



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Daniely Zemanové a soudce Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **MPM Invest s. r. o.**, se sídlem Rokycanova 2798, Pardubice, zast. JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 7. 2014, čj. 17495/14/5000-14503-703460, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 17. 12. 2014, čj. 52 Af40/2014 – 90,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj jako správce daně dvěma zajišťovacími příkazy ze dne 16. 4. 2014 uložil podle § 167 odst. 1 daňového řádu žalobkyni, aby ve lhůtě do tří pracovních dnů zajistila úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období leden 2011 složením jistoty na depozitní účet správce daně ve výši 2.996.763 Kč, a aby ve stejné lhůtě zajistila úhradu dosud nestanovené DPH za zdaňovací období únor 2011 složením jistoty na depozitní účet správce daně ve výši 3.288.021 Kč.

[2] Žalovaný svým rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku zamítl odvolání žalobkyně proti oběma zajišťovacím příkazům.

[3] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného podala obsáhlou žalobu, kterou krajský soud zamítl svým rozsudkem rovněž označeným v záhlaví. V rozsudku uvedl, že pro naplnění hypotézy § 167 odst. 1 daňového řádu postačí odůvodněná obava o nedobytnosti pohledávky dosud nesplatné daně anebo spojení výběru takové daně se značnými obtížemi. Je tedy dle krajského soudu zjevné, že se nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtíží při vybírání daně. V daném případě správce daně takovéto indicie shromáždil. Hlavní okolností, z níž správce daně vycházel, je přitom prokázaná skutečnost, že společnost AVARRIO, s. r. o., pouze deklarovala uskutečnění obchodů s komoditou zlatých slitků nízké ryzosti (jejich nabytí od právního předchůdce), a to v rozporu s prokázanou skutečností, přičemž žalobkyně obchodovala se zlatými slitky pořizovanými dle fakturace právě od společnosti AVARRIO, u nichž však nebyl zjištěn jejich pravý původ. Krajský soud neshledal u správce daně ani žádná procesní pochybení.

II.

Stručné shrnutí argumentů uvedených v kasační stížnosti a ve vyjádření žalované

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v kasační stížnosti napadá rozsudek krajského soudu pro jeho nepřezkoumatelnost, neboť se krajský soud nevypořádal se všemi žalobními body, a dokonce zcela opominul stěžovatelkou navržené důkazy. Jakkoliv stěžovatelka považuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný, „pro právní jistotu se dále zabývá i nezákonností předmětného rozsudku pro nesprávné posouzení právní otázky.“ Stěžovatelka nesouhlasí, že správce daně, žalovaný a soud založili svá rozhodnutí na „indicích“; právní předpisy takovýto pojem vůbec neznají. Stěžovatelka polemizuje též se závěrem krajského soudu, podle něhož klíčovým důvodem pro aplikaci § 167 odst. 1 daňového řádu je protiprávní činnosti společnosti AVARRIO. Není totiž vůbec jasné, jak se na této činnosti stěžovatelka podílela, co zanedbala, co neučinila či naopak co měla učinit, aby zamezila nabytí zboží zasaženého podvodem na DPH. Správní orgány stěžovatelce „nedobrou víru“ vůbec neprokázaly. V tomto stěžovatelka odkazuje též na britskou judikaturu k zjišťování ne/dobré víry u osob účastnících se řetězců zasažených podvodem na DPH. Stěžovatelka detailně analyzuje své argumenty, které mají zakládat její dobrou víru, a nevědomost o protiprávní činnosti jiných osob v daném řetězci obchodování se zlatými slitky. Údajné podvodné jednání AVARRIO nemá se stěžovatelkou žádnou souvislost.

[5] Stěžovatelka dále polemizuje i s tím, že by byla nečinná vůči opakovaně vznášeným požadavkům ze strany správce daně. Tyto požadavky byly totiž procesně problematické. Upozorňuje rovněž na zjevně nesprávné tvrzení krajského soudu, že zásoby zboží stěžovatelky jsou obtížně obchodovatelnou komoditou. Žalovaný však ve svém rozhodnutí uvádí pravý opak: právě vysoká likvidita stěžovatelčina zboží ospravedlňuje vydání zajišťovacích příkazů. O neopodstatněnosti obav svědčí i to, že stěžovatelka požadované zajištění daně v plné výši uhradila.

[6] Žalovaný podal k věci rovněž obsáhlé vyjádření. V něm zejména opakuje, že předmětem přezkumu je zajišťovací příkaz jako rozhodnutí předběžné povahy, nikoliv rozhodnutí o samotné daňové povinnosti. V rámci odůvodnění zajišťovacího příkazu není správce daně povinen dokládat, že daň bude skutečně stanovena a v jaké výši. Pokud by správce daně již v tomto momentu přesně věděl, že daň stanovena bude a v jaké výši, stanovil by rovnou daň. I důkazy v řízení před krajským soudem neprovedené, ovšem stěžovatelkou navržené, směřovaly k samotnému nalézacímu řízení, nikoliv k řízení

pokračování

o zajištění daně zajišťovacím příkazem. Žalovaný proto navrhuje kasační stížnost zamítnout a přiznat mu náhradu nákladů řízení.

III.

Právní názor Nejvyššího správního soudu

[7] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřípustnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů; vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, byly v kasační stížnosti uplatněny (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Klíčovou otázkou tohoto případu je výklad § 167 odst. 1 daňového řádu [kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Dle něj [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.

[10] Podle § 167 odst. 3 daňového řádu není-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu. Podle § 167 odst. 4 u daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek.

[11] Institut zajišťovacího příkazu je jedním z vícero zajišťovacích instrumentů, který daňový řád upravuje k zajištění zatím nesplatné nebo nestanovené daně. Předchůdcem tohoto ustanovení v bývalém zákoně o správě daní a poplatků byl obdobný institut upravený v § 71.

[12] Judikatura k tomuto ustanovení již opakovaně uvedla, že naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohabodovým testem jeho použitelnosti. Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaheny k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Jistě to mohou být skutečnosti nasvědčující hrozící insolvenční situaci daňového subjektu, či jiné jeho majetkové potíže, mohou to však být i otázky s jeho majetkovou situací nesouvisející (srov. k tomu rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, č. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, věc SLOVLIKER ČR, bod 20).

[13] Je nepochybné, že správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu může vzít do úvahy též protiprávní charakter řetězce, kterého se daňový subjekt účastnil, povahu zboží, s jehož obchodováním má vznikat nárok na odpočet DPH, jednání daňového subjektu ve vztahu k správci daně v souvislosti se zatím nestanovenou daní, nebo i v souvislosti s placením daní jiných či s plněním jiných povinností dle daňového řádu. Současně je nutno souhlasit se žalovaným, že při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě 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. Proto například 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.

[14] Zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicí nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, případně tu existují jiné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.

[15] Nejvyšší správní soud plně souhlasí s terminologií, kterou používá krajský soud. Právě 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. Proto je namístě souhlasit se závěrem krajského soudu, podle něhož se v případě vydávání zajišťovacího příkazu „*nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicí, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtížích při vybírání daně*“.

[16] Termín „indicie“, s nímž stěžovatelka tak polemizuje, a který krajský soud používá, je běžně judikaturou k § 167 odst. 1 daňového řádu aplikován (viz shora cit. věc *SLOVLIKER ČR*, bod 20). Stěžovatelka má za to, že soud může používat jen termín, který je uveden v zákoně. Tato teze je však neudržitelná; pokud snad takto stěžovatelka uvažuje, je to dáno pouze jejím nesprávným a zjednodušeným ztotožněním práva s textem právního předpisu. Ve skutečnosti právní praxe s termíny výslovně neuvedenými v zákoně běžně pracuje, neboť tyto termíny jsou interpretačními důsledky výkladu zákona, respektive premisami, na kterých je zákon postaven [srov. k tomuto např. rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008-100, věc *Ondřejovická strojárna*, část IV. /f b), kde byla vznesena obdobná námitka, podle níž zákon nezná pojem „fiktivní faktura“, „fiktivní plnění“, „fiktivní transakce“, resp. nále z dne 29. 11. 2007, sp. zn. III. ÚS 109/07 (N 212/47 SbNU 757), věc *Komerční banka*, část IV.].

[17] Po tomto úvodu lze přistoupit k popisu důvodů, které žalovaný a správce daně pro vydání zajišťovacích příkazů uvedli.

[18] Žalovaný vyšel při svém rozhodnutí, kterým zamítl odvolání proti zajišťovacím příkazům, z následujících skutečností. Správce daně vedl u stěžovatelky daňové kontroly na DPH za zdaňovací období leden a únor 2011 a březen, duben a květen 2011. Pro poslední tři jmenované měsíce vyměřil stěžovatelce daňovou povinnost na DPH v jiné výši, než v jaké ji v daňových přiznáních vykazala stěžovatelka. Předmětem sporu za všech pět měsíců byly dodávky zlatých slitků s ryzostí pod 333/1000 od společnosti AVARRIO. Z daňové kontroly za měsíce březen až květen 2011 správce daně zjistil, že společnost AVARRIO se společně s dalšími obchodními společnostmi (Peduzzi s. r. o., Iridos s. r. o.) podílela na obchodování se zlatými slitky, a to podvodně za účelem vylákání odpočtu DPH. Zlaté slitky získával nezjištěným způsobem jednatel společnosti AVARRIO, který je dále dodával stěžovatelce. Obchodování se zlatými slitky se v měsících lednu a únoru 2011 od tohoto popisu, zjištěného v daňové kontrole za březen až květen 2011, nijak nelišilo. Za leden a únor 2011 však ještě správce daně daňovou povinnost nevyměřil. Předpokládanou výši doměřené DPH proto správce daně stanovil postupem dle § 167 odst. 4 daňového řádu, tedy podle vlastních pomůcek.

pokračování

[19] Stěžovatelka je dle rozhodnutí žalovaného evidentně částí podvodného řetězce na DPH. Zboží samo je velmi specifické, jde o zlaté slitky velmi nízké ryzosti, proto lze s ohledem na všechny okolnosti případu dospět k závěru, že se jedná o slitky úmyslně vytvářené za účelem získání nároku na odpočet DPH. To vyplývá i ze zprávy znalkyně, podle níž se tyto zlaté slitky začaly objevovat na trhu až v důsledku přijetí nové úpravy DPH v § 92a a § 92b zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, což svědčí o velmi pravděpodobném zneužívání systému DPH. Stěžovatelka jako jediná osoba ve spojení obchodních společností vykazuje nadměrný odpočet, který má být inkasován na úkor státního rozpočtu. Právě uváděné skutečnosti se staly součástí pomůcky podle § 167 odst. 4 daňového řádu, na jejichž základě správce daně stanovil předpokládanou výši DPH. Dále správce daně vyhodnotil absenci kupní smlouvy při objemu obchodů v řádech desítek milionů korun uskutečněných za období leden až květen 2011. Poptávku společnosti SAAMP ze dne 30. 3. 2011, kterou se stěžovatelka snažila prokázat ekonomický smysl svých transakcí se zlatými slitky, žalovaný vyhodnotil tak, že společnost SAAMP neměla zájem o slitky s ryzostí pod 333/1000, ale chtěla se pouze informovat na přesně vymezený obsah prvku bez příměsí jiných kovů.

[20] Ve věci předpokládaného dodatečného doměření DPH prováděl správce daně dohledávací činnost podle § 78 daňového řádu před zahájením daňové kontroly za leden a únor 2011, a to proto, aby vyloučil obavu o nedobytnosti vyměřené daně nebo jejím vybrání se značnými obtížemi. Stěžovatelka však na základě emailové žádosti správce daně požadované údaje nepředložila, čímž založila obavu ohledně majetkových poměrů a ekonomické výkonnosti stěžovatelky, která se následně promítla do postupu dle § 167 odst. 1 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka se správcem daně nespolupracovala, zjistil správce daně sám rozsah jejího majetku. Zjištěný majetek svou hodnotou nepokrýval budoucí DPH, u níž se předpokládá, že bude stanovena za zdaňovací období ledna a února 2011. Postupně klesala rentabilita činnosti stěžovatelky, snižuje se generování finančních prostředků na úhradu budoucí daňové povinnosti. Žalovaný v řízení o odvolání dále zjistil nízké zůstatky na účtech stěžovatelky u ČSOB, stěžovatelka navíc nenahlásila správci daně existenci dvou ze tří bankovních účtů vedených u ČSOB, čímž mu neposkytla součinnost dle § 127 odst. 1 daňového řádu, totiž neoznámila tuto změnu (nové bankovní účty) do 15 dnů ode dne, kdy změna nastala. Žalovaný nevzal v potaz tvrzení stěžovatelky o tom, že má velké likvidní zásoby zlata, protože tuto skutečnost stěžovatelka jen tvrdila, aniž by ji prokázala, a aniž by se tuto skutečnost podařilo potvrdit správci daně při jeho vyhledávací činnosti.

[21] Nejvyšší správní soud k právě uvedenému uvádí následující.

[22] Při výkladu a aplikaci § 167 odst. 1 daňového řádu musí správce daně, resp. žalovaný v řízení o odvolání, předložit přesvědčivé odůvodnění důvodů zajištění finančních prostředků daňového subjektu (srov. výklad k § 71 zákona o správě daní a poplatků v rozsudku NSS ze dne 8. 9. 2010, čj. 9 Afs 57/2010 – 139, věc CZT). Je evidentní, že v nynější věci snesl správce daně a po něm i žalovaný velmi obsáhlé odůvodnění nezbytnosti vydání zajišťovacích příkazů.

[23] Stěžovatelka s důvody uváděnými správcem daně a žalovaným nesouhlasí. V její obsáhlé argumentaci však zcela dominují důvody, kterými stěžovatelka dovozuje, že žádná daňová povinnost nevznikne, že její účast na řetězci podvodu s DPH byla nevědomá, že jí v tomto nelze přičítat zlou víru. Jak ovšem vysvětlil zdejší soud detailně shora, tyto stěžovatelčiny námitky směřují k tomu, aby již v této (dočasné) fázi daňového procesu správce daně detailně odůvodnil zákonnost v budoucnu vyměřené daně. Něco takového se však logicky míjí s předmětem nynějšího řízení (viz bod [13] shora).

Pro nynější věc bohatě postačí, že stěžovatelka součástí podvodného řetězce byla, aniž by to nevyhnutelně znamenalo, že jí také bude doměřena DPH.

[24] Nejvyšší správní soud se tedy blíže nezabýval velkou částí námitek kasační stížnosti ohledně absence zavinění stěžovatelky, která prý nemohla o své účasti na daňovém podvodu vědět a o její dobré víře (otázka původu zlatých slitků, polemiky s hodnocením výpovědí svědků, notabene podaných v daňovém řízení za daňové období březen až květen 2011, které je sice využíváno i pro nynější věc, které však bude podrobeno přezkumu v samotném řízení o opravných prostředcích proti vyměření DPH za březen až květen 2011, polemika s vyjádřeními znalkyně ohledně obchodování se zlatými slitky nízké ryzosti). Tyto námitky se s předmětem nynějšího řízení míjí, budou však jistě podrobeny samostatnému hodnocení v řízení o vyměření DPH za leden a únor 2011, respektive v případném přezkumu odvolacím. Dále se zdejší soud věnuje námitkám pro nynější věc relevantním.

[25] Povahu ekonomické činnosti stěžovatelky dokresluje neexistence písemné smlouvy se společností AVARRIO – jak z vyjádření znalkyně při jejím výslechu 31. 5. 2013, tak z povahy věci plyne, že je krajně neobvyklé, aby obchodní společnost provozovala rozsáhlé podnikání v objemu desítek miliónů korun bez písemné smlouvy. Tvrdí-li stěžovatelka opak, je to zajisté jeden z kamínků v mozaice důvodů zakládajících aplikovatelnost § 167 odst. 1 daňového řádu, jak správně uvádí žalovaný ve svém rozhodnutí. Stěžovatelka sice opakovaně tvrdí, že obchodování bez písemné smlouvy je v prostředí trhu se zlatem údajně obvyklé, proti tomu však stojí názor znalkyně při jejím výslechu dne 31. 5. 2013. Znalkyně své kategorické závěry opírá o svou praxi a o konzultace s odborníky vysokého managementu velkých zlatnických firem, s vedením puncovního úřadu a zlatnického cechu atd. Stěžovatelka sama naopak ke svému opačnému tvrzení nesnáší naprosto žádný důkaz. Pokud snad stěžovatelka písemné smlouvy neuzavírá, vypovídá to mnohé o jejím podnikání, nikoliv však o situaci na trhu se zlatem.

[26] Obavy z nedobytnosti může vskutku vyvolávat i neobvyklý předmět obchodů, slitiny zlata s ryzostí pod 333/1000. Z transakcí s nimi vznikly i sporné odpočty, k jejichž zajištění slouží rozhodnutí správce daně. Stěžovatelka tvrdí, že zboží „se prokazatelně“ objevuje na trhu se zlatými slitky. To je sice pravda, ovšem stěžovatelka opomíjí závěry znalkyně (protokol o výslechu znalkyně ze dne 31. 5. 2013, s. 9), že se toto zboží objevilo na českém trhu až počínaje rokem 2011, v souvislosti s novelou zákona o dani z přidané hodnoty (srov. bod [19] shora). Jistě nelze říci, že každé nízkoryzostní zlato je užíváno k nelegální činnosti a daňovým únikům. Ze znaleckého posudku a vyjádření znalkyně však jasně plyne, že použitelnost takového zlata je velmi omezená, a pravděpodobnost daňových úniků a obcházení daňového zákonodárství velmi vysoká. Kromě obecných a povšechných argumentů s tímto znaleckým závěrem stěžovatelka není s to nijak polemizovat.

[27] Pro nynější věc je významná též otázka součinnosti stěžovatelky vůči správci daně. Správce daně dne 25. 3. 2014 kontaktoval telefonicky a emailem zástupce daňového subjektu, po němž vyžadoval doplnění listin (analytická obrátová předvaha k 31. 12. 2013 a k 28. 2. 2014, hlavní kniha položkově k oběma datům, účetní deník k oběma datům, daňová evidence k DPH, kniha faktur k oběma datům, přehled inventarizace majetku k 31. 12. 2013, aktuální výpisy z bankovních účtů). Správce daně požadavek vysvětlil svou vyhledávací činností podle § 78 daňového řádu. Stěžovatelka ani její zmocněnec na uvedené nereagovali. Teprve dne 7. 4. 2014 reagoval zástupce stěžovatelčina zmocněnce, který vznesl požadavek na odůvodnění takto velkého rozsahu požadovaných písemností. Dne 8. 4. 2013 sdělil správce daně prostřednictvím emailu, že se jedná o vyhledávací činnost správce daně s tím, že pokud nebudou

pokračování

požadované listiny předloženy do 10. 4. 2014, bude postup žalobce vyhodnocen jako porušení zásady součinnosti ze strany daňového subjektu a snaha zatajit příjmy a majetek.

[28] Stěžovatelka tvrdí, že požadavky správce daně byly excesivní. Nejvyšší správní soud má naopak za to, že tyto požadavky logicky směřovaly k objasnění aktuální finanční situace stěžovatelky. Na požadavcích zdejší soud nic excesivního nevidí. Není jasné, jak jinak by mohl správce daně zjistit majetkové a ekonomické poměry stěžovatelky, a tedy vyhodnotit hrozbu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, než právě předložením požadovaných dokumentů. Pokud stěžovatelka součinnost neposkytla, zjistil správce daně sám vlastním postupem její majetkové a ekonomické poměry a následně vydal zajišťovací příkazy. Nedostatek součinnosti, společně s nedobrou ekonomickou situací stěžovatelky, kterou správce daně zjistil bez její součinnosti, pak šel k tíži stěžovatelky při rozhodování podle § 167 odst. 1 daňového řádu.

[29] Stěžovatelka dále napadá závěr krajského soudu, podle něhož jsou zásoby zboží stěžovatelky obtížně likvidní komoditou. Ze závěrů žalovaného na s. 16 rozhodnutí prý plyne přesný opak, říká stěžovatelka, zásoby zlata, kterými prý stěžovatelka disponuje, mají vysokou likviditu. Nejvyšší správní soud k tomu podotýká, že krajský soud tu skutečně uvedl závěr, který je v rozporu s obsahem správního spisu. Žalovaný vzal tvrzení stěžovatelky o velkých zásobách zlata za neprokázané (viz s. 13, odst. 4), respektive i kdyby snad nějaké zlato stěžovatelka v zásobách měla, jde v každém případě o velmi likvidní komoditu, pročež ani existence (neprokázaných) zásob zlata nemůže splnění daňové povinnosti dostatečně zajistit (s. 16-17 rozhodnutí žalovaného). Toto pochybení proto nemá na zákonnost rozsudku krajského soudu žádný vliv; žalovaný, jak uvedeno, neměl existenci větších zásob zlata u stěžovatelky za prokázanou.

[30] Konečně neoznámení dvou bankovních účtů se může jevit *samo o sobě* jako formální pochybení. V tom lze se stěžovatelkou souhlasit. V kombinaci se všemi dalšími shora uváděnými skutečnostmi však zdánlivě formální pochybení a porušení oznamovací povinnosti podle § 127 odst. 1 daňového řádu tvoří jeden z mnoha důvodů, které celkově zakládají obavy správce daně ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu.

[31] To, že stěžovatelka byla s to uhradit oba zajišťovací příkazy, neprokazuje, že tu nebyly důvody pro jejich vydání. Opačný výklad by byl absurdní, a v podstatě by založil důvody pro postup dle § 167 odst. 1 jen tam, kde je již daňový subjekt na tom ekonomicky tak bídně, že beztak není s to požadovanou částku uhradit.

[32] Stěžovatelka rovněž namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Upozornuje na rozsáhlost své žaloby a na to, že rozsudek krajského soudu se nevypořádal se všemi argumenty žaloby.

[33] K tomu uvádí Nejvyšší správní soud následující.

[34] Žaloba podaná u krajského soudu byla vskutku rozsáhlá, obsahovala 18 stran textu a více než 100 odstavců. V takovémto případě krajský soud nemusí nutně volit cestu vypořádání se s každou dílčí žalobní námitkou, ale naopak proti žalobě postaví právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Případně svůj názor podpoří i odkazem na napadené rozhodnutí žalovaného. Jak k tomu trefně uvádí Ústavní soud (v nálezu krajským soudem správně citovaném), „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní

ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ [nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), věc *M. CAMBELL & SONS LIMITED*, bod 68, srov. též rozsudky NSS ze dne 12. 3. 2015, čj. 9 As 221/2014 – 43, věc *To & Mi Vdf.*, bod 41, ze dne 29. 3. 2013, čj. 8 Afs 41/2012 - 50, věc *SAFINA*, bod 21, ze dne 6. 6. 2013, čj. 1 Afs 44/2013 - 30, věc *SOLARPARK gama*, bod 41, ze dne 3. 7. 2013, čj. 1 As 17/2013 – 50, bod 17, nebo ze dne 25. 2. 2015, čj. 6 As 153/2014 – 108, bod 37].

[35] Pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mýlí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek. Takovéto pojetí nepřezkoumatelnosti by pak směřovalo k nekonečnému „ping pongu“ mezi Nejvyšším správním soudem a soudy krajskými. Jak ostatně Nejvyšší správní soud vysvětlil výše, většina argumentů stěžovatelky směřuje do řízení vyměřovacího, nikoliv do rozhodnutí o vydání zajišťovacího příkazu. Stěžovatelka se závěry krajského soudu obsáhle polemizuje, a s touto polemikou se zdejší soud detailně vypořádává.

[36] Byť je tedy rozsudek krajského soudu strohý, požadavky přezkoumatelnosti splňuje.

[37] Jen pro pořádek Nejvyšší správní soud doplňuje, že nepřezkoumatelné není ani rozhodnutí žalovaného, pokud snad stěžovatelka k tomuto závěru směřuje (viz bod 1. kasační stížnosti). Rozhodnutí žalovaného se příkladně, srozumitelně a detailně vypořádává se všemi klíčovými argumenty uplatněnými v odvolání; úvahy podané v bodech [34] a [35] se samozřejmě přiměřeně uplatní i na podobu rozhodnutí žalovaného.

[38] Konečně stěžovatelka krajskému soudu vytýká, že se nevypořádal s jejími důkazními návrhy. V žalobě navrhovala k důkazu provést protokol o výslechu znalkyně ze dne 31. 5. 2013, výkazem zisku a ztráty a rozvahou podanou žalovanému dne 30. 6. 2014 k žalobě přiložila též emailovou korespondenci se správcem daně a poptávku od společnosti SAAMP. Jako důkaz pak navrhla provést i celý správní spis žalovaného. S tímto důkazním návrhem se krajský soud nevypořádal.

[39] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí následující.

[40] Je pravda, že na důkazní návrh krajský soud výslovně nereagoval. Na druhou stranu je nutno zdůraznit, že všechny navržené důkazy byly součástí správních spisů. To, že je stěžovatelka ofotila a k žalobě přiložila, nic nemění na tom, že dokumenty shora zmíněné byly částí správního spisu. Ostatně krajský soud s některými navrženými důkazy sám pracuje (viz např. emailová komunikace mezi správcem daně a stěžovatelkou na s. 5 rozsudku). Při jednání o žalobě ve správním soudnictví totiž není obsah správního spisu (tj. všechny jeho součásti) považován bez dalšího za důkaz. Vyplývá to ze samotné podstaty řízení ve správním soudnictví, které je přezkumným řízením správního řízení, správní spis je obrazem a výsledkem tohoto správního řízení, dokládá skutkový a právní stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Obsah správního spisu je samozřejmě bez pochybností známý správnímu orgánu, tj. žalovanému v řízení o žalobě, avšak i žalobce se v případě jeho zájmu má právo s obsahem správního spisu v průběhu správního řízení seznámit. Je možné, že žalobce učiní určitou část správního spisu spornou, o této otázce poté soud případně vede dokazování (takto např. rozsudky NSS ze dne 29. 1. 2009, čj. 9 Afs 8/2008 – 117, č. 2383/2011 Sb. NSS, *ECOPLAST*, nebo ze dne 29. 6. 2011, čj. 7 As 68/2011-75).

pokračování

[41] Pokud tedy při ústním jednání žádný z účastníků, tedy ani stěžovatelka, ani žalovaný, nežádali o čtení některé části správního spisu, nelze vytýkat krajskému soudu procesní pochybení, pokud při jednání ze správního spisu výslovně nekonstatoval jako důkaz listinu, kterou stěžovatelka připojila k žalobě jako „důkaz“. Nutno navíc upozornit, že při jednání oba účastníci (žalovaný i stěžovatelka ústy svého zástupce) výslovně uvedli, že „nemají žádné návrhy na doplnění dokazování“ (č. l. 77 krajského soudu).

[42] I tato kasační námitka je tedy nedůvodná.

[43] Nejvyšší správní soud neprovedl důkaz listinou označující zájem společnosti SAAMP o zboží stěžovatelky, neboť tento důkaz se míjí s předmětem nynějšího řízení, a míří již k správnosti vyměření samotné DPH (viz k tomu bod [24] shora).

IV.

Závěry a náklady řízení

[44] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že krajský soud rozhodl správně, důvody pro vydání zajišťovacího příkazu tu byly. Stěžovatelka byla zejména a) účastna na řetězci směřujícím k podvodu na DPH (její dobrá víra v této fázi není rozhodná), b) obchodovala na základě ústních smluv se zlatými slitky velmi nízké ryzosti, tedy zbožím velmi často využívaným k daňovým podvodům, c) její ekonomické výsledky se zhoršují, d) porušila povinnost součinnosti vůči správci daně nerespektováním jeho výzev, e) neposkytla informace o dvou nových účtech. Nejvyšší správní soud proto neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[45] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[46] Žalovaný požaduje úhradu nákladů řízení, a to v paušální částce 300 Kč, s odvoláním na nálezh Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, Pl. ÚS 39/13, resp. na zásadu rovnosti účastníků řízení před správními soudy (§ 36 odst. 1 s. ř. s.). Takovýto nárok nicméně nelze žalovanému přiznat. V tomto lze odkázat na usnesení rozšířeného senátu NSS, podle něhož „s výkonem působnosti jednotlivých správních orgánů je nerozlučně spojena též povinnost tuto činnost obhájit u nezávislého soudu, povolaného na základě příkazu ústavodárce k ochraně práv jednotlivců (srov. čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). Náklady takto vzniklé při této standardní činnosti správních orgánů jsou stejně jako veškeré náklady na fungování veřejné správy hrazeny z veřejných rozpočtů, tj. z výtěžku daní a poplatků hrazených všemi občany na základě zákona“ (usnesení RS NSS ze dne 31. 3. 2015, čj. 7 Afs 11/2014 – 47, bod 25).

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

V Brně dne 11. června 2014

Zdeněk Kühn
předseda senátu