



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mráky a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **PLP INVEST Moravia s.r.o.**, se sídlem Zaoralova 1901/1, Brno, zast. Mgr. Evou Štaudarovou, advokátkou se sídlem Masarykovo nám. 329, Uherské Hradiště, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 6. 2017, čj. 27028/17/5100-41453-712099, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 4. 2019, čj. 31 Af 83/2017-84,

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] Žalobkyně působí zejména jako dodavatel služeb na trhu s odpadem (třídění odpadu). Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (správce daně) žalobkyni dvěma zajišťovacími příkazy ze dne 25. 4. 2017 uložil, aby zajistila úhradu dosud nestanovené DPH za zdaňovací období srpen 2016 (jistina ve výši přes 400 000 Kč) a září 2016 (jistina ve výši necelých 570 000 Kč). Měl totiž za to, že u žalobkyně je dána odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, bude nedobytná, resp. že vybrání této daně bude spojeno se značnými obtížemi [§ 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty]. Žalovaný odvolání proti oběma zajišťovacím příkazům zamítl rozhodnutím ze dne 22. 6. 2017.

[2] Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného. Krajský soud rozsudkem označeným v záhlaví žalobu zamítl, všechny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů byly dle soudu dány.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[3] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti uvádí, že společnost SUEZ Využití zdrojů a.s. si najala stěžovatelku k třídění odpadu v prostorách a na strojích společnosti SUEZ. Tato obchodní spolupráce, kterou stěžovatelka navázala již v průběhu roku 2013, funguje do dnešního dne. Stěžovatelka třídí odpad jak za pomoci vlastních zaměstnanců, tak za pomoci dodavatelů. Tento proces byl správcem daně kontrolován a ověřen v rámci daňové kontroly na DPH za zdaňovací období duben 2015. Daňová kontrola dopadla bez jakéhokoli negativního nálezu, správce daně neshledal jakékoli nedostatky. Stěžovatelka má bezproblémovou daňovou minulost, vždy se správcem daně plně spolupracovala, vystavovala daňové doklady, daň vždy přiznala a odvedla. Shodně tuto daň společnost SUEZ stěžovatelce vždy řádně zaplatila. Pokud SUEZ následně tuto daň žádá formou nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH po státu zpět, jedná se nejen o legitimní, ale především zcela logický krok, neboť základním principem DPH je, že je neutrální a daňové subjekty nemá zatěžovat.

[4] Stěžovatelka zpochybňuje splnění podmínky pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. V této souvislosti namítá, že správce daně automaticky srovnal chybějící daň (na počátku obchodního řetězce) s daňovým podvodem, aniž přesvědčivě vysvětlil, že plnění, které přijala stěžovatelka, je zasaženo podvodem na DPH. Krajský soud údajně nevěnoval žádnou pozornost tomu, že stěžovatelka neznala dodavatele vlastních dodavatelů, kteří na počátku obchodního řetězce nesplnili povinnost odvést DPH. Místo toho nekriticky přijal závěry daňových orgánů o sestavení a povaze obchodního řetězce. Stěžovatelka dosud neví, proč jsou jednotlivé subjekty zařazeny na konkrétních pozicích v řetězci a jak ona umožnila snižovat daňovou povinnost společnosti SUEZ. Daňové orgány to přesvědčivě nevysvětlily, místo toho jednoduše, avšak bez skutkového podkladu, dovodily protiprávnost obchodního vztahu. Společnost Scoop.cz s. r. o., přímý dodavatel stěžovatelky, je její dlouhodobý a prověřený obchodní partner. Stěžovatelka od Scoop.cz přijala zdanitelná plnění i ve všech měsících roků 2015 a 2016, přesto daňové orgány identifikovaly chybějící daň pouze ve dvou zdaňovacích obdobích. Scoop.cz není nekontaktní. Stěžovatelka hradila plnění přijatá od společnosti Scoop.cz v hotovosti, ale to na její výslovnou žádost (Scoop.cz potřebovala hotovost pro hrazení výplat zaměstnanců). Dodavatelce Charts Ural pak hradila za její plnění bezhotovostně, i když na nezveřejněný bankovní účet. Jednoznačně zde existuje zpětně dohledatelná stopa o provedených úhradách.

[5] Stěžovatelka dále zpochybňuje existenci obavy o nedobytnost DPH. Krom jiného namítá, že nedobytnost daně nelze tvrdit jen proto, že majetek má vysokou likviditu, natož zakládat nedobytnost DPH na základě ničím nepodložených domněnek o snadném zcizení nebo ukrytí movitého majetku (automobilů). Již v žalobě se stěžovatelka snažila vysvětlit, že její ekonomická činnost nevyžaduje vlastnictví nemovitých věcí, neboť nemovitosti má

v nájmu od společnosti SUEZ. Stěžovatelka opakovaně poukazuje, že má dostatečné příjmy, aby uhradila daňovou povinnost, pokud by jí ji správce daně dodatečně vyměřil.

[6] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[7] V replice stěžovatelka dále zpochybňovala skutková zjištění daňových orgánů ohledně obchodních partnerů (daňové nedoplatky, virtuální sídla či podávání kontrolních hlášení) a poukazovala na rozpory v těchto závěrech.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobami oprávněnými. 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 bez návrhu.

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] NSS předesílá, že oba zajišťovací příkazy jsou až na několik detailů stejné. Správce daně vycházel z týchž skutečností a oba zajišťovací příkazy podepřel stejnými argumenty. NSS proto nebude zvlášť přezkoumávat linii zajišťovacích příkazů na DPH za zdaňovací období srpen a září 2016. Ostatně i žalovaný o odvoláních proti těmto zajišťovacím příkazům rozhodl jediným rozhodnutím, které je označeno v záhlaví.

[11] Úkolem NSS je posoudit, zda je opodstatněný závěr krajského soudu, že zajišťovací příkazy a napadené rozhodnutí obsahují dostatek přesvědčivých důvodů, pro něž je možné využít institutu zajištění daně ve vztahu k dosud nestanovené daňové povinnosti.

[12] Podle § 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.*

[13] 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

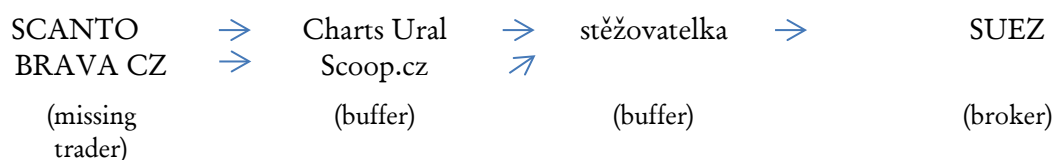
a) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena
a zároveň že

b) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.

[14] K povaze a náležitostem zajišťovacích příkazů se NSS již opakovaně vyjádřil v celé řadě případů. Rozšířený senát dovodil, že správce daně je „*povinen rozvést důvody vydání*

zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za obrožené“ (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2009, čj. 9 Afs 13/2008-90, č. 2001/2010 Sb. NSS, věc CZT, bod 27). Naplnění odůvodnění obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu (srov. blíže rozsudek ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, věc SLOVLIKER ČR, bod 20). Zajišťovací příkaz je třeba vnímat jako prostředek *ultima ratio*. Jinak řečeno, zajišťovací příkaz by měl být využíván obezřetně a uvážlivě jako mimořádný nástroj, v souladu se zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti, která správci daně ukládá použít jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a ještě stále umožňují dosáhnout cíle správy daní (§ 5 odst. 3 daňového řádu, srov. k tomu rozsudek ze dne 30. 11. 2017, čj. 4 Afs 140/2017-54, č. 3675/2018 Sb. NSS, věc FAU, bod 29, a další početnou navazující judikaturu).

[15] V posuzované kauze správce daně identifikoval obchodní řetězce, které podle něj sloužily ke zkrácení DPH. V zajišťovacích příkazech popsal strukturu a mechanismus fungování těchto řetězců a označil role jednotlivých společností následujícím způsobem:



Dle správce daně mělo v těchto dvou řetězcích docházet ke krácení DPH. Za období srpen a září 2016 stěžovatelka přijala zdanitelná plnění mj. od společností Scoop.cz a Charts Ural s. r. o., které jsou plátcí DPH, a to v celkové hodnotě přes 5,6 mil. Kč. Na počátku obchodních řetězců stály společnosti SCANTO, s. r. o., a BRAVA CZ s. r. o., které selhaly při úhradě DPH, sídlí na virtuálních adresách, nemají zaměstnance ani funkční bankovní účet, vykazují nedoplatky na DPH a nespolupracují se správcem daně. Jsou nekontaktní, stejně jako společnost Scoop.cz. Společnosti Scoop.cz, Charts Ural a též stěžovatelka měly v řetězci plnit pomocnou (zastírací) funkci, aby společnost SUEZ mohla (neoprávněně) snížit svou daňovou povinnost.

[16] Správce daně a žalovaný dále vyšli z toho, že stěžovatelka vznikla v roce 2013, má jediného jednatele, do vydání zajišťovacích příkazů nezveřejnila ve sbírce listin účetní závěrky za roky 2013, 2014 a 2015. Nemá žádnou webovou stránku na internetu, pouze na různých stránkách inzerovala nabídku manuálních prací (třídíči odpadu). Dále měl správce daně za to, že stěžovatelka nemá nahlášené skutečné sídlo ani evidovanou žádnou provozovnu, což však žalovaný v napadeném rozhodnutí upřesnil – stěžovatelka má provozovnu na adrese Drčkova 2798/7, Brno (tuto provozovnu stěžovatelka do živnostenského rejstříku dopsala dodatečně, až v březnu 2017). Stěžovatelka přijímá platby od svých odběratelů bezhotovostně, avšak část plateb dodavatelům je realizována hotovostně (pro společnost Scoop.cz), část na nezveřejněný účet (pro Charts Ural). Stav účtu stěžovatelky pravidelně klesal k zanedbatelným částkám. Stěžovatelka spolehlivě nekumulovala finanční prostředky. Nevlastní ani žádný nemovitý majetek. Proto byl dle správce daně splněn předpoklad budoucího stanovení daně. Splnění druhé podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu (nedobytnost daně) správce daně opřel o to, že stěžovatelka nedisponuje žádnými relevantními hmotnými ani nehmotnými aktivy, její základní kapitál je pouze 200 000 Kč, je zapojena do podvodného řetězce, jediným podstatným majetkem stěžovatelky jsou finanční prostředky na bankovním účtu, kde zůstatek v průběhu měsíce

výrazně kolísá, a pět motorových vozidel v tržní ceně cca 650 000 Kč, která ovšem lze snadno zcizit či ukrýt.

[17] Žalovaný a posléze krajský soud považovali právě vyjmenované skutečnosti za dostačující ke splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů (viz body [12] a násl. shora).

[18] S výše uvedeným se NSS v zásadě ztotožňuje. Pro splnění prvního předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu (tj. přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude stanovena) zpravidla postačí, pokud správce daně přesvědčivě nastíní struktury a mechanismy fungování podvodného řetězce a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán, v ní. Zároveň musí být z předložených indicií patrné, že účast dané osoby na podvodné struktuře není pouhou spekulací nepodloženou konkrétními informacemi (rozsudek ze dne 30. 11. 2016, čj. 2 Afs 213/2016-28, věc *Pneu servis Internacional*, bod 35 *in fine*). NSS souhlasí s daňovými orgány, že nemají povinnost sáhodlouze zkoumat, zda některý z daňových subjektů, o němž se domnívají, že je součástí podvodného řetězce, neobchodoval s podvodníky *v dobré víře*. Dokazování zaviněné účasti na podvodu patří do řízení o samotné daňové povinnosti, nelze jej provádět před vydáním zajišťovacího příkazu. Jinak by správce daně stanovoval daň v podstatě dvakrát – jednou v zajišťovacím příkazu, jednou v samotném platebním výměru (rozsudky ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48, věc *MPM Invest*, bod 13; ze dne 6. 4. 2016, čj. 6 Afs 3/2016-45, věc *ABK-Pardubice*, bod 25).

[19] Samotné obchodování se subjekty, které pravděpodobně podvádějí na DPH, může být primárním důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu, byť to zpravidla nemůže být důvodem jediným a dostačujícím. Nelze rezignovat na komplexní vyhodnocení všech nabízejících se indicií a zvážit i ty, které svědčí v prospěch daňového subjektu. NSS má však za to, že přiměřená **pravděpodobnost, že daň bude stanovena**, je v této kauze dána. Správce daně uvedl indicie, které svědčily o pravděpodobném zapojení stěžovatelky do řetězového podvodu na DPH. K tomu zejména srozumitelně popsal mechanismus obchodních řetězců a vysvětlil, jak mělo docházet ke krácení DPH.

[20] Na právě uvedeném nic nemění ani polemika stěžovatelky, která prý závěrům daňových orgánů nerozumí. Krajský soud stěžovatelce jasně vysvětlil, že v tomto případě není rozhodné, že neznala dodavatele svých dodavatelů (SCANTO a BRAVA CZ). Stěžovatelka vskutku nepodnikala standardním způsobem. Její činnost vykazovala takové množství abnormalit, které ve svém souhrnu naplňovaly kritéria pro zajištění dosud nesplatné DPH (NSS neříká, že stěžovatelka byla vskutku zapojena do daňového podvodu – to je otázka budoucího prokazování v eventuálním navazujícím daňovém řízení). K (údajné) podvodné povaze obchodního řetězce daňové orgány přičetly také další indicie (bod [16] shora). Jakkoliv ani jedna z nich sama o sobě neobstojí, ve svém komplexu poskytují dostatečný základ pro vydání zajišťovacích příkazů.

[21] Snad nejsilnější z těchto indicií je, že stěžovatelka nestandardně platila jednomu z odběratelů (Scoop.cz) v hotovosti částky v řádu stotisíců korun. NSS se stěžovatelkou nesouhlasí, že daňové orgány měly zohlednit, že stěžovatelka hotovostní platby od počátku vysvětlovala tím, že Scoop.cz takové platby požadovala, protože potřebovala zaměstnance

vyplácet v kratších intervalech než jeden měsíc. Takovéto vysvětlení ani NSS nepovažuje za přesvědčivé, a to zejména v dnešní době, kdy banky nabízejí velmi rychlé bezhotovostní převody, i v řádu několika hodin, či dokonce ještě kratší. Nadto lze dodat, že hotovostní převody takto vysokých částek zákon zakazuje (viz zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti; jak správně poznamenal správce daně, lze v těchto případech uvažovat i o spáchání správních deliktů dle zákona o omezení plateb v hotovosti). V tomto stěžovatelce nepomůže ani poněkud bezradná argumentace, že pokud by snad na DPH podváděla, určitě by neplatila dvěma obchodním partnerům, kteří s ní měli vytvořit podvodný obchodní řetězec, rozdílně – jednomu v hotovosti a druhému na nezveřejněný účet.

[22] Dlužno říct, že závěry daňové kontroly za období duben 2015 mohou sloužit jako pomocné podklady pro zajišťovací příkazy vydané za následující zdaňovací období (v tomto případě 16, resp. 17 měsíců poté). Nemohou však bez dalšího uceleně vypovídat o podnikatelských aktivitách stěžovatelky v těchto následujících obdobích, zejména pokud daňové orgány zaostřily pozornost až na pochybné transakce v období srpna a září 2016. Závěry předcházející daňové kontroly nejsou v tomto případě vázány (tzn. včetně tehdejšího ověření „kontaktnosti“ společnosti Scoop.cz).

[23] Daňové orgány dostatečně podložily též **obavy o nedobytnost** v budoucnu vyměřené DPH. Ekonomická analýza podniku stěžovatelky odhalila, že není v dobré kondici. Byť čistý roční obrát stěžovatelky dosahuje přes 40 mil. Kč, správce daně zjistil zcela zásadní výkyvy v meziměsíčních zůstatcích na účtech stěžovatelky (velké – nestandardní – hotovostní výběry z účtů, přeposílání velkých částek na jiné účty apod.). Jinak stěžovatelka vlastní jen pět motorových vozidel v celkové tržní ceně cca 650 000 Kč, tedy věci snadno zcizitelné. Nevlastní žádný nemovitý majetek. Byť podnikatelská činnost stěžovatelky vlastnictvím nemovitých věcí nevyžaduje (a nikdo v tomto řízení netvrdí opak), i tato okolnost zásadním způsobem snižuje pravděpodobnost budoucí dobytnosti doměřené DPH. Není v tomto světle podstatné, že stěžovatelka doposud neměla daňové prohřešky či s daňovými orgány vždy spolupracovala.

[24] Správní soudy hodnotí zákonitost rozhodnutí dle skutkového stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Proto krajský soud nemohl přihlídnout k tomu, že stěžovatelka posléze, po vydání rozhodnutí žalovaného, splnila povinnost stanovenou zajišťovacími příkazy, a tedy uhradila jistotu na dosud nestanovenou DPH ve výši téměř 1 mil. Kč.

[25] Co se týče kritiky stěžovatelky, že daňové orgány by vždy měly zvážit, zda není přiměřeně pravděpodobné, že daňový subjekt dosud nestanovenou daň uhradí postupně, lze k tomu odkázat na správný závěr krajského soudu, že stěžovatelka tento žalobní bod vznesla opožděně. Proto se touto otázkou krajský soud zabývat nemohl (viz správně bod 9 napadeného rozsudku), tím méně se pak tímto argumentem může zabývat NSS (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Stejně tak je nepřipustná námitka stran rizikovosti sídla společnosti SCANTO na virtuální adrese (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[26] Lze dodat, že NSS neprováděl dokazování listinami předloženými teprve v řízení o kasační stížnosti (dodatečný platební výměr proti společnosti BRAVA CZ a protokol o

ústním jednání ze dne 25. 9. 2019 a další; tj. listiny založené na č. l. 47-57 spisu NSS). Protokol o ústním jednání má dle tvrzení stěžovatelky prokazovat, že o dodatečném platebním výměru proti společnosti BRAVA CZ dříve nevěděla. NSS zdůrazňuje, že dodatečným platebním výměrem stěžovatelka prokazuje skutečnost, kterou tvrdí poprvé až v kasační stížnosti – totiž že ke dni vydání zajišťovacích příkazů nebyla společnosti BRAVA CZ stanovena žádná daňová povinnost. Toto tvrzení však měla stěžovatelka uplatnit již v řízení před krajským soudem. Pokud tak učinila až v řízení před NSS, nemohl k tomu NSS přihlídnout: stěžovatelce jistě nic nebránilo si související skutečnosti zjistit a tato tvrzení v řízení před krajským soudem řádně uplatnit (§ 109 odst. 5 s. ř. s.). Nad rámec nezbytně nutného NSS dodává, že v den vydání zajišťovacích příkazů ani nebylo rozhodné, zda společnost BRAVA CZ (či jiná společnost v řetězci) měla daňový nedoplatek právě v sporném období, nebo v období jiném. Před vydáním zajišťovacího příkazu totiž není třeba společnosti, která působí jako tzv. *missing trader*, pravomocně vyměřit nedoplatek na DPH v konkrétním sporném zdaňovacím období. V tomto momentu plně správci daně postačovala srozumitelná a několika přesvědčivými indiciemi podložená úvaha o chybějící DPH na počátku obchodního řetězce (tzn. u společností BRAVA CZ a SCANTO).

IV. Závěr a náklady řízení

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

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

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. listopadu 2019

Zdeněk Kühn
předseda senátu