



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **AMPARA s.r.o.**, se sídlem Zemědělská 612, Kamenný Újezd, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2016, čj. 21391/16/5100-41458-710158, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 6. 3. 2019, čj. 50 Af 13/2016-167,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem přezkumu v nynější kauze je zákonnost celkem patnácti zajišťovacích příkazů vydaných podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, kterými Finanční úřad pro Jihočeský kraj (správce daně) uložil žalobkyni, aby zajistila úhradu dosud nestanovené DPH za zdaňovací období červen, červenec, říjen až prosinec 2014 a leden až říjen 2015, a to složením jistoty na depozitní účet správce daně v celkové výši 36 877 061 Kč. Správce daně na základě zjištění plynoucích z kontroly DPH dospěl k závěru, že se žalobkyně v letech 2014 a 2015 zapojila do karuselových podvodů na DPH při obchodování s polyetylenovým granulátem. Podle správních orgánů proto existovala vysoká pravděpodobnost, že žalobkyni v budoucnu doměří DPH ve značném rozsahu. Současně správce daně po zhodnocení ekonomické situace žalobkyně vyjádřil obavy, že žalobkyně nebude mít v době splatnosti DPH dostatek finančních prostředků ani jiného zpeněžitelného majetku na úhradu DPH. Zajišťovací příkazy byly účinné a vykonatelné okamžikem vydání, jelikož podle správce daně při vydání zajišťovacího příkazu

hrozilo nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

[2] Žalobkyně proti zajišťovacím příkazům podala odvolání, která obsahovala totožné námitky. Žalovaný proto s poukazem na procesní ekonomii řízení posuzoval zákonnost všech zajišťovacích příkazů v jednom řízení a rozhodl o nich společně. V rozhodnutí ze dne 11. 5. 2016 se žalovaný ztotožnil s posouzením správce daně, odvolání zamítl a všechny zajišťovací příkazy ze dne 16. 3. 2016 potvrdil.

II. Procesní vývoj soudního řízení

[3] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou, kterou krajský soud rozsudkem ze dne 31. 1. 2018, čj. 50 Af 13/2016-81, zamítl jako nedůvodnou. Tento rozsudek žalobkyně napadla kasační stížností. NSS shledal kasační stížnost částečně důvodnou, a proto výše citovaný rozsudek krajského soudu rozsudkem ze dne 16. 8. 2018, čj. 10 Afs 89/2018-101, zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení. Krajský soud pochybil, protože se nezabýval důkazy předloženými v soudním řízení, kterými se žalobkyně snažila zpochybnit tvrzení správce daně o zapojení do podvodného řetězce. Konkrétně se jednalo o tabulky o prodeji granulátů za roky 2014 a 2015. Neprovedení navrhovaného důkazu (event. nevysvětlení, proč důkaz nebyl pro posouzení věci významný) vyhodnotil NSS jako vadu, která mohla mít vliv na zákonnost rozsudku krajského soudu. Podle NSS mohlo mít posouzení předložených důkazů vliv také na hodnocení ekonomické situace žalobkyně. Proto se NSS nemohl vyjádřit ani k tomu, zda byla naplněna druhá podmínka nezbytná pro vydání zajišťovacích příkazů - odůvodněná obava, že v době vymahatelnosti bude daň nedobytná. Z obdobných důvodů NSS neposuzoval ani námitky proti nepřiměřenosti postupu správce daně spočívajícího v okamžité vykonatelnosti zajišťovacích příkazů. Podle NSS byl nadto rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný. Krajský soud se vůbec nevyporádal s námitkou žalobkyně, v níž se ohradila proti tomu, že žalovaný konkrétní nedostatky v rozhodnutí správního orgánu prvního stupně opravil jako pouhé chyby v psaní.

[4] Novým rozsudkem ze dne 6. 3. 2019, čj. 50 Af 13/2016-167, který je předmětem přezkumu v nynější kauze, krajský soud opět žalobu zamítl jako nedůvodnou. Setrval na názoru, že existují důvodné indicie o zapojení žalobkyně do podvodného řetězce, a tudíž také pochybnosti o nároku žalobkyně na odpočet DPH. Žalobkyně čerpala nárok na odpočet DPH, která však nebyla uhrazena subjekty na předchozích pozicích řetězce. Žalovaný podle krajského soudu v zajišťovacích příkazech konkrétně popsal podvodný řetězec a způsob, jakým do něj byly jednotlivé společnosti zapojeny. Tato zjištění nemohla žalobkyně vyvrátit ani předloženými tabulkami o prodeji granulátů za roky 2014 a 2015. Tabulky totiž podle krajského soudu zachycují pouze částečný pohyb zboží. Žalobkyně nepodala žádný důkaz o tom, jakým způsobem získali zboží její dodavatelé. Soud dále uzavřel, že byla naplněna také důvodná obava o budoucí dobytost daně. Hlavním zdrojem obav byla účast žalobkyně v karuselovém podvodu, která činí z žalobkyně rizikový daňový subjekt. Tyto obavy byly dále ještě podpořeny pochybnostmi ohledně ekonomické a finanční situace žalobkyně. Podle krajského soudu se správce daně s ohledem na strukturu majetku žalobkyně důvodně obával o vymahatelnost zajištěné částky. Celkové ekonomické vyhlídky v kontextu s ukončením podvodné činnosti žalobkyně opravňovaly správce daně také k okamžité vykonatelnosti zajišťovacích příkazů. Podle krajského soudu nemohla mít na zákonnost zajišťovacích příkazů vliv ani skutečnost, že žalovaný v rozhodnutí o odvolání nepřesné údaje o dodavatelích stěžovatelky označil jako chyby v psaní a opravil je. Nic nebránilo odvolacímu orgánu nahradit část odůvodnění vlastní úvahou a korigovat tak dílčí nedostatky podřízeného správního orgánu.

pokračování

III. Shrnutí argumentů kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a replika

[5] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu obsáhlou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V ní stěžovatelka napadá zejména naplnění jednotlivých podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů dle § 167 odst. 1 daňového řádu.

[6] První skupina kasační námitek směřuje proti závěru, že existovala přiměřená pravděpodobnost doměření daně v budoucnu. Stěžovatelka zpochybňuje tvrzení správních orgánů o zapojení do podvodného řetězce na DPH. Správní orgány především nevzaly vůbec v potaz, že stěžovatelka obchodovala s odlišnými druhy granulátu. Tabulky o prodeji granulátu za roky 2014 a 2015 doložené v řízení před krajským soudem prokazují, že neexistoval věcný vztah mezi prodejem zboží a jeho nákupem. Stěžovatelka rovněž navrhovala provést k důkazu listiny zajištěné Policií ČR v rámci trestního řízení, které vůči ní inicioval správce daně. Krajský soud tyto důkazy zamítl pro údajnou nadbytečnost, neboť doložené důkazy prý dostatečně osvědčují skutkový stav. Současně však stěžovatelce při hodnocení tabulek o prodeji granulátu vytkl neúplnou demonstraci pohybu zboží. Uvedené závěry krajského soudu jsou ve vzájemném rozporu.

[7] Podle další kasační námítky správní orgány neprokázaly, že se stěžovatelka daňového podvodu zúčastnila vědomě. Stěžovatelka poukazuje na judikaturní vývoj v kauze *LJJA* (sp. zn. 5 Afs 321/2017) a uzavírá, že pokud správní orgány kladou daňovému subjektu k tíži vědomou účast na daňovém podvodu, musí o subjektivní stránce v této formě mít dostatečně silné indicie.

[8] V další části kasační stížnosti stěžovatelka nesouhlasí s tím, že existovaly důvodné obavy o dobytost daně v době její splatnosti. Stěžovatelka je na rozdíl od krajského soudu přesvědčena, že hlavním zdrojem obav nemůže být zapojení do podvodného řetězce. Zcela nedostatečná je též ekonomická analýza správce daně. Stěžovatelka poukazuje na konkrétní ekonomické ukazatele a uzavírá, že je ekonomicky silným podnikem. Obavy o dobytost daně nemohla založit ani skutečnost, že hospodaří s cizími zdroji. Výběr daně neohrozí ani likvidace obchodu s granulátem. Stěžovatelka totiž provozuje také vlastní výrobní činnost, která produkuje dostatečné příjmy na úhradu daně. Správce daně nadto nezjistil, že by stěžovatelka utlumovala činnost. Jedná se o stabilní společnost s desítkami zaměstnanců. Navíc v rámci daňové kontroly poskytovala správci daně součinnost. Stěžovatelka podotýká, že si mohla vypomoci úvěrem, žádostí o posečkání úhrady daně či rozložením její úhrady na splátky. Krajský soud se vůbec s touto žalobní argumentací nevypořádal, jeho rozhodnutí je proto v této části nepřezkoumatelné.

[9] Stěžovatelka dále považuje za nepřiměřené, že jí správní orgány odepřely zákonnou lhůtu tří pracovních dnů pro složení jistoty. Správní orgány zcela nedůvodně zvolily nejpřísnější variantu - zajišťovací příkazy vydaly s okamžitou platností a zahájily okamžitou exekuci na majetek stěžovatelky.

[10] Konečně v poslední kasační námítce stěžovatelka napadá postup žalovaného, který v odvolacím řízení bez dalšího opravil nepřesná zjištění týkající se konkrétních zdanitelných plnění jako pouhou chybu v psaní.

[11] Žalovaný v podrobném vyjádření vyvrací jednotlivé kasační námítky. Závěry krajského soudu považuje za správné a navrhuje kasační stížnost zamítnout. Stěžovatelka reaguje

na vyjádření žalovaného v rozsáhlé replice, která z valné části opakuje argumentaci uvedenou již v kasační stížnosti.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[12] NSS při posuzování kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil NSS v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu. Soud se nejprve zabýval otázkou pravděpodobnosti stanovení daně v budoucnu [IV.A.], následně posoudil námitky týkající se prokazování vědomé účasti na daňovém podvodu [IV.B.], poté zkoumal existenci obav o dobytost daně [IV.C.], dále se vypořádal s okamžitou vykonatelností zajišťovacích příkazů [IV.D.] a nakonec se zabýval opravou nepřesných údajů v zajišťovacích příkazech za zdaňovací období červen 2014 a březen 2015 [IV.E.].

[13] Kasační stížnost, byť opakovaná, je ve větší části přípustná. NSS se doposud nezabýval námitkami stěžovatelky po věcné stránce (až na výjimky dále uvedené). Rozsudek krajského soudu ze dne 31. 1. 2018, čj. 50 Af 13/2016-81, NSS zrušil rozsudkem ze dne 16. 8. 2018, čj. 10 Afs 89/2018-101, pro procesní pochybení a nepřezkoumatelnost (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, čj. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS, bod 24).

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Jádrem sporu v nynější kauze je otázka zákonnosti celkem patnácti zajišťovacích příkazů vydaných dne 16. 3. 2016 v celkové výši 36 877 061 Kč.

[16] Důvody pro vydání zajišťovacího příkazu jsou stanoveny v § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, 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.*

[17] Správce daně tedy může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu, tj. přiměřenou pravděpodobnost, že

- a) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že
 - b) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi
- (srov. rozsudek ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS, věc *Českomoravská olejářská*).

[18] K povaze a náležitostem zajišťovacích příkazů se NSS již opakovaně vyjádřil v celé řadě případů. Rozšířený senát dovodil, že správce daně je „*povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za obrožene*“ (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2009, čj. 9 Afs 13/2008-90, č. 2001/2010 Sb. NSS, věc *CZT*, bod 27). Naplnění odůvodněné obavy je nutné zkoumat *individuálně* ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu (srov. rozsudek ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, věc *SLOVLIKER ČR*, bod 20). Zajišťovací příkaz je třeba vnímat jako prostředek *ultima ratio*. Jinak řečeno, zajišťovací příkaz by měl být využíván obezřetně a uvážlivě jako mimořádný nástroj, v souladu se zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti, která správci daně ukládá použít jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a ještě stále umožňují dosáhnout cíle správy daní (§ 5 odst. 3 daňového

pokračování

řádu, srov. k tomu rozsudek ze dne 30. 11. 2017, čj. 4 Afs 140/2017-54, č. 3675/2018 Sb. NSS, věc *FAU*, bod 29, a další početnou navazující judikaturu).

[19] Nutno podotknout, že při vydání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicíí důvodně nasvědčujících obavám správce daně.

[20] Správce daně v posuzované věci k vydání zajišťovacích příkazů vedly zejména následující dva okruhy skutečností, které v něm vyvolaly odůvodněné obavy: (1) účast stěžovatelky v podvodném řetězci, (2) ekonomická a finanční situace stěžovatelky. Podpůrně své obavy opřel o další skutečnosti na straně stěžovatelky.

IV. A. *Pravděpodobnost stanovení daně v budoucnu*

[21] V první části kasační stížnosti stěžovatelka namítá, že v době vydání zajišťovacích příkazů neexistovaly důvody, které by zakládaly přiměřenou pravděpodobnost pro stanovení daně v budoucnu.

[22] V této souvislosti nejprve vytýká žalovanému, že v odvolacím řízení doplňoval důvody, které zakládají přiměřenou pravděpodobnost pro stanovení daně, a to aniž stěžovatelku před vydáním rozhodnutí s těmito novými důvody zajištění seznámil postupem dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný uvádí, že se jedná o nepřipustnou novou kasační námitku. Podstata této námitky je navíc dle žalovaného nedůvodná. V replice stěžovatelka upozorňuje na to, že totožnou argumentaci uvedla již v bodě 28 žaloby.

[23] NSS souhlasí se stěžovatelkou, že se nejedná o novou námitku. Obdobnou argumentaci obsahuje žalobní bod 28. Jedná se však o opakovanou kasační námitku, která je nepřipustná dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. NSS se totiž k této námitce již závazně vyslovil v předchozím rozsudku čj. 10 Afs 89/2018-101, bod 21. Žalovaný neodůvodnil své rozhodnutí novými skutečnostmi, pouze v reakci na odvolací námitky detailněji rozvedl skutečnosti, které existovaly již v době vydání zajišťovacích příkazů. Stěžejním důvodem pro stanovení daně v budoucnu byla jak v zajišťovacích příkazech, tak i v rozhodnutí žalovaného skutečnost, že stěžovatelka nakupovala a dále prodávala granulát v rámci obchodní struktury, která vykazovala znaky podvodného jednání na DPH. Sama stěžovatelka nspecifikuje, co konkrétně v rozhodnutí žalovaného považuje za nové skutečnosti. Pokud jde o nepřesné údaje o dodavatelích granulátů a jejich opravu v rozhodnutí žalovaného, této zvlášť formulované kasační námitce se NSS věnuje pod bodem **IV.E.** tohoto rozsudku.

[24] Podle další kasační námitky správní orgány neodůvodnily dostatečně závěr o zapojení stěžovatelky do řetězových podvodů na DPH. Z doložených podkladů prý není zřejmé, v čem spočívala nezákonnost řetězce či z jakých zdanitelných plnění nebyla odvedena DPH a v jaké výši. Tvrzení správních orgánů o zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce na DPH navíc nemají dle stěžovatelky dostatečnou oporu ve správním spisu.

[25] S výše uvedenými tvrzeními stěžovatelky se NSS nemohl ztotožnit. Podle ustálené judikatury pro splnění prvního předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu (tj. přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude stanovena) zpravidla postačí, pokud správce daně přesvědčivě nastíní strukturu a mechanismy fungování podvodného řetězce a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán. Zároveň musí být z předložených indicíí patrné, že účast dané osoby na podvodné struktuře není pouhou spekulací nepodloženou konkrétními informacemi (rozsudek ze dne 30. 11. 2016, čj. 2 Afs 213/2016-28, věc *Pneu servis Internacional*, bod 35; dále srov. např.

rozsudek ze dne 21. 11. 2019, čj. 10 Afs 183/2019-63, věc *PLP INVEST Moravia*, bod 18, či ze dne 9. 5. 2019, čj. 4 Afs 387/2018-48, věc *2P Commercial Agency*, bod 34).

[26] Správce daně velmi podrobně a přesvědčivě pojednal o tom, (1) jak měla být krácena DPH, (2) jaký byl mechanismus fungování řetězce a jeho struktura, a (3) jak se projevovala účast a role stěžovatelky v podvodném obchodním řetězci. Jeho zjištění mají dostatečnou oporu ve správním spisu (viz zejména výzvu k prokázání skutečností ze dne 23. 3. 2016, která je součástí správního spisu pod č. 21 a tam uvedená zjištění a zdroje). Stěžovatelka vystupovala v rámci struktury, ve které byl granulát nelogicky prodáván v kruhu stejných dodavatelů, tvořených společnostmi z tuzemska a jiných členských států EU. Správní orgány podrobně popsaly jednotlivé tuzemské i zahraniční subjekty zapojené do této (údajně) podvodné struktury. Stěžovatelka nakupovala zboží od tuzemské společnosti BAU FORM CZ, která zboží získala od tuzemské společnosti BR Constructivo CZ (postupně došlo k obměně obou společností a na jejich pozice vstoupily nové subjekty). Krácení daně v rámci této struktury mělo spočívat v tom, že při koupi zboží z jiného členského státu společnost BR Constructivo CZ na začátku tuzemského řetězce neodvedla DPH (společnost byla v pozici tzv. bílého koně neboli *missing trader*), zatímco stěžovatelka na konci tuzemského řetězce při dodání zboží osobě registrované v jiném členském státě nárokovala nadměrný odpočet z tuzemského pořízení zboží (stěžovatelka byla na pozici tzv. *brokera*). Zboží stěžovatelka dodávala výhradně do zahraničí společnostem, které ve většině případů dodávaly granulát zpět do ČR. Správce daně ve správním spisu shromáždil příznání k DPH za jednotlivé kontrolované měsíce. V přílohách k těmto příznáním zřetelně označil položky (plnění přijatá od konkrétních dodavatelů granulátu), u kterých stěžovatelce neuznal odpočty DPH.

[27] Kromě struktury a fungování podvodného řetězce a stěžovatelčiny pozice v řetězci navíc správce daně popsal také další podezřelé skutečnosti. Například jednatel stěžovatelky při zahájení daňové kontroly nebyl schopen uvést žádné podrobnosti k obchodování se společností BAU FORM CZ, stěžovatelčíným výhradním dodavatelem granulátu. Jednatel nevěděl, kdo koho kontaktoval při zahájení spolupráce, ani jaké si sjednali podmínky spolupráce a kdo zajišťoval dopravu od tohoto dodavatele. Za obchodování s granulátem byl prý zodpovědný zaměstnanec stěžovatelky. Ten přitom při výslechu u správce daně vypověděl, že jednatele denně telefonicky o obchodech informoval. Stěžovatelka navíc s touto společností neměla uzavřenou žádnou písemnou smlouvu o podmínkách dodávek zboží. Nutno podotknout, že dodávky od společnosti BAU FORM CZ se uskutečnily v hodnotě desítek milionů korun. Dále není zřejmé, na základě čeho si tuto společnost stěžovatelka vybrala jako výhradního dodavatele granulátu. Společnost BAU FORM CZ se před započítím obchodů s granulátem v červenci roku 2014 vůbec nezabývala prodejem zboží, její hlavní činností bylo provádění stavebních prací. Pouze tuto činnost také prezentovala na webových stránkách. Nestandardní byla také skutečnost, že plastový granulát zůstal ve vlastnictví stěžovatelky vždy jen velmi krátkou dobu (maximálně několik dní) a zpravidla nebyl skladován v prostorech stěžovatelky. Skladovou evidenci tohoto zboží stěžovatelka vedla pouze na základě přijímaných a vystavovaných faktur, nikoliv na základě příjmků a výdejků ze skladu. Úplaty za obchodování s plastovým granulátem stěžovatelka zasílala převodem na bankovní účty společností BAU FORM CZ a BR Constructivo CZ, tentýž či následující den byly peníze převáděny na účty třetích osob. Stejně tak platby přijaté na bankovní účty stěžovatelky byly většinou ve shodný den převáděny na účty jiných osob (viz protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 9. 11. 2015, ve správním spisu pod č. 18., s. 7 a s. 40-44).

[28] Tuzemské společnosti, od kterých stěžovatelka granulát odebírala, neplnily zákonné povinnosti, zpravidla nevlastnily žádný majetek, neměly žádné zaměstnance ani provozovnu, nezdržovaly se na adrese sídla nebo jejich sídlo bylo virtuální, a jejich jednatele a společníci byli

pokračování

(až na výjimku u společnosti BAU FORM CZ) cizí státní příslušníci. Stěžovatelka se snaží význam těchto indicií zpochybnit v replice. Tato zjištění podle jejího názoru navozují dojem, že se obchody neuskutečnily, správní orgány přitom o uskutečnění obchodů neměly žádné pochybnosti. Podle NSS však mohou tyto indicie mimo jiné vypovídat o tom, že si stěžovatelka k obchodování s granulátem vybrala značně rizikové subjekty, aniž by současně bylo popřeno uskutečnění obchodů, respektive že jediným smyslem těchto „papírových“ obchodů bylo krácení DPH.

[29] NSS je s ohledem na vše výše uvedené přesvědčen, že správce daně shromáždil a popsal dostatek indicií nasvědčujících budoucímu stanovení daně.

[30] Stěžovatelka dále konstatuje, že v praxi nelze po daňovém subjektu požadovat, aby pátral po původu zboží. Popis dalších subjektů, které se účastnily obchodů na předchozích stupních, je podle stěžovatelky pro posouzení její odpovědnosti za údajný podvod naprosto bezvýznamný. Rozhodující jsou obchodní transakce u šetřeného daňového subjektu. Tuto argumentaci stěžovatelka podporuje odkazem na metodický pokyn Generálního finančního ředitelství ze dne 31. 10. 2017.

[31] Podle NSS daňový subjekt vskutku nemůže být odpovědný za to, že zboží je zatíženo podvodem na DPH, pokud o záměru spáchat podvod na DPH nevěděl, a ani, s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem, vědět nemohl. Správní orgány mu v takovém případě nemohou odmítnout přiznat nárok na odpočet DPH (srov. např. rozsudek ze dne 22. 10. 2015, čj. 7 Afs 237/2015-33, věc *AUTOSKLO K + M*, a tam cit. judikaturu SDEU). Komplexní dokazování zaviněné účasti na podvodu však patří až do řízení o samotné daňové povinnosti. Pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná již samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. V této fázi řízení není třeba zabývat se tím, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění nezatíženého daňovým podvodem (srov. např. rozsudek ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48, věc *MPM Invest*, bod 13, či ze dne 5. 12. 2019, čj. 9 Afs 138/2018-80, věc *BALKANCAR CZ*, bod 34).

[32] Stěžovatelka se výše uvedené poznatky snaží vyvrátit také tvrzením, že neexistoval žádný věcný ani časový vztah mezi prodejem a nákupem zboží. Uvádí, že existuje mnoho druhů granulátu, které jsou odlišné svým označením a používají se k odlišným účelům. V řízení před krajským soudem stěžovatelka předložila tabulky prodeje granulátu za roky 2014 a 2015, které podložila CMR listy a prodejními fakturami. Podle stěžovatelky z těchto podkladů vyplývá, že dodavatelům, kteří měli stát na počátku řetězce, dodávala odlišný druh granulátu. Nadto prý chybí také časová shoda nákupů a prodejů zboží v údajném karuselu. Stěžovatelka vysvětluje, že nejprve obdržela poptávku a následně se teprve snažila získat zboží, které by poptávku uspokojilo. Stěžovatelka správním orgánům vytýká, že těmto skutečnostem vůbec nevěnovaly pozornost. Krajský soud v napadeném rozsudku uzavřel, že tabulky o prodeji granulátu nedemonstrují celkový pohyb zboží v řetězci a neshodují se s doklady, na jejichž základě měly být vypracovány. S těmito závěry stěžovatelka nesouhlasí. Krajský soud prý přehlíží smysl dokazování. Podstatou bylo prokázat, že na počátku a konci řetězce stál odlišný subjekt.

[33] NSS shodně jako krajský soud a žalovaný nepovažuje předložené tabulky a k nim přiložené doklady za dostatečné důkazy, které by byly schopné rozmělnit výše uvedené obavy správce daně o zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce. Stěžovatelka tabulky o prodeji granulátu za roky 2014 a 2015 podložila fakturami o prodeji zboží a CMR listy. Krajský soud

při jednání dne 6. 3. 2019 demonstrativně provedl jako důkaz fakturu VS 700150162 a odpovídající CMR list č. 6041318. Z faktury vyplývá, že zboží od stěžovatelky odebrala společnost Skyplast UAB. Dle CMR listu granulát se stejným označením do tuzemska dodala společnost DKFM Tenzer. Tyto údaje odpovídají záznamům v předložené tabulce. Z těchto dokladů však není zřejmé, jakým způsobem zboží získali dodavatelé stěžovatelky (společnosti BAU FORM CZ a BR Constructivo). Dle CMR listu totiž zboží od společnosti DKFM Tenzer převzala přímo stěžovatelka, o čemž svědčí podpis a razítko na CMR listu. Podle záznamů v tabulce a vyjádření stěžovatelky k tabulkám však měla stěžovatelka zboží odebírat od tuzemské společnosti BAU FORM CZ, nikoliv přímo od zahraniční společnosti DKFM Tenzer.

[34] Není tedy jasné, jak se ve skutečnosti zboží dostalo do dispozice tuzemských dodavatelů stěžovatelky. Úvahy stěžovatelky jsou navíc velmi zjednodušující. Pouze na základě skutečnosti, že se dodavatel a odběratel stěžovatelky u konkrétního zboží liší, nelze uzavřít, že bylo v podvodném řetězci skutečně prodáváno odlišné zboží. Nelze totiž vyloučit, že se řetězec skládá z dalších mezičlánků (zahraničních subjektů), které již nejsou v tabulkách stěžovatelky zachyceny. Předložené tabulky, resp. doložené faktury a CMR listy proto nelze považovat za věrohodné důkazy prokazující tezi stěžovatelky, že na počátku a konci řetězce stály odlišné subjekty, nebo že byl přeprodáván odlišný druh granulátu. Tyto neúplné podklady nemohou být ani důkazem o nevědomé účasti v podvodném řetězci, jak se stěžovatelka snaží nastínit v replice (k této otázce viz dále).

[35] Krajský soud podle stěžovatelky na základě provedeného dokazování dospěl k závěru, že stěžovatelka dostatečně neobjasnila způsob, jakým zboží přecházelo od jednoho subjektu v řetězci k dalším. Stěžovatelka však vysvětluje, že správní orgány nevyjádřily žádné pochybnosti o tom, že se transakce skutečně odehrály tak, jak bylo deklarováno. Je proto přesvědčena, že neměla žádný důvod v tomto směru uvádět jakékoliv skutečnosti a předkládat důkazy. Pokud prý krajský soud považoval doložené důkazy za nedostatečné, není zřejmé, proč neprovedl navržený důkaz listinami ze spisu Policie ČR. Stěžovatelka uvádí, že po ní nelze spravedlivě žádat, aby prováděla šetření namísto správních orgánů.

[36] NSS považuje tuto argumentaci za zavádějící. Krajský soud úvahy o nedostatečné demonstraci pohybu zboží vyslovil jen a pouze v souvislosti s hodnocením stěžovatelkou předloženého důkazu - tabulek o prodeji granulátu. Na základě této úvahy zdůvodnil, proč předložené tabulky o prodeji granulátu nebyly dostatečnými důkazy a nemohly vyvrátit obavy správce daně, že stěžovatelka obchodovala v rámci podvodného řetězce. V žádném případě však krajský soud nevyžadoval, aby stěžovatelka prokazovala pohyb zboží v rámci obchodního řetězce a prováděla šetření namísto správních orgánů. Správní orgány shromáždily dostatek poznatků, které zakládaly důvodnou obavu o stanovení daně v budoucnu (srov. body [25] až [29]).

[37] NSS dodává, že správní orgány nebyly povinny v zajišťovacím řízení podrobně zkoumat jednotlivé dodávky zboží, odlišovat druh dodávaného granulátu podle jeho označení ve fakturách a CMR listech a detailně se zabývat časovou sousledností. V tomto stadiu daňového řízení bylo podstatné zjištění, že stěžovatelka nakupovala a prodávala granulát jako druhově shodné zboží v rámci řetězce, kde nebyla odvedena DPH. Správce daně zpravidla nemá před vydáním zajišťovacího příkazu prostor k detailnímu dokazování. To se provádí v daňovém řízení, jehož účelem je stanovení přesné výše daňové povinnosti (rozsudek ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48, věc *MPM Invest*, body 13 a 15; k dokazování v řízení o odvolání proti zajišťovacímu příkazu pak srov. rozsudek ze dne 27. 9. 2018, čj. 4 Afs 156/2018-32, č. 3806/2018 Sb. NSS, body 24 a násl.). Naopak znakem zajišťovacího příkazu je předběžnost a dočasnost odhadu předpokládané budoucí daňové povinnosti. Nelze požadovat po správci

pokračování

daně, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v nalézacím řízení o stanovení (doměření) daně. NSS se proto ztotožnil s krajským soudem a provedení dalších důkazů vyžádáním listin od Policie ČR považuje v tomto ohledu za nadbytečné.

[38] Konečně stěžovatelka nesouhlasí ani s tvrzením správních orgánů, že obavu o její účasti na podvodu s DPH posiluje také existence dvou uzavřených finančních okruhů. Uvádí, že rozdělení nemělo nelegální účel. Vysvětluje, že musela logickým způsobem rozdělit financované pohledávky na dva přibližně stejně velké balíky, aby mohly být pokryty úvěrovým rámcem z jednotlivých úvěrových smluv. Krajský soud dle jejího názoru pochybil, neboť vůbec neposuzoval předložené úvěrové smlouvy a bez dalšího se ztotožnil s názorem žalovaného.

[39] NSS ze soudního spisu zjistil, že při jednání před krajským soudem dne 6. 3. 2019 byl podán stručný referát o obsahu úvěrových smluv. Z rozsudku krajského soudu však vyplývá, že otázku rozdělených finančních okruhů krajský soud nepovažoval za rozhodující a vůbec jí v souvislosti s odůvodněnou obavou z budoucího stanovení daně neargumentoval. Skutečnost, že se krajský soud detailně nezabýval obsahem úvěrových smluv, proto NSS nepovažuje za vadu rozsudku. NSS nadto konstatuje, že rozdělení pohledávek, byť dle úvěrového rámce, fakticky vedlo k tomu, že vznikl samostatný okruh pro financování granulátu. Tato skutečnost sama o sobě nemohla být pro souzení věci významná, ve vzájemné souvislosti s dalšími zjištěními však vznášela důvodné podezření o zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce.

IV. B. Prokazování vědomé účasti na daňovém podvodu

[40] Podle další kasační námitky správní orgány neprokázaly, že se stěžovatelka účastnila daňového podvodu vědomě. Stěžovatelka přiznává, že jí je známa judikatura, podle které není třeba v daném stádiu zkoumat subjektivní stránku věci. NSS však dle jejího přesvědčení svůj právní názor posunul v rozsudku ze dne 12. 9. 2018, čj. 5 Afs 321/2017-29, věc *LIIJA*. Stěžovatelka cituje pasáž, ve které NSS konstatoval, že „[p]okud správce daně založí své úvahy na tom, že stěžovatel si byl vědom svého zapojení v podvodu, či dokonce uvádí, že v něm aktivně působil, měl by mít i dostatečně silné indicie, že jsou zde rovněž skutečnosti, které ve smyslu judikatury SDEU skutečně umožňují nárok na odpočet odepřít“ (bod 17). Podle stěžovatelky v nynější kauze bylo nezbytné zabývat se tím, zda existují dostatečně silné indicie o vědomém zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce, neboť právě tuto skutečnost jí prý správní orgány kladly k tíži. Z doložených podkladů podle stěžovatelky vyplynulo, že ani při nejlepší vůli nemohla mít o účasti v podvodném řetězci žádná povědomí.

[41] NSS připouští, že byť obecně není třeba pro účely vydání zajišťovacího příkazu prokázat zavinění daňového subjektu ve vztahu k účasti na daňovém podvodu (srov. v podrobnostech bod [31] tohoto rozsudku či předchozí rozsudek 10 Afs 89/2018, bod 18), neznamená to, že se jedná o okolnost nevýznamnou. Zjištění nasvědčující vědomé a aktivní účasti v podvodném řetězci budou zpravidla patřit mezi závažné indicie pro zajištění daně. Jak správně uvedla stěžovatelka v replice, forma zavinění může mít odlišné účinky ve vztahu k naplnění podmínek zajišťovacího příkazu. To ostatně vyplývá z rozsudku, ze dne 19. 12. 2018, čj. 9 Afs 330/2017-60, věc *FRIGOPRIMA*, na který poukazuje žalovaný ve vyjádření. Dostatečné indicie svědčící o vědomém zapojení do podvodu mohou představovat silné důvody pro to, že daň bude v budoucnu stanovena, a do jisté míry tak kompenzovat slabší intenzitu obav o dobytost daně (srov. rozsudky ze dne 30. 11. 2016, čj. 2 Afs 213/2016-28, věc *Pneu servis*

Internacional, body 52 až 54, či ze dne 6. 4. 2016, čj. 6 Afs 3/2016-45, věc *ABK – Pardubice*, body 29 až 31).

[42] Pokud tedy správní orgány dospějí k závěru o vědomém a aktivním zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce a tato skutečnost je zásadním důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů, lze nepochybně souhlasit se stěžovatelkou, že o této skutečnosti musí svědčit dostatečně silné indicie.

[43] NSS nicméně v nynější kauze neshledal, že by zásadním důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů bylo právě vědomé a úmyslné zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce a že by jí správní orgány právě tuto skutečnost kladly významně k tíži, jak tvrdí stěžovatelka v kasační stížnosti. Správní orgány vědomé zapojení do podvodu (resp. skutečnost, že stěžovatelka měla a mohla vědět o podvodném jednání) zmínily jen při hodnocení první podmínky – pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. O naplnění první podmínky přitom svědčila celá řada neobvyklých okolností. Skutečnost, zda se stěžovatelka zapojila do podvodného řetězce vědomě či nevědomě, není pro naplnění této podmínky klíčová. Naplnění druhé podmínky – obav o dobytost daně – správní orgány založily čistě na hodnocení majetkové situace stěžovatelky a jejím budoucím vývoji. Ekonomická analýza podniku poskytovala podle správních orgánů dostatečně silné indicie o nedobytnosti daně v budoucnu. Správní orgány v tomto ohledu stěžovatelce vůbec nekladly k tíži skutečnost, že se měla vědomě účastnit podvodného řetězce. Nejedná se o případ, kdy by slabší intenzitu obav o dobytost daně správní orgány kompenzovaly argumenty o vědomém zapojení daňového subjektu do daňového podvodu.

[44] NSS v takovém případě považuje za bezpředmětné zabývat se tím, zda existovaly dostatečně silné indicie o vědomém zapojení stěžovatelky do podvodu. Námitku stěžovatelky proto NSS neshledal důvodnou.

IV. C. *Obavy o dobytost daně*

[45] Podle další kasační námitky správní orgány a krajský soud neposoudily správně otázku, zda existovaly důvodné obavy o dobytost daně v době její splatnosti.

[46] Stěžovatelka předně napadá tvrzení krajského soudu, že hlavním zdrojem obav byla účast stěžovatelky v karuselovém podvodu a z toho plynoucí rizika ohledně budoucího jednání stěžovatelky. Účast na daňovém podvodu podle stěžovatelky nemá jakoukoliv spojitost s obavou o dobytost daně. Tuto argumentaci stěžovatelka opírá o citaci z rozsudku 5 Afs 321/2017, *LIIA*, kde NSS konstatoval: „*ani skutečnost, že by byl stěžovatel součástí podvodného řetězce – tedy byla zde naplněna podmínka, že daň bude skutečně stanovena, nemá žádnou souvislost s tím, zda je či není stěžovatel schopen daň zaplatit*“.

[47] NSS nesouhlasí s tvrzením stěžovatelky, že účast na daňovém podvodu nemá jakoukoliv spojitost s posouzením obav o dobytost daně. Vždy bude záviset na konkrétních okolnostech případu. Dostatečné indicie o zapojení daňového subjektu do daňového podvodu mohou představovat silné důvody pro to, že daň bude v budoucnu stanovena, a kompenzovat tak slabší intenzitu obav o dobytost daně (srov. bod [41]). Ani vědomá a aktivní účast na podvodném řetězci však nemůže vyvážit velmi slabé důvody pro dobytost daně (srov. cit. věc 9 Afs 330/2017, *FRIGOPRIMA*, bod 40). Touto optikou je třeba chápat výše citovanou pasáž z rozsudku ve věci *LIIA*, kde bylo odůvodnění obavy o dobytost daně „*zcela nekonkrétní, nekonzistentní a neurčité a pro závěr o zajištění daně s okamžitou platností zcela nedostačující*“. Obdobně lze nahlížet také na judikaturu, kterou cituje stěžovatelka v replice v bodech 25 až 26.

pokračování

[48] NSS však upozorňuje, že v nynější kauze účast stěžovatelky v podvodném řetězci nehrála při posouzení budoucí dobytosti daně v zajišťovacím příkazu žádnou roli. Obavy správních orgánů plynou jen a pouze z ekonomické a finanční situace stěžovatelky. V tomto ohledu je třeba korigovat tvrzení krajského soudu, že „*hlavním zdrojem obav správce daně byla účast žalobce (pozn. stěžovatelky) v karuselovém podvodu na dani z přidané hodnoty a z toho plynoucí rizika pro budoucí jednání žalobce a pro dobytost daně*“. Tento závěr však neměl vliv na zákonnost napadeného rozsudku, neboť krajský soud se zabýval také argumenty stěžovatelky a správních orgánů týkajícími se ekonomických poměrů stěžovatelky. Neztotožnil se s tvrzením stěžovatelky, že se její majetek nachází v dokonalém finančním zdraví a že v případě vyměření daně by byla schopna uhradit stanovenou daň.

[49] Stěžovatelka s hodnocením své ekonomické situace nesouhlasí. Analýza provedená správcem daně je podle ní zcela povrchní a neobsahuje informace nutné k posouzení ekonomických vyhlídek společnosti. Stěžovatelka podrobně rozebírá jednotlivé ekonomické ukazatele a uzavírá, že je ekonomicky silným podnikem. Poukazuje na to, že hodnota netto aktiv za rok 2015 činila 141 083 000 Kč. Oproti předchozím rokům výše *netto* aktiv značně narostla. Jen samotný nárůst aktiv dle stěžovatelky spolehlivě kryje částku, která byla zajištěna. Dobytost daně nemohla podle stěžovatelky ohrozit skutečnost, že v rámci podnikatelské činnosti hospodaří s cizími zdroji. Naprostá většina podnikatelů musí za účelem rozvoje vlastní podnikatelské činnosti nutně pracovat s cizími zdroji a být zadlužena. Všechny závazky prý stěžovatelka řádně splácela. Stěžovatelka dále podotýká, že vykazuje stabilní vysokou obchodní marži (která v roce 2015 činila částku 30 217 000 Kč) a v rámci výrobní činnosti dosahuje také značné přidané hodnoty (která v roce 2015 činila 31 804 000 Kč). Zajišťovaná daň by tak podle stěžovatelky mohla být z velké části pokryta těmito zdroji. Stěžovatelka argumentuje také tím, že generuje dobrý výsledek hospodaření, který v roce 2015 činil částku 16 671 000 Kč. Dobytost daně podle jejího názoru nemohla ovlivnit ani likvidace obchodů s granulátem. Stěžovatelka provozuje rovněž vlastní výrobní činnost, která produkuje dostatečné příjmy na úhradu daně.

[50] K výše uvedeným ekonomickým ukazatelům se již podrobně vyjádřily správní orgány i krajský soud, s jejichž závěry se NSS plně ztotožňuje. Jak již uvedl žalovaný v rozhodnutí o odvolání, stěžovatelka argumentuje účelově pouze dílčími hodnotami, které samy o sobě o celkovém výsledku hospodaření nic nevyovídají. NSS podotýká, že ekonomickou situaci stěžovatelky je třeba hodnotit komplexně se zohledněním všech dílčích vlivů.

[51] Stěžovatelka poukazuje na narůstající výši *netto* aktiv v rozvaze. Tento ukazatel však nemohl obavy o dobytost daně rozptýlit. Správce daně v zajišťovacích příkazech provedl podrobný rozbor aktiv za roky 2014 a 2015 (viz zajišťovací příkazy, bod 2. *Majetek daňového subjektu*). Uzavřel, že údaje o jednotlivých položkách jsou buď netransparentní, či se jedná o majetek rizikový. Konkrétně popsal, že deklarovaný stav zásob je veden nikoliv na základě příjmemek a výdejek ze skladu, ale jen na základě *pro forma* faktur. Tyto poznatky správce daně získal ze skladové evidence předložené stěžovatelkou. Bankovní účty jsou buď trvale v záporném stavu, nebo jsou používány výhradně k obchodování s granulátem, zasaženému podvodem na DPH. Finanční prostředky na tomto druhém typu účtů zůstávají vždy jen několik hodin a stav na nich je velmi nestabilní. Hodnota zjištěného movitého majetku (motorová vozidla a výrobní stroje) dosahuje jen minimální částky z předpokládané výše doměřené daně a dlouhodobý majetek tvoří pouze technické zhodnocení pronajatého areálu ve vlastnictví třetích osob. Stěžovatelka má nadto pohledávky z obchodních vztahů, většina z nich však pochází z obchodních vztahů zasažených podvodem na DPH.

[52] Správce daně se s ohledem na strukturu, netransparentnost či nestabilitu stěžovatelčina majetku důvodně obával o dosažitelnost a vymahatelnost daně. Stěžovatelka v okamžiku vydání zajišťovacích příkazů nedisponovala stabilní částkou ve výši zajištění, či alespoň její podstatnou částí.

[53] Krajský soud navíc v napadeném rozsudku poukázal na to, že aktiva stěžovatelky jsou na straně pasiv kryta převážně cizími zdroji - krátkodobými závazky či krátkodobými a dlouhodobými úvěry. Přestože například v roce 2015 tvořila aktiva částku 141 083 000 Kč, částka 118 480 000 Kč je kryta cizími zdroji (viz rozbor v bodě 82. rozsudku krajského soudu). NSS chápe, že podnikatelé za účelem rozvoje svého podnikání využívají běžně také cizí zdroje. Hospodaření s cizími zdroji v tak vysokém rozsahu však s ohledem na celkovou ekonomickou situaci stěžovatelky (zejména dosažené výsledky hospodaření a z toho plynoucí nízkou schopnost generovat zisk) považuje NSS za rizikový faktor pro dobytost daně v budoucnu.

[54] Ukazatelem o dobrých ekonomických poměrech stěžovatelky nemohou být ani údaje o obchodní marži a přidané hodnotě. Tyto ukazatele samy o sobě nemají žádnou vypovídající hodnotu a je třeba je nazírat v kontextu celkové hospodářské situace stěžovatelky. NSS připomíná, že s obdobnými argumenty se již vypořádal žalovaný na s. 9 rozhodnutí o odvolání, kde uvedl, že „*přidanou hodnotu vykázanou ve výsledovce a rovněž obchodní marži je potřeba ještě ponížít o osobní náklady, tzn. zejména mzdy, odpisy, které vytváří zdroje financování pro další nákupy dlouhodobého majetku a ostatní provozní, finanční a mimořádné náklady [...]. Na první pohled se mohou hodnoty obchodní marže a přidané hodnoty za rok 2015 jevit jako dostatečné k pokrytí zajišťované daně, avšak tyto dostatečné hodnoty vygenerují po zohlednění všech dalších vlivů hodnotu výsledku hospodaření za rok 2015 ve výši 11 651 000 Kč*“.

[55] Pokud jde o výsledek hospodaření za rok 2015, stěžovatelka dosáhla disponibilního zisku hospodaření po zdanění ve výši 11 651 000 Kč (v kasační stížnosti stěžovatelka uvádí hodnotu provozního výsledku hospodaření). Je pravda, že oproti předchozímu účetnímu období se jedná o zlepšení, neboť v roce 2014 dosáhla stěžovatelka zisku hospodaření po zdanění pouze ve výši 759 000 Kč. Jak ovšem správní orgány upozornily, tento na první pohled pozitivní vývoj je třeba přičíst výhradně skutečnosti, že se stěžovatelka zapojila do podvodného řetězce na DPH. Tržby z prodeje granulátu v tomto roce převýšily tržby za prodej vlastních výrobků o cca 97 % (tržby za prodej zboží činily částku 313 955 000 Kč, zatímco tržby za prodej vlastních výrobků a služeb dosáhly výše 160 820 000 Kč). Údaj o dosaženém zisku hospodaření v roce 2015 proto nelze brát jako zdroj finanční síly stěžovatelky. Likvidační obchodů s granulátem stěžovatelka o tento nelegální zdroj financování vlastní ekonomické činnosti přišla.

[56] Se stěžovatelkou nelze souhlasit ani v tom, že její výrobní činnost produkuje dostatečné příjmy na úhradu daně. Tato skutečnost z ničeho neplyne a sama stěžovatelka ji nedokládá. Na základě rozboru výkazu zisku a ztrát v roce 2015 je naopak zřejmé, že hlavním zdrojem stěžovatelčiných příjmů byl obchod s granulátem. V předchozích letech byly tržby z prodeje granulátu podstatně nižší, což mělo za následek také výrazně nižší zisk hospodaření (srov. rozbor výkazu zisku a ztrát v zajišťovacích příkazech a bod 83. rozsudku krajského soudu).

[57] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti konstatuje, že z uplatněných nároků na odpočet DPH při nákupu granulátu nijak neprofitovala. DPH musela prý nejprve zaplatit, a vložit tak do systému vlastní finance. Nárok na odpočet jí vznikl až následně, kdy pouze ze systému DPH požadovala v souladu se zásadou neutrality to, co sama nejprve do tohoto systému vložila. Tvrzení stěžovatelky je podle NSS účelové. Prokáže-li se, že se stěžovatelka účastnila podvodného řetězce vědomě za účelem odčerpání státních prostředků ze systému DPH, nelze uplatnění nároku na odpočet z její strany vnímat jako postup, který je v souladu se zásadou

pokračování

neutrality. Dokazování zaviněné účasti na podvodu a s tím související otázky, zda profitovala z odpočtů na DPH, však patří do nalézacího řízení o samotné daňové povinnosti (srov. rozsudek ve věci *MPM Invest*). Posouzení existence důvodných obav o dobytost daně není závislé na vyřešení této otázky.

[58] Za absurdní a nedostatečný označuje stěžovatelka argument, že nevlastní žádný nemovitý majetek a svoji činnost provozuje v pronajatých prostorech. NSS uvádí, že tato skutečnost sama o sobě nebyla zdrojem obav o dobytost daně. Správce daně absenci nemovitého majetku zmínil za účelem vytvoření ucelené představy o struktuře majetku stěžovatelky (viz zajišťovací příkazy, bod 2.2. *Dlouhodobý majetek*).

[59] NSS nepřisvědčil ani námitce stěžovatelky, podle které jí krajský soud klade nepřipustně k tíži, že úhradu zajištěné částky pokryla formou úvěru. Krajský soud tuto skutečnost zmínil pouze nad rámec své argumentace a nepřikládal jí žádný zásadní význam. NSS se neztotožnil ani s tvrzením stěžovatelky, že poskytnutí úvěru pro úhradu zajištěné daně je nesporným ukazatelem o jejím finančním zdraví a ochotě dostát svým závazkům. Předně je třeba poznamenat, že o poskytnutí úvěru nejsou známy žádné podrobnosti (např. subjekt, který úvěr poskytl a v jaké výši). Zjištění, kterými správce daně disponoval ke dni vydání zajišťovacích příkazů, nadto rozhodně o finančním zdraví stěžovatelky nesvědčila a bylo nepravděpodobné, že by mohla stěžovatelka v budoucnu na úhradu daně využít další úvěr (srov. bod [63] níže).

[60] Stěžovatelka dále podotýká, že neutlumovala svoji činnost ani nečinila kroky k účelovému zbavení se majetku. Za celou dobu své existence neměla vůči správci daně nedoplatky na daních, je dlouholetým a stabilním výrobcem a obchodníkem na trhu s desítkami zaměstnanců, má stabilní okruh zákazníků a zavedenou obchodní firmu s dobrou pověstí. Rovněž v rámci daňové kontroly poskytovala maximální součinnost, zajištěnou daň uhradila pomocí úvěru a po vydání zajišťovacích příkazů pokračovala ve své činnosti. Podle stěžovatelky se jedná o jasný důkaz o ochotě stěžovatelky dostát svým závazkům.

[61] Skutečnosti, které stěžovatelka zmiňuje, jsou podle NSS pro hodnocení věci jistě relevantní a je třeba je zvážit. Tyto okolnosti však v nynějším případě nemohou rozptýlit zjištění správních orgánů o nedobré ekonomické situaci stěžovatelky, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá odůvodněnou obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Nutno podotknout, že podle ustálené judikatury

„[v]ydání zajišťovacího příkazu nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Jak správně konstatoval krajský soud, zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit“ (rozsudek ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, věc *SLOVLIKER ČR*, bod 20; dále srov. např. rozsudek ze dne 9. 6. 2016, čj. 6 Afs 255/2015-45, věc *ABK - Hutní servís*).

[62] Podle stěžovatelky je při hodnocení dobytosti daně také třeba posuzovat schopnost v budoucnu daň uhradit, tedy zabývat se ekonomickými vyhlídkami a určitým trendem. Stěžovatelka je přesvědčena, že byla schopna daň v budoucnu zaplatit, a to například formou splátek. Stěžovatelka uvádí, že si může v době vymahatelnosti dosud nestanovené daně vypomoci úvěrem, žádostí o posečkání úhrady daně či rozložením její úhrady na splátky, případně může v budoucnu vygenerovat vyšší zisk. Krajský soud se podle stěžovatelky vůbec s touto žalobní argumentací nevypořádal, jeho rozhodnutí je proto v této části nepřezkoumatelné.

[63] NSS souhlasí se stěžovatelkou, že při posouzení obav o dobytost daně není rozhodný jen okamžitý stav prostředků daňového subjektu, ale je třeba zaměřit se rovněž na předpokládaný vývoj hospodářské situace daňového subjektu (srov. např. rozsudek ze dne 9. 2. 2017, čj. 1 Afs 275/2016-22). Tento požadavek správce daně v nynější kauze naplnil. O budoucím ekonomickém vývoji svědčí především ukazatel rentability tržeb, tedy schopnost daňového subjektu vytvořit ze svých tržeb zisk. Z analýzy provedené správcem daně v zajišťovacím příkazu pod bodem 1. *Výkonnost ekonomické činnosti daňového subjektu* vyplývá, že schopnost stěžovatelky dosáhnout zisk v roce 2014 a 2015 byla jen velmi nízká. S ohledem na likvidaci obchodů s granulátem, který byl hlavním zdrojem zisku stěžovatelky, nelze očekávat, že by se měla rentabilita tržeb v budoucnu výrazně zvýšit. Nutno podotknout, že s ohledem na strukturu a stav stěžovatelčina majetku v době vydání zajišťovacích příkazů bylo třeba počítat s tím, že stěžovatelka by pomocí splátek či institutu posečkání hradila podstatnou část daně, jejíž předpokládaná minimální výše je 36 877 061 Kč. Je zřejmé, že stěžovatelka nebude v rozumné době schopna vytvořit zisky v tak značném rozsahu. V posuzovaném případě proto zjevně nebylo možné využít institut posečkání daně či povolit úhradu daně na splátky. S ohledem na rozsah zadlužení stěžovatelky v době vydání zajišťovacích příkazů (poměr cizích zdrojů, kterými jsou kryta aktiva stěžovatelky) by bylo ze strany správce daně rovněž velmi rizikové spoléhat se na to, že by stěžovatelka mohla úhradu daně v budoucnu zajistit pomocí dalšího úvěru. Tyto závěry lze zcela zřetelně učinit na základě údajů uvedených v zajišťovacích příkazech. NSS proto zajišťovací příkazy v tomto ohledu neshledal nedostatečnými.

[64] Jde-li o namítanou nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, NSS uvádí, že se krajský soud budoucím ekonomickým trendem a možností stěžovatelky splatit daň postupně či z cizích zdrojů vskutku nezabýval. NSS však zjistil, že tyto skutečnosti nebyly jádrem žalobní argumentace. Stěžovatelka tyto argumenty přednesla jen velmi stručně na s. 17 žaloby. NSS podotýká, že stěžovatelka na dvaceti stranách žaloby přednesla velké množství argumentů, které dále v průběhu řízení rozvíjela. Opomenutí stručného žalobního argumentu nelze v takovém případě považovat za vadu, která zakládá nepřezkoumatelnost rozsudku (viz rozsudek ze dne 3. 4. 2014, čj. 7 As 126/2013-19, či náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68).

[65] V replice stěžovatelka mimo jiné odkazuje na § 168 odst. 3 daňového řádu, podle kterého jsou správní orgány povinny průběžně zkoumat, zda trvají důvody, pro které bylo zajištění uplatněno. NSS tuto námitku považuje za nepřípustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatelka poprvé vznesla až v replice.

IV. D. *Okamžitá vykonatelnost zajišťovacích příkazů*

[66] V další části kasační stížnosti stěžovatelka nesouhlasí s tím, že jí správce daně odepřel zákonnou lhůtu tří dnů pro úhradu zajištěné daně a namísto toho vydal zajišťovací příkazy s okamžitou vykonatelností. Současně také zahájil exekuci na majetek stěžovatelky. Správní orgány měly podle stěžovatelky provést test proporcionality a zvažovat, zda je takové opatření přiměřené. Vydání zajišťovacího příkazu s okamžitou vykonatelností je dle stěžovatelky nutno chápat jako naprostou výjimku, neboť může vést k zániku daňového subjektu. Stěžovatelka uvádí, že jednání správce daně zcela paralyzovalo její činnost a poslalo ji do insolvence. Okamžitě vykonatelný zajišťovací příkaz lze vydat pouze v případech, ve kterých je zjevné, že daňový subjekt nebude ze dne na den disponovat potřebným majetkem. Rozsah majetku stěžovatelky prý znemožňoval jeho vyvedení ze dne na den na jiný subjekt. Správní orgány ani krajský soud podle stěžovatelky přesvědčivým způsobem nevysvětlily, v čem konkrétně mělo nebezpečí z prodlení spočívat.

pokračování

[67] Podle § 167 odst. 3 daňového řádu platí, že [n]ení-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu.

[68] Současně § 103 zákona o DPH stanoví, že [h]rozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyzkoušet vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepíše o tom úřední záznam.

[69] Správní orgány v posuzované věci podle NSS dostatečně přesvědčivě vysvětlily, v čem spočívalo nebezpečí z prodlení a proč bylo nezbytné vydat zajišťovací příkazy s okamžitou vykonatelností. Správce daně odůvodnil nebezpečí hrozby z prodlení a s tím související potřebu okamžité vykonatelnosti na straně 8 zajišťovacích příkazů. Odkázal obecně na nepříznivou ekonomickou situaci stěžovatelky a strukturu stěžovatelčina majetku. V neposlední řadě zmínil také skutečnost, že dostupné finanční prostředky stěžovatelka vždy ve velmi krátké době převáděla na účty třetích osob. Hrozbu nebezpečí z prodlení tak správce daně z velké části založil na zjištěních, která v zajišťovacím příkazu uvedl v souvislosti s obavou o budoucí dobytost daně. NSS v minulosti shledal takový postup přípustným:

„odůvodnění zajišťovacího příkazu a rozhodnutí o odvolání není možné pojímat izolovaně a učiněná skutková zjištění vztahovat jen na pasáže, v nichž byla shledána existence důvodné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Závěry o splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, [...] a o stanovení lhůty k plnění se totiž mohou zčásti opírat o stejné skutečnosti, neboť určitá skutková zjištění jsou takové povahy, že současně odůvodňují nejen samotné použití institutu zajišťovacího příkazu, nýbrž i [...] nutnost stanovení účinnosti a vykonatelnosti zajišťovacího příkazu již okamžikem jeho vydání. Není přitom podstatné, zda správce daně v odůvodnění rozhodnutí tato skutková zjištění výslovně zmíní ve všech jeho částech, v nichž učinil závěry vztahující se k jednotlivým výroky zajišťovacího příkazu. Odůvodnění rozhodnutí správního orgánu totiž představuje ucelený soubor v něm uvedených skutečností, které je nutné posuzovat i v jejich vzájemných souvislostech. Jestliže tedy správce daně v odůvodnění svého rozhodnutí zmíní skutečnosti vztahující se k existenci důvodné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu a tyto skutečnosti mají význam i z hlediska výše zjištěné částky či aplikace § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, je nutné uvedená skutková zjištění implicitně vztáhnout i na odůvodnění těchto zbývajících výroků zajišťovacího příkazu, i když tak správce daně výslovně neučiní“ (rozsudek ze dne 17. 12. 2014, čj. 4 As 209/2014-86, věc *DC Metalux*).

[70] Správce daně v zajišťovacích příkazech uvedl celou řadu zcela konkrétních poznatků, které svědčí o neuspokojivých majetkových poměrech, netransparentní a nestabilní struktuře majetku a neobvyklém chování stěžovatelky spočívajícím v okamžitém převodu veškerých přijatých plateb z bankovních účtů ve prospěch třetích osob (srov. část **IV.C.** tohoto rozsudku). Ve světle těchto zjištění považuje NSS za účelové tvrzení stěžovatelky, že rozsah jejího majetku znemožňoval jeho vyvedení ze dne na den na jiný subjekt. NSS je přesvědčen, že učiněná skutková zjištění v požadované míře odůvodňují nejenom závěr správců daně o splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, nýbrž i jejich závěr o nutnosti aplikace § 103 zákona o DPH.

[71] Judikatura, na kterou odkazuje stěžovatelka v kasační stížnosti, na posuzovanou věc nedopadá. Tyto kauzy se liší úrovní poznatků o majetkových poměrech daňových subjektů

(srov. např. rozsudky ze dne 18. 1. 2018, čj. 10 Afs 30/2017-68, věc *BIOCOMP*; ze dne 21. 12. 2017, čj. 10 Afs 33/2017-44, věc *MAJORITY PETROL*; či rozsudek ve věci *LJJA*). NSS podotýká, že důvodnost zajišťovacího příkazu včetně hrozby nebezpečí z prodlení je třeba posuzovat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu.

[72] NSS se neztotožnil ani s tvrzením stěžovatelky, že byly správní orgány povinny výslovně provést test proporcionality. Proporcionalita byla v daném případě zajištěna právě existencí hrozby nebezpečí z prodlení. NSS si je vědom toho, že vydání okamžitě vykonatelných zajišťovacích příkazů doprovázených okamžitou exekucí mělo pro stěžovatelku tvrdé důsledky. Majetkové poměry stěžovatelky však vyvolaly důvodné obavy, že pokud by správce daně takto nepostupoval, mohl by být zmařen účel zajišťovacích příkazů, tedy zajištění aktiv předtím, než poslouží k uspokojení daňové pohledávky.

IV. E. *Oprava nepřesných údajů v zajišťovacích příkazech za zdaňovací období červen 2014 a březen 2015*

[73] Stěžovatelka v poslední kasační námitce zpochybňuje postup žalovaného, který konstatoval, že v textu zajišťovacích příkazů za zdaňovací období červen 2014 a březen 2015 správce daně učinil chybu v psaní, a opravil (doplnil) nepřesné údaje o dodavatelích stěžovatelky. Podle stěžovatelky se nejednalo o formální chyby v psaní, ale o podstatnou zásadní změnu důvodů rozhodnutí. Chyba v psaní by navíc podle stěžovatelky musela být zhojena rozhodnutím o opravě zřejmých omylů a nesprávností podle § 104 odst. 1 daňového řádu. Žádné takové rozhodnutí prý však žalovaný nevydal. Stěžovatelka považuje za nepřijatelné, aby se teprve v rozhodnutí o odvolání dozvěděla, u jakých konkrétních dodavatelů se odpočty za zdaňovací období červen 2014 a březen 2015 neuznávají. Nesouhlasí s tvrzením krajského soudu, že odvolací orgán může nahradit část odůvodnění. O takové změně důvodů by prý musela být nejprve seznámena postupem podle § 115 odst. 2 daňového řádu.

[74] NSS zjistil, že správce daně v zajišťovacím příkazu za zdaňovací období červen 2014 nesprávně uvedl, že výše zajištěné částky (214 322 Kč) se rovná výši uplatněných odpočtů daně z plnění přijatých od společnosti BAU FORM CZ deklarovaných v přiznání k DPH za červen 2014. Ve skutečnosti však stěžovatelka od společnosti BAU FORM CZ v červnu 2014 granulát neodebrala. Zajištěná částka se rovná odpočtu z plnění deklarovaného v přiznání k DPH od jiného dodavatele granulátu - společnosti PACK PLAST. Podobně v zajišťovacím příkazu za zdaňovací období březen 2015 správce daně nesprávně uvedl, že výše zajištěné částky (4 122 653 Kč) se rovná výši uplatněných odpočtů daně z plnění přijatých od společnosti BAU FORM CZ deklarovaných v přiznání k DPH za březen 2015. Ve skutečnosti však stěžovatelka v březnu 2015 odebrala granulát nejen od této společnosti, ale rovněž od společností SINMO a BR Constructivo CZ. Zajištěná částka se rovná odpočtu z plnění deklarovaných od všech výše uvedených společností. Nesprávné údaje uvedené v zajišťovacích příkazech za červen 2014 a březen 2015 zhojil žalovaný v rozhodnutí o odvolání.

[75] NSS má shodně s krajským soudem za to, že postup žalovaného nebyl nezákonný. Nutno podotknout, že správce daně stanovil zajištěnou částku ve správné výši – pouze upřesnil údaje o tom, kterého přijatého zdanitelného plnění kterých dodavatelů se předpokládá odepření nároku na odpočet DPH týká. Skutečnosti, že stěžovatelka nakupovala granulát v měsíci červnu 2014 od společnosti PACK PLAST a v měsíci březnu 2015 vedle společnosti BAU FORM CZ také od společností SINMO a BR Constructivo CZ, byly známy již před vydáním zajišťovacích příkazů a měly oporu ve spise správce daně. Z příloh k daňovým přiznáním za červen 2014 a březen 2015 vyplývá, že zajištěné částky odpovídají odpočtu z plnění, resp. součtu odpočtů z plnění, přijatých od výše jmenovaných dodavatelů granulátu. Správce daně tyto položky v přílohách zřetelně vyznačil. NSS je proto přesvědčen, že opravu údajů o dodavateli granulátu

pokračování

provedenou v rozhodnutí žalovaného nelze považovat za zásadní nové skutečnosti, které by žalovaný nově vznesl až v řízení o odvolání, nýbrž za zřejmý omyl správce daně. Sama stěžovatelka si přitom musela být vědoma toho, že v daných měsících uplatnila odpočty z nákupu granulátu od zmíněných dodavatelů, a to ve výši zajištěné částky, jelikož přiznání k dani včetně příloh sama sestavila. Společnost SINMO a BR Constructivo CZ navíc stěžovatelka uvádí jako své dodavatele granulátu v tabulce prodeje granulátu za rok 2015, doložené v řízení před krajským soudem a založené v soudním spisu na č. l. 127 - 133. NSS proto nepovažuje za nezákonnou vadu řízení, pokud žalovaný stěžovatelku o nepřesných údajích v zajišťovacích příkazech za červen 2014 a březen 2015 před vydáním rozhodnutí o odvolání neinformoval. Pochybení správce daně zhojené žalovaným v rozhodnutí o odvolání nemohlo zasáhnout do práva stěžovatelky na obhajobu.

[76] NSS je přesvědčen, že na uvedenou věc nelze aplikovat § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný je podle tohoto ustanovení povinen seznámit odvolatele se skutečnostmi, které vyplynuly z dokazování provedeného v odvolacím řízení, případně s právním názorem odlišným od názoru správce daně v prvním stupni. Žalovaný v nynější kauze žádné dokazování neprováděl a nedospěl k odlišnému právnímu názoru. Nelze vycházet ani z § 104 odst. 1 daňového řádu, podle kterého *správce daně opraví zřejmé chyby v psaní, počtech a jiné zřejmé nesprávnosti ve vyhotovení rozhodnutí opravným rozhodnutím*. Toto ustanovení se vztahuje na případ opravy zřejmých nesprávností samotným správcem daně, nikoliv žalovaným. NSS souhlasí s krajským soudem, že žalovaný byl oprávněn nahradit část odůvodnění vlastní úvahou, a korigovat tak dílčí nedostatky zajišťovacích příkazů.

[77] Ani poslední námitku stěžovatelky proto NSS neshledal důvodnou.

V. Závěr a náklady řízení

[78] S ohledem na vše výše uvedené proto NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[79] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 22. ledna 2020

Zdeněk Kühn
předseda senátu