnosti najevo nevyšly, ani stěžovatelka žádné netvrdí.

[81] S ohledem na výše uvedené tudíž nelze přisvědčit ani kasačním námitkám, jimiž stěžovatelka brojila proti závěru o naplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů.

[82] Kasační důvody ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. tedy rovněž nejsou naplněny.

[83] Ze shora uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou podle ustanovení § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[84] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu

nákladů řízení. Osoba zúčastněná na řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti stěžovatelky, neboť jí v tomto řízení nebyla soudem uložena žádná povinnost a Nejvyšší správní soud neshledal ani existenci okolností hodných zvláštního zřetele, které by odůvodňovaly jiný postup (§ 60 odst. 5 s. ř. s., za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému tak v řízení o kasační stížnosti náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

[85] Podle § 35 odst. 10 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., zástupkyni stěžovatelky, která jí byla usnesením tohoto soudu ze dne 29. 11. 2018, č. j. 3 Afs 136/2018-25, ustanovena k ochraně jejích práv, hradí hotové výdaje a odměnu za zastupování stát. Ustanovená zástupkyně učinila v řízení o kasační stížnosti dva úkony právní služby, za něž jí náleží odměna, spočívající v podání kasační stížnosti včetně jejího doplnění a v podání repliky k vyjádření žalovaného, tj. dvou podání ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „advokátní tarif“)]. Za každý z těchto úkonů náleží ustanovené zástupkyni mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč, tedy celkem 6 200 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], k čemuž je třeba připočíst paušální náhradu hotových výdajů v částce 300 Kč za každý úkon právní služby, tedy celkem 600 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Ustanovené zástupkyni nebyla přiznána odměna za úkon právní služby spočívající v první poradě s klientkou včetně převzetí a přípravy zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. b) advokátního tarifu], neboť ustanovená zástupkyně stěžovatelku na základě plné moci zastupovala již v řízení o žalobě před krajským soudem, s věcí tak byla k okamžiku ustanovení již plně obeznámena, což ostatně sama výslovně uvedla v kasační stížnosti. Ustanovené zástupkyni rovněž nebyla přiznána odměna za úkon právní služby spočívající v podání vyjádření ke kasační stížnosti osoby zúčastněné na řízení, neboť v tomto stručném podání je pouze konstatováno, že se stěžovatelka ztotožňuje s klíčovou kasační námitkou osoby zúčastněné na řízení. Protože ustanovená zástupkyně nedoložila, že by byla plátkyní DPH, částka přiznané odměny se nezvyšuje o částku odpovídající této dani. Celková výše odměny ustanovené zástupkyně, včetně náhrady hotových výdajů, tak činí 6 800 Kč. Tato částka jí bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku

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

V Brně dne 30. září 2020

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu