

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **ENIX COMMODITIES s.r.o.,** se sídlem Malá Štěpánská 1929/9, Praha 2, zastoupen Mgr. Matúšem Hanuliakem, advokátem, se sídlem Adamovská 1064/7, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 11. 2015, č. j. 38278/15/5100-41453-703460, a ze dne 25. 11. 2015, č. j. 40708/15/5100-41453-703460, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 6. 2016, č. j. 8 Af 85/2015 - 55,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

Včas podanou kasační stížností se žalobce domáhá zrušení rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 6. 2016, č. j. 8 Af 85/2015 - 55 (dále „napadený rozsudek"), jímž městský soud zamítl žalobu proti rozhodnutím žalovaného 6. 11. 2015, č. j. 38278/15/5100-41453-703460, a ze dne 25. 11. 2015, č. j. 40708/15/5100-41453-703460 (dále „napadená rozhodnutí").

Napadenými rozhodnutími bylo rozhodnuto o odvoláních žalobce, kterými se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územní

pracoviště pro Prahu 2 ze dne 8. 10. 2015, č. j. 6414579/15/2002-00540-11659, jímž byl vydán zajišťovací příkaz k zajištění úhrady daně z přidané hodnoty, která dosud nebyla stanovena, za období srpen 2015 ve výši 5.309.030 Kč, a ze dne 8. 10. 2015, č. j. 6414370/15/2002-00540-110659, jímž byl vydán zajišťovací příkaz k zajištění úhrady daně z přidané hodnoty, která dosud nebyla stanovena, za období září 2015 ve výši 25.692.837 Kč. Obě napadená rozhodnutí jsou věcně shodná, liší se pouze zdaňovacím obdobím a výší uložené povinnosti.

V odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaný popsal průběh daňového řízení a jednotlivá zjištění správce daně, která jej vedly k závěru o nutnosti vydat zajišťovací příkazy. Vyložil, že žalobce je v obchodním rejstříku zapsán od 10. 10. 2008, a od 12. 5. 2015 je potom registrován u správce daně k dani z přidané hodnoty s měsíčním zdaňovacím obdobím; není však registrován k dalším daním.

Žalobce podal dne 29. 9. 2015 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen roku 2015, ve kterém vykázal vlastní daňovou povinnost ve výši 95.794 Kč (tato částka nebyla do dne vydání napadených rozhodnutí uhrazena). V předmětném daňovém přiznání je vykázána celková hodnota za uskutečněná plnění ve výši 57.847.133 Kč, z toho částka ve výši 29.110.004 Kč podléhající dani na výstupu a částka ve výši 28.737.129 Kč v režimu osvobození od daně s nárokem na odpočet daně; v souhrnném hlášení k DPH z téhož dne, za kalendářní měsíc srpen 2015, žalobce vykázal dodání zboží bulharské společnosti ACTIVIA Commodities Ltd.. Z rozhodnutí žalovaného ve vztahu k měsíci srpnu současně vyplývá, že žalobce uvedl, že v předmětném měsíci uhradil zálohu ve výši 29.524.937 Kč na nákup zboží (plynu) na účet dánské společnosti Neas Energy AS, přičemž k pořízení zboží podle žalobce došlo až v měsíci září 2015.

Ve vztahu ke zdaňovacímu období září 2015 žalovaný uvedl, že v daňovém přiznání k DPH za září 2015 žalobce vykázal vlastní daňovou povinnost ve výši 498.649 Kč.

Žalobce oznámil správci daně bankovní účet č. 269686332/0300, avšak v rámci analyticko vyhledávací činnosti správce daně zjistil, že žalobce disponuje rovněž bankovním účtem č. 269686519/0300 (v měně EUR), na kterém probíhají zásadní finanční transakce žalobce. Dle finančních toků na tyto bankovní účty přitom správce daně nezjistil debetní platby, které by žalobce poukázal na bankovní účty plátcům daně, a které by mohly nasvědčovat úplatám za přijatá zdanitelná plnění spojená s pořízením zboží nebo spojená s režijními náklady.

Žalovaný předestřel, že zajišťovací příkaz je zákonným nástrojem, na základě něhož může být správcem daně zajištěna úhrada dosud nesplatné nebo nestanovené daně, hrozí-li nebezpečí z prodlení a je-li odůvodněná obava, že vybrání dosud nestanovené (či nesplatné) daně bude v době její splatnosti a vymahatelnosti nedobytné, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Smyslem zajišťovacího příkazu je podle žalovaného ve stádiu řízení při placení daní zajistit ve prospěch správce daně finanční částku k provedení budoucího rozhodnutí. Jedná se o dočasný prozatímní prostředek k zajištění účelu správy daní, který je založený na hypotetické úvaze vyslovující obavu z nedobytnosti dosud nestanovené daně nebo daně sice již stanovené, avšak dosud nesplatné. Správce daně dále uvedl své závěry ohledně účelovosti obchodních transakcí a chybně

vykázaných údajů na řádku 40 daňového přiznání k DPH za zdaňovací období srpen a září roku 2015, a to s ohledem na obsah bankovních účtů žalobce. Vyšel přitom z toho, že žalobce nesplnil svoji povinnost uvést všechny bankovní účty, které používá ke své ekonomické činnosti, že v minulosti od roku 2010 vykazoval nulové obraty i nulové zisky, a také že nedisponuje žádnými dalšími zdroji nad rámec základního kapitálu ve výši 2 800 000 Kč, který žalobce v mezidobí zvýšil. Výše základního kapitálu přitom zjevně nedostačuje k úhradě daně stanovené v zajišťovacích příkazech. Jednatel žalobce ke své podnikatelské aktivitě v České republice ostatně sám uvedl, že v okamžiku, kdy se náklady v České republice zvýší, bude zemi opouštět.

Dále žalovaný poukázal na to, že obchodní společnost RENOVEL Financial, s.r.o., která byla dle žalobcem předložené evidence dodavatelem zboží v srpnu 2015, byla současně do 9. 6. 2015 zapsána v obchodním rejstříku jako společník obchodní společnosti Certe consulting s.r.o., ve které je jednatel žalobce od tohoto data jediným jednatelem a společníkem. Žalovaný současně přisvědčil žalobci, že nebylo prokázáno, že by jeho sídlo bylo virtuální, přičemž však tuto dílčí úvahu správce daně nepovažoval pro danou věc za zásadní. Přitom žalovaný současně shledal zavádějící obsah žalobcových webových stránek, na nichž uvádí nepravdivé údaje o své historii. Dále podle žalovaného rovněž nebylo v řízení o zajištění možné považovat za účelné námitky žalobce ohledně vlastního doměření daně, neboť pro vydání zajišťovacího příkazu je rozhodující stav odůvodněné obavy pozdější nevymahatelnosti daně a majetková nedostatečnost. Zajištění daně proto také nenahrazuje a ani nepřebírá funkci daňové kontroly. Žalovaný měl tak za to, že s ohledem na zjištění správce daně bylo vydání zajišťovacích příkazů důvodné. Byť se tedy v tomto řízení nepřezkoumává do detailu samotné vyměření daně, je nutné zkoumat míru pravděpodobnosti vyměření, přičemž žalovaný poukázal na to, že v současné době již ze strany správce daně probíhá dílčí daňové řízení nalézací ohledně daně z přidané hodnoty. Žalovaný tak měl souhrnně za to, že se správce daně při vydání zajišťovacích příkazů plně řídil platným právním řádem.

Žalobce podal proti napadeným rozhodnutím **žalobu** k městskému soudu. Uvedl, že jediným společníkem žalobce je od 19. 2. 2015 pan Alexandre Scaianski, který se jako zahraniční investor rozhodl působit v České republice. S ohledem na administrativní náročnost a jazykovou bariéru se rozhodl nabýt podíl v žalobci jakožto tzv. předzaložené společnosti, která do té doby nebyla hospodářsky aktivní. Okamžitě po nabytí svého podílu navýšil obchodní kapitál o částku 2.600.000 Kč a změnil předmět podnikání, aby vše odpovídalo jeho podnikatelskému záměru. Napadená rozhodnutí žalobce považoval za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů, neboť žalovaný dostatečně nevysvětlil, proč považoval odvolací námitky za liché. Žalovaný pouze rekapituluje zákonnou úpravu, aniž by se zabýval konkrétními okolnostmi případu a aniž by jasně a konkrétně uvedl, které okolnosti považoval za rozhodné pro vydání rozhodnutí o zajištění úhrady daně. Pouhý odkaz na prvostupňové rozhodnutí je podle žalobce nedostatečný, pokud tam uvedené závěry jsou v odvolání zpochybňovány. Žalovaný se proto měl více zabývat otázkou zajišťované částky, správností základních vstupních údajů a přiměřeností zajištění. Žalobce vyslovil názor, že pokud by se tímto finanční orgány nezabývaly, daňový subjekt by se proti případné šikaně a nezákonnému postupu neměl šanci jakkoli bránit. Žalovaný se proto měl zabývat tím, zda je dánská společnost Neas Energy AS registrována k dani z přidané hodnoty, neboť správce daně

vyšel ve svých úvahách pouze z toho, že tato společnost registrována není, čímž vyhodnotil příslušné platby jako úplaty za přijatá plnění od osoby, která není plátcem daně v tuzemsku. Žalobce trval na tom, že žalovaný se nedostatečně zabýval otázkou správního uvážení a jeho případného zneužití při vydání napadených rozhodnutí a že použil pouze ty důkazní prostředky, které odůvodňovaly vydání zajišťovacích příkazů. Např. pokud se žalovaný dovolával toho, že žalobce nenahlásil číslo jednoho z bankovních účtů, přehlédl, že operace na tomto účtu jsou předmětem daňových přiznání žalobce, tudíž se jedná pouze o administrativní neúmyslné pochybení, z něhož nelze nic dalšího dovodit. Příslušný zákonný postup nebyl dodržen ani z toho důvodu, že odvolací orgán prováděl doplnění podkladů v rámci odvolacího řízení, avšak žalobce neměl jakoukoli možnost se k nim vyjádřit, tudíž byl žalobce vždy postaven před „hotovou věc“, aniž by mohl vznášet jakékoli argumenty. Předmětná rozhodnutí jsou podle názoru žalobce věcně nesprávná, skutkově nepodložená a nepřiměřená, neboť nevyjadřují obavy správce daně ohledně nedobytnosti budoucí daně či obtíží při budoucím výběru daně, jak vyžaduje recentní rozhodovací praxe správních soudů. Zachycené úvahy jsou podle názoru žalobce subjektivní, kontradiktorní či nepřezkoumatelné spekulace.

Městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že rozhodnutí finančních orgánů obsahují řádné odůvodnění, neboť vysvětlují, proč by dosud nestanovená daň měla být v době své vymahatelnosti nedobytná, resp. proč by v této době mělo být její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Uznal sice, že určité důvody uvedl až žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, avšak přesto nejsou jednotlivá rozhodnutí v rozporu. Podstata argumentace správních orgánů je shodná, pouze odvolací orgán některé důvody doplnil a od jiných ustoupil, když např. uznal, že žalobce má skutečné sídlo. Většina důvodů správce daně pro vydání zajišťovacích příkazů (vyjma jeho argumentace týkající se virtuálního sídla žalobce) byla žalovaným uznána. Nebyla proto porušena žalobcova práva tím, že by mu odvolací orgán neumožnil vyjádřit se k nově získaným podkladům, neboť žalovaný se o žádné nové podklady v napadených rozhodnutích neopřel. Městský soud sice přisvědčil žalobci, že odůvodnění napadených rozhodnutích je značně obecné a v určitých pasážích i rozporné (v části ohledně správního uvážení při vydání zajišťovacího příkazu), avšak na základě toho nelze dovodit, že by napadená rozhodnutí byla nezákonná. Ve vztahu k hodnocení internetových stránek žalobce soud zdůraznil, že nikým nebylo popřeno, že webové stránky hodnocené finančními orgány jsou žalobce. Na tomto hodnocení přitom nemůže ničeho změnit to, že samotný žalobce odkazoval na jiné své webové stránky. Správce daně totiž nebyl vázán důkazními návrhy účastníka řízení. Povaha žalobcova majetku, který spočívá v peněžních prostředcích, je toliko jedním dílkem v mozaice důvodů, pro které bylo dospěno k závěru, že dobytnost dosud nestanovené daně bude ohrožena. Ačkoli by tato skutečnost sama neodůvodňovala vydání zajišťovacích příkazů, nelze přehlédnout, že struktura žalobcova majetku je riziková, neboť prostředky na bankovních účtech mohou být velmi rychle přemístěny. Žalovaný rovněž dostatečně vysvětlil, proč ze samotného faktu navýšení základního kapitálu žalobce nelze dovozovat, že zde žádné budoucí ohrožení vymahatelnosti daně nehrozí, neboť stanovená daň jeho základní kapitál několikanásobně převyšuje. Žalobce v neposlední řadě nijak nedoložil své tvrzení, že se jednalo o pouhou administrativní chybu v případě neuvedení jednoho z jím používaných bankovních účtů. Ačkoli se soud ztotožnil s některými výhradami žalobce proti důvodům obavy ohledně budoucí dobytnosti daně v podobě obdržení půjčky od zahraničního subjektu, vyhodnocení výpovědi jednatele žalobce a

poukazy na obraty žalobce v minulosti, měl za to, že tato pochybení a argumentace správních orgánů nemají vliv na zákonnost napadených rozhodnutí, neboť bylo zjištěno, že žalobce nesdělil správci daně svůj hlavní bankovní účet, že nezaplatil daň za předchozí zdaňovací období, kterou sám vypočetl, a že veškerý jeho hmotný majetek je tvořen prostředky na bankovních účtech, a tudíž žalobce neposkytuje dostatečnou záruku budoucí majetkové dostatečnosti. K nepravdivé prezentaci žalobce na příslušných webových stránkách pak bylo přihlédnuto pouze podpůrně. Na tyto důvody přitom nelze pohlížet izolovaně, ale je nutné posuzovat je jako celek. V předmětném řízení přitom nebylo věcí žalovaného přesně zkoumat, zda a v jaké výši bude daň z přidané hodnoty v budoucnosti vyměřena, a proto žalovaný postupoval správně, pokud odkázal na vlastní nalézací řízení.

II. Kasační stížnost a vyjádření

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Zdůrazňoval, že nebyly splněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, neboť nebyla doložena existence důvodné obavy, že daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Vyslovil přesvědčení, že žalovaný v tomto směru pouze spekuluje, neboť původní důvody, pro které měly být zajišťovací příkazy vydány, byly následně vyvráceny. Nebyly totiž doloženy žádné indicie o tvrzené zlé ekonomické situaci stěžovatele, které akceptovala současná judikatura správních soudů pro vydání zajišťovacích příkazů. Jednotlivé indicie, na které poukazuje městský soud, byly vytrženy z kontextu a dezinterpretovány. Nenahlášení čísla nového bankovního účtu bylo podle stěžovatele pouhé administrativní nedopatření, zvláště když fakticky veškeré operace na něm uvedené řádně nahlásil. Skutečnost, že má finanční prostředky, které jsou likvidní, mu rovněž nelze klást k tíži. Stěžovatel sice souhlasil s tím, že v rámci řízení o zajištění daně se nepřezkoumává do detailu samotné vyměření této daně, avšak měla být alespoň zkoumána míra pravděpodobnosti vyměření této daně. Měla proto být zkoumána správnost základních úvah finančních orgánů ohledně výše v budoucnu vyměřené daně. Poukázal na to, že společnost Neas Energy AS je k dani z přidané hodnoty registrována v Dánsku, což bylo finančním orgánům doloženo; avšak správce daně vycházel z opaku. Není proto dostatečné, pokud městský soud odkázal zodpovězení této otázka na nalézací řízení. Žalovanému dále vytýkal, že porušil jeho procesní práva, pokud v odvolacím řízení vycházel z doplněných podkladů, s nimiž jej však v rozporu s daňovým řádem neseznámil. Nadto v rámci tohoto doplňování podkladů finanční orgány dospěly k nesprávným závěrům ohledně společnosti Certe consulting s. r. o., v níž měla v minulosti údajně být společníkem společnost RENOVEL Financial s. r. o. Stěžovatel vyslovil přesvědčení, že správce daně ke kauze přistupoval selektivně, neboť si vybíral pouze to, co se mu hodí, tudíž zneužil správního uvážení, když nepřihlédl k tomu, že stěžovatel hodlá v České republice působit dlouhodobě. Rozsudek městského soudu považoval za nepřezkoumatelný, protože se nevypořádal s argumentací stěžovatele ohledně porušení ustanovení § 111 odst. 2 a § 115 odst. 1 daňového řádu a arbitrárního postupu správce daně a porušení zásady volného hodnocení důkazů. Městský soud se rovněž nevypořádal ani s rozsáhlou replikou stěžovatele doručenou soudu dne 25. 4. 2016. Závěry městského soudu jsou nadto vnitřně rozporné, neboť na jednu stranu odmítl jeho

argumentaci, že operace na nenahlášeném bankovním účtu byly nahlášeny, avšak zároveň souhlasil s tím, že žalovaný nedostatečně rozvedl nesoulad mezi platbami evidovanými na bankovních účtech a obchodními transakcemi vykázanými v daňových přiznáních.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 4. 8. 2016 uvedl, že stěžovatel opakuje argumentaci, s níž se vypořádal již v napadených rozhodnutích a městský soud v napadeném rozsudku. Zdůraznil, že stěžovatel nikdy nevyvrátil veškeré pochybnosti finančních orgánů, které odůvodňovaly vydání zajišťovacích příkazů. Soud se ztotožnil s hodnocením věci provedené žalovaným, tudíž mu nebylo zřejmé, kde se měl dopustit dezinterpretace či účelového vytrhávání věcí z kontextu. K vlastním důvodům rozhodnutí uvedl, že pochybení zástupce při nenahlášení všech bankovních účtů je nutné klást k tíži stěžovatele. Charakter majetku stěžovatele sloužil spolu s kombinací řady dalších zjištění k tomu, že bylo v dané věci nutné vydat zajišťovací příkazy. Žalovaný stejně jako soud nepovažoval svá rozhodnutí za svévolná, neboť v nich řádně vyložil, proč bylo takto postupováno. Nesouhlasil ani s tím, že by porušil ustanovení § 115 daňového řádu, neboť závěry obsažené v napadeném rozhodnutí nemohou být pro stěžovatele překvapivá. Pokud stěžovatel soudu vytýká, že se nevypořádal s jeho argumentací uplatněnou v replice, k tomu žalovaný uvedl, že veškerou žalobní argumentaci mohl stěžovatel uplatnit ve lhůtě pro podání žaloby; k této žalobní argumentaci se přitom soud vyjádřil. Žalovaný proto navrhoval, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež je zastoupena advokátem, a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek takovými vadami netrpí a že kasační stížnost **není důvodná.**

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost je natolik závažnou vadou rozhodnutí krajského soudu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Má-li rozhodnutí soudu projít testem přezkoumatelnosti, je třeba, aby se ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jednalo o rozhodnutí srozumitelné, s uvedením dostatku důvodů podporujících výrok rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74). Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti; z nichž nelze seznat, o jaké věci

bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto; která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek); jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním; která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130). V případě napadeného rozsudku se městský soud nedopustil výše uvedené nesrozumitelnosti v podobě vnitřní rozpornosti výroku, nerozlišení výroku a odůvodnění, nezjistitelnosti jeho adresátů či nevhodné formulace, protože napadený rozsudek jasně a přehledně obsahuje všechny zákonem předepsané náležitosti. Ostatně samotný stěžovatel jeho obsahu porozuměl, neboť s jeho závěry věcně polemizuje v kasační stížnosti, v níž podrobně namítá nesprávné posouzení otázky důvodnosti žaloby proti rozhodnutím žalovaného, jimiž bylo rozhodnuto o zajišťovacích příkazech na daň z přidané hodnoty. Nelze tudíž hovořit o tom, že by rozsudek městského soudu byl nesrozumitelný. Skutečnost, že stěžovatel se závěry soudu nesouhlasí a požaduje jiné, podrobnější, odůvodnění, které by nadto plně odpovídalo jeho postoji, nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro jeho údajnou nesrozumitelnost.

Pokud jde o nepřezkoumatelnost rozhodnutí městského soudu pro nedostatek důvodů, pod tento termín spadají rovněž nedostatky důvodů skutkových. Bude se typicky jednat o případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny. Ani v tomto směru nezjistil Nejvyšší správní soud žádné pochybení městského soudu, neboť ten uvedl, z jakého důvodu má za to, že žalobě nemůže vyhovět. Městský soud pouze vyjádřil svůj právní názor ohledně důvodnosti žaloby proti rozhodnutím žalovaného, jímž bylo rozhodnuto o zajišťovacích příkazech na daň z přidané hodnoty, s ohledem na okolnosti případu, a to i odkazem na recentní rozhodovací praxi správních soudů. Z faktu, že nepřisvědčil argumentaci stěžovatele a že dospěl k závěrům, se kterými nesouhlasí, nelze dovozovat nepřezkoumatelnost rozsudku. Z toho, že městský soud nepřisvědčil argumentaci stěžovatele s ohledem na obsah daňového spisu a odůvodnění napadeného rozhodnutí, nelze dovozovat nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, pokud jsou závěry městského soudu zřejmé a pokud odpovídají na základní žalobní námitky stěžovatele.

Pokud stěžovatel dovozuje nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu z toho důvodu, že se blížeji nevypořádal s jeho replikou ze dne 20. 4. 2016, musí Nejvyšší správní soud uvést, že městský soud měl za povinnost se vyjádřit pouze k té žalobní argumentaci, která byla ze strany stěžovatele uplatněna včas v souladu s ustanovením § 71 odst. 2 s. ř. s. Pokud stěžovatel uplatnil další argumentaci až ve své replice po uplynutí příslušné lhůty, nelze k této nové žalobní argumentaci přihlížet – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2011, č. j. 1 Afs 41/2011 – 178. Nejvyšší správní soud se rovněž neztotožňuje s tím, že by rozsudek městského soudu byl nepřezkoumatelný z toho důvodu, že by se městský soud nezabýval tím, že žalovaný porušil ustanovení § 115 daňového řádu, neboť městský soud seznal, že v průběhu odvolacího řízení žalovaný neshromažďoval nové podklady, které by nebyly stěžovateli známy (str. 5 napadeného rozsudku). Městský soud rovněž v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že se shoduje s hodnocením dané věci, které provedly finanční orgány, čímž odpověděl i na výtku

stěžovatele, že jejich postup představoval porušení zásady volného hodnocení důkazů a svévoli. Posouzení otázky, zda tyto závěry soudu jsou správné, je věcí posouzení naplňující kasační důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud přitom nepřehlédl, že některé dílčí závěry městského soudu jsou částečně rozporné. Městský soud totiž uvádí, že se žalovaný transakcemi provedenými na předmětném bankovním účtu zabýval, avšak na druhou stranu vytknul žalovanému, že tento nesoulad mezi platbami evidovanými na žalobcových bankovních účtech a obchodními transakcemi vykázanými v jeho daňových přiznáních blíže nerozvedl. Nejvyšší správní soud zvažoval, zda je na základě této dílčí nejasnosti ohledně názoru městského soudu stran důvodnosti stěžovatelovy argumentace napadený rozsudek zrušit, avšak dospěl k závěru, že takový postup není na místě. Jak totiž Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25, uvedl, *„rozsudek je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., pokud z něj nelze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení jeho rozhodnutí vázán a jak má v dalším řízení postupovat, nebo pokud z něj nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí, nebo pokud je jeho odůvodnění vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu či pokud jsou jeho výroky vnitřně rozporné nebo z nich nelze zjistit, jak vlastně soud rozhodl, a v některých jiných speciálních případech. S tímto kasačním důvodem je však nutno zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení (v případě nositelů veřejných subjektivních práv je ve hře též jejich základní právo na rozhodnutí věci bez zbytečných průtahů podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, resp. na projednání věci v přiměřené lhůtě podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod; č. 209/1992 Sb.), a koneckonců ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy, nemluvě o nákladech, jež jsou se soudním přezkumem spojeny. Proto by ke kasaci rozhodnutí krajského soudu měl Nejvyšší správní soud přistoupit teprve tehdy, nelze-li jeho nesrozumitelnost jinak než kasací odstranit, tzn., nelze-li nesrozumitelnost rozsudku odstranit výkladem, s přihlédnutím k obsahu spisu, k úkonům soudu a účastníků řízení.“*

S ohledem na to, že předmětem soudního řízení je přezkum zajišťovacích příkazů na poměrně vysokou finanční částku, má Nejvyšší správní soud za to, že je nutné přistoupit k věcnému posouzení případu, pokud jsou stěžejní závěry městského soudu ohledně nedůvodnosti žaloby uchopitelné a přezkoumatelné. V opačném případě by se posouval okamžik meritorního přezkumu věci Nejvyšším správním soudem, což s ohledem na výrazný zásah do vlastnických práv stěžovatele a jeho podnikání nepovažuje za souladné s právem stěžovatele na spravedlivý proces a rychlé projednání věci. Při posuzování, zda by došlo k zásahu do práva na spravedlivý proces z důvodu nepřiměřené délky soudního řízení, je totiž mj. zvažována i závažnost celé kauzy (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 5. 10. 2011, sp. zn. I. ÚS 1531/11, nebo rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva ve věci Bořánková vs. Česká republika, č. 41486/98), tudíž má Nejvyšší správní soud za to, že je nutné i přes dílčí nedostatky rozsudku městského soudu přistoupit k meritornímu přezkoumání případu. Z odůvodnění napadeného rozsudku lze přitom dospět k závěru, že městský soud přisvědčil závěru žalovaného, že skutečnosti

tvrzené žalobcem nejsou v souladu s provedenými úhradami na bankovních účtech, avšak tento obecný závěr nebyl žalovaným dále rozveden v jednotlivých částech napadených rozhodnutí, s čímž se městský soud ve výsledku s ohledem na okolnosti případu ztotožnil.

Pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti Nejvyšší správní soud považuje za nutné uvést, zda stěžovatel může v případě soudního přezkumu zajišťovacího příkazu brojit pouze proti odůvodněné obavě jako předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu, nebo zda rovněž může uplatňovat námitky vůči samotné daňové povinnosti, u níž má správce daně obavu, že nebude v budoucnosti uhrazena.

Touto otázkou se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, v němž uvedl, že *„nelze požadovat po správci daně, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně. Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. Správce daně je povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. Odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 d. ř. tak nelze vztahovat pouze k budoucí vymahatelnosti daně, ale k celé dispozici tohoto ustanovení, tj. právě i k otázce daňové povinnosti, jež dosud není splatná, popř. bude teprve v budoucnu stanovena. Jedná se tedy také o otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Odůvodnění rozhodnutí správce daně, respektive jeho úvahy v tomto směru, podléhají plnému soudnímu přezkumu.“*

Nejvyšší správní soud má přitom za to, že těmto povinnostem žalovaný zásadně dostál. Rozsah povinnosti správce daně uvést úvahy o pravděpodobnosti budoucího stanovení daně je totiž nutné posuzovat s ohledem na skutkové okolnosti případu (zjištění týkající se operace, která měla podle názoru správce daně podléhat daňové povinnosti daňového subjektu, vůči kterému byl vydán zajišťovací příkaz) a „daňovou historii“ daňového subjektu. Jinými slovy Nejvyšší správní soud má za to, že je nutné při posuzování míry odůvodnění pravděpodobnosti budoucího stanovení daně přihlédnout k tomu, zda se jedná o zcela „novou transakci“, která finančními orgány ve vztahu k tomuto daňovému subjektu nebyla ještě zjištěna, zvláště když jakákoli historie plnění povinností dle ZDPH není u tohoto daňového subjektu doložena. Dále má Nejvyšší správní soud za to, že je nutné přihlédnout k tomu, že se tato transakce týká zahraničí, tudíž možnosti ověření jejího charakteru ze strany finančních orgánů s ohledem na faktické lhůty panující v oblasti mezinárodní daňové spolupráce a rychlost řízení ve věci vydání zajišťovacích příkazů jsou nepatrné.

Za okolností, které nastaly v nyní posuzované věci, proto podle názoru Nejvyššího správního soudu postačí, pokud finanční orgány v hrubých obrysech popíší charakter transakce, která byla daňovým subjektem nesprávně zdaněna, přičemž je nutné, aby správce daně zevrubně popsal obavy stran budoucího stanovení daně s ohledem na nestandardní chování daňového subjektu.

Z obsahu daňového spisu vyplývá, že správce daně a žalovaný zjistili, že zcela zásadní finanční operace stěžovatel provádí na bankovním účtu, který nesdělil správci daně, že zde není žádná dlouhodobá daňová historie stěžovatele (neboť vlastní hospodářskou činnost počal vykonávat až poté, kdy se společníkem a jednatelem stal pan Alexandre Scaianski, ačkoli formálně stěžovatel „existuje“ od zápisu do obchodního rejstříku v říjnu 2008), že navenek se stěžovatel coby společnost snaží vyvolat pozitivní dojem ohledně své dlouhodobosti a stálosti (což neodpovídá skutečnosti, neboť fakticky začal svoji činnost provozovat až v roce 2015), že přes údajné obchody v řádech desítek a stovek milionů korun krátce po zahájení své činnosti nemá jakékoli zaměstnance a že samotný jednatel stěžovatele – přes své schopnosti zahájit rozsáhlou obchodní činnost v řádech stovek milionů korun – hodlá v České republice setrvat do doby, než se mu zvýší náklady, např. z důvodu přijetí EURA.

Nejvyššímu správnímu soudu je přitom známo, že se v českém daňovém prostředí objevují případy „řetězců firem“, které na konci tohoto řetězce prakticky ihned po svém vzniku začnou vykazovat nadměrné odpočty na dani z přidané hodnoty, které žádají proplatit, aniž by daň z přidané hodnoty byla na počátku tohoto řetězce uhrazena. O podobnou situaci se přitom může jednat i v posuzované věci. Stěžovatel totiž nedlouho po svém vzniku, aniž by měl jakékoli zaměstnance či dlouhodobé vybavení mající vyšší hodnotu, nebo aniž by měl dohledatelnou minulost (za kterou Nejvyšší správní soud shodně s finančními orgány nepovažuje zjištěnou webovou prezentaci dokládající údajnou mnoholetou zkušenost stěžovatele), prováděl finanční operace v řádech stovek milionů korun, a to i prostřednictvím bankovního účtu, který nesdělil správci daně, což pro protistranu v postavení příjemce zdanitelného plnění znamená riziko ručení dle ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona o DPH.

Nejvyšší správní soud je si vědom toho, že výše popsaná zjištění finančních orgánů by sama o sobě (každé zvlášť) neodůvodňovala vydání zajišťovacího příkazu, avšak ve svém souhrnu daná zjištění osvědčují podezření, že se o případ nelegální činnosti a řádné neodvedení daně z přidané hodnoty jedná. Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že pokud by stěžovatel měl být součástí sofistikovaného mezinárodního daňového úniku, jevil by právě ty znaky, které byly finančními orgány zjištěny, neboť stěžovatel fakticky představuje pouze formu, jejímž prostřednictvím jsou při zjevných vazbách na zahraničí prováděny obsáhlé finanční operace, aniž by tato „forma“ vyjma základního kapitálu ve výši 2.800.000 Kč (který zjevně nemůže pokrýt závazky z obchodů v řádech stovek milionů korun, natož případnou daňovou povinnost na dani z přidané hodnoty) měla jakýkoli majetek, který by nebyl snadno a na „jedno kliknutí“ prostřednictvím internetového bankovnictví přesunutelný mimo sféru finančních orgánů. S ohledem na to, že finanční orgány nemohly s přihlédnutím k délkám lhůt pro vyřízení mezinárodní spolupráce zjistit více informací o jednotlivých transakcích stěžovatele, které se nadto stěžovatel snažil zatajit, když správci daně nedoložil bankovní účet, jehož prostřednictvím tyto finanční transakce prováděl, a že samotný stěžovatel ani v průběhu řízení před žalovaným nebo městským soudem nevyjasnil a nedoložil charakter jimi prováděných obchodů s ohledem na jejich zdanění daní z přidané hodnoty, nelze po finančních orgánem požadovat nemožné a chtít zevrubnější zkoumání okolností případu, neboť to byl sám stěžovatel, který prověření všech těchto okolností podstatně ztížil. Nejvyšší správní soud přitom nevylučuje, že jednotlivé, výše popsané dílčí okolnosti mají samy o sobě racionální

zdůvodnění (např. v podobě administrativního pochybení zástupce stěžovatele), avšak tyto okolnosti tvoří ucelený řetězec indicií ohledně nestandardnosti předmětných finančních transakcí, které odůvodňují vydání zajišťovacích příkazů, přičemž tyto indicie je nutné za dané situace klást k tíži stěžovatele.

Samotné doložení toho, že dánská společnost Neas Energy AS je v Dánsku registrována k dani z přidané hodnoty, z pohledu zdanění předmětné transakce v České republice pravděpodobně ničeho neřeší. Nejvyšší správní soud totiž obecně uvádí, že pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti je předmětem daně dle § 2 odst. 1 písm. c) zákona o DPH; v takovém případě by stěžovatel takovéto plnění byl nucen přiznat a odvést z něj daň podle ustanovení § 108 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. S ohledem na to, že se v dané věci mohlo při zohlednění tvrzení uvedených stěžovatelem v odvolání jednat o plnění spočívající v dodání plynu dodávaného prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy nacházející se na území Evropské unie anebo jakékoli sítě k takové soustavě připojené, pak zákon stanoví, že takové plnění nepředstavuje pořízení zboží z jiného členského státu (srov. ustanovení § 16 odst. 2 písm. b) zákona o DPH), ale dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu dle ustanovení § 7a zákona o DPH, které však rovněž podléhá dani z přidané hodnoty, tudíž by jej stěžovatel měl uvést na řádku 12 svého daňového přiznání dle ustanovení § 108 odst. 1 písm. c) zákona o dani o DPH a odvést z něj daň z přidané hodnoty. Pokud byl charakter těchto plnění jiný, což by mělo vliv na závěr o zdanění takovéto transakce (k němuž by mělo dojít v jiném státě), měl tyto skutečnosti uvést stěžovatel a také důkazně je doložit, což se doposud nestalo.

Nejvyšší správní soud na podporu svých závěrů odkazuje na podání stěžovatele, které byly učiněny v průběhu daňového řízení. V podání ze dne 9. 10. 2015 stěžovatel uvedl, že v srpnu 2015 dodal zboží do jiného členského státu společnosti ACTIVIA Commodities, přičemž místem plnění dle jeho názoru v souladu s ustanovením § 7a ZDPH bylo v Bulharsku, tudíž toto plnění bylo vykázáno na řádku 20 daňového přiznání za měsíc srpen 2015. Nárok na odpočet daně za měsíc srpen 2015 (vykázaný na řádku 40) stěžovatel chtěl doložit příslušnou evidencí. V témže měsíci měl stěžovatel uhradit zálohu ve výši 29 524 937,- Kč na účet dánské společnosti Neas Energy AS, přičemž podle názoru stěžovatele mu tímto plněním nevznikla žádná povinnost, jelikož k vlastnímu pořízení zboží došlo až v měsíci září 2015. Dále zdůraznil, že v souladu s § 16 odst. 2 písm. b) ZDPH se dodání zboží (plynu) soustavami nepovažuje za pořízení zboží z jiného členského státu a není předmětem daně. Ve vztahu k tomuto podání přitom Nejvyšší správní soud uvádí, že je zjevně vnitřně rozporné, neboť stěžovatel ve vztahu k dodání zboží do jiného členského státu (a to dodání plynu) pro společnost ACTIVIA Commodities uvedl, že dani podléhá, avšak zdaňovat se má v Bulharsku, přičemž ve vztahu k dodání od společnosti Neas Energy AS najednou počal tvrdit, že dodání zboží (plynu) není předmětem daně v souladu s ustanovením § 16 odst. 2 písm. b) ZDPH.

V podání ze dne 26. 10. 2015 stěžovatel dále tvrdil, že v září 2015 přijal plnění z jiného členského státu (nákup plynu od dánské společnosti Neas Energy AS), přičemž toto plnění vykázal na řádku 12 daňového přiznání, následně i nárokoval na odpočet daně na vstupu na řádku 43. V měsíci září 2015 na účet této společnosti uhradil další zálohu ve výši 211.506.200 Kč za nákup zboží, přičemž provedením této platby nevznikla žalobci žádná

povinnost týkající se správy daně. V podání ze dne 4. 11. 2015 však stěžovatel uvedl, že platby ve výši 29.524.937 Kč a 211.506.200 Kč ve prospěch společnosti Neas Energy AS byly řádně vykázány v tom zdaňovacím období, kdy předmětné přijaté zdanitelné plnění (za něž zaplatil v srpnu 2015) bylo přiznáno na řádku 12 za zdaňovací období září 2015. Další zálohové platby za dodání zboží (plynu) soustavami, které společnost provedla ve prospěch společnosti Neas Energy AS v měsíci září 2015 podle stěžovatele nezakládají žádnou povinnost z hlediska správy daně z přidané hodnoty. Stěžovatel však těmito tvrzeními nijak podle názoru Nejvyššího správního soudu nevysvětlil, na základě čeho si v měsíci září 2015 nárokoval odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění na řádku 40 daňového přiznání v jím uváděné výši.

Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s tím, že by finanční orgány zatížily svá rozhodnutí vadou spočívající v rozšíření podkladů, k nimž neměl stěžovatel přístup. Nejvyšší správní soud nepopírá, že žalovaný na základě zjištění proběhnuvších po vydání prvostupňových rozhodnutí změnil některé dílčí závěry správce daně, ale tím pouze reagoval na změněnou skutkovou situaci a podání stěžovatele. Proto žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí „vypustil“ některé důvody, které byly zjištěny správcem daně, neboť byly v mezidobí vyvráceny na základě informací poskytnutým samotným stěžovatelem. Tím, že žalovaný některé důvody vypustil, však pouze revidoval dílčí závěry správce daně, zásadně tím neměnil osvědčené obavy odůvodňující vydání zajišťovacích příkazů. V žádném případě však stěžovateli nic nebránilo, aby za dané situace v průběhu odvolacího řízení blíže vysvětlil svůj obchodní model a způsob zdanění svých jednotlivých transakcí. Stejnou možnost měl i v průběhu řízení o žalobě, avšak ani to nevyužil – srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2016, č. j. 2 Afs 244/2016 - 58.

Jestliže stěžovatel poukazuje na dílčí pochybení žalovaného, který uvedl, že společnost RENOVEL Financial s.r.o. (která byla dodavatelem zboží stěžovatele) byla zapsána jako společník společnosti Certe consulting s.r.o., ačkoli ve skutečnosti se mělo jednat o společnost RENOVEL spol. s r.o., je nutné konstatovat, že ani tato nepřesnost neodůvodňuje zrušení napadených rozhodnutí, neboť to nebyl stěžejní argument pro vydání zajišťovacích příkazů.

Nejvyšší správní soud v neposlední řadě nepovažuje úvahu finančních orgánů ohledně výše v budoucnu stanovené daně za nepřezkoumatelnou či nezákonnou. Finanční orgány totiž jasně vysvětlily, že vycházely z rozsahu finančních toků na bankovních účtech stěžovatele. Pokud stěžovatel prováděl bankovní operace v řádech stovek milionů korun, u nichž vznikly pochyby ohledně jejich daňového charakteru, je na místě, pokud zajistily daň v odpovídající výši s ohledem na ta zjištění, která měly v době svého rozhodování k dispozici.

Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost je zjevně nedůvodná, a v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný, který měl ve věci úspěch, žádné náklady nad rámec běžné správní činnosti nevynaložil, proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 1. února 2017

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu