



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Davida Hipšra a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **International Venture Partners Czech s. r. o.**, se sídlem Platněřská 88/9, Praha 1, zastoupen JUDr. Michalem Steinerem, advokátem se sídlem Platněřská 88/9, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 9. 2022, č. j. 11 Af 45/2021-56,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“) vydal dne 16. 6. 2021 zajišťovací příkazy č. j. 5539833/21/2001-80543-505768, č. j. 5540321/21/2001-80543-505768, č. j. 5540905/21/2001-80543-505768 a č. j. 5541270/21/2001-80543-505768 (dále též „zajišťovací příkazy“), jimiž žalobci uložil, aby okamžikem vydání zajišťovacích příkazů zajistil úhradu daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období říjen až prosinec 2020 a leden 2021 složením jistoty v celkové výši 1 037 626 Kč na depozitní účet správce daně.

[2] Dne 9. 7. 2021 vydal správce daně rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností č. j. 6024919/20/2001-80543-505768, č. j. 6024935/20/2001-80543-505768, č. j. 6024947/20/2001-80543-505768 a č. j. 6024959/20/2001-80543-505768, kterými byl text ve výrokové části zajišťovacích příkazů opraven tak, že se ukládá povinnost zajistit úhradu daně „*která dosud nebyla stanovena*“ namísto nesprávně uvedeného „*u které dosud neuplynul den splatnosti.*“

[3] Proti zajišťovacím příkazům podal žalobce odvolání. Rozhodnutím ze dne 13. 8. 2021, č. j. 31386/21/5100-41453-711335, žalovaný zajišťovací příkazy potvrdil.

II.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze (dále též „městský soud“), který ji shora označeným rozsudkem zamítl. Přisvědčil správním orgánům, že byly splněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, které vyžaduje právní úprava a navazující judikatura. Městský soud nepřisvědčil námitce, že při vydávání zajišťovacího příkazu bylo na místě prokazovat skutečnosti, které z povahy věci souvisejí se stanovením daně samotné, tedy i s vědomou účastí žalobce na podvodném řetězci. Jejich povinností bylo prokázat splnění podmínek dle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „daňový řád“), přičemž této povinnost zcela dostaly. I podle městského soudu byla dána odůvodněná obava (tj. přiměřená pravděpodobnost), že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, resp. že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Městský soud proto uzavřel, že orgány finanční správy své závěry správným postupem zjistily a dostatečně odůvodnily své obavy ohledně budoucího vzniku i budoucí dosažitelnosti daně. Dodal, že skutečnost, že žalovaný označil budoucí pravděpodobnost stanovení daně jako slabší, byla kompenzována silnou pravděpodobností budoucí nedobytnosti daně, a to zcela v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Soud aproboval i procesní postup žalovaného, a to i z hlediska neumožnění nahlížení do spisu jiných daňových subjektů. Městský soud shledal částečně důvodnou námitku poukazující na vady v dokazování (nepředvolání navrhovaných svědků), dospěl však k závěru, že tato vada sama o sobě nemohla mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť žalovaný splnění předpokladů vydání zajišťovacích příkazů postavil i na jiných argumentech, než těch, které měly být výsledkem zpochybněny. U výsledku poštovního doručovatele však neměl žalovaný pro identifikaci konkrétní osoby dostatečný časový prostor, a proto nepochybil, pokud výslech neprovedl. Rozsudek městského soudu (jakož i všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je dostupný na www.nssoud.cz a Nejvyšší správní soud na něj pro stručnost odkazuje.

III.

[5] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů podřaditelných pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Nejvyšší správní soud za účelem srozumitelnosti a přehlednosti seřadil stížní námitky do následujících okruhů. V prvním okruhu stěžovatel namítal, že nebyly splněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů podle § 167 odst. 1 daňového řádu. V případě odmítnutí nároku na odpočet DPH z důvodů zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce je podle judikatury Nejvyššího správního soudu nutné aplikovat tzv. vědomostní test. Stěžovatel dovozuje, že stejné musí platit i pro vydání zajišťovacího příkazu z důvodu podezření podvodu na DPH. Judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které v případě vydání zajišťovacího příkazu není nutné provádět vědomostní test, nepovažuje za

pokračování

správnou a žádá, aby byla revokována. K samotné aplikaci rozporovaného právního názoru stěžovatel akcentuje, že žalovaný sám v jeho případě označuje podmínku pravděpodobného budoucího stanovení daně za „slabší.“ O to silnější tedy musí být argumenty uvedené v podmínce pravděpodobné budoucí nedobytnosti daně. Argumentace žalovaného tomu však neodpovídá. V souvislosti s tím nelze akceptovat, že provádění plateb v hotovosti považují městský soud i žalovaný za podezřelé, neboť k němu docházelo v době, kdy byla účinnost zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o platbách v hotovosti“) pozastavena. Ve druhém okruhu stížních námitek stěžovatel brojil proti procesnímu postupu orgánů finanční správy. Ty neumožnily stěžovateli seznámit se s podklady rozhodnutí. Na ústním jednání dne 14. 7. 2021 správce daně stěžovateli poskytl pouze seznam veřejné a neveřejné části daňového spisu. Z tohoto seznamu však vyplývá, že daňový spis neobsahuje podklady pro vydání zajišťovacích příkazů. Seznam položek spisu předložený stěžovateli nadto končil číslem 120, ačkoliv žalovaný ve svém rozhodnutí odkazuje na položku označenou 143. K porušení zásady legitimního očekávání pak došlo tím, že žalovaný stěžovatele, na rozdíl od jiných daňových subjektů, neseznámil s podklady rozhodnutí. Tento postup nemůže být odůvodněn ochranou zájmů jiných daňových subjektů. Stěžovatel také namítá nezákonnost odmítnutí provedení navržených výslechů. Další vadu spatřuje v neprovedení místního šetření. Souhrnně polemizoval s argumentací městského soudu a dovozoval její nepřítomnost.

IV.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s právním posouzením městského soudu v napadeném rozsudku. Upozornil, že stěžovatel opakuje prakticky totožné námitky z řízení o odvolání a z žalobního řízení. Žalovaný proto setrvává na svých právních i skutkových závěrech. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

V.

[7] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Nejvyšší správní soud se předně zabýval námitkami, ve kterých stěžovatel namítal, že nebyly splněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů.

[10] Podle § 167 odst. 1 daňového řádu *je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.*

[11] Zdejší soud se institutem zajišťovacích příkazů opakovaně zabýval (viz např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009,

č. j. 9 Afs 13/2008-90, č. 2001/2010 Sb. NSS, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2014, č. j. 6 As 38/2014-14, ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS, ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016-27, ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66).

[12] Z této judikatury vyplývá, že správce daně může vydat zajišťovací příkaz pouze tehdy: 1) existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, a zároveň že 2) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů. *„Naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohobodovým testem jeho použitelnosti. V té nejobecnější rovině proto pouze soud konstatuje, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Jak správně konstatoval krajský soud, 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. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu,“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS.). V rozsudku ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015-35, k tomu Nejvyšší správní soud doplnil, že pojistkou proti hrozící svévoli správce daně související s bezdůvodným zdržováním finančních prostředků daňových subjektů, je výše zmíněná podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně ve smyslu citované judikatury správních soudů řádně specifikovat a odůvodnit. Dané úvahy jsou přitom soudně přezkoumatelné (k tomu srov. i rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90, č. 2001/2010 Sb. NSS).

[13] Další krok ve zpřesnění výkladu zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů učinil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS. V něm dovodil, že pokud *„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.“* Současně však uvedl, že *„[p]okud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat.“*

[14] Judikaturou byly specifikovány i povinnosti správních orgánů při prokazování podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, resp. vztah takového řízení k řízení ve věci stanovení samotné daně: *„[P]ři vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou*

pokračování

existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím. Proto například pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH.[...] Právě s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu, ve kterém se zásadně dokazování neprovádí, vychází správce daně ze skutečností zatímně v daňovém řízení zjištěných, či jinak správci daně známých. Proto [...] se v případě vydávání zajišťovacího příkazu ,nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtížích při vybírání daně‘,“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48). „Cílem nalézacího řízení je stanovení samotné daně. Institut zajišťovacího příkazu oproti tomu představuje tzv. předstižné rozhodnutí, často založené na hypotetické úvaze správce daně [...]. Správce daně totiž v případě vydávání zajišťovacího příkazu nevychází z dokazování, nýbrž toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici,“ (shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015-35).

[15] Stěžovatel předně upozorňuje, že v případě nepřiznání nároku na odpočet DPH pro účast daňového subjektu na podvodném řetězci je ve vyměřovacím řízení nutné prokázat nikoli nahodilou účast subjektu na podvodném řetězci. Toto se provádí pomocí tzv. vědomostního testu. Stěžovatel se domnívá, že podobný standard by měl být uplatněn i v zajišťovacích příkazech založených na tvrzené účasti na podvodném řetězci. Domnívá se, že judikatura Nejvyššího správního soudu, která nutnost vědomostního testu u zajišťovacích příkazů vylučuje, je nesprávná a měla by být nyní rozhodujícím senátem revokována. Skutečnost, že žalovaným nebyl proveden vědomostní test, považuje za zásadní vadu řízení.

[16] K problematice vědomostního testu se nedávno vyjádřil i nyní rozhodující senát, který v rozsudku ze dne 14. 12. 2022, č. j. 7 Afs 161/2022-31 vyslovil, že při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty, je třeba posoudit několik skutečností. Je třeba zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo (1. podmínka). Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jej obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu (3. podmínka, dobrá víra). Důkazní břemeno ohledně existence podvodu a objektivních okolností přitom nesou orgány finanční správy.

[17] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nelze tyto závěry přenášet bez dalšího na zajišťovací řízení. Jak uvedl soud ve shora citovaném rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, 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, jako třeba naplnění podmínek vědomostního testu. Tento právní názor je ustálenou a plně integrovanou součástí rozhodovací praxe správních soudů, obdobně srov. též rozsudky Nejvyššího správního

soudu ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015-35, ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45, ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015-45, ze dne 22. 11. 2017, č. j. 1 Afs 251/2017-40, ze dne 24. 5. 2018, č. j. 10 Afs 338/2017-70, ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 11/2018-69, ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 89/2018-101, ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9 Afs 330/2017-60, ze dne 27. 6. 2019, č. j. 1 Afs 157/2018-38, ze dne 9. 10. 2019, č. j. 10 Afs 159/2019-52, ze dne 31. 10. 2019, č. j. 1 Afs 469/2018-54, ze dne 21. 11. 2019, č. j. 10 Afs 183/2019-63, ze dne 5. 12. 2019, č. j. 9 Afs 249/2019-4, ze dne 22. 1. 2020, č. j. 10 Afs 140/2019-78, ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 423/2018-54, ze dne 11. 6. 2020, č. j. 1 Afs 88/2019-57, ze dne 30. 9. 2020, č. j. 3 Afs 136/2018-99, ze dne 11. 11. 2022, č. j. 1 Afs 279/2019-40, ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, ze dne 29. 4. 2021, č. j. 8 Afs 128/2019-78, ze dne 13. 5. 2021, č. j. 7 Afs 265/2020-61, ze dne 25. 7. 2022, č. j. 5 Afs 31/2020-23, jakož i další rozsudky zdejšího soudu.

[18] Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro revokaci výše uvedených závěrů. S uvedenou judikaturou se ztotožňuje a neshledává tak důvod k předložení věci rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 16. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 1783/10, usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007-62 atp.).

[19] Stěžovatel nad rámec zpochybnění celkové správnosti judikatury Nejvyššího správního soudu dále zpochybnuje i to, zda zajišťovací příkazy ve světle takto nastavené judikatury obstojí.

[20] Jak již bylo výše naznačeno, orgány finanční správy byly povinny v dané věci postupovat tak, aby pečlivě a přezkoumatelně zdokumentovaly skutečnosti, které vyvolávají odůvodněnou obavu, že (i) v budoucnu bude vyměřena daň a že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.

[21] Ohledně splnění první podmínky žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl následující: „U všech výše uvedených zdaňovacích období správce daně hodnotil účast odvolatele v řetězcích zasazených daňovým podvodem na základě tzv. objektivních okolností, přičemž dle jeho názoru zjištěné objektivní okolnosti svědčily o tom, že odvolatel nebyl pouhým nahodilým účastníkem daňového podvodu, ale že mohl a měl o nestandardnostech zkoumaných transakcí vědět. S ohledem na tyto objektivní okolnosti [...] odvolací orgán konstatuje, že předpoklad budoucího stanovení daně spočívající v zapojení odvolatele do daňového podvodu je naplněn. Dle odvolacího orgánu uvedené okolnosti ve svém souhrnu vypovídají spíše o **slabší pravděpodobnosti budoucího stanovení daně**. Samotné neposkytnutí bezhotovostní úplaty za zdanitelná plnění bez dalšího může nasvědčovat určitým pochybnostem o obezřetnosti odvolatele, avšak samo o sobě nepředstavuje silný podklad pro vyloučení pouze náhodného a nevědomého zapojení odvolatele do podvodného řetězce. Toto zjištění ovšem bylo v odvolatelově případě podpořeno dalšími podpůrnými okolnostmi, například tím, že bezhotovostní platba evidentně byla možná a částečně byla i provedena, avšak pro úhradu převážné části celkového objemu úplat odvolatel změnil platební metodu na pravděpodobně hotovostní platbu. Dále bylo zjištěno, že se odvolatel do transakcí zasazených podvodem zapojil opakovaně. V neposlední řadě pak nestandardnost těchto transakcí dokresluje okolnosti svědčící o nemožnosti fyzicky kontaktovat odvolatelovi přímé dodavatele, příp. o nemožnosti o nich

pokračování

zjistit relevantní informace a reference z veřejně dostupných zdrojů. Dle odvolacího orgánu lze mít podmínku pravděpodobného budoucího stanovení daně za naplněnou.“

[22] Ohledně splnění druhé podmínky žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul následující: „[O]dvolací orgán se ztotožňuje závěrem správce daně, že je zde obava, že daň, která doposud nebyla stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, resp. její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Za zásadní zjištění považuje odvolací orgán četné výběry peněžních prostředků z bankovních účtů č. 2204197107/5500 ve vysokých částkách v hotovosti. Peněžní prostředky na bankovním účtu navíc představují převážnou část odvolatelova majetku (vedle jednoho staršího motorového vozidla). K tomu je nutno přihlédnout ke skutečnosti, že odvolatel pravděpodobně nebude schopen vygenerovat dostatečné prostředky k úhradě v budoucnu stanovené daně vlastní činností, vzhledem k výsledkům jeho hospodaření, a také nelze očekávat, že by je byl schopen opatřit například úvěrem, jelikož vykazuje míru zadlužení přesahující 100 % (má tedy již nyní více závazků než majetku). Vedle nízké výkonosti a velmi vysoké zadluženosti také odvolací orgán musel přihlédnout k tomu, že už samotné zapojení do podvodem zasažených transakcí je zpravidla vedeno snahou vyhnout se placení daní, což oslabuje předpoklad, že bude v budoucnu stanovena daň uhrazena dobrovolně. **Předpoklad budoucí nedobytnosti daně tak odvolací orgán hodnotí jako silný.“**

[23] Z citovaných pasáží se podává, že žalovaný považuje pravděpodobnost splnění první podmínky za slabší. Dovojuje však, že toto je kompenzováno silnější pravděpodobností splnění druhé podmínky (bod 27 napadeného rozhodnutí). Na podporu této úvahy označuje judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozsudek ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104. Stěžovatel je toho názoru, že je-li skutečně splnění první podmínky hodnoceno jako slabší, musí být indicie svědčící o druhé podmínce o to silnější. Těmto nárokům však závěry orgánů finanční správy neodpovídají. Stěžovatel rozporuje všechna zjištění, na základě kterých žalovaný došel názoru o silném předpokladu budoucí nedobytnosti daně.

[24] K popsané situaci se již vyjádřila judikatura zdejšího soudu. Např. ve výše citovaném rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS, soud vyslovil, že odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost) lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytost), 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.

[25] Optikou uvedené prejudikatury přitom městský soud nahlížel na danou věc. Správně uzavřel, že ve věci jsou dány podmínky pro konstatování silné pravděpodobnosti budoucí nedosažitelnosti daně, která kompenzuje slabší pravděpodobnost budoucího vyměření. To dovedl zejména z toho, že stěžovatel bez zřejmého důvodu neprováděl bezhotovostní platby, které by odpovídaly platbám za přijatá plnění svým dodavatelům, přestože oba dodavatelé měli bankovní účet. Stěžovatel za sledované období vybral ze svých účtů v hotovosti celkem částku 6 049 000 Kč. Částky jednotlivých výběrů za

sledované období přesáhly zákonný limit pro platby v hotovosti dle ustanovení § 4 zákona o platbách v hotovosti ve dvou případech, přičemž toto jednání nebylo deliktní jen díky pozastavené účinnosti tohoto zákona na základě nouzového stavu. Městský soud také vyzdvihnul, že výše zůstatku na bankovním účtu stěžovatele značně kolísala, a to až na částky nižší než jeden tisíc Kč (konkrétně ke dni 6. 12. 2020, 3. 2. 2021 či 27. 3. 2021), z čehož dovodil oprávněnost úvah orgánů finanční správy ohledně silnějších důvodů pro obavy o budoucí nedobytnosti daně. Na tomto místě je vhodné zopakovat, že orgány finanční správy nevycházely pouze z úvah o hotovostních platbách. Ve vztahu k pravděpodobnosti vzniku daně žalovaný uvedl celou řadu indicií, které jako celek podávaly obraz o řetězci subjektů vykazujícím podstatné množství nestandardních okolností své existence a činnosti. Tato skupina subjektů, jejíž součástí byl i stěžovatel, mj. mezi sebou každý měsíc obchodovala s totožným plněním (pokaždé v jiném pořadí těchto stejných subjektů). Předběžný závěr o existenci podvodu tak byl podložený konkrétními poznatky (k tomu srov. body 21-27 a násl. napadeného rozhodnutí, jakož i odůvodnění zajišťovacích příkazů). V označených rozhodnutích jsou podrobně popsány i důvody vedoucí k pravděpodobnosti budoucí nedostižitelnosti daně (srov. body 28-39 napadeného rozhodnutí). Jejich závěry pak převzal i městský soud, přičemž stěžovatel se zcela konkrétní argumentací orgánů finanční správy, resp. městského soudu polemizuje pouze obecně. Stěžovatel (s výjimkou argumentace o hotovostních platbách, viz níže) nenabízí žádné nové skutečnosti, se kterými by se městský soud nevypořádal, přičemž ani neuvádí, v čem konkrétně jsou závěry městského soudu (popř. orgánů finanční správy) nesprávné. Řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Je-li tedy kasační stížnost kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku soudu. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78 a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014-20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60, či usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 1. 2020, sp. zn. II. ÚS 875/20, ze dne 14. 9. 2021, sp. zn. I. ÚS 776/21).

[26] Pokud pak stěžovatel poukazoval na zákonnost plateb v hotovosti (uváděl, že vzhledem k pozastavené účinnosti zákona o platbách v hotovosti neprováděl nic nelegálního, navíc tyto byly založeny na oprávněném požadavku zahraničních dodavatelů - české banky jim neumožnily zřídit si bankovní účty, a tak museli své zaměstnance vyplácet v hotovosti) konstatuje soud, že argumentace stěžovatele se zcela míjí s tím, jakou roli hrají hotovostní transakce ve skutkovém posouzení žalovaného (viz body 54 a 55 tohoto rozhodnutí a body 34 a 35 napadeného rozhodnutí žalovaného). Žalovaný nezpochybňuje, že uvedené transakce byly vzhledem k pozastavení účinnosti zákona o platbách v hotovosti legální. Žalovaný a návazně i městský soud upozorňují na podezřelou povahu předmětných transakcí, přičemž takto koncipovanou argumentaci stěžovatel relevantně nevyvrací. Jeho argumentace je mimoběžná s důvody, o které se opírají závěry žalovaného a městského soudu. To stejné platí i pro navazující tvrzení. V nich stěžovatel obsírně rozporuje závěry městského soudu ohledně vhodnosti podstoupení rizika operací s hotovostí. Vyčítá městskému soudu, že hodnotil jeho smluvní vztahy, do kterých

pokračování

vstoupil dobrovolně a dobrovolně v rámci nich plnil. I zde se však stěžovatel mívá se skutečným smyslem argumentace. Hovoří-li městský soud o nestandardnosti plnění v hotovosti na základě požadavku dodavatele nebo nevhodnosti provádění hotovostních plateb v době nouzového stavu, jehož smyslem bylo omezit osobní kontakty, nepopisuje jednotlivé důvody, pro které je nutné dovodit zákonnost zajišťovacích příkazů. Městský soud zde popisuje podezřelé nebo neobvyklé praktiky, které jsou relevantní až a pouze jako součást uceleného okruhu většího množství více či méně podezřelých aktivit. Lze tak uzavřít, že stěžovatel brojí pouze dílčím částem posouzení okolností placení, čímž se zcela mívá s argumentací, na kterou má (i vzhledem k principu kontradiktornosti ve správním soudnictví) reagovat. Z procesní opatrnosti soud dodává, že na závěrech žalovaného a městského soudu ohledně předmětných transakcí neshledává nic nezákonného. Žalovaný i městský soud při jejich hodnocení postupovaly v souladu s § 167 daňového řádu, jakož i navazující judikaturou (shora citována).

[27] Nejvyšší správní soud se dále zabýval okruhem stížních námitek, kterými stěžovatel brojil proti procesnímu postupu orgánů finanční správy.

[28] Stěžovatel obsáhle namítal, že mu orgány finanční správy neumožnily seznámit se s podklady rozhodnutí. Upozornil, že na ústním jednání dne 14. 7. 2021 správce daně stěžovateli poskytl pouze seznam veřejné a neveřejné části daňového spisu a odmítl předložit podstatné důkazy. Z tohoto seznamu však vyplývá, že daňový spis neobsahuje podklady pro vydání zajišťovacích příkazů. V rozhodnutí o odvolání se následně žalovaný bránil argumentem, že daňové přiznání společnosti Abažur s. r. o., jehož absence byla stěžovatelem vytýkána v odvolání, je uvedeno v neveřejné části spisu jako položka 143. Seznam položek spisu předložený stěžovateli však končil číslem 120. Z tohoto dovodil, že chybějící podklady byly doplněny do spisu dodatečně, a to až po podání odvolání.

[29] Podle § 65 odst. 1 písm. a) se do vyhledávací části spisu zakládají *písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jestliže by jejich zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazu.*

[30] Podle odst. 2 téhož ustanovení *písemnosti zakládané do části vyhledávací podle odstavce 1 písm. a) lze v této části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů.*

[31] Podle § 66 odst. 1 daňového řádu je daňový subjekt *oprávněn u správce daně nahlédnout do částí spisu týkajících se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou části vyhledávací.*

[32] Podle odst. 2 téhož ustanovení je daňový subjekt *oprávněn nahlédnout do soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. Z takto poskytnutého soupisu nesmí být patrný obsah jednotlivých písemností.*

[33] Podle odst. 3 téhož ustanovení *není-li obrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní, může správce daně v odůvodněných případech, kdy je to nutné pro další průběh řízení, umožnit nahlédnutí i do písemností ve vyhledávací části spisu.*

[34] Nejvyšší správní soud není názoru, že by se orgány finanční správy dopustily vad, pro které by jejich rozhodnutí nemohla obstát. Z obsahu spisu nevyplývá, že by spis byl v době rozhodování žalovaného nekompletní, resp. že by žalovaný rozhodoval na základě nedostatečných podkladů. Obsah spisu poskytuje oporu pro závěr, že správce daně daňovému poradci stěžovatele fyzicky předal a následně i datovou zprávou zaslal soupis listin ve vyhledávací části spisu, který obsahoval všech 143 položek. Soud proto nemá pochybnosti, že stěžovatel byl obeznámen s tím, na základě jakých listin dospěl správce daně ke svým závěrům (nehledě na to, že v řízení o žalobě stěžovatel tvrdil, že jemu předaný seznam obsahoval položek 140, nikoliv 120, jak tvrdí nyní). Východiska správce daně jsou nadto přezkoumatelně popsány v odůvodnění zajišťovacích příkazů. Správce daně přezkoumatelně zjistil a popsal okruh indicií, které důvodně nasvědčovaly závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtíží při vybírání daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48). Případné neumožnění nahlédnutí do daňových spisů jiných daňových subjektů odpovídalo zákonu a principům mlčenlivosti a ochrany zájmů daňových subjektů. Jak již bylo výše řečeno, nemohlo být procesním pochybením ani to, že správce daně nepostupoval při vydání zajišťovacích příkazů tak, jak mu zákon a judikatura ukládá pro vyměření daně.

[35] Stěžovatel dále konkrétněji zpochybňuje neprovedení jím navržených výslechnů žalovaným. Ten odmítl provést výslech navrhovaných osob – M. S., D. K., V. W. a poštovní doručovatel pobočky Hybernská 15 České pošty, s. p., v jehož doručovacím okrsku se nachází sídlo stěžovatele.

[36] Ve vztahu ke konkrétně jmenovaným osobám městský soud uvedl, že žalobce označil svědky a srozumitelně uvedl, proč a k jakým okolnostem požaduje tyto svědky vyslechnout. Žalovaný tedy dle městského soudu pochybil, pokud navržené svědky nevyslechl a sám si na základě jejich výslechu neudělal úsudek o místě podnikání žalobce. Soud však dospěl k závěru, že tato vada sama o sobě nemohla mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť z napadeného rozhodnutí je patrné, že virtuální sídlo nebylo jediným důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů. Ve vztahu k blíže neurčenému poštovnímu doručovateli pak městský soud uvedl, že žalobce neuvedl žádné bližší informace, které by vedly k identifikaci této osoby a s ohledem na zákonem danou lhůtu pro rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům neměl žalovaný pro zjišťování informací vedoucích k identifikaci té osoby dostatečný časový prostor.

[37] Stěžovatel se domnívá, že odmítnutí provedení výslechnů je zásadní vadou, neboť tyto výslechy mohly prokázat, že na uvedené adrese skutečně sídlí a disponuje tam i svým majetkem.

[38] Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil. Skutečnost, zda sídlo stěžovatele je či není virtuální, není indicií, se kterou by zajišťovací příkazy stály a padaly. Orgány finanční správy svá rozhodnutí založily na širším okruhu indicií (srov. body 26 a 27 tohoto rozhodnutí a v nich odkazované části orgánů finanční správy a městského soudu). Proto se nejedná o vadu tak intenzivní, aby způsobovala nezákonnost celého rozhodnutí. Nadto se stěžovatel v kasační stížnosti dopouští faktického rozšíření svého původního důkazního návrhu vzneseného v odvolacím řízení. Tyto osoby mají nyní kromě existence sídla

pokračování

prokázat také to, že stěžovatel vlastní v tomto sídle majetek. Stěžovatel však nijak nespécifikuje, jak by tyto osoby věděly či dokonce byly schopny prokázat, že předměty v údajném sídle stěžovatele jsou skutečně jeho majetkem, tedy ne pouze v jeho dispozici na základě jiného právního titulu. Nelze vytykat městskému soudu ani orgánům finanční správy, že navržené důkazy nezvažovaly v kontextu, ve kterém je stěžovatel nenavrhoval. Nejvyšší správní soud nepřehlédl ani námitku směřující do neprovedení místního šetření, kterým podle stěžovatele mohlo být osvědčeno, že na adrese skutečně sídlí a vlastní tam majetek. Správce daně však místní šetření provedl, a to dne 14. 6. 2021. Podle výsledků tohoto místního šetření stěžovatel není označen na průčelí budovy a není ani k sehnání na zvonku. Mimo to správce daně zjistil, že na dané adrese sídlí také 293 dalších subjektů. Nejvyšší správní soud souhlasí i s výše reprodukováným posouzením městského soudu ohledně výsledku poštovního doručovatele. Nadto uvádí, že ani z tohoto návrhu není zřejmé, jak by poštovní doručovatel byl schopný osvědčit, že kancelářské prostory jsou skutečně místo, ze kterého je stěžovatel řízen a ve kterém má majetek. Lze dodat, že městský soud nedovodil, že by zjišťování konkrétní osoby poštovního doručovatele bylo nemožné (jak jeho rozhodnutí interpretuje stěžovatel), ale neúčelné. Městský soud správně vyhodnotil i další tvrzené vady. Správně uzavřel, že žádná z nich neměla potenciál vyvolat zrušení rozhodnutí žalovaného.

[39] Ani žádná další stížní argumentace neměla potenciál vyvolat zrušení rozsudku městského soudu a rozhodnutí žalovaného. Jejich postup má oporu v právní úpravě a judikatuře. Nejvyšší správní soud se proto plně ztotožnil s hodnocením a závěry žalovaného a městského soudu, které považuje za správné a náležitě vyargumentované, a proto na ně v podrobnostech odkazuje. Z uvedených důvodů nemohl soud shledat případnou ani polemiku stěžovatele s jejich argumentací. Soud dodává, že neshledal ani existenci vad, ke kterým je povinen přihlížet *ex offio* (viz např. § 109 odst. 4 s. ř. s.).

[40] Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost pro nedůvodnost zamítl. Ve věci přitom rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[41] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 16. února 2023

Tomáš Foltas
předseda senátu