



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **Ein Zwei, s. r. o.**, se sídlem Na Výsluní 546, Tuchoměřice, zastoupená Mgr. Petrem Sikorou, advokátem se sídlem Fügnerovo nám. 1808/3, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 10. 2020, č. j. 10 Af 23/2020 – 37,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**
- II. Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 4. 2020, č. j. 13981/20/5100-41456-712609, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí – zajišťovací příkaz Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „*správce daně*“) – ze dne 12. 2. 2020, č. j. 1058004/20/2009-80542-110717 (dále jen „*zajišťovací příkaz*“). Správce daně zajišťovacím příkazem žalobkyni uložil, aby okamžikem jeho vydání zajistila úhradu daně z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období prosinec 2019, která dosud nebyla stanovena, a to složením jistoty ve výši 786 811 Kč na depozitní účet správce daně.

[2] Žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „*městský soud*“), který ji rozsudkem ze dne 29. 10. 2020, č. j. 10 Af 23/2020 – 37, zamítl jako nedůvodnou.

[3] Pro účely řízení o kasační stížnosti je významné, že městský soud nejprve rekapituloval, jakým způsobem správce daně odůvodnil obavu z nedobytnosti v budoucnu stanovené daně. Správce daně považoval u žalobkyně za podstatnou zejména absenci dlouhodobého majetku či nemovitých věcí, přičemž jediný zjištěný majetek – zůstatek na bankovním účtu – neskýtá

ze své podstaty záruku stability ani v krátkém časovém horizontu. To platí tím spíše v kontextu **ekonomického chování žalobkyně, jež vybírala peněžní prostředky z bankovního účtu z velké části v hotovosti, a to v krátké době po jejich připsání. Často přitom překračovala denní limit pro omezení plateb v hotovosti dle zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti** (dále jen „*zákon o omezení plateb v hotovosti*“), nebo tyto prostředky převáděla na neregistrované bankovní účty (dohromady se ve sledovaném období jednalo o 94,40 % všech debetních operací na účtu). Tyto operace lze podle názoru správce daně považovat za ekvivalent vyvádění majetku, jež judikatura označuje za silný důvod pro obavu o dobytost v budoucnu stanovené daně (zvýraznění je relevantní z hlediska kasační argumentace žalobkyně, rekapitulované níže – pozn. NSS).

[4] V posuzovací části rozsudku městský soud uvedl řadu okolností nasvědčujících účasti žalobkyně v podvodném řetězci (sídli na virtuální adrese, neměla zapsanu žádnou provozovnu, veřejně neprezentovala své podnikání, její společník a jednatel měl trvalé bydliště na ohlašovně obecního úřadu atd.). Poté konstatoval, že správce daně z výpisů z bankovního účtu žalobkyně zjistil, že platby za zdanitelná plnění údajně přijatá od společnosti Advanced Management s. r. o. nebyly nikdy bezhotovostně uhrazeny, ačkoli tak žalobkyně učinit mohla. Pokud byly uhrazeny hotovostně, muselo dojít k opakovanému porušení zákonných limitů pro platby v hotovosti, neodpovídalo to běžným obchodním podmínkám a naopak je to v souladu s principy daňových podvodů.

[5] Městský soud poté posuzoval (mimo jiné) splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu včetně podmínky hrozící nedobytnosti nebo obtížné vymahatelnosti daně v době jejího budoucího stanovení. V této souvislosti konstatoval, že jediným zjištěným majetkem žalobkyně byl zůstatek na bankovním účtu ve výši 452 554,81 Kč. Žalobkyně nakládala s prostředky na tomto účtu vysoce nestandardně: ve sledovaném období od září 2019 do ledna 2020 spočívalo 84,20 % debetních operací ve výběru v hotovosti, čímž byl opakovaně překročen zákonem stanovený denní limit pro nakládání s hotovostí, většina zbylých prostředků pak byla v krátké době po připsání převedena na bankovní účty neregistrované podle § 96 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*zákon o DPH*“).

[6] Žalobkyně (dále jen „*stěžovatelka*“) napadá rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).

[7] Uvádí, že opakované zaměňování výběrů v hotovosti za hotovostní platby je „*průvodním jevem celého daňového řízení*“. Městský soud pak vyjádřil názor, že výběr v hotovosti je porušením zákonného limitu pro nakládání s hotovostí. Tento názor je v rozporu s § 2 odst. 2 zákona o omezení plateb v hotovosti, neboť výběr z bankovního účtu se za hotovostní platbu nepovažuje. Při úhradě částky v rozsahu cca 18 denních hotovostních limitů v horizontu půl roku (tedy cca 180 dní) k překročení limitu hotovostních plateb nemuselo dojít.

[8] Podle stěžovatelky je závěr městského soudu o zákonnosti zajišťovacího příkazu založen na výše uvedené „*dezinterpretaci*“ limitu hotovostních plateb, což zakládá i nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Stěžovatelka dále tvrdí, že městský soud fakticky doplňoval skutková zjištění orgánů daňové správy, která nebyla promítnuta do (stěžovatelkou blíže neurčeného) rozhodnutí, avšak byla obsažena ve správním spisu.

[9] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem, který považuje za zákonný a přezkoumatelný. Cituje z odůvodnění zajišťovacího příkazu a uvádí, že správce daně pouze konstatoval, že výše hotovostních výběrů překračuje zákonný limit

pokračování

pro omezení plateb v hotovosti (tj. 270 000 Kč), neboť stěžovatelka ve sledovaném období činila výběry několikrát ve výši 500 000 Kč za jeden den, tedy v částce převyšující právě částku 270 000 Kč. Konstatování správce daně nelze označit za zaměňování pojmů; správce daně netvrdil porušení zákona o omezení plateb v hotovosti, pouze vyslovil názor, že stěžovatelka tímto nestandardním ekonomickým chováním obcházela účel a smysl tohoto zákona, kterým je omezit daňové úniky, racionalizovat a optimalizovat peněžní hotovostní oběh.

[10] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Stěžovatelka v kasační stížnosti předkládá fakticky jedinou námitku; brojí proti dílčímu tvrzení v napadeném rozsudku, že prováděla výběry v hotovosti ze svého účtu, čímž překročila denní limit pro nakládání s hotovostí stanovený zákonem o omezení plateb v hotovosti.

[13] Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka se tuto námitku snaží podřadit pod různé kasační důvody dle § 103 odst. 1 s. ř. s., ačkoli materiálně brojí výhradně proti právnímu posouzení ze strany městského soudu [kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Ze zásady *iura novit curia* (soud zná právo) plyne, že stěžovatelka není povinna podřadit tvrzené důvody kasační stížnosti pod konkrétní ustanovení zákona; soud je posuzuje podle jejich obsahu. Stěžovatelce nemůže jít k tíži ani fakt, že námitky ve své kasační stížnosti částečně nesprávně subsumuje pod zákonné důvody vymezené v § 103 odst. 1 s. ř. s. Nejvyšší správní soud je oprávněn sám podřadit kasační námitky podle jejich obsahu pod důvody vymezené v § 103 odst. 1 s. ř. s. (k tomu dále srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 – 50; všechna citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[14] Stěžovatelce je předně třeba vytknout, že vytrhává namítanou pasáž napadeného rozsudku z kontextu, neboť hotovostní transakce stěžovatelky byly pouze jednou dílčí, méně významnou, z celé řady indicií, které dle správce daně (a shodně s ním též dle městského soudu) zakládaly odůvodněnou obavu z dobytosti v budoucnu stanovené daně. Nejvýznamnější z těchto indicií byla absence dlouhodobého majetku a nemovitých věcí ve vlastnictví stěžovatelky. Naopak stěžovatelka implicitně klade na jí předestřenou otázku (zda výběry z bankovního účtu mohou být porušením zákona o omezení plateb v hotovosti) takový důraz, jakoby právě s jejím vyřešením „stál a padal“ napadený rozsudek. Tak tomu však není z důvodů rozvedených níže.

[15] O relativně malém významu této dílčí indicie svědčí i to, že stěžovatelka proti ní **konkrétně** nebrojila v žalobě (viz bod IV. žaloby, v němž stěžovatelka předložila osm konkrétních výtek k jiným závěrům správce daně). V žalobě se omezila jen na obecný nesouhlas se závěry orgánů daňové správy ohledně jejich majetkových poměrů, hrozící insolvence a „*zbavování se majetku*“ (které daňové orgány spatřovaly právě mimo jiné v hotovostních transakcích). Kasační námitka je však přesto přípustná (a není zde tedy důvod

aplikovat § 104 odst. 4 s. ř. s.), neboť stěžovatelka alespoň obecně proti závěrům daňových orgánů o „*zhabování se majetku*“ brojila. V kasační stížnosti pak již stěžovatelka reaguje na konkrétní (byť jen dílčí – jak uvedeno výše) úvahy městského soudu, které se této otázky týkaly.

[16] K otázce samotné Nejvyšší správní soud uvádí, že zákon o omezení plateb v hotovosti určuje, kdy jsou osoby povinny provést platbu prostřednictvím osoby oprávněné poskytovat platební služby nebo provozovatele poštovních služeb formou poštovního poukazu (§ 1 zákona o omezení plateb v hotovosti). Podle § 2 odst. 2 písm. a) téhož zákona se za platbu *pro účely tohoto zákona nepovažuje vložení peněžních prostředků v hotovosti na účet u peněžního ústavu a jejich výběr z účtu u peněžního ústavu.*

[17] Stěžovatelka tedy chápe výše uvedenou úpravu správně, pokud tvrdí, že samotný výběr hotovosti z bankovního účtu nemůže představovat jednání (platbu) v rozporu se zákonem o omezení plateb v hotovosti.

[18] Toto tvrzení je však hrubě zavádějící s ohledem na podstatu tohoto sporu: jak správně uvedl žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti, předmětem jeho úvah (a úvah městského soudu v napadeném rozsudku) nebylo a ani nemohlo být autoritativní posouzení zákonnosti jednání stěžovatelky při provádění hotovostních transakcí. Je tomu tak proto, že předmětem řízení před daňovými orgány nebyla případná odpovědnost stěžovatelky za přestupek podle § 5 zákona o omezení plateb v hotovosti. Veškeré úvahy daňových orgánů a městského soudu ohledně hotovostních transakcí stěžovatelky měly za účel pouze **předložit konkrétní indicii** (mimo několika dalších), **kteřá** – v míře postačující pro vydání zajišťovacího příkazu (viz k tomu například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104) – **osvědčuje předpoklad budoucího ohrožení výběru daně.** To dokládá i odůvodnění napadeného rozsudku, v němž městský soud ve shodě s daňovými orgány mimo jiné podotkl, že stěžovatelčin majetek je tvořen výlučně prostředky na bankovním účtu, jež jsou ze své povahy vysoce likvidní, a stěžovatelka s nimi navíc nakládá velmi nestandardně (srov. odstavec 25 napadeného rozsudku).

[19] Jinými slovy, naznačené úvahy týkající se hotovostních plateb tedy měly za cíl jen demonstrovat, že stěžovatelka – na rozdíl od běžného podnikatele – neobvykle často vybírala značné částky z bankovního účtu, namísto toho, aby platby realizovala bezhotovostně. Přitom je pravdou, že výběry z bankovního účtu vskutku mohou naznačovat, že stěžovatelka uskutečnila obchody za hotovost v částkách převyšujících limity dle zákona o omezení plateb v hotovosti. Jak již uvedeno výše, nejde zde však o autoritativní konstatování porušení zákona, ale o popis určité indicie, sloužící výlučně k odůvodnění zákonnosti zajišťovacího příkazu. V tomto ohledu nelze úvahám daňových orgánů nic vytknout a městský soud nepochybil, pokud tyto jejich úvahy v napadeném rozsudku aproboval.

[20] Co se týče neurčitého tvrzení stěžovatelky, že městský soud fakticky doplňoval skutková zjištění orgánů daňové správy, která nebyla promítnuta do (stěžovatelkou blíže neurčeného) rozhodnutí, avšak byla obsažena ve správním spisu, toto tvrzení nelze posoudit jako řádnou kasační námitku. Stěžovatelka se sice v této souvislosti výslovně dovolává kasačního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., avšak neupřesnila, o jaké doplnění skutkových zjištění se má jednat. Dále je v souladu se zákonem, pokud krajský (zde městský) soud při vypořádání žalobních námitek vychází ze skutečností patrných ze správního spisu; nesouhlas s takovým zákonným postupem nemá kasační relevanci. Nejedná se tedy o kasační námitku ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s. a Nejvyšší správní soud se jí blíže nezabýval (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

pokračování

[21] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, zamítl ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[22] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží. Toto právo by měl procesně úspěšný žalovaný, kterému však v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. května 2022

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu