



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **OG Soft s.r.o.**, se sídlem M. R. Štefanika 264, Ústí nad Orlicí, zast. JUDr. Františkem Divíškem, advokátem se sídlem Velké náměstí 135/19, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2017, č. j. 15978/17/5100-41458-711539, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 27. 6. 2018, č. j. 52 Af 29/2017 - 64,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**

II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla jako nedůvodná podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) zamítnuta její žaloba proti v záhlaví uvedenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti šesti zajišťovacím příkazům vydaným Finančním úřadem pro Pardubický kraj, všechny ze dne 30. 1. 2017 (dále jen „zajišťovací příkazy“).

[2] Zajišťovacími příkazy jí byla uložena povinnost zajistit úhradu daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období září až listopad 2014 a leden, březen a srpen 2015, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty v celkové výši 1 427 886 Kč na depozitní účet správce daně.

I. Vymezení věci

[3] Předmětem sporu je otázka, zda správní orgány dostatečně a správně zdůvodnily existenci odůvodněných obav ve smyslu § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“).

[4] Stěžovatelka se zapojila do řetězce (řetězců), v rámci kterého nakupovala a dodávala drahé kovy (granulát stříbra, později investiční stříbro) do jiného členského státu EU (společnosti BEDRA GmbH, SRN, dále jen „BEDRA“). Obchodování s drahými kovy nepatřilo a nepatří do běžné činnosti stěžovatelky, resp. nikdy předtím s drahými kovy neobchodovala. Zaměřuje se na dodávky IT technologií, provoz datových sítí a telekomunikačních systémů a je současně autorizovaným servisním střediskem pro výrobky značky IBM a Lenovo. Své dodavatele [fyzickou osobu R. B. a společnost BRAU s. r. o. (dále jen „BRAU“), kde byl jediným jednatelem Radek Bartakovič], stěžovatelka žádným způsobem neprověřovala, neměla uzavřenou písemnou smlouvu, nebyla registrována u Puncovního úřadu, neprováděla kontrolu zboží. Obchodní transakce, ze kterých si uplatňovala odpočet DPH, byly založeny na osobním vztahu jednatele stěžovatelky k R. B., který jí jako fyzická osoba dodával granulát stříbra a později prostřednictvím společnosti BRAU investiční stříbro, a který jí současně doporučil konečný článek v řetězci - německého odběratele BEDRA. V řetězcích současně došlo k neodvedení DPH na výstupu. Poté, co ke dni 1. 4. 2015 nabyl účinnosti § 2 odst. 3 nařízení vlády č. 361/2014 Sb., podle kterého se na dodání granulátu stříbra začala vztahovat přenesená daňová povinnost (tj. stěžovatelka by musela DPH z přijatého plnění i sama odvést, pozn. NSS), začala stěžovatelka nakupovat a dodávat investiční stříbro, na které se režim přenesené daňové povinnosti nevztahoval.

[5] Krajský soud shledal žalované rozhodnutí plně přezkoumatelným a zajišťovací příkazy vydané v souladu se zákonem a se zobecněnými závěry vyplývajícími z judikatury NSS, kterou podrobně odcitoval v úvodní části svého odůvodnění. Z těchto závěrů vyplývá i odpověď na řadu námitek stěžovatelky, ve kterých polemizuje s obsahem rozhodnutí žalovaného a uvádí své vlastní představy a předpoklady k (ne)vydání zajišťovacích příkazů.

[6] K námitce, že zákon nepřipouští, aby správní orgán rozhodoval pouze na základě úsudků, bez provedení důkazů, krajský soud uvedl, že s ohledem na povahu zajišťovacího řízení daňové orgány v této fázi zásadně dokazování neprovádí, protože při vydávání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění *indicií* důvodně nasvědčujícím obavám ve smyslu § 167 daňového řádu. Nelze přisvědčit argumentaci, že by při vydání zajišťovacích příkazů musel správce daně prokazovat vědomou účast daňového subjektu na podvodném řetězci (viz rozsudky NSS ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 - 45, bod 25, a ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 - 35, bod 14).

[7] Jakkoliv platí, že zkoumání dobré víry stěžovatelky a její vědomosti o účasti na podvodu je předmětem nalézacího řízení, nikoliv řízení zajišťovacího, v projednávané věci správce daně upozornil na skutečnosti nasvědčující vědomému zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce. Jak správně uvedl žalovaný, pro vydání zajišťovacích příkazů je významná už jen samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, která je z dosud zjištěných skutečností zcela zřejmá. Vědomost stěžovatelky o účasti na takovém řetězci či její dobrá víra je pro vydání zajišťovacích příkazů irelevantní.

[8] Soud se ztotožnil s žalovaným, že absence písemných smluv, personální propojenost v řetězci plátců, neznámý původ zboží, neexistence písemných objednávek na konkrétní dodávky, jakož i realizace obchodních transakcí za neobvyklých obchodních podmínek ve svém souhrnu postačují k závěru o zapojení stěžovatelky do řetězce zatíženého podvodem na DPH a ve svém důsledku k naplnění zákonem stanovených podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu.

[9] Při obchodních transakcích nebylo zboží převažováno a ani nebyly prováděny zkoušky ryzosti, s fyzickými osobami probíhaly úhrady zboží většinou v hotovosti. Úhradě dodavateli zboží předcházela úhrada od odběratele, ač tvrzeným důvodem zapojení stěžovatelky do koloběhu prodeje byl nedostatek prostředků na straně R. B. Za další okolnosti, dokreslující povahu obchodních transakcí byly považovány např. absence pojištění při obchodech se zbožím ve vysokých objemech a též nízká marže v porovnání se všemi přidruženými náklady spojenými s prováděním obchodů. Samostatně každá z vytýkaných *indicií* nemusí dávat jasný obraz o důvodech a motivech obchodování, v jejich souhrnu je však již situace odlišná.

[10] Krajský soud konstatoval, že žalobní námitky jsou svým obsahem obdobné námitkám odvolacím, se kterými se již řádně vypořádal žalovaný. Bez ohledu na zjevnou snahu o jistou relativizaci závěrů žalovaného, soud souhlasil s tím, že předávání zboží z auta do auta, alespoň v úvodních fázích obchodování, je jedním z vodítek pro úvahy o rizikovém chování stěžovatelky. V krátkosti okamžiku držení zboží lze sice ilustrovat jakousi tvrzenou snahu o minimalizaci rizika při držení zboží v hodnotě přes milion Kč, na druhou stranu předání zboží z auta do auta bez jakékoli kontroly a jeho zhodnocení či jeho samostatné dodání bez souvislosti s dodávkou přidruženou může důvodně svědčit o tom, že obchodní transakce byly fakticky vedeny bez ekonomického smyslu (viz postavení tzv. *brokera* v popisu řetězových podvodů s DPH, provedené správcem daně). Soud tím reagoval na žalobní argumentaci, dle které na předávání zboží z auta do auta není nic divného, protože své IT dodávky stěžovatelka rovněž dopravuje zákazníkům automobilem. Soud také uvedl, že v případě IT dodávek se zpravidla nebude jednat o dodávku nakoupeného jednoho kusu IT (počítač či jiná periférie) bez toho, aby dodávka byla pojata společně s dalším zbožím či službami.

[11] V obdobné rovině se pohybují další zpochybnění závěrů správce daně či žalovaného. Otázkou absence zkušeností a orientace v obchodování s drahými kovy, které bylo od počátku v nezanedbatelných objemech, se žalovaný rovněž zabýval pod bodem 25 napadeného rozhodnutí. Nedostatek registrace u Puncovního úřadu je další okolností dokreslující důvod, smysl a nestandardnost obchodování – žalovaný se s námitkou vypořádal pod bodem 26 napadeného rozhodnutí. Argumentace stran ověřováním obchodních partnerů je opět snahou o účelové odklonění vcelku logických úvah správce daně. Stěžovatelka se hájí dlouhodobou osobní známostí k R. B. a plnou důvěrou k němu. Takové tvrzení však nelze považovat za vysvětlení čehokoli. Snad jen za snahu zastrít případnou lehkovážnost, či odkázat na pochybení jiného.

[12] Námitky týkající se odůvodněné obavy o dobytost daně jsou obdobné námitkám odvolacím, se kterými se žalovaný vypořádal pod body 16 až 21 napadeného rozhodnutí. S argumentací žalovaného v napadeném rozhodnutí se soud ztotožnil. Samotný (aktuální) rozbor finanční situace není jediným vodítkem pro navození možných obav o dobytost daně. Důležitou okolností rovněž bylo, že stěžovatelka poté, kdy se změnou právní úpravy začala na obchodování s granulátem stříbra vztahovat přenesená daňová povinnost, přešla z obchodování s granulátem stříbra na obchodování s investičním stříbrem, což svědčí o její vědomé účasti v podvodném řetězci a s tím související obavy o nedobytnost daně.

[13] Kromě výše uvedeného tuto obavu vyvolávají i samotné majetkové poměry stěžovatelky. Dlouhodobý hmotný majetek (ten by bylo možné jinak zastavit či později zpeněžit) nebyl tvořen schůdně zpeněžitelnými aktivy. Šlo zejména o školící centrum vybudované v pronajaté budově, technické zhodnocení cizí budovy, klimatizace datového centra, starší osobní automobily či automobily zatížené pohledávkou z úvěru ve výši 3 518 000 Kč, výpočetní techniku, jejíž cena

stále klesá. Argumentace prostředky na pokladně (508 000 Kč) je zcela mimoběžnou záležitostí, neboť tu je možné obratem snížit (i účetně) na hodnotu nula. Hodnota krátkodobých závazků činila k 31. 7. 2016 výši 6 023 000 Kč. Rovněž na další žalobní námitky např. stran nesprávného vyhodnocení krátkodobých pohledávek, absence zhodnocení provozního zisku či hodnoty vozidel již žalovaný reagoval ve svém rozhodnutí (body 41 až 43 a 47 až 49). Nedává smysl, aby soud přiléhající argumentaci žalovaného znovu opakoval.

[14] Krajský soud vyhodnotil, že žalovaný v zajišťovacím řízení postupoval správně a nashromáždil dostatečné *indicie*, které oprávněně vedly k odůvodněným pochybnostem ve smyslu § 167 daňového řádu o tom, že stěžovatelce bude v budoucnu doměřena daň. Prostor pro detailní dokazování a prokazování dobré víry je vyhrazen nalézacímu řízení. Pro účely vydání zajišťovacího příkazu jsou shromážděné *indicie* zcela dostačující, neboť zakládají vysokou míru pravděpodobnosti budoucího stanovení daně ve smyslu rozsudku NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104. Nadto soud uvedl, že dne 11. 9. 2017 byla stěžovatelkou podepsána zpráva o daňové kontrole, v rámci které jí nebyl přiznán nárok na odpočet DPH z plnění přijatých od R. B. a společnosti BRAU. Obavy, které vyvrací, se tak naplnily.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[15] Stěžovatelka napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[16] V obsáhlé kasační stížnosti čítající 21 stran namítá nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí, porušení § 75 s. ř. s., vady v posouzení ekonomické situace, jakož i nesprávné vyhodnocení shromážděných *indicií* svědčících o jejím zapojení do podvodného řetězce na DPH.

[17] Nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí stěžovatelka odvíjí od nedodržení povinnosti žalovaného řádně vypořádat odvolací námitky. Odkazuje na rozsudek NSS č. j. 4 Afs 22/2015 - 104 a rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, č. j. 22 Af 8/2015 - 69. Žalovaný se nevypořádal s v odvolání doplněnými údaji uvedenými v účetní závěrce platnými ke dni 31. 12. 2016 a chybně vycházel z údajů platných k 31. 7. 2016. Dále považuje rozsudek krajského soudu v části týkající se obchodování z auta do auta a personálního propojení za nesrozumitelný.

[18] Krajský soud porušil zásadu, dle které při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí. Zamítnutí žaloby totiž mj. odůvodnil tím, že daň ve výši korespondující s částkou, na níž byl vydán zajišťovací příkaz, byla nakonec stěžovatelce doměřena.

[19] V části IV. kasační stížnosti stěžovatelka krajskému soudu vytýká, že v žalobě nenamítala, že by byl žalovaný povinen v řízení ve věci zajišťovacích příkazů prokazovat její zapojení do podvodného řetězce. V souladu s ustálenou judikaturou namítala, že je nutné poukázat na takové skutečnosti, které vydání zajišťovacího příkazu odůvodňují. V zajišťovacím řízení je předmětem dokazování otázka, zda existuje přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2017, č. j. 1 Afs 275/2016 - 22). Závěry krajského soudu jsou chybné, resp. mýjí se s žalobními námitkami, čímž je naplněn kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

pokračování

[20] V části VI. kasační stížnosti rozporuje vyhodnocení jednotlivých skutečností svědčících o jejím zapojení do řetězce zasaženého podvodem na DPH. K absenci písemných smluv uvádí, že existoval písemný dodací list, což je vzhledem k obchodované komoditě zcela běžné a dostačující. K personálnímu propojení uvádí, že neví, kdo byl dodavatelem R. B. či BRAU a zda a jaké je tam personální propojení. Takové okolnosti jí nebyly vytýkány ani finanční správou.

[21] Zvolený způsob obchodování (z auta do auta) odpovídá standardním obchodům s drahými kovy, což potvrdil výsledek jednání jejího dodavatele BEDRA. Ten je významným evropským obchodníkem s drahými kovy. Ve zdaňovacích obdobích listopad 2014, březen a duben 2015 bylo zboží umístěno do řádného skladu. Stejný způsob obchodování používá stěžovatelka i s IT technikou. Skutečnost, že zboží nebylo převažováno, je irelevantní. Zboží bylo v pytlích s označením váhy a kontrolováno bylo zástupci BEDRA přes spektrometr, nebo se jednalo o slitek, kde postačovala vizuální kontrola. Obchodování, resp. úhrada ceny za zboží, probíhala u stěžovatelky výhradně bezhotovostně, přičemž skutečnost, že nejprve vyčkala na zaplacení od BEDRA a pak teprve zboží hradila svému dodavateli je v praxi zcela běžná a spíše svědčí o její obezřetnosti. Pojištění či jeho absence žádnou *indicií* o zapojení do podvodného řetězce není, marže v rozmezí 1 až 2 % je také zcela běžnou. S ohledem na jen několik málo dodávek drahých kovů, které nepatří do běžné podnikatelské činnosti stěžovatelky, nebylo nutné mapování trhu ani registrace u Puncovního úřadu.

[22] Stěžovatelka připouští, že závěry ohledně přenesení daňové povinnosti v žalobě nenapadala, přesto se k nim musí vyjádřit. Změna režimu je irelevantní, neboť stěžovatelka hradí DPH buď svému dodavateli, nebo v případě přenesené daňové povinnosti státu. Takové skutečnosti jí proto nemůžou být přičítány k tíži.

[23] Odůvodněná obava ohledně nedobytnosti daně (část V. kasační stížnosti) není opřena o seriózní analýzu ekonomické situace stěžovatelky. Žalovaný ani krajský soud se nevypořádali s jejími námitkami poukazujícími na zjevné chyby a nepřesnosti ve vyhodnocení její ekonomické situace. Stěžovatelka doslovně opakuje žalobní námitky týkající se neaktuální hodnoty oběžných aktiv, absence údajů ke krátkodobým pohledávkám, porovnání krátkodobých pohledávek vůči celkovým závazkům, nepřihlídnutí k pravidelným platbám v řádu 100 000 Kč, chyb v úvěrovém zatížení, nezohlednění zisku, hotovosti v pokladně, hodnoty vozového parku, přičítání spekulativního převodu činnosti, nepřihlídnutí k řádnému plnění svých povinností, nesprávné vyhodnocení poskytnutí úvěrů a splácení kontokorentu.

[24] Zapojení do podvodného řetězce nemůže vydání zajišťovacích příkazů odůvodnit, protože stěžovatelka nebyla založena účelově, nesídlí na virtuální adrese. Naopak je zavedeným subjektem na trhu zaměstnávajícím několik zaměstnanců, pravidelně dosahuje zisku, přičemž obchodování s drahými kovy bylo pouze výjimečnou záležitostí (šest případů). Stěžovatelka doslovně opakuje žalobní námitky týkající se absence písemných smluv, personálního propojení, neobvyklosti obchodních podmínek, neprovádění kontroly zboží, absence pojištění, registrace u Puncovního úřadu, úhrady za zboží, prověřování obchodních partnerů, s tím, že se jimi krajský soud zabýval nedostatečně.

[25] Z výše uvedených důvodů navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[26] Ve vyjádření žalovaný rekapituluje ustálenou judikaturu NSS a zdůrazňuje, že skutečností, která má zásadní vliv na vznik odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu

a kterou lze řadit mezi tzv. silné důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně, je účast daňového subjektu v podvodném řetězci.

[27] Námitky, dle kterých se žalovaný nevypořádal s tvrzením ve věci neaktuálních podkladů, nemají oporu v napadeném rozhodnutí. Žalovaný se s nimi vypořádal v bodě 38 svého odůvodnění, na které odkazuje. Rozvaha ke dni 31. 12. 2015 a účetní sestavy a soupisy ke dni 31. 12. 2016 byly posledními účetními dokumenty, kterými správce daně ke dni vydání zajišťovacích příkazů disponoval. Žalovaný v odvolání doložené účetní závěrce ke dni 31. 12. 2016 v rozhodnutí uvedl, že jí nepřičítá relevanci, neboť byla doložena až po vydání zajišťovacích příkazů, ze kterých je zřejmé, že stěžovatelka byla pravděpodobně vědomě účastna na podvodném řetězci.

[28] Skutečnost, že se krajský soud ztotožnil s hodnocením žalovaného ve věci obavy o budoucí dobytost daně a odkázal na příslušné části odůvodnění žalovaného, je dána shodou odvolacích a žalobních námitek a nemůže bez dalšího způsobit nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Smyslem soudního přezkumu není stále dokola opakovat již jednou vyřčené (viz rozsudky NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006 - 86 a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 - 47).

[29] Žalovaný se vypořádal se všemi uplatněnými námitkami včetně rozporované otázky dobré víry stěžovatelky, ačkoliv zkoumání dobré víry při vydání zajišťovacího příkazu prokazovat nemusí. Opakuje své vypořádání jednotlivých námitek a zdůrazňuje, že odvolací, žalobní a kasační námitky jsou opakováním téhož.

[30] Trvá na nedůvodnosti kasační stížnosti a navrhuje ji zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[31] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněného důvodu, ověřil, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[32] Nejprve se soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností. Vlastní přezkum rozhodnutí je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřené o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že k ní kasační soud přihlíží i bez námitek, z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[33] Veškerá výše uvedená kritéria splňuje jak rozsudek krajského soudu, tak rozhodnutí žalovaného. Rozhodnutí jsou srozumitelná, je z nich patrné o, čem a jak bylo rozhodnuto a důvody rozhodnutí jsou v nich uvedeny zřetelným způsobem. Opakovaná námitka, dle které se žalovaný odmítl zabývat účetní rozvahou k 31. 12. 2016 s tím, že ji správce daně neměl při vydání zajišťovacích příkazů k dispozici, je vytržena z kontextu odůvodnění. K odvolací námitce (srov. bod 29 odvolání), dle které si měl správce daně vyžádat účetní závěrku k 31. 12. 2016, žalovaný nejprve vysvětlil, že správce daně vycházel při vydání zajišťovacích

příkazů z nejaktuálnějších výkazů, které měl k dispozici (účetní závěrka ke dni 31. 12. 2015 a účetní sestavy a soupisy ke dni 31. 7. 2016). Současně uvedl, že ke konci ledna nebývají ještě účetní závěrky za minulé období k dispozici, s tím, že s ohledem na zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce by mohla taková žádost zmařit samotné vydání zajišťovacích příkazů. K předložené rozvaze pak konstatoval, že stěžovatelka neuvedla, jak dospěla k navýšení oběžných aktiv představujícím téměř celou zajištěnou daň (4 462 000 Kč oproti 3 165 000 Kč). Takové navýšení z jejich dosavadních účetních výkazů nevyplývá. S ohledem na uvedené a na skutečnost, že jde o rozvahu doloženou až po vydání zajišťovacích příkazů, které jsou primárně založeny na její účasti v podvodném řetězci, má o její věrohodnosti pochybnosti.

[34] K namítané nepřezkoumatelnosti, nesrozumitelnosti či neúplnosti napadených rozhodnutí NSS odkazuje na závěry krajského soudu uvedené v bodech 6 až 12 jeho rozsudku, který podrobnou citací dlouhodobé a ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu upozornil stěžovatelku na to, že povinnost správního orgánu či soudu vypořádat se s žalobními námitkami nemůže být chápána tak široce, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka. Povinnost vystavit své rozhodnutí na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivých žalobních námitek by mohla vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním a kontraproduktivním důsledkům jsoucím v rozporu se zásadou efektivity a hospodárnosti řízení.

[35] I přes výše uvedené je většina kasačních námitek opakováním žalobních námitek s dovětkem, že se jimi krajský soud nezabýval podrobně, a proto je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné nebo nesrozumitelné. Zcela shodně byla pojata i žaloba, která byla fakticky zopakováním námitek odvolacích s dovětkem, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné. Soud předem věcného posouzení kasační stížnosti proto zdůrazňuje, že obsah kasační stížnosti do značné míry předurčuje rozsah přezkumné činnosti i obsah rozhodnutí kasačního soudu, přičemž soud není povinen a ani oprávněn sám možné nezákonnosti napadeného rozhodnutí dovozovat.

[36] Namítanému porušení § 75 s. ř. s. NSS nepřisvědčil. Krajský soud výsledek daňové kontroly a pravděpodobné následné doměření daně zmínil nad rámec rozhodovacích důvodů, a to jedinou větou, což jednoznačně vyplývá z bodu 31 odůvodnění jeho rozsudku (srov. poslední věta bodu [14] tohoto rozsudku). Uvedenou námitku proto soud považuje za ryze účelovou.

[37] Porovnáním obsahu žaloby a odůvodnění napadeného rozsudku NSS dopěl k závěru, že krajský soud nevybočil z žalobou vytyčeného přezkumu zajišťovacích příkazů. Obsah žaloby je sice stručně, ale zcela správně, rekapitulován v odst. 2 napadeného rozsudku a této rekapitulaci odpovídá odůvodnění rozsudku. Předmětem žaloby (ostatně shodně i kasační stížnosti) byl mj. nesouhlas stěžovatelky s vyhodnocením jednotlivých skutečností (*indicií*), které svědčily jejímu zapojení do řetězce zasaženého podvodem na DPH.

[38] Krajský soud označil tuto argumentaci za účelovou polemiku vytrženou z celkového kontextu odůvodnění žalovaného, která se na základě subjektivních vysvětlení snaží zpochybnit do sebe zapadající celek, aniž by však jednotlivé závěry správce daně hodnověrným způsobem vyvrátila. Nepřisvědčil proto v žalobě rozporovanému vyhodnocení jednotlivých *indicií*, které ve svém souhrnu vedly správce daně k vydání zajišťovacích příkazů, přičemž v bodech 28 až 31 svého odůvodnění se vypořádal s konkrétními žalobními tvrzeními. S tímto vypořádáním se ztotožňuje i Nejvyšší správní soud.

[39] Důvody pro vydání zajišťovacího příkazu jsou stanoveny v § 167 odst. 1 daňového řádu, dle kterého, *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.*

[40] Judikatura k tomuto ustanovení již opakovaně uvedla, že naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se odůvodněnou obavu vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohobodovým testem její použitelnosti. Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Jistě to mohou být skutečnosti nasvědčující hrozící insolvenční daňového subjektu či jiné jeho majetkové potíže, mohou to však být i otázky s jeho majetkovou situací nesouvisející (viz rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS).

[41] Názoru stěžovatelky, podle něhož její účast v řetězci zasaženém podvodem na DPH není důvodem k vydání zajišťovacích příkazů, NSS nepřisvědčil. Z jeho ustálené judikatury naopak vyplývá, že pro vydání zajišťovacího příkazu je samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci významná, protože jde o skutečnost, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. Naopak bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení budou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého (viz rozsudek NSS č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, ze kterého vycházel i krajský soud). Je nepochybné, že správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu může vzít do úvahy nejen protiprávní charakter řetězce, kterého se daňový subjekt účastnil, ale i povahu zboží, s jehož obchodováním má vznikat nárok na odpočet DPH. Tak tomu bylo v právě projednávané věci.

[42] Soud dospěl na základě přezkoumání obsahu spisu k závěru, že z popsanych zjištění je zřejmé účelové vytvoření obchodního řetězce, resp. několika řetězců za účelem krácení DPH. Správce daně obchodní řetězce správně identifikoval a odůvodnil úvahy o budoucím stanovení daně. Správce daně zjistil, že zdanitelná plnění realizovaná stěžovatelkou v kontrolovaných zdaňovacích obdobích týkající se granulátu stříbra či později investičních stříbrných slitků, byla součástí rozsáhlého karuselového obchodu. V průběhu jednotlivých měsíců se struktura i počet zapojených subjektů měnily, schémata s konečným odesláním zboží společnosti BEDRA do SRN (tj. z hlediska DPH osvobozeným zdanitelným plněním) a neodvedením DPH v tuzemsku včetně subjektů umístěných v řetězci poblíž stěžovatelky zůstávaly prakticky shodné, byť se měnila jejich úroveň a role, což správce daně podrobně popsal v jednotlivých schématech (viz např. výzva k prokázání skutečností ze dne 30. 1. 2012).

[43] Stěžovatelka dodávala granulát stříbra a následně investiční slitky stříbra výhradně do jiného členského státu Evropské unie a výhradně jedinému odběrateli, na kterého ji upozornil její bezprostřední dodavatel B. V tomto důsledku uplatnila na uskutečněná zdanitelná plnění osvobození dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc, v důsledku čehož čerpala z titulu těchto transakcí pouze nadměrné odpočty. Současně jsou v řetězcích další subjekty (kontaktní), přes které je fakticky přefakturováno zdanitelné plnění s minimálním ziskem, v projednávané věci tuto roli plnily DYNASTY PARTNER s. r. o., UNIGRADE s. r. o. a dále fyzické osoby P. C., J. D. aj. a K. D. Všechny řetězce současně zahrnují subjekt, který buď nepodává daňová přiznání, nebo vykazuje na vstupu

pokračování

fiktivní plnění, je nekontaktní atd.. Tím byla v září 2014 Bawerol plus s. r. o., v říjnu a listopadu 2014 tuto roli zastávala společně s P. M. V období měsíců leden, březen a srpen 2015 zastávala tuto pozici KREVOY UNIQUE s. r. o.

[44] Stěžovatelka byla do řetězce včleněna pouze proto, aby byl generován nárok na odpočet daně, kdy současně Bawerol plus s. r. o., resp. P. M. nebo KREVOY UNIQUE s. r. o., neodvedli daň na výstupu a stěžovatelka ve svém důsledku nárokovala vrácení této nezaplacené daně. Popsaný systém byl ve všech řetězcích zcela shodný.

[45] NSS se ztotožňuje s krajským soudem i žalovaným v tom, že změna v obchodní komoditě, kdy bylo po zavedení režimu přenesené daňové povinnosti na granulát stříbra, v řetězcích zvoleno obchodování s investičním stříbrem, na které se tento režim zdanění neuplatňoval, jen dokresluje hlavní smysl posuzovaných transakcí. Protože stěžovatelka tento závěr rozporuje poprvé až v kasační stížnosti, NSS pouze nad rámec rozhodovacích důvodů uvádí (viz § 104 odst. 4 s. ř. s.), že při přenesení daňové povinnosti by bylo uplatňování pouze nadměrného odpočtu daleko obtížnější. Daný řetězec fungoval tak, že stěžovatelka z přijatého zboží uplatňovala odpočet bez ohledu na skutečnost, že DPH státu nebyla v řetězci uhrazena. V režimu přenesené daňové povinnosti by byl každý příjemce v řetězci oprávněn uplatnit odpočet pouze za situace, že by stejnou DPH také do státního rozpočtu namísto svého dodavatele sám odvedl. Přenesením povinnosti z poskytovatele plnění na jeho příjemce tak fakticky mizí možnost vzniku klasického řetězového podvodu na DPH.

[46] Procesní obrana založená na tom, že stěžovatelka neodebírala zboží od někoho neznámého (proto si ho nepověřovala, nepřevažovala zboží, neměla žádné smlouvy ani s dodavatelem ani s odběratelem, neudělala si průzkum trhu, nezjišťovala nic o svém výhradním odběrateli, dokonce neprověřovala, komu konkrétně zboží předává), a šlo jen o ojedinělé transakce, které nepatřily a nepatří do její standardní podnikatelské činnosti, svědčí za daného skutkového stavu naopak závěrům žalovaného. Stejně tak svědčí závěrům žalovaného i krajského soudu skutečnost, že zejména při prvních obchodech probíhal nákup a prodej zboží na parkovištích obchodních center systémem předání stříbra z auta dodavatele do vedle zaparkovaného auta stěžovatelky a následně do auta odběratele.

[47] Pokud jde o důvodnou obavu, že uhrazení daně bude spojeno s obtížemi, má NSS za to, že vzhledem k účasti stěžovatelky v několika podvodných řetězcích lze souhlasit s krajským soudem v tom, že „samotný (aktuální) rozbor finanční situace není jediným vodítkem pro navození možných obav o dobytost daně“. V projednávané věci je zřejmé, že stěžovatelka neměla k úhradě dosud nestanovené daně ve výši 1 427 886 Kč dostatek disponibilních zdrojů. Byla zadlužená, vykazovala dlouhodobý nízký stav finančního majetku, zejména stav peněžních prostředků na účtech. Nepodniká ve vlastních prostorách a nevlastní nemovitý majetek. Její hmotný majetek nepředstavoval dostatečné krytí k úhradě dosud nestanovené daně, neboť 70% tohoto majetku tvořil majetek obtížně zpeněžitelný. O správnosti uvedených závěrů ostatně svědčí i to, že zajištěná daň byla téměř celá (1 336 000 Kč) uhrazena půjčkou společníka, o čemž není mezi stranami sporu. Na tomto závěru nemohou nic změnit ani případná dílčí pochybení v analýze ekonomické situace stěžovatelky

[48] Za daného skutkového stavu je nahrazení zajišťovacích příkazů prostředky daňového řádu založenými na následném dobrovolném postupném plnění daňové povinnosti jen obtížně představitelné. Takové řešení přichází v úvahu zejména v případech, kdy k úhradě budoucí daně objektivně existují dostatečné finanční či majetkové zdroje.

[49] Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že podle rozsudku NSS č. j. 2 Afs 239/2015 - 66, na který stěžovatelka v kasační stížnosti odkazuje, platí „*je-li s ohledem na okolnosti pravděpodobné, že daňový subjekt splatnou daň uhradí, byť postupně, je třeba zásadně upřednostnit standardní stanovení daně před okamžitým uspokojením budoucí daňové pohledávky exekucí zajišťovacího příkazu na dosud nesplatnou nebo nestanovenou daň, jejímž důsledkem je ekonomická likvidace daňového subjektu.*“ Citovaný judikát se však od nyní posuzované věci odlišoval jednak rozdílem v majetkových poměrech daňových subjektů a dále tím, že správce daně nespatořoval pravděpodobnost doměření daně v zapojení žalobce do podvodného obchodního řetězce. Obdobné závěry lze vztáhnout i na rozsudek ze dne 7. 8. 2018, č. j. 6 Afs 364/2017 - 54.

IV. Závěr a náklady řízení

[50] Z výše uvedených důvodů soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[51] Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, byť měl ve věci plný úspěch, žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu je soud nepřiznává.

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

V Brně dne 12. března 2020

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu