



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **KOLASOL s. r. o.**, sídlem Slovanské údolí 233/16, Plzeň, zastoupené JUDr. Zdeňkem Veberem, advokátem, sídlem Purkyňova 10, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 5. 2017, č. j. 21409/17/ 5100-41458-711539, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 1. 2022, č. j. 30 Af 32/2017-205,

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] Finanční úřad pro Plzeňský kraj vydal ve dnech 20. 3. 2017 a 28. 3. 2017 celkem 11 zajišťovacích příkazů podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád, kterými uložil žalobkyni, aby okamžikem jejich vydání zajistila úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2016 až prosinec 2016, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty v celkové výši 9 279 055 Kč na depozitní účet správce daně. Odvolání žalobkyně žalovaný zamítl.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně u Krajského soudu v Plzni, který žalobu neshledal důvodnou a dne 12. 12. 2018 ji zamítl rozsudkem č. j. 30 Af 32/2017-90.

[3] Ke kasační stížnosti žalobkyně Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 27. 8. 2020, č. j. 1 Afs 103/2019-87, rozhodnutí krajského soudu zrušil z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti a věc mu vrátil k dalšímu řízení, ve kterém měl soud posoudit přípustnost argumentace uvedené v doplnění žaloby a konkrétně reagovat na námitky, které žalobkyně v žalobě, případně jejím doplnění vznesla, nikoliv pouze odkázat na odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, které odpovědi na vznesenou argumentaci neposkytovalo.

[4] Následně krajský soud dne 30. 11. 2020 rozsudkem č. j. 30 Af 32/2017-152 žalobu opětovně zamítl. Tento rozsudek byl zrušen rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2021, č. j. 6 Afs 93/2021-53, neboť krajský soud po zrušení svého prvního rozhodnutí ve věci nevyzval účastníky řízení k vyjádření, zda souhlasí s rozhodnutím věci bez jednání, což stěžovatelka v kasační stížnosti namítla.

[5] Následně krajský soud rozhodl v pořadí třetím rozsudkem (uvedeným v záhlaví tohoto rozhodnutí) tak, že žalobu opět zamítl.

[6] Krajský soud posoudil přípustnost námitek uvedených v doplnění žaloby ze dne 10. 5. 2018. Shledal, že některé nebyly rozšířením již uplatněné žalobní argumentace, ale jednalo se o nové námitky, které byly vzneseny opožděně. Šlo zejména o námitku nedostatečného popisu řetězce subjektů zapojených do daňového podvodu týkajícího se žalobkynina dodavatele - společnosti Luck Ever s. r. o. (dále jen „Luck Ever“), námitky ohledně nepřijetí opatření k vyloučení účasti žalobkyně na daňovém podvodu, námitky o vnitřně rozporném závěru správce daně ohledně účasti na daňovém podvodu a neprokázání podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH či námitky o nepřezkoumatelnosti závěru správce daně týkajícím se rizikovosti provádění plateb v hotovosti.

[7] Krajský soud se dále zabýval splněním podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů.

[8] Pravděpodobnost budoucího stanovení daně měl ze strany daňových orgánů za dostatečně odůvodněnou. Žalobkyně a její dodavatelé [společnosti Luck Ever, Wortex spol. s r. o. (dále jen „Wortex“) a Kopacil plus s. r. o. (dále jen „Kopacil“)] byli dle daňových orgánů zapojeni do řetězového obchodu, který byl zasažen podvodem na DPH. Ten popsal správce daně tak, že v případě společností Wortex a Kopacil stála v celém analyzovaném období u naprosté většiny deklarováných uskutečněných plnění na začátku obchodního řetězce společnost Impex Europe, s.r.o. a dále její dodavatel, společnost Durpida, s.r.o. Obě tyto společnosti plnily roli tzv. missing traderů, tj. osob, které nespolupracují se správcem daně a vždy selhaly při úhradě daně z přidané hodnoty do státního rozpočtu, zatímco žalobkyně nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění v řetězci vždy uplatnila. Obě zmíněné společnosti vykazovaly na svých osobních daňových účtech vysoké nedoplatky na dani z přidané hodnoty (blížící se v součtu 30 milionům korun) a byly shodně nespolehlivými plátcí. Vysoký dluh na svém osobním daňovém účtu v částce více než 15 milionů Kč vykazovala rovněž společnost Wortex. Nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši přesahující 200 tisíc korun byl evidován rovněž na osobním daňovém účtu společnost Kopacil. Mezi dodavateli společnosti Luck Ever pak byly zjištěny subjekty buď přímo zapojené ve shodném výše popsaném podvodném obchodním modelu s účastí subjektů typu „missing trader“, anebo samy selhávající při placení daně, o čemž svědčí vysoké nedoplatky na dani z přidané hodnoty na jejich osobních daňových účtech. Plnění, u nichž nebyla odvedena daň z přidané hodnoty, pak tvořila dle zjištění správce daně 99,8

pokračování

procent deklarovaných přijatých plnění společnosti Luck Ever ve sledovaných zdaňovacích obdobích.

[9] Uvedené skutečnosti nemohl správce daně považovat za nahodilé. Žalobkyně postupně deklarovala přijetí více než 94 % plnění od společností, které byly samy součástí podvodného obchodního řetězce nebo se na něj prostřednictvím svých dodavatelů napojily. Tato zjištění zcela korespondují se zjištěními správce daně, že žalobkyně vybírá převážnou většinu finančních prostředků získaných od svých odběratelů na bankovní účet v hotovosti, a to i přesto, že by měla provádět úplaty za přijatá zdanitelná plnění v řádu stovek tisíc či dokonce milionů Kč.

[10] Krajský soud konstatoval, že správce daně jednoznačně v řetězci obchodů identifikoval tzv. missing tradera, neshledal proto důvodnou námitku, že dodavatelé žalobkyně plnili své daňové povinnosti řádně. Dále soud konstatoval, že ze skutkových zjištění provedených v jiném řízení (žalobkyní tvrzená kontrola, resp. postup k odstranění pochybností, u společnosti Luck Ever a závěry z něj plynoucí) nelze dovozovat relevantní závěry pro vydání zajišťovacích příkazů.

[11] Taktéž druhou podmínku pro vydání zajišťovacích příkazů, tedy důvodnou obavu o dobytost daně, považoval soud za splněnou. Vyšel z toho, že samotná pravděpodobně vědomá účast žalobkyně na daňovém podvodu je silnou indicií pro předpoklad stanovení daně i pro důvodné obavy o její dobytost. Odůvodněná obava o dobytost daně vyplývala ovšem dle žalovaného i soudu taktéž z jiných skutečností. Jednalo se zejména o ekonomickou situaci žalobkyně, její majetkové poměry a průtokový charakter jejího bankovního účtu, kdy finanční prostředky byly v průběhu několika málo dnů od jejich připsání vybírány. Soud konstatoval, že daňové orgány nedovozovaly z absence dlouhodobého majetku či provádění hotovostních plateb protiprávní jednání žalobkyně, tyto faktory se pouze promítly do hodnocení potenciální dobytosti daně v budoucnu doměřené. Tyto okolnosti ve spojení s nízkou rentabilitou dle soudu oprávněně založily důvodné pochybnosti o dobytosti daně.

[12] Žalobkyně dále brojila proti výši samotné zajišťované daně. Žalovaný podle ní nevysvětlil, proč stanovil daň ve výši odpočtů uplatněných z deklarovaných plnění od společnosti Luck Ever, když u této společnosti probíhala daňová kontrola se závěrem, že jí uplatněný nárok odpovídá deklarovaným zdanitelným plněním. Krajský soud odkázal na § 167 odst. 4 daňového řádu, dle kterého správce daně stanoví výši zajišťované částky dle vlastních pomůcek. Žalovaný založil svůj kvalifikovaný odhad na údajích tvrzených žalobkyní v podaných daňových přiznáních. Soud také poukázal na rozhodnutí žalovaného, podle něž se postup k odstranění pochybností u společnosti Luck Ever netýkal zdanitelných plnění, která byla předmětem řízení v případě žalobkyně. Nadto společnost Luck Ever neplnila v řetězci společností roli tzv. missing tradera ani brokera, takže to, že prokázala svůj nárok na odpočet daně, nemůže mít na výši stanovené jistoty vliv.

[13] Závěrem soud neshledal důvodnou námitku, že ve sporných zdaňovacích obdobích byla žalobkyni daň již stanovena a den splatnosti již uplynul. Soud s odkazem na judikaturu vysvětlil, že při vydání zajišťovacího příkazu není rozhodné, zda se jedná o daň vyměřovanou či doměřovanou.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[14] I proti třetímu rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost.

[15] Stěžovatelka považuje rozsudek krajského soudu opětovně za nepřezkoumatelný, neboť řadu jejích námitek soud vypořádal buď ryze formálně, a to prakticky nekritickým převzetím argumentace žalovaného, nebo vůbec. Tyto námitky stěžovatelka rekapituluje. Jedná se o námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného (konkrétně odůvodněnost postupu dle § 103 zákona o DPH či zvážení jiného postupu než vydání zajišťovacích příkazů), nedostatečně zjištěného skutkového stavu (chybějící podklady týkající se chybějící daně, neaktuální údaje o stěžovatelčině podnikatelské situaci), absenci odůvodněnosti tvrzených obav (neznalost jiných subjektů v řetězci), změnu právní kvalifikace v nalézacím řízení (ze závěrů o podvodu na dani na nesplnění hmotněprávních podmínek odpočtu), nedostatečného posouzení nesplnění podmínky odůvodněné obavy o dobytost daně v době její vymahatelnosti, případně značných obtíží při vymáhání daně (dosavadní podnikání stěžovatelky představovalo dostatečnou záruku pro uhrazení daně, a to i formou splátek či pomocí úvěru).

[16] Stěžovatelka dále nesouhlasí s posouzením žalobní námitky vytýkající nepřezkoumatelnost závěrů správce daně stran řetězce subjektů páchajících daňové podvody týkajících se stěžovatelčina dodavatele, společnosti Luck Ever, jako nepřipustné. Stěžovatelka považuje námitku za rozhojnění žalobní argumentace, že kontrolní zjištění správce daně u společnosti Luck Ever jsou v rozporu s jeho závěry v zajišťovacích příkazech.

[17] Dále stěžovatelka shrnuje judikaturu týkající se podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů a zpochybňuje jejich splnění v projednávané věci. Tvrdí, že správce daně dostatečně nepopsal objektivní okolnosti, které by svědčily o údajné nevědomé účasti stěžovatelky na daňovém podvodu a o nevymahatelnosti daně. Tvrzené důvodné obavy správce daně nevztahoval k výši nestanovené daně, ale omezil se na nedostatečnou úvahu, že rozložení aktiv stěžovatelky v roce 2016 nepřináší dostatečnou garanci budoucí úhrady daně. Taková úvaha není dle stěžovatelky dostatečná. V jejím případě absentovaly snahy o vyvádění majetku. Správní orgány nereflektovaly rozvoj ekonomické činnosti stěžovatelky a především možnost hradit daňovou povinnost ve splátkách či formou úvěru poskytnutého bankou.

[18] Ani skutečnost, že by stěžovatelka byla součástí podvodného řetězce (tedy byla naplněna podmínka stanovení daně), nemá žádnou souvislost s tím, zda stěžovatelka je či není schopna daň zaplatit. To je třeba posuzovat na základě zcela jiných skutečností zohledňujících její dosavadní daňovou kázeň, majetkovou strukturu, solventnost, dosavadní výsledky hospodaření (ziskovost či ztrátovost), postavení na trhu, predikci ekonomického vývoje, atd.

[19] Daňovými orgány sdělené okolnosti (absence vlastnictví nemovitých věcí, nepořizování většího množství dlouhodobého majetku, žádné vlastní webové stránky), neodůvodňují nemožnost dobytosti daně a fakticky neodůvodňují tvrzené obavy. Stěžovatelka konstantně namítala, že pro svou ekonomickou činnost nepotřebuje vlastnit nemovité věci nebo jiný dlouhodobý majetek. Internetové stránky pro ni byly nadbytečné, neboť i bez nich měla velké množství zakázek. Stěžovatelka se těšila velice dobré ekonomické výkonnosti a výborné reputaci. Ostatní tvrzené obavy pak byly stěžovatelkou vyvráceny (úhrady na nezveřejněné účty, počet zaměstnanců stěžovatelky v době vydání zajišťovacích příkazů apod.), popř. nezohledňovaly v době vydání zajišťovacích příkazů

pokračování

(3/2017) aktuální poměry stěžovatelky. Omezily se na posuzování stavu bankovních účtů pouze za roky 2016 a daňových přiznání za roky 2015, 2016, ačkoliv správce daně měl dostupné i kontrolní hlášení a mohl a měl posuzovat aktuální stav na bankovních účtech stěžovatelky v době vydání zajišťovacích příkazů (tj. za rok 2017). Zajišťovací příkazy tak byly postaveny na nedostatečných a neaktuálních podkladech.

[20] Krajský soud dále nesprávně posoudil, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí a zajišťovacích příkazů vyplývá závěr o předpokladu daňového podvodu, a tedy předpokladu budoucího stanovení daně. Pro tvrzení o daňovém podvodu není podstatné nedoložené schéma řetězců, které se nadto minimálně u jednoho subjektu evidentně nezakládá na pravdě co do údaje o missing traderu, ale naplnění Axel-Kittel kritérií. Ve spisovém materiálu chybí k závěrům daňových orgánů jakýkoliv podklad týkající se nejen chybějící daně, ale především propojení jednotlivých subjektů. Vše je založeno pouze na tvrzeních v odůvodnění zajišťovacích příkazů, popř. napadeného rozhodnutí.

[21] Stěžovatelka dále rozporuje závěr krajského soudu, že skutečnosti zjištěné v jiném řízení (kontrolní postup u společnosti Luck Ever, z něž vyplývá, že správce daně u této společnosti nezjistil žádné pochybení) nemají vliv na posouzení zajišťovacích příkazů. Správcem daně tvrzené skutečnosti o účasti obchodních partnerů stěžovatelky na daňovém podvodu, o neuhrazení jejich daňových povinností či o jejich nekontaktnosti byly vyvráceny jeho vlastním zjištěním. Je tak evidentní, že chybí podstatný znak daňového podvodu – chybějící daň. S velkou pravděpodobností proto k doměření daně nedojde.

[22] Krajský soud nesprávně uzavřel, že pravděpodobně vědomá účast stěžovatelky na daňovém podvodu byla silnou indicií pro předpoklad stanovení daně i pro důvodné obavy o její dobytost. Krajským soudem citovaná judikatura takový závěr nedává, NSS naopak dlouhodobě judikuje, že zákonem stanovená kritéria pro vydání zajišťovacích příkazů musí být splněna kumulativně a jednu a tutéž skutečnost nelze brát v potaz jako skutečnost vedoucí k naplnění obou zákonných znaků pro vydání zajišťovacích příkazů.

[23] Stěžovatelka dále zpochybňuje krajským soudem zopakovaný závěr, že není rozhodné, zda jde v případě zajišťovacích příkazů o daň vyměřovanou či doměřovanou. Za nesprávný považuje i závěr soudu o kvalifikovaném stanovení zjišťované daně. Konstatováním, že se jedná o pomůcku dle § 167 odst. 4 daňového řádu soud předestřel zcela nový, v rozhodnutí žalovaného neuvedený názor, se kterým stěžovatelku ovšem neseznámil.

[24] Závěrem stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud položil Soudnímu dvoru EU předběžné otázky v následujícím znění: *1. Brání směrnice 2006/112/ES tomu, aby konkrétní tvrzení vedoucí k vydání zajišťovacího příkazu byly pouhou písemnou proklamací bez konkrétních důkazů obsažených ve spisovém materiálu? 2. Je v souladu s článkem 47 Listiny základních práv Evropské unie, aby daňové orgány v případě vydání zajišťovacího příkazu, jako mimořádného instrumentu, nemusely svá zjištění vedoucí k vydání zajišťovacího příkazu dokazovat, a tudíž nemusely být obsahem spisového materiálu?*

[25] **Žalovaný** ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že rozsudek krajského soudu považuje za plně přezkoumatelný. Krajský soud se minimálně implicitně vypořádal se všemi žalobními námitkami. Žalovaný se taktéž ztotožnil s posouzením krajského soudu ohledně nepřípustného rozšíření žalobních námitek doplněním žaloby ze dne 10. 5. 2018. Námitku nedostatečného popisu podvodného řetězce se společností Luck Ever stěžovatelka v žalobě neuplatnila. I pokud by ji soud shledal přípustnou, má žalovaný za to, že je nedůvodná. Ačkoliv dodavatelé společnosti Luck Ever, kteří neodvedli daň, nebyly výslovně uvedeni

v zajišťovacích příkazech, zcela zřetelně vyplývají ze schématu podvodu, jež je součástí správního spisu. K námitkám týkajícím se obavy o dobytost daně žalovaný v zásadě opakuje argumenty již vyjádřené v samotných zajišťovacích příkazech. Námitku, že si správce daně neopatřil aktuální údaje týkající se stěžovatelčiny činnosti v roce 2017 považuje žalovaný za nepřijatelnou, neboť ji stěžovatelka neuplatnila v žalobě, přesto dodává, že v době vydání zajišťovacích příkazů (3/2017) stěžovatelka nepodala daňové přiznání k dani z příjmů pro rok 2016 a správce daně tak neměl k dispozici účetní závěrku. Zůstatek na bankovním účtu byl zjišťován k 27. 12. 2016.

[26] Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou týkající se skutečností z řízení jiného daňového subjektu. U společnosti Luck Ever byl proveden postup k odstranění pochybností týkající se DPH za zdaňovací období červenec 2016, jehož výsledkem bylo uznání nároku na odpočet za uvedené období. Tato skutečnost však není relevantní, neboť stěžovatelka přijímala zdanitelná plnění od dodavatele Luck Ever pouze od února do dubna 2016, poté byl nahrazen dalšími dvěma dodavateli, společnostmi Wortex a Kopacil. Ani případné uhrazení daně stěžovatelčinými přímými dodavateli by na existenci podvodu na DPH dle žalovaného nic nezměnilo, neboť DPH se ztrácela v řetězci až u subdodavatelů stěžovatelky.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[27] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[28] Jelikož se jedná o opakovanou (již třetí) kasační stížnost v dané věci, vážil Nejvyšší správní soud její přípustnost z hlediska § 104 odst. 3 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Podle tohoto ustanovení je kasační stížnost nepřijatelná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Toto ustanovení je však třeba zároveň vykládat ve světle zachování co možná nejširšího přístupu k soudu tak, že kasační stížnost není možné podat opakovaně „z týchž důvodů“. Nyní vznesenými kasačními námitkami týkajícími se merita věci se ve svých předchozích rozsudcích kasační soud (s posléze uvedenou výjimkou) dosud nezabýval. Předchozí rozsudky krajského soudu rušil pro nepřezkoumatelnost z důvodu nedostatečného vypořádání žalobních námitek a následně pro procesní pochybení soudu, a proto jsou tyto námitky nyní přípustné (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS).

[29] Kasační stížnost není důvodná.

III.A Nepřezkoumatelnost

[30] Stěžovatelka v první řadě opětovně namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, neboť považuje odpovědi krajského soudu na své žalobní námitky za nedostatečné.

[31] Nejvyšší správní soud již ve svém prvním rozsudku v této věci vysvětlil, že za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou považována zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52)

pokračování

nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007-58, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 203/2016-51).

[32] Současně je však třeba zdůraznit, že ne každý dílčí nedostatek odůvodnění založí nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Vadu nepřezkoumatelnosti je třeba vykládat v jejím skutečném smyslu jako nemožnost zjistit v rozhodnutí jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76). Nejvyšší správní soud přitom konstantně judikuje, že není úkolem soudu detailně odpovídat na každý dílčí argument v žalobě. Smyslem soudního přezkumu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). To může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33), a to zejména v případech obsáhlých a chaotických podání.

[33] Stěžovatelka opětovně poukazuje na námitky, které dle jejího názoru zůstaly krajským soudem opomenuty, Nejvyšší správní soud však shledal, že nynější rozhodnutí krajského soudu požadavkům na přezkoumatelnost již dostojí. Krajský soud sice opětovně vyšel z rozhodnutí správních orgánů, jejichž část ocitoval (což samo o sobě nemusí být chybou – viz např. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS), připojil však také vlastní úvahy a odpovědi (byť v některých případech spíše implicitní) na stěžovatelčiny námitky, na něž rozhodnutí správních orgánů odpověď neposkytovala.

[34] Krajský soud se zabýval klíčovou otázkou splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, pod které spadá jak pravděpodobnost budoucího stanovení daně, tak obava o dobytost této daně. Ze skutečnosti, že krajský soud považoval podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů za splněné, je zjevné, že neshledal důvodnou ani námitku využití mírnějšího postupu než vydání zajišťovacího příkazu. Nemožnost využití mírnějšího postupu vůči stěžovateli plyne i z její majetkové a ekonomické situace, kterou krajský soud v rozsudku popsal a z níž je zřejmé, že stěžovatelčina situace neposkytovala záruku splnění v budoucnu stanovené daňové povinnosti. Ucelená argumentace krajského soudu tak vyvrací i další dílčí námitky, které stěžovatelka vznesla.

[35] Námitku změny právní kvalifikace v následném nalézacím řízení soud posoudil jako opožděnou, proto se jí dále nezabýval.

[36] Nesouhlas stěžovatelky se závěry krajského soudu nezakládá jejich nepřezkoumatelnost. Jejich věcná správnost bude s ohledem na další kasační námitky podrobena samostatnému přezkumu.

III.B. Připustnost rozšíření žalobní argumentace

[37] Dle § 71 odst. 2 s. ř. s. lze žalobu rozšířit o nové žalobní body pouze ve lhůtě pro podání žaloby. V nynějším případě je nesporné, že doplnění žaloby bylo podáno po uplynutí této dvouměsíční lhůty. Připustnými argumenty z tohoto doplnění proto už byly pouze ty, které rozhojňovaly včasně uplatněné žalobní body, nikoliv zcela nové důvody žaloby. Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s argumentací stěžovatelky, že námitka týkající se nedostatečně odůvodněného řetězce dodavatelů společnosti Luck Ever je rozhojněním

žalobního bodu, v němž stěžovatelka namítala, že kontrolní zjištění správce daně ohledně této společnosti jsou v rozporu s jeho závěry v zajišťovacích příkazech.

[38] Původní žalobní námitka se týkala výhradně společnosti Luck Ever a stěžovatelka namítala, že správce daně u ní v rámci postupu k odstranění pochybností neshledal žádné pochybení a uznal uplatněný nárok na odpočet DPH. K této námitce se krajský soud přezkoumatelně vyjádřil a neshledal ji důvodnou. Stěžovatelka v žádné původní žalobní námitce nezpochybňovala odůvodnění správcem daně popsaného podvodného řetězce, na jehož základě dospěly daňové orgány a následně i soud k závěru o naplnění předpokladu budoucího stanovení daně. Její původní žalobní námitky týkající se pravděpodobnosti budoucího stanovení daně byly pouze obecným nesouhlasem s daným posouzením věci daňovými orgány, což ostatně reflektoval i krajský soud v míře obecnosti, v jaké přistoupil k přezkumu této části zajišťovacích příkazů. Konkrétní žalobní námitky mířily zejména proti argumentům vztahujícím se k obavě o budoucí dobytost daně, kdy stěžovatelka zpochybňovala jednotlivé důvody, pro které považoval správce daně za nutné v tomto ohledu zajistit úhradu daně zajišťovacím příkazem.

[39] Námitka, kterou stěžovatelka v žalobě skutečně uplatnila a která je dle jejího názoru základem pro rozšíření její argumentace, tedy námitka, že správce daně u společnosti Luck Ever provedl postup k odstranění pochybností a neshledal u ní žádné pochybení, svým obsahem míří zcela jinam, než na řetězec dodavatelů této společnosti rozporovaný v doplnění žaloby.

III.C Podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů

[40] Podle § 167 odst. 1 daňového řádu, *je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.*

[41] Z citovaného ustanovení vyplývá, že správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu, že a) *daň bude v budoucnu s přiměřenou pravděpodobností v určité výši stanovena*, a zároveň že b) *v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi*. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů.

[42] V rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, zdejší soud v bodě 20 uvedl, že *„naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohobodovým testem jeho použitelnosti. V té nejobecnější rovině proto pouze soud konstatuje, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu brozí 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. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být*

pokračování

přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010-139).“

[43] Judikatura Nejvyššího správního soudu setrvale vychází z toho, že zajišťovací příkaz je rozhodnutím, které má pouze předběžný a dočasný charakter. S ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu, ve kterém se zásadně dokazování neprovádí, vychází správce daně ze skutečností zatímně v daňovém řízení zjištěných, či jinak správci daně známých. V případě vydávání zajišťovacího příkazu se tak nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií. Zajišťovací příkazy jsou založeny na mezitímních (předběžných) závěrech, u nichž není namístě obšírně prokazovat otázky související se stanovením samotné daně, neboť tyto mají své místo v nalézací fázi daňového řízení (viz rozsudky ze dne 30. 5. 2019, č. j. 7 Afs 147/2018-31, nebo ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, viz také výše uvedený rozsudek č. j. 4 Afs 22/2015-104).

[44] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále setrvává na svém nesouhlasu se splněním podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu.

[45] Ve vztahu k pravděpodobnosti budoucího stanovení daně se zejména nelze ztotožnit se stěžovatelčinou argumentací, že s ohledem na závěr kontrolního zjištění u jejího dodavatele - společnosti Luck Ever, kterému byl uznán nárok na odpočet DPH, absentuje podstatný znak daňového podvodu, a to chybějící daň. Již krajský soud a žalovaný stěžovatelce vysvětlili, že společnosti, které byly identifikovány jako tzv. missing tradeři, tedy subjekty, u nichž se v dodavatelském řetězci ztrácí daň, nebyly přímými dodavateli stěžovatelky, ale byly to subjekty, které stály na počátku dodavatelského řetězce, od nichž pocházelo více než 90% plnění, které stěžovatelka přijímala prostřednictvím svých přímých dodavatelů. Správce daně tak chybějící daň v řetězci řádně označil.

[46] Namítá-li stěžovatelka, že ve správním spise chybí podklady, které by daňový podvod prokazovaly, je nutno poukázat na již výše zmíněnou předstížnou povahu zajišťovacích příkazů, před jejichž vydáním se dokazování na rozdíl od nalézacího řízení neprovádí. Zajišťovací příkaz správce daně vydává na základě indicií, které ho vedou k závěru o přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu doměřena. Není tak vyloučeno, že se následně v nalézacím řízení ukáže, že například nebyly splněny ani hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH (jako se to stalo v nynější věci) či naopak daňový subjekt nevědomě zapojený do daňového podvodu prokáže, že přijal veškerá opatření, která po něm bylo možno požadovat, aby se účasti v podvodném řetězci vyhnul, a nárok na odpočet daně mu tak nebude moci být odmítnut. Tvrdí-li stěžovatelka, že správce daně uváděl v zajišťovacím příkazu nepravdivé skutečnosti ohledně minimálně jednoho subjektu co do údaje o chybějící dani, tuto argumentaci nikterak dále nerozvedla, a Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, jakou společnost má stěžovatelka na mysli a z čeho tak usuzuje. Má-li se jednat o stěžovatelčina dodavatele Luck Ever, k tomu se soud vyjádřil již výše, lze tedy jen zopakovat, že správce daně tento subjekt za článek, u nějž se ztrácí daň, nikdy neoznačoval. Propojení jednotlivých subjektů pak vychází ze schématu založeného ve správním spise, které bylo zpracováno na základě údajů z vnitřních databází správce daně. Správce daně také upozornil na některé nestandardní skutečnosti týkající se samotné stěžovatelky, které zapojení do daňového podvodu nasvědčují. Jedná se zejména o hotovostní platby za plnění ve vysokých částkách, platby částek, které neodpovídají přijatým zdanitelným plněním (např. deklarovánu poskytovateli plnění Cotonada s. r. o. uhradila stěžovatelka formou bezhotovostního převodu částku 3 051 000 Kč, ačkoliv v příslušném období od ledna do prosince 2016 od něj přijala plnění ve výši 245 025 Kč

včetně daně; společnosti Abydos s. r. o. taktéž poukázala stěžovatelka vyšší částku než která odpovídala objemu závazků z obchodního styku za rok 2016), a skutečnost, že stěžovatelka připsané peněžní prostředky ze svého účtu obratem vybírala v hotovosti. Tyto objektivní okolnosti dle soudu nasvědčují jejímu zapojení do podvodného řetězce obchodů. Stěžovatelka je přitom nerozporovala ani jakkoliv nevysvětlila.

[47] Stěžovatelka zpochybňuje taktéž posouzení druhé podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, a to obavy o dobytost v budoucnu stanovené daně.

[48] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 4. 2023, č. j. 4 Afs 380/2020-40, na základě dřívější judikatury shrnul, že samotná účast daňového subjektu v řetězci stíženém podvodem na dani z přidané hodnoty neindikuje budoucí nedobytnost daně. V projednávané věci však takový závěr neučinil ani krajský soud, jak namítá stěžovatelka. Krajský soud poukázal také na ekonomickou situaci stěžovatelky a další ukazatele, které dle daňových orgánů zavdaly pochybnosti i dobytosti v budoucnu stanovené daně.

[49] Správce daně provedl rozbor stěžovatelčiny ekonomické výkonnosti a majetku, z něž vyplynulo, že stěžovatelčina aktiva (8 476 000 Kč) jsou tvořena z podstatné části krátkodobými finančními pohledávkami (7 836 000 Kč), jediným dlouhodobým majetkem byl automobil v hodnotě 524 000 Kč. Na straně pasiv převládaly cizí zdroje ve výši 7 243 000 Kč, a to krátkodobé závazky ve výši 6 949 000 Kč a bankovní úvěry. Z uvedených údajů vyplývá jednak poměrně vysoký poměr cizích zdrojů k celkovým aktivům netto a tudíž poměrně vysoké zadlužení stěžovatelky (více než 85 %) a rovněž skutečnost, že ani celková aktiva stěžovatelky nepostačují k úhradě předpokládané výše dosud nestanovené daně. Správce daně dále zjistil, že mezi rokem 2015 a 2016 došlo k téměř dvojnásobnému snížení rentability, a to na základě stěžovatelkou deklarovanych údajů o hodnotách uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění v řádové výši několika desítek milionů korun. Z pohybů na bankovním účtu stěžovatelky správce daně zjistil, že připsané prostředky jsou zpravidla v nejbližších dnech z účtu odčerpány v hotovosti, popř. formou bezhotovostního převodu z největší části směřujícího ve prospěch společnosti Luck Ever. Ke dni 27. 12. 2016 činil zůstatek na stěžovatelčině bankovním účtu částku 82 129,95 Kč. V hotovosti byly z bankovního účtu vybrány od počátku roku 2016 do konce září 2016 dvě třetiny prostředků, od října do prosince 2016 to bylo dokonce 92 % finančních prostředků (přes 16 milionů Kč). Žalovaný doplnil, že v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2015 stěžovatelka vykázala ve vztahu k dosud nestanovené dani poměrně nízký výsledek hospodaření (1 274 614 Kč).

[50] S ohledem na výše uvedené není důvodná námitka, že daňové orgány nevztahovaly odůvodněné obavy k výši dosud nestanovené daně. Jak správce daně, tak žalovaný provedli rozbor majetkové a ekonomické situace stěžovatelky a dospěli k závěru, že neskýtá záruku dobytosti daně, která bude pravděpodobně doměřena, a to i s ohledem na její výši. K výši daně poměřovali např. i její celková aktiva a hospodářský výsledek. Zejména posledně uvedená okolnost, tedy poměrně nízký výsledek hospodaření s nízkou rentabilitou z pohledu DPH v porovnání s výši předpokládané doměřované daně (přes 9 milionů Kč) bezpochyby přispěly k závěru o nutnosti vydání zajišťovacích příkazů namísto jiného řešení. Jak stěžovatelka správně uvádí, účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, a tím ukončit jeho ekonomickou činnost, ale zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmizela. Proto existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namíste masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí (viz

pokračování

rozsudek ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66). V této otázce je však zásadní prognóza podnikání daňového subjektu, kterou v projednávané věci správce daně na základě provedené analýzy nepovažoval za příznivou. Nejvyšší správní soud s tímto hodnocením ve vztahu k výši potenciálně doměřené daně souhlasí. Při srovnání výsledku hospodaření stěžovatelčina podnikání a výše zajišťované daně je zřejmé, že vlastní výdělečnou činností by stěžovatelka v rozumné době nebyla schopna stanovenou daň uhradit.

[51] Není relevantní ani námitka, že stěžovatelka ke své ekonomické činnosti nepotřebovala vlastnit nemovitý majetek a že jí správce daně tuto skutečnost přičítal k tíži. Správce daně nehodnotil stěžovatelčin nastavený podnikatelský model, pouze absenci dlouhodobého majetku považoval za další okolnost, která umocňovala jeho obavu o dobytost v budoucnu stanovené daně. Je nepochybné, že nemovitý majetek má trvalejší hodnotu a je obtížněji zcizitelný, než například osobní automobil, což je z pohledu odůvodněnosti vydání zajišťovacího příkazu relevantní okolnost.

[52] Námitku týkající se neaktuálních podkladů pro vydání zajišťovacích příkazů stěžovatelka neuplatnila v žalobě, jak správně poukázal žalovaný, v řízení o kasační stížnosti proto nyní není přípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Nad rámec nutného odůvodnění lze dodat, že zajišťovací příkazy byly vydány v březnu 2017. Daňové orgány přitom vyšly zejména z údajů z daňových priznání k DPH za roky 2015 a 2016, z nichž si učinily úsudek o stěžovatelčině ekonomické situaci a jejím vývoji a taktéž analyzovaly pohyby na bankovním účtu stěžovatelky za rok 2016. Pro vydání zajišťovacích příkazů nebyl pro správce daně rozhodný ani tak zůstatek na stěžovatelčině bankovním účtu v době jejich vydání či objem zakázek v posledním měsíci, ale spíše povědomí o celkových pohybech a obratech na účtu a stěžovatelčině dlouhodobé ekonomické situaci, které mohl získat pouze analýzou delšího časového úseku, jak to správně učinil.

[53] Ve vztahu k další stěžovatelkou rozporované skutečnosti – úhradě na nezveřejněné bankovní účty – lze odkázat na odůvodnění, které k této námitce připojil již žalovaný. Ten dal stěžovatelce za pravdu, že v případě společnosti Abydos po podrobnějším přezkoumání bankovního výpisu zjistil, že platba byla stěžovatelce vrácena z důvodu neexistujícího bankovního účtu. Přesto však upozornil, že ačkoliv stěžovatelka hradila této společnosti na zveřejněný bankovní účet, částka, kterou uhradila, přesahuje částku přijatých zdanitelných plnění od uvedené společnosti, a tudíž ohledně těchto plateb stále panují nesrovnalosti.

[54] Stěžovatelka dále rozporuje závěr správce daně o absenci zaměstnanců stěžovatelky. Tento poznatek správce daně učinil ve vztahu k období od února do září roku 2016. Stěžovatelka přitom v žalobě výslovně potvrdila, že toto tvrzení je pravdivé. K dalšímu období, kdy stěžovatelka zaměstnance tvrdí, se daňové orgány již nevyjadřovaly.

[55] Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že se jedná o dílčí otázky, které, i pokud by se v nich objevily určité nesrovnalosti, nejsou pro otázku zákonnosti zajišťovacích příkazů rozhodné, neboť samy o sobě nezpochybňují závěr o naplnění podmínek pravděpodobnosti budoucího stanovení daně a obavách o její dobytost. Tyto závěry byly přesvědčivě odůvodněny jinými než posledně uváděnými okolnostmi.

III.D. Výše zajišťované daně

[56] K námitce týkající se povahy daně (vyměřovaná či doměřovaná), jejíž úhradu lze zajistit vydáním zajišťovacího příkazu, se Nejvyšší správní soud vyjádřil již v rozsudku ze dne 27. 8. 2020, č. j. 1 Afs 103/2019-87, ve kterém aproboval závěr krajského soudu.

Stěžovatelka přitom nenamítá, že by se krajský soud v tomto posouzení odchýlil od závazného právního názoru, jedná se proto o nepřijatelnou námitku dle § 104 odst. 4 písm. a) s. ř. s.

[57] K otázce výše zajištěné daně krajský soud správně odkázal na § 167 odst. 4 daňového řádu, podle něž u daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek. Krajský soud považoval za správné, že jako pomůcku použil správce daně údaje ze stěžovatelčiných daňových přiznání a daň stanovil jako výši odpočtu uplatňovaného stěžovatelkou z plnění přijatých od společností zapojených do řetězového podvodu. Zároveň vysvětlil, proč ve vztahu k výši zajišťované daně není rozhodné, zda byl v rámci postupu k odstranění pochybností přiznán uplatněný nárok na odpočet DPH dodavatelci stěžovatelky, společnosti Luck Ever. Takové odůvodnění má Nejvyšší správní soud za zcela logické a neztotožňuje se s námitkou, že by se jednalo o nový právní názor, neboť totožné vysvětlení uvedl v rozhodnutí o odvolání k výslovné odvolací námitce taktéž žalovaný.

IV. Závěr a náklady řízení

[58] Závěrem Nejvyšší správní soud konstatuje, že neshledal důvod k položení stěžovatelkou nastíněných předběžných otázek k ověření souladu postupu správce daně, který před vydáním zajišťovacího příkazu zpravidla neprovádí dokazování, se směrnicí 2006/112/ES a čl. 47 Listiny základních práv EU. Zajišťovací příkaz je procesním nástrojem při placení daní, který nespadá do předmětu regulace směrnice 2006/112/ES. Článek 47 Listiny základních práv EU garantuje právo na účinnou právní ochranu a spravedlivý proces, kterých se stěžovatelce dostalo právě přezkumem zajišťovacího příkazu ve správním soudnictví a Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmý důvod pro položení stěžovatelkou formulované otázky. Sama stěžovatelka přitom odůvodnění svých návrhů nenabídla.

[59] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[60] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 13. září 2023

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu

pokračování