



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **ML Group s.r.o.**, IČ 27062597, se sídlem Chabařovická 1796/13a, Praha 8, zast. Mgr. Jiřím Kokešem, advokátem, se sídlem Na Flusárně 168, Příbram, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2017, č. j. 17757/17/5100-41458-711929, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2019, č. j. 9 Af 21/2017 - 84,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2019, č. j. 9 Af 21/2017 - 84, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 4. 2017, č. j. 17757/17/5100-41458-711929, zamítl odvolání a potvrdil rozhodnutí ze dne 6. 3. 2017, č. j. 1702642/17/2008-80541-109351, kterým Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) uložil žalobkyni, aby složila na depozitní účet správce daně částku ve výši 3.893.441 Kč k zajištění úhrady daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce listopadu 2016.

[2] Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí o odvolání uvedl, že správce daně zjistil existenci podvodného řetězce transakcí, v jehož rámci obchodní společnost v pozici tzv. missing tradera (*která v rámci zajišťovacího příkazu ani v rámci rozhodnutí žalovaného nebyla výslovně označena - pozn. Nejvyššího správního soudu*) neodvedla daň z přidané hodnoty. Předmětná společnost nebyla pro správce daně kontaktní, nepodala účinně přiznání k dani z přidané hodnoty, sídlí na virtuální adrese a nemá ani žádné obchodní a skladovací prostory. Odběratelem zboží od zmíněné společnosti byla společnost GIROSUN s.r.o.

(dále jen „společnost GIROSUN“), dodavatelka žalobkyně. Ve vztahu ke společnosti GIROSUN žalovaný uvedl, že sídlí na virtuální adrese, přičemž správce daně nezjistil, že by byla ekonomicky aktivní, a navíc při vysokém obratu vykazala pouze minimální daňovou povinnost. Žalovaný upozornil na nesrovnalosti v označení obchodovaných komodit, protože zatímco odběratel i dodavatel žalobkyně vykazali plnění s kódem 14 - mobilní telefony, žalobkyně vykazala plnění s kódem 5 - odpady. Žalovaný doplnil, že žalobkyně finanční prostředky vždy poukázala na jiné účty, případně je vybírala v hotovosti bezprostředně po jejich připsání. V rámci daného řetězce přitom společnosti na pozici tzv. missing tradera nebyly finanční prostředky vůbec poukazovány. Podle závěru žalovaného žalobkyně z nastíněných okolností věděla či vědět mohla a měla, že se účastní obchodního řetězce s podvodným charakterem.

[3] Žalovaný navázal tím, že u žalobkyně došlo v průběhu měsíce srpna 2016 k náhlému nárůstu obratu, přičemž plnění postižená podvodem na dani z přidané hodnoty představovala naprostou většinu plnění přijatých a poskytnutých žalobkyní v měsíci listopadu 2016. Žalovaný upozornil na skutečnost, že žalobkyně přijala plnění ve výši 19.000.000 Kč od společnosti GIROSUN, která, jak bylo uvedeno, sídlila na virtuální adrese a neměla odpovídající skladovací prostory. Žalobkyně současně přijala plnění v základu daně vyšším než 12.000.000 Kč od společnosti VDistribution s.r.o. (dále jen „společnost VDistribution“), která rovněž sídlila na virtuální adrese. Obchodní transakce, kterých se žalobkyně účastnila, jsou přitom v hrubém nepoměru k jejím majetkovým poměrům a navíc se vztahují k mobilním telefonům, které jsou obecně rizikovou komoditou. Žalovaný poukázal na to, že žalobkyně vykazala pouze velmi nízkou výkonnost z pohledu uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění, a to ve výši 1,012%. Zároveň doplnil, že žalobkyně není vlastníkem žádné nemovitosti a je evidována toliko jako vlastník pěti vozidel s odhadovanou hodnotou 1.546.000 Kč. Na jejích bankovních účtech jsou vykazovány velké obraty v řádech milionů korun, nicméně finanční prostředky jsou odesílány obratem na jiné účty a zůstatek na účtu je tak minimální. Žalobkyně dále vykazala výsledek hospodaření za rok 2015 v hodnotě -2.529.900 Kč a o 2.902.000 Kč nižší tržby než činily náklady na pořízení zboží. Dlouhodobý majetek ocenila žalobkyně na 801.000 Kč s tím, že se podle žalovaného jedná o již zmíněná motorová vozidla. Kromě toho vykazala žalobkyně krátkodobé pohledávky ve výši 11.691.000 Kč a zásoby v hodnotě 17.633.000 Kč. O existenci zásob měl přitom správce daně s ohledem na neexistenci příslušných skladovacích prostor zásadní pochybnosti.

[4] Žalovaný upozornil, že žalobkyně vykazala míru zadluženosti ve výši 120,94 % a že uvedla zásoby ve výši 17.633.000 Kč a vlastní kapitál v záporné výši -7.925.000 Kč. Žalovaný vyhodnotil, že skutečnost nasvědčující tomu, že žalobkyně navázala obchodní styk s podezřelou společností, spočívá ve velmi rychlém nárůstu objemu obchodů, navíc zjevně vybočujícího z majetkových poměrů žalobkyně. Tyto skutečnosti měly v žalobkyni vyvolat podezření, že se zapojila do podvodného řetězce. Současně žalovaný připustil, že jednotlivá opatření žalobkyně, která měla zamezit účasti na podvodu stejně jako její vnitřní vztah k podvodu a existence dobré víry, budou v podrobném rozsahu zkoumány až v řízení nalézacím. Samotná rizikovitost komodity nebyla důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu, nicméně její povaha poukazuje na určitá rizika spojená s tímto obchodováním. Současně žalovaný doplnil, že *„právě předpoklad, že odvolatel o vlastní účasti v podvodném řetězci věděl, či musel vědět, stojí za pravděpodobností budoucího stanovení*

pokračování

daně, nicméně tato podmínka se v zajišťovacím příkazu uplatní pouze v rovině pravděpodobnosti jejího budoucího naplnění.“ Podle žalovaného byl dán přiměřený předpoklad budoucího stanovení daně i přiměřená pravděpodobnost, že daň bude nedobytná, nebo že její vybírání bude spojeno se značnými obtížemi, a proto bylo vydání zajišťovacího příkazu zcela na místě.

[5] Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 30. 1. 2019, č. j. 9 Af 21/2017 - 84, zrušil napadené rozhodnutí žalovaného i zajišťovací příkaz správce daně a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Městský soud v Praze s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu konstatoval, že předpokladem vydání zajišťovacího příkazu je odůvodněná obava, že daň bude v budoucnu stanovena a současně že v době její vymahatelnosti bude daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Je proto nezbytné, aby finanční orgány dostatečně vysvětlily důvody vztahující se k budoucímu stanovení daně i k její nedobytnosti, což zpravidla vychází z fungování daňového subjektu a jeho ekonomických poměrů. To však současně neznamená, že by finanční orgány musely postavit na jisto a detailně prokázat skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť to je smyslem řízení o stanovení daně. Městský soud v Praze uvedl, že finanční orgány dovozovaly přiměřenou pravděpodobnost stanovení vyšší daně ze zjištění, že se žalobkyně účastnila transakcí v řetězci zatíženém podvodem na DPH. Současně Městský soud v Praze shrnul, že žalovaný vycházel primárně ze skutečností zjištěných správcem daně ve vztahu ke společnosti GIROSUN, dále z nestandardně nízkého poměru mezi obratem a vykazovanou daňovou povinností žalobkyně a ze skutečností týkajících se finančních toků, kdy u žalobkyně téměř vždy došlo k okamžitému výběru hotovosti po připsání finančních prostředků na účet, popř. odeslání na účet jiných subjektů. Na základě těchto indicií se podle Městského soudu v Praze žalovaný domníval, že žalobkyně věděla nebo měla vědět, že transakce se společnostmi GIROSUN a VDistribution vykazují řadu nestandardností.

[6] Městský soud v Praze doplnil, že finanční orgány vymezily obvyklý průběh transakcí zasazených podvodem na DPH, aniž by dostatečně vysvětlily, proč považují žalobkyni za tzv. mezičlánek (*buffer - pozn. Nejvyššího správního soudu*). Jakkoliv je ve spise obsažen diagram, v jehož rámci jsou vymezeny vztahy mezi jednotlivými společnostmi v řetězci transakcí, není zřejmé, na základě čeho byl tento diagram stvořen a o jaké dokumenty se opírá. Navíc správce daně tento diagram ve svém rozhodnutí ani nezmiňuje. Z odůvodnění zajišťovacího příkazu navíc není zřejmé, jak měl tento řetězec fungovat, ani jakou roli v něm měla žalobkyně samotná. Podle Městského soudu v Praze se žalobkyně chovala jako standardní ekonomický subjekt a řádný plátce DPH bez daňových nedoplatků s tím, že se na základě veřejně dostupných informací o svém dodavateli GIROSUN mohla domnívat, že se jedná o subjekt řádně plnící své veřejnoprávní povinnosti, o čemž měla svědčit i kopie daňového přiznání společnosti GIROSUN za období listopadu 2016, kterou žalobkyně předložila. Ve vztahu k „virtuálnímu sídlu“ Městský soud v Praze uvedl, že se jedná o legální institut s tím, že jej daňové orgány za protizákonný nepovažovaly, nicméně viděly jej jako jednu z indicií směřujících k závěru o tom, že společnost GIROSUN vykazuje rizikové znaky chování. Daňové orgány tedy pravděpodobnost zapojení žalobkyně do podvodného řetězce dovodily zejména ze zjištění o společnosti GIROSUN bez dalších nosných důvodů. Podle Městského soudu v Praze však nejsou indicie uváděné správcem daně postačující k postupu podle § 167 daňového řádu.

[7] Městský soud v Praze dále doplnil, že slabé důvody odůvodňující splnění podmínky pravděpodobného budoucího stanovení daně by musely vyvážit o to silnější a přesvědčivější indicie svědčící závěru, že se žalobkyně zbavuje majetku, který by v budoucnu mohl sloužit k úhradě daňového nedoplatku. Nashromážděné skutečnosti podle Městského soudu v Praze neosvědčují závěr o budoucí nedobytnosti daně, popř. značné obtížnosti při jejím vymáhání. Finanční orgány zcela přehlédly dřívější bezproblémovou daňovou historii žalobkyně. Toto kritérium má přitom minimálně stejnou hodnotu jako hodnocení aktuální majetkové situace. Hodnotě skladových zásob ve výši 17.633.000 Kč finanční orgány neuvěřily, neboť žalobkyně nepředložila příslušnou nájemní smlouvu na jinou komoditu než cigarety, které však měly tvořit jen 0,5% zásob. Podle Městského soudu v Praze však ověření hodnoty skladových zásob mohly daňové orgány provést kupř. místním šetřením, a nikoliv vyjít jen z nepředložené nájemní smlouvy. Odůvodnění zajišťovacího příkazu přitom nelze vystavět jen na skutečnosti, že aktuální majetek nepostačuje k pokrytí zajišťované daně. Městský soud v Praze poukázal na to, že žalobkyně vykazovala dlouhodobý majetek ve výši 801.000 Kč (správcem daně ohodnocený na 1.546.000 Kč), krátkodobé pohledávky ve výši 11.691.000 Kč a krátkodobý finanční majetek ve výši 233.000 Kč, což nejsou zanedbatelné částky, a to ani po odečtení závazků ve spojení s hodnotou skladových zásob. Žalobkyně vystupovala ekonomicky aktivně, jakkoliv navzdory vysokému obratu nerealizovala předpokládaný zisk. Špatná ekonomická situace však mohla být dočasné povahy a vydáním zajišťovacího příkazu mohlo dojít k úplnému ochromení činnosti žalobkyně. Podle Městského soudu v Praze sice celková výše budoucí předpokládané daňové povinnosti nebyla marginální, nicméně bylo možné s určitým ekonomickým úsilím žalobkyně předpokládat, že daňovou povinnost v budoucnu splní. Městský soud v Praze připustil, že hotovostní výběry peněz mohly směřovat ke snaze utajit či snížit dohledatelnost finančních toků, avšak je potřeba přihlédnout i k tomu, že žalobkyně neměla povinnost mít na účtu k dispozici finanční prostředky sloužící k okamžité úhradě daně. Podle Městského soudu v Praze proto nebyly dány ani silné důvody vyvolávající obavu ohledně budoucí dobytnosti daně. Jakkoliv se však Městský soud v Praze neztotožnil s finančními orgány ve vztahu k důvodnosti vydání zajišťovacího příkazu, současně doplnil, že považuje za legitimní povinnost daňových subjektů dostatečně prověřovat své obchodní partnery v rámci obchodního styku.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[8] Proti uvedenému rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). V jejím doplnění namítl, že Městský soud v Praze nesprávně vyhodnotil nestandardnosti a objektivní okolnosti zjištěné správcem daně v podvodném řetězci transakcí. Zjištěné skutečnosti podle stěžovatele nasvědčují tomu, že žalobkyně minimálně mohla a měla vědět o své účasti v podvodném řetězci. Městský soud v Praze nerozlišil obě tyto kategorie skutečností a posuzoval je společně jak ve vztahu k existenci podvodu, tak i ve vztahu vědomosti žalobkyně o podvodu. Přitom se Městský soud v Praze vůbec nezabýval otázkou chybějící daně a nestandardními znaky obchodování v řetězci transakcí. Podle stěžovatele správce daně zjistil, že existuje podvodný řetězec transakcí, v jehož rámci jedna ze zapojených společností neodvedla daň z přidané hodnoty. Sám stěžovatel v žalobou napadeném

pokračování

rozhodnutí uvedl, že se jednalo o společnost na počátku obchodního řetězce, která byla pro správce daně nekontaktní, nepodala účinné daňové přiznání, sídlí na virtuální adrese a nemá k dispozici žádné skladovací či obchodní prostory. Z diagramu, který je součástí spisové dokumentace, je zřejmé, že se jedná o společnost MPSJ a.s. (dále jen „společnost MPSJ“).

[9] Stěžovatel upozornil, že zajišťovací příkaz byl vydán před zahájením daňové kontroly, a tudíž ze strategických důvodů správce daně neuvedl, který subjekt daň neodvedl. Ostatně tato povinnost mu z relevantní judikatury neplyne, neboť společnost MPSJ nebyla přímým dodavatelem žalobkyně. Nestandardní okolnosti zjištěné u společnosti MPSJ a GIROSUN a skutečnosti zjištěné k řetězcům transakcí je nezbytné hodnotit jako důsledek podvodu na DPH ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie vylučující možnost hospodářského selhání společnosti MPSJ. Podle stěžovatele lze při kombinaci chybějící daně u některého z článků řetězce a dalších podezřelých okolností učinit kvalifikovaný úsudek o zapojení subjektu do podvodného řetězce transakcí. O zapojení žalobkyně do podvodného řetězce není pochybností.

[10] Stěžovatel doplnil, že tzv. vědomostní test, jehož účelem je vyloučit dobrou víru daňového subjektu, není z hlediska pravděpodobnosti budoucího stanovení daně relevantní, což výslovně potvrzuje i Městský soud v Praze. I přesto však byla žalobkyně vědomým účastníkem podvodného řetězce. Ve zdaňovacím období měsíce srpna roku 2016 došlo u žalobkyně k náhlému nárůstu obrátu, a to dvaceti až třicetinasobnému s tím, že plnění zasažená podvodem na dani z přidané hodnoty ve zdaňovacím období měsíce listopadu roku 2016 představovala naprostou většinu plnění přijatých a poskytnutých žalobkyní. Žalobkyně plnění přijatá od společnosti GIROSUN ve většině případů přeprodala obchodní společnosti VDistribution a zároveň plnění přijatá v režimu přenesení daňové povinnosti od společnosti VDistribution pouze s minimálním navýšením hodnoty přeprodala společnosti GIROSUN. Žalobkyně od společnosti GIROSUN přijala zdanitelná plnění v základu daně téměř 19.000.000 Kč. Společnost GIROSUN přitom sídlila na adrese virtuálního sídla a neměla k dispozici prostory, kde by ekonomickou činnost vykonávala, to ani skladovací, a neměla rovněž internetovou prezentaci. Společnost VDistribution, od které žalobkyně přijala plnění v základu daně více než 12.000.000 Kč, rovněž sídlí na adrese virtuálního sídla. Obchodní transakce žalobkyně jsou přitom v hrubém poměru k jejím majetkovým poměrům. Mobilní telefony, které jsou obecně rizikovou komoditou, nakupovala od společností, jež nepůsobí seriózním dojmem, a následně je prodala pouze s minimální marží. Podezřelá je i skutečnost, že veškeré finanční prostředky bezprostředně po připsání na bankovní účty žalobkyně vybírala v hotovosti či poukazovala na další bankovní účty, a to zpravidla do jednoho dne. Současně žalobkyně vykazovala velmi nízkou výkonnost z pohledu daně z přidané hodnoty ve výši pouze 1,001 %.

[11] Stěžovatel odmítl, že by popis transakcí, jak jej vymezil správce daně, byl použitelný na jakýkoliv podnikatelský subjekt a jeho dodavatele. Zdůraznil, že u diagramu podvodného řetězce je zřejmé, že vychází z kontrolních hlášení žalobkyně a dalších subjektů. Současně pokud finanční orgány uvedly, že jsou u žalobkyně dány okolnosti nasvědčující nedostatku dobré víry, jedná se o zjištění jdoucí nad rámec požadavků judikatury a lze je mít za zdroj vyšší pravděpodobnosti budoucího stanovení daně.

[12] Stěžovatel též namítl, že Městský soud v Praze přezkoumal otázku případné budoucí nedobytnosti daně v rozporu s § 75 odst. 2 s. ř. s., neboť tak učinil nad rámec uplatněných žalobních bodů. Upozornil, že správce daně zjistil okolnosti svědčící o účasti žalobkyně na daňovém podvodu, a proto dosavadní bezproblémová spolupráce se správcem daně nemohla vyvrátit odůvodněný závěr o existenci obavy z budoucí nedobytnosti daně. Stěžovatel upozornil, že bezproblémová spolupráce je v případě společností profitujících z podvodu na DPH obvyklá. Samotné podávání kontrolních hlášení, daňových přiznání, hrazení vykázané daně a komunikaci se správcem daně proto nelze hodnotit jako pozitivní (ale ani jako negativní) skutečnost z hlediska budoucí dobytnosti daně. Stěžovatel upozornil, že správce daně měl důvodné pochybnosti o správnosti údajů o skladových zásobách žalobkyně, která je nijak nerozporovala. Proto stěžovatel odmítl, že měl správce ověřovat správnost jednotlivých rozporných tvrzení za pomoci dokazování. Podle stěžovatele je rozprodávání dlouhodobého majetku, navíc pod jeho zůstatkovou hodnotou, objektivní okolností, u které není nezbytné zkoumat, že se jedná o účelové jednání. Ostatně ani bližší zkoumání důvodů prodeje majetku by jen stěží vedlo k tomu, že by snad žalobkyně sama uvedla, že se snaží majetek zpeněžit a tím se vyhnout daňové povinnosti. Proto s ohledem na povahu daného řízení tyto skutečnosti správce daně nezkoumal.

[13] Podle stěžovatele s ohledem na míru zadluženosti žalobkyně ve výši 120,94 % lze u ní s vysokou pravděpodobností předpokládat bezprostřední hrozbu insolvence. Městský soud v Praze přitom dostatečně nepodložil svůj závěr o tom, že se žalobkyně aktivně snaží vykonávat ekonomickou činnost. Žalobkyně opakovaně hospodařila se ztrátou a vytvářela jen minimální přidanou hodnotu.

[14] Stěžovatel uzavřel, že daňové orgány osvědčily zákonné důvody pro vydání zajišťovacího příkazu, který byl v případě žalobkyně zcela na místě. Nejvyššímu správnímu soudu proto stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek zrušil a vrátil věc Městskému soudu v Praze k dalšímu řízení.

[15] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že správce daně nemůže odůvodnit svůj postup s odkazem na běžné jevy trhu, neboť nepochybně může v průběhu podnikání docházet ke zvýšení pasiv. Upozornila zároveň, že se stěžovatel nyní v rámci soudního přezkumu snaží odčinit dřívější své procesní pochybení, jestliže jí ze dne na den znemožnil jakoukoliv činnost. Odmítla přitom postup daňových orgánů, které jí vůbec nesdělily subjekt, u něhož identifikovaly chybějící daň. Tato společnost (společnost MPSJ) přitom nebyla přímým obchodním partnerem žalobkyně. Současně jí finanční orgány nezpřístupnily i data z kontrolních hlášení, které daly k dispozici až Nejvyššímu správnímu soudu. Žalobkyně odmítla závěr stěžovatele, že si musela být vědoma toho, že je řetězec transakcí zasažen daňovým podvodem. Navázala s tím, že pokud měly finanční orgány důvodné pochybnosti o stavu jejich skladových zásob, měly si tyto pochybnosti ověřit. Žalobkyně rovněž finančním orgánům vytkla, že nevedly řádně spisovou dokumentaci, neboť ta neumožňuje osvědčit závěr o existenci tvrzeného řetězce ani zapojení žalobkyně v něm. Finanční orgány měly za účelem případné úhrady daně využít primárně jiné prostředky, přičemž žalobkyně upozornila, že v důsledku daňové exekuce musí hradit České spořitelně a. s. 600.000 Kč za čerpání kontokorentu. Poukázala rovněž na povinnost finančních orgánů svá rozhodnutí řádně odůvodnit a doplnila, že její

pokračování

ekonomickou situaci měly posoudit komplexně i s ohledem na možný budoucí vývoj. Upozornila rovněž na podobnost jejího případu s věcí projednávanou Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 6 Afs 364/2017. Žalobkyně své vyjádření uzavřela návrhem na zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[16] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatel podal kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[17] Podle tohoto ustanovení *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*

[18] Nejvyšší správní soud se neztotožnil se závěrem napadeného rozsudku, že jsou napadaná rozhodnutí finančních orgánů nepřezkoumatelná v tom ohledu, že by z nich nebylo zřejmé, proč finanční orgány dospěly k závěru, že se žalobkyně účastní podvodného řetězce. Nejvyšší správní soud v dané souvislosti souhlasí s Městským soudem v Praze, že spisová dokumentace skutečně neobsahuje bližší odůvodnění, resp. rozbor, diagramu dodavatelsko-odběratelských vztahů, který je zde obsažen, nicméně tato skutečnost nevede k závěru o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí finančních orgánů. Jakkoliv tento diagram mohl být (původním) zdrojem informací finančních orgánů o existenci podvodného řetězce, jistě by sám o sobě nepostačoval k vydání zajišťovacího příkazu, resp. zajišťovací příkaz by nemohl být odůvodněn jen odkazem na tento diagram. Podle Nejvyššího správního soudu by pro případ jeho využití jakožto základu svých úvah musely správní orgány detailně vysvětlit jednotlivé vazby mezi zapojenými subjekty. Nicméně finanční orgány postupovaly odlišně. Jakkoliv mohl být zmíněný diagram zdrojem prvotních informací o existenci podvodného řetězce a účasti žalobkyně na něm, finanční orgány svůj závěr o účasti žalobkyně na daňovém podvodu vystavěly na skutečnostech vyplývajících z transakcí, které proběhly mezi žalobkyní a jejími dodavateli a mezi dodavateli žalobkyně a dalšími subjekty. Jinými slovy, Městský soud v Praze pochybil, jestliže vytknul finančním orgánům, že blíže nevysvětlily, jaké skutečnosti plynou z předmětného diagramu, neboť z jejich rozhodnutí je zřejmé, že při posuzování věci vycházely z jiných skutečností.

[19] Podle Nejvyššího správního soudu finanční orgány v dostatečném rozsahu a s poukazem na konkrétní okolnosti vysvětlily, proč se podle jejich názoru žalobkyně účastnila podvodného řetězce transakcí. Konkrétně finanční orgány upozornily na skutečnosti, že se žalobkyně podílela na podvodném řetězci, na jehož počátku existovala společnost v pozici tzv. missing trader, která neodvedla daň z přidané hodnoty. Jakkoliv správce daně výslovně společnost v pozici missing trader neoznačil, současně uvedl, že je předmětná společnost nekontaktní, nepodala účinně přiznání k dani z přidané hodnoty, sídlí na virtuální adrese a nemá ani žádné obchodní a skladovací prostory. Jinými slovy, správce daně vysvětlil, proč má danou společnost za tzv. missing trader. Odběratelem zboží od společnosti v pozici missing trader byla společnost GIROSUN, dodatelka žalobkyně. Tuto společnost označil správce daně za tzv. buffera, která v daném řetězci sloužila

k tomu, aby zastřela přímou vazbu mezi missing traderem a brokerem (tj. osobou, jež přijímá zdanitelná plnění stížená řetězovým podvodem k dalšímu využití v rámci ekonomické činnosti). Ve vztahu ke společnosti GIROSUN správce daně i žalovaný uvedli, že sídlí na virtuální adrese, přičemž správce daně nezjistil, že by byla ekonomicky aktivní, a upozornil, že při vysokém obratu vykázala pouze minimální daňovou povinnost a od 28. 12. 2016 má status nespolehlivého plátce. Správce daně současně upozornil, že žalobkyně vystupuje v řetězci obdobně jako společnost GIROSUN v roli tzv. buffera s tím, že při vysokém obratu vykazuje jen zcela minimální daňovou povinnost. Žalobkyně přitom od společnosti GIROSUN přijala plnění ve výši 19.000.000 Kč. Žalobkyně současně přijala plnění v základu daně vyšším než 12.000.000 Kč od společnosti VDistribution, která rovněž sídlila na virtuální adrese. Finanční orgány současně poukázaly na nesrovnalosti v označení obchodovaných komodit, protože zatímco odběratel i dodavatel žalobkyně vykázali plnění s kódem 14 - mobilní telefony, žalobkyně vykázala plnění s kódem 5 - odpady. Současně finanční orgány uvedly, že žalobkyně takřka obratem finanční prostředky vždy poukázala na jiné účty, případně je vybírala v hotovosti bezprostředně po jejich připsání. Společnosti na pozici missing tradera finanční prostředky vůbec nebyly poukazovány. Správce daně současně uvedl, že žalobkyně uskutečňovala obchodní transakce nad rámec obvyklého podnikatelského rizika a v hrubém nepoměru k jejím majetkovým poměrům, přičemž z účetních výkazů podle správce daně i žalovaného vyplynulo, že žalobkyně nemá dostatek finančních prostředků na nákup obchodovaného zboží. Finanční orgány poukázaly na to, že u žalobkyně došlo v průběhu měsíce srpna 2016 k náhlému nárůstu obratu s tím, že plnění postižená podvodem na dani z přidané hodnoty představovala naprostou většinu plnění přijatých a poskytnutých žalobkyní v měsíci listopadu 2016.

[20] Žalobkyně současně vykázala jen velmi nízkou výkonnost z pohledu uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění, a to ve výši 1,001 %. Podle správce daně i žalovaného nastíněné skutečnosti svědčily o tom, že obchodní transakce vykazují znaky podvodu na dani z přidané hodnoty. Na počátku řetězce přitom stál nekontaktní subjekt, který nepodal daňové přiznání, oproti tomu žalobkyně nárok na odpočet daně uplatnila, přičemž správce daně konkrétně uvedl, že se nejedná obvyklý obchodní model. Uvedené skutečnosti vedly finanční orgány k predikci, že v budoucnu dojde ke stanovení daně ve velkém rozsahu s tím, že tato předpokládaná daň byla stanovena kvalifikovaným odhadem ve výši 3.893.441 Kč, což odpovídá odpočtu daně z deklarovaných plnění přijatých od společnosti GIROSUN.

[21] Shrne-li Nejvyšší správní soud výše uvedené, je zřejmé, že finanční orgány dovodily své závěry o účasti žalobkyně na podvodném řetězci ze skutečností plynoucích zejména z jednání žalobkyně samotné a jednání jejího dodavatele. Konkrétně přitom upozornily na nesrovnalosti v jednotlivých transakcích a vysvětlily přitom, proč podle jejich názoru dané skutečnosti vedou k závěru o účasti žalobkyně na podvodném řetězci a proč tato skutečnost vede k předpokladu budoucího stanovení daně. Nejvyšší správní soud má proto za to, že finanční orgány dostatečně vysvětlily, proč měla být žalobkyně součástí podvodného řetězce. Jelikož Městský soud v Praze zrušil napadená rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost v otázce účasti žalobkyně na podvodném řetězci, nemohl se nyní Nejvyšší správní soud zabývat otázkou zákonnosti závěrů daňových orgánů o účasti

pokračování

žalobkyně na podvodném řetězci. Tuto otázku bude muset v následujícím řízení posoudit nejprve Městský soud v Praze.

[22] Ten se zabýval i otázkou zákonnosti závěrů finančních orgánů ve vztahu k jednání dodavatelky žalobkyně společnosti GIROSUN, resp. se zabýval možnostmi žalobkyně dovodit z jednání společnosti GIROSUN, že se účastní podvodného řetězce. Městský soud v Praze přitom dospěl k závěru, že skutečnosti zjištěné o společnosti GIROSUN se mohou jevit jako nestandardní, ale že se spíše jedná o pochybení společnosti GIROSUN, než že by se jednalo o podvodný řetězec. Podle Nejvyššího správního soudu se jeví takový závěr jako předčasný, neboť zde Městský soud v Praze vycházel izolovaně ze skutečností spojených jen se společností GIROSUN, aniž by současně přezkoumal závěry finančních orgánů o tom, že se žalobkyně účastnila podvodného řetězce. Jinými slovy, otázku účasti žalobkyně na podvodném řetězci a úlohy společnosti GIROSUN je nezbytné posuzovat v jednom komplexním celku. Městský soud v Praze proto nemohl v dané věci vytrhnout z kontextu jen některé skutečnosti týkající se společnosti GIROSUN a ty samostatně posoudit bez přihlédnutí k jednání žalobkyně. Za dané situace bylo z pohledu Nejvyššího správního soudu předčasné hodnotit roli společnosti GIROSUN, neboť tu lze posoudit jen v celém kontextu věci s přihlédnutím k jednání žalobkyně. Proto se zákonností závěrů Městského soudu v Praze ve vztahu ke společnosti GIROSUN Nejvyšší správní soud nezabýval, neboť danou otázku bude povinen posoudit nejprve Městský soud v Praze, a to s přihlédnutím k závěrům o přezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného v otázce účasti žalobkyně na podvodném řetězci.

[23] Nejvyšší správní soud se dále zabýval posouzením toho, zda v případě žalobkyně existovaly obavy o budoucí dobyttnost daně. Podle ustálené judikatury „[v]ydání zajišťovacího příkazu nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Jak správně konstatoval krajský soud, zajišťovací 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“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, č. 3049/2014 Sb. NSS, věc *SLOVLIKER ČR*, bod 20; dále srov. např. rozsudek téhož soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015 - 45, věc *ABK - Hutní servis*). Při posouzení obav o dobyttnost daně současně není rozhodný jen okamžitý stav prostředků daňového subjektu, ale je třeba zaměřit se rovněž na předpokládaný vývoj hospodářské situace daňového subjektu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2017, č. j. 1 Afs 275/2016 - 22). Právě nastíněným pohledem posoudil Nejvyšší správní soud otázku budoucí dobyttnosti daně i v případě žalobkyně. Současně Nejvyšší správní soud předeseílá, že i otázku budoucí dobyttnosti daně je nezbytné posuzovat z komplexního hlediska a nikoliv jen pohledem na jednotlivé dílčí skutečnosti.

[24] Nejvyšší správní soud nesouhlasí se závěrem Městského soudu v Praze, že by v případě žalobkyně neexistovaly indicie svědčící tomu, že bude v budoucnu doměřená daň nedobytná. Městskému soudu v Praze je namístě vytknout, že jednotlivé okolnosti případu posoudil vždy odděleně, aniž by je dostatečně posoudil ve vzájemné souvislosti. Nejvyšší správní soud připouští, že každá jednotlivá indicie vskutku samostatně nemusí osvědčovat,

že by zde byla dána obava z budoucí nedobytnosti daně. Při komplexním pohledu však Nejvyšší správní soud musí dát za pravdu finančním orgánům, neboť zde skutečně existovaly indicie svědčící o tom, že daň bude v budoucnu nedobytná. Finanční orgány poukázaly v dané souvislosti na skutečnost, že žalobkyně vykazala jen velmi nízkou výkonnost z pohledu uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění, a to ve výši 1,001%. Současně finanční orgány zjistily, že žalobkyně nevlastní žádné nemovitosti a je evidována toliko jako vlastník pěti vozidel s odhadovanou hodnotou 1.546.000 Kč. Na bankovních účtech žalobkyně vykazala vysoké obraty v řádech milionů korun, nicméně finanční prostředky byly odesílány obratem na jiné účty a zůstatek na účtu vždy zůstal minimální. Žalobkyně současně vykazala za rok 2015 ztrátu v hodnotě -2.529.900 Kč a o 2.902.000 Kč nižší tržby, než činily náklady na pořízení zboží. Přitom schopnost vytvořit ze svých tržeb zisk je jedním z klíčových ukazatelů možného budoucího ekonomického vývoje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2020, č. j. 10 Afs 140/2019 - 78). Současně žalobkyně vykazala míru zadluženosti ve výši 120,94 % s tím, že uvedla závazky ve výši 17.633.000 Kč a vlastní kapitál v záporné výši -7.925.000 Kč. S ohledem na vysokou míru zadluženosti bylo možné se značnou pravděpodobností usuzovat, že žalobkyni bezprostředně hrozí insolvence. Nejvyšší správní soud má za to, že výše vymezená špatná ekonomická situace žalobkyně spočívající v nízké, resp. žádné, rentabilitě její činnosti společně s nedostatečným množstvím nemovitého i movitého majetku a finančních prostředků představují dohromady ucelený souhrn indicií, které osvědčují existenci obav z budoucí nedobytnosti daně.

[25] Ve vztahu k zásobám v hodnotě 17.633.000 Kč má Nejvyšší správní soud obdobně jako finanční orgány značné pochybnosti o jejich skutečné existenci. Městský soud v Praze přitom v dané souvislosti konstatoval, že pochybnosti o jejich existenci měly finanční orgány rozptýlit provedením místního šetření. Takový závěr v kontextu projednávané věci nemůže podle Nejvyššího správního soudu obstát. Nejvyšší správní soud považuje za vysoce nepravděpodobné, že by žalobkyně nepředložila smlouvu o pronájmu skladovacích prostor (pokud by skutečně existovala), jestliže by nově skladované zboží (oproti původní smlouvě) mělo mnohonásobně větší hodnotu než zboží, které žalobkyně měla uskladněné původně. Lze si totiž jen obtížně představit, že by žalobkyně uskladnila zboží v tak vysoké hodnotě bez odpovídajícího smluvního zajištění. Je možné připustit, že finanční orgány mohly své pochybnosti o existenci skladovacích prostor buď více rozvést, anebo je zcela rozptýlit provedením místního šetření. Nicméně na druhou stranu je potřebné přihlédnout i k povaze řízení o vydání zajišťovacího příkazu, které se vyznačuje poměrně velkou rychlostí, ale hlavně ke skutečnosti, že jsou zkoumány primárně indicie osvědčující riziko budoucí nedobytnosti daně. S přihlédnutím k této skutečnosti (současně při existenci dalších indicií) proto závěr finančních orgánů ohledně pochybností o skutečné existenci zásob ob stojí.

[26] Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že Městský soud v Praze nepochybil, jestliže se zabýval otázkou budoucí dobytnosti daně. Žaloba obsahovala (byť v rozsahu nepříliš velkém) i polemiku se závěry finančních orgánů ohledně této otázky. Proto bylo namístě, aby Městský soud v Praze závěry finančních orgánů přezkoumal, což učinil. Současně Nejvyšší správní soud neshledal, že by finanční orgány nevedly řádně spisovou dokumentaci, neboť její obsah představuje dostatečnou oporu pro argumentaci obsaženou v jejich rozhodnutích. Dále Nejvyšší správní soud uvádí, že se nezabýval námitkou

pokračování

žalobkyně, podle které je její případ podobný věci projednávané Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 6 Afs 364/2017. V nyní projednávané věci Městský soud v Praze nesprávně zrušil rozhodnutí správních orgánů mimo jiné z důvodu jejich domnělé nepřezkoumatelnosti. Proto se nemohl Nejvyšší správní soud zabývat zákonností napadených rozhodnutí v jejich celém rozsahu, neboť k tomu bude povinen nejprve Městský soud v Praze. Proto Nejvyšší správní soud ani neposuzoval, zda jsou v nyní projednávané věci aplikovatelné závěry z případu projednávaného pod sp. zn. 6 Afs 364/2017.

IV. Závěr

[27] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a v souladu s větou první před středníkem § 110 odst. 1 s. ř. s. proto zrušil napadený rozsudek Městského soudu v Praze a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Městský soud v Praze bude v dalším řízení povinen posoudit zákonnost rozhodnutí finančních orgánů, vázán právními závěry Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení tak Městský soud v Praze znovu posoudí, zda byly v případě žalobkyně splněny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, a to s přihlédnutím k závěrům Nejvyššího správního soudu o přezkoumatelnosti úvah finančních orgánů ve vztahu k účasti žalobkyně na podvodném řetězci a současně s přihlédnutím k závěru Nejvyššího správního soudu o tom, že existovaly obavy z budoucí nedobytnosti daňové povinnosti. Právě v tomto směru je totiž napadený rozsudek nezákonný kvůli nesprávnému posouzení příslušných právních otázek Městským soudem v Praze, v důsledku čehož byl naplněn důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[28] V novém rozhodnutí Městský soud v Praze rozhodne i o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 25. února 2020

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu