

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **Chanar, s. r. o.**, se sídlem Polní 77/2, Moravany, zastoupen Mgr. Ing. Jiřím Horou, advokátem se sídlem Moravské nám. 690/15, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2020, č. j. 29 Af 98/2018 - 40,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 4 114 Kč do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Ing. Jiřího Hory, advokáta.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 7. 2018, č. j. 31177/18/5100-41458-712609, zamítl odvolání a potvrdil zajišťovací příkaz Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 11. 5. 2018. Zajišťovacím příkazem uložil správce daně žalobci, aby okamžikem jeho vydání zajistil úhradu daně z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2017, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu v celkové výši 854 067 Kč. Žalovaný potvrdil závěr správce daně, že se žalobce zapojil do podvodného řetězce, v němž byla zjištěna chybějící daň, která nebyla společností KAPUNA s. r. o. (dle zjištění správce daně se jednalo o dodavatele a zároveň subdodavatele žalobce) uhrazena. Společnost KAPUNA s. r. o. (dále též „KAPUNA“) neplní daňové povinnosti a spolu s ostatními účastníky řetězce REMAS

GROUP s. r. o. (dále též „REMAS“) a VOLOS GROUP, s. r. o. (dále též „VOLOS“) vykazuje typické znaky rizikových subjektů. Žalobce tak zřejmě neprokáže splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně u zdanitelných plnění přijatých od těchto společností.

II.

[2] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále též „krajský soud“), který v záhlaví uvedeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud připomněl povahu zajišťovacího příkazu a shrnul, za jakých podmínek jej lze vydat. Konstatoval, že správce daně není povinen v rámci zajišťovacího příkazu postavit najisto a detailně prokazovat veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo až v řízení o stanovení daně. Je však povinen v něm uvést přezkoumatelným způsobem důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné. V tomto ohledu však správce daně požadavku na dostatečné odůvodnění zajišťovacího příkazu nedostál. Rozhodnutí neobsahuje žádný popis okolností, za nichž měl daňový podvod v daném řetězci nastat. Správce daně přistoupil pouze k výčtu pro něj podezřelých okolností, přiřadil jednotlivé subjekty do pozic *missing trader*, *buffer* a *broker*, a věc uzavřel prostým konstatováním, že se jedná o daňový podvod. Existenci daňového podvodu však nezakládá sama o sobě pouhá existence neuhrazené daně, jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60. Tento rozsudek je pro posuzovanou věc relevantní, neboť z něj plyne povinnost správce daně specifikovat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Tato povinnost se uplatní rovněž pro řízení o zajištění daně. Požadovaný popis skutkových okolností, v nichž by mohl spočívat daňový podvod, přitom nepředstavují zjištění, že se provozovny dodavatelů žalobce nachází na stejných adresách (na nichž se nachází průmyslový objekt a tržnice), že tyto společnosti mají jednatele cizí národnosti, ani to, že platby proběhly v hotovosti na tržnici v rámci stánkového prodeje. Tato skutečnost není nijak podezřelá s ohledem na to, že obchod byl řádně dokladován. Žalovaný pak pochybil, pokud na základě takto zjištěného skutkového stavu v žalobou napadeném rozhodnutí aproboval zákonnost a věcnou správnost zajišťovacího příkazu správce daně. Krajský soud uzavřel, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve spisovém materiálu.

III.

[3] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Uvedl, že kvalifikovaný úsudek o zapojení subjektu do podvodného řetězce transakcí postačí k tomu, aby byl dostatečně naplněn předpoklad budoucího stanovení daně pro vydání zajišťovacího příkazu. Kvalifikovaný úsudek lze učinit na základě kombinace chybějící daně u některého z článků řetězce a podezřelých okolností provázejících transakci. V posuzované věci správce daně identifikoval chybějící daň u společnosti KAPUNA, která za dané zdaňovací období neuhradila daň ve výši 4 995 591 Kč.

Podezřelými okolnostmi jsou rizikové znaky subjektů obchodujících v řetězci a nestandardní způsob realizace obchodních transakcí v něm. Tyto subjekty si řádně neplní své daňové povinnosti, jsou významnými daňovými dlužníky, většina byla následně označena za nespolehlivé plátce a společně vykazují další rizikové znaky. Za standardní nelze považovat, že by velkoobchodní pořizování zásob textilu v hodnotě téměř 5 milionů probíhalo u stánků v tržnici a převážně v hotovosti. Krajský soud nevzal v potaz všechny rizikové charakteristiky a hodnotil je izolovaně bez vzájemné souvislosti. S hodnocením krajského soudu by bylo možno souhlasit, pokud by se jednalo o hotovostní maloobchodní prodej zboží určeného ke konečné spotřebě, nikoliv v případě pořizování značného množství zásob k dalšímu prodeji při existenci rizikových charakteristik dodavatelů. Účast žalobce na podvodu na DPH tedy není pouhou spekulací správce daně, která by nebyla podložena konkrétními informacemi. Zjištěné okolnosti vylučují individuální hospodářské selhání jednotlivce jako příčinu vzniku chybějící daně. Nelze dojít k jinému závěru, než že chybějící daň je důsledkem podvodného jednání v řetězci. Správce daně řádně popsal strukturu a mechanismus daňového podvodu, včetně role žalobce. Nad rámec zákonné povinnosti popsal rovněž spojení mezi žalobcem a subjektem, u nějž identifikoval chybějící daň. Stěžovatel považoval odkaz žalobce na rozsudek č. j. 5 Afs 60/2017 - 60 za nerelevantní s ohledem na to, že o něj žalobce opíral svou argumentaci, která patří až do řízení o samotném stanovení daně. Závěrem stěžovatel namítl, že se krajský soud zabýval existencí samotného podvodu na DPH a jeho odůvodněním v zajišťovacím příkaze, ačkoliv žalobní námitka v otázce podvodu na dani směřovala výlučně do vědomosti žalobce o účasti na tomto podvodu a otázku existence dostatečných skutkových důvodů pro vydání zajišťovacího příkazu žalobce vztáhl výlučně k obavě o dobytnost daně. Krajský soud tedy podle stěžovatele vybočil ze zákonného rámce daného § 75 odst. 2 s. ř. s. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

IV.

[4] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že považuje rozsudek krajského soudu za správný a kasační stížnost za nedůvodnou. Zdůraznil, že správní orgány dospěly k závěru o jeho účasti na daňovém podvodu bez jasných doložených důvodů. Pouhý výpis podezřelých okolností týkajících se dodavatelů zboží však nemůže stačit k označení žalobce jako účastníka podvodu. Celý podvodný řetězec spočívá v tom, že žalobce nakoupil od společností KAPUNA, REMAS a VOLOS zboží, které řádně uhradil. Takovou optikou by byl podvodníkem každý, kdo naváže obchodní kontakt s někým, kdo si řádně neplní daňové povinnosti. V době realizace obchodu nebyl žádný z dodavatelů označen jako nespolehlivý plátce. Správce daně neshromáždil dostatečné důvody pro aplikaci tak mimořádného institutu, jakým je zajišťovací příkaz. Ekonomické chování žalobce ani jeho majetková situace nevykazuje žádné nestandardní znaky. S ohledem na uvedené žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[5] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu. Tuto stěžovatel spatřuje ve skutečnosti, že krajský soud nehodnotil veškeré nestandardnosti uvedené správcem daně či stěžovatelem. Nejvyšší správní soud se však s uvedenou výtkou neztotožňuje. V této souvislosti je nejprve třeba uvést, že povinnost soudu posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že byl krajský soud povinen reagovat na každou dílčí skutečnost vyplývající z argumentace účastníků řízení; jeho úkolem bylo uchopit obsah a smysl žalobní argumentace a vypořádat se s ní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130). Při vypořádávání žalobní argumentace přitom krajský soud dospěl k závěru, že správce daně nedostatečně odůvodnil pravděpodobnost budoucího stanovení daně žalobci, neboť jeho závěr o zapojení žalobce do podvodného řetězce a účasti na něm nemá dostatečnou oporu ve spise, respektive se jedná o prosté konstatování bez popisu konkrétních okolností, v nichž měl reálně spočívat předmětný daňový podvod, jehož se měl žalobce svými nákupy účastnit. Krajský soud současně odmítl, že by bylo možné za takový popis považovat prosté vyjmenování podezřelých znaků na straně dodavatelů žalobce. Následně krajský soud příkladmo jmenoval několik konkrétních označených podezřelých znaků, které podle něj nepředstavují popis skutkových okolností, v nichž by mohl spočívat daňový podvod. Ve vztahu k nim pak doplnil, že se ani nejedná o podezřelé okolnosti. Krajský soud tedy zřetelně odmítl samotnou konstrukci správce daně o existenci daňového podvodu, jehož se měl žalobce účastnit, neboť na základě prostého vyjmenování podezřelých znaků obchodních partnerů není možné vytvořit byť jen hypotetickou představu o tom, že by obchod mezi žalobcem a jeho dodavateli měl představovat jednání, jehož smyslem a účelem bylo podvodně vylákat odpočet na DPH. Jinými slovy, konstrukce správce daně o existenci daňového podvodu byla dle krajského soudu opřena o nedostatečná skutková zjištění a nepřesvědčivé zdůvodnění vzájemného propojení dosud učiněných skutkových zjištění. Podle krajského soudu nebylo tudíž možné dovodit ani hypotetickou pravděpodobnost budoucího stanovení daně. Závěry krajského soudu jsou plně srozumitelné a řádně zdůvodněné. Krajský soud - zjednodušeně řečeno - nepřikládal znakům podezřelosti prezentovaným ve správních rozhodnutích ve vztahu k prokázání existence daňového podvodu, jehož se měl žalobce účastnit, takový význam, jaký mu přikládaly správní orgány. Nejvyšší správní soud uzavírá, že rozsudek krajského soudu plně vyhovuje požadavkům na přezkoumatelnost stanoveným bohatou judikaturou Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu (srov. např. nálezy ze dne 20. 6. 1995, sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34/1996 Sb. ÚS, a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, č. 85/1997 Sb. ÚS; nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, a ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75).

[8] Nejvyšší správní soud se následně zabýval námitkou stěžovatele, dle níž krajský soud při přezkumu napadeného rozhodnutí vybočil ze zákonného rámce daného § 75 odst. 2 s. ř. s. Dle stěžovatele nebylo na základě žalobních bodů možné přistoupit k přezkumu otázky samotné existence podvodu na dani a jeho odůvodnění v zajišťovacím příkazu.

[9] Dle § 75 odst. 2 s. ř. s. věty první platí, že [s]*oud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí.*

[10] Krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele pro vadu řízení dle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tedy proto, že *skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisy nebo v nich nemá oporu anebo vyžaduje rozsáhlé nebo zásadní doplnění*. Jak již bylo uvedeno výše, krajský soud konkrétně postrádal skutkové závěry (mající oporu ve správním spise), z nichž by bylo možné usuzovat na to, že smyslem a účelem obchodu mezi žalobcem a jeho dodavateli bylo podvodné vylákání odpočtu na DPH.

[11] Pokud by byla pravdivá teze stěžovatele, dle níž žalobce v žalobě nerozporoval samotnou existenci podvodného jednání na DPH, skutečně by se jednalo o posouzení věci nad rámec žalobních bodů. Nutno však dodat, že takové vykročení ještě automaticky neznamená porušení § 75 odst. 2 s. ř. s. Stěžovatel totiž přehlíží, že krajský soud zrušil jeho rozhodnutí pro vadu řízení. Jak přitom konstatoval rozšířený senát v usnesení ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 - 84: „*Směřují-li tedy žalobní námitky proti vadám podřaditelným ustanovení § 76 odst. 1 s. ř. s., soud podle tohoto ustanovení rozhodnutí zruší bez jednání. V takovém případě není projednání třeba a je nadbytečné zjišťovat souhlas účastníků s rozhodnutím bez jednání. Nesměřují-li však žalobní námitky proti takovým objektivně existujícím vadám, může tak soud učinit, pouze pokud vady brání přezkumu v mezích žalobních bodů, jinak by dispoziční zásada ztrácela smysl. Pokud soud nařídí jednání, v zásadě se zabývá důvodností žaloby a tomu odpovídají i možnosti rozhodnutí stanovené v § 78 odst. 1, 7 s. ř. s. Ustanovení § 76 odst. 3 věty druhé s. ř. s. umožňující zrušení rozhodnutí (případně vyslovení nicotnosti) z důvodů uvedených v odstavcích 1 a 2 v případě, že tyto vady vyjdou najevo až při jednání, umožňuje soudu využití postupu podle § 76 i tam, kde vady nebyly zjevné v rámci přípravy jednání, ale vyšly najevo až při něm; vady ovšem musí být rovněž natolik závažné, že znemožňují, aby soud posoudil věc v mezích žalobních námitek. Zrušení rozhodnutí bez ohledu na žalobní námitky je ve všech těchto případech pouhým důsledkem toho, že vady jsou takového charakteru, že vylučují jiný postup a rozhodnutí soudu*“ (důraz přidán). Krajský soud je tedy oprávněn meze vytýčené žalobou překročit v případě, že identifikuje vadu, jež vylučuje zkoumání důvodnosti žaloby z hlediska uplatněných žalobních námitek.

[12] Nejvyšší správní soud však s nadnesenou tezí stěžovatele o absenci předmětného žalobního bodu nesouhlasí. Žalobce sice nekoncipoval svou žalobu natolik strukturovaně, aby na jednom místě koncentrovaně vznesl námitky proti existenci samotného podvodu na dani, avšak z jeho podání je zřetelné, že učinil spornou i tuto otázku. Hned na začátku žaloby se vyslovil proti tomu, že by se aktivně podílel na daňovém podvodu v rámci podvodného řetězce obchodních korporací, přičemž dále namítl, že se žalovaný i přes odvolací námitky existencí podvodného řetězce nezabýval, že ze strany žalobce nedošlo k porušení povinností, že celý obchod proběhl standardně, že vyjma realizace daného obchodu neexistuje jeho spojení s danými dodavateli, kteří mají vykazovat nedoplatky na daních a další podezřelé znaky, že se při realizaci obchodu žádné podezřelé okolnosti nevyskytovaly, což v závěru žaloby shrnul do věty, že „*zajišťovací příkaz není opřen o dostatečné skutkové důvody, které by svědčily o naplnění podmínek pro aplikaci tak mimořádného institutu, jakým zajišťovací příkaz je.*“ Je pravdou, že předmětná námitka byla podána v poněkud obecnější rovině, neboť žalobce neoznačil konkrétní deficity úvahy

správních orgánů. Obecnost námitky však krajskému soudu umožňuje toliko reagovat srovnatelnou mírou obecnosti (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS, či rozsudky ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54, ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 As 67/2011 - 108, a ze dne 6. 4. 2017, č. j. 3 Afs 152/2016 - 24), nikoliv příslušnou žalobní argumentaci zcela pominout. Standardně by tedy postačovalo, kdyby krajský soud k výtkám žalobce například pouze stručně konstatoval, že správní orgány dostatečně zdůvodnily, v čem spočívalo podvodné jednání, jehož se měl žalobce dle jejich závěru účastnit a odkázal na příslušné pasáže správních rozhodnutí. Právě to však krajský soud v projednávané věci učinit nemohl, protože dospěl k závěru, že správní rozhodnutí jsou v tomto ohledu nedostatečná. Jinými slovy, aby mohl krajský soud na žalobní argumentaci adekvátně reagovat, nezbytně se musel alespoň obecně zabývat tím, v jakých okolnostech měl dle správních orgánů spočívat daňový podvod, jehož se měl žalobce účastnit a posoudit, zda má skutkový stav, z nějž vycházely správní orgány, oporu ve spisovém materiálu. Jelikož již při tomto elementárním posuzování dospěl k závěru, že zajišťovací příkaz nemá oporu ve spisovém materiálu, nemohl krajský soud řádně učinit ani obecný meritorní závěr o předmětné žalobní námitce. Z těchto důvodů zdejší soud uzavírá, že krajský soud nevybočil z hranic přezkumu stanovených § 75 odst. 2 s. ř. s. a předmětná námitka stěžovatele je nedůvodná.

[13] Nejvyšší správní soud se následně zabýval meritem věci, a sice posouzením, zda byly splněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, respektive zda obsah správního spisu odůvodňoval jeho vydání.

[14] Podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“) 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.*

[15] Zajišťovací příkaz je zajišťovacím instrumentem ve vztahu k ještě nestanovené či dosud nesplatné dani. Jedná se o rozhodnutí, které je nutně toliko předběžného a dočasného charakteru a které má napomoci zabezpečení úhrady daně jakožto jednoho ze základních cílů správy daní (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu). Současně však institut zajišťovacího příkazu představuje díky své mimořádné razantnosti velmi vážný zásah do majetkové sféry daňového subjektu a jedná se tak o jednu z nejzazších forem postupu, které má správce daně k dispozici. Vydání a realizace zajišťovacího příkazu může během mimořádně krátké doby všestranně paralyzovat dosud běžně fungující podnikatelský subjekt a nevratně jej poškodit či zničit (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90, č. 2001/2010 Sb. NSS, nebo usnesení tohoto soudu ze dne 20. 10. 2016, č. j. 2 Afs 108/2016 - 96). Logickou konsekvencí pak jsou přísné podmínky kladené zákonodárcem na správce daně pro jeho využití.

[16] 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, k tomu kasační soud vyslovil: „*Pojistkou proti hrozící 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. Dané úvahy jsou přitom soudně přezkoumatelné (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. listopadu 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90, č. 2001/2010 Sb. NSS).“ Další krok k zpřesnění výkladu zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů učinil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS. V něm zdejší soud dovodil: „*Pokud ovšem bude dána 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 však uvedl, že „[p]*okud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat*.“

[17] Co se týče existence přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, nelze po správci daně vzhledem k výše vymezené povaze institutu zajišťovacího příkazu na jednu stranu požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu 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. Síla indicií, z nichž lze usuzovat na budoucí stanovení daně, se pak bude zpravidla lišit dle stádia daňového řízení. Rozdílná situace nepochybně bude, pokud správce daně přistoupí k vydání zajišťovacího příkazu v úvodu daňového řízení, kdy jsou k dispozici dosud toliko obecné indicie k daňovému případu. Za takové situace bude míra přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně zpravidla nižší a zajišťovací příkaz bude možné vydat pouze tehdy, pokud zjištění o nedobytnosti či značných obtížích při vybrání následně stanovené daně budou natolik silná, že při celkovém hodnocení „vykompenzují“ dosud slabší argumenty ke splnění prvního předpokladu. Právě okolnosti týkající se dobytnosti či obtíží při vybírání daně totiž vedou správce daně k zajištění daně, přestože dosud nejsou objasněny veškeré skutečnosti potřebné pro její správné stanovení. Naproti tomu v postupujícím daňovém řízení, v průběhu opatřování potřebných důkazních prostředků, bude možné přesvědčivěji a s vyšší mírou pravděpodobnosti fixovat, že daň bude skutečně v budoucnu stanovena, a lze oprávněně požadovat, aby indicie ke skutečnému budoucímu stanovení daně byly relativně silné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2018, č. j. 7 Afs 67/2017 - 40).

[18] V posuzované věci správce daně vydal zajišťovací příkaz dne 11. 5. 2018 ve vazbě na informace, které mu poskytl Finanční úřad pro Pardubický kraj dne 3. 5. 2018. Teprve poté správce daně vyzval žalobce podle § 89 daňového řádu výzvou ze dne 15. 5. 2018 k odstranění pochybností o správnosti, průkaznosti a pravdivosti údajů uvedených v přiznání k DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2017. Ač se jedná o samotný počátek nalézacího daňového řízení, i v této fázi by měl správce daně dostatečně srozumitelně

vysvětlit, na základě jakých skutkových zjištění dovozuje, že lze alespoň s přiměřenou pravděpodobností předpokládat budoucí stanovení daně daňovému subjektu, a to ve vazbě na míru existence odůvodněné obavy o budoucí úhradu daně.

[19] Správce daně v zajišťovacím příkazu poukázal na následující skutková zjištění. Dle údajů na webových stránkách žalobce krom jiného provozuje velkoobchod s bytovým textilem včetně e-shopu. Jeho sídlo je umístěno v rekonstruovaném rodinném domě v místě bydliště jednatele. Dále disponuje fungující provozovnou; jedná se o prodejnu nabízející bytový textil, která je současně označena jako výdejní místo. Sídlo i provozovna jsou řádně označeny. Žalobce je přihlášen k druhé fázi elektronické evidence tržeb (EET) týkající se malo- a velkoobchodu. Za měsíce červenec až září 2017 zaregistroval v této evidenci tržby v celkové výši 648 135,94 Kč. Žalobce je od 15. 6. 2006 registrován k DPH. Jedná se o čtvrtletního plátce. Krom DPH je registrován k dani z příjmů právnických osob, k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a k dani silniční. V roce 2017 měl 2 zaměstnance, resp. 3 zaměstnance v srpnu a září 2017. Má registrován bankovní účet určený ke zveřejnění ve smyslu § 96 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH“). Ke dni 11. 5. 2018 vykazoval daňový nedoplatek na DPH ve výši 34 234 Kč. Dle údajů z kontrolního hlášení žalobce zakoupil v období měsíců července až září 2017 zboží mimo jiné od společností REMAS (základ daně 2 430 076 Kč, daň 510 315,86 Kč), VOLOS (základ daně 1 176 780 Kč, daň 247 123,80 Kč) a KAPUNA (základ daně 460 130 Kč, daň 96 627,30 Kč). Jednalo se o bytový textil, zejména postelová povlečení či prostěradla. Uvedení dodavatelé žalobce měli v době vedení daňového řízení (květen 2018) nedoplatky na DPH (VOLOS částku 1 476 999 Kč, REMAS částku 757 657 Kč a KAPUNA částku 8 209 712 Kč). Všichni mají (různé) jednatele cizí státní příslušnosti, mají v živnostenském rejstříku zapsán široký okruh různých oborů činnosti, neprezentují svou činnost na webových stránkách, v posledních letech nezveřejňovaly účetní závěrku a mají hlášenu provozovnu na stejné adrese Libušská 319, Praha (jedná se o tržnici SAPA). Daní dodavatelé jsou přihlášeni k EET, kde uvádí jako převažující činnost velkoobchod či maloobchod a provozovnu na stejné adrese (tržnice SAPA). Společnost VOLOS zaevidovala v EET v rozhodné době tržby ve výši 59 121 998 Kč, společnost KAPUNA ve výši 7 994 519 Kč. Obě tyto společnosti mají tzv. virtuální sídla a byl jim udělen v říjnu 2017 status nespolehlivého plátce. Společnosti VOLOS a REMAS disponují od října 2017 provozovnou na téže adrese, Tiskařská 673/10a, Praha, a obě tyto společnosti taktéž odebíraly zboží od společnosti KAPUNA. Společnosti VOLOS a KAPUNA podaly za předmětné období přiznání k DPH s měsíčním zdaňovacím obdobím za měsíce července a září 2017, ačkoliv byly čtvrtletními plátci. Společnost REMAS podávala měsíční daňová přiznání, v nichž od dubna 2017 vykazovala údaje v řádech milionů (správce daně tuto informaci blíže neupřesnil) a sídlo má v průmyslovém objektu. Společnost VOLOS neměla v předmětném období bankovní účet určený ke zveřejnění ve smyslu § 96 odst. 2 zákona o DPH. Společnosti KAPUNA byla za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2017 stanovena DPH z moci úřední (nereagovala na výzvu k podání daňového přiznání), a to ve výši 4 995 591 Kč, a tato daň nebyla uhrazena. Správce daně dále zjistil, že žalobce v předmětném období prováděl platby uvedeným společnostem v hotovosti s výjimkou platby ve výši 490 000 Kč společnosti REMAS.

[20] Na základě uvedeného shrnutí údajů správce daně konstatoval, že se žalobce ve zdaňovacím období 3. čtvrtletí 2017 zapojil do řetězce obchodních korporací, který vykazuje typické znaky řetězce, jehož účelem je krácení DPH v rámci daňového podvodu. V tomto řetězci byla u společnosti KAPUNA zjištěna chybějící daň, která nebyla uhrazena. Tuto společnost tak správce daně označil za *missing tradera*, neboť neplní daňové povinnosti (nedoplatky, podání vadných daňových přiznání). Ke společnostem REMAS a VOLOS správce daně uvedl, že mají v předmětném řetězci postavení *buffera*, tedy společnosti, přes kterou je fakticky přefakturováno zdanitelné plnění s minimálním ziskem. Všechny společnosti vykazují rizikové znaky: virtuální sídla (krom REMAS), žádné webové stránky, jednatelé cizí státní příslušnosti, nezveřejňování účetních závěrek, daňové nedoplatky a nahlášení provozovny ve stejném místě. Žalobce má konečně v předmětném řetězci postavení *brokera*, který uplatňováním nároku na odpočet daně z přijatelných plnění zasažených podvodem snižuje své daňové povinnosti. Z tohoto důvodu mu nepřísluší jím uplatněný nárok na odpočet daně u zdanitelných plnění od uvedených společností.

[21] Krajský soud dospěl k závěru, že správce daně v zajišťovacím příkazu toliko předložil výčet pro něj podezřelých okolností, k nimž přiřadil jednotlivé subjekty v pozicích *missing trader*, *buffer* a *broker*, a bez dalšího uzavřel věc prostým konstatováním, že se jedná o daňový podvod. Takový způsob odůvodnění předpokladu přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně shledal krajský soud nedostatečným. Správce daně podle něj rezignoval na popis souvislostí mezi žalobcem a jeho dodavateli, které by odůvodňovaly závěr o jednání, jehož cílem by bylo podvodně vylákat odpočet na DPH. Skutkové závěry předložené správcem daně tedy doposud neodůvodňovaly obavu z toho, že by žalobci v budoucnu mohla být doměřena daň.

[22] Nejvyšší správní soud se s uvedeným závěrem ztotožňuje. I on totiž postrádá ucelenější popis skutkových zjištění, která by svědčila o tom, že smyslem a účelem obchodu mezi žalobcem a jeho dodavateli bylo podvodné vylákání odpočtu na DPH. Správce daně skutečně nepřednesl takové okolnosti, které by odůvodňovaly jeho závěr o možném budoucím doměření daně. Tím méně pak v rozsahu nebytném pro tak významný zásah do práv žalobce, jakým je zajišťovací příkaz. Především pak chybí doložení spojení žalobce, resp. jím realizovaných transakcí (u nichž došlo k zajištění částky odpovídající DPH) s chybějící daní. Většina indicií přednesených správcem daně nemá v tomto ohledu dostatečnou sílu, či chybí jejich vzájemné provázání s jinými. Dohromady tak netvoří dostatečně přesvědčivou a provázanou mozaiku, z níž by mohlo být legitimně usuzováno na zapojení žalobce do podvodného jednání.

[23] Jak již uvedl krajský soud, umístění provozoven na stejné adrese není nijak podezřelou okolností s přihlédnutím ke skutečnosti, že se jedná o prostor velkoobchodní tržnice SAPA, kde v rozhodném období sídlilo 178 právnických osob a 936 provozoven a všichni tři dodavatelé stěžovatele vykazovali pro účely EET jako předmět činnosti právě velko- a maloobchod. Totéž platí v kontextu projednávaného případu pro skutečnost, že jednatelé předmětných společností byly různé osoby cizí národnosti. Vzhledem k charakteru prodejního místa a zboží nepokládá zdejší soud ve shodě s krajským soudem samo o sobě za problematické ani obchodování především prostřednictvím plateb v hotovosti (a to bez ohledu na jejich objem). Tato okolnost nemusí nutně implikovat

podvodné jednání, ale může být zcela běžnou součástí zaběhnuté praxe při nákupu textilního zboží, který probíhá v prostředí velkoobchodní tržnice. Správce daně se v této souvislosti nevypořádal s tím, že předmětné platby byly řádně zdokumentovány a že je společnost KAPUNA, která podle něj měla zastávat pozici *missing trader*, řádně vykázala v systému EET. Rovněž se pak správce daně nevypořádal se skutečností, že tatáž společnost jakožto *missing trader* disponovala účtem ve smyslu § 96 odst. 2 zákona o DPH. Za situace, kdy všechny společnosti měly řádně nahlášeny provozovny, v nichž se podle všeho mohla odehrávat obchodní činnost, shledává zdejší soud za nedostatečnou indicii daňového podvodu rovněž skutečnost, že některé z dotčených společností disponovaly virtuálním sídlem. Rovněž neexistenci webových stránek zdejší soud neshledává jako podstatnou, a to především s ohledem na charakter činnosti (prodej ve velkoobchodní tržnici). Zdejší soud dále zdůrazňuje, že nespolehlivými plátci se společnosti VOLOS a KAPUNA staly až po rozhodném období, a daňové nedoplatky všech předmětných společností dosáhly dle správního spisu vyšší hodnoty až k datu 9. 4. 2018, tedy více než půl roku po uskutečnění transakcí se žalobcem. Například společnost KAPUNA, která má v předmětném podvodném řetězci zastávat pozici *missing trader*, měla k 28. 2. 2018 nedoplatek pouze ve výši 57 258 Kč. Je pravdou, že tato společnost podala vadně daňová přiznání (za jednotlivé měsíce, nikoliv za celé čtvrtletí). Ze zajišťovacího příkazu však není zřejmé, zda v těchto přiznáních přiznala daň z daných plnění a tuto odvedla, respektive, jak proběhlo příslušné vyměřovací řízení. Nelze se spolehnout na to, že daňová přiznání byla podána formálně vadně a automaticky usuzovat na podvodné jednání, zvláště když podle obsahu správního spisu KAPUNA vykázala příslušné platby v systému EET. Správní spis pak neposkytuje žádné informace o tom, co je podstatou doměrku ve výši 4 995 591 Kč, který má představovat chybějící daň. Vůbec tedy není zřejmá vazba mezi obchody uskutečněnými žalobcem a chybějící daní, kterou správce daně bez jakéhokoliv bližšího vysvětlení spojuje právě s nedoplatky společnosti KAPUNA vykázanými teprve k datu 9. 4. 2018. Žalobce přitom není jakýmsi univerzálním ručitelem za nedoplatky svých dodavatelů, ale je nutné alespoň v hrubých rysech popsat, že právě jím realizované obchody s těmito dodavateli byly zasaženy podvodem na dani. K tomu nestačí zjištění, že daný dodavatel nesprávně podal daňové přiznání (jako měsíční plátce a nikoliv jako čtvrtletní) a že vykazuje o několik měsíců později daňové nedoplatky (aniž by bylo vysvětleno, zda tyto nedoplatky např. souvisí s danými plněními, což však ze spisu nelze seznat).

[24] Pokud tedy Nejvyšší správní soud zhodnotí podklady, z nichž správce daně při vydání zajišťovacího příkazu vycházel, nezbývá mu než dospět ke stejnému závěru jako krajský soud, a sice že tyto neposkytují oporu pro jeho vydání. Správce daně v zajišťovacím příkaze nezdůvodnil přesvědčivým způsobem okolnosti, v nichž měl daňový podvod reálně spočívat (a tyto řádně nepodložil). V této souvislosti dostatečně neidentifikoval, jak se na daňovém podvodu, respektive chybějící dani podílely právě konkrétní relevantní transakce realizované žalobcem. Zjištění správce daně a podklady obsažené ve správním spise nijak spolehlivě nevylučují, zda v případě společnosti KAPUNA nedošlo teprve po uplynutí relevantního období k individuálnímu hospodářskému selhání jednotlivce.

[25] Správce daně se přitom mohl před vydáním zajišťovacího příkazu podrobněji zabývat řadou dalších okolností, kterými by případně mohl jeho vydání podložit. Relevantní by v tomto směru mohly být především bližší souvislosti obchodování

mezi žalobcem a právě danými dodavateli, respektive způsob obchodování těchto dodavatelů, ale i způsob obchodování samotného žalobce. Ze správního spisu není například zřejmé, zda se dané obchody způsobem provedení, svým charakterem či rozsahem vymykaly obvyklé činnosti žalobce či jeho dodavatelů. Význam by mohla mít rovněž historie daných společností a jejich daňová a platební kázeň v minulosti. Nejedná se totiž o klasické *ready made* společnosti založené krátce před realizací daných obchodů, ale o subjekty působící na trhu po delší dobu. Namístě tak bylo podrobnější rozvedení historie těchto subjektů, a to jak individuální, tak i vzájemné. Správce daně samozřejmě mohl vycházet i z dalších, nyní neuvedených okolností, které by vydání zajišťovacího příkazu dostatečně odůvodnily.

[26] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že v předmětném případě správce daně nevycházel z dostatečných podkladů pro závěr o tom, že bylo nezbytné zasáhnout do právní sféry žalobce v takové míře, v jaké do ní vydání zajišťovacího příkazu zasahuje. Tento závěr byl vzhledem k obsahu správního spisu přinejmenším předčasný. Na tomto místě však musí Nejvyšší správní soud zdůraznit, že nijak nepředjímá závěr správce daně ohledně zapojení žalobce do podvodného jednání v případě doplnění podkladů.

[27] Z uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[28] O náhradě nákladů tohoto řízení kasační soud rozhodl ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení náleží úspěšnému žalobci.

[29] Přiznaná náhrada nákladů řízení spočívá v odměně zástupce žalobce v řízení o kasační stížnosti ve výši 3 100 Kč za jeden úkon právní služby, spočívající ve vyjádření ke kasační stížnosti [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu náleží zástupci žalobce též náhrada jeho hotových výdajů ve výši 300 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem DPH, zvyšuje se takto vypočtená odměna a náhrada výdajů o částku odpovídající této dani (sazba daně 21 %) a celkově tak činí 4 114 Kč. Stěžovatel je povinen uhradit žalobci uvedenou částku ve lhůtě 15 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám jeho zástupce.

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

V Brně dne 30. března 2022

Mgr. David Hipšr
předseda senátu