

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **ASIMO s. r. o.**, se sídlem Havlíčkova 343, Jaroměřice nad Rokytnou, zastoupena JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 8. 2015, č. j. 25178/15/5100-41458-711233, a ze dne 13. 8. 2015, č. j. 26405/15/5100-41458-711233, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 9. 2017, č. j. 62 Af 113/2015 – 250,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Správce daně vydal dne 15. 5. 2015 zajišťovací příkazy podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), kterými byla žalobkyni uložena povinnost zajistit na účet správce daně úhradu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce července 2012 až dubna 2013 částkou ve výši 3.989.998 Kč a za zdaňovací období měsíce května 2013, července až října 2013, prosince 2013, ledna 2014, března 2014, dubna 2014 a června až prosince 2014 částkou ve výši 5.394.104 Kč.

[2] Správce daně zjistil, že materiál, který podle dokladů od Tales Market a. s. žalobkyně přijímala a používala pro stavební činnost, fakturovala svým odběratelům v režimu přenesené daňové povinnosti. Z jednotlivých faktur od Tales Market a. s. však nebylo možné podle správce daně jednoznačně dovodit, že se jednalo o dodání zboží nebo o dodání zboží souvisejícího se službou, která podléhá režimu přenesené daňové povinnosti ve smyslu zákona o DPH, což zpochybňovalo nárok na odpočet DPH. Místně příslušnému správci daně se z důvodů nespolupráce Tales Market a. s. nepodařilo prověřit uskutečněná zdanitelná plnění této společnosti. Tato společnost dále nepodala daňové přiznání za zdaňovací období měsíce únor 2015, ve sbírce listin nezveřejňovala svoje účetní závěrky a kromě peněžních prostředků na bankovním účtu nedisponovala žádným majetkem.

[3] Správce daně dále zjistil, že žalobkyně vlastní několik nemovitostí (parcely – ostatní plocha) v katastrálním území Říčany u Prahy a dále v katastrálním území Náměšť nad Oslavou (parcela – zastavěná plocha a nádvoří – zbořeniště), na které váznе zástavní právo na pohledávku ve výši 1.400.000 Kč. Žalobkyně dále dle evidence vozidel ke dni 11. 3. 2015 vlastnila šest motorových vozidel a dva přívěsy, které byly v provozu déle než 6 let. Z účetních dokladů správce daně zjistil, že žalobkyně vykázala záporný kapitál ve výši – 7.495.000 Kč, a je tedy předlužena. Na bankovní účet žalobkyně, jehož jediným disponentem byl Roman Budějovský, jednatel společnosti, byly připisovány platby od dalších společností v řádu desítek milionů Kč a vypláceny vratitelné přeplatky evidované správcem daně na osobním daňovém účtu DPH. Tyto prostředky byly následně vybírány v hotovosti (v období od ledna 2013 do února 2015 bylo vybráno celkem 30.016.000 Kč) nebo odesílány ve prospěch jiných bankovních účtů, zejména Tales Market a. s., odkud byly pak značné částky vybírány v hotovosti, a dále ve prospěch účtu Roman Budějovský (na tento účet bylo odesláno v období od 22. 8. 2013 do 29. 10. 2013 celkem 8.500.000 Kč). Roman Budějovský dále působil jako jednatel společností BD Říčany s. r. o. a IRON HOUSES s. r. o., s nimiž žalobkyně obchodovala.

[4] Správce daně na základě uvedených skutečností pojal podezření, že transakce mezi žalobkyní a Tales Market a. s. byly realizovány jinak, než jak bylo deklarováno na fakturách. Uvedené skutečnosti podle správce daně nasvědčovaly možnosti, že žalobkyně a Tales Market a. s. jsou zapojeni do řetězce vzájemně personálně propojených společností, v němž může docházet k uplatňování odpočtu na DPH z fiktivních plnění bez ekonomické podstaty; uvedené společnosti si mezi sebou přeposílaly peněžní prostředky, které následně vybíraly v hotovosti. Podle správce daně majetková nedostatečnost žalobkyně neodpovídala deklarovanému rozsahu jeho ekonomické činnosti a nejevila se jako postačující pro celkový rozsah zajištěné daně, protože souhrnná hodnota doměřené daně bude vyšší než hodnota aktiv.

[5] Proti zajišťovacím příkazům podala žalobkyně odvolání, která žalovaný rozhodnutími ze dne 3. 8. 2015 a 13. 8. 2015 zamítl.

[6] Proti těmto rozhodnutím žalobkyně brojila žalobou u Krajského soudu v Brně. Krajský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou. Rozhodnutí žalovaného neshledal krajský soud nepřezkoumatelnými, neboť opakující se nosnou právní a skutkovou argumentaci v odvolání žalovaný dostatečně vypořádal. Stejně tak reagoval na dílčí námitky žalobkyně

ohledně nesouhlasu s posouzením zjištěných skutečností, její požadavky na dokazování ve vztahu k naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu a stejně tak, byť stručně, reagoval na poukaz žalobkyně na nečinnost správce daně a na důkazní návrh žalobkyně. Napadená rozhodnutí tak dle krajského soudu obsahují dostatečnou argumentaci, jež odpovídá v mezích odvolacích námitek na zpochybnění skutkových a právních závěrů prvostupňových rozhodnutí. Zároveň není vadou, byla-li rozhodnutí žalovaného koncipována v určité míře zobecňujícím způsobem, když byly zároveň konkrétně popsány všechny skutečnosti, jež se týkají způsobu ekonomického fungování žalobkyně, který se vztahuje ke všem zdaňovacím obdobím, v nichž žalobkyně uplatňovala odpočet DPH na základě transakcí s Tales Market a. s., a nebylo třeba tyto skutečnosti opakovat zvlášť ke každému zdaňovacímu období.

[7] Krajský soud v odůvodnění uvedl právní a judikaturní rámec, ze kterého při přezkumu napadených rozhodnutí vycházel. Vzhledem k tomu, že předmětem řízení bylo pouze to, zda byly naplněny zákonem stanovené předpoklady (existence důvodné obavy) pro zajištění daně, nezabýval se krajský soud věcně námitkami zpochybňujícími závěr, že došlo k daňovému podvodu a zda o tom žalobkyně věděla či vědět mohla.

[8] Krajský soud uvedl, že v rámci odůvodnění zajišťovacího příkazu obstojí do určité míry odkaz na vyhledávací část daňového spisu, jehož zavedení je realizací zákazu zmaření nebo ohrožení cíle správy daní (§ 65 daňového řádu). Soud proto z hlediska relevance skutkových podkladů ve vztahu k odůvodnění zajišťovacích příkazů „supluje“ procesní aktivitu žalobkyně (viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014 - 230, č. 3335/2016 Sb. NSS). Krajský soud uzavřel, že v daném případě byly klíčové okolnosti dostatečně specifikovány a mají odraz ve správním spisu. Ve vyhledávací části spisu ověřil, že skutečnosti uvedené v odůvodnění zajišťovacího příkazu korespondují s jeho obsahem.

[9] Shrnul, že nosné skutkové důvody zajišťovacího příkazu vycházejí zejména z poznatků ohledně majetkové situace žalobkyně, a dále její ekonomické činnosti, zejména transakcí realizovaných s Tales Market a. s., která žalobkyni fakturovala dodávku materiálu a služeb, přičemž žalobkyně na základě těchto faktur uplatňovala nárok na odpočet DPH. Z uvedených skutečností vyvodil krajský soud totožné závěry jako žalovaný, tedy že správce daně nepochybil, když vydal zajišťovací příkazy, neboť byly splněny zákonné podmínky.

[10] Krajský soud dále k žalobní námitce zkoumal, zda správce daně skutečně a pro soud srozumitelně vedl proceduru směřující ke stanovení daně, na kterou byl zajišťovací příkaz vydán. Ze spisového přehledu zjistil, že správce daně v průběhu kontroly činil bez větších časových prodlev úkony ve smyslu daňového řádu, na jejichž základě dne 8. 9. 2017 vydal dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období, jak byla specifikována v zajišťovacích příkazech.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[11] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost.

[12] Stěžovatelka předně namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nesrozumitelnost, neboť ten v odůvodnění citoval judikaturu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU týkající se daňových podvodů, zároveň však uvedl, že námitkami zpochybňující existenci daňového podvodu se věcně nezabýval.

[13] Stěžovatelka dále vznáší námitku nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, neboť krajský soud se dle jejího názoru nevypořádal s některými žalobními námitkami. Jedná se o námitky ohledně nespolupráce společnosti Tales Market a. s. se správcem daně, účasti stěžovatelky na daňových podvodech, důkazních návrhů stěžovatelky, jimiž se žalovaný nezabýval, dále tvrzení stěžovatelky, že správce daně začal zjišťovat skutečnosti týkající se společnosti Tales Market a. s. až po vydání zajišťovacího příkazu a také zpochybnění údajné majetkové nedostatečnosti stěžovatelky.

[14] Krajský soud dle stěžovatelky mechanicky převzal skutkové závěry správních orgánů, aniž by vyjádřil své úvahy ve vazbě na žalobní námitky. Pouze uvedl, že skutečnosti korespondují s obsahem vyhledávací části spisu. Krajský soud dle stěžovatelky dostatečně nezdůvodnil, proč se neztotožnil se žalobními námitkami.

[15] Stěžovatelka dále poukazuje na skutečnost, že krajský soud přezkoumal dle jejího názoru nepřezkoumatelná rozhodnutí správních orgánů. Je přesvědčena, že rozhodnutí obou správních orgánů nesplňovala kritéria vyplývající z metodického pokynu č. j. 87133/17/7700-30133-711377 z 1. 11. 2017 vydaného Generálním finančním ředitelstvím týkající se obsahu odůvodnění zajišťovacích příkazů.

[16] Krajský soud dle stěžovatelky nesprávně posoudil normy procesního práva, když došel k závěru, že nemusí provádět dokazování a umožnit stěžovatelce vyjádřit se ohledně skutečností obsažených ve vyhledávací části správního spisu. Stěžovatelka nesouhlasí s tím, aby její aktivita byla v daném případě nahrazována soudem. Je přesvědčena, že nelze aplikovat závěry obsažené v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2011, č. j. 7 As 31/2011 - 101, jak uvedl krajský soud *(pozn. NSS: sic! – pravděpodobně myšlen rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, na který krajský soud v odůvodnění rozsudku odkazoval*). V daném řízení šlo o nemožnost nahlížet z důvodu zájmů jiného daňového subjektu nebo osob zúčastněných na řízení. Ve zde řešené věci se utajení klíčových informací a důkazních prostředků před žalobkyní odůvodňuje možným zmařením nebo ohrožením cíle správy daní. Stěžovatelka je přesvědčena, že tak byla zbavena práva na spravedlivý proces. Na nyní řešenou věc lze uplatnit závěry obsažené v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2011, č. j. 7 As 31/2011 - 101. Dle tohoto rozhodnutí v soudním řízení lze zásadně dokazování provádět i ohledně obsahu utajovaných skutečností. Jinak lze postupovat jen výjimečně, pokud by došlo k výraznému ohrožení obrany, bezpečnosti státu nebo jiných důležitých státních zájmů. Důvody pro odepření práva vyjadřovat se k důkazům tedy musí být zcela zásadní, což ve zde řešené věci nebylo dodrženo. Dále by měl předseda senátu rozhodnout, které části spisu skutečně mají být účastníkovi řízení nepřístupny, tj. rozsah zpřístupnění dle rozhodnutí správního orgánu by měl být přezkoumán ze strany soudu. Stěžovatelka uvádí též nález Ústavního soudu ze dne 9. 2. 2017, sp. zn. IV. ÚS 216/16, a vyzdvihuje nutnost práva na kontradiktorní řízení. Ve zde řešené věci krajský soud převzal názor správního

orgánu a ohledně skutečností a důkazních prostředků obsažených ve vyhledávací části spisu dokazování neprováděl, seznámil se s nimi sám a poté o ně opřel svůj rozsudek.

[17] Stěžovatelka také namítá, že skutková podstata, ze které správní orgány vycházely, nemá oporu ve spisech, a to jak ohledně budoucího doměření daně, tak ohledně obav o budoucí dobytnost daně. Společnost Tales Market a. s. v době před vydáním zajišťovacích příkazů se svým správcem daně spolupracovala a daňová přiznání podávala (včetně přiznání k DPH za únor 2015, ač toto jediné se zpožděním). Z daňových dokladů vystavených společností Tales Market a. s. je zřejmé, že plnění nepodléhala režimu přenesené daňové povinnosti. Stěžovatelka dále namítá, že pokud správce daně dovozoval budoucí stanovení daně pohyby na bankovním účtu a hotovostními výběry z let 2013-2015, platbami žalobkyně ve prospěch jejího jednatele za období září až říjne 2013, složením představenstva Tales Market a. s. od listopadu 2013 a nepodáním daňového přiznání ze strany společnosti Tales Market a. s. za únor 2015, pak těmito indiciemi nelze odůvodnit zajišťovací příkazy ke zdaňovacím obdobím, jichž se netýkají. Ohledně obav o schopnost stěžovatelky v budoucnosti zaplatit vyměřenou daň stěžovatelka poukazuje na to, že správní orgány nevyčíslily hodnotu dlouhodobého hmotného majetku stěžovatelky a tudíž ji nemohly porovnat s odhadem budoucí daně. Dlouhodobý majetek byl v účetnictví oceněn částkou 14,5 milionu Kč, není tedy pravdou tvrzení žalovaného a krajského soudu, že jediným podstatným majetkem stěžovatelky byly peníze na účtu. Pouze jedna z položek nemovitého majetku byla zatížena zástavním právem. Z těchto informací tedy nelze dovodit majetkovou nedostatečnost stěžovatelky.

[18] Stěžovatelka závěrem namítá porušení procesních norem správními orgány při zjišťování skutkové podstaty. Uvádí, že měla právo v odvolacím řízení navrhovat důkazy vyvracející skutkové závěry, na nichž správce daně založil vydání zajišťovacího příkazu, a že žalovaný se jimi musel zabývat, což neučinil.

[19] Ke kasační stížnosti se vyjádřil též žalovaný. K nepřezkoumatelnosti rozsudku pro nesrozumitelnost uvádí, že judikaturou k daňovému podvodu krajský soud pouze vymezoval právní základ věci a bylo zcela na místě, že vědomost stěžovatelky o daňovém podvodu nezkoumal, přičemž odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, sp. zn. 1 Afs 18/2015. Žalovaný se domnívá, že rozsudek není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť z jeho odůvodnění je patrná právní úvaha soudu. Podstatou věci dle jeho názoru nemůže být reakce na každou dílčí námitku, nýbrž přezkum zákonnosti zajišťovacích příkazů, tedy existence řádně odůvodněné obavy. Poukazuje na část z odůvodnění, kde soud shrnul, co bylo podstatou odvolacích námitek stěžovatelky a že žalovaný na ně dostatečně reagoval. K námitkám, že zajišťovací příkazy nevyhovují požadavkům metodického pokynu, žalovaný uvádí, že se jedná o interní akt, jenž nemá stejnou právní sílu jako zákon, nadto byl vydán až více než dva roky po vydání předmětných zajišťovacích příkazů, ty tedy nemohly naplňovat požadavky jednotné struktury v metodickém pokynu zakotvené. Dodává, že ani případné nedodržení pokynu nemůže vést k nepřezkoumatelnosti zajišťovacích příkazů.

[20] K namítanému porušení práva stěžovatelky na spravedlivý proces neprovedením dokazování žalovaný uvádí, že důvody zakládající odůvodněnou obavu v daném případě byly v zajišťovacích příkazech řádně a rozsáhle popsány, a následně byly stručně shrnuty

také v rozhodnutích o odvolání, stěžovatelka s nimi tedy byla seznámena. Zajišťovací příkaz je pouze předstižným rozhodnutím, ve kterém se nestanovuje daň a neprovádí dokazování. Vedle řízení o zajištění daně správce daně nadále vedl nalézací řízení (daňovou kontrolu), ve kterém měla stěžovatelka náležitý prostor k navrhování důkazních prostředků.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[22] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[23] Pro lepší přehlednost rozčlenil Nejvyšší správní soud své posouzení do okruhů dle obsahu uplatněných kasačních námitek.

III. A) Námitka nepřezkoumatelnosti

[24] Stěžovatelka namítá v kasační stížnosti jak nepřezkoumatelnost správních rozhodnutí, tak rozsudku krajského soudu a to pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů. Nejvyšší správní soud proto přistoupil nejprve k přezkumu správních rozhodnutí, neboť dle konstantní judikatury platí, že přezkoumá-li krajský soud nepřezkoumatelné správní rozhodnutí, zatíží vadou nepřezkoumatelnosti i svůj rozsudek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 Afs 115/2006 – 91, či ze dne 28. 1. 2009, č. j. 1 As 110/2008 – 99).

[25] Stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost správních rozhodnutí ve skutečnosti, že zajišťovací příkazy nebyly odůvodněny v souladu s metodickým pokynem vydaným Generálním finančním ředitelstvím dne 31. 10. 2017, účinným od 1. 11. 2017. Tuto námitku však stěžovatelka neuplatnila v žalobě, ačkoliv tak mohla učinit a Nejvyšší správní soud ji proto hodnotí jako nepřípustnou. Nad rámec je však možné uvést, že metodický pokyn k postupu správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu je interní sdělení správcům daně s návodem, jak při vydávání těchto rozhodnutí postupovat. Reaguje zejména na judikaturu zdejšího soudu, jež stanovila požadavky kladené na odůvodnění zajišťovacích příkazů. Jedná se však o interní pokyn, který nemá pro soud při přezkumu zajišťovacích příkazů žádnou závaznost. Rozhodující v dané věci je, zda zajišťovací příkazy obsahují dostatečné odůvodnění pravděpodobnosti budoucího stanovení daně a odůvodněných obav o její budoucí dobytnost, tak jak to předpokládá znění zákona a v návaznosti na něj konstantní judikatura, bez ohledu na existenci metodického pokynu. Těmto požadavkům však vydané zajišťovací příkazy vyhovují a je nerozhodné, zda byla dodržena struktura uvedená v metodickém pokynu. Nadto nelze po správci daně požadovat, aby zajišťovací pokyny vydané v roce 2015 byly v souladu s metodickým pokynem z roku 2017.

[26] Stěžovatelka dále shledává rozsudek krajského soudu nesrozumitelným, neboť na jedné straně citoval judikaturu vztahující se k daňovému podvodu a na straně druhé výslovně uvedl, že námitkami žalobkyně ohledně prokázání daňového podvodu a vědomosti či nevědomosti o něm se nebude zabývat s ohledem na skutečnost, že předmětem přezkumu jsou zajišťovací příkazy, nikoliv meritorní rozhodnutí ve věci. Tato námitka však není důvodná. Krajský soud na počátku svého posouzení správně vymezil relevantní právní úpravu a s ní související judikaturu, v jejímž rámci bude na posuzovanou věc nahlížet. Vzhledem k tomu, že zajišťovací příkaz byl vydán s ohledem na podezření správce daně na zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce na DPH, krajský soud správně uvedl jak judikaturu Nejvyššího správního soudu, tak Soudního dvora EU, proč je v takovém případě nutné právo na odpočet DPH odmítnout. Neznamená to však, že by skutečnosti rozhodné pro závěr o daňovém podvodu měly být přezkoumávány v nynějším řízení. Krajský soud nehodnotil, zda stěžovatelka byla či nebyla do daňového podvodu zapojena, přezkoumával pouze, zda z indicií, které správce daně v zajišťovacích příkazech a žalovaný následně v rozhodnutích o odvolání uvedli, lze usuzovat na pravděpodobnost budoucího stanovení daně a na obavy o její dobytnost. Tuto svou úvahu krajský soud v rozsudku jasně a výstižně popsal, nelze tedy hovořit o nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost.

[27] Stěžovatelka dále brojí proti tomu, že se krajský soud dle jejího názoru nevypořádal se všemi žalobními námitkami. V této souvislosti Nejvyšší správní soud předně uvádí, že podle ustálené judikatury nemusí krajské soudy nutně vypořádávat každý dílčí argument uvedený v žalobě. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 – 19). Tato praxe byla aprobována i Ústavním soudem, který uvedl že, „*není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ [nález ze dne 12. 2. 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247)]. K účasti stěžovatelky na daňových podvodech srozumitelně uvedl, proč se těmito námitkami nebude zabývat (viz předchozí odstavec). V rámci posouzení přezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného na straně 4 rozsudku krajský soud uvádí, že žalovaný se s důkazními návrhy stěžovatelky vypořádal, neboť uvedl, z jakého důvodu je nebude provádět.

[28] K námitce, jež zpochybňovala údajnou majetkovou nedostatečnost stěžovatelky a také ohledně nespolupráce společnosti Tales Market a. s. se správcem daně, se krajský soud vyjádřil, když souhrnně posuzoval důvody pro vydání zajišťovacího příkazu, a dospěl k závěru, že správcem daně uvedené skutečnosti dostatečně odůvodňují závěr o naplnění podmínek vydání zajišťovacího příkazu. Správnost těchto závěrů je obsahem vlastního kasačního přezkumu, nelze však uzavřít, že by se krajský soud námitkami stěžovatelky nezabýval.

[29] K tvrzení stěžovatelky, že správce daně začal zjišťovat skutečnosti týkající se Tales Market a. s. až po vydání zajišťovacího příkazu se krajský soud též vyjádřil na straně 9 rozsudku, kde posuzoval, zda správce daně prováděl v dané věci úkony a nebyl nečinný,

přičemž závěr učinil ze spisového přehledu týkající se daňové kontroly a uvedl, že správce daně bez větších časových prodlev ve věci konal. K tomu Nejvyšší správní soud doplňuje, že daňová kontrola byla zahájena před vydáním zajišťovacích příkazů a vzhledem ke skutečnostem uvedeným v zajišťovacích příkazech je zřejmé, že správce daně touto činností získal určité poznatky, respektive podezření na skutečnost, že u stěžovatelky by mohla být v budoucnu stanovena daň. V době vydání zajišťovacích příkazů nemusí být domněnky správce daně postaveny na jisto, proto skutečnost, že další úkony přímo vůči společnosti Tales Market činil až po vydání zajišťovacích příkazů, právě za účelem získání jistoty a doměření daně, není na překážku.

[30] Nelze se ztotožnit ani s námitkou stěžovatelky, že krajský soud mechanicky převzal skutkové závěry správních orgánů. Ačkoliv je odůvodnění jeho úvah stručné a z hlediska přezkoumatelnosti by mohlo a mělo dosahovat vyššího standardu, je třeba vzít v úvahu také skutečnost, že s tímto kasačním důvodem (nepřezkoumatelností), který by jinak měl bez dalšího za následek zrušení napadeného rozsudku krajského soudu, je dle ustálené judikatury třeba zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení a ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 – 25). Krajský soud však své přezkumné povinnosti dostál, když zejména ověřil, že důvody, pro které byly vydány zajišťovací příkazy, mají oporu v obsahu správního spisu a reagoval tak na stěžejní námitky stěžovatelky. Z rozhodnutí jsou seznatelné důvody, pro které byla žaloba stěžovatelky zamítnuta a proč neshledal její argumentaci opodstatněnou. Dále se vyjádřil i k dílčím námitkám, jež stěžovatelka vznesla. Jak již bylo uvedeno výše, přezkum správnosti závěrů krajského soudu je předmětem dalšího posouzení.

III. B) Neprovedení dokazování vyhledávací částí spisu

[31] Další stěžovatelčina námitka míří proti postupu krajského soudu, který měl dle jejího názoru provést důkazy z vyhledávací části spisu a umožnit jí se k nim vyjádřit. Krajský soud však správně poukázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014 - 230, č. 3335/2016 Sb., který se zabýval stejnou situací ověřování skutečností ve vyhledávací části spisu v rámci přezkumu zajišťovacího příkazu, a který právě při aplikaci principů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2011, č. j. 7 As 31/2011 - 101, na který stěžovatelka upozorňuje, dospěl k následujícím závěrům. *„Pokud vyhledávací činností správce daně získal relevantní poznatky, které nasvědčují tomu, že jsou naplněny zákonné předpoklady pro zajištění daně (§ 167 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), pak je v této souvislosti též legitimním požadavkem zajistit, aby některé údaje týkající se probíhajícího šetření nebyly daňovému subjektu zpřístupněny.“* … *„Za účelem, aby soud plně dostál smyslu soudního přezkumu, pak ve fázi řízení, kdy se nemůže žalobce seznámit s obsahem vyhledávací části správního spisu (§ 66 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), soud „supluje“ procesní aktivitu žalobce a seznámí se s obsahem vyhledávací části správního spisu, a to z hlediska jeho relevance ve vztahu k odůvodnění zajišťovacího příkazu.“* S tímto přístupem se Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje, neboť vždy je třeba najít vyvážené řešení mezi zájmem na utajení některých informací v dané fázi řízení a soudní ochranou účastníka. Z toho však nelze dovozovat, že by zajišťovací příkazy mohly

být odůvodněny pouze odkazem na podklady ve vyhledávací části spisu. Daňový subjekt musí mít možnost seznámit se s podklady pro vydání zajišťovacího příkazu, veřejná část spisu tedy musí obsahovat dostatečné materiály pro závěr o zákonnosti vydání zajišťovacího příkazu. V současném případě byla tato podmínka naplněna. Veřejná část spisu obsahovala zejména výpisy z bankovního účtu a rozvahu stěžovatelky, faktury vystavené společností Tales Market, záznamní povinnosti stěžovatelky a výpisy z katastru nemovitostí a databáze evidence vozidel, z nichž správce daně usuzoval na závěry obsažené v zajišťovacích příkazech.

[32] Nadto je třeba dodat, že pokud v řízení o žalobě ve správním soudnictví soud vychází z údajů obsažených ve správním spisu, aby ověřil skutkový a právní stav, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí správního orgánu, pak tento postup nelze označit za dokazování ve smyslu § 52 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 - 117, č. 2383/2011 Sb.). Nelze tedy dát za pravdu stěžovatelce tvrdící, že krajský soud byl povinen provést při jednání dokazování listinami z vyhledávací části spisu.

[33] Stejně tak je přiléhavý odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, který se vypořádával s obdobnou situací. Stěžovatelka jej odmítá pouze s poukazem na skutečnost, že v tehdejším případě byla důvodem vyloučení některých písemností z veřejné části spisu možnost ohrožení zájmu jiného daňového subjektu. Daňový řád však v § 65 odst. 1 vyjmenovává taxativně situace, kdy se písemnosti zakládají do vyhledávací části spisu, mezi něž pod písmenem a) patří i situace, jestliže by jejich zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní či účel úkonu. Zároveň daňový řád nestanoví odlišné zacházení s touto částí spisu na základě důvodu, pro který je utajena. Námitka stěžovatelky tedy není důvodná.

[34] Nad rámec výše uvedeného Nejvyšší správní soud dodává, že v současném případě se nejedná o totožnou situaci jako v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2011, č. j. 7 As 31/2011 - 101, neboť předmětem v dané věci byl přezkum bezpečnostního řízení, tedy situace, kdy účastníku řízení nebyly z důvodu bezpečnostního rizika sděleny žádné důvody rozhodnutí.

III. C) Skutkové námitky

[35] V této části Nejvyšší správní soud považuje za vhodné uvést nejdříve právní úpravu a ustálenou judikaturu, která se k zajišťovacím příkazům vztahuje.

[36] 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.*

[37] Správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu, že a) *daň bude v budoucnu s přiměřenou pravděpodobností v určité výši stanovena*, a zároveň že b) 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.

[38] Rozšířený senát v rozsudku ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 – 90 (č. 2001/2010 Sb. NSS), vyslovil, že je „*správce daně povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za ohrožené.*“ V rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31 (č. 3049/2014 Sb. NSS), zdejší soud v bodě 20 uvedl, že „*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 mnohabodovým 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 (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 – 139).*“ V rozsudku ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 - 35, k tomu tento soud doplnil: „*Pojistkou proti hrozící svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů, na kterou upozorňovala stěžovatelka, je přitom 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.*“

[39] Další krok ve zpřesnění výkladu zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů představuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104 (č. 3368/2016 Sb. NSS). Zde dovodil, že oba prvky, tj. přiměřenou pravděpodobnost ve vztahu ke stanovení daně a odůvodněnou obavu o její budoucí dobytnost, lze vyhodnocovat jak jednotlivě, tak i celkově. 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*“.

[40] Námitka stěžovatelky ohledně spolupráce společnosti Tales Market se správcem daně a průkaznosti faktur není důvodná, neboť pochybnosti správce daně byly založeny na skutečnosti, že společnost Tales Market nepředložila správci daně potřebné písemnosti a faktury ani neodpovídala na jeho výzvy, ten proto nemohl ověřit jejich shodu ani fakticitu plnění. V kombinaci s dalšími faktory jako je nezveřejňování účetních závěrek a podezřelé pohyby na bankovním účtu společnosti, kdy přijaté peněžní prostředky ze svého účtu buď obratem vybírala v hotovosti či přeposílala dále ve prospěch účtu Romana

Budějovského, tedy jednatele stěžovatelky, není závěr o rizikovosti subjektu Tales Market nepodložený.

[41] Co se týče námitky univerzálního skutkového stavu ve vztahu k odůvodněním jednotlivých zajišťovacích příkazů, uvádí Nejvyšší správní soud, že v situaci, kdy je rozhodný stav ve všech obdobích stejný, tedy obchody probíhají na stejném principu a pravděpodobnost budoucího stanovení daně a obav o její dobytnost tak vyvěrá ze stejných skutkových zjištění, bylo by naopak neúčelné, aby se správce daně či žalovaný snažili najít rozlišující znaky pouze ve snaze o individualizaci odůvodnění jednotlivých zajišťovacích příkazů. Právě opakovanost totožného podezřelého jednání může být naopak jednou z indicií o nekorektním chování daňového subjektu případně jeho zapojení do podvodného řetězce. Pokud se jedná o pohyby na účtech, které byly mapovány až za období od roku 2013, pak ze spisového materiálu (veřejné části) vyplývá, že za předchozí období neměl správce daně výpisy z bankovního účtu k dispozici. Jak již však bylo řečeno, vzhledem k tomu, že dle faktur probíhaly transakce stejným způsobem, není důvod, aby na pravděpodobnost budoucího stanovení daně a odůvodněnou obavu z nedobytnosti nemohlo být usuzováno z těchto podkladů i vůči předchozím zdaňovacím obdobím. Zjištěné okolnosti se totiž nevztahují výhradně k jednotlivým obdobím, nýbrž ukazují na celkovou ekonomickou aktivitu stěžovatelky.

[42] Dále stěžovatelka namítá, že správce daně nevyčíslil hodnotu jejího majetku, nemohl jej tedy porovnat s odhadem budoucí vyměřené daně. V účetnictví byl její dlouhodobý majetek oceněn na 14,5 milionu Kč, správce daně tedy neměl brát do úvahy pouze záporný vlastní kapitál stěžovatelky. Této námitce však Nejvyšší správní soud nemohl přisvědčit. Jak správce daně v zajišťovacích příkazech, tak žalovaný v rozhodnutích o odvolání pečlivě a podrobně popsali majetkové poměry stěžovatelky. Žalovaný správně uvedl, ačkoliv je stěžovatelka vlastníkem několika nemovitých věcí, většina z nich je v katastru nemovitostí evidována jako ostatní plocha. Jedna z parcel je sice vedena jako stavební, na té však váznе zástavní právo ve výši 1.400.000 Kč. Stěžovatelka dále vlastní šest motorových vozidel, všechna jsou však starší šesti let, což výrazně snižuje jejich tržní hodnotu. Pokud stěžovatelka namítá ocenění jejího dlouhodobého majetku ve svém účetnictví, správce daně tímto oceněním není vázán. Může si učinit vlastní úsudek o finanční situaci stěžovatelky pro potřeby stanovení, zda existuje obava o budoucí dobytnost daně. Tyto své úvahy musí řádně odůvodnit, což však v nynějším případě bylo splněno. Správce daně přesvědčivě popsal, proč se domnívá, že majetek stěžovatelky pro potřeby zajištění budoucí daně není dostatečný. Ve spojení se skutečností, že stěžovatelka žádným způsobem nekumuluje peněžní prostředky na svém bankovním účtu, naopak přijaté platby ještě v tomtéž měsíci vybírá v hotovosti či přeposílá na jiné účty a v rozvaze ke dni 31. 12. 2013 vykázala záporný vlastní kapitál, správce daně oprávněně pojal obavu o dobytnost daně.

[43] Z výše uvedené judikatury zdejšího soudu vyplývá, že oba dva prvky potřebné pro vydání zajišťovacího příkazu lze posuzovat jak jednotlivě, tak celkově. V současném případě je nižší míra pravděpodobnosti stanovení daně v době vydání zajišťovacích příkazů vyvážena vysokou mírou obav o dobytnost v době její vymahatelnosti, neboť otázku ekonomické situace stěžovatelky považuje Nejvyšší správní soud za zcela jasně prokázanou. Ve svém souhrnu proto tyto prvky naplňují podmínky pro vydání

zajišťovacích příkazů v dostatečné intenzitě. Lze uzavřít, že zajišťovací příkazy byly vydány v souladu se zákonem.

[44] Nejvyšší správní soud nad rámec kasačního přezkumu poukazuje na skutečnost, že v průběhu soudního řízení před krajským soudem byly dne 8. 9. 2017 vydány dodatečné platební výměry, kterými byla stěžovatelce doměřena daň z přidané hodnoty za všechna období, na která byly vydány napadené zajišťovací příkazy, a to ve výši v zajišťovacích příkazech uváděné. Ze zprávy o daňové kontrole vyplynulo, že v rámci daňové kontroly stěžovatelka neprokázala, že by společnost Tales Market a. s. předmětné dodávky ocelových výztuží a bednění skutečně dodala, a že by je stěžovatelka použila na tvrzených stavbách. Předložila pouze faktury, žádné další skutečnosti týkající se přepravy, nakládky a vykládky, odpovědnosti za vady, pojištění materiálu správci daně neposkytla. Další články dodavatelského řetězce byly nekontaktní, dle svědeckých výpovědí stěžovatelka na stavby ocelové komponenty nedodávala.

[45] Poslední stěžovatelčina námitka směřovala proti postupu žalovaného, který se dle jejího názoru nezabýval důkazy jí navrhovanými v odvolání, a to konkrétně podklady na DVD. Nejvyšší správní soud v prvé řadě uvádí, že žalovaný tento navrhovaný důkaz zcela nepominul, neboť v rozhodnutí o odvolání na straně 15 se vyjádřil, z jakého důvodu neshledal navrhovaný důkaz relevantním k projednávané věci. Z odůvodnění rozhodnutí o odvoláních plyne, že DVD obsahuje informace, které se týkají společnosti Tales Market a obchodní knihy stěžovatelky. Nejvyšší správní soud ověřil, že DVD přiložené k odvolání skutečně obsahuje tyto podklady. Uzavírá, že žalovaný nepochybil, pokud se těmito dokumenty dále nezabýval, neboť nebyly způsobilé k prokázání, respektive vyvrácení skutečností, na kterých byly postaveny zajišťovací příkazy.

IV. Závěr a náklady řízení

[46] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[47] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 14. února 2018

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu