



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Daniely Zemanové a soudce Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **T. R.**, zast. JUDr. Pavlem Dvorským, advokátem se sídlem nám. T. G. Masaryka 588, Zlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 10. 2016, čj. 45896/16/5100-41458-711257, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 20. 9. 2017, čj. 52 Af 72/2016-106,

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.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce je osobou samostatně výdělečně činnou, podnikatelem zapsaným v živnostenském rejstříku. Jako provozovatel velkoobchodu mj. nakupoval a dále prodával řepkový olej. Ve zdaňovacím období duben 2016 uplatnil nárok na odpočet DPH. S ohledem na nestandardní povahu jeho obchodních vztahů pak Finanční úřad pro Pardubický kraj (správce daně) podezíral žalobce, že je zapojen do předpokládaného daňového podvodu. Účelem tohoto podvodu měl být postupný přeprodej zboží a neoprávněné uplatnění nároku na odpočet daně, která není na některém stupni uměle vytvořeného řetězce obchodních partnerů odvedena do státního rozpočtu. Po zhodnocení majetkových poměrů správce daně dále usoudil, že majetek žalobce nebude stačit k zaplacení vlastní daňové povinnosti, která mu vznikne po nepřiznání nároku na

vykazovaný odpočet DPH. Správce daně tedy dne 21. 7. 2016 vydal zajišťovací příkaz na částku přes 2,3 mil. Kč, která odpovídá dosud nestanovené daňové povinnosti za období duben 2016 [§ 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád a § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“)].

[2] Žalobce podal odvolání, které výše specifikovaným rozhodnutím žalovaný zamítl. Žalobu proti tomuto rozhodnutí pak krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

[3] Ještě před vydáním zajišťovacího příkazu byl u žalobce zjištěn úpadek (12. 1. 2015). Soud povolil řešení úpadku oddlužením a insolvenčním správcem byl ustanoven JUDr. Petr Wildt, Ph.D.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného a repliky stěžovatele

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) a d) s. ř. s. Má za to, že krajský soud jej měl vyzvat k odstranění vad podání, považoval-li uplatněné žalobní námítky za obecné. Za nepravdivý považuje závěr o jeho údajné vědomé účasti na podvodném řetězci. Krajský soud prý kompletně převzal odůvodnění finančních orgánů, aniž by jejich rozhodnutí jakkoli přezkoumal. Navíc daňovými orgány zjištěný skutkový stav nemá oporu ve spisu. Není prý ani naplněna jedna z podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu dle § 167 daňového řádu, a to, že mu vznikne daňová povinnost (existence daně, která nebyla dosud stanovena). Stěžovatel nezanedbal hodnocení obchodních rizik. Závěr, že řepkový olej je rizikovou komoditou, považuje za nepodložený. Stěžovateli nemohlo být přičteno k tíži, že jeho dodavatelé nemají žádnou pozitivní historii obchodování s řepkovým olejem, nebo to, že někteří jednatelé dodavatelských společností jsou cizinci. Stěžovatel rovněž nesouhlasí s tvrzením, že věděl nebo mohl vědět, že u společností v řetězci docházelo k časté výměně jednatelů. Znal pouze svého dodavatele a nemůže odpovídat za předchozí články v řetězci obchodujících společností. Nemá přístup k údajům, jimiž disponují finanční orgány. Stěžovatel nemá jak zkoumat, zda si jeho dodavatelé řádně plní daňové povinnosti. Pokud po stěžovateli bylo požadováno, ať vyvrátí závěry o podvodném charakteru sporného řetězce, jednalo se o porušení práva na spravedlivý proces. Daňové orgány neměly zohledňovat ani to, že jeho dodavatel nezveřejnil účetní závěrku (což mj. rozporuje) a ani skutečnost, že dodavatel sídlí v tzv. „office house“. Stěžovatel nemůže jezdit do sídla každého dodavatele a kontrolovat, zda tam má reálnou kancelář. K podpoře jeho tvrzení odkazuje na judikaturu Soudního dvora Evropské unie.

[5] Správce daně údajně nijak neodůvodnil otázku nebezpečí prodlení ve smyslu § 103 zákona o DPH, na základě kterého byl zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Dle něj nestačí poukaz na nedostatek majetku, jehož by bylo možné využít pro úhradu budoucí daňové povinnosti. Správce daně předjímal skutečnosti, které ze spisu neplynou. Stěžovatel daňové povinnosti řádně plní, se správcem daně plně spolupracoval a byl kontaktní. Dále stěžovatel do kasační stížnosti zahrnul téměř 6 stran dlouhou polemiku nad současnými závěry soudních rozhodnutí. Vadí mu, že v případech ohledně zajišťovacích příkazů, jejichž účinky jsou mnohdy likvidační, se nezkoumá dobrá

pokračování

víra daňových subjektů o jejich nevědomé účasti na řetězových podvodech. Údajně je tak připraven o možnost rozporovat ukazatele jeho účasti na řetězovém podvodu. Celý případ by byl zúžen pouze na druhou podmínku vydání zajišťovacího příkazu, tj. otázku důvodné obavy, že daň nebude zaplacená, nebo že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Tato podmínka jej přitom dostatečně nechrání před správcem daně, který může dlouhodobě blokovat jeho finanční prostředky. Povaha zajišťovacího příkazu, který je fakultativním nástrojem *ultima ratio*, takový výklad neumožňuje. Následně poukazuje na test proporcionality a usiluje o jeho vztáhnutí na sporný zajišťovací příkaz. Dle něj může odmítnutí soudního přezkumu „*realnosti budoucího stanovení daně*“ být v rozporu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie a také se směrnicí Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty¹.

[6] Žalovaný s kasační stížností nesouhlasí a navrhuje ji zamítnout. V rozsáhlém vyjádření mj. vyvrací jednotlivé body kasační stížnosti.

[7] Stěžovatel v replice mj. upozorňuje, že riziková komodita nemá legální definici a finanční správa vyjmenovala některé rizikové komodity jen v informativním článku. Stěžovatel přitom nemá povinnost ani čas zkoumat všechna periodika, zda se v nich neobjeví definice rizikových komodit nebo jejich seznam. Dále zpochybňuje věrohodnost a stálost postupů finanční správy. Poukazuje též na individuální možnosti každého daňového subjektu prověřovat obchodní partnery. Obchodní styky stěžovatele vycházely z předcházející úspěšné spolupráce s p. Dzuroškou (ještě za trvání zaměstnání u společnosti PROTECO PRAHA). Pan Dzuroška byl jednatelem dodavatele GAMASON a domluvil dalšího dodavatele společnost HOP MEDICAL Q. Žalovaný sice tvrdí, že jednatele obchodních partnerů stěžovatele jsou cizí státní příslušníci, netvrdí ale, že by byli nekontaktní. Dostavili se i na ústní jednání u policie. Závěry krajského soudu ohledně časté výměny jednatelů u obchodních partnerů jsou dle něj nepřezkoumatelné.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] NSS při posuzování kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Ze správního a soudního spisu vyplynulo, že v souvislosti s daňovou kontrolou u společnosti Trávníček-Svitavy měl žalovaný podezření, že u několika společností, které obchodují s řepkovým olejem, dochází ke krácení DPH v řetězci. Stěžovatel do tohoto řetězce vstoupil dne 17. 3. 2016 a nahradil tak dosavadního dodavatele PROTECO PRAHA, u něhož byl předtím zaměstnán. Sporný řepkový olej byl dle zjištění správce

¹ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, 11. 12. 2006, s. 1–118).

daně dovážen z jiného členského státu EU (ze Slovenska), dodávala jej společnost MIRIAH. Nakupovala jej společnost FIRANG (do 15. 4. 2016) a posléze MARINETTI Trade (od 18. 4. 2016). Následně zboží putovalo k společnosti HOP MEDICAL Q (ta dne 5. 4. 2016 ukončila činnost), po ukončení její činnosti ke společnosti GAMASON. Od těchto subjektů pak řepkový olej kupoval stěžovatel. Zboží pak prodával společnosti Trávníček-Svitavy, která je dále dodávala společnosti PROVIT. Dle úředních záznamů ze dne 1. 7. 2016 správce daně předpokládal, že zboží pak bylo prodáváno do jiného členského státu. V zajišťovacím příkazu správce daně vysvětlil, že v detekovaném řetězci chybí na určitém stupni daň, čímž došlo k narušení neutrality DPH. Společnosti HOP MEDICAL Q a GAMASON platily za přijaté plnění slovenské společnosti MIRIAH, avšak zboží od této společnosti skutečně nepořizovaly; v daňových přiznáních ani nevykazovaly intrakomunitární pořízení zboží a tudíž ani v tuzemsku nebyla přiznána daň. Naproti tomu jsou skutečnými pořizovateli zboží (na základě účetních dokladů slovenské společnosti MIRIAH) společnosti FIRANG a MARINETTI Trade, které zboží v ČR dále prodávaly, ovšem z následného plnění nepřiznaly DPH na výstupu. V řetězci tedy chybí odvedená daň do státního rozpočtu, kterou si daňový subjekt nárokuje jako odpočet daně na vstupu.

[11] V odůvodnění zajišťovacího příkazu správce daně dále uvedl, že zaznamenal nestandardní znaky obchodování, např. to, že tuzemský plátce na začátku detekovaného řetězce poukazoval platby na zahraniční účty společnosti, aniž by na tohoto plátce bylo danou zahraniční společností vykázáno intrakomunitární dodání zboží. Dále též to, že stěžovatel hradil následné prodeje dříve, než nákupy, které jim časově předcházely. Správce daně po zvážení dalších indicií (mj. řepkový olej jako riziková komodita, obchodování s nezavedenými dodavateli s virtuálním sídlem, bez webových stránek, jejichž jednatele jsou cizí státní příslušníci s místem pobytu mimo ČR a nezveřejňují účetní závěrky) dospěl k závěru, že stěžovatel byl vědomě účasten účelově vytvořeného řetězce osob. Nezjistil, že by stěžovatel přijal rozumná opatření, která by jeho účast na podvodném řetězci vyloučila.

III.A. *Povinnost soudu vyzvat stěžovatele k doplnění žalobních tvrzení; přípustnost kasační stížnosti*

[12] Stěžovatel ve stručné žalobě ze dne 19. 12. 2016 nejprve popisuje obsah odvolání proti zajišťovacímu příkazu a cituje jeden odstavec rozhodnutí žalovaného. Postup správce daně a rozhodnutí žalovaného považuje za nezákonné. Žalovaný údajně ignoroval zásadu, že každý může činit to, co mu zákon nezakazuje a nikdo nesmí být nucen činit to, co zákon neukládá (čl. 2 odst. 4 Ústavy). Konkrétněji v žalobě tvrdil, že se mu žalovaný snaží podsouvat povinnosti, které ze žádného zákona nevyplývají. Pokud ani jeden ze stěžovatelových dodavatelů nefiguroval v registru nespolehlivých plátců daně, nebylo jeho povinností ověřovat, kde ten který z nich sídlí, ani to, jak často u nich dochází ke změnám v statutárních orgánech, či to, jaké národnosti jsou statutární orgány. Nic z uvedených skutečností nelze považovat za něco mimořádného, či zákonu odporujícího. Ani skutečnost, že tito dodavatelé nemají zveřejněny účetní závěrky v obchodním rejstříku, neznamená vůbec nic, neboť (byť jde o rozpor se zákonem o účetnictví) se jedná o věc zcela masovou, která je vyvolána oprávněnou snahou o ochranu obchodního tajemství. Nelze z ní tedy dovozovat nic ve vztahu k důvěryhodnosti obchodních partnerů. Dále je pak otázkou, zda správce daně mohl vůbec vydat zajišťovací příkaz, neboť to odporuje § 109

pokračování

odst. 1 písm. b) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon).

[13] U soudního jednání dne 20. 9. 2017 zástupce stěžovatele zrekapituloval žalobu. Postup správce daně považoval za šikanózní a uvedl, že pouze dva subjekty z údajného podvodného řetězce jsou vedeny jako nespolehliví plátcí daně.

[14] Krajský soud nejprve na s. 3 rozsudku označil žalobu za stručnou. Žalobce namítal pouze to, že se vědomě žádného podvodu neúčastnil, a nezpochybňoval skutková zjištění ohledně řetězce, jehož byl součástí a v němž mělo dojít k podvodu. Ničeho nenamítal ani co do otázky, zda existuje odůvodněná obava, že daň, která dosud nebyla stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, popř. v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Na s. 4 napadeného rozsudku pak soud poukázal na dispoziční zásadu, která ovládá soudní řízení správní. S odkazem na rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, v obecné rovině konstatoval, že obsah, rozsah a kvalita žaloby předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Následně se zabýval přezkumem rozhodnutí žalovaného z pohledu jeho souladu s judikaturou a vypořádal žalobní námítky.

[15] NSS souhlasí s krajským soudem a též se žalovaným, že v tomto případě byly v žalobě uvedeny žalobní body, z nichž bylo v obecné rovině možné seznat, co stěžovatel vytýká rozhodnutí žalovaného. Byť vyličení žalobních argumentů bylo skoupé (dva stručné odstavce na s. 3 žaloby), krajský soud mohl přezkoumat napadené rozhodnutí. Z žalobních bodů totiž bylo patrné, na základě jakých skutkových a právních důvodů stěžovatel považuje rozhodnutí žalovaného za nezákonné [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.; k tomu srov. též již cit. rozsudek rozšířeného senátu č. 2162/2011 Sb. NSS]. Protože žaloba byla perfektní, soud nemohl stěžovatele vyzývat k doplnění důvodů žaloby (§ 37 odst. 5 s. ř. s.). Jinak by ignoroval dispoziční zásadu a ústavněprávní požadavek na rovnost zbraní (čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod). Výzva k doplnění žalobních bodů nemůže plnit funkci návodu, že dosavadní stav žalobních bodů nepovede k vítězství ve sporu. Správní soud je „nezávislým třetím“, nesmí se tedy stát rádcem jedné ze stran a poučovat ji, jaké další argumenty uplatnit, aby ve sporu uspěla (k poučovací povinnosti soudu obecně srov. např. Hromada, M. *Poučovací povinnost v civilním procesu*, Praha: C.H.Beck 2013, s. 17-18).

[16] S obsahem a rozsahem žaloby se pojí další otázka, a to **přípustnost** jednotlivých námitek kasační stížnosti. Důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl, jsou totiž v řízení o kasační stížnosti nepřipustné (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). K nově uplatněným skutečnostem pak NSS nepřihlíží (§ 109 odst. 5 s. ř. s.).

[17] Stručnou žalobu vystřídala detailní dvacetistránková kasační stížnost, v níž stěžovatel obsáhle polemizuje jednak s rozhodnutími finančních orgánů, jednak s rozsudkem krajského soudu. Až nyní skutečně usiluje o zvrácení výsledku sporu ve svůj prospěch. NSS však nemůže zkoumat důvodnost jednotlivých námitek, jimiž se krajský soud pro dřívější pasivitu stěžovatele nemohl zabývat (§ 104 odst. 4 s. ř. s.; k tomu srov. např. rozsudek ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 48/2006-155, č. 1743/2009 Sb. NSS; či usnesení

ze dne 21. 11. 2007, čj. 8 As 52/2006-74, č. 1655/2008 Sb. NSS). Soudní řád správní tedy staví překážku tomu, aby NSS jako první řešil žalobcem nově vznesené právní argumenty (§ 104 odst. 4) či skutkové novoty (§ 109 odst. 4).

[18] V dalším textu tohoto rozsudku se NSS vypořádá s těmi kasačními námitkami, které mají svůj předobraz v obsahu žalobních bodů; podstatnou částí kasačních námitek se přitom s ohledem na § 104 odst. 4 s. ř. s. vůbec nemůže zabývat.

[19] Výtky směřující proti okamžité vykonatelnosti zajišťovacího příkazu (§ 103 zákona o DPH) lze jednoznačně oddělit od ostatních vzájemně propletených námitek. NSS je proto již na tomto místě označuje za nepřipustné (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

III.B. Obecně k přezkumu zajišťovacích příkazů

[20] Důvody pro vydání zajišťovacího příkazu jsou stanoveny v § 167 odst. 1 daňového řádu, dle něhož může správce daně vydat zajišťovací příkaz, *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*. 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.

[21] Rozšířený senát již ve vztahu k předcházející úpravě upozornil, že je „*správce daně povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za ohrožené*“ (rozsudek ze dne 24. 11. 2009, čj. 9 Afs 13/2008-90, č. 2001/2010 Sb. NSS, věc CZT, bod 27). V rozsudku ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, věc SLOVLIKER ČR, bod 20, pak NSS vyslovil, že „*naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. [...] [Z]ajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu*“ (zvýraznění doplněno). I vzhledem k tomu, jak závažný zásah do práv představuje zajišťovací příkaz, který je způsobilým podkladem pro vedení exekuce na majetek daňového subjektu, musí být tyto skutečnosti uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů (viz např. rozsudek ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS, věc Českomoravská olejářská).

[22] V rozsudku ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48, věc MPM Invest, NSS dále konstatoval, 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*

pokračování

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“ (bod 13, zvýraznění v originále).

[23] Odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost) lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma prvkům zajišťovacího příkazu (stanovení daně a její budoucí dobytost), tak i celkově. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Pokud ovšem bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak.

[24] Citovanou judikaturu lze shrnout tak, že nelze požadovat po správci daně, aby v zajišťovacím příkazu, respektive žalovaný v rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně. Pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně.

[25] Na druhou stranu nelze od předpokladu dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. Správce daně je povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. Jedná se tedy také o otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Odůvodnění rozhodnutí správce daně, respektive jeho úvahy v tomto směru, podléhají *plnému* soudnímu přezkumu, který je pojistkou proti hrozcí svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů (srov. již cit. rozsudek čj. 9 Afs 13/2008-90; ve vztahu k § 167 daňového řádu pak rozsudek ze dne 25. 8. 2015, čj. 6 Afs 108/2015-35, věc *ČOV Český Krumlov*, bod 14).

[26] Proto jsou liché veškeré stěžovatelovy obecné argumenty, že nemohly být řádně přezkoumány indicie vedoucí k závěru, že byl vědomě účasten řetězového podvodu. Nedůvodná je i obecná námitka porušení zásady *in dubio mitius* (blíže viz část III.D.).

III.C. Výtka nepřezkoumatelnosti

[27] Stěžovatel tvrdí, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, neboť krajský soud pouze převzal odůvodnění z rozhodnutí daňových orgánů, které navíc nemá oporu ve správním spisu. Dále se domnívá, že nepřezkoumatelné jsou i dílčí závěry krajského soudu ohledně jednotlivých indicií, které svědčí o jeho zapojení do podvodného řetězce.

[28] Prvně k výtce, že zjištěné skutečnosti nemají oporu ve spisu. Toto stěžovatel v žalobě vůbec netvrdil (viz body [16] až [18] shora). Nad rámec nezbytně nutného však NSS odkazuje na údaje, které plynou ze správního spisu a dostatečně odůvodňují vydání sporného zajišťovacího příkazu (viz bod [10] shora). Správce daně měl totiž důvodné

podezření, že stěžovatel byl v dubnu 2016 zapojen do řetězce obchodníků s řepkovým olejem, jehož účelem bylo krácení DPH.

[29] Rozsudek krajského soudu není ani nepřezkoumatelný. Jak odůvodnění rozhodnutí daňových orgánů, tak i rozsudku krajského soudu je vystavěno na jasném, srozumitelném a uceleném argumentačním systému, z něhož rozumně plynou právní závěry [viz nález ÚS 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 rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2015, čj. 9 As 221/2014-43, věc *To & Mi Vdf.*, bod 41, a další]. Krajský soud dostatečným a přiměřeně srozumitelným způsobem vysvětlil, proč v této kauze byly splněny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu. Rozhodně nepřekáží, že přitom vzal za své závěry daňových orgánů. Takový postup je v souladu s judikaturou, dle níž *„je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou“* (viz rozsudek ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS).

[30] Důvodné nejsou ani výtky dílčí nepřezkoumatelnosti ohledně jednotlivých indicií, které vedly jak daňové orgány, tak soud k závěru, že stěžovatel byl pravděpodobně vědomě účasten na řetězovém podvodu na DPH. Nebylo na místě, aby krajský soud podrobně analyzoval samotnou „rizikovitost“ řepkového oleje jako komodity, s níž stěžovatel obchodoval. Stěžovatel v žalobě totiž nic takového po soudu nepožadoval. Navíc si této skutečnosti, jak správně uvedl krajský soud, musel být vědom, *„ač dobře znal poměry na trhu s řepkovým olejem“* (s. 8 napadeného rozsudku). Krajský soud souhrnně uvedl charakteristiky a parametry stěžovatelových obchodních partnerů (mj. to, že statutární orgány stěžovatelových obchodních partnerů jsou cizinci s bydlištěm mimo ČR; dochází k výměnám na pozici jednatelů; společnosti mají virtuální sídla, kde žádnou podnikatelskou činnost nevykonávají; své nabídky veřejně neprezentují; nezveřejňují účetní závěrky; nemají žádnou historii obchodu s řepkovým olejem) a označil je jako *„suspektní okolnosti“*, které stěžovatel při podnikání ignoroval. Tyto závěry nejsou nepřezkoumatelné, ostatně je krajský soud podepřel následným odkazem na rozsudek ze dne 10. 6. 2015, čj. 2 Afs 15/2014-59, věc *E.ON Energie*, bod 39, v němž se NSS příkladmo zabýval některými indiciemi, které mohou nasvědčovat obchodování v podvodném řetězci. Indicie v tomto sporu přitom nápadně připomínaly konkrétní rizika, k nimž se NSS vyjádřil mj. v právě cit. rozsudku.

III.D. Posouzení zákonnosti sporného zajišťovacího příkazu

[31] Jak je patrné z výše uvedené rekapitulace (viz bod [12]), stěžovatel podal u krajského soudu pohříchu velmi stručnou žalobu, která obsahovala několik obecných blíže nevyargumentovaných námitek. Leitmotivem žaloby bylo tvrzení, že stěžovatel nemá povinnost ověřovat obchodní partnery, nejsou-li v době uskutečnění zdanitelných plnění vedeni jako nespolehliví plátcí daně. Ze skutečností, jako je sídlo obchodního partnera, změny v statutárních orgánech, národnost, či místo pobytu člena statutárního orgánu a také nezveřejňování účetních závěrek prý nelze vůbec nic dovozovat ve vztahu

pokračování

k důvěryhodnosti obchodních partnerů. Nic z toho neodporuje zákonu. Stěžovatel může činit to, co mu zákon nezakazuje a nesmí být nucen k tomu, co zákon neukládá.

[32] Po úvodním shrnutí této kauzy krajský soud poukázal na zákonnou úpravu, promyšleným způsobem popsal závěry plynoucí z relevantní judikatury, které následně vztáhl k posuzovanému případu. NSS souhlasí jak s východisky, tak se závěry rozsudku, na něž nyní v podrobnostech odkazuje.

[33] Stěžovatel v žalobě ani v kasační stížnosti nic nenamítal proti druhé podmínce pro vydání zajišťovacího příkazu (budoucí nedobytnost daně, nebo její vybrání spojeno se značnými obtížemi). Polemizoval jen s první podmínkou – že daň bude v budoucnu skutečně stanovena. Své argumenty zacíлил na to, že nebyl vědomě účasten řetězového podvodu, jeho obchodní partneři byli dle něj důvěryhodní. Přitom vůbec nerozporoval závěry daňových orgánů o existenci obchodního řetězce, jehož účelem bylo ze státního rozpočtu vyvést nezaplacenou DPH.

[34] NSS k tomu uvádí následující.

[35] Chtěl-li stěžovatel minimalizovat riziko svého zapojení do daňového podvodu, rozhodně se nemohl uspokojit nahlédnutím do registru plátců daně, kde byli jeho obchodní partneři vedeni jako spolehliví plátcí. Z povahy věci může být údaj o nespolehlivosti plátce DPH do registru vložen až následně, tj. po odhalení a prokázání nesrovnalostí v jeho daňových povinnostech. I s ohledem na zásadu presumpce neviny tedy dochází k značnému zpoždění uveřejnění tohoto údaje. Informace o „čistém“ registru tedy slouží jen jako orientační údaj, třeba jej vždy posuzovat ve vzájemné souvislosti s ostatními specifiky obchodních partnerů.

[36] Není pravda, jak tvrdí stěžovatel, že z veřejných rejstříků nebylo možné zjistit, že jeho obchodní partneři nezveřejňují účetní závěrky nebo že u nich dochází ke změnám na postu jednatelů. Jediný příklad za všechny je společnost GAMASON, která jak říká sám stěžovatel, byla při obchodu s řepkovým olejem jeho nejbližším obchodním partnerem. Z veřejného rejstříku plyne, že GAMASON od počátku jeho existence (červenec 2013) nezveřejnil ani jednu účetní závěrku. Navíc u této společnosti došlo ve sporném období až ke třem změnám na pozici jednatelů (29. 3. 2016 ukončil funkci Jiří Kysela, týž den funkci začal vykonávat pan Raška, který ji 28. 4. 2016 složil a týž den jej nahradil pan Dzuroška ze Slovenska). Veškeré tyto údaje o jeho bezprostředních dodavatelích si stěžovatel mohl zjistit z veřejných rejstříků; ostatně je dost nepravděpodobné, že by si obchodník vůbec neověřoval jednatelská oprávnění osob oprávněných jednat za obchodní společnost.

[37] Opakovaná výměna jednatelů v krátkém běhu by sama o sobě neznevěrohodňovala společnost GAMASON. Avšak v souvislosti s dalšími zvláštnostmi této společnosti (zejména nezavedenost společnosti na trhu, nedostatek účetních závěrek, změna jednatele na cizího státního příslušníka, sídlo na virtuální adrese, společnost veřejně neprezentuje žádné nabídky, apod. v neposlední řadě rizikovost podnikání s řepkovým olejem – viz k tomu též dále), tato skutečnost mohla a měla u stěžovatele vyvolat pochybnosti o povaze

a činnostech společnosti GAMASON. Daňové orgány ani správní soudy stěžovateli v žádném případě nenařizují, s kým má obchodovat. Pokud však obchoduje v daňově rizikových oblastech, jako je řepkový olej, a chce se vyhnout podezření o zapojení do daňových podvodů, a tím pádem i hrozbě zajišťovacího příkazu, musí si obchodní partnery pravidelně prověřovat a na základě zjištěných pochybností mezi nimi udělat tolik potřebnou selekci. Sporný zajišťovací příkaz tedy není nepřipustným zásahem do práva stěžovatele podnikat.

[38] K argumentaci stěžovatele, že měl s panem Dzuroškou (jedním z jednatelů GAMASON) pozitivní zkušenost ještě jako zaměstnanec společnosti PROTECO PRAHA, že stěžovatel sám jen navázal na předchozí praxi PROTECO PRAHA apod., nemohl NSS přihlídnout, neboť tuto skutečnost stěžovatel uplatnil teprve poté, co bylo vydáno kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu (§ 109 odst. 5 s. ř. s.).

[39] V této souvislosti neobstojí ani jinak nepřipustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.) polemika stěžovatele s kvalitou ověřování obchodních partnerů daňové správy. Nad rámec nezbytně nutného NSS jen stručně uvádí, že způsob, jakým Generální finanční ředitelství vybíralo a ověřovalo dodavatele mobilních telefonů, nemá nic společného s nadměrnými odpočty DPH.

[40] Nepřipustná je též námitka, že řepkový olej není rizikovou komoditou, neboť ani tuto námitku neuplatnil stěžovatel v žalobě (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Nad rámec nezbytně nutného však k tomu NSS uvádí, že obchoduje-li podnikatel s řepkovým olejem, měl by vědět, že v minulosti docházelo k řetězovým podvodům na DPH mj. při obchodech s řepkovým olejem. Není třeba a nebylo by ani vhodné, aby řepkový olej označil za rizikovou komoditu zákonodárce. Ani daňová správa jej takto nemusí kategorizovat. V této souvislosti však nutno upozornit, že daňová správa v souladu se zásadou, že poskytuje službu veřejnosti (§ 6 odst. 4 daňového řádu), vydala již v červnu 2013 informativní článek, v němž některé rizikové komodity, včetně řepkového oleje, vyjmenovala².

[41] Výtku, že správce daně měl identifikovat řetězový podvod i u společnosti PROTECO PRAHA, jejíž místo v obchodním řetězci nahradil, je nepřipustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Nepřipustný je též požadavek, aby NSS prováděl test proporcionality zajišťovacích příkazů (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Stěžovatel se tohoto testu mohl v posuzované věci domáhat již v odvolání proti spornému zajišťovacímu příkazu nebo v žalobě, avšak neučinil tak.

[42] Jak NSS v obecném shrnutí judikatury uvedl, v rámci institutu zajišťovacího příkazu nelze definitivně rozluštit meritorní otázku ohledně daňové povinnosti stěžovatele (zde jde o otázku účasti na řetězovém podvodu). Při vydání zajišťovacího příkazu totiž nedochází k **plnohodnotnému** dokazování ohledně otázky vědomé účasti daňového subjektu na podvodném řetězci. To je úkolem nalézacího řízení (§ 135 – 148 daňového řádu). Jakkoli NSS rozumí obavám stěžovatele ohledně likvidačních účinků zajišťovacích

² *Mezinárodní spolupráci v boji s úniky na DPH odstartovala akce „INDAGO“*. Stránky Finanční správy ČR [online], dostupné dne 22. 5. 2018 z: www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2013/mezinarodni-spolupraci-v-boji-s-uniky-na-3882.

pokračování

příkazů, nemůže přivolit k jím nabízenému výkladu, který by popřel samotný účel zajišťovacího příkazu, jakožto účinného nástroje správce daně k zajištění důvodně předpokládané budoucí daňové povinnosti subjektu, u něhož je dána obava, že tuto svou povinnost nesplní. V této souvislosti neobstojí ani stěžovatelem citovaná směrnice Rady 2006/112/ES a judikatura Soudního dvora EU, které se věnují jen meritorní otázce, tj. posuzování nároků na odpočet DPH. Judikatura řeší případy daňových subjektů, jež se účastnily (byť nevědomky) řetězového podvodu na DPH. Neřeší však, a nelze ji ani vztáhnout na testování podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, byť byl zajišťovací příkaz vydán v souvislosti s podezřením účasti stěžovatele na řetězovém podvodu.

IV. Závěr a náklady řízení

[43] S ohledem na výše uvedené NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[44] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 24. května 2018

Zdeněk Kühn
předseda senátu