



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **Kvatrasil s. r. o.**, se sídlem Komenského 686, Horažďovice, zastoupen advokátem JUDr. Jiřím Kacafírkem, se sídlem Pražská 84/15, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 4. 2018, č. j. 15363/18/5100-41453-712140, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 7. 2019, č. j. 57 Af 10/2018 – 43,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci rozsudek krajského soudu

[1] Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 9. 2. 2018 rozhodnutí - zajišťovací příkazy dle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), č. j. 226215/18/2308-00540-401484, č. j. 230221/18/2308-00540-401164, č. j. 229852/18/2308-00540-401484 a č. j. 231496/18/2308-00540-401164. Jimi žalobci uložil, aby okamžikem jejich vydání zajistil úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec, srpen, říjen a listopad roku 2017, která dosud nebyla stanovena, a to složením jistoty v celkové výši 1.027.992 Kč na depozitní účet správce daně.

[2] Žalobce podal proti těmto zajišťovacím příkazům odvolání, která žalovaný v záhlaví specifikovaným rozhodnutím zamítl a napadená rozhodnutí potvrdil.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, kterou krajský soud neshledal důvodnou a zamítl ji. Nepřisvědčil tak obecně formulované žalobní argumentaci opírající se o tvrzení, že správní orgány při vydání zajišťovacích příkazů nerespektovaly judikaturu Nejvyššího správního soudu. Správní orgány se dle soudu detailně zabývaly naplněním obou podmínek vyplývajících z § 167 odst. 1 daňového řádu a opřely je o zcela konkrétní skutkové okolnosti.

[4] Pokud se jedná o předpoklad budoucího stanovení daně, správní orgány vystopovaly a podrobně popsaly podvodný řetězec, do něhož byl žalobce zapojen, a prokázaly, že v rámci řetězce došlo k neodvedení daně. I v případě druhého požadavku pro vydání zajišťovacího příkazu, tedy ohrožení dobytosti daně, se správní orgány detailně zabývaly situací a poměry žalobce. Soud se proto ztotožnil s žalovaným, že indicie uvedené v zajišťovacích příkazech odůvodňují naplnění předpokladu budoucího ohrožení vymožení daně. V souvislosti s námitkou zpochybňující závěry správních orgánů stran majetkové struktury žalobce a jeho zadluženosti, krajský soud uvedl, že jediný společník žalobce není a z povahy věci být nemůže vlastníkem korporace, jak žalobce uváděl. Ačkoliv je tedy věřitelem žalobce jeho jediný společník, právně se jedná o dva odlišné subjekty. Soud rovněž zdůraznil, že správce daně vydání zajišťovacích příkazů neodůvodnil pouze tím, že žalobce není vlastníkem nemovitých věcí, ale vzal v potaz souhrn celého jeho majetku (viz str. 3 zajišťovacích příkazů).

[5] Krajský soud shrnul, že žalobce v žalobě nijak konkrétně nezpochybnil správnost a logičnost klíčových rozhodovacích důvodů správních orgánů, ani nepředestřel jinou skutkovou verzi reality. Naopak ustrnul ve zcela obecné formulaci žalobních námitek.

II. Kasační stížnost

[6] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení, případně aby zrušil rovněž rozhodnutí žalovaného.

[7] Stěžovatel uvedl, že z odůvodnění zajišťovacích příkazů a rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že správní orgány uznaly za skutkový základ ohledně posouzení první podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, a tedy existenci odůvodněné obavy, že daň bude v budoucnu stanovena, skutková zjištění z předchozích daňových kontrol, při nichž správce daně u stěžovatele kontroloval jeho povinnosti jako plátce DPH za širší zdaňovací období. Výsledkem těchto daňových kontrol sice bylo doměření daně, resp. vydání dodatečných platebních výměrů, které jsou již pravomocné, avšak stěžovatel je napadl u krajského soudu, který o jeho žalobě dosud nerozhodl.

[8] Stěžovatel v kasační stížnosti obšírně popsal, proč považuje vyměření daňové povinnosti k DPH za předmětné období za nesprávné. Zejména se podrobně vyjadřoval k pochybnostem správce daně o faktickém uskutečnění a rozsahu prací fakturovaných

dodavatelem – společností WebForge s. r. o. (stěžovatel si ve zdaňovacích obdobích březen až prosinec 2017 uplatnil nárok na odpočet DPH v celkové výši 2.780.337 Kč ze základu daně 13.239.700 z přijatých plnění – nakoupené práce – od tohoto dodavatele). Stěžovatel shrnul, že prokázal veškeré skutečnosti, které tvrdil v přiznáních k DPH a které měl povinnost tvrdit. Prokázal také, že přijal existující plnění, což vyplývá z dokladů předložených správci daně, jež nemají žádné vady, a že řádně uhradil platně sjednanou obvyklou cenu přijatého zdanitelného plnění. Toto tvrzení správce daně ani odvolací orgán důvodně nezpochybnily. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 6. 2019, které potvrdilo dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2017 až prosinec 2017, je tedy nezákonné.

[9] Dále stěžovatel považuje za zjevně nepostačující skutková zjištění správního orgánu pro učinění závěru o odůvodněné obavě z nedobytnosti daně (tj. naplnění druhé podmínky pro vydání zjišťovacích příkazů). Žalovaný přičítá stěžovateli úmysl zmařit vymožení daně alokací svého majetku, aniž by přitom poukázal na jediný relevantní důkaz. Zdrojem odůvodněných obav správce daně přitom nebylo např. předchozí neplnění daňových povinností, zjištění neobvyklých obchodních transakcí nebo majetkových převodů za nápadně nevýhodných podmínek, zapojení stěžovatele v karuselových obchodech nebo při jiném podvodném jednání, nedobrá ekonomická situace stěžovatele s reálným předpokladem ukončení činnosti nebo vstupu do likvidace atd. U stěžovatele jsou naopak naplněny všechny znaky nasvědčující tomu, že bude nadále vykonávat soustavnou podnikatelskou činnost. Zákonu proto neodpovídá postup, jenž z vykonstruované úvahy a preventivních důvodů takové osobě odejme majetek, a tím značně zkomplikuje nebo úplně znemožní plnění zákonných platebních povinností, což ve svém důsledku může vést až k jeho zániku. Naplnění odůvodněné obavy dle § 167 odst. 1 daňového řádu musí být dle judikatury vždy zkoumáno individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem daného případu. Ustanovení § 167 daňového řádu je přitom nutno interpretovat ústavně konformně (viz nálezy ÚS sp. zn. Pl. ÚS 34/09), omezení práva vlastníka na ochranu jeho majetku je možné pouze ve veřejném zájmu, na základě zákona. Správní orgány zajistily majetek stěžovatele v rozporu s tímto účelem. Krajský soud pochybil, pokud tuto vadu správního řízení neodstranil zrušením napadeného rozhodnutí.

III. Vyjádření žalovaného a replika stěžovatele

[10] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že se s kasační argumentací neztotožňuje a trvá na tom, že jeho rozhodnutí je dostatečně odůvodněné. Správní orgány jednoznačně popsaly skutečnosti týkající se přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena. Konkrétně se jednalo o zjištění, že se stěžovatel stal článkem v podvodném řetězci, na jehož počátku nebyla odvedena DPH. Správce daně jednoznačně označil stěžovatele na pozici tzv. *brokera*, společnost WebForge s. r. o. na pozici *buffera* a společnost BOAL TRADE COMPANY na pozici tzv. *missing tradera*, tedy článek, na kterém tkví chybějící daň. Správce daně uvedl v zajišťovacích příkazech rovněž nestandardnost obchodního modelu (neexistenci webových stránek, virtuální sídlo a nestandardní tok finančních prostředků v rámci řetězce) a také skutečnosti svědčící tomu, že stěžovatel věděl nebo přinejmenším mohl a měl vědět, že je účasten na podvodném řetězci, a nebyl tak jeho pouhým náhodným účastníkem.

[11] Dle žalovaného první část kasační argumentace směřuje spíše do řízení nalézacího, které podléhá vlastnímu přezkumu. Zajišťovací řízení se přitom omezuje toliko k naplnění zákonných podmínek stanovených v § 167 daňového řádu. V případě vydání zajišťovacího příkazu se nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtíží při vybírání daně (k tomu viz rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015- 48).

[12] Pokud jde o druhou podmínku pro vydání zajišťovacího příkazu, i ta byla dle žalovaného v posuzované věci splněna. Správní orgány odůvodnily svou obavu, že bude daň v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo ji bude možno vybrat jen se značnými obtížemi, především z důvodu detekce zapojení stěžovatele do daňového podvodu. Stěžovatel se navíc nachází ve vysokém stupni zadluženosti, jeho majetek je financován především cizími zdroji. Stěžovatel nedisponuje žádným nemovitým majetkem, mezi jeho majetek tak patří pouze vysoce likvidní aktiva, a to ve formě automobilů, které mají přibližnou hodnotu 150.000 Kč. Jeho finanční prostředky na bankovním účtu jsou většinou bezprostředně po připsání vybírány v hotovosti, rovněž platby v rámci podvodného řetězce probíhají v hotovosti. Předpoklad budoucího stanovení daně u stěžovatele tak byl vysoce pravděpodobný.

[13] Vzhledem k výše uvedenému žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[14] Stěžovatel v reakci na vyjádření žalovaného uvedl, že nelze souhlasit s jeho stanoviskem, dle něhož zajišťovací příkaz není rozhodnutím vydaným na základě dokazování. Jeho interpretace rozsudku 10 Afs 18/2015 - 48 tak není správná, neboť z něj nevyplývá, že by měl správní orgán rozhodující o zajišťovacím příkazu ignorovat související daňové řízení, v němž je vyměřována daň. Žalovaný v důsledku vadné (excesivně restriktivní) interpretace zákonné povinnosti při přezkoumávání napadených zajišťovacích příkazů, ale i ve svém vyjádření ke kasační stížnosti, pominul důkazy opatřené správcem daně ve vyměřovacím řízení, na které stěžovatel opětovně zevrubně poukázal v kasační stížnosti.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. 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.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Předmětem přezkumu jsou zajišťovací příkazy, kterými správce daně stěžovateli uložil, aby zajistil úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty. Stěžovatel v kasační stížnosti činí spornou jedinou otázku, zda byly naplněny podmínky pro vydání těchto zajišťovacích příkazů, resp. jestli vychází z dostatečných skutkových zjištění.

[18] 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“.

[19] Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na dosud nesplatnou daň je tedy přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena, a zároveň odůvodněná obava, (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu (viz např. rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, č. 3368/2016 Sb. NSS). Naplnění odůvodněné obavy ve smyslu uvedeného ustanovení je přitom třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nestanovené daně (viz rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31, č. 3049/2014 Sb. NSS).

[20] Ze správního spisu je patrné, že správce daně k vydání zajišťovacích příkazů vedly zejména následující dva okruhy skutečností, které v něm vyvolaly odůvodněné obavy: (1) účast stěžovatele v podvodném obchodním modelu, na jehož počátku nebyla odvedena daň z přidané hodnoty z uskutečněného plnění a rizikové důsledky z toho plynoucí, (2) majetková struktura stěžovatele (tj. zejména, že se nachází ve vysokém stupni zadluženosti, nedisponuje žádným nemovitým majetkem, vlastní pouze vysoce likvidní aktiva) a jeho nestandardní ekonomická činnost. Podpůrně své obavy opřel rovněž o další skutečnosti (byť pouze doplňující řetězec obav, že daň bude nedobytná), jako to, že stěžovatel nemá zřízeny webové stránky apod.

[21] Stěžovatel nejprve brojil proti naplnění první podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů na dosud nestanovenou daň, a tedy zpochybňoval existenci přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena. V rámci této argumentace však napadl závěry daňové kontroly a skutková zjištění, které správce daně vedly k vydání dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty. Zpochybnil tak primárně zákonnost těchto platebních výměrů a následného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o zamítnutí odvolání proti těmto výměrům. Tuto argumentaci přitom stěžovatel neuvedl a ostatně v plném rozsahu ani nemohl uvést již v žalobě, neboť dodatečné platební výměry vydal správce daně až po jejím podání. Nadto je třeba připomenout, že předmětem přezkumu v nyní posuzované věci je toliko zákonnost napadených zajišťovacích příkazů, nikoliv rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Námitky proti těmto rozhodnutím může daňový subjekt uplatnit v samostatném soudním řízení, což stěžovatel dle svého tvrzení také učinil.

[22] Dále je třeba zohlednit, že stěžovatel v žalobě neuvedl v podstatě žádné konkrétní námitky proti závěrům správních orgánů o existenci přiměřené pravděpodobnosti, že mu bude v budoucnu stanovena daň. Nijak se zde ani nevyjadřoval ke svému obchodování se společností WebForge s. r. o., které rozsáhle rozebíral v kasační stížnosti. Sice zde tak činil až v reakci na provedenou daňovou kontrolu, nicméně i v zajišťovacích příkazech správce daně upozorňoval na nestandardní ekonomickou činnost stěžovatele ve vztahu k tomuto subjektu, rovněž zapojenému do podvodného řetězce. Stěžovatel tak na tuto argumentaci

mohl reagovat již v žalobě. Tuto kasační námitku, kterou neuplatnil v žalobě, ač tak učinit mohl, je tak nutno považovat s ohledem na § 104 odst. 4 s. ř. s. za nepřijatelnou.

[23] Nejvyšší správní soud má shodně s krajským soudem za to, že správce daně v zajišťovacích příkazech podrobně a logicky popsal své podezření na existenci podvodného řetězce, do něhož měl být stěžovatel zapojen, a rovněž stěžovatelovu nestandardní ekonomickou činnost. Dostatečně tak vysvětlil přiměřenou pravděpodobnost, že mu v budoucnu bude stanovena daň. Závěry správce daně přitom plně korespondují s judikaturou správních soudů, podle které *„okolnosti, které správce daně zjistí vlastní analytickou vyhledávací činností a které mohou nasvědčovat tomu, že daňový subjekt realizuje obchodní transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH, mohou být zdrojem odůvodněných obav správce daně“* (viz rozsudky NSS ze dne 11. 6. 2014 č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, bod 13; či ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 - 45, bod 25, rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015 č. j. 62 Af 75/2014 - 230, č. 3335/2016 Sb. NSS).

[24] V rozsudku č. j. 6 Afs 3/201 - 45 Nejvyšší správní soud zdůraznil, že při vydávání zajišťovacího příkazu není namístě obšírně prokazovat skutečnosti, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. S ohledem na to je pro vydání zajišťovacího příkazu významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, tedy účast, která potenciálně (dle dalších zjištění provedených až ve vyměřovacím řízení) může založit budoucí doměření DPH. Naopak v tomto stádiu daňového řízení nelze podrobně zkoumat otázku, zda byl daňový subjekt v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého (viz stěžovatelem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, bod 13). Lze tak souhlasit se stanoviskem žalovaného uvedeným v jeho vyjádření ke kasační stížnosti, že s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu daňové orgány v této fázi zásadně neprovádějí dokazování, protože při vydávání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění *indicií* důvodně nasvědčujících obavám správce daně (viz rozsudek NSS č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, bod 15).

[25] Dále stěžovatel zpochybňuje naplnění druhé z uvedených podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, a to existenci odůvodněné obavy, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. V této souvislosti však toliko obecně uvedl, že skutková zjištění správce daně jsou zjevně nepostačující, resp. nebyly dány důvody pro vydání zajišťovacích příkazů, aniž by jakkoliv konkrétně závěry daňových orgánů zpochybnil. Nejvyšší správní soud připomíná, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno dispoziční zásadou (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.), a proto kvalita a preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu. Pokud tedy stěžovatel jen zcela obecně namítá nedostatečnost zjištění správce daně, soud se touto námitkou může rovněž zabývat toliko v obecné rovině. V posouzení této otázky dává Nejvyšší správní soud opět za pravdu krajskému soudu, že správní orgány dostatečně a přesvědčivě odůvodnily pravděpodobnou budoucí nedobytnost (či obtížnou dobytnost) daně s odkazem na souhrn celého majetku stěžovatele, a to zejména na to, že jeho majetek je financován cizími zdroji (není přitom podstatné, že tímto zdrojem je jeho jediný společník), žalobce vlastní toliko vysoce likvidní majetek a nestandardně nakládá

s přijatými peněžitými prostředky od svých zákazníků (provádí okamžité výběry v hotovosti). Zároveň bylo vzato v úvahu, že většina přijímaných plnění od jeho dodavatelů pochází od subjektů vystupujících v podvodném obchodním modelu. Taková zjištění lze nepochybně považovat za dostatečná pro učinění závěru, že zde existovala odůvodněná obava, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Ničím nepodložená jsou naopak tvrzení stěžovatele, že důvody pro vydání zajišťovacích příkazů naplněny nebyly, resp. že postup správních orgánů neodpovídá zákonu a judikatuře.

[26] Nejvyšší správní soud tedy uzavřel, že správce daně svým povinností vyplývajícím ze zákona i judikatury dostál; napadené zajišťovací příkazy byly podrobně a přesvědčivě odůvodněny na základě skutkových zjištění, která stěžovatel relevantně nezpochybnil. V posuzované věci tedy byly zákonem stanovené předpoklady (existence odůvodněné obavy) pro zajištění daně naplněny.

V. Závěr a náklady řízení

[27] Nejvyšší správní soud vzhledem k výše uvedenému usoudil, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[28] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 8. dubna 2020

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu