



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Faisala Husseiniho a Ondřeje Mrákoty ve věci žalobkyně: **Calangute, SE, v likvidaci** (dříve Bon Art Music, SE), Ovocný trh 11, Praha 1, zastoupené advokátkou JUDr. Milenou Novákovou, Vyšný 157, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 5. 5. 2022, čj. 17137/22/5100-41453-712140, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 10. 2022, čj. 18 Af 12/2022-56,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **ne má** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[1] Ve sporu jde o zajišťovací příkazy. Podmínky pro jejich vydání byly ve věci splněny. Bylo přiměřeně pravděpodobné, že žalobkyni bude stanovena daň (doměřena DPH v důsledku odmítnutí neoprávněně uplatněného nároku na odpočet) a že vymožení daně bude přinejmenším značně obtížné (zejména vzhledem k nestálé povaze majetku žalobkyně, častým výběrům hotovosti z jejích účtů a jejím nevelkým ziskům).

1. Popis věci

[2] Žalobkyní je evropská obchodní společnost (zapsaná v rejstříku od roku 2008, zprvu krátce pod názvem Calangute, poté řadu let jako Bon Art Music), která se zabývala produkcí kulturních akcí a reklamní činností (od roku 2023 je v likvidaci, v rejstříku je od té doby zapsána opět pod názvem Calangute).

[3] Správce daně (Finanční úřad pro hlavní město Prahu) z kontrolních hlášení žalobkyně zjistil, že žalobkyně v období červenec 2020 až červen 2021 přijala převážnou část zdanitelných plnění od společností *Fragrance* a *zultrum*. Obě zmíněné společnosti v kontrolních hlášeních za dané období uvedly, že zdanitelná plnění přijímaly v částkách do 10 tis. Kč (neoznačily tedy dodavatele), měsíčně však jejich celková hodnota dosahovala milionů Kč. Správce daně dále zjistil, že oběma společnostem byla za předcházející období (duben až červen 2020) doměřena DPH, protože neprokázaly oprávněnost uplatněného nároku na odpočet. Obě společnosti mají virtuální sídlo a jednatele v zahraničí, a naopak nemají webové stránky a zveřejněné účetní závěrky. Žalobkyně neuskutečňovala platby za plnění tvrzeně přijatá od těchto společností ze svých bankovních účtů. Žalobkyně ze svých účtů téměř jen vybírala nebo na jiné své účty posílala (a z nich poté vybírala) finanční prostředky získané od svých odběratelů, a to zpravidla do několika dnů od jejich přijetí (výběry hotovosti nezřídka překračovaly statisícové částky za den a celkově měsíčně dosahovaly i milionů Kč). Žalobkyně má sama virtuální sídlo, nevlastní nemovitosti ani jiný hmotný majetek větší hodnoty a zisk vytváří jenom v setinách svého obrátu. Žalobkyně za dobu svého fungování odváděla na DPH měsíčně desetitisíce, ojedinele statisíce Kč (hodnota několikamilionových plnění na výstupu vždy tvrzeně jen nepatrně překračovala hodnotu plnění na vstupu), na mnohá období u ní však byly zahájeny daňové kontroly a za listopad 2016 jí byla doměřena DPH asi 3 mil. Kč.

[4] Na základě těchto skutečností dospěl správce daně k závěru, že žalobkyni může v budoucnu být doměřena daň za období červenec 2020 až červen 2021 (v důsledku odepření nároku na odpočet za plnění přijatá od společností *Fragrance* a *zultrum*) a že vymožení doměřené daně by mohlo být značně obtížné nebo zcela nemožné (žalobkyně nemá v podstatě žádný postižitelný majetek – kromě finančních prostředků na svých účtech; ty však rychle vybírá a převádí jinam). V březnu 2022 tedy správce daně vydal zajišťovací příkazy, kterými žalobkyni uložil, aby složila jistotu na úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za uvedené období, celkem ve výši asi 19 mil. Kč. Žalobkyně to neudělala. (Proto byly prostředky na úhradu dosud nestanovené daně získány na základě exekučních příkazů.)

[5] Proti rozhodnutím správce daně (zajišťovacím příkazům) se žalobkyně odvolala, Odvolací finanční ředitelství (OFŘ) je však potvrdilo. Ve svém rozhodnutí mimo jiné připomnělo, že u žalobkyně byla po vydání zajišťovacích příkazů zahájena daňová kontrola, a během ní dostala žalobkyně prostor podezřelé obchodní transakce vysvětlit. To ostatně žalobkyně mohla udělat i v odvolání proti zajišťovacím příkazům, místo toho však jen trvala na tom, že příkazy jsou nezákonné a pro žalobkyni likvidační.

[6] Rozhodnutí o odvolání napadla žalobkyně u Městského soudu v Praze, se svou žalobou ovšem neuspěla. Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (*stěžovatelka*) kasační stížnost.

2. Kasační řízení

[7] Stěžovatelka považuje rozsudek městského soudu za nezákonný: městský soud podle ní nesprávně posoudil splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. Stěžovatelce vadí, že zajišťovací příkazy byly vydány ještě před zahájením daňové kontroly,

pokračování

a to v podstatě jen na základě analýzy kontrolních hlášení a výpisů z účtů. Správce daně se měl ještě před vydáním zajišťovacích příkazů blíže seznámit se stěžovatelčinou činností. Stěžovatelka v odvolání nevysvětlovala podezřelé obchodní vztahy, protože to učinila už pro potřebu probíhající daňové kontroly a v souvislosti se zajišťovacími příkazy to nepovažovala za nutné. Městský soud ve svém rozsudku na stěžovatelčino vysvětlení nijak nereagoval: nepřihlédl k tomu, že stěžovatelka v hotovosti vyplácí odměny distributorům reklamních tiskovin (letáků, plakátů) a bezhotovostně si prostředky převáděla mezi svými účty (registrovanými u správce daně). Stěžovatelka zdůrazňuje, že žádný ze dvou „podezřelých“ dodavatelů neměl v době obchodování se stěžovatelkou daňové nedoplatky, nebyl nespolehlivým plátcem, příjmy od stěžovatelky v kontrolních hlášeních nezamlčoval. Vydání zajišťovacích a následně i exekučních příkazů zcela zastavilo stěžovatelčinu činnost. Úhrada dosud nestanovené daně tedy byla znemožněna právě tím, že zajišťovací příkazy stěžovatelku zlikvidovaly (správce daně měl přitom správně přihlédnout ke stěžovatelčiným ekonomickým vyhlídkám, rozsudek NSS ze dne 23. 2. 2017, čj. 1 Afs 335/2016 - 38).

[8] Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že stěžovatelka svůj nesouhlas se zajišťovacími příkazy neodůvodňuje vyvracením konkrétních skutečností, které správce daně zjistil a v příkazech podrobně popsal. I kdyby bylo jen méně pravděpodobné, že stěžovatelce bude doměřena DPH, byly tu závažné důvody domnívat se, že vymáhání doměřené daně by bylo problematické. Proto bylo vydání zajišťovacích příkazů namístě. Není pravda, že ani správce daně, ani OFŘ a městský soud nepřihlédli k povaze stěžovatelčiny činnosti: naopak zdůraznili, že pro poskytování reklamních služeb bývá typická nízká hodnota plnění na vstupu (zpravidla jde o platby za pronájem reklamních ploch atp.) a vysoká hodnota plnění na výstupu (platby za uskutečněnou propagaci). Stěžovatelka si právě hodnotu plnění na vstupu zvyšovala tvrzeným přijímáním plnění od dvou podezřelých subjektů, a z plnění na výstupu tak odváděla jen nízkou DPH. Správní orgány i městský soud se zabývaly také stěžovatelčinými ekonomickými vyhlídkami: v roce 2020 stěžovatelka vytvářela zisk ve dvou setinách svého obrátu, a dalo se tak předpokládat, že v budoucnu tomu nebude jinak.

[9] V reakci na vyjádření OFŘ stěžovatelka uvedla, že předmět její činnosti je velmi specifický. Částky, které přicházely od odběratelů, vydávala na zakoupení reklamních předmětů a služeb, proto byly pohyby na jejích účtech časté. V hotovosti pak platila brigádníkům, kteří pro ni roznášeli reklamní tiskoviny. Stěžovatelčin roční zisk se pohyboval od 2,5 do 4 mil. Kč, což je dostatečné s ohledem na to, že stěžovatelka ke své činnosti potřebuje jen jednoho schopného manažera a dobré vybavení jedné kanceláře. Správce daně měl postupovat šetrněji, a ne stěžovatelku prostřednictvím exekučního zajištění její hotovosti a pohledávek zlikvidovat (rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2016, čj. 2 Afs 239/2015 - 66, č. 3541/2017 Sb. NSS).

3. Právní hodnocení

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Správce daně může vydat zajišťovací příkaz, je-li *odůvodněná obava*, že daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Zajišťovacím příkazem správce daně uloží

daňovému subjektu úhradu zde uvedené částky, a to do tří pracovních dnů, není-li tu nebezpečí z prodlení (§ 167 odst. 1 až 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád).

[12] Ustálená judikatura NSS vykládá odůvodněnou obavu jako *přiměřenou pravděpodobnost*, že (1) daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (2) v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Pokud jedno nebo druhé nebude přiměřeně pravděpodobné, zpravidla nelze zajišťovací příkazy vydat. Ovšem nižší pravděpodobnost jednoho je možné vyvážit vyšší pravděpodobností druhého; jde totiž o to, aby celková pravděpodobnost obou událostí byla přiměřená (rozsudek ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015 - 104, č. 3368/2016 Sb. NSS, body 46 a 47). Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu vztažených k výši dosud nestanovené daně (rozsudek ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014 - 31, č. 3049/2014 Sb. NSS, bod 20) a musí být v rozhodnutí řádně popsána. Zajišťovací řízení ovšem nemůže nahrazovat řízení doměřovací. Proto není namístě, aby správce daně obsírně prokazoval skutečnosti související se stanovením daně (rozsudek ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015 - 48, bod 13).

[13] Ve stěžovatelské věci jde o budoucí stanovení (doměření) DPH v důsledku očekávaného odepření odpočtu kvůli zapojení do daňového podvodu. Obecně platí, že daňovému subjektu zapojenému do podvodného řetězce lze nárok na odpočet odeprít, pokud (1) je daňový subjekt zapojen do řetězce, ve kterém z důvodu podvodného jednání nebyla některým jeho článkem odvedena (dostatečná) DPH; (2) z objektivních okolností vyplývá, že daňový subjekt o svém zapojení do podvodného řetězce přinejmenším mohl a měl vědět; (3) daňový subjekt neprokáže, že přijal rozumná opatření, aby se účasti na podvodu vyhnul. Pro vydání zajišťovacího příkazu však zpravidla stačí přesvědčivě nastínit strukturu a mechanismus fungování podvodného řetězce a roli daňového subjektu, vůči kterému je zajišťovací příkaz vydán. Třetí podmínkou (dobrou vírou daňového subjektu založenou na přijetí rozumných opatření) se správce daně při vydání zajišťovacího příkazu nezabývá (rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2021, čj. 10 Afs 274/2021 - 48, bod 11).

[14] Stěžovatelka tvrdí, že měl městský soud zajišťovací příkazy (a rozhodnutí OFŘ) zrušit, protože tu nebyla splněna ani jedna ze dvou nutných podmínek. *Zaprvé*, stěžovatelka se v období červenec 2020 až červen 2021 neúčastnila podvodných řetězců, nebylo tedy pravděpodobné, že by jí za toto období byla doměřena DPH. Společnosti Fragrance a zultrum neměly v době obchodování se stěžovatelkou daňové nedoplatky, řádně podávaly kontrolní hlášení. *Zadruhé*, nebylo pravděpodobné, že by stěžovatelka v budoucnu stanovenou daň neuhradila a že by vymáhání daně bylo přinejmenším značně obtížné. Stěžovatelka vytvářela roční zisk v jednotkách milionů Kč a s přijímanými finanční prostředky nenakládala nijak podezřele: převáděla je zejména mezi vlastními účty a v hotovosti vybírala za účelem platby za distribuci reklamních tiskovin.

[15] NSS však městskému soudu nemá co vytknout, s jeho závěry souhlasí. Zajišťovací příkazy nebylo proč rušit. Správce daně popsal, jak vypadaly dva dvoučlánkové podvodné řetězce, kterých se stěžovatelka účastnila, a vysvětlil, že nedostatečná daň v nich byla odvedena z důvodu podvodného jednání (společnosti Fragrance a zultrum především vykazovaly přijetí značného množství zdanitelných plnění od neoznačených dodavatelů – celková hodnota plnění jednotlivě nepřekračujících 10 tis. Kč měsíčně dosahovala

pokračování

milionů Kč, byly tu přitom i další indicie svědčící o podvodném jednání). Správce daně popsal i objektivní okolnosti, na základě kterých stěžovatelka o svém zapojení do podvodných řetězců přinejmenším mohla a měla vědět (dodavatelé měli virtuální sídla a jednatele v zahraničí, neměli webové stránky ani zveřejněné účetní závěrky, stěžovatelka jim značné částky neplatila bezhotovostně atp.). V souladu s judikaturou NSS (viz [13]) se správce daně v zajišťovacích příkazech nezabýval tím, zda stěžovatelka „byla v dobré víře“, tj. zda přijala rozumná opatření, aby se účasti na podvodu vyhnula. Městský soud tedy správně zhodnotil, že první podmínka pro vydání zajišťovacích příkazů (přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně) byla ve stěžovatelčině věci splněna (zejména body 78, 92, 95 a 97 rozsudku městského soudu).

[16] Městský soud správně zhodnotil i splnění druhé (a poslední) podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů (tou je přiměřená pravděpodobnost budoucího ohrožení výběru daně). Upozornil, že stěžovatelka nesplnění této podmínky v podstatě nenamítala (bod 108 rozsudku); to, že se správce daně nezabýval prognózou její ekonomické činnosti, mu vyčetla až po lhůtě pro podání žaloby (bod 111 rozsudku).

[17] Správce daně přitom vysvětlil, proč má druhou podmínku za splněnou: stěžovatelka neměla jiný než vysoce nestabilní majetek, ze svých účtů často vybírala hotovost ve značných částkách, k zaplacení očekávané daně by bylo potřeba několik jejích ročních čistých zisků, získání úvěru na zaplacení daně bylo vzhledem k zadluženosti stěžovatelky nepravděpodobné (body 115 a 116 rozsudku). Stěžovatelka až v kasační stížnosti namítala, že výběry hotovosti byly nutné z důvodu hotovostních plateb brigádníkům za distribuci reklamních tiskovin. Jde o nepřípustnou kasační námitku (protože ji stěžovatelka neuplatnila v řízení před městským soudem), a nadto o námitku míjející se s podstatou věci. Není vlastně důležité, proč stěžovatelka hotovost vybírala, ale že se vybrané částky pro správce daně staly prakticky nedosažitelnými (mimo to je stěžovatelčina obrana hůře uvěřitelná – vzhledem k celkové hodnotě měsíčně vybírané hotovosti by brigádníků muselo být značné množství, a pokud stěžovatelka hotovost používala k platbě brigádníkům, jak potom platila společností Fragrance a zultrum?).

[18] Dvě podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů byly ve stěžovatelčině případě splněny. Jiné podmínky zákon nestanoví, a nedovodila je ani judikatura. V rozporu s přesvědčením stěžovatelky nic nebrání tomu, aby zajišťovací příkazy správce daně vydal ještě před zahájením daňové kontroly. Podmínkou vydání zajišťovacích příkazů není ani to, aby v nich ukládaná povinnost nebyla pro stěžovatelku likvidační. Likvidace daňového subjektu jistě není ani cílem; jsou-li však zákonné podmínky splněny, je vydání zajišťovacích příkazů legitimní volbou správce daně.

[19] Stěžovatelka na svou obranu odkazovala zejména na rozsudky NSS ve věcech 2 Afs 239/2015 a 1 Afs 335/2016. NSS tehdy navzdory kasačním stížnostem OFŘ souhlasil se zrušením zajišťovacích příkazů. Skutkové okolnosti těchto věcí však byly odlišné od okolností stěžovatelčiny věci. NSS v nich především zdůraznil, že správce daně dotčené daňové subjekty nepodezíral z účasti na daňovém podvodu, daňové subjekty vlastnily nemovitý i movitý majetek a dosud jej z dosahu správce daně nijak neodklízely (2 Afs 239/2015, body 36 a 39; 1 Afs 335/2016, body 21 a 25).

4. Závěr a náklady řízení

[20] NSS souhlasí s městským soudem: zajišťovací příkazy, kterými správce daně stěžovatelce uložil povinnost uhradit jistotu na dosud nestanovenou (nedoměřenou) DPH za období červenec 2020 až červen 2021, byly zákonné. Bylo totiž přiměřeně pravděpodobné, že stěžovatelce (vzhledem k jejímu zapojení do podvodných řetězců) bude za uvedené období doměřena DPH a že vymáhání doměřené daně bude zejména vzhledem k nestálé povaze stěžovatelčina majetku a častým hotovostním výběrům z jejích účtů přinejmenším značně obtížné.

[21] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla, a NSS proto její kasační stížnost zamítl. Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s.); Odvolacímu finančnímu ředitelství nevznikly náklady řízení vymykající se z běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 27. února 2024

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu