

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera, soudce JUDr. Josefa Baxy a soudkyně Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **HESPRO spol. s r. o.**, se sídlem K Břízkám 3/6, Malšova Lhota, Hradec Králové, zastoupené Mgr. Jáchymem Petříkem, advokátem se sídlem V Jámě 699/1, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 6. 2016, č. j. 28767/16/5100-41451-711647, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 3. 2018, č. j. 31 Af 42/2016 – 38,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Královéhradecký kraj uložil žalobkyni zajišťovacím příkazem ze dne 26. 4. 2016, aby zajistila úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období leden 2015 složením jistoty ve výši 1.560.510 Kč.

[2] V zajišťovacím příkazu finanční úřad konstatoval, že žalobkyně v přiznání k DPH za leden 2015 vykázala nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců v základní sazbě daně ve výši základu daně 7.701.084 Kč a daně ve výši 1.617.228 Kč. Tyto vykázané hodnoty několikanásobně převyšovaly částky uvedené žalobkyní v předchozích zdaňovacích obdobích. Obvyklým obchodním sortimentem žalobkyně byly komponenty k IT technologiím a security čipy, které inzerovala i na svých webových stránkách

(www.hespro.cz a www.pickit.cz). Z vyhledávací činnosti, z místních šetření a z evidence pro účely DPH za zdaňovací období prosinec 2014 a leden 2015 finanční úřad zjistil, že žalobkyně vykázala také obchody s nerezovým nádobím Royalty Line v řádově miliónových hodnotách a v lednu 2015 navíc vykázala obchod s polykrystalickým křemíkem v hodnotě základu daně 5,5 mil. Kč. Toto zboží bylo odlišné od zboží obchodovaného v rámci dlouhodobě vykonávané ekonomické činnosti žalobkyně a nebylo inzerováno na jejích webových stránkách. Z pokladních dokladů bylo zřejmé, že přes existenci několika bankovních účtů žalobkyně pravidelně inkasovala i vyplácela poměrně vysoké finanční částky v hotovosti v rámci obchodů s nerezovým nádobím a polykrystalickým křemíkem (při dodržení zákonného limitu), zatímco platby za IT služby v daném období probíhaly bezhotovostně.

[3] Vyhledávací činností finanční úřad dále zjistil, že deklarovaný dodavatel polykrystalického křemíku – společnost ELEANOIR GROUP s. r. o. (dále jen „Eleanoir“) sídlí na adrese tzv. „virtuální kanceláře“ spolu s dalšími 47 daňovými subjekty a ke dni 8. 11. 2015 jí byl přidělen status nespolehlivého plátce DPH. Dodání deklarovaného plnění nebylo možné u tohoto subjektu ověřit, neboť byl nekontaktní a za posuzované zdaňovací období nepodal daňové přiznání. Charakter obchodu v lednu 2015 byl takový, že žalobkyně deklarovala přijetí polykrystalického křemíku v množství 1.200 kg od společnosti Eleanoir (datum uskutečnění zdanitelného plnění - 13. 1. 2015). Zboží obratem dále prodala dne 15. 1. 2015 společnosti WEFER GM s. r. o. (dále jen „Wefer“) s pouze 0,56% marží (tj. 31.200 Kč), přičemž odběratel zboží byl znám již v době pořízení zboží, neboť dodavatel (společnost Eleanoir) žalobkyni přímo určil, komu bude zboží dále prodávat (společnosti Wefer). V souvislosti s jednorázovým pořízením zboží, které se svým druhem výrazně vymykalo dosud obchodovanému sortimentu žalobkyně, došlo k navýšení objemu přijatých zdanitelných plnění téměř trojnásobně, přičemž obchod byl uskutečněn se subjekty mimo žalobkyniny obvyklé dodavatele a odběratele. Jednatel žalobkyně, Pavel Formáček, podle svého tvrzení do obchodu aktivně nezasahoval, zboží nepřebíral, pouze přijal a vystavil daňový doklad. Iniciátorem obchodu byl David Toms, jednatel společnosti Eleanoir. Žalobkyně do obchodu neinvestovala žádné finanční prostředky. Financování obchodu bylo realizováno zčásti tak, že žalobkyně nejprve obdržela v hotovosti finanční prostředky od odběratele (společnosti Wefer) a z nich uhradila v hotovosti svůj závazek vůči dodavateli (společnosti Eleanoir). Zbývající část závazku vůči dodavateli byla vyrovnána zápočtem závazků a pohledávek (jednalo se o pohledávku žalobkyně vůči společnosti Eleanoir za prodej polykrystalického křemíku uskutečněný v říjnu 2014, přičemž na rozdíl od nynější transakce byla tehdy společnost Eleanoir v postavení odběratele a žalobkyně v postavení dodavatele). Platby v řádech milionů Kč byly realizovány převážně v hotovosti po částkách těsně pod povolenou hranicí stanovenou zákonem č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti.

[4] Podle finančního úřadu zjištěné okolnosti svědčily o zcela neobvyklých obchodních podmínkách, na základě kterých bylo patrné, že žalobkyně nebyla regulérním článkem v dodavatelsko-odběratelských vztazích, neboť nenesla žádné podnikatelské riziko. Dodavatel (společnost Eleanoir) a následný odběratel (společnost Wefer) byli již dříve v obchodním kontaktu a žalobkyně neuvedla žádný věrohodný argument, proč do obchodních vztahů mezi tyto dva články vstoupila.

[5] V lednu 2015 žalobkyně vykázala také přijetí plnění (nerezového nádobí Royalty Line) od společnosti PUPALATONE s. r. o. (dále jen „Pupalatone“). Tato společnost sídlila na adrese tzv. „virtuální kanceláře“ spolu s dalšími 525 daňovými subjekty, ve sbírce listin neměla uloženy žádné účetní závěrky a ke dni 14. 10. 2015 jí byla z moci úřední zrušena registrace k DPH. Přestože společnost Pupalatone měla u správce daně pro účely DPH zaregistrované 3 bankovní účty, úplaty za obchodní transakce s nerezovým nádobím uskutečněné s žalobkyní byly hrazeny převážně v hotovosti. Dodání deklarovaného plnění nebylo možné u tohoto subjektu ověřit, neboť se správcem daně nespolupracoval a nepodal za zdaňovací období roku 2015 daňové přiznání. Do tohoto obchodního vztahu žalobkyně vstoupila na základě oslovení odběratelem STREET EXCHANGE s. r. o. (později vystupující pod obchodní firmou Leida Empresa CZ s. r. o.). Financování obchodu probíhalo tak, že žalobkyně nejprve obdržela finanční prostředky v hotovosti od uvedeného odběratele a z nich poté uhradila svůj závazek vůči dodavateli Pupalatone, nenesla tedy žádné ekonomické riziko. Platby v řádech statisíců byly hrazeny ve všech případech v hotovosti po částkách těsně pod povolenou hranicí pro platby v hotovosti. Jednatel žalobkyně se vyjádřil tak, že cena nádobí je podle jeho názoru předražená, ale neměl potřebu zjišťovat reálnou cenu na trhu. Ceny zboží, s nímž žalobkyně obchodovala, se pohybovaly v rozmezí 19.500 Kč až 23.500 Kč za sadu nádobí, přičemž finanční úřad zjistil z webových stránek jiného prodejce (www.royaltyline.cz), že stejné zboží je prodáváno za cenu od 2.199 Kč do 3.499 Kč za sadu, z čehož je patrné výrazné nadhodnocení ceny.

[6] Finančnímu úřadu proto vznikla pochybnost, zda žalobkyně výše uvedené zboží (polykrystalický křemík a nerezové nádobí) skutečně přijala. Na výzvu k prokázání splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet na vstupu žalobkyně nereagovala. Lze přitom usuzovat, že byla zapojena do řetězových obchodních transakcí, které vykazují vysokou míru rizikovosti. Vzhledem ke zjištěným skutečnostem existují odůvodněné obavy, že nárok na odpočet nebude prokázán a daň bude stanovena v odlišné výši oproti řádnému daňovému přiznání.

[7] Na základě prověření majetkových poměrů žalobkyně dospěl finanční úřad k závěru, že u ní existuje také velké riziko neschopnosti uhradit daňovou povinnost v době splatnosti. Žalobkyně vlastnila 2 osobní motorová vozidla (v hodnotě celkem přibližně 130.000 Kč). Podle katastru nemovitostí nevlastnila žádné nemovité věci. Disponovala třemi bankovními účty, na kterých byl v měsíci březnu 2016 celkový zůstatek ve výši 10.673,15 Kč. Analýzou peněžních toků na bankovních účtech finanční úřad zjistil, že si žalobkyně netvořila téměř žádnou finanční rezervu. V daňovém tvrzení k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 5. 2014 – 30. 4. 2015 (hospodářský rok) vykázala obrat ve výši 41.137.712 Kč, avšak základ daně -1.287.608 Kč a ztrátu 1.614.521 Kč. Z toho vyplývá, že i přes vysoký obrat v uvedeném období nerealizovala zisk. Z rozvahy žalobkyně bylo zřejmé, že celková hodnota aktiv činila 22.241.000 Kč, přičemž cizí zdroje dosahovaly výše 27.200.000 Kč, tzn. veškerá aktiva byla kryta z cizích zdrojů, žalobkyně byla předlužená a neměla dostatečnou likviditu. Z údajů uvedených v daňových tvrzeních k DPH je navíc zřejmé, že v období od 1. 5. 2015 do 31. 10. 2015 došlo k výraznému utlumení její ekonomické činnosti – v uvedeném období vykázala přijatá zdanitelná plnění ve výši pouze 1.283.488 Kč a uskutečněná zdanitelná plnění ve výši 1.925.735 Kč, zatímco ve stejném období roku 2014 vykázala přijatá zdanitelná plnění ve výši 14.545.765 Kč

a uskutečněná zdanitelná plnění ve výši 14.681.289 Kč. Z uvedeného vyplývá, že žalobkyně nedisponuje majetkem dostačujícím k úhradě dosud nestanovené daně tak, jak ji finanční úřad výše vyčíslil, a lze předpokládat, že v době vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.

[8] S ohledem na splnění obou podmínek § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, finanční úřad stanovil výši zajišťované daně v částce 1.560.510 Kč, která odpovídá DPH uplatněné v nároku na odpočet daně na základě daňových dokladů od společnosti Eleanoir za nákup polykrystalického křemíku a společnosti Pupalatone za nákup nerezového nádobí.

[9] Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně v záhlaví označeným rozhodnutím. Souhlasil s finančním úřadem, že v posuzované věci existuje předpoklad doměření DPH za leden 2015 z důvodu zapojení žalobkyně do řetězce obchodních transakcí vykazujících vysokou míru rizikovosti. Jedná se o úvahu předběžnou. Správce daně nebyl povinen hodnotit a prokazovat jednotlivé skutečnosti, které se týkají samotného doměření daně. Otázka faktického přijetí plnění uvedeného na daňových dokladech je předmětem nalézacího řízení, nikoliv řízení o zajištění daně. Zajišťovací příkaz je svou povahou předstižným rozhodnutím, které bývá často založeno na ryze hypotetické úvaze. Správce daně nevychází při jeho vydání z procesu dokazování, ale pouze ze skutečností, které jsou mu známé v té době. Pokud by byl nucen na základě dokazování dokládat, že daň bude v dané výši skutečně stanovena, postrádalo by vydání zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň smysl, neboť by již nic nebránilo vydání platebního výměru. Finanční úřad vyšel z komplexního posouzení situace a uvedl důvody, které ve své souvztažnosti prokázaly odůvodněné obavy ve smyslu § 167 daňového řádu. Odvolací námitky k dílčím otázkám (vysvětlení stěžovatelky k neinzerování dotčeného zboží na webových stránkách, k nízké přirážce a k hrazení plateb v hotovosti, tvrzení o nevědomosti o problémech společností Eleanoir a Pupalatone, nesouhlas se tvrzením o nadhodnocení ceny) závěr finančního úřadu účinně nezpochybnily. Stěžovatelkou navržené dodatečné důkazy žalovaný považoval za irelevantní pro posouzení správnosti a zákonnosti napadeného rozhodnutí, neboť při vydání zajišťovacího příkazu správce daně nevychází z dokazování. Navržené důkazy budou zhodnoceny až v rámci probíhající daňové kontroly.

II. Řízení před krajským soudem

[10] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, který ji shora uvedeným rozsudkem zamítl. Soud nejprve připomněl obecné podmínky pro vydávání zajišťovacích příkazů a požadavky na jejich odůvodnění, jak vyplývají z judikatury Nejvyššího správního soudu. Odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu je třeba vztáhnout k celé dispozici tohoto ustanovení, tedy jak k budoucí vymahatelnosti daně, tak i k otázce daňové povinnosti, jež dosud není splatná, popř. bude teprve v budoucnu stanovena. Soud zdůraznil, že správní orgány nemají v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, povinnost postavit najisto a detailně prokázat veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně. Jinak by správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení o stanovení daně.

[11] Po zhodnocení zjištění obsažených v zajišťovacím příkazu krajský soud souhlasil s finančními orgány, že v posuzované věci existovaly odůvodněné obavy ve smyslu § 167 daňového řádu. Standard, který musí správce daně unést v řízení o zajištění daně (odůvodněné obavy, že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena), je zde nižší než v řízení o stanovení daně, postačí existence přiměřené pravděpodobnosti. Tomuto standardu finanční úřad v nyní posuzované věci zcela jistě dostál.

[12] Finanční úřad i žalovaný obavy ve smyslu § 167 daňového řádu přezkoumatelně zdůvodnili a žalovaný se řádně vypořádal s odvolacími námitkami. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 73/2008 – 162, nebyl případný, neboť citovaný rozsudek se týkal rozhodnutí vydaného v řízení o stanovení daně (platebního výměru).

[13] Námitka, že žalovaný postupoval v rozporu s § 36 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, neboť se podle žalobkyně dostatečně nevypořádal s navrženými důkazy a námitkami obsaženými v odvolání, je lichá. Podle § 262 daňového řádu nelze v řízení o zajištění daně správní řád aplikovat. S ohledem na závěry obsažené v judikatuře citované na str. 5 rozsudku (požadující pouze existenci přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena v určité výši) neměl žalovaný důvod provádět další navrhované důkazy.

III. Obsah kasační stížnosti

[14] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojila proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[15] Stěžovatelka namítla, že zajišťovací příkaz neměl být vůbec vydán, což upřesnila ve svém odvolání. Závěry finančního úřadu jsou zcela chybné, neboť jsou založeny na velkém množství tvrzení, která jsou zcela irelevantní k dané otázce, chybně interpretovaná nebo vycházejí ze svévolného hodnocení předložených důkazů, resp. protiřečí důkazům, jak stěžovatelka vysvětila v odvolání.

[16] Žalovaný se dostatečně nevypořádal s navrženými důkazy, přestože podle § 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu byla stěžovatelka oprávněna předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky. Při daňové kontrole stěžovatelka předložila kromě přijatých a vystavených daňových dokladů dodací listy, pokladní doklady, výpisy z bankovních účtů, Smlouvu o obchodní spolupráci uzavřenou se společností Pupalatone, Rámcovou kupní smlouvu uzavřenou se společností Street Exchange. V odvolání uvedla, že tvrzené skutečnosti jsou podle ní dostatečně prokázány a jedinou možností, jak jakoukoliv skutečnost prokázat více, než jak učinila, jsou pouze výpovědi svědků, které navrhla. Žalovaný to však svévolně vyložil, když uvedl, že svědecké výpovědi jsou podle stěžovatelky jedinou možností, jak tvrzené skutečnosti prokázat, a z toho nesprávně dovodil, že stěžovatelka v průběhu daňové kontroly nepředložila žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly její tvrzení. Žalovaný tak vycházel z nepravdivých skutečností, čímž způsobil nesprávnost napadeného rozhodnutí.

[17] Podle rozsudku č. j. 9 Afs 73/2008 – 162 je prokazování nároku na odpočet daně prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Žalovaný měl proto zjišťovat faktický stav věci a měl vzít v úvahu důkazy navržené stěžovatelkou. Stěžovatelka konkrétně navrhla: (a) svědeckou výpověď svého zaměstnance P. Š., který řešil sklad a připravoval zboží k expedici, (b) svědeckou výpověď H. M., která objednávala dopravu a řešila vše kolem dopravy, (c) svědeckou výpověď L. F., která příležitostně řešila dopravu namísto paní M. a řešila doklady, v několika případech i přebírala od pana F. hotovost za dodané zboží, (d) svědeckou výpověď pana S., řidiče společnosti DB Schenker, (e) ceny produktů Royaltyline na americkém trhu, (f) dotaz na společnost CS Cargo, provozovatele skladu v Jičíně, kde zabezpečovali logistické služby pro společnost Street Exchange, (g) dotaz na společnost provozovatele skladu, kde zabezpečovali logistické služby pro společnost Wefer, (h) dotaz na společnost Doprava na paletách kam a kdy zásilky od stěžovatelky dopravili, (i) dotaz na pana F. (Wefer) zda zboží přijal a proč ho zaplatil, jestli ho nepřijal, (j) dotaz na pana Š. (Pupalatone), zda a jak stěžovatelce zboží dodával, (k) dotaz na pana S. (bývalého jednatele Street Exchange), zda zboží přijal a proč ho zaplatil, jestli ho nepřijal.

[18] Žalovaný tyto důkazy nikdy neprovedl, případně se s nimi vypořádal pouze formálně. Rozhodl, že deklarované dodávky neproběhly, přestože nevyslechl navrhované svědky, kteří se zbožím fakticky nakládali. Rozsudek č. j. 9 Afs 73/2008 – 162 přitom uvádí, že *„předloží-li či navrhne-li daňový subjekt důkazní prostředky a správce daně i přesto dále trvá na svých pochybnostech, přechází důkazní břemeno na správce daně. Je jeho povinností, aby důkazně podložené tvrzení daňového subjektu vyvrátil a ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků prokázal existenci takových skutečností, které věrohodnost, průkaznost či správnost tohoto tvrzení vyvrací.*“ Žalovaný to však neučinil, a zatížil tak rozhodnutí vadou, která nemůže být napravena soudem.

[19] Stěžovatelka dodala, že žalovaný nezohlednil další skutečnosti - stěžovatelka je osobou dlouhodobě podnikající, měla vlastní movité věci, transparentní majetkovou strukturu, a to od roku 1993, dále pak bezproblémovou daňovou historii a spolupráci se správcem daně. V její prospěch dále svědčí skutečnost, že se záměrně nesnažila zmenšovat svůj majetek, neměla virtuální sídlo, měla zaměstnance (v té době 6-10), ani se neprokázalo, že by byla jakkoli personálně propojena s ostatními společnostmi, nebo že by měla úmysl krátit daň, případně, že se jednalo v době prováděných obchodů o společnosti nespolehlivé.

[20] Skutečnost, že správce daně věděl o následcích vydání zajišťovacího příkazu, neprovedl navržené důkazy a dostatečně se nevěnoval okolnostem zmíněným v předchozím bodu, vede k závěru, že upřednostnil zásadu hospodárnosti před zájmem na správném posouzení věci. Tím porušil zásadu šetření práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů stanovenou v § 1 odst. 2 a § 5 odst. 3 daňového řádu. V rozsudku ze dne 30. 11. 2017, č. j. 4 Afs 140/2017 - 54, č. 3675/2018 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud uvedl, že zajišťovací příkaz je třeba vnímat vskutku jako prostředek *ultima ratio*, který by měl být využíván obezřetně a uváženě jako mimořádný nástroj v souladu se zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti. K tomu stěžovatelka dodala, že na základě § 177 správního řádu finanční orgány porušily § 3 správního řádu (zásadu materiální pravdy). Se zájmem na

správném posouzení věci úzce souvisí i právo navrhovat provedení důkazů. Pokud chtěl žalovaný objektivně zjistit skutkový stav, měl návrhy na obstarání nových důkazů zohlednit. Žalovaný však tyto návrhy nevzal v úvahu, ani neprovedení důkazů řádně neodůvodnil.

[21] Podle rozsudku ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 66, č. 3541/2017 Sb. NSS, je třeba zásadně upřednostnit standardní stanovení daně před okamžitým uspokojením budoucí daňové pohledávky exekucí zajišťovacího příkazu, jejímž důsledkem je ekonomická likvidace daňového subjektu, je-li s ohledem na okolnosti pravděpodobné, že daňový subjekt splatnou daň uhradí, byť postupně. Existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí. Žalovaný se však uvedenými možnostmi nezabýval. Zjištění finančního úřadu o majetkové situaci stěžovatelky nebylo dostatečné.

[22] Stěžovatelka shrnula, že žalovaný jednal svévolně, neboť neprovedl navržené důkazy. Nemohl proto zjistit skutkový stav a pečlivě zvážit možnosti užití zajišťovacího příkazu. Navíc nevzal na zřetel skutečnosti uvedené výše v bodu [19]. Řízení bylo stiženo vadou, neboť skutková podstata, z níž správce daně v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech.

IV. Vyjádření žalovaného

[23] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti podotkl, že stěžovatelka pouze opakuje argumentaci uvedenou v odvolání a v žalobě, aniž by jakkoliv rozporovala závěry krajského soudu. Setrval proto na svých závěrech vyjádřených v napadeném rozhodnutí. V posuzované věci bylo zdrojem důvodných obav především možné zapojení stěžovatelky do řetězce obchodních společností s cílem znepřehlednit podnikatelské aktivity a zastřít přímé vazby mezi skutečnými příjemci neoprávněných výhod. Zjištění o majetkové situaci stěžovatelky spolu s okolnostmi jejího podnikání vedly k naplnění předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu. S námitkou týkající se hodnocení důkazů se žalovaný řádně vypořádal již v napadeném rozhodnutí.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[24] Kasační stížnost je přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[25] Kasační stížnost není důvodná.

[26] Podstata sporu v posuzované věci se týká splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň. Správce daně může zajišťovací příkaz vydat jen za podmínek uvedených v § 167 odst. 1 daňového řádu, tedy pouze tehdy, existuje-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*“. Výkladem a obecnými východisky aplikace tohoto ustanovení se soud podrobně zabýval např. v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, č. 3368/2016 Sb. NSS, v němž shrnul, že při přezkumu zákonnosti

zajišťovacího příkazu je třeba se zabývat především tím, zda správní orgány řádně zdůvodnily, z čeho dovozují přiměřenou pravděpodobnost, že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto dvě podmínky musí být v rozhodnutích správních orgánů odůvodněny.

[27] S ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu, ve kterém se zásadně dokazování neprovádí, vychází správce daně ze skutečností zatímně v daňovém řízení zjištěných, či jinak správci daně známých. V případě vydávání zajišťovacího příkazu se tak nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií. Zajišťovací příkazy jsou založeny na mezitímních (předběžných) závěrech, u nichž není namístě obšírně prokazovat otázky související se stanovením samotné daně, neboť tyto mají své místo v nalézací fázi daňového řízení [viz rozsudky ze dne 30. 5. 2019, č. j. 7 Afs 147/2018 – 31, nebo ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, viz také výše uvedený rozsudek č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, v němž soud shrnul, že *„nelze požadovat po správci daně, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně.*“].

[28] S ohledem na výše uvedené je třeba klást důraz na přesvědčivost a úplnost odůvodnění zajišťovacího příkazu. Z něj musí být zřejmé, že nedobrá ekonomická situace daňového subjektu ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolává odůvodněnou obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně (viz např. rozsudky ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31, ze dne 28. 11. 2013, č. j. 7 Afs 101/2013 – 26, nebo ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 – 139).

[29] Na těchto východiscích vystavěl své závěry i krajský soud v nyní napadeném rozsudku. Nejprve podrobně citoval judikaturu Nejvyššího správního soudu (viz str. 5 napadeného rozsudku), na základě níž dovodil, že správní orgány nebyly povinny v řízení o zajištění provádět dokazování, jímž by bylo prokázáno, zda stěžovatelka skutečně přijala deklarovaná plnění. Správce daně byl povinen přezkoumatelně odůvodnit závěr o existenci přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně a tomuto požadavku dostál, neboť skutečnosti uvedené v zajišťovacím příkazu postačovaly k vyslovení důvodného předpokladu, že nárokovaný odpočet daně bude odepřen a daň bude naopak s největší pravděpodobností doměřena v odlišné výši, než kterou stěžovatelka vykázala v daňovém přiznání.

[30] Stěžovatelka však v kasační stížnosti tento závěr účinně nezpochybnila a pouze setrvala na stanovisku, že žalovaný měl (zejména výslechem svědků) prokázat, zda a jak deklarované dodávky proběhly. V této souvislosti proto soud připomíná, že důvody kasační stížnosti musí směřovat proti rozhodnutí krajského soudu, neboť podstatou řízení o kasační stížnosti je přezkum soudního rozhodnutí (§ 102 s. ř. s.). Část kasační stížnosti stěžovatelky (viz shrnutí námitek v bodech [15] až [18]) však pouze téměř doslovně kopíruje žalobní námitky, aniž by reagovala na jejich vypořádání krajským soudem. Řízení o kasační stížnosti není pokračováním řízení o žalobě, ale je samostatným řízením o mimořádném opravném prostředku za procesní situace, kdy řízení před krajským soudem

již bylo pravomocně skončeno. Nejvyšší správní soud přezkoumává především rozhodnutí a postup krajského soudu, stěžovatel je proto povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí krajského soudu (srov. např. rozsudky ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Azs 249/2016 – 38, bod 12, nebo ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 – 351, bod 140). V soudním řízení správním vymezuje hranice soudního přezkumu žalobce, resp. stěžovatel. Soud není povinen ani oprávněn nahrazovat jeho projev vůle, domýšlet za něj argumenty a vyhledávat na jeho místě možné vady napadeného správního či soudního rozhodnutí, není-li k jejich přezkumu vázán z úřední povinnosti (viz např. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78, č. 2162/2011 Sb. NSS).

[31] Stěžovatelka v žalobě i v kasační stížnosti navíc nesprávně zaměňuje nalézací daňové řízení s řízením o zajištění daně. To, zda daňový subjekt unesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení, jakož i to, zda své důkazní břemeno ohledně skutečností prokazujících oprávněnost odepření nároku na odpočet DPH unesl správce daně, může být předmětem pouze řízení ve věci vyměření či doměření daně a případného následného soudního přezkumu (dodatečného) platebního výměru, resp. rozhodnutí o odvolání proti němu. Rozsudek č. j. 9 Afs 73/2008 – 162, o který stěžovatelka opřela svou žalobní i kasační argumentaci, se vztahuje k řízení o stanovení daně. Obdobně nepřípadná je i námitka porušení § 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu, podle kterého má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, právo předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhovat provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici. Námitku porušení procesních práv při daňové kontrole může stěžovatelka z výše uvedených důvodů uplatnit jen v řízení proti (dodatečnému) platebnímu výměru, nikoliv v řízení o zajištění daně.

[32] Krajský soud nepochybil ani tím, že s odkazem na odlišnou povahu řízení o stanovení daně a řízení o zajištění daně přisvědčil žalovanému, že nebyl povinen vyhovět návrhu na provedení důkazů za účelem prokázání přijetí dotčených plnění. Obdobně není důvodná ani námitka porušení základních zásad správy daní, neboť i tuto námitku stěžovatelka vztáhla k nevyhovění návrhu na provedení důkazů za účelem prokázání přijetí dotčených plnění. Konečné posouzení, zda stěžovatelka přijala deklarovaná plnění, a zda tak splnila jednu z podmínek pro přiznání nároku na odpočet, je namístě až v rámci nalézací fáze daňového řízení (srov. výše bod [27]).

[33] Okruh žalobních námitek, který se vztahoval k tvrzenému nedostatečnému vypořádání odvolacích námitek (část žaloby označenou jako II.B.2), stěžovatelka již do kasační stížnosti nezahrnula, ani nevznesla námitky, jimiž by zpochybnila vypořádání těchto námitek krajským soudem. Nejvyšší správní soud neshledal rozsudek krajského soudu v této části nepřezkoumatelným, proto se tímto okruhem námitek nezabýval.

[34] Námitkami, že žalovaný nezohlednil některé další skutečnosti uvedené výše bodu [19] a že se nezabýval možností postupné úhrady daně, kterou zmiňuje rozsudek č. j. 2 Afs 239/2015 – 66, se Nejvyšší správní soud nemůže zabývat pro jejich nepřípustnost podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Stěžovatelka tyto námitky neuplatnila v žalobě, ačkoliv tak nepochybně učinit mohla.

[35] Tvrzení stěžovatelky, že zjištění finančního úřadu o její majetkové situaci nebylo dostatečné, je zcela obecné. Ve stejné míře obecnosti stěžovatelka tvrdila v žalobě, že žalovaný dostatečně neprokázal, proč považoval budoucí úhradu daně za nedobytnou. Stěžovatelka však neuvedla žádnou konkrétní skutečnost zpochybňující závěr, že majetkové poměry tak, jak byly zjištěny (srov. výše bod [7]), svědčí o její nedobré ekonomické situaci a vzbuzují důvodnou obavu, že v době vymahatelnosti bude daň nedobytná, nebo že bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Soud proto neshledal důvod se touto námitkou blíže zabývat.

VI. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[36] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[37] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti 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 27. června 2019

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu