ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **V. H. T. T.,** zastoupená Mgr. Pavlem Rybářem ml., advokátem se sídlem Slovenská 2136, Sokolov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 9. 2016, č. j. 39758/16/5100-41453-711866, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 11. 2017, č. j. 30 Af 54/2016 – 92,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Stěžovatelka provozuje v prodejně (sestávající z prostoru o velikosti 20 x 14 m) vedle benzinové pumpy Pap Oil v Novém Žďáru maloobchod s tabákovými výrobky, alkoholickými a nealkoholickými nápoji a dalším rozličným zbožím (od drogerijních výrobků a oblečení až po pilinové brikety). V záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) žalovaný potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 15. 7. 2016, č. j. 680232/16/2403-00540-404734, č. j. 680423/16/2403-00540-404734, č. j. 680498/16/2403-00540-404734, č. j. 680548/16/2403-00540-404734, č. j. 680582/16/2403-00540-404734, č. j. 680639/16/2403-00540-404734, č. j. 680676/16/2403-00540-404734, a č. j. 680698/16/2403-00540-404734 (dále jen „zajišťovací příkazy“), kterými bylo žalobkyni uloženo, aby složila jistotu na úhradu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), která nebyla dosud stanovena, ve vztahu k období leden 2015 v částce 176 678 Kč, k období únor 2015 v částce 160 916 Kč, k období březen 2015 v částce 28 590 Kč, k období duben 2015 v částce 113 835 Kč, k období

květen 2015 v částce 519 572 Kč, k období červen 2015 v částce 139 721 Kč, k období červenec 2015 v částce 147 483 Kč a k období srpen 2015 v částce 115 584 Kč, tj. v celkové částce 1 402 379 Kč.

[2] Žalobu podanou proti napadenému rozhodnutí Krajský soud v Plzni v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „krajský soud“ a „napadený rozsudek“) zamítl. Krajský soud nejprve citoval judikaturu Nejvyššího správního soudu k podmínkám vydání zajišťovacího příkazu dle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, dle které není zajišťovací příkaz vyloučen ze soudního přezkumu (rozsudek sp. zn. 9 Afs 13/2008); v zajišťovacím řízení není na místě obšírně prokazovat otázky, které souvisí se stanovením samotné daně (rozsudky sp. zn. 10 Afs 18/2015 a 6 Afs 108/2015); a pokud jsou důvody nasvědčující pravděpodobnosti stanovení daně slabší, lze zajišťovací příkazy vydat, jsou-li zjištěny silné důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (rozsudek sp. zn. 4 Afs 22/2015).

[3] K první podmínce vydání zajišťovacího příkazu, pravděpodobnost budoucího stanovení daně, krajský soud rekapituloval skutková zjištění vyplývající z vyhledávací činnosti správce daně a konstatoval závěry správce daně a žalovaného. K námitce žalobkyně, že nebylo prokázáno, že zboží, které je předmětem zajišťovaného plnění, skutečně prodávala žalobkyně, krajský soud uvedl, že prostá skutečnost, že zboží bylo doručeno na jinou adresu, než je místo podnikání ostatních subjektů, sice sama o sobě nemůže vést k závěru, že zboží bylo určeno pro někoho jiného než osobu uvedenou na dokladu (tj. žalobkyni), závěr daňových orgánu je však podepřen svědeckými výpověďmi, přičemž žalobkyně jej nijak konkrétně nezpochybnila.

[4] Krajský soud dále konstatoval, že daňové orgány se sice nijak nevyjádřily k prohlášením osob, které údajně používaly provozovnu žalobkyně jako odběrné místo pro tabákové výrobky, učiněným v listopadu 2015, a to ačkoli byla založena ve spise, nejedná se však o vadu, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. S ohledem na ostatní podklady pro rozhodnutí, zejména protokol o ústním jednání, v rámci kterého byla k věci vyslechnuta sama žalobkyně, se tato prohlášení jevila jako nespolehlivá. Nadto krajský soud konstatuje, že institut zajišťovacího příkazu představuje pouze tzv. předstižné rozhodnutí, stanovení samotné daně je až předmětem nalézacího řízení. V zajišťovacích příkazech jsou přezkoumatelným způsobem uvedeny důvody a skutečnosti, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, a jsou zde dostatečně vypořádány námitky, kterými žalobkyně dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací.

[5] Následně se krajský soud věnoval druhé podmínce, a to pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně. Žalobkyně dle krajského soudu v žalobě pouze opakuje námitky, které již uplatnila během odvolání. Žalovaný veškeré námitky řádně vypořádal, přičemž krajský soud se s jeho posouzením ztotožňuje.

[6] Závěrem krajský soud konstatoval, že skutečnosti, na základě kterých správní orgány dovodily splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, tvoří ucelený logický okruh indicií příslušné intenzity svědčící závěru, že byla namístě obava o schopnost a ochotu žalobkyně daň v době její vymahatelnosti uhradit. V posuzovaném případě nedošlo k porušení zásad zdrženlivosti a přiměřenosti ve smyslu § 5 odst. 3 daňového řádu a zajišťovací příkazy byly vydány v souladu s § 167 odst. 1 daňového řádu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností, kterou opírá o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Stěžovatelka předně namítá, že krajský soud pouze převzal argumentaci žalovaného, což činí napadený rozsudek nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. Krajský soud dále opomněl vypořádat žalobní námitky týkající se prokázání toho, že zboží prodávala stěžovatelka a že došlo k přechodu práva nakládat se zbožím. Obě skutečnosti jsou přitom zásadní pro stanovení daňové povinnosti stěžovatelky. Žádný ze svědků nevypověděl, že by viděl stěžovatelku zboží prodávat. Pro závěr žalovaného, že zboží bylo prodáváno stěžovatelkou, svědčí pouze adresa vykládky zboží, která je shodná se sídlem podnikání stěžovatelky. Stěžovatelka se však domnívá, že pouhé složení zboží na určité adrese nemůže být považováno za dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

[9] Za zásadní pochybení považuje stěžovatelka to, že správce daně provedl výslech jen části osob, a to pouze těch, jejichž výpověď svědčila vydání zajišťovacích příkazů. Stěžovatelka si je vědoma judikatury Nejvyššího správního soudu, dle které před vydáním zajišťovacího příkazu nemusí správce daně provádět rozsáhlé dokazování, má však za to, že pokud správce daně již v této fázi přistoupí k provedení výslechu řady osob, je povinen provést i ty důkazy, které svědčí ve prospěch daňového subjektu. Správce daně nadto v posuzovaném řízení ostatní výslechy před stěžovatelkou dokonce zatajil. Skutečnosti uvedené v těchto výpovědích mohly mít vliv přinejmenším na výši zajišťované daně. Krajský soud se s tímto pochybením nijak nevypořádal.

[10] Stěžovatelka dále vytýká krajskému soudu nesprávné posouzení podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. Ustanovení § 167 daňového řádu vyžaduje naplnění dvou základních předpokladů pro vydání zajišťovacích příkazů: pravděpodobnost stanovení daně v konkrétní výši a budoucí nedobytnost daně. Naplnění prvního předpokladu úzce souvisí s tím, zda stěžovatelka zboží, které bylo dodáváno na její adresu, prodávala, zda na ni přešlo právo nakládat se zbožím, a zda tedy opravdu uskutečnila správcem daně předpokládané zdanitelné plnění. Rovněž bylo třeba posoudit, zda neměla nárok na uplatnění odpočtu daně na vstupu, čímž by se řádově snížila výše doměřované daně. Nemožnost stanovení data uskutečnění zdanitelného plnění činí rozhodnutí správce daně a všechna navazující rozhodnutí nepřezkoumatelnými. Ani vypořádání druhého předpokladu pro zajištění daně ze strany krajského soudu nepovažuje stěžovatelka za dostatečné.

[11] Závěrem stěžovatelka uvádí, že krajský soud nepřihlédl k namítaným porušením závazného procesního předpisu, v jejichž důsledku došlo k hrubému zásahu do jejích subjektivních práv.

[12] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že napadený rozsudek nelze považovat za nepřezkoumatelný, neboť soud si může dle judikatury Nejvyššího správního soudu osvojit argumentaci žalovaného, pokud napadené rozhodnutí přezkoumá v intenzích žalobních bodů (které byly téměř identické s podaným odvoláním) a dospěje k závěru, že právní závěry žalovaného jsou správné. Stěžovatelkou citovaný rozsudek je nepřiléhavý, neboť se týkal případu, kdy oproti nyní posuzované věci nebyla vypořádána podstatná část námitek. Ohledně neprokázání skutečného prodání zboží a přechodu práva se zbožím nakládat žalovaný připomíná, že v rámci řízení o vydání zajišťovacího příkazu se dokazování neprovádí. Hodnota svědecké

výpovědi ostatních podnikatelů vietnamského původu by byla v porovnání s výpověďmi řidičů a jednatelů společností dodávajících zboží o mnoho nižší. K prolomení diverzifikace daňového řízení proto nebyl důvod. Správce daně musel založit výpovědi svědků poskytnuté Policií České republiky do neveřejné (vyhledávací) části spisu, neboť opačný postup by mohl znamenat zmaření účelu probíhajícího trestního řízení (srov. § 66 daňového řádu). Podle rozsudku Krajského soudu v Brně sp. zn. 62 Af 75/2014 soud v případě, že se daňový subjekt nemůže s obsahem vyhledávací části správního spisu seznámit, „supluje" procesní aktivitu subjektu z hlediska relevance obsahu spisu ve vztahu k odůvodnění zajišťovacího příkazu.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k jejímu podání, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[14] Důvodnost kasační stížnosti vážil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž žádnou takovou neshledal.

[15] Stěžovatelka podřadila své námitky pod kasační důvody stanovené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a c) s. ř. s., z obsahu kasační stížnosti je nicméně zřejmé, že nenamítá zmatečnost [§ 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.], nýbrž nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Subsumpce kasačních důvodů pod zákonná ustanovení je však součástí právního hodnocení Nejvyšším správním soudem a nejde o nedostatek návrhu, který by bránil jeho věcnému projednání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 – 50, publ. pod č. 161/2004 Sb. NSS; veškerá judikatura zdejšího soudu je dostupná z www.nssoud.cz).

[16] Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že ačkoli lze stěžovatelce přisvědčit, že krajský soud na řadě míst napadeného rozsudku obsáhle rekapituluje závěry daňových orgánů a jeho posouzení je oproti tomu velmi stručné, neshledal Nejvyšší správní soud napadený rozsudek nepřezkoumatelným. Důvody, které krajský soud vedly k zamítnutí žaloby, jsou z odůvodnění seznatelné. Krajský soud vylíčil konkrétní skutkové okolnosti, o něž své rozhodnutí opřel, uvedl úvahy, kterými se řídil při posouzení důvodnosti žaloby, a popsal závěry, ke kterým na základě těchto úvah dospěl.

[17] Nejvyšší správní soud rovněž neshledal, že by krajský soud opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě. Klíčovou otázku v posuzované věci, tj. prokázání přechodu práva nakládat s tabákovými výrobky jako vlastník na stěžovatelku, krajský soud řádně posoudil a uvedl důvody, pro které přisvědčil závěrům žalovaného. Ohledně námitek brojících proti pravděpodobnosti budoucí vymahatelnosti daně Nejvyšší správní soud shledal, že stěžovatelka v žalobě pouze zopakovala své odvolací námitky a posouzení žalovaného pouze okomentovala tvrzením jako „*velice kulantně a tajuplně řečeno, co si však pod tím představit, je i nadále mozaikově a neurčitě zahaleno*" či pouze zopakováním svého předchozího stanoviska. Takto formulované námitky nedosahují požadavků na žalobní bod (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 – 58, publ. pod č. 835/2006 Sb. NSS), krajskému soudu tak nelze vytýkat, že v situaci, kdy se s názorem žalovaného ztotožnil, neopakoval argumenty žalovaného a pouze na jeho posouzení odkázal. Nejvyšší správní soud proto přistoupil k posouzení merita věci.

[18] Ze správního spisu vyplývá, že správce daně na základě stěžovatelkou podaného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2015 nabyl pochybností, zda skutečně došlo k deklarovanému přijetí zdanitelných plnění (základ daně 1 340 339 Kč) a uskutečnění zdanitelných plnění (základ daně 1 411 790 Kč) a zda byl nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH. Z postupu k odstranění pochybností (viz protokol o průběhu postupu k odstranění pochybností a o zahájení daňové kontroly ze dne 6. 11. 2015, č. j. 897420/15/2403-60561-404894, na č. l. 4) vyplynulo, že stěžovatelka za zdaňovací období duben 2015 nakoupila tabákové výrobky v celkové hodnotě 1 575 487 Kč včetně DPH 21 %, kromě samotných daňových dokladů však nepředložila žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly přijetí a úhradu zboží. Dodavatel tabákových výrobků, společnost JAS ČR, a. s., vystavil za duben 2015 stěžovatelce daňové doklady v celkové výši 507 669 Kč a DPH 21 % 106 610 Kč. Dále v dubnu 2015 vystavil daňové doklady subjektům N. M. V. (69 601 Kč + 14 616 Kč DPH) a T. H. H. T. (271 213 Kč + 56 955 Kč DPH), přičemž na odběrovém místě dále evidoval další dva odběratele, Ch. T. V. a T. T. P. Druhý dodavatel, společnost GECO, a.s., vystavil kromě stěžovatelky daňový doklad subjektu A. Q. N. (164 599 Kč + 36 564 Kč DPH), druhý dodavatel dále evidoval provozovnu stěžovatelky jako odběrové místo pro dalších 5 odběratelů vietnamského původu (N. T. T., T. T. P., N. V. N., T. T. T. N. a T. N. T.). Všechny platby byly provedeny v hotovosti. S ohledem na výše uvedené správci daně vznikly pochybnosti o tom, jaký skutečný objem zboží určený k prodeji daňový subjekt pořídil, resp. prodal. Správce daně dále zjistil, že na třech daňových dokladech (č. V120014828, V120014868, 15-0001183), na jejichž základě si stěžovatelka uplatnila odpočet z daně, je jako odběratel uvedená osoba odlišná od stěžovatelky. Stěžovatelka proto postupovala v rozporu s § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, když si uplatnila nárok na odpočet z dokladů, na nichž byl uveden jiný odběratel, čímž si neoprávněně zvýšila nárok na odpočet daně o 4671 Kč. Dále bylo zjištěno, že stěžovatelka uplatnila plný nárok na odpočet daně ve výši 2958 Kč z předmětu plnění alkoholické nápoje a ve výši 202 Kč z předmětu plnění nealkoholické nápoje, na které však nemá žádný doklad ani jiný relevantní důkaz o pořízení zboží. Stěžovatelka zaznamenávala uskutečněné prodeje ručně do sešitu denních tržeb, kde byly vedeny tři sloupce – 21 % sazba DPH platba v hotovosti, 21 % sazba DPH platba kartou a 15 % sazba DPH. Na základě uvedených zjištění dospěl správce daně k závěru, že nedošlo k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně. Vzhledem k časové náročnosti dalšího dokazování správce daně ukončil postup k odstranění pochybností a zahájil daňovou kontrolu.

[19] V návaznosti na závěry správce daně uvedené v protokolu o průběhu postupu k odstranění pochybností a o zahájení daňové kontroly ze dne 6. 11. 2015 V. Ch. T., P. T. T., N. N. V., T. N. T. a N. A. Q. předložili správci daně prohlášení, že provozovnu stěžovatelky používají jako odběrové místo pro nákup tabákových výrobků, protože to je pro ně i dodavatele výhodnější a stěžovatelka je spolehlivá. Správce daně následně vyslechl stěžovatelku, jednatele společnosti a obchodního zástupce společnosti JAS ČR, a. s., a dva řidiče a tři obchodní zástupce společnosti GECO, a.s.

[20] Pravděpodobnost budoucího doměření daně správce daně v zajišťovacích příkazech odůvodnil tak, že tabákové výrobky, které byly dodavateli dodány na provozovnu stěžovatelky, ale fakturovány na jiné subjekty (v dubnu 2015 na osoby A. Q. N., N. M. V. a T. H. H. T.), byly v této provozovně následně prodány konečnému spotřebiteli, čímž došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, a stěžovatelce proto vznikla povinnost přiznat daň z přidané hodnoty dle § 108 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. K těmto závěrům správce daně dospěl na základě výpovědí obchodních zástupců a řidičů dodavatelů, kteří uvedli, že stěžovatelka předmětné tabákové výrobky objednávala, přebírala a platila, čímž na stěžovatelku přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník, a tudíž došlo k dodání zboží ve smyslu § 13 zákona o DPH. Stěžovatelka staví

svou obranu proti zajišťovacím příkazům na tvrzení, že předmětné tabákové výrobky neprodala. Již v odvolání stěžovatelka rovněž upozornila na výše uvedená prohlášení dalších podnikatelů vietnamského původu, kteří provozovnu stěžovatelky údajně používali pouze jako odběrové místo. Právo nakládat se zbožím jako vlastník na stěžovatelku nikdy nepřešlo, neboť toto právo náleželo subjektům uvedeným na daňových dokladech. Zboží přebírala pouze za účelem výpomoci ostatním obchodníkům a získání množstevních bonusů.

[21] Dle § 167 odst. 1 daňového řádu, „*[j]e-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz*“.

[22] Správce daně tedy může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. 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. Důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně, daňový subjekt se např. zbavuje majetku, ukončuje podnikatelskou činnost apod. (rozsudek ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS).

[23] Zajišťovací příkaz je zajišťovacím instrumentem ve vztahu k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné. Jedná se o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně v případě odůvodněných obav ve vztahu k jejich budoucí vymahatelnosti. Po správci daně tedy nelze na jednu stranu 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 vydáním zajišťovacího příkazu správce daně závažně zasahuje do majetkových práv daňového subjektu a od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti nelze zcela odhlédnout. V opačném případě by byl správním orgánům otevřen prostor pro ničím neomezenou libovůli. Postačovalo by totiž pouze stanovit dostatečně vysokou částku dosud nestanovené daně přesahující majetek daňového subjektu, a tím by byla vždy založena odůvodněná obava ohledně budoucí vymahatelnosti takto vysoké částky daně.

[24] Podstatou sporu v řízení o kasační stížnosti je prokázání první podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, tj. pravděpodobnost budoucího vyměření daně.

[25] Úvodem Nejvyšší správní soud připomíná, že vnitrostátní úprava DPH vychází z práva Evropské unie, a to z tzv. Šesté směrnice Rady ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (č. 77/388/EHS), která byla s účinností od 1. 1. 2007 nahrazena (z důvodu přepracování struktury a uspořádání jednotlivých ustanovení) směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112“).

[26] Mechanismus DPH je založen na zásadě daňové neutrality. Plátci daně vzniká nárok na odpočet daně na vstupu, pokud jsou přijatá zdanitelná plnění použita pro uskutečnění ekonomické činnosti (§ 72 odst. 1 zákona o DPH). Plátce daně je následně povinen přiznat daň na výstupu, kterou je daň uplatněná plátcem za zdanitelné plnění, tj. dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění

v tuzemsku, které není osvobozené od daně [§ 4 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 2 odst. 1 písm. a) a 2 zákona o DPH]. Tímto způsobem plátce daně zdaňuje pouze svou přidanou hodnotu a celá výše daně dopadá až na konečného spotřebitele, který nemá nárok na daňový odpočet.

[27] V posuzované věci je existence pravděpodobnosti doměření daně založena na tom, že stěžovatelka, jako plátce DPH, a nikoli konečný spotřebitel, přijala zdanitelné plnění (tabákové výrobky) od dodavatelů, a musela tedy uskutečnit zdanitelné plnění, buď ve formě prodeje konečnému spotřebiteli, nebo jinému plátci DPH. Stěžejním předmětem dokazování správce daně proto učinil skutečnost, že došlo k dodání zboží stěžovatelce ve smyslu § 13 odst. 1 zákona o DPH.

[28] Podle § 13 odst. 1 zákona o DPH „[d]*odáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník*“.

[29] Podle ustálené judikatury Soudního dvora pojem „dodání zboží“ „*neodkazuje na převod vlastnictví způsoby, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku, a to i kdyby k převodu vlastnictví nedošlo*“ (rozsudek ze dne 8. 2. 1990 ve věci C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, obdobě též rozsudek ze dne 18. 7. 2012 ve věci C-78/12, „*Evita-K“ EOOD*, dostupné tak jako ostatní zde uvedená rozhodnutí Soudního dvora na http://curia.europa.eu/). V návaznosti na uvedenou judikaturu Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 24/2016 – 40, publ. pod č. 3456/2016 Sb. NSS, uvedl, že „[p]*ojem ‚nakládat se zbožím jako vlastník‘ dle § 13 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, není identický s právním pojetím vlastnictví ve smyslu občanského zákoníku z roku 2012. Z pohledu daně z přidané hodnoty k dodání zboží (převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník) dochází mimo jiné převzetím zboží. I v případě, kdy je z určitých důvodů odsunut přechod vlastnického práva, se jedná o dodání zboží, pokud kupující fakticky převezme zboží a může ho využívat, tedy s ním nakládat jako vlastník.*“

[30] Ze svědeckých výpovědí (řidičů a obchodních zástupců dodavatelů) provedených správcem daně před vydáním zajišťovacích příkazů vyplývá, že veškeré tabákové zboží stěžovatelka objednávala telefonicky, zboží kontrolovala a přebírala, převzetí stvrzovala svým podpisem a následně ihned za zboží platila v hotovosti. V případě, že zboží bylo objednáváno pro sestru stěžovatelky, T. H. H. T., byl řidiči předložen její živnostenský list. Zboží, na které dodavatelé vystavovali daňové doklady znějící na jiné odběratele, přebírala stěžovatelka bez dalšího.

[31] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s daňovými orgány a krajským soudem, že provedenými výslechy bylo dostatečně prokázáno, že na stěžovatelku přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník, a došlo tudíž k dodání ve smyslu § 13 odst. 1 zákona o DPH. Stěžovatelka tuto skutečnost žádným relevantním způsobem nezpochybnila. Nikdy netvrdila (a v řízení se neprokázalo), že zboží odebírala jako konečný spotřebitel, ani nepředložila jakékoli podklady k prokázání dočasnosti dodání zboží, např. do úschovy či uskladnění (nicméně i v takovém případě není vyloučeno, že po zhodnocení celkového kontextu a ekonomické reality případu správce daně dospěje k závěru, že došlo k dodání zboží ve smyslu § 13 zákona o DPH, viz DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář.* Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, k § 13, právní informační systém ASPI). Stěžovatelka proto musela předmětné zboží použít pro uskutečnění své ekonomické činnosti a je nerozhodné, zda tak učinila ve formě přímého prodeje konečnému spotřebiteli nebo přeprodání jiným podnikatelům, neboť v obou případech byla povinna přiznat daň na výstupu. Ve fázi vydání zajišťovacích příkazů, které představují pouze závěry mezitímní (předběžné), je takovéto zjištění dostačující pro učinění závěru o budoucím doměření daně.

Teprve v nalézacím řízení bude správce daně povinen posoudit, jakým konkrétním způsobem stěžovatelka předmětné tabákové výrobky použila ke své ekonomické činnosti. Neprovedení výslechů stěžovatelkou zmiňovaných podnikatelů vietnamské národnosti stran jejich spolupráce se stěžovatelkou proto Nejvyšší správní soud nepovažuje v této fázi daňového řízení za vadu řízení spočívající v nedostatečném zjištění skutkové podstaty [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

[32] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že předběžný závěr správce daně a žalovaného, že na stěžovatelku bylo převedeno právo nakládat s předmětnými tabákovými výrobky jako vlastník a ta je následně použila ke své ekonomické činnosti, tj. dodala jiným subjektům (konečnému spotřebiteli či jiným podnikatelům), byl vzhledem k fázi daňového řízení při vydání zajišťovacích příkazů opodstatněný a nebyl stěžovatelkou relevantním způsobem zpochybněn. Je tedy třeba přisvědčit závěru žalovaného i krajského soudu, že stěžovatelce vznikla povinnost přiznat daň. Důvody, ze kterých žalovaný dovodil pravděpodobnost budoucího stanovení daně, je tedy třeba považovat za dostatečné.

[33] Nadto, jak bylo uvedeno výše, určité pochybnosti ohledně budoucího doměření daně lze do určité míry kompenzovat vysokou mírou odůvodněné obavy ve vztahu k budoucí dobytnosti úhrady daně (srov. již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 22/2015 – 104). Z obsahu správního spisu vyplývá, že stěžovatelka měla ke dni vydání zajišťovacích prostředků pouze velmi nízké částky finančních prostředků na bankovních účtech (749 Kč a 6964 Kč), veškeré obchodní transakce realizovala v hotovosti, byla majitelkou dvou osobních automobilů z roku 1987 a 1995 a smluvním zástavním právem zatížené nemovitosti a její podnikatelská činnost byla ke dni 10. 2. 2016 ukončena. Nejvyšší správní soud proto shledal, podobně jako krajský soud, silné důvody zakládající odůvodněné obavy ve vztahu k dobytnosti daně.

[34] K jednověté zmínce o tom, že by stěžovatelka měla mít „*nárok na uplatnění DPH na vstupu*“, Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka ani v daňovém řízení, a především ani v žalobě neuplatnění odpočtu na DPH nerozporovala, nyní uplatněná námitka, která je však spíše konstatováním bez bližšího odůvodnění, je proto nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). V obecné rovině lze však konstatovat, že pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit formálně bezvadný a řádně zaúčtovaný daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Byly-li daňové doklady vystaveny na jiné daňové subjekty, nebylo možné na jejich základě uplatnit nárok na odpočet.

[35] K námitce týkající se zařazení policií provedených výslechů stěžovatelkou uvedených údajných odběratelů tabákových výrobků do zvláštní části spisu Nejvyšší správní soud konstatuje, že v obecné rovině není porušením práva na spravedlivý proces, pokud jsou některé podklady založeny ve vyhledávací části spisu (§ 65 daňového řádu) a daňový subjekt do nich nemůže v době vydání zajišťovacího příkazu z legitimních důvodů nahlédnout. V době vydání zajišťovacího příkazu totiž stále probíhá nalézací řízení a shromažďování důkazních prostředků pro rozhodnutí o daňové povinnosti daňového subjektu, které by mohlo být zpřístupněním některých podkladů ztíženo (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, č. j. 62 Af 75/2014 - 230, publ. pod č. 3335/2016 Sb. NSS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2018, č. j. 6 Afs 112/2018 – 29). Dospěl-li by soud k závěru, že výpověď zmíněných podnikatelů by byla pro posouzení zákonnosti zajišťovacích příkazů relevantní, měl by povinnost „suplovat“ procesní práva stěžovatelky a s obsahem této části spisu se seznámit. Jak již bylo uvedeno výše, v nyní posuzované věci však pro vydání zajišťovacích příkazů postačovalo prokázání toho, že stěžovatelce byly předmětné tabákové výrobky dodány, a to nikoli jako konečnému spotřebiteli. Musela je proto použít pro uskutečnění své ekonomické činnosti, za což byla povinna přiznat daň. Stěžovatelkou odkazované výslechy vietnamských

obchodníků s tabákovými výrobky tak byly pro posouzení zákonnosti zajišťovacích příkazů nerozhodné. Námitka je proto nedůvodná. Závěrem Nejvyšší správní soud konstatuje, že se námitkou č. 6, týkající se porušení procesních předpisů, nemohl pro její naprostou obecnost a absenci relevantní argumentace blíže zabývat.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[36] Nejvyšší správní soud dospěl ze shora uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[37] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšný žalovaný vznik nákladů řízení o kasační stížnosti netvrdil a ani ze spisu Nejvyššího správního soudu neplyne, že by mu nějaké náklady nad rámec jeho běžné činnosti vznikly, proto mu právo na jejich náhradu nemohlo být přiznáno.

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

V Brně dne 26. září 2018

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu