



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera, soudce JUDr. Tomáše Langáška a soudkyně Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **AUTO MAXOV s.r.o.**, se sídlem Radvanec 12, Radvanec, zastoupeného JUDr. Ivanou Žilinčíkovou, advokátkou se sídlem Pařížská 20, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 2. 2018, č. j. 6069/18/5100-41458-711539, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 22. 2. 2019, č. j. 59 Af 11/2018 – 240,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem**

[1] Dne 8. 12. 2017 vydal Finanční úřad pro Liberecký kraj - Územní pracoviště v České Lípě (správce daně) 16 zajišťovacích příkazů dle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), kterými žalobkyni uložil, aby na úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor – červenec 2016, říjen – prosinec 2016 a leden – červenec 2017 složil jistotu ve výši 19 446 755,51 Kč. Odvolání žalobkyně žalovaný dne 9. 2. 2018 zamítl.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně u Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci. Krajský soud žalobu neshledal důvodnou a zamítl ji.

[3] K námitce týkající se nahlížení do spisu dne 28. 3. 2018 soud uvedl, že případné vady postupu správce daně při těchto úkonech nemohou mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí, neboť proběhly až po vydání zajišťovacích příkazů i rozhodnutí žalovaného.

[4] Soud připomněl, že zajišťovací příkazy nebyly vydány na základě provedeního dokazování, po němž by muselo přijít na řadu „klasické“ hodnocení důkazních prostředků a jejich přerážení ve smyslu § 65 odst. 2 daňového řádu do veřejné části spisu, ale na základě indicií, vyplývajících jednak z vyhledávací činnosti správce daně a jednak z prováděných daňových kontrol a postupů k odstranění pochybností. Procesní aktivitu daňového subjektu spočívající v nahlédnutí do vyhledávací části spisu v rámci odvolacího řízení supluje žalovaný jako odvolací orgán, následně správní soud při soudním přezkumu vydaných rozhodnutí.

[5] Po prostudování předloženého spisového materiálu, a to nejen veřejné části, ale zejména vyhledávací části spisu, dospěl soud k závěru, že zjištění správce daně, z nichž při vydání zajišťovacích příkazů vycházel, nejsou pouhými spekulacemi.

[6] Soud uvedl, že pro vydání zajišťovacích příkazů je podstatná již samotná účast daňového subjektu na podvodu na DPH. Případné prokazování dobré víry ve vztahu k účasti daňového subjektu na podvodu na DPH je až otázkou řízení nalézacího.

[7] Správce daně dostatečně zdůvodnil, že v modelu obchodů, jak fungoval ve zdaňovacích obdobích únor – červenec 2016, stály na počátku společnosti (MTC Group CZ s. r. o., Rontuel Group ELTE s. r. o. a Q - Source agency s. r. o.), které pořizovaly vozidla z jiného členského státu, přeprodávaly je žalobkyni, přičemž neuhradily z těchto zdanitelných plnění DPH a vykazovaly znaky plátce tzv. missing trader – šlo o společnosti vzniklé několik měsíců před uskutečněním obchodů, nekontaktní (resp. jednatelka společnosti MTC Group CZ s.r.o. v rámci svědecké výpovědi odmítla, že by měla co do činění s uvedenou společností a s obchody uzavřené s žalobkyní), s virtuálními sídly, bez odpovídajícího zázemí a zaměstnanců, bez internetových stránek, nefigurující na internetových stránkách zabývajících se prodejem motorových vozidel, dle údajů ve veřejném rejstříku s jiným předmětem podnikání, případně které později změnily jednatele, a které si neplnily daňové povinnosti, nespolupracovaly se správcem daně, mající dluhy. Odběratelem žalobkyně v tomto řetězci obchodů byla výhradně společnost ADVANTAGE CARS s.r.o., což také nelze považovat za zcela obvyklé. Správce daně se rovněž zabýval tím, jak v řetězci obchodů probíhaly platby (zpětně, na nezveřejněné bankovní účty). Tyto skutečnosti spolu s tím, že žalobkyně dříve vykazovala vysoký nadměrný odpočet a po zavedení kontrolního hlášení DPH počala vykazovat nízkou daňovou povinnost při vysokém obratu obchodů, a tedy měla velmi nízkou marži, jednoznačně vedou k závěru, že je zde vysoká pravděpodobnost, že žalobkyni bude v budoucnu doměřena DPH.

[8] Dostatečně bylo orgány finanční správy objasněno i fungování podvodného řetězce obchodů s vozidly ve zdaňovacích obdobích říjen 2016 – červenec 2017. Správce daně zjistil, že žalobkyně přijímala zdanitelná plnění – luxusní automobily od společnosti autasgaranci.cz, s.r.o., sídlící na virtuální adrese a především přijímající zdanitelná plnění od společností, které vykazují znaky tzv. missing trader, přičemž tento dodavatel posléze změnil majetkovou strukturu a jednatele (nyní s trvalým pobytem mimo ČR), neplnící daňové povinnosti. Také další dodavatel žalobkyně, společnost RH ROTALUX s.r.o., vykazoval znaky tzv. missing trader, neboť šlo o společnost se sídlem na adrese spolu s mnoha dalšími subjekty, s naprosto jiným předmětem podnikání, posléze měnící majetkovou strukturu a jednatele, jímž se stala osoba s trvalým pobytem mimo ČR (právě A. T. figurující v jedné ze společností dodávajících společnosti autasgaranci.cz). Od dodavatele autasgaranci.cz pořizoval zdanitelná plnění další z přímých dodavatelů žalobkyně - společnost Manta Ray spol. s r.o., s žalobkyní personálně propojená. Správce daně i v tomto případě zkoumal úhrady za předmětná zdanitelná plnění. Skutečnost, že úhrady za zdanitelná plnění byly z účtu žalobkyně odepisovány či vybírány v

pokračování

hotovosti, přičemž obrat za sledovaná zdaňovací období byl velmi vysoký, vedou k závěru o nestandardním obchodování v popsané struktuře řetězce.

[9] Soud tak ve shodě s žalovaným konstatoval, že účast žalobkyně na podvodném řetězci nebyla ničím nepodloženou domněnkou, ale vysoce pravděpodobnou skutečností. Ještě detailněji byly principy fungování podvodného obchodního řetězce a nestandardní okolnosti obchodů správcem daně popisovány v jednotlivých výzvách, kterými se na žalobkyni obracel v průběhu daňových kontrol a v rámci vedených postupů k odstranění pochybností. Popsaný mechanismus obchodů žalobkyně nijak nezpochybňovala, soustředila se pouze na popření svojí vědomé účasti na podvodu na DPH. Pokud zdůrazňovala specifika trhu s luxusními vozidly, ničím svoje tvrzení nepodepřela. Soud tak uzavřel, že první podmínka pro vydání zajišťovacích příkazů v podobě existence objektivních skutečností zakládajících s přiměřenou pravděpodobností obavu, že žalobkyni bude v budoucnu stanovena DPH, byla naplněna.

[10] Dále soud zkoumal, zda byla splněna druhá podmínka pro vydání zajišťovacího příkazu - odůvodněná obava ve vztahu k dobytosti dosud nestanovené daně. Konstatoval, že v souladu se stávající judikaturou nepostavil správce daně závěr o nedobytnosti daně pouze na pravděpodobně vědomé účasti žalobkyně v podvodném řetězci. Svě závěry učinil též na základě podrobné analýzy majetkové situace žalobkyně, finančních prostředků (pohyby prostředků na zjištěných bankovních účtech a výše jejich zůstatků) a rovněž jeho výkonnosti (jak na základě dosavadních ekonomických výsledků, tak na základě rentability služeb a poměru uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění) a s přihlédnutím k celkové výši daně, jejíž stanovení lze předpokládat.

[11] Soud dodal, že judikatura správních soudů označuje právě obchodování za nestandardních podmínek, vykazování vysokého obratu, oproti tomu ale pouze minimální zisk, generování milionových částek na bankovních účtech, které jsou obratem v hotovosti vybírány nebo převáděny, vlastnictví majetku buď velmi nízké hodnoty anebo vyznačujícího se vysokou likviditou, za takové indicie, které ve svém souhrnu odůvodňují obavu z budoucí nedobytnosti daně. Veškeré zmíněné indicie byly správcem daně i žalovaným spolehlivě zjištěny. Skutečnosti, že žalobkyně nezměnila vlastnickou a organizační strukturu a že na trhu působí 6 let a dosud nepodnikl aktivní kroky k vyvedení majetku, nemohou vyvrátit zjištění správce daně ohledně jeho faktické předluženosti, vysoké likvidity majetku a průtokového charakteru jeho bankovních účtů, jeho dosavadní neziskovosti a nízké výkonnosti, a tedy nikoli dobré ekonomické prognózy.

[12] Krajský soud uzavřel, že postup správce daně nebyl projevem libovůle a nebyl veden cílem žalobkyni zlikvidovat. Daňový řád nezná jiný prostředek k zajištění budoucí úhrady dosud nestanovené daně, stěží tak mohl správce daně uvažovat o jiných alternativních postupech či dobrovolné úhradě zajišťovaných částek.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[13] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost.

[14] Stěžovatelka v první řadě namítá, že dne 28. 3. 2018 nahlížela do svého daňového spisu, přičemž správce daně jí sdělil, že „*veškeré důkazy použité jako prostředky pro vydání zajišťovacích příkazů byly přeřazeny do kontrolní části spisu (před jejich vydáním).*“ Krajský soud však v rozsudku uvedl, že posuzoval skutečnosti a důkazy obsažené zejména ve vyhledávací části spisu, což znamená, že v této části se nacházely podklady, na nichž správce daně postavil zajišťovací příkazy. S těmito důkazními prostředky se stěžovatelka nemohla seznámit a reagovat na ně a bylo tak porušeno její právo na spravedlivý proces. K tomu odkazuje například na rozsudek ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005 - 83, či ze dne 21. 10. 2014, č. j. 6 Afs 144/2014 - 42. Rozsudek krajského soudu tak stěžovatelka považuje za zmatečný.

[15] Stěžovatelka se domnívá, že krajský soud může suplovat procesní aktivitu účastníka a nahlížet do vyhledávací části spisu, pouze pokud existují další nepřímé důkazy, které tvoří ucelený logický celek vedoucí k závěru o údajném nezákonném jednání. V rámci této případné pravomoci se soud musí zabývat i důkazy ve prospěch tohoto účastníka, který neví, jak se bránit. Není možné, aby jediným důkazem v řízení byl důkaz, který nebyl druhé straně zpřístupněn.

[16] Stěžovatelka dále tvrdí, že krajský soud nesprávně posoudil důvody a podmínky, které vedly správce daně k vydání zajišťovacích příkazů a paušálně se ztotožnil s argumentací správce daně a žalovaného, kterou převzal do svého rozsudku. Argumentaci stěžovatelky krajský soud bagatelizoval konstatováním, že pouze opakuje svá tvrzení z odvolání. Dle stěžovatelky nebyla prokázána ani přiměřená pravděpodobnost stanovení daně ani obava o dobytost vyměřené daně.

[17] Krajský soud nezohlednil judikaturu, dle které soudy nikdy neoznačily podezření ze zapojení do podvodného řetězce za tak silný důvod, aby byl s to vyvážit slabé důvody svědčící obavě o budoucí dobytost daně (rozsudek ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9 Afs 330/2017 - 60). Druhou podmínku pro vydání zajišťovacího příkazu nelze redukovat až k samé hranici existence. Správce daně nedisponoval žádnými prostředky, které by prokazovaly vědomé zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce a svědčily obavě o budoucí nedobytnost daně. Nic pochybného nelze bez dalšího shledat ani na způsobu komplexního sjednávání obchodů odběrateli společnosti, kteří určovali celkový počet nebo typy dodaných vozidel v jednotlivých obdobích s tím, že stěžovatelka příslušné dodávky víceméně pouze převzala, na čas uskladnila v bezpečném skladu, který drží v pronájmu a dodala dál konečným objednatelům. K tíži může tedy stěžovatelce jít výlučně její neopatrnost (byť ne značná) spočívající v tom, že bez dalšího obchodovala s dodavateli, kteří jí byli často doporučení, či se kterými často obchodovala již několik let bez jakýchkoliv komplikací, přičemž žádný z nich nebyl v době uskutečňování obchodů vedený jako nespolehlivý plátců DPH.

[18] Nelze bez dalšího vydat zajišťovací příkaz, pokud absentuje nesporná vědomost o pravděpodobném zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce, přičemž úmyslné zapojení je fakticky vyloučeno.

[19] Krajský soud se nedostatečně zabýval charakterem stěžovatelčina podnikání, trhem luxusních a sportovních vozidel, ekonomickou situací a povahou jednotlivých transakcí. Závěry, jež převzal od správce daně, staví do nesolventní a pochybné situace každého malého a středního podnikatele – zprostředkovatele prodeje automobilů, který ke svému podnikání nepotřebuje hromadit nehmotný majetek či dlouhodobá aktiva. Obraty stěžovatelky jsou sice s ohledem na ceny obchodovaného zboží vysoké, nicméně marže a zisky jsou s ohledem na kupní sílu konečných odběratelů a trh v České republice nízké. Pro malého podnikatele jsou však pro zabezpečení živobytí a aktiv k výkonu podnikatelské činnosti zcela dostačující.

[20] Skutečnost, že stěžovatelčin majetek tvoří zejména vysoce likvidní aktiva, která jsou krátce po připsání opět vynakládána, není v rozporu s právem. Správce daně také z této skutečnosti nesprávně dovozoval hrozbu vyvedení prostředků mimo jeho sféru s ohledem na probíhající kontrolu. Nedostatečný zisk, či nedostatečný podnikatelský úspěch nelze brát jako důvod pro zahájení daňové kontroly či vyvození závěrů o tom, že daňový subjekt nebude schopen uhradit v budoucnu stanovenou daň. Zejména za okolností, kdy se jedná o tak málo likvidní druh zboží.

[21] Správce daně vycházel z údajů vztahujících se k nedostatečně přesným časovým okamžikům (rozvahy k 31. 12. 2016), která má z povahy věci omezenou vypovídací hodnotu ve vztahu k ekonomickému vývoji stěžovatelky, která vyvíjí činnost již od roku 2012 vzhledem k tomu, že vydanými zajišťovacími příkazy správce daně její činnost fakticky i právně zablokoval.

pokračování

[22] Správce daně nepřihlédl ke stěžovateličině doposud bezproblémové daňové minulosti a jeho spolupráci se správcem daně v průběhu daňové kontroly. Správce daně je při hodnocení obavy o dobytost daně povinen přihlédnout ke všem relevantním okolnostem, které jsou mu známy, mezi které bezproblémová daňová minulost i spolupráce v průběhu probíhající daňové kontroly nepochybně patří.

[23] Jako důvod pro vydání zajišťovacích příkazů neobstojí skutečnost, že ze strany stěžovatelky došlo k nárokování nadměrných odpočtů, neboť obchoduje se zbožím vysoké hodnoty, které nakupuje a prodává jako zprostředkovatelka, za což si účtuje pouze několikatisícové odměny.

[24] Správní orgány velmi selektivně provedly odůvodnění rozhodnutí o vydání zajišťovacích příkazů, a zabývaly se pouze „demonstrativním“ výčtem dodavatelů s argumentací, že „obdobná zjištění má správce daně i u jiných odběratelů či dodavatelů stěžovatelky“, ačkoli pro takový závěr neměly k velké části odběratelů a dodavatelů naprosto žádný skutkový podklad. Krajský soud i žalovaný měli přezkoumat skutkové podklady, z nichž správce daně vycházel, a to z toho hlediska, zda se z nich podávají jednoznačné a konkrétní poznatky týkající se všech odběratelů, specifikovaných v zajišťovacích příkazech, neboť výše jistoty (zajišťované částky) za každé zdaňovací období se vždy odvíjela od objemu plnění dodaného stěžovatelkou deklarovaným odběratelům – tedy i těm, o nichž nejsou ve spisu žádné relevantní informace.

[25] Dle stěžovatelky měl správce daně užít jiných mírnějších alternativních prostředků (rozsudek ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66). Jiné prostředky (posečkání, zástavní právo apod.) je sice možné využít až po vyměření, respektive doměření daně, nicméně úvaha o nich je podstatná již při hodnocení obavy o budoucí dobytost daně. Uplatněním zajišťovacích příkazů však byla prakticky znemožněna možnost pozdějšího využití mírnějších prostředků, jelikož celá daň už bude předem uhrazena, případně vyčerpan veškerý majetek stěžovatelky a jeho činnost zlikvidována.

[26] **Žalovaný** se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. K námitce nahlížení do spisu a přesunutí podkladů do veřejné části spisu uvádí, že krajský soud při rozhodování vychází ze skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného a z tohoto pohledu byly důkazní prostředky uvedené ve vyhledávací části spisu stále v této části. Krajský soud tak správně vycházel jak z důkazních prostředků uvedených ve veřejné části spisu, tak i z těch, které byly uvedeny ve vyhledávací části spisu, a suploval tak procesní aktivitu stěžovatelky. Skutečnost, že podklady byly po vydání žalobou napadeného rozhodnutí přerazeny do veřejné části spisu, nemá na zákonnost postupu krajského soudu žádný vliv. Námitku týkající se nízké vypovídající hodnoty rozvahy ke dni 31. 12. 2016 stěžovatelka neuplatnila v odvolání ani v žalobě, v kasační stížnosti je tak dle žalovaného nepřipustná. Nadto dodává, že s ohledem na datum vydání zajišťovacích příkazů (8. 12. 2017) byla posledním účetním výkazem vypovídajícím o majetkové a ekonomické situaci stěžovatelky.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[27] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[28] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

### III. A. Nahlížení do spisu

[29] Stěžovatelka namítá, že ve vyhledávací části daňového spisu musely zůstat jemu utajené písemnosti, se kterými neměl možnost se seznámit. Tuto skutečnost dovozuje ze sdělení správce daně při nahlížení do spisu dne 28. 3. 2018, že všechny písemnosti z vyhledávací části spisu byly před vydáním zajišťovacích příkazů přerazeny do kontrolní části spisu, krajský soud ovšem v rozsudku uvedl, že vycházel jak z podkladů obsažených ve veřejné, tak ve vyhledávací části spisu.

[30] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že ve správním spisu, který od žalovaného obdržel (a se kterým pravděpodobně ve stejné podobě pracoval také krajský soud) je vyhledávací část zvlášť označena. Ze spisu není zřejmé, kdy či zda byla vyhledávací část přerazena do veřejné, neboť je tak stále označena a není u ní žádný záznam o přerazení. Pro věc to nicméně není podstatné. Žalovaný totiž není před vydáním zajišťovacího příkazu povinen zpřístupnit daňovému subjektu vyhledávací část spisu. Pokud vyhledávací činností správce daně získal relevantní poznatky, které nasvědčují tomu, že jsou naplněny zákonné předpoklady pro zajištění daně, pak je v této souvislosti též legitimním požadavkem zajistit, aby některé údaje týkající se probíhajícího šetření nebyly daňovému subjektu zpřístupněny (viz rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 62 Af 75/2014 – 230, č. 3335/2016 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 14. 2. 2018, č. j. 1 Afs 367/2017 – 35). Pokud se tak stane a daňový subjekt nemá možnost seznámit se se všemi podklady, na jejichž základě správce daně vydal zajišťovací příkazy, jeho procesní aktivitu a obranu supljuje soud, a to z hlediska relevance obsahu vyhledávací části spisu ve vztahu k odůvodnění zajišťovacího příkazu. Tímto způsobem v projednávané věci krajský soud postupoval a seznámil se nejen s podklady založenými ve veřejné části spisu, ale také v té označené jako vyhledávací.

[31] Dále je třeba souhlasit s krajským soudem, že stěžovatelce nebyla upřena možnost bránit se proti zajišťovacím příkazům - mohla vyvracet skutečnosti uvedené v odůvodnění týkající se jak přiměřené pravděpodobnosti, že bude stanovena daň, tak obavy správce daně o její dobytost. V zajišťovacích příkazech jsou podrobně popsány skutečnosti, na jejichž základě správce daně dospěl ke svým závěrům. Dále není pravdou, že jediné podklady odůvodňující vydání zajišťovacích příkazů by byly obsaženy ve vyhledávací části spisu. Ve veřejné části spisu byly dostupné například žádosti o mezinárodní výměnu informací, včetně odpovědí na ně, na jejichž základě si správce daně učinil představu o počátku řetězce přeprodeje vozidel, dále protokol o výsledku jednání společnosti MTC Group, protokoly o výsledku stěžovatelčinych jednání a jejího zaměstnance, protokoly správce daně o místním šetření týkající se sídel stěžovatelčinych dodavatelů, stejně tak podklady, z nichž žalovaný hodnotil majetkovou situaci stěžovatelky - rozvahy, daňová přiznání, výpis z katastru nemovitostí, výpisy z bankovních účtů stěžovatelky atd. S těmito podklady navíc musí být stěžovatelka seznámena, neboť se týkají její vlastní podnikatelské činnosti, o níž má jistě přehled. Ve vyhledávací části spisu se nacházely zejména podklady týkající se daňových povinností stěžovatelčinych dodavatelů a údaje o jejich zaměstnancích.

[32] Rozsudky, na něž stěžovatelka odkazovala v kasační stížnosti na podporu svých tvrzení, se týkají primárně dokazování ve vyměrovacím řízení, nikoliv vydání zajišťovacích příkazů. Krajský soud vysvětlil, že v těchto případech postupuje správce daně odlišně a Nejvyšší správní soud na tomto místě odkazuje na jeho hodnocení, které považuje za správné.

[33] Nejvyšší správní soud tedy v souladu s krajským soudem neshledal, že by v souvislosti s nahlížením do spisu bylo porušeno stěžovatelčino právo na spravedlivý proces, ani že by daňový spis neobsahoval dostatek informací, jež by byly podkladem pro odůvodnění zajišťovacích příkazů. Skutečnosti, na základě kterých správce daně konstruoval svoje závěry vedoucí k vydání zajišťovacího příkazu, mají odkaz v podkladech založených ve správním spise.

pokračování

### **III.B. Naplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů**

[34] Dle § 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*“.

[35] 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.

[36] Zajišťovací příkaz je zajišťovacím nástrojem ve vztahu k ještě nestanovené či dosud nesplatné dani. 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 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 (rozsudek ze dne 26. 8. 2018, č. j. 2 Afs 54/2018 - 39).

[37] V první řadě Nejvyšší správní soud k námitce nedostatečného posouzení žalobních námitek uvádí, že není chybou, pokud krajský soud odkázal na odůvodnění správních rozhodnutí, ztotožnil-li se s jejich závěry, a to zejména za situace, kdy žalobní námítka z velké části kopírovaly námítka odvolací, na což krajský soud také poukázal. Není smyslem soudního přezkumu opakovat jinými slovy stále dokola již vyřčené (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130, či ze dne 17. 10. 2018, č. j. 5 Afs 251/2017 - 34).

[38] Ačkoliv stěžovatelka namítá, že nebyla naplněna ani podmínka přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, jeho konkrétní kasační námítka míří primárně k podmínce druhé, tedy obavě o budoucí dobytost daně. Stěžovatelka zejména tvrdí, že účast v daňovém podvodu automaticky neznamená naplnění této druhé podmínky.

[39] Jak správně uvedl již krajský soud, z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že: „*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*“ (rozsudek ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48).

[40] Současně je třeba přisvědčit stěžovateli, že účast na podvodném řetězci sama o sobě nevyvolává důvodné obavy o dobytost daně. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9 Afs 330/2017 - 60: „*Vždy je potřeba vážit, jaký význam mají konkrétní poznatky, které správce daně či stěžovatel (v daném případě žalovaný – pozn. NSS) ve věci získali. Učinit tuto úvahu je o to důležitější v situaci, kdy neexistují indicie o vědomém zapojení subjektu do podvodného řetězce; skutečnost, že subjekt byl neopatrný a do řetězce se nevědomě zapojil, ještě nic nevypovídá o jeho schopnosti a ochotě daň uhradit (bez ohledu na to, že mu daň bude pravděpodobně doměřena)*“.

[41] V projednávané věci však správce daně obavu o dobytost daně založil nejen na indicích o tom, že stěžovatelka se podvodného řetězce účastnila pravděpodobně vědomě, a tedy existuje pravděpodobnost, že doměřenou daň nebude ochotna zaplatit, ale také na rozboru její majetkové situace, z níž správci daně vyplynula odůvodněná obava o schopnost stěžovatelky daň zaplatit.

[42] Správce daně nezpochybňoval stěžovatelčin obchodní model či její podnikatelský úspěch, ani ze skutečnosti, že její majetek tvoří zejména likvidní aktiva, nedovozoval její protiprávní jednání. Tyto faktory se však promítly do hodnocení, zda bude v budoucnu schopna či ochotna uhradit potenciálně stanovenou daň. V tomto směru budí jak stěžovatelčin nízký zisk a rentabilita jejich tržeb, tak její majetková struktura, odůvodněné obavy, že daň bude po stanovení vzhledem ke své výši nedobytá.

[43] Zároveň nelze stěžovatelce přisvědčit, že správní orgány a krajský soud jejími majetkovými poměry zabývaly nedostatečně. Správce daně analyzoval účetní závěrky za roky 2014, 2015 a 2016. Učinil si tak představu o dlouhodobém hospodaření stěžovatelky a není tedy pravdou, že nevzal v úvahu vývoj jejího podnikání. Další poznatky o aktuální hospodářské činnosti stěžovatelky získal z jeho daňových přiznání za období leden až červenec 2017. Vlastní činností pak správce daně zjišťoval další majetek stěžovatelky, jako jsou nemovitosti či automobily. Stěžovatelka ostatně nijak konkrétně netvrdí, v čem bylo posouzení nedostatečné. Odkazuje-li na specifika trhu s luxusními automobily, na kterém je běžná nízká marže, nutno konstatovat, že (i kdyby tomu tak bylo) tato skutečnost nezmění vnímání nízké ekonomické výkonnosti stěžovatelky v poměru k výši zajištěné daně.

[44] Podle rozvahy ke dni 31. 12. 2016 závazky stěžovatelky téměř dvojnásobně převyšovaly pohledávky, přičemž krátkodobé závazky převyšovaly krátkodobé pohledávky a stěžovatelka disponovala dlouhodobým majetkem pouze ve výši 1 771 000 Kč. Bankovní účty mají dle výpisů průtokový charakter, a po okamžitých výběrech zůstává na bankovních účtech pouze nízký zůstatek. Za zdaňovací období 2014 a 2016 vykázala stěžovatelka záporný výsledek hospodaření, kladný výsledek hospodaření vykázala pouze ve zdaňovacím období roku 2015, a to ve výši 230 000 Kč, rentabilita tržeb v letech 2014 a 2016 tak byla záporná, v roce 2015 činila 0,23%. I Nejvyšší správní soud má za to, že tyto indicie odůvodňují obavu o vymožení daně.

[45] Správce daně tak správně a ve shodě s judikaturou zhodnotil celkovou ekonomickou situaci stěžovatelky a zabýval se také jejími ekonomickými vyhlídkami a trendem v jejím podnikání. Stěžovatelce lze přisvědčit, že správce daně je povinen také vážit, zda je třeba ve věci vydávat zajišťovací příkaz, či zda nedostatek části prostředků k zaplacení daně, kterou pravděpodobně doměří, může řešit institut posečkání. Účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, a tím ukončit jeho ekonomickou činnost, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmizela. Proto existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí (viz rozsudek ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66). V této otázce je však zásadní prognóza podnikání daňového subjektu, kterou v projednávané věci správce daně na základě provedené analýzy nepovažoval za dobrou. Nejvyšší správní soud s tímto hodnocením ve vztahu k výši potenciálně doměřené daně souhlasí. Při srovnání zisku ze stěžovatelčina podnikání v posledních třech letech (2014-2016) a výše zajišťované daně je zřejmé, že vlastní výdělečnou činností by stěžovatelka v rozumné době nebyla schopna stanovenou daň uhradit.

[46] Při posuzování odůvodněné obavy o dobytost daně je třeba také přihlídnout k daňové historii daňového subjektu či jeho spolupráci správcem daně (viz např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2019, č. j. 9 Af 33/2017 - 49). Tyto faktory však nemohou zcela převážit okolnosti uvedené výše. Nadto žalovaný uvedl, že v roce 2016 stěžovatelka ve 4 měsících uhradila daň opožděně.



pokračování

[47] Stěžovatelka dále namítá, že správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů uvedl selektivně pouze některé dodavatele s odůvodněním, že obdobné poznatky má i vůči dalším dodavatelům, ačkoliv k těmto neměl ve správním spise dostatečné podklady.

[48] K této námitce Nejvyšší správní soud konstatuje, že správce daně v zajišťovacích příkazech za období říjen 2016 až červenec 2017 uvedl 3 největší stěžovatelčiny dodavatele, kteří tvořili přibližně 87% jeho dodávek – autasgaranci.cz, RH ROTALUX A Manta Ray. K nim podrobně rozepsal konkrétní informace, které o nich zjistil, a uvedl, v čem spatřuje podvodný řetězec prodejů. Zajišťovaná částka se pak odvíjela pouze od nadměrných odpočtů, které si stěžovatelka v daňových přiznáních nárokovala za přijatá plnění od těchto 3 dodavatelů, obchody s dalšími dodavateli správce daně nezpochybnil. Stejně tak v zajišťovacích příkazech týkajících se období únor až červenec 2016 správce daně pracoval s informacemi týkajícími se 3 stěžovatelčiných dodavatelů - MTC Group CZ, Rontuel Group ELTE a Q-source agency. Výše zajišťované částky se pak vždy odvíjela od nadměrných odpočtů, které stěžovatelka uplatňovala z plnění přijatých od těchto tří společností. Informace ke všem 6 stěžovatelčinyým dodavatelům, jejichž činnost v zajišťovacích příkazech popsal, jsou součástí spisového materiálu. Stěžovatelčina námitka tak není důvodná.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[49] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[50] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 11. června 2020

JUDr. Filip Dienstbier  
předseda senátu