



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **VK Sport Racing s.r.o.**, se sídlem Kyslíková 1984/4, Praha 4, zast. Mgr. Bc. Klárou Luhanovou, advokátkou se sídlem Šafaříkovy sady 2455/5, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 3. 2018, č. j. 13121/18/5100-41458-710158, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 8. 2019, č. j. 6 Af 13/2018 - 60,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále je „správce daně“) rozhodnutími ze dne 19. 1. 2018, č. j. 319237/18/2001-80542-110705, ze dne 19. 1. 2018, č. j. 319996/18/2001-80542-110705, a ze dne 22. 1. 2018, č. j. 356042/18/2001-80542-110705 (dále také „zajišťovací příkazy“), podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále je „zákon o DPH“), uložil žalobkyni složení jistoty na depozitní účet správce daně v celkové výši 965 943 Kč za účelem zajištění úhrady daně z přidané hodnoty, a to za zdaňovací období červen 2017, červenec 2017 a září 2017. Odvolání proti rozhodnutím správce daně žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného žalobkyně brojila žalobou, kterou Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem. Uvedl, že

odůvodnění zajišťovacích příkazů a rozhodnutí žalovaného obsahují konkrétní skutečnosti zakládající důvod pro vydání zajišťovacích příkazů ve smyslu § 167 daňového řádu. Správce daně doložil, že bylo přiměřeně pravděpodobné, že daň bude v budoucnu stanovena, a uvedl také její výši; rovněž konkrétně vyložil, na základě jakých zjištění dospěl k závěru, že žalobkyně byla zapojena do podvodného řetězce. Žalobkyně naproti tomu konkrétně neuvedla, proč tato zjištění považuje za chybná a nelze na nich založit závěr o podvodném řetězci a jejím zapojení v něm. Jednotlivými žalobními body pouze vytrhuje jednotlivosti a pomíjí, že závěry správce daně a žalovaného vycházejí ze souhrnného zhodnocení všech relevantních zjištění. Z tohoto pohledu nebylo samo o sobě podstatné, že některé ze společností zapojených v řetězci vyvíjely ekonomickou činnost, odkdy byla jiná ze společností vedena jako nespolehlivý plátec, či že virtuální sídlo není bez dalšího důkazem o zapojení do podvodného řetězce. Podvodný řetězec zároveň nebyl s ohledem na svou neměnnou strukturu a délku trvání nahodilý. Rovněž závěr o vědomosti žalobkyně o zapojení v podvodném řetězci byl založen na řadě zjištění, nikoliv pouze na tom, že některé ze společností mají virtuální sídla. Při hodnocení vymahatelnosti daně pak správce daně zohlednil, že žalobkyně měla na účtu zhruba jednu polovinu částky budoucí daně, jakož i řadu dalších okolností, jako je velikost a struktura jejího majetku, platební morálka či míra zadlužení. Vydáním zajišťovacích příkazů nebyl porušen ani princip zdrženlivosti a proporcionality.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[4] Městský soud nevypořádal žalobní námitky a pouze odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí, ačkoliv tato rozhodnutí byla chybná a postrádala oporu ve spise. Očekávání stanovení daně bylo odůvodněno její účastí v podvodném řetězci, ačkoliv jeho existence a role jednotlivých společností v něm nebyly dostatečně prokázány a chybí zásadní důkaz, který by svědčil o pravděpodobném podvodu na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Stěžovatelce byla nadto doměřena daň z jiných důvodů, než je účast na podvodném řetězci, jehož existence nakonec nebyla v daňové kontrole vůbec zkoumána.

[5] Při zkoumání odůvodněnosti obavy o budoucí dobytnost daně nebylo zohledněno, že měla na bankovních účtech aktiva ve výši jedné poloviny částky stanovené v zajišťovacích příkazech, vlastnila motorové vozidlo s přívěsem, měla mírně ziskové hospodaření, řádně fungovala a plnila své povinnosti. Městský soud se k této námitce vyjádřil nepřezkoumatelným způsobem, stejně jako k námitce nedodržení principu zdrženlivosti a proporcionality, která navzdory tvrzení soudu byla dostatečně určitá. Vydáním zajišťovacích příkazů totiž byla zajištěna veškerá její aktiva, a bylo jí tak zabráněno v dalším fungování a získání prostředků pro případnou úhradu daně. Daňové orgány ani městský soud se však nezabývaly situací a činností stěžovatelky a postavily svá rozhodnutí na nezákonném závěru, že neměla v době vydání zajišťovacích příkazů dostatek prostředků. Městský soud se konečně nezabýval ani námitkou, že daň mohla být zajištěna pouze částečně, ani intenzitou zásahu a ohrožením veřejného zájmu.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že z napadeného rozsudku jsou zcela zřejmé vlastní závěry městského soudu, který vypořádal všechny žalobní námitky. Uvedl, na základě jakých skutečností jsou vydávány zajišťovací příkazy, a konstatoval, že existence podvodného řetězce byla s ohledem na nestandardní okolnosti hodnocené ve vzájemné souvislosti dostatečně doložena, stejně jako účast stěžovatelky v něm. Daň pak byla stěžovatelce doměřena proto, že nesplnila hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH, což nemá vliv na zákonnost předpokladu správce daně, že k doměření daně pravděpodobně dojde z důvodu zapojení stěžovatelky do podvodu na DPH. Tato skutečnost tudíž nemá vliv na správnost závěrů uvedených v zajišťovacích příkazech a rozhodnutí žalovaného. K otázce dobytosti budoucí daně se městský soud vyjádřil přezkoumatelně, stejně jako k námitce nedodržení principu zdrženlivosti a proporcionality, neboť tato námitka byla skutečně velmi obecná. K námitce toliko částečného zajištění daně se městský soud sice nevyjádřil, avšak takový postup je s ohledem na povahu zajišťovacího příkazu vyloučen. Námitky stěžovatelky proto nepovažoval za důvodné a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[7] Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] NSS v první řadě poukazuje na to, že námitky, ať už kasační či žalobní, jsou projednatelné pouze v té míře obecnosti či konkrétnosti, v jaké jsou formulovány. Obsah a kvalita argumentace proto v zásadě předurčují rozsah přezkumné činnosti a obsah rozsudku, neboť soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za žalobce či stěžovatele (viz rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2019, č. j. 7 As 400/2018 - 105, a judikaturu tam citovanou). Na základě tohoto východiska postupoval při přezkumu napadených rozhodnutí jak městský soud, tak NSS. Nelze proto přisvědčit toliko obecné námitce stěžovatelky, že se městský soud nezabýval jejími námitkami, neučinil vlastní závěry a pouze odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí. NSS má za to, že městský soud vypořádal žalobní námitky s podrobností odpovídající jejich vymezení. Svou argumentaci opřel o konkrétní zjištění správce daně a žalovaného, což učinit mohl, jak ostatně uvádí sama stěžovatelka, přičemž odůvodnění napadeného rozsudku NSS považuje v obecné rovině za dostačující.

[10] Než NSS přistoupí k vypořádání jednotlivých námitek, je namístě zrekapitulovat východiska pro přezkoumávání zákonnosti zajišťovacích příkazů. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu *[j]e-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz*. Odůvodněná obava musí být naplněna k oběma prvkům uvedeným v citovaném

ustanovení, zajišťovací příkaz tak lze vydat 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 (rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, č. 3368/2016 Sb. NSS). Naplnění odůvodněné obavy je zároveň třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu (rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, č. 3049/2014 Sb. NSS), přičemž je lze vyhodnocovat jak zvlášť ve vztahu k oběma prvkům zajišťovacího příkazu (stanovení daně a její budoucí dobytnost), 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 (rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 10 Afs 338/2017 - 70).

[11] V projednávaném případě byla přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu doměřena, postavena na závěru o účasti stěžovatelky v podvodném řetězci. Pro splnění prvního předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu (tj. přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude stanovena) zpravidla postačí, pokud správce daně přesvědčivě nastíní strukturu 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 NSS ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 - 28). Správce daně zároveň nemá povinnost rozsáhle zkoumat, zda daňový subjekt, o němž se domnívá, že je součástí podvodného řetězce, neobchodoval s podvodníky v dobré víře. Dokazování zavinění 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 NSS ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, a ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 - 45).

[12] Stěžovatelka obecně namítala, že existence podvodného řetězce nebyla prokázána, neboť městský soud a správní orgány zaměnily domněnky za konkrétní skutková zjištění, role jednotlivých subjektů nebyly dostatečně důkazně podloženy a chyběl zásadní důkaz svědčící o podvodu. Ze zajišťovacích příkazů a rozhodnutí žalovaného mimo jiné vyplývá, že stěžovatelka přijala ve zdaňovacím období červen 2017 převážnou část zdanitelných plnění od společnosti Sorano Trade s. r. o., které správce daně přiřadil roli tzv. buffera a která sídlí na virtuální adrese, nemá provozovny a na výzvy správce daně nereagovala; dodavatelem společnosti Sorano Trade s. r. o. byla společnost MCK Import EU s. r. o. (buffer), která vykazala pouze nízkou daňovou povinnost a jejímž dodavatelem byla společnost MCK Import s. r. o. (missing trader), která vykazala nulovou daňovou povinnost a neuvedla žádná uskutečněná zdanitelná plnění. Společnosti, jejichž dodavatelem byla stěžovatelka, pak buďto dále plnily roli buffera, anebo byly profit takery. Ve zdaňovacím období červenec 2017 bylo schéma v zásadě totožné, avšak

pokračování

společnost Sorano Trade s. r. o. byla tentokrát missing traderem. Ve zdaňovacím období srpen 2017 pak řetězec sestával ze společností MCK Import s. r. o. (missing trader), Prochy EXPORT s. r. o. (buffer) a Bruni Pro s. r. o. (buffer), od které přijala převážnou část svých zdanitelných plnění stěžovatelka. Podle NSS proto daňové orgány v souladu s citovanou judikaturou nastínily strukturu a mechanismy fungování podvodného řetězce a roli stěžovatelky a dalších daňových subjektů v něm. Odkaz stěžovatelky na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, zde není zcela přílehlavý, neboť byť je definice podvodu na DPH totožná při zajištění i doměření daně, okruh okolností, které musí správce daně zjistit pro vydání zajišťovacího příkazu, je užší, jak vyplývá z judikatury citované v předchozím bodu tohoto rozsudku.

[13] Stěžovatelka dále pouze opakuje námitku týkající se chybějících internetových stránek, virtuálního sídla a nevědomosti o tom, že jeden z článků řetězce nekomunikuje se správcem daně. NSS proto stejně jako městský soud toliko uvádí, že závěr daňových orgánů o existenci podvodného řetězce byl založen na hodnocení celé řady dílčích skutečností, které samy o sobě o protiprávním jednání svědčit nemusí, avšak ve svém souhrnu k závěru o pravděpodobném podvodném jednání vést mohou. Zároveň není zřejmé, co má stěžovatelka na mysli, když se dovolává chybějícího „zásadního důkazu“ svědčícího o podvodu. Ve vztahu k DPH totiž nelze dost dobře požadovat předložení jednoho jasného důkazu, který by jednoznačně svědčil o spáchání podvodu nebo dokonce o úmyslu podvod spáchat. Závěr o podvodu tudíž bude zásadně spočívat na kontextuálním hodnocení celé řady indicií, které, jak již bylo uvedeno výše, umožní učinit závěr o podvodném jednání teprve ve svém souhrnu. Daňové orgány a městský soud proto při hodnocení první podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu nepochybily.

[14] Na podporu své argumentace stěžovatelka dále uvedla, že jí daň byla nakonec doměřena nikoliv z důvodu zapojení v podvodném řetězci, ale pro nesplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH. To podle ní prokazuje, že tvrzení o jejím zapojení v podvodném řetězci v rozhodnutích správce daně a žalovaného bylo již od počátku pouhou důkazně nepodloženou domněnkou. K tomu soud uvádí, že při přezkumu zákonnosti zajišťovacího příkazu nelze přihlížet k tomu, zda následně došlo k doměření daně či nikoli, případně z jakého důvodu. Zajišťovací příkaz, ve spojení s rozhodnutím o odvolání proti němu, je totiž samostatným rozhodnutím podléhajícím soudnímu přezkumu, při němž je soud podle § 75 odst. 1 s. ř. s. vázán skutkovým a právním stavem, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. obdobně rozsudek NSS ze dne 12. 6. 2018, č. j. 9 Afs 69/2017 - 75, č. 3758/2018 Sb. NSS, body [87] až [93]). Protože NSS nepřísluší v tomto řízení hodnotit stěžovatelkou zmiňované rozhodnutí o doměření daně, jen na okraj poznamenává, že k posuzování existence daňového podvodu v nalézacím řízení dochází zásadně teprve tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně. V opačném případě je z povahy věci zbytečné se případným podvodným jednáním zabývat, neboť zde žádné daňově uznatelné jednání plátce DPH nebylo (viz např. rozsudek NSS ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30).

[15] NSS dále nesouhlasí, že se městský soud vyjádřil nepřezkoumatelným způsobem k odůvodnění obavy, že daň bude v budoucnosti nedobytná. Stěžovatelka v žalobě uvedla, že správce daně v její prospěch nehodnotil, že má na bankovních účtech aktiva ve výši jedné poloviny částky stanovené v zajišťovacích příkazech, vlastnila motorové vozidlo s přívěsem, měla mírně ziskové hospodaření, řádně fungovala a plnila své povinnosti. Městský soud na to stručně reagoval konstatováním, že správce daně tyto okolnosti naopak výslovně hodnotil a své posouzení doplnil řadou dalších poznatků, které odůvodňovaly obavu o dobytost daně. Toto konstatování městského soudu má oporu v rozhodnutích správce daně a žalovaného, kteří se podrobně zabývali majetkovou situací stěžovatelky, zejména prostředky na bankovních účtech. Byla to totiž právě skutečnost, že stěžovatelka vyjma automobilu a přívěsu disponovala pouze peněžními prostředky, jejichž výše na jejím účtu nadto značně kolísala, často až k tisícovým či desetitisícovým částkám, která vedla daňové orgány k závěru o odůvodnění obavy o dobytost daně. Závěr městského soudu je proto správný.

[16] Poslední námitka směřuje k aplikaci principů zdrženlivosti a proporcionality. Podle stěžovatelky nebylo zohledněno, že zajišťovací příkazy na ni budou mít likvidační účinek, neboť zamezí jejímu dalšímu fungování, a tudíž také získání prostředků pro případnou úhradu daně. Stěžovatelka má nepochybně pravdu v tom, že zajišťovací příkaz je nutné vnímat jako prostředek *ultima ratio*. Měl by proto 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 (rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2017, č. j. 4 Afs 140/2017 - 54, č. 3675/2018 Sb. NSS). Princip proporcionality a zdrženlivosti se tudíž projeví především tak, že je-li pravděpodobné, že daňový subjekt daň uhradí (a tudíž není naplněna druhá z podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu), je třeba upřednostnit standardní stanovení daně před okamžitým uspokojením budoucí daňové pohledávky exekucí zajišťovacího příkazu a s ní spojenou ekonomickou likvidací daňového subjektu (rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66, č. 3541/2017 Sb. NSS). Daňové orgány proto požadavkům zákona dostály, neboť se majetkovou situací stěžovatelky zabývaly a k vydání zajišťovacích příkazů přistoupily na základě závěru o odůvodnění obavy o budoucí uhrazení daně.

[17] Z tohoto důvodu také nelze přitakat poslední z námitek, že správce daně mohl a měl zajistit daň pouze zčásti. Takový postup by totiž byl v rozporu se smyslem zajišťovacího příkazu, neboť *„posuzování rdousícího efektu při určení výše úhrady zajištěné daně by postrádalo logiku. Podmínkou zajištění úhrady daně jsou podle § 167 odst. 1 daňového řádu důvodné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Výše jistoty stanovená zajišťovacím příkazem tedy vychází toliko z pravděpodobné výše budoucí daně...“* (rozsudek NSS ze dne 20. 9. 2016, č. j. 4 Afs 158/2016 - 27, podtržení doplněno NSS). Jinými slovy, jak správně podotknul žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti, odůvodněná obava o budoucí úhradu daně se vztahuje vždy k celé výši předpokládané daně a na celou tuto částku je třeba zajišťovací příkaz vydat, neboť pokud by se odůvodněná obava týkala pouze části daně, nebyla by vůbec naplněna druhá z podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu.

pokračování

[18] Městský soud tudíž námitku nedodržení principu proporcionality a zdrženlivosti vypořádal v souladu se zákonem a související judikaturou. Jedná se o vypořádání stručné a obecné, není však nepřezkoumatelné a zároveň do značné míry odpovídá obecnosti příslušného žalobního bodu. Stěžovatelka se sice proti tvrzení o obecnosti příslušného žalobního bodu ohrazuje, ten však skutečně sestává pouze z citace dvou rozhodnutí NSS a obecných tvrzení, že předpokládaná daň není příliš vysoká a bylo lze předpokládat, že stěžovatelka ji uhradí. Stěžovatelce lze dát nicméně za pravdu v tom, že městský soud v souvislosti s touto námitkou výslovně nevypořádal také související námitku částečného zajištění daně. S ohledem na výše uvedený závěr, že takovýto postup je u zajišťovacího příkazu pojmově vyloučen, se nicméně jedná pouze o dílčí pochybení, které nemůže vést ke zrušení rozhodnutí, neboť to by na právním postavení stěžovatelky nic nezměnilo.

IV. Závěr a náklady řízení

[19] Soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1, věta druhá, s. ř. s.). O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[20] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

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

V Brně dne 19. prosince 2019

JUDr. Radan Malík
předseda senátu