



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Lenky Oulíkové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **POKLIET s. r. o.**, se sídlem Karlovo náměstí 290/16, Praha 2, zastoupená JUDr. Pavlem Kačírkiem, advokátem se sídlem Zenklova 66/230, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 5. 2021, č. j. 17231/21/5100-41456-712609, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 3. 2022, č. j. 10 Af 10/2021-97,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobkyně jako stěžovatelka domáhá zrušení rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 3. 2022, č. j. 10 Af 10/2021-97 (dále jen „napadený rozsudek“), jímž byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 5. 2021, č. j. 17231/21/5100-41456-712609 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 3. 2021, č. j. 1854069/21/2002-00540-609327 a č. j. 1854370/21/2002-00540-609327. Správce daně zajišťovacími příkazy vydanými podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“),

uložil žalobkyni, aby zajistila úhradu daně z přidané hodnoty, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu v celkové výši 488 528 Kč, a to za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2020 ve výši 143 405 Kč a za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2020 ve výši 345 123 Kč.

[2] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) ve shodě s žalovaným a správcem daně uzavřel, že lze s dostatečnou mírou pravděpodobnosti vyslovit předpoklad, že žalobkyni nebude v budoucnu uznán uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu zapojení do podvodných daňových řetězců. Existence podvodných daňových řetězců popsanych správcem daně byla dle městského soudu založena na dostatečně silném logickém okruhu provázaných indicií a závěry správce daně byly srozumitelně odůvodněny. Byť na jejich základě nelze učinit závěr o vědomé aktivní účasti žalobkyně v podvodných řetězcích, pro závěr o pravděpodobném budoucím stanovení daně postačí již samotná účast žalobkyně v popsanych řetězcích. Podmínku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně měl tedy městský soud za splněnou. Podle městského soudu byly současně dány též důvody svědčící o budoucí nedobytnosti daně, neboť jediným majetkem, který by mohl být použit na úhradu v budoucnu stanovené daně, byly peněžní prostředky na bankovním účtu, které však byly pravidelně vybírány v hotovosti krátce po připsání na účet. Poměr výsledku hospodaření a tržeb svědčil o nízké ekonomické výkonnosti žalobkyně a podíl cizích zdrojů na celkových aktivech o vysoké míře její zadluženosti. Uvedené okolnosti představují ve svém souhrnu silné důvody nasvědčující tomu, že daň v budoucnu vyměřená žalobkyni bude v době své splatnosti nedobytná, nebo vymahatelná jen se značnými obtížemi, což kompenzuje relativně nižší sílu důvodů nasvědčujících tomu, že daň může být žalobkyni stanovena.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

II. 1. Kasační stížnost

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

[4] Předně namítla, že městský soud vadně aplikoval § 167 odst. 1 daňového řádu v její neprospěch. Městský soud přezkoumatelně a srozumitelně nevymezil předpoklad budoucího vyměření daně. Bez dalšího převzal závěry žalovaného o její údajné účasti v podvodných fakturačních řetězcích a nevypořádal se s jejími námitkami uplatněnými v žalobě a replikách. V této souvislosti opětovně poukázala na nepřezkoumatelnost a nesrozumitelnost napadeného rozsudku a žalobou napadeného rozhodnutí.

[5] Stěžovatelka namítla, že v jejím případě nebyl dán předpoklad svědčící budoucímu stanovení daně. Z tohoto důvodu napadla zejména závěry městského soudu uvedené v bodech 71, 99, 101 a 104 rozsudku. V této souvislosti zpochybnila své údajné zapojení do podvodného řetězce. Namítla, že grafická vymezení nedokumentují její zapojení do údajných podvodných fakturačních řetězců, ale pouze distribuční vztahy s některými subjekty. Nikdy nebyla v přímém vztahu se subjekty označenými jako „missing trader“. Městský soud ani správce daně neidentifikovali žádné podvodem zasažené plnění ani žádný

pokračování

subjekt v postavení „*profit taker*“ nebo „*broker*“. Z tohoto důvodu se také ohradila proti označení jako subjektu na pozici „*buffer*“.

[6] Stěžovatelka napadla též závěr městského soudu, že její činnost podle zjištění správce daně spočívá v poskytování služeb jí dodávanými pracovníky, a vstupy tak představují především mzdové náklady, které nejsou předmětem DPH, což obdobné subjekty často řeší navyšováním vstupů plněními, která jsou zatížena daňovým podvodem nebo jsou fiktivní. Namítla, že žádné pracovníky jiným subjektům neposkytovala ani nezaměstnávala. Správce daně se předmětem její činnosti vůbec nezabýval a neučinil v tomto ohledu žádný kontrolní úkon.

[7] Stěžovatelka má za to, že pokud soud vymezil podstatu její účasti na údajných podvodných fakturačních řetězcích jako „*zapojení do obchodních transakcí zasažených chybějící daní*“, představují vydané zajišťovací příkazy jakousi specifickou formu „ručení“ za daň neuhrazenou odlišným subjektem, která nemá zákonnou oporu. Žádný z jejich dodavatelů v době, kdy probíhala obchodní spolupráce, neměl daňové nedoplatky, nebyl v postavení nespolehlivého plátce DPH a nebyla proti němu vedena daňová exekuce. Všichni dodavatelé v daném čase plnili řádně své závazky vůči stěžovatelce a tím jí umožnili plnit řádně její závazky vůči odběratelům. Neměla proto důvod pochybovat o jejich důvěryhodnosti.

[8] Dále stěžovatelka namítla absenci srozumitelného a důvodného vymezení příčinné souvislosti mezi jejím konáním a chybějící daní na úrovni subjektu označeného coby „*missing trader*“.

II. 2. Vyjádření žalovaného

[9] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí žaloby. Uvedl, že argumenty v kasační stížnosti jsou téměř totožné s námitkami, které stěžovatelka uplatnila již dříve. Z tohoto důvodu odkázal na napadené rozhodnutí a na rozsudek městského soudu, který považuje za zákonný a řádně odůvodněný.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem a jsou splněny i obsahové náležitosti kasační stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. jsa vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v kasační stížnosti. Vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, neshledal. Dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

III. 1. Nepřezkoumatelnost

[12] Napadený rozsudek kritéria přezkoumatelnosti splňuje, neboť se v něm městský soud srozumitelně vypořádal se stěžejní žalobní argumentací stěžovatelky a dostatečně vysvětlil, proč ji považoval za nedůvodnou. Jak upozornil městský soud, řada žalobních námitek byla formulována velmi obecně, což předurčilo obsah napadeného rozsudku (viz bod 66 napadeného rozsudku a v něm citovanou judikaturu). Městský soud jasně, srozumitelně a vyčerpávajícím způsobem odkázal na relevantní právní úpravu i související judikaturu správních soudů a neopomněl se vypořádat se všemi námitkami uplatněnými v žalobě, zopakovanými a rozvedenými v replikách stěžovatelky. Jedná se o srozumitelné a řádně odůvodněné rozhodnutí, ze kterého je zcela zřejmé, proč městský soud žalobu stěžovatelky zamítl. To dokládá i skutečnost, že proti závěrům soudu stěžovatelka brojí v podané kasační stížnosti, z čehož lze dovodit, že si je vědoma úvah, které soud vedly ke konkrétním závěrům.

[13] Vzhledem k tomu, že žalobní námitky se v podstatné části shodovaly s odvolacími námitkami, nelze městskému soudu vytýkat, že převzal závěry žalovaného, pokud se s nimi ztotožnil a považoval napadené rozhodnutí za zákonné a přezkoumatelné. V takovém případě je naopak vhodné si závěry rozhodnutí žalovaného přisvojit se souhlasnou poznámkou a není nutné jinými slovy říkat totéž (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS). V nyní souzeném případě navíc soud reagoval na podstatu výtek uvedených v žalobě rovněž vlastní úvahou. V tomto ohledu kasační soud odkazuje na body 63 a následující napadeného rozsudku, kde městský soud předestřel obecná východiska a judikurní závěry, v jejichž mezích lze zákonnost vydaných zajišťovacích příkazů posuzovat. Odkázal též na judikaturu, dle které v této fázi správního řízení není nutné prokazovat vědomí stěžovatelky o jejím zapojení do podvodného řetězce ani prokazovat veškeré aspekty tohoto řetězce, neboť tyto otázky jsou předmětem až následného nalézacího řízení. Předestřená východiska poté aplikoval na posuzovaný případ, a v souladu s nimi hodnotil, zda existovala přiměřená pravděpodobnost, že žalobkyni bude daň doměřena a že daň v budoucnu doměřená by byla nedobytná. Úvahy, na jejichž základě dospěl k závěru, že skutečnosti zjištěné správcem daně představují ve svém souhrnu dostatečný soubor indicií nasvědčujících zapojení žalobkyně do podvodných daňových řetězců zasažených chybějící daní z přidané hodnoty, jsou zcela srozumitelné (viz zejména body 103 a 104 napadeného rozsudku, které navazují na popis obchodních řetězců, které byly identifikovány správcem daně na základě údajů v kontrolních hlášeních v bodech 71 až 92, a okolnosti zjištěné k článkům zapojeným v těchto řetězcích popsáné v bodech 94 až 98 a v bodu 100 ve vztahu ke stěžovateli, a rovněž body 120 a 121 k některým okolnostem týkajícím se stěžovatelky).

[14] Městský soud poukázal na to, že články na pozici „missing trader“, Kopmit servis s.r.o. a Metal & Technology s.r.o., neodvedly daň v řádu milionů Kč z jimi vykázaných poskytnutých plnění, přičemž i jejich přechodí jednání, kdy neplnily daňové povinnosti a měly nedoplatky na daních, které byly vymáhány prostřednictvím exekučních příkazů, nasvědčuje tomu, že se nejednalo o jednorázové podnikatelské selhání, což podporují též další indicie (neexistence zaměstnanců, virtuální sídlo, neplnění povinností vůči obchodnímu rejstříku). Dále vzal v úvahu, že nestandardní okolnosti byly zjištěny rovněž u dalších článků zapojených do řetězce před žalobkyní na pozici „buffer“ (ZHOLTUBAT s.r.o., hary group s.r.o., Italy frigo, s.r.o., VINI-G, s.r.o. a Baldesara, s.r.o., VID Praha s.r.o., KARUBOS s.r.o., PUNCTO BUSINESS s.r.o.), které přijímaly a dále poskytovaly plnění mající původ

pokračování

v plněních vykázaných společnostmi Kopmit servis s.r.o. a Metal & Technology s.r.o. Měly virtuální sídla, většinou neměly zaměstnance, neplnily své povinnosti vůči obchodnímu rejstříku ani správci daně. Poukázal i na to, že uvedené společnosti si plnění poskytovaly v podstatě pouze mezi sebou, jak vyplynulo z kontrolních hlášení, která jsou součástí správního spisu, a z popisu řetězců. Více než 90 % přijatých plnění vykázaných stěžovatelkou bylo od společností zapojených do identifikovaných řetězců. O nestandardním jednání stěžovatelky dle městského soudu svědčily zejména hotovostní výběry převážné většiny prostředků krátce po připsání úhrad za plnění poskytovaná jejím odběratelům a absence bezhotovostních plateb za vykázaná přijatá plnění od článků řetězce (jimž buď neplatila vůbec, nebo způsobem, který se nepodařilo identifikovat). S odkazem na judikaturu uvedl, že neexistence internetových stránek stěžovatelky, virtuální sídlo, hotovostní výběry významných částek z účtu krátce po jejich připsání a absence bezhotovostních plateb dodavatelům jsou obecně považovány za znaky nasvědčující zapojení do nestandardních obchodních transakcí. Sídlo stěžovatelky bylo s největší pravděpodobností virtuální, jestliže se ji správci daně při místním šetření nepodařilo kontaktovat (uzamčený prostor bez označeného zvonku) a současně na téže adrese formálně sídlilo několik stovek společností. Poukázal na to, že sama stěžovatelka v replice uvedla, že veškeré výkony provádí u odběratelů, a nepotřebuje tedy udržovat nákladné prostory vlastního sídla. Městský soud též s odkazy na judikaturu srozumitelně odůvodnil, že nebylo povinností správce daně a žalovaného v této fázi zjišťovat, jaké konkrétní plnění od jednotlivých subjektů zapojených v řetězci přijala a komu je poskytla. Městský soud se též velmi podrobně zabýval námitkami stěžovatelky, v nichž brojila proti nedostatečnému vypořádání odvolacích námitek (viz body 155 a násl. napadeného rozsudku).

[15] Je třeba zdůraznit, že nepřezkoumatelnost nelze vnímat jako subjektivní představu o tom, jak měl městský soud o podané žalobě rozhodnout. Jde o objektivní překážku, která by Nejvyššímu správnímu soudu bránila závěry městského soudu řádně přezkoumat. Tuto překážku kasační soud neshledal. Současně neshledal ani namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. V tomto ohledu Nejvyšší správní soud plně odkazuje na napadený rozsudek, v němž se městský soud otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí podrobně zabýval (viz body 155 až 176 napadeného rozsudku).

[16] Nejvyšší správní soud připomíná, že řízení ve správním soudnictví, včetně řízení o kasační stížnosti, je ovládáno dispoziční zásadou. S výjimkami uvedenými v § 109 odst. 4 věty za středníkem s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody uvedenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Obsah stížnostních bodů a kvalita jejich odůvodnění v kasační stížnosti proto do značné míry předurčují obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54). Je nutno zdůraznit, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody které v ní lze s úspěchem uplatnit, se tak musí upínat právě k tomuto rozhodnutí (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003-73). Uvedení konkrétních kasačních námitek nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námitky směřovaly proti jiným rozhodnutím, než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58).

III. 2. Předpoklad budoucího stanovení daně

[17] Kasační soud předesílá, že jeho úkolem není obsírně vyvracet opakující se a prolínající se argumentaci stěžovatelky, kterou se již dostatečně zabývaly správní orgány a městský soud v napadeném rozsudku. Místo toho bude stručně formulovat své právní závěry.

[18] Nejvyšší správní soud též připomíná, že obdobným případem se zabýval již v rozsudku ze dne 14. 9. 2022, č. j. 1 Afs 100/2022-44. V něm aproboval závěr rozsudku městského soudu ze dne 29. 4. 2022, č. j. 11 Af 20/2021-61, o dostatečné pravděpodobnosti budoucího stanovení daně při zapojení jiné společnosti do stejných podvodných řetězců. Od závěrů v něm vyslovených neshledává důvod se v nyní posuzované věci odchýlit.

[19] Podle § 167 odst. 1 daňového řádu platí, že 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.

[20] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu tak „*předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 daňového řádu, je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS). V odůvodnění zajišťovacího příkazu je proto třeba uvést důvody vztahující se jak k budoucímu stanovení daně, tak i k dobytosti této daně.

[21] Zajišťovací příkaz je zajišťovacím instrumentem ve vztahu k ještě nestanovené či dosud nesplacené dani. Jedná se o rozhodnutí předběžného a dočasného charakteru, které má napomoci zabezpečení budoucí úhrady daně jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu). Současně však zajišťovací příkaz představuje vzhledem ke své mimořádné razantnosti velmi vážný zásah do majetkové sféry daňového subjektu, a jedná se tak o jednu z nejzávažnějších forem postupu, které má správce daně k dispozici. Vydání a výkon zajišťovacího příkazu může během mimořádně krátké doby všestranně paralyzovat dosud běžně fungující podnikatelský subjekt a nevratně jej poškodit či zničit (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90, č. 2001/2010 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 1. 2022, č. j. 9 Afs 148/2019-49).

[22] K povaze a náležitostem zajišťovacích příkazů se Nejvyšší správní soud již opakovaně vyjádřil v řadě svých rozhodnutí. V rozsudku ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015-35, vyslovil, že „*pojistkou proti brozící svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů, na kterou upozorňovala stěžovatelka, je přitom výše zmíněná podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně ve smyslu citované judikatury správních soudů řádně specifikovat a odůvodnit*“. Další krok k zpřesnění výkladu zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů učinil Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 4 Afs 22/2015-104, z něhož vycházel též městský soud v napadeném rozsudku. V něm Nejvyšší správní soud dovodil: „*Pokud ovšem bude dána*

pokračování

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.“ Současně uvedl, že „pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat“.

[23] Co se týče existence přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, nelze po správci daně vzhledem k výše vymezené povaze institutu zajišťovacího příkazu požadovat, aby v něm postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v samotném řízení o stanovení daně. Nejvyšší správní soud zdůraznil např. v rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, že „při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoli s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu“. Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. V opačném případě by byl správním orgánům otevřen prostor pro ničím neomezenou libovůli. Postačovalo by totiž pouze stanovit dostatečně vysokou částku dosud nestanovené daně přesahující majetek daňového subjektu, a tím by byla vždy založena odůvodněná obava ohledně budoucí vymahatelnosti takto vysoké částky daně.

[24] V nynějším případě správce daně a žalovaný dovedli naplnění podmínky přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně zapojením stěžovatelky do daňového podvodu.

[25] V takovém případě byl správce daně povinen specifikovat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Pro zajišťovací řízení nicméně platí, že i pouhá indicie o možné účasti v obchodním řetězci (nikoli až prokázané vědomé zapojení) zatíženém podvodem na DPH může založit odůvodněnost vydání zajišťovacího příkazu. Otázka skutečného zapojení či nezapojení stěžovatelky v řetězci je předmětem nalézacího řízení a dokazování (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017-29, ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45, či ze dne 25. 7. 2022, č. j. 5 Afs 31/2020-23).

[26] Pro vydání zajišťovacího příkazu proto zpravidla postačí přesvědčivě nastínit složení a fungování podvodné struktury včetně zapojení daňového subjektu, aby bylo zřejmé, že se nejedná o pouhou spekulaci správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016-28). Nadto je zásadní rozdíl mezi odůvodněním zajišťovacího příkazu a rozhodnutím o stanovení daně. Při vydání zajišťovacího příkazu se prokazuje existence přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena v předpokládané výši.

[27] Pokud při vydání zajišťovacího příkazu správce daně dovozuje naplnění podmínky přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně zapojením stěžovatelky do daňového podvodu, zajišťovací příkaz by měl obsahovat ucelenější popis skutkových zjištění svědčících o tom, že smyslem a účelem obchodu mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli bylo podvodné vylákání odpočtu na DPH, a doložení spojení stěžovatelkou uskutečněných

transakcí (u nichž došlo k zajištění částky odpovídající DPH) s chybějící daní. Indicie tvrzené správcem daně musí tvořit dostatečně přesvědčivou a provázanou mozaiku, z níž lze legitimně usoudit na zapojení stěžovatelky do podvodného jednání. Je nutné alespoň v hrubých rysech popsat, že jí realizované obchody s těmito dodavateli byly zasaženy podvodem na dani. Relevantní mohou být bližší souvislosti obchodování mezi stěžovatelkou a danými dodavateli, respektive způsob obchodování těchto dodavatelů i samotné stěžovatelky, či historie daných společností a jejich daňová a platební kázeň v minulosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2022, č. j. 7 Afs 117/2020-27).

[28] Stěžovatelka v žalobě na mnoha místech nerozlišuje mezi prokázáním existence přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena, a dokazováním, zda má být daň stanovena, ani mezi judikaturou dovozenými náležitostmi a podmínkami pro vydání zajišťovacího příkazu oproti samotným podmínkám pro odepření odpočtu na DPH. Městský soud v tomto ohledu odkázal v bodech 64 a následujících na bohatou judikaturu správních soudů, kterou však stěžovatelka ve svých podáních nereflektuje. Nelze souhlasit se stěžovatelkou, že se správce daně nedostatečně věnoval popisu podvodného řetězce nebo že by v této souvislosti neidentifikoval chybějící daň; ostatně body 71 a následující napadeného rozsudku se věnují zcela podrobně a vyčerpávající analýze fakturačního řetězce, včetně identifikace chybějící daně. Proti těmto skutkovým zjištěním stěžovatelka nijak konkrétně nebrojí, a soud proto v podrobnostech na tyto body rozsudku bez dalšího odkazuje, stejně jako na body 12 a následující napadeného rozhodnutí žalovaného, případně shodně též bod 3 zajišťovacích příkazů. Takto uvedený popis zjištěných skutečností je plně dostačující a přesvědčivý. Je nerozhodné, že správce daně neidentifikoval článek na pozici „*profit taker*“ či „*broker*“, neboť to není nutný předpoklad pro vydání zajišťovacího příkazu; oproti tomu správce daně identifikoval jak články řetězce na pozici „*missing trader*“, tak stěžovatelku na pozici „*buffer*“. Obdobně pak nebylo povinností správce daně detailně objasňovat předmět sporných fakturací. K tomu se ostatně vyjádřil již městský soud, a stěžovatelka s jeho odůvodněnými závěry nad rámec zcela obecného nesouhlasu nikterak nepolemizuje.

[29] Správce daně vyčerpávajícím způsobem identifikoval také jednotlivé nestandardní okolnosti (viz body 94 a následující napadeného rozsudku a bod 3.3 odůvodnění zajišťovacích příkazů), např. že všechny zapojené společnosti mají virtuální sídlo, nemají zapsány žádné provozovny, většina pravděpodobně nemá žádné zaměstnance ani motorová vozidla využívaná k ekonomické činnosti, často neplní své daňové povinnosti a jsou u nich evidovány nedoplatky, které musely být v některých případech vymáhány exekučně, jejich jednateli jsou osoby s bydlištěm v zahraničí a s výjimkou společnosti Metal & Technology nemají žádnou internetovou prezentaci. Společnosti Kopmit servis s.r.o., Metal & Technology s.r.o., ZHOLTUBAT s.r.o., hary group s.r.o., Italy frigo, s.r.o., Baldesara, s.r.o., VID Praha s.r.o., KARUBOS s.r.o. a PUNCTO BUSINESS s.r.o. navíc neměly v obchodním rejstříku zveřejněné aktuální účetní závěrky. Jak upozornil městský soud, z popisu řetězců správcem daně a kontrolních hlášení současně vyplývalo, že články detekovaných obchodních řetězců na pozicích před stěžovatelkou si v podstatě poskytovaly veškerá plnění pouze mezi sebou. Z těchto důvodů správce daně a poté i městský soud uzavřel, že se u společností na pozici „*missing trader*“, které neodvedly daň z vykázaných poskytnutých plnění, nejednalo o ojedinělé podnikatelské selhání, ale pravděpodobně o daňový podvod. Městský soud ani žalovaný nekladly stěžovatelce k tíži skutečnosti o

pokračování

jednotlivých dodavatelích, které nemohla sama zjistit, tyto informace však byly relevantní z hlediska podezření na objektivní existenci podvodného řetězce.

[30] Zapojení stěžovatelky v řetězci zatíženém daňovým podvodem hodnotil správce daně a poté i městský soud též s přihlédnutím k vysokým podílům podezřelých transakcí na celkových vstupech stěžovatelky (viz body 102 a 103 napadeného rozsudku) a skutečnosti, že pravidelně ze svého bankovního účtu vybírala v hotovosti převážnou část prostředků krátce poté, co na něj byly připsány úhrady za plnění poskytovaná jejím odběratelům, přičemž za přijatá plnění neplatila bezhotovostně na účet dodavatelů zveřejněný dle § 96 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, ale platby probíhaly buď hotovostně, započtením nebo vůbec. To sice samo o sobě nemusí být nelegální, ale v souhrnu s ostatními zjištěními tato skutečnost vzbuzuje dostatečně silné podezření na snahu o zneprůhlednění faktických finančních toků.

[31] Pokud k pravděpodobnému nástinu fungování podvodného řetězce správcem daně stěžovatelka uvádí, že „žádné své pracovníky jiným subjektům neposkytovala a ostatně tyto ani nezaměstnávala, což správce daně mohl ověřit, např. i cestou vyhledávací činnosti (napří dotazem na PSSZ aj.)“, pak této námitce nelze přisvědčit. Správce daně naopak svou vyhledávací činností zjistil (z vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020 a z evidence České správy sociálního zabezpečení, jejíž obsah zachytil v úředním záznamu č. j. 1804890/21/2000-21491-108390), že stěžovatelka vykazovala zaměstnance (viz strana 3 zajišťovacích příkazů), které tedy mohla poskytovat, a lze logicky předpokládat, že měla i náklady na jejich mzdy. Úvaha správce daně o možné povaze plnění poskytovaných stěžovatelkou jejím odběratelům, společnosti Berry servis, s.r.o., a Janu Královi, DIČ: CZ7303060314, byla podložena prezentací činnosti těchto odběratelů na webových stránkách a poptávkou stěžovatelky nalezenou správcem daně na internetu (viz úřední záznam ze dne 12. 3. 2021, č. j. 1807313/21/2000-11443-608967). Tato konkrétní zjištění správce daně stěžovatelka v odvolání ani následně v řízení před krajským soudem nijak relevantně nezpochybnila, ostatně ani v kasační stížnosti netvrdí, jaká plnění a jakým způsobem svým odběratelům poskytovala. Navíc je z napadeného rozsudku a výše rekapitulovaných skutečností patrné, že povaha stěžovatelkou poskytovaných služeb nepředstavovala podstatnou indicii pro závěr o pravděpodobném zapojení stěžovatelky do řetězců zatížených daňovým podvodem.

[32] Namítá-li obecně stěžovatelka, že žádný z jejích dodavatelů neměl v době probíhající spolupráce daňové nedoplatky, je třeba konstatovat, že zjištění správce daně ohledně daňových nedoplatek jednotlivých článků řetězce tak, jak byla podrobně popsána v zajišťovacích příkazech a ve stručnosti rekapitulována městským soudem, jsou plně v souladu s podklady založenými ve spise. Z hlediska indicií nasvědčujících objektivní existenci daňového podvodu byla relevantní též daňová kázeň jednotlivých subjektů v minulosti, jakož i plnění daňových povinností v následujícím období. V tomto ohledu nebylo rozhodné, zda stěžovatelka o takových okolnostech věděla či mohla vědět.

[33] Je rovněž nerozhodné, že ke zjištěné chybějící dani nedošlo u stěžovatelky nebo jejích přímých dodavatelů (ani § 167 daňového řádu s touto podmínkou nepracuje). V rámci fakturačního řetězce se tak stalo u článků na pozici „missing trader“, které nejsou sice přímými dodavateli, to však nemění nic na tom, že k daňové ztrátě došlo u plnění, z nichž

si stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet daně. Zapojení stěžovatelky do řetězce plnění dostatečně a věrohodně popsal správce daně na základě údajů z kontrolních hlášení o přijatých a poskytnutých plněních v částech 3 zajišťovacích příkazů.

[34] Kasační soud zdůrazňuje, že podrobné a komplexní dokazování je předmětem až nalézacího řízení. Pro účely vydání zajišťovacího příkazu je podstatné toliko splnění podmínek uvedených v § 167 odst. 1 daňového řádu, které má soud za naplněné. Jak zdůraznil již městský soud, samotná účast na podvodném řetězci, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení) může založit budoucí doměření daně z přidané hodnoty, představuje dostatečně důvodný předpoklad stanovení daně (odepření nároku na odpočet u vykázaných přijatých plnění v rámci identifikovaných řetězců v 1. čtvrtletí 2020 od společností Italy frigo, s.r.o., a VINI-G, s.r.o., a od společností KARUBOS s.r.o., VID Praha s.r.o., PUNCTO BUSINESS s.r.o., ZHOLTUBAT s.r.o. a Baldesara, s.r.o., ve 3. čtvrtletí roku 2020). Správce daně popsal pravděpodobné schéma fungování obchodního řetězce, jakož i roli stěžovatelky. Zcela konkrétním popisem splnil míru „pravděpodobnosti“, která je v této fázi řízení na správce daně kladena. Ostatně obdobné indicie a skutečnosti jako plně dostačující hodnotil Nejvyšší správní soud též v rozsudku ze dne 14. 9. 2022, č. j. 1 Afs 100/2022-44, a ani v nyní souzeném případě soud od těchto východisek nevidí důvod se odchýlit. Správce daně rovněž podrobně osvětlil a přesně stanovil výši zajištění, která koresponduje s předpokládaným stanovením daně.

[35] Odhlédnout nelze ani od skutečnosti, že městský soud i žalovaný připustili, že důvody svědčící o budoucím stanovení daně jsou v posuzovaném případě „slabší“ a bude v rámci nalézacího řízení potřeba ještě rozsáhlého dokazování, to však kompenzuje silnější obava o budoucí dobytost této daně. Tento postup je souladný s judikaturou odkazovanou jak kasačním soudem v tomto rozsudku, tak městským soudem v napadeném rozsudku. Rozhodně však nelze hovořit o tom, že by účast stěžovatelky v řetězci zatíženém daňovým podvodem byla pouhou spekulací a že by první podmínka (obava) nebyla dána v dostatečné míře.

[36] V souladu se shora uvedenými závěry se správce daně, žalovaný i městský soud věnovali též důvodům svědčícím budoucí nedobytnosti daně (viz body 105 a následující napadeného rozsudku), zde uvedené závěry však stěžovatelka v kasační stížnosti nijak konkrétně nenapadla. Kasační soud se této otázce proto nevěnoval, mimo kontroly vad, ke kterým by musel přihlížet z úřední povinnosti (například nepřezkoumatelnost), které však neshledal.

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

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

[38] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla 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.

pokračování

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

V Brně dne 30. srpna 2023

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu