

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Ondřeje Mrákoty a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **Bakery trade, s. r. o., v likvidaci,** se sídlem Škroupova 441/12, Hradec Králové, zastoupený Mgr. Filipem Němcem, advokátem se sídlem Václavské náměstí 808/66, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2017, č. j. 31 Af 27/2016 - 68,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 12. 1. 2016, pod č. j. 21827/16/2701-80541-608353 a č. j. 21832/16/2701-80541-608353, zajišťovací příkazy podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákona o dani z přidané hodnoty“). Uvedenými zajišťovacími příkazy správce daně žalobci (dále jen „stěžovatel“) uložil, aby zajistil úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 3. 2014 v částce 1 405 662 Kč a za zdaňovací období od 1. 4. 2014 do 30. 6. 2014 v částce 1 814 237 Kč složením jistoty na depozitní účet správce daně.

[2] Správce daně v zajišťovacích příkazech vyslovil pochybnosti o skutečném přijetí zdanitelných plnění (pořízení zboží) deklarovaných stěžovatelem ve zdaňovacích obdobích I. a II. čtvrtletí 2014 od dodavatelů LATIKAR TRADE, s. r. o., JVS Semilská pekárna, s. r.

o., a PEŠEK-RAMBOUSEK, s. r. o. Vzhledem k tomu, že se jednalo o úhrn daně z přidané hodnoty v částce, která zásadně převyšovala stěžovatelem dosud vykazovanou daň, posuzoval správce daně současně otázku, zda bude možné v době splatnosti tuto daň vybrat. Na základě analýzy majetku stěžovatele správce daně dovodil, že majetek stěžovatele je téměř plně kryt cizími zdroji. Stěžovatel disponuje majetkem, který zřejmě postačuje na zabezpečení jeho běžné ekonomické činnosti, ale který je nedostačující k uhrazení (dosud nestanovené) daně z přidané hodnoty. Stěžovatel byl navíc podle správce daně zapojen v řetězci obchodních společností, které vykazují znaky rizikovosti; stěžovatel v roce 2015 výrazně utlumil svou ekonomickou činnost. Správce daně stanovil výši zajišťované daně z přidané hodnoty v částkách odpovídajících výši daně, kterou stěžovatel uplatnil v nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na základě dokladů od výše uvedených plátců.

[3] Proti zajišťovacím příkazům podal stěžovatel odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 3. 2016, č. j. 11678/16/5100-41458-711929, zamítl a zajišťovací příkazy potvrdil. Žalovaný se ztotožnil se závěry správce daně.

[4] Stěžovatel proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobou, kterou Krajský soud v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) v záhlaví označeným rozsudkem jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

[5] Krajský soud konstatoval, že při vydávání zajišťovacích příkazů je nutné postupovat zdrženlivě a podmínky pro jejich vydání dle § 167 odst. 1 daňového řádu interpretovat restriktivně. Této povinnosti by správce daně dle krajského soudu nedostál, pokud by své pochyby ohledně vymahatelnosti dosud nestanovené daně založil pouze na tom, že částka, o které předpokládal, že bude stěžovateli na dani z přidané hodnoty doměřena, převýšila hodnotu jeho majetku. K této skutečnosti musí přistoupit další okolnosti, aby mohlo vydání zajišťovacího příkazu obstát (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 10. 2016, č. j. 31 Af 55/2015 – 333, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 – 139, a ze dne 28. 11. 2013, č. j. 7 Afs 101/2013 – 26, a ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Krajský soud za skutečnost zakládající důvodnou obavu o budoucí vymahatelnost daně vedle majetkových poměrů stěžovatele považoval shodně se správními orgány okolnost, že stěžovatel byl zapojen do řetězce transakcí, které byly s největší pravděpodobností vytvořeny s cílem získat neoprávněnou daňovou výhodu. K tomu dále krajský soud připomněl, že správce daně se při úvaze o budoucím stanovení a vymahatelnosti daně nemůže pohybovat v jiné rovině než v rovině přiměřené pravděpodobnosti; z povahy věci nelze po správci daně požadovat, aby své závěry prokazoval s naprostou jistotou.

[6] K návrhu stěžovatele na provedení výslechu svědků (zejména jednatele stěžovatele, pracovníků České spořitelny, a. s.) krajský soud konstatoval, že mu není zřejmé, k čemu by provedení těchto důkazů sloužilo. Dostatečnou oporu pro posouzení zákonnosti zajišťovacích příkazů a rozhodnutí žalovaného poskytoval správní spis, který byl krajskému soudu předložen.

II. Podstatný obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[8] Stěžovatel namítl, že v projednávané věci neexistovala odůvodněná obava ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, že v budoucnu stanovená daň by byla nevymahatelná, nebo že by její výběr byl spojen se značnými obtížemi. Krajský soud ani správní orgány neuvedly, v čem konkrétně spatřují odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Správní orgány i krajský soud přitom zcela opomenuly, že stěžovatel mohl daň z přidané hodnoty uhradit z provozního úvěru České spořitelny, a. s.; v soudním ani správním řízení nebyly konstatovány žádné skutečnosti, které by nasvědčovaly tomu, že by stěžovatel nechtěl tuto daň uhradit.

[9] Stěžovatel rovněž uvedl, že úvahy správce daně o tom, že stěžovatel by neměl mít pravděpodobně nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, nevypovídají ničeho o vymahatelnosti daně. Otázka, zda stěžovatel měl nebo neměl mít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, není ostatně dosud uzavřena, a to ani v prvním stupni daňového řízení. Jestliže by byla daná věc zřejmá, jistě by o této skutečnosti správce daně již dávno rozhodl.

[10] Podle stěžovatele krajský soud také opomenul jím navržené důkazy, a to výslechy pracovníků úvěrující instituce, které byly způsobilé prokázat pravdivost tvrzení o stěžovatelově schopnosti a připravenosti plnit na případně stanovenou daňovou povinnost z provozního úvěru u České spořitelny, a. s. Těmito výslechy chtěl stěžovatel prokázat, že neexistovala důvodná obava ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, neboť by případně stanovenou daň z přidané hodnoty bylo možné uhradit z úvěrových prostředků.

[11] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[12] Žalovaný se ztotožňuje s hodnocením krajského soudu ve vztahu k předpokladu existence důvodné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. K tomu dále dodal, že v nyní projednávané věci byly zjištěny i další skutečnosti nasvědčující tomu, že stěžovatel nebude schopen nebo ochoten daň z přidané hodnoty uhradit, a to např. nesprávně vykázaná hodnota jediné stěžovatelovy nemovité věci a vysoká zadluženost stěžovatele. S ohledem na to, že stěžovatel utlumil ekonomickou činnost a má nízkou ekonomickou výkonnost, nelze ani očekávat, že by daň mohla být uhrazena ze zisků dosažených v budoucnu.

[13] Závěry krajského soudu o nedobytnosti daně jsou dle žalovaného rovněž správné. Žalovaný poznamenal, že důvodné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu byly naplněny, ačkoli účast stěžovatele v podvodném řetězci transakcí nebyla před vydáním zajišťovacích příkazů cíleně zkoumána; v této skutečnosti správce daně nespatřoval ke dni vydání zajišťovacích příkazů důvod budoucího stanovení daně z přidané hodnoty. K tvrzení stěžovatele, že dosud nedošlo ke stanovení této daně za dotčená zdaňovací období, žalovaný uvedl, že příslušné platební výměry byly vydány dne 11. 8. 2017.

[14] K námitce opomenutých důkazů žalovaný konstatoval, že krajský soud postupoval v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. Ke dni vydání zajišťovacích příkazů a rozhodnutí žalovaného nebyly známy podrobnosti ohledně úvěru stěžovatele. Stěžovatel se omezil na pouhé konstatování existence úvěrového vztahu, aniž by k tomu předložil jakékoliv podklady. Správní orgány tedy nedisponovaly informacemi, kolik prostředků z úvěru může stěžovatel v rozhodné době čerpat ani za jakých podmínek. Nadto žalovaný připomněl, že důvodná obava ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řadu u stěžovatele zčásti spočívala v obavě z neochoty k úhradě daně z přidané hodnoty, a proto by ani případně zjištění, že by stěžovatel mohl dostatečné prostředky čerpat z provozního úvěru, nemohlo změnit závěr správních orgánů.

[15] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí vzešlo (§ 102 s. ř. s.); stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).
[17] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadený rozsudek krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] 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.

[20] K výkladu § 167 odst. 1 daňového řádu lze uvést, že zajišťovací příkaz je zajišťovacím nástrojem ve vztahu k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné. Jedná se o rozhodnutí, které má napomoci zabezpečení úhrady daně jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu). Současně však správce daně vydáním zajišťovacího příkazu závažně zasahuje do majetkových práv daňového subjektu. Daňový řád proto podmiňuje možnost vydání zajišťovacího příkazu existencí odůvodněných obav, přičemž pro zabránění svévole je nutné, aby správce daně zcela konkrétně identifikoval důvody, které ho vedou k odůvodněným obavám ve vztahu k úhradě daně (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 – 90 , publ. pod č. 2001/2010 Sb. NSS). Tyto důvody je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS, ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 108/2016 – 132).

[21] Vzhledem k povaze zajišťovacího příkazu nelze po správci daně požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu 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. V opačném případě by byl správním orgánům otevřen prostor pro ničím neomezenou libovůli, která není v materiálním právním státě přípustná (viz k tomu např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2002, sp. zn. I. ÚS 512/02). (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 108/2016 – 132).

[22] Naplnění odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu je nutné zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu, neboť „*by bylo 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).*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS).

[23] Lze tedy shrnout, že předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 daňového řádu je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena a současně, že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS). V odůvodnění zajišťovacího příkazu je proto třeba uvést důvody vztahující se jak k budoucímu stanovení daně, tak i k dobytnosti této daně. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Na druhou stranu lze připustit určitou míru vzájemné kompenzace obou prvků, neboť 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS).

[24] V nyní projednávané věci správce daně zahájil u stěžovatele dne 26. 6. 2014 postup k odstranění pochybností, které se týkaly skutečného přijetí zdanitelného plnění od společnosti LATIKAR TRADE, s. r. o., v průběhu zdaňovacího období I. čtvrtletí roku 2014. S ohledem na to, že správce daně dovodil, že jeho pochybnosti stěžovatel neodstranil, zahájil dne 2. 12. 2014 ohledně veškerých přijatých a poskytnutých zdanitelných plnění daňovou kontrolu. Vzhledem ke skutečnosti, že stěžovatel v rámci daňového tvrzení za II.

čtvrtletí roku 2014 v nároku na odpočet daně uplatnil doklady od shodných dodavatelů jako v I. čtvrtletí roku 2014, zahájil správce daně dne 2. 12. 2014 u stěžovatele rovněž daňovou kontrolu za II. čtvrtletí roku 2014. V průběhu daňové kontroly nabyl správce daně pochybnosti o skutečném přijetí zdanitelných plnění (zboží) rovněž od společností JVS Semilská pekárna, s. r. o., a PEŠEK-RAMBOUSEK, s. r. o.

[25] Správní orgány (a následně také krajský soud) vycházely při vydávání zajišťovacích příkazů (resp. při jejich přezkumu v odvolacím řízení) z následujících skutečností.

[26] Stěžovatel za zdaňovací období od III. čtvrtletí roku 2006 do IV. čtvrtletí roku 2013 vykázal uskutečněná plnění pouze ve výši základu daně 21 400 Kč a přijatá zdanitelná plnění pouze ve výši základu daně 54 674 Kč, přičemž od počátku roku 2009 do konce roku 2013 nepřijal ani neposkytl žádná zdanitelná plnění. V daňovém tvrzení k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období I. čtvrtletí roku 2014 stěžovatel oproti tomu vykázal nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců ve snížené sazbě daně ve výši základu daně 11 281 591 Kč a daně ve výši 1 692 239 Kč. V daňovém tvrzení k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období II. čtvrtletí roku 2014 stěžovatel vykázal podobné objemy plnění jako v I. čtvrtletí roku 2014, nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců ve snížené sazbě daně činil v základu daně 12 236 386 Kč a uplatněná daň ve snížené sazbě činila 1 854 658 Kč.

[27] V obou zdaňovacích obdobích byl charakter obchodů takový, že stěžovatel deklaroval přijetí neobvykle velkého množství zboží (vzhledem k předchozím obdobím), odběratel stěžovatele byl znám již v době jeho pořízení a zboží bylo přeprodáno zpravidla v průběhu jednoho dne s pouze 3% marží. První obchody stěžovatele v lednu roku 2014 (nákup a prodej hygienicky baleného cukru od společnosti LATIKAR TRADE, s. r. o.) byly financovány tak, že stěžovatel nejprve obdržel platbu od vlastního odběratele a až následně uhradil kupní cenu dodavateli, a to se zpožděním přibližně dvou měsíců oproti datu splatnosti uvedenému na daňových dokladech. Jednalo se přitom o obchody v řádech milionů korun, a to mezi korporacemi, které do té doby s uvedenou komoditou neobchodovaly a vůbec poprvé obchodovaly mezi sebou.

[28] S ohledem na uvedené považoval správce daně za nutné prověřit podrobnosti jednotlivých obchodů a požadoval provedení ústního jednání s jednatelem stěžovatele Mgr. Lubošem Zlatohlávkem (dále jen „jednatel“), který měl dle svého vyjádření a vyjádření jeho zástupce tyto obchody osobně sám realizovat. Jednatel stěžovatele však žádný správcem daně navržený termín ústního jednání nepotvrdil a ani žádný jiný nenavrhl. Pouze dne 9. 6. 2015 byla správci daně doručená generální plná moc pro daňového poradce Jiřího Hladíka (dále jen „daňový poradce“). Žádných jednání se však jednatel stěžovatele nezúčastnil a všechna jednání probíhala jen za přítomnosti daňového poradce stěžovatele.

[29] Dále bylo zjištěno, že v roce 2014 měl stěžovatel k dispozici skladové prostory v Semilech na základě smlouvy o podnájmu nebytových prostor ze dne 10. 9. 2013 uzavřené se společností JVS Semilská pekárna, s. r. o., a v Liberci na základě smlouvy o skladování ze dne 1. 3. 2014 ve znění její přílohy č. 1 uzavřené se společností LATIKAR TRADE, s. r. o. Daňový poradce stěžovatele ovšem správci daně v přípise ze dne 1. 1. 2016 sdělil, že

stěžovatel nakupuje a prodává zboží v nezměněném stavu, zboží neskladuje, nemanipuluje s ním a taktéž zboží nikam nepřepravuje.

[30] Společnost LATIKAR TRADE, s. r. o., sídlí spolu s dalšími přibližně 140 subjekty na adrese, na níž jsou poskytována tzv. virtuální sídla. V průběhu roku 2014 se podle obchodního rejstříku vystřídaly v této společnosti na pozici jediného jednatele tři osoby a jediným společníkem byly po sobě dvě společnosti, z toho po většinu roku 2014 byla jediným společníkem společnost RK HOLDING Corp., se sídlem v Belize. Při výslechu svědka Jana Bartoně, který byl po většinu roku 2014 jediným jednatelem společnosti LATIKAR TRADE, s. r. o., byl zjištěn rozdílný formát daňových dokladů v účetní evidenci společnosti LATIKAR TRADE, s. r. o., a daňových dokladů, kterými stěžovatel deklaroval nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Zjištěn a svědkem potvrzen byl také rozdílný způsob podepsání těchto dokladů. Další stěžovatelem navržený svědek Miroslav Medek, fyzická osoba zastupující pozdějšího jednatele společnosti LATIKAR TRADE, s. r. o., obchodní společnost FEROSTEEL, s. r. o., si nepřevzal předvolání správce daně k výslechu; poštu v místě svého trvalého bydliště si nepřebíral. Rovněž bylo zjištěno, že na skladových příjemkách u společnosti LATIKAR TRADE, s. r. o., nebylo žádným způsobem potvrzeno přijetí zboží na sklad. Deklarovaný dodavatel hygienicky baleného cukru společnosti LATIKAR TRADE, s. r. o., obchodní společnost BECONAS TRADE, s. r. o., má rovněž tzv. virtuální sídlo, nebyl kontaktní a nemá žádnou provozovnu, zaměstnance ani vozidla. V daňových tvrzeních k dani z přidané hodnoty společnost BECONAS TRADE, s. r. o., pak vykazuje vysoká přijatá i poskytnutá zdanitelná plnění a nízkou daňovou povinnost; daňová tvrzení k dani z příjmů právnických osob tato společnost nepodává.

[31] Ohledně dalších zdanitelných plnění (mrazírenského zboží) přijatých od společností JVS Semilská pekárna, s. r. o., a PEŠEK-RAMBOUSEK, s. r. o., bylo zjištěno, že stěžovatel deklaroval skladování v jednom skladovacím prostoru jak pekárenského zboží, tak nanuků. Skladové příjemky, či dodací listy neobsahovaly potřebné náležitosti jako podpis přijímající osoby, případně nebyla přijímající osoba vůbec identifikovatelná. Stěžovatel nepředložil správci daně žádné důkazní prostředky nasvědčující reálnému uskutečnění zdanitelných plnění. Společnost JVS Semilská pekárna, s. r. o., podala dlužnický návrh na zahájení insolvenčního řízení krátce poté, co u ní byla zahájena daňová kontrola. Platby od odběratele stěžovatele (obchodní společnosti NS detail, s. r. o.) byly poukazovány na účet stěžovatele, který však nebyl nahlášen správci daně ve smyslu § 96 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v relevantním znění (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty). Dodavatelé stěžovatele, kterým byly odesílány finanční prostředky z tohoto účtu, je po jejich připsání vybírali v hotovosti; někteří z těchto dodavatelů byli pro správce daně v rozhodné době nekontaktní.

[32] Z obsahu správního spisu dále vyplývá, že nebylo zjištěno žádné vozidlo, jehož majitelem či provozovatelem by byl stěžovatel. Podle údajů z katastru nemovitostí byl stěžovatel vlastníkem pozemku, u nějž vykázal v účetní závěrce pořizovací cenu 3 993 446 Kč, avšak podle kontrolních posudků vypracovaných oddělením majetkových daní správce daně činila ke dni 5. 12. 2015 hodnota tohoto pozemku pouze 303 941,68 Kč. Na běžných účtech, které stěžovatel nevyužíval pro transakce se třetími subjekty, byl ke dni 15. 12. 2015 celkový zůstatek ve výši 2 437 741,20 Kč. Na účtu, který stěžovatel používal k ekonomické činnosti (ale který neměl nahlášen u správce daně), činil

k uvedenému dni zůstatek 30 766,24 Kč. Podle výsledku majetkové analýzy stěžovatele provedené správcem daně na základě údajů uvedených v hlavní knize k 30. 6. 2015 a z rozvahových účtů byl majetek stěžovatele téměř plně kryt cizími zdroji, po úpravě výpočtu podle správcem daně zjištěné ceny nemovité věci převyšovaly zdroje cizí stěžovatelovy vlastní zdroje o více než 3 miliony korun. Stěžovatel vykázal za zdaňovací období roku 2014 v daňovém tvrzení k dani z příjmu právnických osob obrat ve výši 57 268 532 Kč, avšak základ daně pouze ve výši 849 970 Kč a daň ve výši 159 600 Kč. V roce 2015 došlo podle údajů stěžovatelem deklarovaných v daňových tvrzeních k dani z přidané hodnoty k výraznému snížení hodnoty přijatých i uskutečněných zdanitelných plnění.

[33] Dále bylo zjištěno, že převážná část majetku stěžovatele byla tvořena zůstatky finančních prostředků na bankovních účtech a zásobami. Z odpovědi na mezinárodní výměnu informací v oblasti daně z přidané hodnoty vyplynulo, že deklarovaný odběratel z jiného členského státu ukončil svou činnost již ke konci roku 2013 a Alfred Erben, jednatel deklarovaného odběratele stěžovatele – EB Consulting GmbH (Rakousko), uvedl, že deklarované zboží nikdy neobdržel.

[34] Nejvyšší správní soud poznamenává, že výše uvedené skutečnosti stěžovatel nijak nerozporoval.

[35] Zdejší soud k námitkám stěžovatele, které směřovaly k otázce přezkoumatelnosti rozhodnutí správních orgánů z hlediska existence důvodné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, na základě výše uvedených skutečností, konstatuje, že správní orgány řádně zdůvodnily závěry, na základě nichž shledaly důvody pro zajištění finančních prostředků stěžovatele. Ve svých rozhodnutích se podrobně zabývaly pravděpodobností stanovení daně z přidané hodnoty a následně její dobytností v době vymahatelnosti; ke svým závěrům o existenci důvodné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu dospěly na základě více skutečností, které mají oporu v obsahu správního spisu, a jež posoudily jednotlivě i v jejich vzájemném souhrnu. Rozhodnutí správních orgánů proto nelze považovat za nepřezkoumatelná (k otázce přezkoumatelnosti srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006 - 36, publ. pod č. 1389/2007 Sb. NSS). To, zda závěry správních orgánů byly správné a zákonné, je pak předmětem posouzení dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[36] Nejvyšší správní soud konstatuje, že v nyní projednávané věci vyplynula v řízení před správními orgány řada indicií, které lze ve svém souhrnu při zohlednění jednotlivých souvislostí považovat za důvody zakládající existenci důvodné obavy podle § 167 odst. 1 daňového řádu.

[37] Nejvyšší správní soud ve shodě se správními orgány a krajským soudem konstatuje, že zjištěné skutečnosti nasvědčovaly tomu, že stěžovatel byl zapojen do obchodního řetězce, který vykazuje znaky vysoké rizikovosti, mnozí dodavatelé stěžovatele byli nekontaktní, objevily se nejasnosti v dokladech předkládaných stěžovatelem, pozornost vzbuzuje také způsob financování jednotlivých obchodů stěžovatelem, charakter ekonomické činnosti stěžovatele, majetková situace stěžovatele atd. V průběhu řízení před správními orgány vyplynulo, že stěžovatel v letech 2009 až 2013 nepřijal a neposkytl žádná

zdanitelná plnění, ale v první polovině roku deklaroval oproti předcházejícím obdobím přijetí mimořádně velkého množství zboží, které měl většinou dále prodat týž den při poměrně nízké marži. První z těchto obchodů přitom byly financovány teprve z plateb, které stěžovateli poskytli jeho odběratelé a k úhradě kupní ceny tak ze strany stěžovatele jeho dodavateli docházelo až po dvou měsících po době splatnosti kupních cen. Vzhledem k tomu, že se mělo jednat o společnosti, které spolu obchodovaly vůbec poprvé, přičemž se jednalo o obchody ve značných hodnotách, lze souhlasit se správními orgány a krajským soudem, že tyto platební podmínky jsou značně nestandardní a neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Pochybnosti rovněž v této souvislosti vzbuzuje skutečnost, že stěžovatel měl pronajaty skladové prostory, které ovšem, jak sdělil v řízení před správními orgány, vůbec nepoužíval; zboží v nezměněném stavu jen „přeprodával". Ohledně dalšího zboží (zboží údajně přijaté od JVS Semilská pekárna, s. r. o., a PEŠEK – RAMBOUSEK, s. r. o.) vzbuzují pochybnosti tvrzení stěžovatele, že v skladovacím prostoru, který byl určen pro pekárenské zboží, skladoval nanuky; tyto pochybnosti jen utvrzují nedostatky skladovacích příjemek, resp. dodacích listů, z nichž nelze ani ověřit, kdo zboží přijal. V této souvislosti nelze ani přehlédnout, že platby určené stěžovateli byly poukazovány na účet, který nebyl v rozporu s § 96 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty nahlášen správci daně. Mnozí obchodní partneři stěžovatele dříve ani nepodávali daňová přiznání (tvrzení), ale náhle v posuzované době značně navýšili přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění. Na základě výše uvedeného lze souhlasit se správními orgány o jejich pochybnostech ve vztahu k těmto obchodům a s jejich závěrem o pravděpodobnosti stanovení daně.

[38] Správní orgány se rovněž podrobně zabývaly vymahatelností daně z přidané hodnoty vůči stěžovateli v budoucnu, přičemž zohlednily také skutečnost, že stěžovatel po uskutečnění popsaných obchodů svou činnost „utlumil" a ačkoli dosahoval vysokých obratů, měl z nich relativně malý příjem. Správní orgány provedly důkladný rozbor prostředků stěžovatele na jeho účtech a zjistily, že jeho majetek je kryt naprosto převážně z cizích zdrojů a pozemek, který vlastní, jím byl více než desetinásobně nadhodnocen. Majetek stěžovatele je mimo uvedeného pozemku v zásadě tvořen jen finančními prostředky a zásobami, které by mohly postačovat k jeho běžné („utlumené") podnikatelské činnosti, ale nikoli již k úhradě dosud nestanovené daně z přidané hodnoty. V případě zásob a finančních prostředků se přitom jedná o prostředky snadno převoditelné na jinou osobu.

[39] K námitce stěžovatele, že by v budoucnu stanovenou daň z přidané hodnoty mohl financovat z provozního úvěru od České spořitelny, a. s., Nejvyšší správní soud připomíná, že při posuzování zákonnosti zajišťovacích příkazů je nutné zkoumat splnění zákonných podmínek podle § 167 odst. 1 daňového řádu v době vydání zajišťovacích příkazů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud v tomto směru souhlasí se závěrem krajského soudu, že vzhledem k povaze převážné části majetku stěžovatele a k existenci indicií o jeho zapojení do zjevně pochybného řetězce transakcí, jehož účelem mohlo být získání neoprávněné daňové výhody, bylo vydání zajišťovacích příkazů zcela logické; správcem daně zjištěné skutečnosti nasvědčovaly v kontextu daného případu přiměřené míře pravděpodobnosti o stanovení daně a její nevymahatelnosti v době dobytnosti, resp. případné nemožnosti jejího uhrazení ze strany stěžovatele. Z uvedeného rovněž vyplývá, že provedení výpovědí svědků ohledně možnosti čerpání finančních prostředků

stěžovatelem z provozního úvěru by bylo v této konkrétní věci nadbytečné. Ostatně sám stěžovatel se v průběhu řízení o vydání zajišťovacích příkazům omezil pouze na samotnou konstataci o existenci úvěrových vztahů, aniž by k tomu uvedl podrobnější informace (např. u ústního jednání, které se ovšem jednatel stěžovatele odmítl zúčastnit); za této situace nelze ani žalovanému vytýkat, že se úvěrovými možnostmi stěžovatele detailně nezabýval.

[40] Obdobné platí rovněž k námitce stěžovatele o neprovedení jím navržených důkazů v řízení před krajským soudem, které se rovněž vztahovaly k otázce možného zajištění úvěru. Nejvyšší správní soud pro úplnost konstatuje, že je věcí soudu, které z navržených důkazů provede a které nikoli (§ 52 odst. 1 s. ř. s.); v odůvodnění rozhodnutí však musí vysvětlit, proč některým návrhům na dokazování nevyhověl (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 7 Afs 100/2006 – 103). Krajský soud této své povinnosti v napadeném rozsudku dostál, neboť odůvodnil, proč nepovažuje za nutné provést stěžovatelem navržené důkazy.

[41] Nejvyšší správní soud dodává, že závěry správních orgánů nebyly založeny na úvaze o tom, že stěžovatel pravděpodobně nebude mít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, jak v kasační stížnosti tvrdil stěžovatel. To, zda následně bylo rozhodnuto o vyměření daně či nikoli, přitom není při posuzování zákonnosti zajišťovacího příkazu rozhodující, neboť při soudním přezkumu zajišťovacího příkazu je nutné vycházet z § 75 odst. 1 s. ř. s., podle něhož je pro soudní přezkum rozhodný skutkový a právní stav, který zde byl ke dni vydání přezkoumávaného rozhodnutí a který může být odlišný od skutkového a právního stavu ke dni vydání rozhodnutí, kterým je následně daň stanovena (doměřena) (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS). K tomu zdejší soud jen pro úplnost poznamenává, že správce daně vyměřil stěžovateli platebním výměrem ze dne 11. 8. 2017, č. j. 1564144/17/2701-50524-604223, daň přidané hodnoty za zdaňovací období I. čtvrtletí roku 2014 ve výši 1 406 584 Kč, a platebním výměrem ze dne 11. 8. 2017, č. j. 1564274/17/2701-50524-604223, vyměřil daň z přidané hodnoty na II. čtvrtletí roku 2014 ve výši 1 360 601 Kč.

IV. Závěr a náklady řízení

[42] Ze všech uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[43] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s. Jelikož stěžovatel neměl v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení; žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 19. dubna 2018

pokračování

Mgr. Ondřej Mrákota
předseda senátu