

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **2P Commercial Agency s.r.o., v konkurzu,** IČ 61458848, se sídlem U Zvonařky 291/3, Praha 2, zast. Mgr. Michalem Hanzlíkem, advokátem, se sídlem Na Hřebenech II 1718/8, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 7. 2016, č. j. 33498/16/5100-41458-711233, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 3. 2018, č. j. 11 Af 55/2016 - 61,

takto:

Rozsudek Městského soudu Praze ze dne 6. 3. 2018, č. j. 11 Af 55/2016 - 61, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Rozhodnutím ze dne 28. 7. 2016, č. j. 33498/16/5100-41458-711233, žalovaný zamítl odvolání a potvrdil zajišťovací příkazy Specializovaného finančního úřadu ze dne 22. 6. 2016,

- č. j. 165806/16/4000-50715-109550, k zajištění úhrady dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2011, složením jistoty na depozitní účet správce daně ve výši 55.468.744 Kč do tří pracovních dnů od oznámení,
- č. j. 165864/16/4000-50715-109550, k zajištění úhrady dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2011, složením jistoty

na depozitní účet správce daně ve výši 41.614.123 Kč do tří pracovních dnů od oznámení,

- č. j. 165884/16/4000-50715-109550, k zajištění úhrady dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2011, složením jistoty na depozitní účet správce daně ve výši 34.394.098 Kč do tří pracovních dnů od oznámení,
- č. j. 165889/16/4000-50715-109550, k zajištění úhrady dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2011, složením jistoty na depozitní účet správce daně ve výši 30.545.220 Kč do tří pracovních dnů od oznámení,
- č. j. 165893/16/4000-50715-109550, k zajištění úhrady dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2011, složením jistoty na depozitní účet správce daně ve výši 19.387.976 Kč do tří pracovních dnů od oznámení,
- č. j. 165897/16/4000-50715-109550, k zajištění úhrady dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2011, složením jistoty na depozitní účet správce daně ve výši 32.989.010 Kč do tří pracovních dnů od oznámení,
- č. j. 165905/16/4000-50715-109550, k zajištění úhrady dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011, složením jistoty na depozitní účet správce daně ve výši 40.085.160 Kč do tří pracovních dnů od oznámení.

[2] Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí o odvolání shrnul, že dne 24. 7. 2014 byla u žalobkyně zahájena kontrola na dani z přidané hodnoty za období červen až prosinec 2011, při které správce daně identifikoval řetězec obchodních korporací zapojených do obchodu s mobilními telefony. Správce daně přitom detekoval chybějící daň z přidané hodnoty na straně druhého odběratele, tj. tuzemského plátce, který nakupoval mobilní telefony z jiného členského státu. Správce daně zjistil, že žalobkyně v předmětných obdobích dodávala ve významném objemu mobilní telefony na Slovensko, a to obchodním korporacím AGA Trade, s.r.o. a FISTO Trade, s.r.o., přičemž tyto dodávky byly podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, osvobozeny od daně s nárokem na odpočet. Mobilní telefony byly uvedenými obchodními korporacemi obratem dodány zpět do České republiky, a to nekontaktním obchodním korporacím, u kterých správce daně detekoval chybějící daň z přidané hodnoty z titulu nepřiznání pořízení zboží z jiného členského státu. Správce daně zjistil řadu nestandardních okolností, mezi nimi například skutečnost, že finanční toky mezi jednotlivými články řetězce probíhaly v rámci jedné bankovní instituce, bankovní převody byly prováděny v řádech jednotek či desítek minut a zboží bylo obratem dodáváno nekontaktním obchodním korporacím bez zázemí a ekonomického opodstatnění. Žalobkyně si přitom přinejmenším mohla nebo měla být vědoma, že předmětné obchodní transakce jsou zasaženy podvodem na dani z přidané hodnoty, a to s ohledem například na personální propojení s AGA Trade, s.r.o., prostřednictvím A. G., s ohledem na doporučení dalšího odběratele FISTO Trade, s.r.o. A. G. a s ohledem na úhradu za zboží vyvezeného na konci řetězce do Ruské federace obchodní korporací LENZER INTERINVEST LTD, která bývala společníkem žalobkyně. Podle správce daně tak lze důvodně předpokládat, že žalobkyně mohla být

zapojena do řetězového podvodu, jehož cílem bylo zkrácení daně z přidané hodnoty a zneužití systému daní. Správce daně uzavřel, že si žalobkyně neoprávněně uplatnila daňové zvýhodnění v podobě nároku na odpočet daně za předmětná období v celkové výši 254.484.331 Kč, přičemž lze předpokládat, že jí bude po skončení doměřovacího řízení doměřena daň z přidané hodnoty, která s ohledem na majetek žalobkyně bude jen obtížně vymahatelná.

[3] Žalovaný konstatoval závěry správce daně k majetkové situaci žalobkyně. Shrnul, že žalobkyně vlastní nemovitou věc, na které vázne zástavní právo k pohledávce ve výši 7.000.000 EUR s příslušenstvím a k budoucí pohledávce ve výši 14.000.000 Kč. Žalobkyně vlastní pět motorových vozidel, jejichž odhadní cena činila ke dni 5. 4. 2016 celkem 1.669.000 Kč, přičemž v průběhu roku 2015 odprodala sedm motorových vozidel Mercedes-Benz Sprinter. U žalobkyně tak došlo ke snížení dlouhodobého hmotného majetku a z účetních výkazů je zjevná nízká výše volných peněžních prostředků. Žalobkyně svou ekonomickou činnost financuje zejména z krátkodobých bankovních úvěrů a obchodních pohledávek, přičemž její zadlužení meziročně roste. K nárůstu došlo u pohledávek z obchodních vztahů a stavu zásob, aniž by se zvýšil objem realizovaného prodeje zboží. Správce daně proto usoudil, že u žalobkyně došlo k nárůstu množství obtížně prodejných zásob či nedobytných pohledávek, popřípadě k prodlužování skutečně realizované splatnosti těchto pohledávek. Blíže vymezené zásoby mobilních telefonů jsou zatíženy zástavním právem k věci hromadné k pohledávce ve výši 6.000.000 EUR, k budoucí pohledávce ve výši 12.000.000 EUR a k budoucí pohledávce ve výši 50.000.000 Kč. Žalobkyně vlastní blíže nekonkretizovaný nehmotný majetek v hodnotě 20.781 Kč, jehož hodnota každoročně roste. Jedná se však o nedokončený majetek, jehož prodej v rámci případné daňové exekuce by byl komplikovaný. Žalobkyně vykázala podíly v ovládané obchodní korporaci 2P Agency Group s.r.o. v hodnotě 158.000.000 Kč, která však vyplývá z výše vlastního kapitálu ovládané osoby, a ten je v naprosté většině tvořen podíly v dalších ovládaných a řízených osobách. Správce daně proto usoudil, že reálná hodnota společnosti 2P Agency Group není jasná a vyvolává obavy. Nadto, u žalobkyně došlo k převodu 49 % obchodního podílu z převodce M. Ch. na obchodní korporaci MELONA HOLDINGS LIMITED. S ohledem na neznámý důvod převodu není vyloučeno, že se nabyvatelka stane majoritní společnicí, nebo ovládající osobou a k zajištění návratnosti své investice bude vyvádět majetek žalobkyně.

[4] Žalovaný se ztotožnil se závěrem, že dosavadní zjištění nasvědčují zapojení žalobkyně do podvodného obchodního řetězce, přičemž její majetkové poměry vyvolávají pochybnosti o vymahatelnosti v budoucnu doměřené daně. V posuzované věci tak došlo k naplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů podle § 167 daňového řádu, a to i ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104.

[5] K námitce porušení zásady presumpce neviny a zásady in dubio pro reo, žalovaný vysvětlil, že se jedná o zásady trestního práva, které se od finančního práva značně liší, a to zejména rozvržením důkazního břemene. Zajišťovací příkaz je procesním rozhodnutím předběžné povahy, jehož smyslem je zajistit určenou částku k provedení budoucího rozhodnutí, nikoliv stanovit daň ve správné výši. Žalovaný odmítl, že by správce daně

trestal žalobkyni za jednání, které jí dosud nebylo prokázáno. V řízení o zajištění daně není správce daně oprávněn učinit závěr, že došlo ke spáchání daňového podvodu, avšak může o tom vyslovit podezření. Žalovaný vysvětlil, že správce daně postupoval při vydávání napadených zajišťovacích příkazů podle § 11 odst. 1 a § 167 odst. 1 daňového řádu, a nemohl se tak dopustit porušení zásady zákazu libovůle, zásady přiměřenosti nebo porušení základního cíle správy daní. Ze stejného důvodu se žalobkyně nemůže úspěšně dovolávat zásahu do své majetkové sféry. Vydání zajišťovacích příkazů totiž způsobila žalobkyně, a to svou vlastní činností. K odkazu žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, žalovaný uvedl, že taxativní výčet důvodu, které mohou založit odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 daňového řádu, neexistuje. Naplnění této podmínky je tedy třeba posuzovat v každém jednotlivém případě individuálně. V této souvislosti žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, a konstatoval, 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 nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se zbavuje majetku nebo kdy činí účelové kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolává obavu o schopnosti daňového subjektu daň uhradit v době její vymahatelnosti. Okruh těchto indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být v zajišťovacím příkazu přesvědčivě popsány. S ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, žalovaný uvedl, že správce daně může při vydávání zajišťovacího příkazu vzít v úvahu také protiprávní charakter řetězce.

[6] Žalovaný konstatoval, že sdělení žalobkyně o jejím postavení na trhu s mobilními telefony, počtu zaměstnanců, o spolupráci se správcem daně a o řádném plnění daňových povinností nejsou způsobilá vyvrátit správcem daně popsané odůvodněné obavy. K námitce, že žalobkyně vlastní věci značné hodnoty, žalovaný připomněl, že tyto věci jsou zatíženy zástavními právy. K tvrzení, že žalobkyně během daňové kontroly neučinila žádná opatření, kterými by zhoršila vymahatelnost v budoucnu doměřené daně, žalovaný připomněl, že v roce 2015 prodala sedm motorových vozidel, převedla 49 % obchodního podílu, vykazuje meziroční pokles dlouhodobého hmotného majetku i zůstatků peněžních prostředků a nárůst krátkodobých bankovních úvěrů. K vysvětlení žalobkyně, že správce daně nepochopil její hospodářskou situaci, žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 - 45, a uvedl, že při vydání zajišťovacího příkazu nelze po správci daně vyžadovat provedené bezchybné, detailní analýzy majetku. Nadto, jakkoliv správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů vysvětlil, proč se domnívá, že žalobkyně při konstantním prodeji zvyšuje stav zásob, nikterak tuto skutečnost žalobkyni nekladl k tíži. Klíčovými důvody vzniku odůvodněné obavy byl v daném případě předpoklad budoucího stanovení daně, podezření, že se žalobkyně zapojila do daňového podvodu, její majetkové poměry, vypovídající o nízkém stavu volných peněžních prostředků na bankovních účtech, nedostatečné výši dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku umožňující efektivní postižení daňovou

exekucí. Nadto, vysvětlení žalobkyně o důvodu zvyšujícího se stavu zásob je toliko nepodložené tvrzení a není způsobilé vyvrátit obavu správce daně.

[7] Žalovaný nepřisvědčil námitce, že správce daně neprokázal, že by žalobkyně v budoucnu neměla mít dostatek prostředků na úhradu doměřené daně. Vysvětlil, že správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu neprovádí dokazování, avšak vychází ze známých skutečností. Opačný závěr nevyplývá ani z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 - 139, na který poukázala žalobkyně. Rozsudek se týkal případu, kdy správce daně vydal zajišťovací příkaz, přestože daňový subjekt nedisponoval prostředky, které bylo třeba zajistit; nikterak se však nevyslovil k dokazování nedostatku prostředků. Žalovaný uvedl, že je lhostejné, zda žalobkyně v obchodním řetězci vystupovala na straně odběratele, nebo dodavatele. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, žalovaný uvedl, že pro vydání zajišťovacího příkazu je významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, přičemž není podstatné, zda se jednalo o vědomou účast. V posuzované věci jsou tak nepodstatné i námitky, ve kterých žalobkyně tvrdila, že o zasažení obchodního řetězce podvodem nevěděla.

[8] Rozsudkem ze dne 6. 3. 2018, č. j. 11 Af 55/2016 - 61, Městský soud v Praze zrušil výše uvedené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku poukázal na znění § 167 daňového řádu, na závěry, které vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90, a konstatoval, že podmínkou zajištění daně jsou důvodné obavy správce daně o dobytnost daně, což souvisí s fungováním daňového subjektu a jeho ekonomickými poměry. V této souvislosti Městský soud v Praze poukázal rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, a shrnul, že po správci daně nelze požadovat, 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, respektive doměření daně. Na druhou stranu však musí v zajišťovacím příkazu srozumitelným a přezkoumatelným způsobem uvést konkrétní okolnosti, jež se vztahují k oběma komponentám odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, tedy jak k obavě, že bude stanovena určitá daňová povinnost, tak k obavě, že nebude takto stanovená daňová povinnost v době splatnosti dobytná. Odůvodněnou obavu, respektive přiměřenou pravděpodobnost, přitom lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům, 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.

[9] Městský soud v Praze poukázal na judikaturu Soudního dvora Evropské unie, Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu a konstatoval, že každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě, přičemž charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemohou změnit předchozí či následné události. Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou rozumná opatření, musí mít možnost důvěřovat legalitě plnění, aniž by riskovaly ztrátu nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu.

[10] Městský soud v Praze odmítl, že by o zapojení žalobkyně do podvodného obchodního řetězce svědčilo její personální propojení se společností AGA Trade prostřednictvím A. G., popřípadě provedení úhrady za zboží, které mělo být na konci obchodního řetězce vyvezeno do Ruska, společností LENZER INTERINVEST LTD, jež byla až do dne 22. 3. 2011 společníkem žalobkyně. Městský soud v Praze v této souvislosti poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, a uvedl, že účast jedné a téže osoby ve více společnostech není nikterak výjimečná a sama o sobě nemůže svědčit o podvodu nebo nekalém jednání. Správce daně v zajišťovacích příkazech nevysvětlil, proč právě uvedené skutečnosti považuje za natolik podezřelé, že vylučují, aby celý podvodný řetězec fungoval bez povědomí žalobkyně. Žalovanému lze toliko přisvědčit, že zjištěné skutečnosti svědčí o existenci podvodného řetězce. V posuzovaných souvislostech Městský soud v Praze uvedl, že finanční orgány ani neuvedly, že by v posuzované věci nastaly okolnosti, ke kterým se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55, ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38, či ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 - 343, a ani ze spisového materiálu nevyplývají žádné konkrétní skutečnosti či pochybnosti o riziku, že bude žalobkyni vyměřena vyšší daň, než kterou vykázala.

[11] Městský soud v Praze připustil, že nízký stav volných peněžních prostředků, zatížení významných majetkových položek zástavními právy a zvyšující se zadluženost žalobkyně může založit odůvodněnou obavu o budoucí vymahatelnosti daně z přidané hodnoty. Finanční orgány by však v této souvislosti musely posoudit otázku, zda výše uvedené okolnosti byly projevem určitého obchodního záměru žalobkyně, nebo snahy vyhnout se splnění daňové povinnosti. Nadto, zákonný pojem „značné obtíže při výběru daně“ neznačí toliko nemožnost uhradit doměřenou daň najednou. U daňového subjektu s mnohaletou bezvadnou daňovou minulostí přichází v úvahu aplikace institutů splátek, posečkání apod. Finanční orgány však podle Městského soudu v Praze výše uvedené možnosti a hlediska nezvážily. Městský soud v Praze shledal jako ničím nepodloženou obavu finančních orgánů, že nabyvatel 49 % obchodního podílu žalobkyně, společnost MELONA HOLDINGS LIMITED, by se mohl stát ovládající osobou, která by v zájmu minimalizace potenciální ztráty vyvedla z žalobkyně majetek. Vzhledem k výši celkové částky zajištěné daně podle Městského soudu v Praze nelze obavy o dobytnost daně dovodit z prodeje sedmi automobilů v odhadní hodnotě 1.669.000 Kč, ke kterému došlo v roce 2015.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[12] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost, a to z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále jen „s. ř. s.“). V ní namítl, že Městský soud v Praze zkoumal splnění první zákonem stanovené podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu v rozporu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Pro vydání zajišťovacího příkazu je totiž významná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, na jejímž základě může dojít k doměření daně z přidané hodnoty. Správce daně identifikoval podvodný řetězec, chybějící daň i nestandardní rysy obchodních transakcí, které potvrzují, že došlo k

podvodu. Ostatně, ani Městský soud v Praze nezpochybnil existenci podvodného řetězce, přičemž správce daně dne 28. 7. 2016 vydal dodatečné platební výměry, kterými žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za všechna období, na které vydal zajišťovací příkazy, a to ve výši, kterou takto zajistil. Dodatečné platební výměry již přitom stěžovatel potvrdil rozhodnutím ze dne 2. 2. 2017, č. j. 4936/17/5300-21442-711359. Přestože správce daně z okolností posuzované věci dovodil, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se účastní podvodného řetězce, nebylo podstatné, zda byla v dobré víře nebo nikoliv.

[13] K naplnění druhého zákonem stanoveného předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu stěžovatel namítl, že závěry Městského soudu v Praze odporují ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu. Po správci daně nelze požadovat, aby v zajišťovacím řízení prováděl detailní a bezchybnou analýzu struktury majetku daňového subjektu. Správce daně byl oprávněn posuzovat zjištěné skutečnosti ve vzájemné souvislosti, jako celek. Městský soud v Praze však zkoumal zjištěné skutečnosti mimo jejich kontext nad rámec požadavků vyplývajících z recentní judikatury. Stěžovatel vysvětlil, že úvaha o hrozícím vyvedení majetku žalobkyně novou společnicí nebyla jediným ani klíčovým důvodem obav o úhradu daně. Nadto, jakkoliv se jedná o hypotetickou úvahu, nepostrádá logiku, neboť převod 49 % obchodního podílu na společnost se sídlem v daňovém ráji v souvislosti s dalšími okolnostmi, zejména s pravděpodobně vědomou účastí žalobkyně na daňovém podvodu, odůvodňuje obavu o úhradu daně. Okolnost, že žalobkyně v průběhu roku 2015 prodala sedm vozidel, soud rovněž vytrhl z kontextu. Správce daně totiž zmínil prodej vozidel v rámci posuzování majetkové dostatečnosti žalobkyně, nikoliv v rámci obav o vyvádění majetku, jak naznačil soud. Prodej vozidel nelze ignorovat, neboť představoval jediný dlouhodobý hmotný majetek žalobkyně, který by bylo možné efektivně exekučně postihnout. Jednalo se tak o indicii zakládající obavu o budoucí vymahatelnost daně. Nadto, hodnotu 1.669.000 Kč nemělo sedm prodaných vozidel, jak uvedl soud, avšak pět vozidel, které měla žalobkyně ke dni vydání zajišťovacích příkazů.

[14] Stěžovatel odmítl závěr soudu, že měl zkoumat konkrétní příčiny ekonomického jednání žalobkyně. Při vydávání zajišťovacích příkazů se totiž s ohledem na časovou tíseň nezjišťuje úplný skutkový stav a neprovádí se bezchybná majetková analýza, avšak vychází se z dosud známých skutečností zakládajících obavy podle § 167 daňového řádu. V opačném případě by mohlo dojít ke zmaření účelu zajišťovacího příkazu, a to tím spíše, že v posuzované věci byly zajišťovací příkazy vydány s ohledem na hrozící nebezpečí z prodlení s okamžitou vykonatelností. Stěžovatel vysvětlil, že „[...] *již samotné skutečnosti jsou ve vzájemné souvislosti s ostatními popsanými zjištěními* [...] *dostatečnými indiciemi vyvolávajícími obavu o budoucí úhradu daně, a to bez ohledu na důvod vzniku těchto skutečností. Dále je k požadavkům městského soudu třeba dodat, že i kdyby správce daně zjišťoval u účastníka řízení konkrétní důvody vzniku zjištěné finanční situace, je zcela jisté, že by mu účastník řízení v odpovědi nesdělil, že se chce vyhnout plnění daňové povinnosti, a v případě jiných odpovědí účastníka řízení by se pak jednalo pouze o sdělení vnitřní pohnutky, tedy ničím nepodložená tvrzení účastníka řízení, která by nebyla s to obavu správce daně vyvrátit. Ostatně taková nepodložená a neověřitelná tvrzení účastník řízení uvedl již v odvolání, kde vysvětloval svou hospodářskou situaci a důvod přistoupení nového společníka, aniž by tato svá tvrzení doložil. Jak již stěžovatel uvedl* [...] *pouhá nepodložená tvrzení*

účastníka řízení nejsou způsobilá vyvrátit správcem daně vyhodnocenou odůvodněnou obavu. Z hlediska vybrání daně pak podle stěžovatele není relevantní důvod snižování majetku, ale fakt, že v okamžiku vymahatelnosti zajišťované daně, již tento majetek nemusí být v dosahu správce daně a nebude ho možné použít k její úhradě."

[15] Městský soud v Praze podle stěžovatele nesprávně dovodil, že daňové orgány nezvážily použití svého oprávnění umožnit žalobkyni uhradit daň postupně. Správce daně i stěžovatel se k této možnosti výslovně vyjádřili, přičemž uvedli, že žalobkyně pravděpodobně věděla, či mohla vědět, že je součástí podvodného řetězce, což samo o sobě implikuje, že určitou část ekonomické činnosti vykonávala s cílem neodvést daň, a proto nelze předpokládat, že by tak v budoucnu dobrovolně učinila.

[16] Stěžovatel namítl, že napadený rozsudek trpí nepřezkoumatelností pro nesrozumitelnost, neboť Městský soud v Praze nesprávně smísil účast v podvodném řetězci s vědomou účastí v podvodném řetězci. Soud totiž posuzoval skutečnosti, které měly podle daňových orgánů svědčit o účasti žalobkyně v daňovém podvodu, z hlediska jejího vědomí o zapojení do podvodného řetězce. Podle stěžovatele „[k]*onkrétně v bodě 25 rozsudku městský soud uvádí, že účast účastníka řízení na daňovém podvodu mají prokazovat dvě skutečnosti, a to personální propojenost mezi účastníkem řízení a odběratelem AGA Trade, s.r.o. prostřednictvím A. G., a úhrada za zboží vyvezené do Ruské federace učiněná bývalým společníkem účastníka řízení, obchodní korporací LENZER INTERINVEST. V následujících bodech se pak soud zmíněným skutečnostem věnuje, avšak v bodě 26 posuzuje výše uvedenou personální propojenost v souvislosti s otázkou vědomosti účastníka řízení na daňovém podvodu, v bodě 27 rozsudku se zabývá úhradou za zboží učiněnou LENZER INTERINVEST LTD. a tuto hodnotí ve vztahu k samotné účasti účastníka řízení v podvodném řetězci, v bodě 28 rozsudku pak zmíněné skutečnosti souhrnně hodnotí opět ve vztahu k otázce vědomosti účastníka řízení na daňovém podvodu, a v bodě 29 rozsudku připouští existenci podvodného řetězce, příkladmo vyjmenovává zjištěné nestandardní rysy, avšak tyto opět posuzuje ve vztahu k otázce vědomosti účastníka řízení v podvodném řetězci, kterou správce daně podložil konkrétními zjištěními. Pokud jde o dvě zmíněné skutečnosti, kterým se soud v rozsudku blíže věnoval, tyto byly v zajišťovacích příkazech uvedeny coby zjištění, jež vypovídala o tom, že účastník řízení minimálně o své účasti v podvodném řetězci vědět měl a mohl (byť je otázka vědomé účasti účastníka řízení na daňovém podvodu pro vydání zajišťovacího příkazu nepodstatná), avšak rozhodně nebyly uváděny coby zjištění vypovídající o existenci podvodného řetězce* […]*).*"

[17] S ohledem na všechny uvedené námitky stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Městského soudu v Praze a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[18] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že stěžovatel svoji domněnku o pravděpodobném doměření daně založil na přesvědčení, že se měla účastnit podvodu na dani z přidané hodnoty, avšak její účast nebyla nikterak prokázána, a to ani tak, že o ní mohla a měla vědět. Žalobkyně v této souvislosti poukázala na rozpory v kasační stížnosti, ve které stěžovatel v bodě 15 a 23 uvedl, že o své účasti v podvodném řetězci minimálně měla a mohla vědět, v bodě 16 konstatoval, že se vědomě účastnila podvodu na dani z přidané hodnoty, a v bodě 18 sdělil, že se pravděpodobně účastnila na daňovém podvodu.

Z uvedeného je podle žalobkyně zřejmé, že ani stěžovatel nedokázal postavit na jisto, zda mohla a měla vědět, že se účastní daňového podvodu, nebo zda tak měla činit vědomě a cíleně. Stěžovatel postupoval bez opory v objektivních důkazech, a to navzdory důkazům, které předložila žalobkyně již v průběhu daňové kontroly. Stěžovatel postupoval v rozporu s § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a žalobkyně se labilitě právního hodnocení stěžovatele nemohla bránit, neboť se změnami jeho právního názoru vůbec nebyla seznámena. Podle žalobkyně je nepřijatelné, aby si stěžovatel změnou právní argumentace v rámci soudního přezkumu vytvářel výhodnější postavení. Tím by došlo k zásahu do jejího práva na spravedlivý proces. Žalobkyně odmítla námitku stěžovatele, že správce daně jí již pravomocně doměřil daň, což potvrzuje správnost zajišťovacího příkazu. Stěžovatel tak podle žalobkyně v rozporu s právní logikou potvrzuje správnost své domněnky vlastním postupem.

[19] Žalobkyně dovodila, že ji stěžovatel s ohledem na definici karuselových podvodů považoval za nepřímého účastníka podvodu na dani z přidané hodnoty. V takovém případě však odmítla, že daňové orgány nebyly povinny zkoumat její dobrou víru, respektive přesvědčení, že učinila vše, co po ní lze objektivně žádat, aby se nestala účastníkem podvodu. To by bylo v rozporu s právem na spravedlivý proces i se zásadou přiměřenosti postupu správce daně podle § 5 odst. 3 daňového řádu. Stěžovatel podle žalobkyně v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí sám vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie k nalézacímu řízení, které nyní v kasační stížnosti zpochybňuje, neboť uvedl, že vydání zajišťovacích příkazů předcházela zjištění správce daně vypovídající o pravděpodobném zapojení odvolatele do řetězového obchodu s podvodným účelem, jež odůvodňují především budoucí stanovení daně z přidané hodnoty za předmětná období. Předmětnými rozsudky Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie přitom žalobkyně argumentovala již v rámci daňové kontroly. Postup stěžovatele tak odporuje zásadě legitimního očekávání, právu na spravedlivý proces a je zmatečný.

[20] Městský soud v Praze sice přisvědčil tvrzení, že v posuzované věci daňové orgány zjistily skutečnosti, které svědčí o existenci podvodného řetězce, tím ovšem nepotvrdil závěry stěžovatele o zapojení žalobkyně, a nelze tak dovodit její daňovou povinnost. Žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, a konstatovala, že za neodvedení daně nelze postihovat jiný daňový subjekt, neboť tím by došlo k narušení principu neutrality coby základní zásady daně z přidané hodnoty.

[21] K obavám stěžovatele o dobytnost daně žalobkyně uvedla, že namítaný převod obchodního podílu byl do obchodního rejstříku zapsán již ke dni 17. 7. 2015 a k namítanému prodeji vozidel došlo rovněž v roce 2015. Odkazy stěžovatele na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 - 45, respektive ze dne 31. 3. 2016, č. j. 7 Afs 4/2016 - 74, žalobkyně označila za nepřípadné, neboť vycházejí z jiného skutkového stavu. Nadto, změna majetkové struktury sama o sobě nemůže racionálně odůvodnit obavu o dobytnost daně. U kotovaných společností by v opačném případě založila takovou obavu každá významnější akciová transakce. Žalobkyně vysvětlila, že

jakoukoliv obavu o dobytnost daně vylučuje skutečnost, že se nachází v dobré ekonomické kondici s úrovní tržeb stabilizovaných a převyšujících pět miliard korun ročně, a to v posledních pěti letech, v kumulované výši 31 miliard korun. Žalobkyně uvedla, že v průběhu daňové kontroly neučinila žádné opatření, kterým by zhoršila dobytnost daně, přičemž poukázala na dvacetiletou součinnost se správcem daně. Nedobytnost daně v konečném důsledku nezpůsobil prodej sedmi ojetých motorových vozidel, ale exekuce a postup daňové správy v souvislosti s vydáním zajišťovacích příkazů. Stěžovatel podle žalobkyně nevzal tyto skutečnosti v úvahu. Nadto žalobkyně při daňové kontrole se správcem daně plně spolupracovala, a proto nebyl důvod, aby daňové orgány řádně zhodnotily všechny okolnosti nastíněné Městským soudem v Praze. Žalobkyně odmítla, že by toliko závěr daňových orgánu o jejím zapojení do podvodného řetězce vylučoval využití alternativních institutů daňového řádu, čemuž nasvědčuje, že v posuzovaném případě nakonec došlo k posečkání úhrady daně ve splátkách.

[22] Žalobkyně dovodila, že daňové orgány postupovaly v rozporu s aktuální judikaturou Nejvyššího správního soudu, poukázala na rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, a ze dne 15. 2. 2018, 5 Afs 78/2017 - 33, a konstatovala, že daň nelze vymáhat po libovolném článku obchodního řetězce, a to tím spíše v posuzované věci, ve které žalobkyně vystupovala jako dodavatelka prověřeného obchodního partnera a nemohla ovlivnit další osud dodaného zboží. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2017, č. j. 10 Afs 33/2017 - 44, zopakovala, že v jejím případě neexistovaly okolnosti, které by zakládaly důvodnou obavu o dobytnost daně, přičemž z rozsudku téhož soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66, plyne, že pokud daňový subjekt vždy řádně plnil své daňové povinnosti, není důvod k vydání zajišťovacích příkazů. V závěru žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2017, č. j. 4 Afs 140/2017 - 54, a zdůraznila výjimečnost institutu zajišťovacího příkazu. S ohledem na všechny uvedené závěry žalobkyně navrhla, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a uložil stěžovateli nahradit jí náklady řízení.

III. Posouzení kasační stížnosti

[23] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Přitom také shledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. V kasační stížnosti stěžovatel označil důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[24] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. „[k]*asační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*.“ Nesprávné právní posouzení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní předpis, popř. je sice aplikován správný právní předpis, ale tento je nesprávně vyložen.

[25] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. „[k]*asační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*“

[26] Kasační stížnost je důvodná.

[27] Nejvyšší správní soud považuje v prvé řadě za nezbytné připomenout obecnou povahu institutu zajišťovacího příkazu, jak ji vymezil zákonodárce a dosavadní judikatura.

[28] Podle § 167 odst. 1 daňového řádu „[j]*e-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.*“

[29] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 - 35, konstatoval, že „[i]*nstitut zajišťovacího příkazu oproti tomu představuje tzv. předstižné rozhodnutí, často založené na hypotetické úvaze správce daně (BAXA, J.; KANIOVÁ, L. Komentář k § 167. In: BAXA, J. et al. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011). Správce daně totiž v případě vydávání zajišťovacího příkazu nevychází z dokazování, nýbrž toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici. V řízení o zajišťovacím příkazu proto nebude namístě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48).*

[30] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, „[p]*ředpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňového řádu, je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (např. daňový subjekt se zbavuje majetku, ukončuje podnikatelskou činnost apod.).*“

[31] K naplnění první podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů bylo podle naposledy citovaného rozsudku i v nyní posuzované věci potřeba zjistit, jestli existovala přiměřená pravděpodobnost, že správce daně žalobkyni doměří daň za odpočet na dani z přidané hodnoty, který uplatnila v souvislosti s obchodováním v řetězcích popsaných v zajišťovacích příkazech správcem daně. V kontextu posuzované věci je přitom nezbytné připomenout, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, „[...] *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. Naopak bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení budou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého.*“

Podle rozsudku téhož soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 - 28, „[...] *přesvědčení stěžovatelky, že finanční úřad byl povinen ve fázi vydání zajišťovacího příkazu jednoznačně prokázat její vědomou účast na podvodném řetězci („kolotočovém podvodu"), jednoduše není vzhledem ke znění zákona a jeho výkladu provedenému Nejvyšším správním soudem správné.* [...] *V případech podobných tomu, který se týká stěžovatelky, postačí pro účely vydání zajišťovacího příkazu, pokud správce daně přesvědčivě nastíní struktury a mechanismy fungování podvodné struktury a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán, v ní. Zároveň musí být ze správcem daně předložených indicií patrné, že účast dané osoby na podvodné struktuře není pouhou spekulací nepodloženou žádnými konkrétními informacemi.*"

[32] S ohledem na uvedené závěry Nejvyšší správní soud přisvědčil námitce, že Městský soud v Praze pochybil, neboť daňovým orgánům vyčetl nedostatky při posuzování dobré víry žalobkyně, že se nezapojila do podvodného obchodního řetězce, přestože se nejedná o předpoklad k vydání zajišťovacího příkazu. Městský soud v Praze sice v této souvislosti podpořil své úvahy rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 1 Afs 53/2016, sp. zn. 2 Afs 55/2016, či sp. zn. 9 Afs 44/2011, žádný z nich se však netýká přezkumu vydávání zajišťovacích příkazů, ale platebních výměrů, na které jsou z povahy věci kladeny jiné, náročnější požadavky. Při posuzování otázky, zda existuje odůvodněná obava, resp. přiměřená pravděpodobnost, že správce daně žalobkyni doměří daň, byl Městský soud v Praze povinen zabývat se v mezích žalobních námitek toliko otázkou, zda shromážděné indicie ve svém souhrnu logicky vypovídají o účasti a roli žalobkyně v obchodním řetězci, o jeho podvodném charakteru, struktuře i mechanismu fungování a umožňují vyloučit, že by pravděpodobnost doměření daně žalobkyni byla výlučně spekulativní. Žalobkyni lze přisvědčit, že se k otázce její dobré víry vyjádřily v prvé řadě daňové orgány. Podle Nejvyššího správního soudu však daňovým orgánům nic nebránilo, aby tak nad rámec výše vymezených základních požadavků učinily toliko ke zdůraznění závěru o naplnění skutkové podstaty uvedené v § 167 odst. 1 daňového řádu. I kdyby úvahy daňových orgánů k dobré víře žalobkyně trpěly vnitřní rozporností, nesrozumitelností či nesprávností, nevypovídalo by to nic o splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. Na tom nemůže nic změnit, že daňové orgány v zajišťovacích příkazech neoznačily žalobkyni jako přímého účastníka karuselového podvodu (tedy v pozici „supplier", „missing trader", „buffer" či „broker"). Pokud by se totiž Městský soud v Praze domníval, že správcem daně popsaná pozice žalobkyně sama o sobě vylučovala přiměřenou pravděpodobnost, že jí bude v budoucnu doměřena daň, musel by založit své závěry na tomto odůvodnění, nikoliv na požadavku dobré víry.

[33] Městský soud v Praze se sice v odstavci 29 odůvodnění rozsudku vyjádřil k podvodnému charakteru obchodních řetězců, otázky zapojení žalobkyně do těchto řetězců však pominul, popřípadě je hodnotil jen ve vazbě k dobré víře žalobkyně. Z žalobních námitek přitom lze dovodit, že žalobkyně nenamítala toliko svou dobrou víru, že obchodovala v řetězcích, které nebyly zatíženy daňovým podvodem, v podstatě také namítala, že v popsaných obchodních řetězcích vystupovala v pozici, která vylučuje přiměřenou pravděpodobnost doměření daně (tvrdila, že nemá žádné propojení na subjekty, které se možného daňového podvodu dopustily, nemohla ovlivnit autonomní korporace v dispozici s prodaným zbožím, neznala odběratele svých vlastních ověřených odběratelů, v dotčených plněních nebyla vůči svým odběratelům plátcem daně z přidané

hodnoty). Správce daně přitom k pozici žalobkyně v nastíněných obchodních řetězcích přezkoumatelně uvedl, že

- „*daňový subjekt* [pozn. tj. žalobkyně] *v předmětném období uskutečňoval ve významném objemu dodání mobilních telefonů do jiného členského státu (Slovensko) obchodním korporacím AGA Trade, s.r.o. a FISTO Trade, s.r.o., které je dle ust. § 64 zákona o dani z přidané hodnoty osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně.*
- *mobilní telefony byly obratem dodány obchodními korporacemi AGA Trade, s.r.o. a FISTO Trade, s.r.o. nazpět do České republiky nekontaktním obchodním korporacím, u kterých správce daně detekoval chybějící daň z přidané hodnoty z titulu nepřiznání pořízení zboží z jiného členského státu. Tento model okamžitého vrácení zboží zpět do České republiky nemá žádné racionální podnikatelské vysvětlení, vyjma čerpání výhody v podobě nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, která jsou následně dodávána do jiného členského státu a na výstupu osvobozena od daně z přidané hodnoty dle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty,*
- *toky peněžních prostředků mezi obchodními korporacemi na území České republiky probíhaly pouze prostřednictvím jedné bankovní instituce Raiffeisenbank, a.s. v důsledku zajištění plynulosti a rychlosti jednotlivých transakcí. Příchozí platby z bankovních účtů jednotlivých korporací zapojených do řetězce byly obratem, v řádech několika jednotek či desítek minut, odesílány na účet dodavatele,*
- *správce daně má za to, že nekontaktní obchodní korporace* [...] *byly do řetězce záměrně vloženy, bez ekonomického opodstatnění, za účelem znepřehlednění toku zboží a s tím souvisejícího toku peněžních prostředků,*
- *tím, že dle toku peněžních prostředků bylo zboží prostřednictvím množství převážně nekontaktních obchodních korporací v tuzemsku následně vyvezeno do Ruska a platby za toto zboží byly uskutečněny z bankovního účtu obchodní korporace LENZER INTERINVEST LTD., která bývala společníkem daňového subjektu, dospěl správce daně k závěru, že se daňový subjekt účastnil řetězce dodávek, které byly zatíženy podvodným jednáním v oblasti zdanění daní z přidané hodnoty* [...].“

[34] Správce daně rovněž konstatoval, že „[...] *personální propojenost mezi daňovým subjektem a korporací AGA Trade, s.r.o. prostřednictvím osoby A. G., který byl v kontrolovaném období jednatelem korporace AGA Trade, s.r.o. a současně zaměstnancem daňového subjektu.*“

[35] Nejenže tak Městský soud v Praze podle Nejvyššího správního soudu přezkoumal naplnění § 167 odst. 1 daňového řádu z hlediska nesprávných kritérií, ale pominul přitom správná kritéria i část žalobních námitek, čímž zatížil žalobní řízení vadou, která vedla k nepřezkoumatelnosti rozsudku. Vzhledem k charakteru řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud nemůže být prvním soudním orgánem, který v mezích žalobních námitek posoudí naplnění vymezených požadavků pro vydání napadených zajišťovacích příkazů. V prvé řadě tak musí učinit Městský soud v Praze. Nejvyšší správní soud toliko připomíná,

že podle rozsudku téhož soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 - 28, „[s] *ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu finanční orgány v této fázi zásadně neprovádějí dokazování, protože při vydávání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií důvodně nasvědčujících obavám finančního úřadu.*“

[36] Městský soud v Praze napadeným rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného nejen z důvodu nedostatku první, ale i druhé podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů podle § 167 daňového řádu. Nejvyšší správní soud se tak musel zabývat otázkou, zda zrušení žalobou napadeného rozhodnutí neobstojí ze zbylého důvodu, na který se dosavadní závěry o vadě žalobního řízení a nedostatku přezkoumatelnosti nevztahují.

[37] Nejvyšší správní soud se neztotožnil s tvrzením Městského soudu v Praze, že daňové orgány byly povinny zjistit, zda ekonomická situace žalobkyně byla výsledkem ekonomicky opodstatněného záměru, nebo snahy vyhnout se plnění daňové povinnosti. Městský soud v Praze tak podle Nejvyššího správního soudu v podstatě zpřísnil už tak nesprávný požadavek, že daňové orgány měly zjistit, jestli se stěžovatelka zapojila do popsaných obchodních řetězců v dobré víře, že nejsou zatíženy podvodným jednáním. V důsledku právního názoru Městského soudu v Praze by totiž daňové orgány musely posoudit, jestli se žalobkyně zapojila do obchodního řetězce s úmyslem dopustit se podvodu na dani z přidané hodnoty, což je podle Nejvyššího správního soudu v zajišťovacím řízení nepřijatelné. Jak již Nejvyšší správní soud vysvětlil v rozsudku ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 - 28, „[v] *této souvislosti stěžovatelka v kasační stížnosti předestřela obsáhlou argumentaci směřující proti závěrům, které finanční úřad o její ekonomické situaci učinil. Nejvyšší správní soud však uvážil charakter řízení o zajišťovacím příkazu a dospěl k závěru, že při vydávání zajišťovacího příkazu nelze po finančních orgánech požadovat, aby prováděly detailní a bezchybnou analýzu struktury majetku daňového subjektu (srov. výše citovanou judikaturu). Předmětem řízení o vydání zajišťovacího příkazu ostatně podle § 167 odst. 1 daňového řádu je toliko otázka odůvodněných obav správce daně. Zajišťovací příkaz je předstižným rozhodnutím, často založeným na hypotetické úvaze správce daně, při jehož vydání správce daně vychází ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici (BAXA, J.; KANIOVÁ, L. Komentář k § 167. In: BAXA, J. et al. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011). V rámci soudního přezkumu zajišťovacího příkazu je tak úkolem správních soudů přezkoumat, zda finanční úřad své obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu zdůvodnil a zda mají racionální základ. Konečným cílem správních soudů v této rovině je zajistit, aby správce daně svévolně a bezdůvodně nezadržoval finanční prostředky daňových subjektů a nedocházelo tak k neoprávněným zásahům do jejich práva vlastnit majetek (čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod). Úkolem správních soudů oproti tomu není působit jako revizní orgán pověřený detailním přepočítáváním ukazatelů ekonomické a finanční situace daňových subjektů.*“ Nejvyšší správní soud nadto v rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, konstatoval, že „[z]*ajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity (než je např. hrozba insolvence či účelový odprodej majetku daňovým subjektem) svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá odůvodněnou obavu (§ 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit.*“ Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud nemá důvod měnit

výše citované závěry judikatury ani v nyní posuzované věci, dospěl k závěru, že Městský soud v Praze učinil výše nastíněný závěr v rozporu se zákonem.

[38] Městský soud v Praze se sice vyjádřil i ke konkrétním indiciím, které vedly daňové orgány k obavám o dobytnost v budoucnu doměřené daně, Nejvyšší správní soud však přisvědčil stěžovateli, že si přitom vybral jen některé z indicií a posuzoval je mimo zamýšlený kontext. Konkrétně se vyjádřil k převodu obchodního podílu žalobkyně a k prodeji automobilů, to však toliko izolovaně, a aniž by vysvětlil, proč závěry daňových orgánů neobstojí na základě ostatních indicií, které jsou zmíněny v naraci odůvodnění tohoto rozsudku. Nadto, Městský soud v Praze vycházel z nesprávného předpokladu, že žalobkyně podle daňových orgánů prodala sedm automobilů v celkové ceně 1.669.000 Kč a učinil z toho závěr, že se nejedná o částku, která by svědčila o vyvádění majetku. Daňové orgány však v odůvodnění svých rozhodnutí vysvětlily, že žalobkyni po prodeji sedmi vozidel zbylo pět vozidel, jejichž odhadní cena činí 1.669.000 Kč. I v tomto ohledu tak Městský soud v Praze zatížil napadený rozsudek nepřezkoumatelností. Nejvyšší správní soud se tak bude moci vyjádřit k otázce, zda v posuzované věci existovaly důvodné obavy o dobytnost v budoucnu doměřené daně, až poté, co se k ní v rámci žalobních námitek řádně a v celém kontextu vyjádří Městský soud v Praze.

[39] Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani se závěrem, že daňové orgány opomněly zvážit možnost dobrovolné úhrady v budoucnu doměřené daně prostřednictvím splátek, posečkání apod. Stěžovateli totiž lze přisvědčit, že oba daňové orgány v odůvodnění rozhodnutí vysvětlily podezření, že se žalobkyně zapojila do obchodních řetězců, které byly zasaženy podvodným jednáním. V případě, že by takové podezření bylo založeno na přiměřené pravděpodobnosti (což musí vzhledem k výše uvedeným závěrům posoudit nejprve Městský soud v Praze), bylo by podle Nejvyššího správního soudu nahrazení zajišťovacích příkazů instituty daňového řádu založenými na dobrovolném splnění daňové povinnosti jen obtížně představitelné, a přicházelo by v úvahu jen za výjimečných okolností. Stěžovatel sice v kasační stížnosti dodal, že zmíněné instituty posečkání či úhrady daně ve splátkách nemohl aplikovat i s ohledem na závěr, že se žalobkyně účastnila podvodného obchodního řetězce vědomě, posouzení volní složky žalobkyně k zapojení do daňového podvodu však ani pro tyto účely nebylo v zajišťovacím řízení nezbytné. Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že podle rozsudku ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66, „[j]*e-li s ohledem na okolnosti pravděpodobné, že daňový subjekt splatnou daň uhradí, byť postupně, je třeba zásadně upřednostnit standardní stanovení daně před okamžitým uspokojením budoucí daňové pohledávky exekucí zajišťovacího příkazu (§ 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) na dosud nesplatnou nebo nestanovenou daň, jejímž důsledkem je ekonomická likvidace daňového subjektu.*“ Citovaná věc se však od nyní posuzované odlišovala právě tím, že správce daně daňovému subjektu nevytýkal zapojení do podvodného obchodního řetězce. Ostatně, Nejvyšší správní soud v tomtéž rozsudku také uvedl, že „[o]*čekávaná výše budoucí daňové povinnosti jistě není v poměru vůči majetku žalobce marginální, ale zároveň ani taková, kterou by daňový subjekt nebyl schopen při vynaložení jistého úsilí, byť i postupně, splnit. Není ostatně ani vyloučeno, aby svůj závazek vůči státu vyrovnal např. i za pomoci úvěru, pokud jeho vlastní prostředky aktuálně nestačí. Předpoklad správce daně o neochotě žalobce daň zaplatit (daňové orgány hovoří o jeho*

schopnosti dobrovolně uhradit) nemá žádné reálné opodstatnění. Takto uvažoval i krajský soud, když připomněl možnost vážit stanovení splátek, posečkání apod. Nejvyšší správní soud v této pasáži odůvodnění napadeného rozsudku spatřuje jen nanejvýš potřebnou snahu vnímat a posuzovat případ žalobce komplexně, a nikoli pomýlení krajského soudu ohledně fází daňového řízení, jak se to snaží prezentovat stěžovatel." V rozsudku ze dne 21. 12. 2017, č. j. 10 Afs 33/2017 - 44, Nejvyšší správní soud uvedl, že „[i] *když zajišťovací příkazy při přezkumu obstály co do první zákonné podmínky (přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena), přece jen správce daně v této věci nepodezíral stěžovatelku z účelového zapojení do řetězce plátců DPH, a tedy z daňového podvodu: naopak tu jde o čistý spor o právo (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS). V takové situaci je třeba, aby méně intenzivní pravděpodobnost budoucího stanovení daně byla vyvážena výraznou a podloženou obavou o budoucí dobytnost či vymahatelnost daně.*" Vzhledem k výše uvedenému Městský soud v Praze zatížil žalobní řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonnost rozsudku, neboť uvedl, že se daňové orgány nezabývaly možností nahradit zajišťovací příkazy jinými instituty podle daňového řádu. Daňové orgány se totiž touto otázkou zabývaly, a Městský soud v Praze ji tak mohl v mezích žalobních námitek přezkoumat.

[40] Podle Nejvyššího správního soudu tak v posuzované věci neobstál žádný z důvodů, pro které Městský soud v Praze zrušil rozhodnutí žalovaného.

IV. Závěr a náklady řízení

[41] Na základě uvedeného Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s větou první před středníkem § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadený rozsudek Městského soudu v Praze a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Městský soud v Praze bude v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku a přezkoumatelným způsobem posoudí všechny žalobní námitky (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V novém rozhodnutí ve věci Městský soud v Praze rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 26. července 2018

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu