



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **SOUKROMÁ ENERGETICKÁ, s. r. o.**, se sídlem Novosvětská 155, Praha 9, zast. JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem se sídlem Na Poříčí 1041/12, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2019, č. j. 23668/19/5100-41453-712277, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 2. 2021, č. j. 10 Af 33/2019 - 37,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) vydal dne 10. 4. 2019 zajišťovací příkazy č. j. 3432694/19/2009-80542-110717 a č. j. 3433381/19/2009-80542-110717, jimiž uložil žalobkyni, aby okamžikem jejich vydání zajistila úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad a prosinec 2018, která dosud nebyla stanovena, a to složením jistoty v souhrnné výši 1 516 200 Kč na depozitní účet správce daně.

[2] Důvodem bylo zjištění zapojení do řetězce obchodních společností bez faktické ekonomické činnosti, v němž docházelo k fakturování fiktivních plnění, při nichž první článek řetězce neodvede DPH a další články nárokují odpočet daně, který není kryt faktickým přijetím plnění. Podle zjištění správce daně zapojené společnosti obvykle sídlily na hromadných adresách, jednatele měli bydliště na ohlašovnách nebo čelili četným exekucím, společnosti neměly prostředky k ekonomické činnosti, neměly zaměstnance, jejich účty byly bez pohybu, často

s nulovým či záporným zůstatkem. Subdodavatelé neodváděli daň, protože jim byl přidělen status nespolehlivého plátce. Sama žalobkyně měla jednoho zaměstnance – jednatele, a sídlo v jeho bydlišti. Deklarované nákupy dosahovaly milionových částek měsíčně, nebyly hrazeny na účet dodavatelských společností a bezhotovostní platby od odběratelů byly žalobkyní odklány na soukromý účet jednatele, z něhož byly vybírány v hotovosti. Žalobkyně neměla kromě terénní čtyřkolky z roku 2006 žádný jiný majetek a prostředky na účtech byly vysoce variabilní, nedostatečné a vybírané v hotovosti. Po zhodnocení těchto skutečností i dalších poznatků týkajících se majetkových poměrů žalobkyně a jejího statusu nespolehlivého plátce získal správce daně silnou obavu z budoucí nedobytnosti daně.

[3] Žalovaný se ve svém rozhodnutí plně ztotožnil se skutkovými zjištěními i právními závěry správce daně, jehož rozhodnutí potvrdil, a podaná odvolání zamítl.

II. Rozhodnutí Městského soudu v Praze

[4] Městský soud v napadeném rozsudku vycházel z podmínek § 167 zákona č. 280/2009, daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Vyslovil, že daňový řád vydání zajišťovacího příkazu nepodmiňuje zahájením postupu k odstranění pochybností ani daňové kontroly a lze jej vydat ještě před zahájením řízení, kterým je daň stanovována. Citoval četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu k podmínkám vydání zajišťovacích příkazů i k řízení o jejich vydání. Důvody k pochybnostem shledal naplněnými prokázáním chybějící daně v řetězci, nehledě na to, že správce daně pochybnosti nestavěl na tom, že žalobkyně byla zapojena v podvodu na DPH, ale na neprokázání faktického plnění; přitom městský soud upozornil, že řada podezřelých okolností nasvědčujících podvodu byla dána. Skutková zjištění správce daně nebyla žalobkyní vyvrácena ani vysvětlena. Ve vztahu k naplnění podmínky budoucí nedobytnosti daně městský soud opět na základě konkrétní judikatury Nejvyššího správního soudu zdůraznil skutková zjištění ohledně jejího movitého a nemovitého majetku, pohledávek a závazků, stavu zásob a bankovních účtů. Poukázal na zjištění o vyvádění finančních prostředků na soukromé bankovní účty, kam byly poukazovány i platby od odběratelů, na převedení osobních automobilů z majetku žalobkyně na jejího jednatele a na neplnění daňových povinností žalobkyně v minulosti.

[5] Ve vztahu k okamžité vykonatelnosti zajišťovacích příkazů zmínil soud, že žalobkyně patří mezi nespolehlivé plátce, a konstatoval její daňové nedoplatky. Ačkoliv tedy nebylo možno vyloučit, že žalobkyně je schopna generovat zisk, odklání prostředků z jejích firemních účtů na soukromé zpochybňuje, že by tento zisk byl použit na úhradu daně. Krajský soud rovněž nepřisvědčil žalobní námitce neproporcionality postupu správce daně, jímž nebyl uznán nárok na odpočet DPH z důvodů pravděpodobné fiktivnosti přijatého plnění bez změny daňové povinnosti na výstupu. Tato otázka podle soudu spadá do nalézacího daňového řízení, a navíc poukázal na to, že žalovaný tuto námitku posoudil v odvolacích rozhodnutích v souladu s čl. 203 směrnice Rady 2006/112/ES a rozsudkem ESD ve věci C-642/11, *Stroj trans EOOD*, z 31. 1. 2013. Ze všech těchto důvodů městský soud žalobu zamítl.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Stěžovatelka opírá kasační stížnost o kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“); konkrétně má za to, že městský soud nesprávně posoudil právní otázku v předchozím řízení

pokračování

a že měl rozhodnutí žalovaného zrušit pro žalobou vytykané vady, přičemž tyto vady také nesprávně právně posoudil.

[7] Po obsáhlé citaci napadeného rozsudku stěžovatelka označuje předpisy rozhodné k posouzení věci, a to § 140 odst. 1, § 89 odst. 4 a § 143 odst. 1 daňového řádu. Před vydáním zajišťovacích příkazů byla daň za rozhodná období stanovena a splatná. Pokud správce daně zajišťoval do budoucna splatnou daň, nezahájil ani vyměřovací řízení (postup k odstranění pochybností) ani doměřovací řízení (daňovou kontrolu). Neexistovalo tedy žádné daňové řízení, v němž by mohla být v budoucnu vyměřena nebo doměřena daň. Názor městského soudu o nepotřebnosti takového řízení považuje za nesprávný.

[8] Městský soud sám konstatuje skutečnost, že nejsou prokázány pochybnosti o faktickém neposkytnutí plnění dodavateli, ale konstruuje podmínky existence daňového podvodu, které shledává i v důvodech rozhodnutí žalovaného. Přesto nebyl proveden vědomostní test a vědomost či nevědomá nedbalost nebyly žalobkyní prokázány.

[9] Z těchto důvodů měla být žaloba úspěšná a městský soud pochybil, pokud napadené rozhodnutí žalovaného nezrušil. Stěžovatelka proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud „změnil napadený rozsudek krajského soudu tak, že se rozhodnutí žalovaného zrušuje a věc se mu vrací k dalšímu řízení“.

[10] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti s argumenty stěžovatelky neztotožňuje, přičemž poukazuje na své vyjádření k žalobě a na odůvodnění napadeného rozsudku. Stěžovatelčinu kasační argumentaci k nezbytnosti zahájení nějakého řízení před vydáním zajišťovacího příkazu považuje za velmi stručnou, opakovanou, a navíc dostatečně vyvrácenou v odst. 16 rozsudku městského soudu. Zajišťovací příkaz je institutem využitelným, aniž je zahájeno vyměřovací nebo doměřovací řízení. Právě proto jsou pro jeho použití zákonem i judikaturou správních soudů stanoveny přísné podmínky. Podle žalovaného není pravdou, že by městský soud zpochybnil závěry žalovaného k existenci faktického plnění s tím, že mělo jít o podvod. Stěžovatelka napadený rozsudek cituje nepřesně. Městský soud konstatoval, že některá skutková zjištění nenasvědčují neposkytnutí plnění, ale daňovému podvodu. Navázal však tím, že daňový subjekt neuplatnil v žalobě žádné konkrétní tvrzení ani vysvětlení k existenci plnění a zůstalo tak jen jeho pouhé tvrzení, že plnění existovalo.

[11] Žalovaný, ačkoliv nepovažuje za správnou argumentaci stěžovatelky, nesouhlasí v tomto bodě ani s městským soudem, neboť k posuzování neprokázání pochybností o existenci plnění neměl v žalobě žádné podklady. Navíc sám označil okolnosti případného podvodu za zcela nerozhodné v řízení o zajišťovacím příkazu. Rozhodnutí žalovaného stálo na předpokladu, že daňový subjekt v budoucnu neprokáže, že se plnění uskutečnilo tak, jak bylo uvedeno v daňovém dokladu, přičemž se daňový subjekt zapojil do fakturace fiktivních plnění bez faktické ekonomické činnosti, což bylo v rozhodnutí graficky znázorněno zaznamenáním fakturačních toků. Veškerá zjištění o osobách v řetězci podporují závěr o tom, že neměly podmínky k výkonu faktické ekonomické činnosti; reálný přesun zboží tak nebylo možno předpokládat. Z toho pak plyne vysoká pravděpodobnost budoucího stanovení daně stěžovatelce, která by jen obtížně mohla prokázat hmotněprávní základ nároku na odpočet. Závěry městského soudu považuje v tomto směru za nepřesné, ovšem nedomnívá se, že by jeho rozsudek proto měl být zrušen, neboť toto vyjádření soudu zde bylo uvedeno nad rámec žalobních důvodů. Navrhuje proto zamítnutí kasační stížnosti.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud posuzoval splnění podmínek řízení, přičemž shledal, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, řádně zastoupenou a jedná se o kasační stížnost, která je ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná.

[13] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval přípustností konkrétních kasačních důvodů, vzhledem k tomu, že dle vyjádření žalovaného obsahují i argumentaci, která nebyla uplatněna v žalobě (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Jedná se o poukaz stěžovatelky na skutečnost, že sám městský soud zpochybnil, zda v řízení bylo prokázáno faktické neposkytnutí plnění v řetězci a soudil spíše na podvod. V žalobě je na s. 5 uveden nesouhlas stěžovatelky s tvrzením žalovaného o fiktivním plnění; nelze tak dospět k závěru, že městský soud vybočil z mezí žaloby. Pokud se pak nad její rámec vyjádřil k pravděpodobnosti jiného průběhu dodavatelských vztahů, logicky na to stěžovatelka může reagovat v kasační stížnosti.

[14] Důvodnost kasační stížnosti pak kasační soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, současně zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by byl nucen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). O věci přitom rozhodl bez jednání podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Předně je nutné konstatovat, že kasační stížnost je co do přímé kasační argumentace velmi úsporná; není však úkolem kasačního soudu jí uplatněné důvody jakkoliv dopracovávat či domýšlet.

[17] Nejdříve je třeba se zabývat kasačním důvodem podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy tvrzenou vadností postupu krajského soudu a nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, neboť jen u přezkoumatelného rozsudku lze zpravidla vážit důvodnost věcných kasačních námitek. Kasační stížnost, ač tento kasační důvod výslovně označuje, neuvádí k němu vůbec nic bližšího, vyjma snad obecné výtky, že soud nesprávně vyhodnotil žalobní body. Jedná se ovšem o kasační důvod, který je Nejvyšší správní soud povinen zkoumat z moci úřední (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), a proto se přezkoumatelností rozsudku plně zabýval. Je třeba přisvědčit žalovanému, že určitou pochybnost vzbuzuje, že městský soud v rozsudku rozepisoval, zda se jedná o neprokázané plnění, nebo o podvodné jednání, což nebylo takto pojato v žalobě. Městský soud je totiž podle § 75 odst. 2 s. ř. s. oprávněn zkoumat důvodnost žaloby pouze v mezích žalobních bodů, pokud nejsou dány důvody, k nimž je povinen přihlížet nad jejich rámec. Jak již bylo výše uvedeno, nelze přehlédnout, že v žalobě se určitá námitka týkající se fakticity plnění vyskytla. Městský soud se jí zabýval a uvedl, že dospěl k poněkud odlišným závěrům, nicméně z hlediska podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu nerozhodným. V tom se s ním kasační soud shoduje a nepovažuje proto rozsudek městského soudu za nepřezkoumatelný. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. z tohoto ani z jiného důvodu neshledal.

[18] Stěžovatelka ve vztahu ke kasačnímu důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. poukazuje znovu na závěr soudu, že nebyly prokázány pochybnosti o existenci faktického poskytnutí plnění; ve vztahu k pravděpodobnému podvodu pak nebyl proveden vědomostní test. Z toho stěžovatelka dovozuje, že nebyly prokázány ani pochybnosti o existenci plnění,

pokračování

ani podvodné jednání, a tudíž nebyly splněny podmínky stanovené v § 167 odst. 1 daňového řádu.

[19] Podle tohoto ustanovení platí, že je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době své vymahatelnosti nedobytná, nebo že v té době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.

[20] Z hlediska úplnosti skutkového stavu nezbytného k posouzení, zda byly naplněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, je třeba se zabývat podstatnými skutečnostmi plynoucími ze správního spisu. Zajišťovací příkaz je krajním opatřením, jímž se náhle a velmi důrazně zasahuje vůči daňovému subjektu, na druhé straně je třeba vážit poznatky o tom, že by do stanovení daně mohla zmizet aktiva daňového subjektu (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 – 66). Přitom skutkové okolnosti v době, kdy vyvstane obava o zaplacení v budoucnu stanovené daně, nemusí být úplně důkladně zjištěné; podstatná je pravděpodobnost jejího vyměření či doměření a existence odůvodněné obavy o její úhradu (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2015, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, případně další rozhodnutí tohoto soudu, z nichž citoval městský soud v napadeném rozsudku). Stejně tak tato zjištění nemusí napovídat existenci podvodu, postačí zjištění neexistence plnění (srovnej městským soudem citovaný rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38).

[21] Správce daně podrobně popsal svá zjištění v zajišťovacích příkazech, což městský soud ve stručnosti zopakoval. Zajišťovací příkazy obsahují podrobné a přehledné tabulky nárokových odpočtů v rozhodných obdobích. Ve vztahu k popsaným údajům vyhodnotil svá zjištění o deklarovaných dodavatelích. V listopadu 2018 se jednalo o dodavatele, jehož jednatel čelil dvaceti exekucím, sídlil na společné adrese nabízené jako virtuální sídlo firem, na jeho účtu nebyly zjištěny platby ve prospěch daňového subjektu, neměl zaměstnance atd. Prověření byli i dva subdodavatelé, oba již dříve zapsaní jako nespolehliví plátcí nevyvíjející žádnou ekonomickou činnost a rovněž nevykazující žádné podmínky umožňující faktickou ekonomickou činnost, neplnící daňové povinnosti atd. V prosinci roku 2018 se jednalo o téhož dodavatele s jinými subdodavateli, přičemž jednatel jednoho z nich byl jednatelem v několika společnostech a byl rovněž v exekuci, sídlil na společné adrese řady společností, jeho účty nevykazovaly pohyb; podobně na tom byl i druhý zjištěný subdodavatel. Finanční toky byly v obou zajišťovacích příkazech graficky vyjádřeny. Veškeré tyto poznatky lze považovat za dostatečné podložení závěru o fiktivnosti plnění, k němuž dospěl správce daně a žalovaný. Tomu přisvědčil i městský soud v odst. 20 napadeného rozsudku. Nicméně dále konstatoval, že zjištěné skutečnosti napovídají spíše existenci zapojení do daňového podvodu, který by rovněž odůvodňoval vydání zajišťovacího příkazu. V této souvislosti poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 – 28, podle něhož pro vydání zajišťovacího příkazu postačí nastínění struktur a fungování podvodné struktury včetně zapojení daňového subjektu, aby bylo zřejmé, že se nejedná o pouhou spekulaci. Stejně tak případně městský soud poukázal na rozsudky NSS, z nichž plyne potenciální možnost účasti daňového subjektu v podvodném řetězci bez nutnosti zkoumání jeho dobré víry (viz odst. 21 napadeného rozsudku). Ve svém závěru však městský soud vycházel z toho, že žalovaný podložil zajišťovací příkazy dostatečnými poznatky o zřejmě fiktivních plněních, proti čemuž stěžovatelka v žalobě neuplatnila žádnou konkrétní argumentaci. Exkurs městského soudu k podmínkám daňového podvodu tedy nebyl pro posouzení podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů z hlediska žalobních námitek podstatný. Lze rovněž přisvědčit městskému soudu v názoru podpořeném

judikaturou o nižším standardu podkladů pro potřeby vydání zajišťovacího příkazu oproti důkazům potřebným pro rozhodnutí o dani. Zde lze zopakovat poukaz na rozsudek tohoto soudu ze dne 8. 1. 2021, č. j. 5 Afs 362/2019 - 32, podle něhož „s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu finanční orgány v této fázi zásadně neprovádějí dokazování, protože při vydávání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií důvodně nasvědčujících obavám finančního úřadu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, nebo ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015 - 45). Při vydávání zajišťovacího příkazu rovněž není na místě obsírně prokazovat skutečnosti, které z povahy věci souvisejí se stanovením daně samotné, a tedy nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu.“

[22] Pokud jde o podmínku vydání zajišťovacích příkazů spočívající v obavě o budoucí nedobytnost daně, správce daně i žalovaný její naplnění rovněž obsáhle zdůvodnili a městský soud se k tomuto hodnocení přiklonil. Proti tomu kasační stížnost nebrojí. Lze tak v této části uzavřít, že pro vydání zajišťovacího příkazu byly zjištěné skutkové okolnosti dostatečné. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. naplněn nebyl.

[23] Stěžovatelka dále považuje za nesprávný samotný právní základ postupu správce daně a žalovaného spočívající v tom, že nebylo vedeno žádné nalézací řízení, v jehož rámci bylo možno využít institutu zajišťovacího příkazu. Městský soud na tuto výtku uplatněnou již v žalobě odpověděl v odst. 16 napadeného rozsudku. V daném případě byly zajišťovací příkazy vydány ve vztahu k dani, která bude v budoucnu doměřena, přičemž dodatečný platební výměr je jedním ze způsobů stanovení daně ve smyslu § 147 odst. 1 daňového řádu, a doměření nebylo vyloučeno uplynutím lhůty pro stanovení daně. I zde lze citovat z přílehlavého rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2021, č. j. 5 Afs 362/2019 - 32: „úvahy správce daně, zda byla naplněna první podmínka (existence odůvodněné obavy) pro zajištění daně, byly podloženy reálnými podklady a zjištěními, na jejichž základě byl správce daně oprávněn vydat zajišťovací příkaz, a to ještě před zahájením řízení, kterým je daň stanovována (...).“ O tohoto právního názoru nemá Nejvyšší správní soud důvod se odchýlit. Nebyl proto naplněn ani kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

V. Závěr a náklady řízení

[24] Nejvyšší správní soud tedy shledal uplatněné kasační námitky nedůvodnými. Nezbylo proto než kasační stížnost zamítnout v souladu s § 110 odst. 1 in fine s. ř. s.

[25] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v těchto kasačních řízeních úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasačních stížnostech nevznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, proto mu náhrada nebyla přiznána.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 3. února 2022

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu