

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **HIDECON, s.r.o.**, IČO 155 27 191, se sídlem Březnice 543, 760 01 Zlín, zastoupen JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Rooseveltova 37, 381 01 Český Krumlov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Zlínský kraj**, se sídlem třída Tomáše Bati 21, 761 86 Zlín, týkající se žaloby na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 12. 2017, č. j. 30 A 153/2017 – 303,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný vydal dne 10. 2. 2017 celkem 25 zajišťovacích příkazů, jimiž měla být v souvislosti s probíhající daňovou kontrolou zajištěna daň z přidané hodnoty (dále jen

„DPH“) za zdaňovací období leden 2013, únor 2013, březen 2013, duben 2013, květen 2013, červen 2013, červenec 2013, říjen 2013, listopad 2013, prosinec 2013, leden 2014, únor 2014, květen 2014, červen 2014, červenec 2014, srpen 2014, září 2014, říjen 2014, listopad 2014, prosinec 2014, leden 2015, únor 2015, březen 2015, duben 2015, květen 2015, která nebyla k datu vydání zajišťovacích příkazů stanovena, v souhrnné výši 16 371 765 Kč. V odůvodnění zajišťovacích příkazů žalovaný ohledně pravděpodobnosti doměření daně dovodil, že daň bude stanovena z důvodu neprokázání, že deklarovaná plnění byla skutečně přijata od žalobcem deklarovaných dodavatelů. To vyvozoval z nestandardností, které zjistil ohledně dodávek od společností Betunada s.r.o., Zenodocal s.r.o. a Marginal s.r.o., když žalobce měl odebírat surové kůže postupně od uvedených společností (nejdříve prostřednictvím Betunada s.r.o., poté mu bylo sděleno, že dodávky budou prováděny prostřednictvím Zenodocal s.r.o. a následně Marginal s.r.o.), vždy však jednal za všechny společnosti se stejnými osobami (panem K. B. a R. Ž.), které ale nebyly oprávněny za tyto společnosti jednat, resp. žalobce si jejich oprávnění nijak neověřil (plná moc za společnost Marginal s.r.o. pro pana Ž. z roku 2013, která byla žalobcem předložena, měla ověřovací doložku až z roku 2015). Faktury za všechny tři společnosti vystavovala pokaždé stejná osoba (K. B.), s níž žalobce jednal, jednotlivé objednávky s ní uzavíral ústně (stejně jako dohodu o obchodní spolupráci), přičemž přepravu měla dle příloh k fakturám uskutečňovat společnost, jejíž jednatel vypověděl, že ani pro žalobce ani pro uvedené společnosti přeprava prováděna nebyla. Společnosti, s nimiž měl žalobce obchodovat, na adrese sídla neprováděly žádnou činnost a neměly ani provozovnu (společnost Marginal s.r.o. měla dvě provozovny vztahující se ke zcela odlišným předmětům podnikání), přičemž jednatelé těchto společností neměli povědomí o uskutečňování dodávek pro žalobce. Společnosti nesplňovaly ani podmínky pro obchodování s vedlejšími živočišnými produkty vyplývající z evropských předpisů. Žalobce na výzvu správce daně předestřel svou verzi o dodávkách kůže již od roku 1985 od pana B., který měl následně dodávat prostřednictvím shora uvedených společností za spolupráce pana Ž.. Kůže měly být dodávány z Polska. Po ukončení této spolupráce v roce 2015 začal žalobce údajně odebírat kůže přímo od polského dodavatele. Dle zjištění žalovaného však žalobce pořizoval kůže od zmíněného polského dodavatele již v roce 2009. Následně došlo ke změně a začal obchodovat prostřednictvím třech shora uvedených společností, a začal tak uplatňovat nárok na odpočet daně na vstupu.

[2] Ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 29. 5. 2017 byl žalobce vyzván k prokázání, že jednal v dobré víře, a že přijal náležitá opatření, aby zajistil, že přijetí zpochybněných plnění nepovede k jeho účasti na podvodu na DPH. V odůvodnění této výzvy žalovaný výslovně uvedl, že není pochyb o existenci zboží a jeho dodání, ale má za to, že doklady provázející zpochybněné transakce byly vytvořeny účelově v rámci podvodného jednání. Proto podle žalobce odůvodnění zajišťovacích příkazů již nemohlo obstát a mělo být postupováno v souladu s § 168 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), resp. mělo být rozhodnuto o ukončení účinnosti zajišťovacích příkazů. Žalovaný o ukončení účinnosti předmětných zajišťovacích příkazů nerozhodl. Žalobce tudíž využil prostředky ochrany proti nečinnosti správce daně, avšak nebyl úspěšný. Odvolací finanční ředitelství mu Vyrozuměním o odložení podnětu na

ochranu před nečinností č. j. 29953/17/5100-41453-711845 ze dne 3. 7. 2017 sdělilo, že přestože žalovaný po vydání zajišťovacích příkazů získal důkazní prostředky, které potvrzovaly splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet daně, při ověřování průběhu obchodních transakcí vyplynuly nestandardnosti, na jejichž základě vznikly žalovanému pochybnosti, zda daňový subjekt učinil náležitá opatření k zamezení své účasti na daňovém podvodu, který byl žalovaným detekován. V průběhu daňové kontroly vyšly najevo skutečnosti, které nemají vliv na změnu výše zajištěné daně, neboť jsou i nadále pochybnosti o uplatněném nároku na odpočet daně.

[3] Žalobce se následně domáhal u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), ochrany před nezákonným zásahem správního orgánu spočívajícím v nevydání rozhodnutí o ukončení účinnosti zajišťovacích příkazů dle § 168 odst. 3 daňového řádu. Krajský soud žalobu rozsudkem ze dne 20. 12. 2017, č. j. 30 A 153/2017 – 303 (dále jen „napadený rozsudek“), zamítl. Konstatoval, že žaloba je přípustná a žalobce zvolil správný žalobní typ. Dle krajského soudu ze zajišťovacích příkazů jednoznačně vyplývá, že přiměřená pravděpodobnost stran v budoucnu stanovené daně spočívala v tom, že se žalobci nepodaří prokázat uskutečnění deklarovaných plnění tak, jak bylo uvedeno na předložených dokladech, a že žalobce přijal plnění z nich plynoucí od jím deklarovaných dodavatelů. Žalovaný následně v průběhu daňového řízení dospěl k závěru, že byly splněny formální i hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně, avšak dovodil, že daný odběratelsko-dodavatelský řetězec byl zasažen podvodem. Zabýval se proto otázkou, zda mohou obstát zajišťovací příkazy ve chvíli, kdy se změnily důvody pro jejich vydání, konkrétně pro předpokládaný daňový doměrek.

[4] Jelikož závěry žalovaného, že nashromážděné důkazní prostředky svědčí o možné účasti žalobce na daňovém podvodu na DPH, ve své podstatě vycházejí ze skutkových nestandardností, které žalovaný specifikoval již v odůvodněních zajišťovacích příkazů, nepřisvědčil krajský soud žalobní námitce nenaplnění podmínky pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, neboť z povahy věci nemůže jít o jistotu jejího stanovení s konkrétním právním hodnocením, nýbrž právě o relevantní směřování k jejímu stanovení. Nadto dovodil, že názor žalobce by vedl k tomu, že by správce daně současně se zrušením předmětných zajišťovacích příkazů vydal příkazy nové, s aktuálním právním hodnocením. Takový postup by se však jevil nadbytečným, nehospodárným a jdoucím nad rámec zákonných povinností správce daně.

II. Kasační stížnost a další podání účastníků řízení

[5] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl v záhlaví označený rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou opírá o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), a navrhuje zdejšímu soudu, aby napadený rozsudek zrušil.

[6] Stěžovatel poukazuje na výzvu ze dne 29. 5. 2017, z níž je zřejmé, že žalovaný zcela opustil závěr, dle kterého se stěžovateli nepodaří prokázat přijetí plnění od společností

Betunada s.r.o., Zenodocal s.r.o. a Marginal s.r.o. Krajský soud však posuzoval pravděpodobnost budoucího stanovení daně podle nových skutečností uvedených v předmětné výzvě a uzavřel, že přiměřenou pravděpodobnost dostatečně dokládají. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu (zejména rozsudek ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104) ovšem musí být důvody této pravděpodobnosti uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu.

[7] Krajský soud nadřazuje ekonomii řízení nad právo stěžovatele na zákonnost odůvodnění zajišťovacích příkazů a umožňuje, aby byly důvody zajištění daně v průběhu účinnosti zajišťovacího příkazu libovolně měněny. Po změně důvodu by ale už nebylo možné nové důvody přezkoumat, pokud už došlo k soudnímu přezkumu zajišťovacího příkazu s původními důvody. Zajišťovací příkaz přitom může představovat velmi vážný zásah do práv a postavení daňového subjektu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 – 90). Stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem, že dostatečná ochrana je mu zajištěna možností podat zásahovou žalobu, neboť se jedná o „zbytkový typ“ žaloby a námitky proti zajišťovacím příkazům je třeba projednávat primárně v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu dle § 65 s. ř. s.

[8] Dle stěžovatele navíc neobstojí ani nové důvody pro stanovení daně, neboť stěžovatel přijal všechna opatření, která by bylo možné po něm rozumně požadovat, aby se vyhnul účasti na daňovém podvodu. Poukazuje na to, že má právo předkládat i v rámci odvolacího řízení důkazy a tvrzení, které zpochybňují přiměřenou pravděpodobnost budoucího stanovení daně. Důvody vydání zajišťovacího příkazu totiž musí trvat i v době vydání rozhodnutí o odvolání. Pokud je však důvod zajišťovacího příkazu změněn až poté, je toto právo daňovému subjektu upřeno.

[9] Dle stěžovatele bylo povinností žalovaného vydat rozhodnutí o ukončení účinnosti zajišťovacích příkazů nejpozději spolu s výzvou ze dne 29. 5. 2017. Mohl sice zároveň vydat i nové zajišťovací příkazy, ty by ovšem musely zohlednit aktuální skutkové okolnosti. Neobstojí proto tvrzení krajského soudu, že by muselo být vydáváno dvakrát za sebou to samé rozhodnutí.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s napadeným rozsudkem. Nové skutečnosti, které vyšly najevo v průběhu prověřování splnění podmínek pro nárok stěžovatele na odpočet DPH, neměly vliv na výši zajištěné daně, neboť žalovaný měl stále pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet, a to ve stejné výši jako při vydání zajišťovacích příkazů. Důvody pro jejich vydání proto nepominuly ani po vydání výzvy ze dne 29. 5. 2017, neboť stále trval důvodný předpoklad budoucího stanovení daně. Po vydání napadeného rozsudku byly ve věci vydány dodatečné platební výměry, kterými byla stěžovateli vyměřena daň ve stejné výši, která byla zajištěna. Místo zajišťovacích příkazů se tak staly vykonatelnými exekučními tituly dodatečné platební výměry. Žalovaný proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[11] Stěžovatel reagoval na vyjádření žalovaného replikou, v níž upozorňuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, podle kterého je důkazní břemeno ohledně povědomosti či účasti daňového subjektu na daňovém podvodu na správci daně. Proto považuje stěžovatel výzvu ze dne 29. 5. 2017 za nezákonnou, neboť tím žalovaný nezákonně přenášel důkazní břemeno na stěžovatele.

[12] V doplnění kasační stížnosti ze dne 25. 4. 2018 stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2018 – 48, dle kterého musí být v daňovém řízení dostatečně objasněny skutkové okolnosti, na nichž daňový podvod spočíval, přičemž nepostačí konstatování, že společnosti na začátku řetězce jsou nekontaktní. Stěžovatel poukazuje na obsah zprávy o daňové kontrole, v níž žalovaný konstatoval, že společnosti Betunada s.r.o., Zenodocal s.r.o. a Marginal s.r.o. jsou nekontaktní. Dle stěžovatele nebylo v dosavadním daňovém řízení vůbec postaveno najisto, v čem měl daňový podvod spočívat. Proto nelze souhlasit se žalovaným, že vydáním výzvy ze dne 29. 5. 2017 nepominuly důvody vydání zajišťovacích příkazů.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost **není** důvodná.

[15] 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*. Dle § 168 odst. 3 téhož zákona *[p]ominou-li před stanovením daně nebo před dnem její splatnosti důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno, správce daně bezodkladně rozhodne o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu. Zjistí-li správce daně před stanovením daně nebo před dnem její splatnosti důvody pro snížení původní výše zajištění, rozhodne o změně zajištěné částky rozhodnutím, které mění částku uvedenou v zajišťovacím příkazu a současně ukončí v rozsahu změny účinnost příkazu původního. Vznikl-li v důsledku těchto rozhodnutí vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku*.

[16] Jak konstatoval už krajský soud, k podmínkám vydání zajišťovacího příkazu se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104. Vyslovil, že *„[s]právce daně je povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací. Odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 odst. 1 d. ř. tak nelze vztahovat pouze*

k budoucí vymahatelnosti daně, ale k celé dispozici tohoto ustanovení, tj. právě i k otázce daňové povinnosti, jež dosud není splatná, popř. bude teprve v budoucnu stanovena. Jedná se tedy také o otázku přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Odůvodnění rozhodnutí správce daně, respektive jeho úvahy v tomto směru, podléhají plnému soudnímu přezkumu. (...) správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) 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".

[17] V daném případě není sporu, že daň může být zajištěna, pokud existuje pravděpodobnost budoucího stanovení daně, přičemž v zajišťovacím příkazu musí být uvedeno, z čeho tak správce daně vyvozuje. Tyto důvody pak podléhají soudnímu přezkumu. V nyní posuzovaném případě je však rozhodující, jak ve smyslu § 168 odst. 3 daňového řádu vyložit, zda pominuly důvody pro zajištění daně ve vztahu k přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně. Zda správce daně musí zrušit účinky původního zajišťovacího příkazu a vydat nový, přestože stále předpokládá, že daň bude stanovena ve stejné výši, jak se domníval již při vydání zajišťovacího příkazu, jestliže se v průběhu daňové kontroly změnil názor správce daně, a důvody pro stanovení daně tak nejsou zcela totožné jako při vydání zajišťovacího příkazu.

[18] Dle Nejvyššího správního soudu je třeba ustanovení § 168 odst. 3 daňového řádu vykládat tak, že důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, zakládají existující objektivní okolnosti. Tyto důvody nepominuly, jestliže nedošlo k podstatné změně těchto existujících okolností (skutkového základu), z nichž správce daně dovodil pravděpodobnost budoucího stanovení daně a zajištění daně uplatnil. Změna v hodnocení téhož skutkového základu po právní stránce v situaci, kdy pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena, trvá, neznamená, že pominuly důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno.

[19] Podstatnou změnu existujících okolností, která znamená, že důvod, pro který bylo zajištění daně uplatněno, pominul (odpadl), představuje situace, kdy např. uplatněný, avšak ničím neprokázaný, odpočet daně z konkrétních obchodních případů (A, B, C) byl po vydání zajišťovacího příkazu následně v plné výši doložen, původní předpoklad správce daně, že daň bude v budoucnu stanovena, tak odpadl a pominul tento důvod. Ke snížení původní výše zajištění by v takovém případě mohlo vést částečné doložení nároku na odpočet (např. jen obchodního případu A).

[20] Podstatnou změnu existujících okolností (důvodu pro uplatnění zajištění) mohou představovat i nová, jiná skutková zjištění, bez jakéhokoli vztahu k původním existujícím, která mohou být novým důvodem, pro které může být zajištění uplatněno, a tedy oporou pro vydání nového zajišťovacího příkazu.

[21] V nyní souzené věci jsou skutkové okolnosti specifické tím, že předpokládané doměření daně spočívá v neuznání nároku na odpočet DPH. V takových případech je typické, že jakmile vzniknou správci daně pochybnosti ohledně existence nároku na odpočet daně, daňový subjekt musí prokázat, že k uskutečnění zdanitelných plnění došlo tak, jak je deklarováno v daňových dokladech. Často zde pak dochází k prolínání s daňovými podvody. Daňový subjekt totiž nemusí unést své důkazní břemeno právě proto, že podvodně (zde je třeba chápat podvod v širším slova smyslu) uplatnil nárok na odpočet daně u plnění, které fakticky nebylo uskutečněno (nebo ne v deklarovaném rozsahu). V takovém případě pak ale není potřeba, aby správce daně daňovému subjektu účast na daňovém podvodu (v užším smyslu) dokazoval, neboť důkazní břemeno na správce daně ani nepřejde. Judikatura Nejvyššího správního soudu přitom vyžaduje, aby orgány finanční správy důsledně rozlišovaly, zda je daň doměřena, protože daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, či jej sice unesl, ale správce daně následně prokázal, že se účastnil daňového podvodu (viz např. rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 – 30, či ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016 – 30). Proto je pochopitelné, že žalovaný na základě shora popsaných nesrovnalostí (viz bod [1] tohoto rozsudku) nejprve předpokládal, že stěžovatel neprokáže uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno. Následně však důkazní situaci přehodnotil, když zjistil, že dodávky kůží skutečně proběhly, avšak na základě týchž nesrovnalostí konstatoval (ve výzvě ze dne 29. 5. 2017), že transakce uskutečněné mezi stěžovatelem, společnostmi Betunada s.r.o., Zenodocal s.r.o., Marginal s.r.o. a polským dodavatelem postrádaly ekonomický smysl a mířily k uplatnění nároku na odpočet DPH, přičemž požadoval, aby stěžovatel doložil, že přijal potřebná opatření, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu. Byť žalovaný i krajský soud přistoupili na tvrzení stěžovatele, že původní důvod pro zajištění daně odpadl, Nejvyšší správní soud zde tak významný posun neseznal. V zajišťovacích příkazech totiž správce daně předpokládal, že stěžovatel neprokáže, že deklarovaná plnění obdržel od uvedených dodavatelů. Ve výzvě ze dne 29. 5. 2017 se sice posunulo právní hodnocení věci, nicméně žalovaný uvedl, že zboží existovalo a bylo dodáno, ale předmětné transakce byly vytvořeny účelově. Předpokládal, že plnění bylo přijato přímo od polského dodavatele a faktury vystavené společnostmi Betunada s.r.o., Zenodocal s.r.o. a Marginal s.r.o. byly pouze formální. Proto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že důvod pro stanovení daně nepominul.

[22] Ustanovení § 168 odst. 3 daňového řádu míří primárně na situace, kdy účinky zajišťovacího příkazu mají být zrušeny, neboť daň nebude stanovena buď vůbec, nebo ne v původně zajištěné výši. Jestliže stále existuje přiměřená pravděpodobnost, že daň bude stanovena v určité výši, jakož i obava z její budoucí dobytnosti, pak důvody zajištění daně nepominuly a dále trvají. Daňový subjekt má právo vědět, že správce daně pravidelně přezkoumává, zda potřeba zajištění daně trvá, a pokud se změní důvody, na základě nichž se domnívá, že daň bude stanovena, aby mu tyto důvody byly sděleny. Pokud by se změnily zásadním způsobem, pak by bylo možné požadovat zrušení původních zajišťovacích příkazů a vydání nových. Jak však bylo uvedeno, v daném případě tomu tak nebylo, přičemž žalovaný velmi podrobně zdůvodnil své závěry o účasti stěžovatele na daňovém podvodu a dal mu možnost, aby se k nim vyjádřil. Tento postup zcela odpovídá stanovisku Nejvyššího

správního soudu vyjádřenému v rozsudku zde 4. 5. 2017, č. j. 1 Afs 88/2017 – 39, dle něhož je nezbytné, aby správce daně „*trvání podmínek zajištění daně podrobil pravidelnému přezkumu, a to v přiměřených intervalech, které odpovídají jednak závažnosti zásahu do práv daňového subjektu zajištěním dosud nestanovené nebo nesplatné daně, jednak konkrétním okolnostem případu, např. pokud jde o důvody zajištění daně. Výsledek takového přezkumu správcem daně pak musí být zřejmý ze správního spisu. Jen takový postup totiž umožní správním soudům přezkoumat, zda správce daně výše uvedenou povinnost skutečně plní, a zároveň umožní konfrontovat konkrétní tvrzení žalobce uplatněné v žalobě se skutkovým stavem, o nějž správce daně opírá nutnost trvání zajištění daně*“. Dle tohoto rozsudku pak mají soudy přezkoumávat trvání podmínek zajištění daně na základě zásahové žaloby. Pokud tedy krajský soud dospěl k závěru, že dostatečnou obranou stěžovatele je v daném případě zásahová žaloba, jedná se o názor, který je správný a má oporu v judikatuře.

[23] Jak plyne z judikatury Nejvyššího správního soudu, při vydání zajišťovacích příkazů se jedná o závěry mezitímní (předběžné), u nichž není na místě obšírně prokazovat otázky související se stanovením samotné daně. Pro vydání zajišťovacího příkazu je pak významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci; účast, která potenciálně (dle dalších zjištění v nalézacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření daně. Naopak bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení jsou otázky, zda byl daňový subjekt v dobré víře, že se účastní plnění nezatíženého daňovým podvodem (viz rozsudky ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, ze dne 16. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 45, či ze dne 22. 11. 2017, č. j. 1 Afs 251/2017 – 40). Nejvyšší správní soud proto nemůže přezkoumávat obsah zprávy o daňové kontrole ani otázku, zda byl žalovaný oprávněn požadovat po stěžovateli prokázání dobré víry ohledně daňového podvodu (tuto námitku navíc stěžovatel uplatnil až v kasační stížnosti).

[24] Podstatné tedy je, že ve výzvě jsou dostatečně vyjádřeny skutečnosti, na základě nichž trvá předpoklad stanovení daně, neboť je možné uvažovat o daňovém podvodu. Není pravdou, že by žalovaný dovozoval účast na podvodu pouze z nekontaktnosti společností na začátku řetězce. Dovozoval tak z toho, že stěžovatel již dříve obchodoval s polským dodavatelem a poté v letech 2013 až 2015 vstoupily do vztahu mezi stěžovatele a polského dodavatele postupně společnosti Betunada s.r.o., Zenodocal s.r.o. a Marginal s.r.o. na základě ústní nabídky; za všechny se stěžovatelem jednaly (převážně ústně) tytéž osoby, jejichž vzájemný vztah byl nejasný (stěžovateli nebyl znám); vše zařizoval převážně pan B., ačkoliv neměl žádné písemné pověření; společnosti fakticky neměly prostory ani oprávnění pro provádění obchodů se surovými kůžemi, atd. Argumentace stěžovatele obsažená v replice k vyjádření žalovaného a v doplnění kasační stížnosti tak není přiléhavá, neboť klade na zajištění daně nároky, které jsou relevantní až ve vztahu k rozhodnutí o stanovení daně. Nejvyšší správní soud se tudíž ztotožňuje i se závěry krajského soudu, podle nichž je ve výzvě ze dne 29. 5. 2017 dostatečně odůvodněna pravděpodobnost, že daň bude stanovena. Jsou zde popsány skutečnosti (obdobně jak byly vyjádřeny v zajišťovacích příkazech a jak jsou shrnuty v bodě [1] tohoto rozsudku) nasvědčující tomu, že transakce, které byly učiněny

prostřednictvím společností Betunada s.r.o., Zenodocal s.r.o. a Marginal s.r.o., byly pouze formální a neměly ekonomické opodstatnění.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[26] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní 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; žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 18. července 2018

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu