



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **ATAWORK s.r.o.**, se sídlem Na Břehu 109, Liberec 30, zastoupená Mgr. Evou Štaudarovou, advokátkou se sídlem Masarykovo nám. 329, Uherské Hradiště, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2018, čj. 32528/18/5100-41458-711233, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 5. 4. 2019, čj. 59 Af 30/2018-74,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný shora označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil šest zajišťovacích příkazů Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 23. 5. 2018, čj. 911192/18/2601-80541-501766, čj. 911669/18/2601-80541-501766, čj. 912526/18/2601-80541-501766, čj. 912835/18/2601-80541-501766, čj. 912977/18/2601-80541-501766 a čj. 913025/18/2601-80541-501766. Zajišťovacími příkazy správce daně žalobkyni uložil, aby okamžikem jejich vydání zajistila úhradu DPH za zdaňovací období měsíců červen až listopad 2017, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet správce daně v celkové výši 2 659 457 Kč. Důvodem vydání zajišťovacích příkazů byla obava správce daně, že žalobkyně neprokáže nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění od rizikových dodavatelů. Správce daně navíc zjistil personální propojení mezi žalobkyní a některými z těchto rizikových dodavatelů.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou. Tvrdila, že nebyly splněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, protože nebyl dán předpoklad budoucího stanovení daně. Tento předpoklad nebylo možné založit na úvaze, že žalobkyně neprokáže nárok na odpočet daně z deklarovaných plnění. Závěry žalovaného jsou dále vnitřně rozporné. Není zřejmé, zda se jeho podezření týká faktického (ne)uskutečnění plnění nebo jeho uskutečnění deklarovanými dodavateli. Ani jeden z těchto závěrů nemá oporu ve spisu. Relevantní není ani dřívější působení jednatele žalobkyně v odlišné právnické osobě, v níž měl zařazovat do účetnictví fiktivní faktury. V této věci totiž o takové jednání nejde. Jednatel žalobkyně nemá povědomí ani o evidovaných daňových nedoplatcích právnických osob, v nichž v minulosti působil. Žalobkyně dodavatelům řádně zaplatila daň, ti plnění vykážali v kontrolních hlášeních a daň přiznali a zaplatili. Za takové situace nedošlo k porušení daňové neutrality a žalobkyně má nárok na uplatnění odpočtu daně zaplacené na vstupu. Správní orgány založily své úvahy na skutečnostech, které jsou výlučně v dispozici dodavatelů žalobkyně a nevztahují se k jí přijatým zdanitelným plněním. Nesouhlasila ani s vytýkanými nestandardnostmi týkajícími se jejích dodavatelů a učiněných transakcí. Zajišťovací příkazy se týkají také přenesené daňové povinnosti (z celkové zajištěné částky jde o 657 823 Kč). V této části lze souhlasit s prověřením, zda žalobkyně splnila hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně, ale ani jednou z těchto podmínek není prokázání dodavatele. V případě přenesené daňové povinnosti je takový požadavek o to absurdnější, neboť zde daň přiznává i odvádí sám příjemce plnění. Co se týče odůvodněnosti obav z nedobytnosti daně, výsledná stanovená povinnost úhrady byla kryta zůstatkem na bankovním účtu. Správce daně navíc vycházel ze starého zůstatku. V květnu 2018 žalobkyně na účtu disponovala peněžními prostředky ve výši přes šest milionů Kč. Na věci nic nemění ani snadná převoditelnost majetku žalobkyně. Na věc je třeba nahlížet přes standardy v odvětví pracovních agentur. Ty ke své činnosti primárně dlouhodobý majetek nepotřebují, zvláště pokud se jedná o relativně mladou obchodní korporaci. Správce daně měl před vydáním zajišťovacích příkazů zkoumat, zda je přiměřeně pravděpodobné, že by žalobkyně daň uhradila postupně. Nezákonné bylo také odepření přístupu k některým listinám, které správce daně nesprávně ponechal ve vyhledávací části spisu, ačkoliv je hodnotil jako důkazní prostředky.

[3] Krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. Dospěl k závěru, že zjištění správce daně opodstatňují vydání zajišťovacích příkazů. Pokud jde o předpoklad budoucího stanovení daně, dal žalobkyni za pravdu, že žalovaný v rozhodnutí připouští jak to, že v nalézacím řízení bude zjištěno neuskutečnění tvrzených plnění, tak i to, že tato plnění uskutečněna byla, ale nikoli deklarovanými dodavateli. V tom krajský soud nespátňuje nezákonnost rozhodnutí, neboť zjištění kterékoli z těchto skutečností by znamenalo neprokázání nároku na odpočet daně z tvrzených přijatých plnění. Správní orgány nejsou před vydáním zajišťovacích příkazů povinny mít jednoznačně prokázáno, jakou konkrétní podmínku pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet žalobkyně nesplňuje. V této fázi postačuje pravděpodobnost stanovení daně plynoucí z pravděpodobného nesplnění některé z podmínek pro uplatnění nároku na odpočet. Za účelem zachování daňové neutrality je třeba, aby daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně prokázal nejen uskutečnění plnění, ale i poskytnutí plnění konkrétním dodavatelem uvedeným na daňovém dokladu. Jestliže tedy správce daně pojal podezření, že žalobkyně sice určitá plnění mohla obdržet, ale od jiných než deklarovaných dodavatelů, správně vyhodnotil, že taková skutečnost by znamenala nesplnění jedné z hmotněprávních podmínek nároku na

pokračování

odpočet, a při úvaze o vydání zajišťovacích příkazů považoval za pravděpodobné, že bude daň v budoucnosti stanovena. I v případě režimu přenesené daňové povinnosti je třeba splnit všechny zákonné podmínky včetně prokázání toho, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu. Co se týče rizikových faktorů u jednotlivých dodavatelů, správní orgány závěr o jejich rizikovitosti učinily na základě souhrnu řady z nich. Žalobkyně ale zpochybňuje pouze dílčí faktory u jednotlivých dodavatelů. S ohledem na poměry jednotlivých dodavatelů jsou pochybnosti o uskutečnění zdanitelných plnění podle daňových dokladů důvodné. Jako rizikové mohou být ve spojení s dalšími faktory vyhodnoceny i skutečnosti, které nastaly až po uskutečnění plnění. Důvodné jsou také obavy správce daně z nedobytnosti v budoucnu stanovené daně vycházející z minulosti jednatele žalobkyně, který svým jednáním podle stejného vzorce zapříčinil u jiných daňových subjektů významné nedoplatky vůči správci daně, které jsou či budou nedobytné. Vadou není ani to, že správce daně vyšel z výpisů z účtu žalobkyně v měsících březnu a květnu 2018. Ostatně primárním zdrojem obav nebyla ani tak skutečnost, že by žalobkyně nedisponovala dostatečným majetkem, ale jeho vysoká likvidita ve spojení s vědomostí o historii jednatele žalobce. Tím je také odůvodněno nebezpečí z prodlení. Pokud jde o nepřevedení důkazních prostředků z vyhledávací části spisu do části veřejné, pak před vydáním zajišťovacích příkazů nedochází k dokazování. Popisem indicií vedoucích k závěru o splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů správce daně neprováděl hodnocení důkazů ve smyslu § 65 odst. 2 daňového řádu. Povinností správce daně ani nebylo, aby se zabýval tím, zda výše stanovené jistoty bude mít pro žalobkyni likvidační účinky.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost. Nesouhlasí s tím, jak krajský soud posoudil nekonzistentní závěry žalovaného ohledně obav z neprokázání nároku na odpočet (tj. zda se plnění neuskutečnilo vůbec, nebo zda se uskutečnilo, ale od jiného dodavatele). Aby závěry krajského soudu byly platné, muselo by odůvodnění zajišťovacích příkazů obsahovat konkrétní popis indicií vedoucích správce daně k závěru, že stěžovatelka neprokáže splnění některé z hmotněprávních podmínek. Správní orgány se ale omezily jen na konstatování rizikovitosti dodavatelů a konkrétní důvody a důkazní prostředky, z nichž dovozují buď neexistenci plnění či neprokázání faktického dodavatele, v rozhodnutích chybí. Sdělení konkrétních indicií je nutné proto, aby na ně stěžovatelka mohla reagovat (viz rozsudky Krajského soudu v Praze ze dne 28. 1. 2019, čj. 42 Af 31/2016-81, a ze dne 9. 4. 2019, čj. 45 Af 25/2016-59). Stěžovatelka by tak mohla např. vyvrátit neexistenci plnění konkrétními důkazními prostředky. Protože správní orgány dané indicie nepřiradily ke konkrétním dodavatelům, stalo se pro stěžovatelku prakticky nemožné, aby prokázala existenci plnění přijatého dle jednotlivých daňových dokladů. Zajišťovací příkazy obsahují pouze skutečnosti svědčící o údajné rizikovitosti dodavatelů, které ale nijak nesvědčí o tom, proč by stěžovatelka neměla splnit zákonné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně. Vedle toho trvá na tom, že neprokázání skutečného dodavatele neznačí ztrátu splnění zákonných podmínek pro nárok na odpočet daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, čj. 4 Afs 58/2017-78). Ačkoliv jde o ojedinělý rozsudek, plně aprobuje závěry rozsudků Soudního dvora EU ze dne 22. 10. 2015, C-277/14, *PPUH Stehcomp*, a ze dne 6. 12. 2012, C-285/11, *Bonik EOOD*.

[5] Krajský soud ani žalovaný se nevypořádali s námitkami, v nichž stěžovatelka tvrdila, že všem dodavatelům platila na bankovní účty zveřejněné v souladu se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), tyto platby jsou dohledatelné, všechna plnění byla vykázána v kontrolních hlášeních, kontrolní hlášení byla spárována s dodavateli a všichni dodavatelé za daná plnění daň přiznali a odvedli. Pro přezkoumatelné vypořádání této námitky nestačí konstatování o prostudování předloženého spisu (včetně jeho vyhledávací části). Nepřezkoumatelný je také závěr krajského soudu o rizikovosti dodavatelů. Krajský soud pouze nekriticky převzal závěry správních orgánů, ačkoliv stěžovatelka část z nich jednoznačně vyvrátila. Z napadeného rozsudku nelze ani seznat, jakou souvislost mají zjevně uměle vyselektované skutečnosti o dodavatelích s uplatněným nárokem na odpočet. Ve výčtu rizikových faktorů nelze nalézt jakoukoliv spojitost s neprokázáním nároku na dopočet daně, a to nejen k neprokázání nároku na odpočet daně, ale i neprokázání faktického dodavatele. Nepřezkoumatelné je i hodnocení důkazních prostředků týkajících se dodavatele TEZZ Media s.r.o. Stěžovatel prokázal, že daný subjekt sídlí v kancelářské budově, kde má i kancelář. Přesto je sídlo na „*bromadné adrese*“ označeno za rizikové. Ze zajišťovacích příkazů je zřejmé, že toto slovní spojení je užito jako synonymum virtuálního sídla. Oporu ve spisu nemá ani závěr, dle kterého je běžné, že podnikatelé ve 21. století svou činnost prezentují na internetu. Takový závěr je v rozporu s ústavně zaručeným právem na svobodu podnikání. Požadavek na zřízení webových stránek nemá oporu v žádném právním předpisu. Krajský soud navíc nereagoval ani na námitku, dle které např. dodavatel HODMOD CZ s.r.o. se na internetu prezentoval. Správní orgány dále stěžovatelce vyčetly nestandardnost obchodních transakcí, tyto nestandardnosti se ale týkají výlučně jejích dodavatelů a nikoli vztahu mezi dodavateli a stěžovatelkou. Stěžovatelka o těchto skutečnostech nevěděla a nemají souvislost s přijatými plněními. Krajský soud existenci této souvislosti neodůvodnil a ani neobjasnil, zda tyto transakce vůbec souvisí s plněním stěžovatelky.

[6] Stěžovatelka dále poukázala na to, že v obecné rovině lze souhlasit, že i pro uplatnění nároku na odpočet daně v režimu přenesené daňové povinnosti je možné zkoumat splnění zákonných podmínek dle § 72 a § 73 zákona o DPH, nicméně tento přezkum je značně limitovaný. Režim přenesené daňové povinnosti je specifický v tom, že daň přiznává, platí a nárokuje vždy jediný plátec. Tento režim byl přijatý právě z důvodu zamezení podvodům na DPH. Stěžovatelka postrádá jakoukoliv motivaci uvádět na daňových dokladech jiného než skutečného plátce.

[7] Závěr o nedobytnosti daně nelze učinit bez dalšího jen na základě likvidní povahy majetku. Vysoká likvidita peněz je imanentní vlastností finančních prostředků jakožto základního prostředku sloužícího ke směně zboží a služeb. Správní orgány dovodily vysokou hodnotu ukazatele ROS (9,9 %). I přesto založily své závěry na neaktuálních údajích o zůstatcích na bankovních účtech stěžovatelky a historii jejího jednatele. Stěžovatelka disponovala dostatkem finančních prostředků. Krajský soud se navíc k této žalobní námitce nevyjádřil.

[8] Zajišťovací příkazy byly vydány v době před zahájením daňové kontroly. V jejím rámci následně správce daně vydal dvě výzvy k prokázání skutečností. Ani jedna z nich se ale netýkala plnění přijatých od dodavatelů Migstav, Auto Apko a ATASTAV. Žádná z výzev se netýkala ani plnění uvedených na dokladech v režimu přenesené daňové povinnosti. To svědčí o nedostatku indicií k vydání zajišťovacích příkazů. Druhou

pokračování

možností je, že po předložení kompletního účetnictví při zahájení daňové kontroly byla pravděpodobnost budoucího stanovení daně vyvrácena. Správce daně by měl za takové situace zajišťovací příkazy v odpovídajících částech zrušit.

[9] K zásahu do veřejných subjektivních práv stěžovatelky došlo i nepřerážením listin a jiných důkazů, na něž správce daně odkázal v zajišťovacích příkazech, z vyhledávací části do veřejné části spisu. Stěžovatelka kvůli tomu nebyla schopna verifikovat, zda veškeré tvrzené skutečnosti mají oporu ve spisovém materiálu a zda dané listiny vůbec existují. Jak poukázala již v žalobě, § 65 odst. 2 daňového řádu nespojuje přerázení důkazů s dokazováním ve smyslu § 92 daného zákona, ale s jejich hodnocením. K tomu v posuzované věci došlo v případě dovození virtuálnosti sídel, chybějících internetových stránek a jiných skutečností.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Sama skutečnost, že se krajský soud ztotožnil se závěry správních orgánů, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2019, čj. 4 Afs 387/2018-48). Krajský soud se vypořádal se všemi námitkami a jeho závěry jsou z odůvodnění napadeného rozsudku seznatelné. Na základě konkrétních zjištění vzniklo podezření, že dodavatelé stěžovatelky nemohli plnění fakticky poskytnout, což vzbudilo podezření o faktickém přijetí plnění stěžovatelkou. Správce daně nekladl tyto nestandardnosti k tíži stěžovatelky. Pouze pravdivě uvedl výčet zjištění k dodavatelům, která ve svém souhrnu vzbuzují podezření, zda mohou fakticky poskytovat plnění v řádu stovek tisíc Kč. Sama skutečnost, že plnění vykázali, ještě neznámá, že došlo k jeho faktickému uskutečnění, a to v deklarovaném rozsahu. Žalovaný nesouhlasí s argumentací rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2019, čj. 9 Af 33/2017-49, protože není skutkově přílehlavý (šlo v něm o účast na daňovém podvodu a nikoli o neprokázání naplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně). Co se týče námitek k přenesené daňové povinnosti, uplatnění nároku na odpočet daně z jakéhokoli přijatého zdanitelného plnění musí splňovat zákonné podmínky. Pouhá skutečnost, že stěžovatelka přijala určitá plnění v režimu přenesené daňové povinnosti, neznámá, že se zákonné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet nezakoumají. Princip neutrality daně nemá přednost před splněním hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. Z judikatury SDEU naopak plyne, že při nesplnění hmotněprávních podmínek nárok na odpočet daně vůbec nevznikne. K porušení principu neutrality proto nedochází. Žalovaný dále trvá na tom, že ve věci byly dány obavy o budoucí úhradu daně. Zdůraznil, že více než konečný zůstatek na bankovních účtech je pro věc podstatné to, že stěžovatelka přijaté peněžní prostředky z účtu obratem odčerpává. Skutečnost, že k určitému dni měla na účtu dostatek peněz k úhradě dosud nestanovené daně, tak bez dalšího neznámá, že by tuto částku na účtu měla i ke dni splatnosti dosud nestanovené daně. Z pohybů na účtu je zřejmé, že každý měsíc je na účty připsána v podstatě stejná částka, jaká z nich také odchází. Možné převedení majetku není spekulací, neboť správce daně vyšel z dřívější činnosti jednatele ve společnostech BALKANTOUR s. r. o. a ATASTAV s. r. o. se stejným předmětem ekonomické činnosti, kde před ukončením daňové kontroly a doměřením daně vyvedl veškerá aktiva mimo sféru správce daně. Podmínky vydání zajišťovacích příkazů nejsou ani vázány na provedení daňové kontroly. Následný postup správce daně v nalézacím řízení nemá vliv na zákonnost zajišťovacích příkazů. Žalovaný nesouhlasí ani s tím, že by při vydávání zajišťovacích příkazů docházelo k hodnocení důkazů.

[11] Na vyjádření žalovaného reagovala stěžovatelka replikou, v níž převážně zopakovala některé své kasační námitky. Vyjádření žalovaného podle ní jen umocnilo důvodnost námitek nepřezkoumatelnosti, neboť uvádí pouze pochybnosti stran deklarovaného dodavatele. Žalovaný tak doposud věrohodně a přezkoumatelně neuzavřel, na základě jakých konkrétních indicií je dán předpoklad budoucího stanovení daně. Pochybnosti stěžovatelky jsou naopak zesíleny tím, že od společnosti TEZZ Media s.r.o. přijala plnění v podobě reklamy a tato činnost je prezentována na jejích internetových stránkách. Krajský soud ani žalovaný neuvádí, proč by tato společnost nebyla schopna dané plnění uskutečnit. Společnost řadu rizikových faktorů nesplňuje a část z nich stěžovatelka vyvrátila. Stěžovatelka považuje výše již citovaný rozsudek městského soudu sp. zn. 9 Af 33/2017 za přílehlavý. V dané věci se sice jednalo o daňový podvod, ale i v takovém případě je vyžadováno uvedení nosných důvodů, na základě kterých je dán předpoklad budoucího stanovení daně. Tím spíše je třeba na takovém požadavku trvat u zajišťovacích příkazů, kde je vyžadována vyšší míra odůvodnění.

[12] Následně stěžovatelka soudu zaslala ještě dvě podání označená jako doplnění kasační stížnosti. V doplnění ze dne 29. 5. 2020 uvedla, že v rámci daňové kontroly obdržela výzvu k prokázání plnění v režimu přenesené daňové povinnosti. Ve výzvě správce daně odkázal na zjištění z místních šetření. Stěžovatelka se domnívá, že úřední záznamy o nich musí být součástí vyhledávací části spisu. Pokud by s nimi byla stěžovatelka seznámena, mohla by na ně reagovat a správce daně by si mohl ověřit, že stavební práce byly provedeny. Pokud by se navíc jednalo o fiktivní plnění, u kterého by stěžovatelka neprokázala nárok na odpočet, nevznikla by jí ani povinnost přiznat v režimu přenesení daňové povinnosti daň na výstupu za dodavatele, protože se nejedná o zdanitelné plnění. Za této situace nelze předpokládat, že by byla z plnění doměřena jakákoliv částka. V doplnění ze dne 15. 2. 2021 dále uvedla, že v průběhu nalézacího daňového řízení zajistila důkaz svědčící o tom, že společnost DEAL COMPANY s.r.o. neměla virtuální sídlo. V této souvislosti předložila smlouvu o nájmu prostor sloužících podnikání (kanceláře) ze dne 31. 3. 2014 uzavřenou mezi danou společností a pronajímatelem (společností TALUTA s.r.o.). Vzhledem k tomu, že společnost DEAL COMPANY kromě nájmu platila také doprovodné služby, nemohlo se jednat o virtuální sídlo. Dále předložila protokol o svědecké výpovědi jednatele společnosti DEAL COMPANY a dohodu o ukončení nájemní smlouvy ze dne 30. 5. 2018. Trvá na námitce nedostatečného odůvodnění zajišťovacích příkazů, ale vedle toho dodává, že jejich závěry jsou v rozporu se skutkovým stavem. Ať již jde o virtuálnost sídel nebo vyhledávání zaměstnanců společností HODMOC CZ v letech 2017 a 2018.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Stěžovatelka uplatnila kasační námitky, které lze podřadit pod důvody kasační stížnosti vymezené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Má za to, že nebyly dány důvody

pokračování

pro vydání zajišťovacích příkazů a jejich odůvodnění je nepřezkoumatelné. Vedle toho namítá, že krajský soud měl rozhodnutí žalovaného zrušit kvůli procesní vadě spočívající v nepřeházení některých listin z vyhledávací části spisu. Z důvodu nedostatečného vypořádání některých žalobních námitek shledává nepřezkoumatelným i napadený rozsudek.

III.A Přezkoumatelnost napadeného rozsudku

[16] Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkami směřujícími k nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Teprve dospěje-li kasační soud k závěru, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, může se zabývat dalšími stížnostními námitkami (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, čj. 3 As 6/2004-105, č. 617/2005 Sb. NSS). Dle konstantní judikatury se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje především takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné či vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by z rozhodnutí nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (viz například rozsudky ze dne 28. 8. 2007, čj. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS, či ze dne 11. 8. 2004, čj. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS). Současně je však třeba zdůraznit, že ne každý dílčí nedostatek odůvodnění založí nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Výjimečnost užití nepřezkoumatelnosti zdůraznil též rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, v němž uvedl, že aplikace tohoto kasačního důvodu připadá v úvahu výjimečně, není-li z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vůbec patrné, jak soud hodnotil podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci žalobních bodů. Naopak nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci. Závěr o nepřezkoumatelnosti je proto namísto např. tehdy, pomině-li krajský soud podstatná skutková tvrzení opřená o obsah správního spisu či podložená důkazními návrhy, mohou-li reálně vést k přehodnocení merita věci.

[17] V návaznosti na výše uvedené je třeba upozornit na to, že stěžovatelka nejrozsáhleji formulovanou kasační námitku sice nadepsala „*nepřezkoumatelnost a nesrozumitelnost napadeného rozsudku*“, v jejím rámci nicméně podrobuje kritice převážně správnost závěrů, které krajský soud učinil ve vztahu k přezkoumatelnosti odůvodnění zajišťovacích příkazů, potažmo rozhodnutí žalovaného, případně správnost důvodů vedoucích správce daně k vydání zajišťovacích příkazů. Vzhledem k tomu, že se tyto, svou povahou odlišné, námitky v kasační stížnosti různě prolínají, není vždy zcela zřejmé, zda jimi stěžovatelka cílila na nepřezkoumatelnost nebo již představují věcný nesouhlas se závěry napadeného rozsudku (rozhodnutí správních orgánů). Uvedené má svůj odraz i ve struktuře vypořádání kasačních námitek ze strany soudu, k čemuž je nutno dodat, že Nejvyšší správní soud hodnotí námitky podle jejich obsahu a nikoliv formálního označení.

[18] Pokud jde o kasační argumentaci konkrétně mířící proti chybějícímu vypořádání některých žalobních námitek, krajský soud předně podle stěžovatelky nevypořádal námitky, ve kterých upozorňovala na to, že platila dodavatelům na zveřejněné bankovní účty, platby jsou dohledatelné, plnění byla vykázána v kontrolních hlášeních, ta byla spárována s dodavateli, kteří daná plnění také deklarovali, a všichni dodavatelé za plnění přiznali a odvedli daň. Zde Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že krajský soud na danou námitku reagoval v odst. 35. napadeného rozsudku, v němž uvedl, že správcem daně popsané rizikové faktory se bezpochyby bezprostředně netýkají přímo tvrzených zdanitelných plnění poskytnutých stěžovatelce, nýbrž poměrů samotných dodavatelů. Na základě zjištění týkajících se těchto poměrů vyvstaly dle přesvědčení soudu důvodné pochybnosti o uskutečnění plnění podle daňových dokladů. Podle krajského soudu se rizikové faktory a zjištěné nestandardnosti nutně nemusí týkat vztahu dodavatel – stěžovatelka, ale může jít i o vztahy dodavatele s jeho dodavateli nebo o skutečnosti dodavatelem uváděné v kontrolních hlášeních, které správce daně vnímá jako jeden z rizikových faktorů.

[19] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku stěžovatelka spatřuje též v nekritickém převzetí závěrů správních orgánů týkajících se rizikovosti dodavatelů. Z napadeného rozsudku nelze podle stěžovatelky seznat, jakou souvislost mají uměle selektované skutečnosti o dodavatelích s uplatněným nárokem na odpočet daně. Ani v tomto ohledu však Nejvyšší správní soud se stěžovatelkou nesouhlasí. Odpověď na danou námitku v zásadě poskytuje výše citovaná pasáž napadeného rozsudku, dle které není nezbytné, aby vymezené nestandardnosti na straně dodavatelů bezprostředně souvisely se stěžovatelkou či jí uzavíranými transakcemi. V nyní posuzované věci se ani nejednalo o situaci, kdy by nestandardnosti vyvstaly pouze ve vztahu k jedinému dodavateli, jako tomu bylo ve stěžovatelkou odkazovaném rozsudku městského soudu sp. zn. 9 Af 33/2017. Samotná skutečnost, že se krajský soud přiklonil k argumentaci žalovaného, nemůže zakládat nepřezkoumatelnost rozsudku. Při rozhodování soudu nelze vyloučit, že soud shledá argumentaci jedné ze stran natolik správnou a odůvodněnou, že není nutné ji dále rozvádět. Krajský soud se v daném případě v rozhodných otázkách skutečně shoduje s názory vyjádřenými žalovaným. Je ovšem zřejmé, že vycházel ze skutečností obsažených ve správním spise, a nelze tvrdit, že se jednalo o automatické převzetí názoru žalovaného bez poměření se skutkovým stavem a rozhodnou právní úpravou. Nelze mu vytýkat, že by opomenul některou ze stěžejních žalobních námitek. Stejně tak míra hloubky posouzení žalobních námitek je relativní. Nesouhlas stěžovatelky s odůvodněním a závěry napadeného rozsudku nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, čj. 2 As 47/2013-30, ze dne 29. 4. 2010, čj. 8 As 11/2010-163). Jestliže krajský soud zaujal skutkově podložený právní názor k rozhodným žalobním námitkám a výrok rozsudku má oporu ve skutkových zjištěních i v jeho argumentaci, nelze rozsudek považovat za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[20] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nezpůsobuje ani závěr krajského soudu, dle kterého je „v české realitě 21. století běžné, že podnikatelé svou činnost na internetu prezentují, propagují a nabízejí“. Stěžovatelka má sice pravdu, že tento závěr nemá oporu ve spisu. Nejvyšší správní soud nicméně upozorňuje pouze na dílčí význam takového závěru s tím, že tento závěr lze považovat za notorietu, kterou není nutné prokazovat, neboť je všeobecně známá (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2011, čj. 1 As 33/2011-58, nebo z recentní odborné literatury: VOMÁČKA, Vojtěch. *Judikatura NSS*:

pokračování

Notoriety. Soudní rozhledy, 2021, č. 1, s. 2-7). Z citovaného závěru krajského soudu ani neplyne, že by snad bylo povinností každého podnikatele, aby měl webové stránky, jak se domnívá stěžovatelka. Jestliže dále namítá, že se krajský soud nevypořádal s tím, že někteří dodavatelé internetové stránky mají, ani tato námitka není důvodná. Krajský soud v odst. 34 napadeného rozsudku uvedl, že „*správní orgány dospěly k závěru o rizikovosti jednotlivých dodavatelů nikoli s ohledem na jediný existující rizikový faktor u dodavatele, nýbrž s ohledem na souhrn všech faktorů popsanych u jednotlivých dodavatelů zvlášť. Protože faktorů byla uvedena řada, ani zpochybnění dílčího faktoru ze strany žalobce nevyvrací konzistentní závěry správce daně. Dodavatelé Tezz Media s.r.o. nebo DEAL COMPANY s.r.o., jak žalobce uvádí, mají webové stránky. Správce daně ani u jednoho z těchto dodavatelů absenci webových stránek jako rizikový faktor neuvádí, hovoří nicméně o řadě faktorů jiných. Další dodavatelé webové stránky nemají (...).*“ Jestliže krajský soud spolu se správními orgány učinil závěr, že chybějící internetové stránky dodavatelů lze považovat za jednu z nestandardností svědčících o přítomnosti rizikových faktorů vedoucích k vydání zajišťovacích příkazů, lze tento konkrétní závěr opět nepochybně věcně přezkoumat, tedy ani v tomto ohledu není dána nepřezkoumatelnost rozsudku, jak se stěžovatelka domnívá.

[21] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nezpůsobuje ani nevypořádání námítky, dle které se společnost HODMOD prezentuje na internetu, což má podle stěžovatelky vyplývat z toho, že v minulosti hledala zaměstnance prostřednictvím úřadu práce. Stěžovatelka má sice pravdu, že krajský soud v napadeném rozsudku tuto žalobní námitku explicitně nevypořádal. Nepřezkoumatelnost však nezpůsobuje, jestliže soud nebuduje vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pokud proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná (viz nálezn Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 989/08 ze dne 12. 2. 2009). Tím spíše uvedené platí tehdy, pokud se krajský soud zabývá rozsáhlou žalobou (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, čj. 10 Afs 18/2015-48). V nyní posuzované věci se o takovou situaci jednalo, neboť žaloba stěžovatelky čítala 25 stran, přičemž je třeba zdůraznit, že daná námitka zde byla ve vztahu k podstatě věci zjevně podružné povahy, tedy ani její explicitní vypořádání by nemohlo ovlivnit zákonnost napadeného rozsudku (viz rozsudek ze dne 11. 5. 2016, čj. 10 As 173/2015-32). Samotná skutečnost, že společnost HODMOD hledala v minulosti zaměstnance prostřednictvím úřadu práce, nevyvrací závěr o její chybějící internetové prezentaci. Tato informace sice byla nejspíš zveřejněna v databázi na internetových stránkách úřadu práce. Tuto skutečnost však nelze vnímat jako aktivní a cílevědomou propagaci vlastní činnosti na internetu spočívající v chybějících webových stránkách prezentujících činnost daného dodavatele, jak ji vymezily správní orgány.

[22] Zbývá dodat, že krajský soud se odpovídajícím způsobem vyjádřil i k žalobní námitce týkající se sídla společnosti TEZZ Media. V odst. 34. napadeného rozsudku především uvedl: „*Skutečnost, že na stejné adrese jako Tezz Media s.r.o. sídlí desítky dalších firem, plyne z obchodního rejstříku, jak to správce daně výslovně uvedl. Neuvedl naopak, že by se jednalo o sídlo virtuální, kde by společnost nebyla vůbec dohledatelná. Zmíněná společnost vykazuje řadu dalších správcem daně popsanych rizikových faktorů, např. v rozporu se zákonem nezveřejňuje účetní závěrky ve Sbírce listin.*“ Totéž platí také pro namítanou nepřezkoumatelnost spočívající v nevypořádání námitek, jimiž stěžovatelka brojila proti závěru o nedobytnosti daně. Těmito námitkami se krajský soud zabýval v odst. 36.

napadeného rozsudku. Ani v tomto případě, se proto nelze se stěžovatelkou ztotožnit, že by se krajský soud její žalobní námitkou nezabýval a napadený rozsudek tak není nepřezkoumatelný.

III.B Naplnění zákonných důvodů pro vydání zajišťovacích příkazů

[23] Jde-li o okruh kasačních námitek týkajících se samotné podstaty věci, tedy naplnění zákonných důvodů pro vydání stěžovatelkou zpochybňovaných zajišťovacích příkazů, lze připomenout, že relevantní právní úpravu zde představuje § 167 odst. 1 daňového řádu, podle něhož *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.*

[24] 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 daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, a zároveň že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. K povaze a náležitostem zajišťovacích příkazů se Nejvyšší správní soud již opakovaně vyjádřil. Rozšířený senát v rozsudku ze dne 24. 11. 2009, čj. 9 Afs 13/2008-90, č. 2001/2010 Sb. NSS, vyslovil, že je „*správce daně povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za ohrožené.*“ Z rozsudku ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, pak plyne, že „*naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohobodovým testem jeho použitelnosti. V té nejobecnější rovině proto pouze soud konstatuje, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak 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. (...) 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. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu.*“ Pokud ovšem bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS). Vždy je však třeba zkoumání vzájemné „proporce“ mezi oběma těmito kritérii, která musejí být naplněna souběžně, provádět přísně individuálně s ohledem na skutkové okolnosti případu.

[25] Vzhledem k povaze zajišťovacího příkazu nelze po správci daně požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení nalézacím, resp. vyměřovacím či doměřovacím. Od otázky samotné existence daňové povinnosti a potažmo

pokračování

stanovení daně však zcela jistě nelze odhlédnout; v opačném případě by byl správním orgánům otevřen prostor pro ničím neomezenou libovůli, která není v materiálním právním státě přípustná (viz k tomu např. nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 512/02 ze dne 20. 11. 2002 nebo též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, čj. 2 Afs 108/2016-132).

[26] Nejvyšší správní soud již ve své judikatuře dále dovodil, že důvodnost vydání zajišťovacího příkazu může založit i pouhá indicie o možné účasti daňového subjektu v daňovém podvodu, a není proto třeba mít jeho propojení za prokázané. Otázka skutečného zapojení či nezapojení stěžovatele v řetězci je předmětem nalézacího řízení a dokazování, tedy i argumentaci v tomto směru je třeba vést v rámci daňové kontroly, resp. v řízení ve věci samotného vyměření daně. To, zda stěžovatel unesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení, jakož i to, zda své důkazní břemeno stran skutečností prokazujících oprávněnost odepření nároku na odpočet daně unesl správce daně, může být toliko předmětem řízení ve věci doměření daně, tedy i následného soudního přezkumu rozhodnutí o vyměření daně (platebních výměrů, resp. rozhodnutí o odvolání proti nim). V rámci soudního řízení ve věci zajišťovacích příkazů tedy nelze posuzovat a přezkoumávat skutečnosti, které jsou předmětem dokazování v rámci nalézacího řízení (srov. např. rozsudek ze dne 12. 9. 2018, čj. 5 Afs 321/2017-29).

[27] V návaznosti na výše uvedené je třeba uvést, že v nyní posuzované věci sice správce daně nezaložil důvody pro vydání zajišťovacích příkazů na explicitně formulovaných indiciích týkajících se účasti stěžovatelky na daňovém podvodu, to však nebrání tomu, aby obecná východiska plynoucí z naposled citovaného rozsudku nebyla aplikovatelná i na tuto věc. Jinak řečeno, i v případě, že zajišťovací příkazy jsou vydány pro důvodnou obavu z budoucího neprokázání naplnění hmotněprávních podmínek dle § 72 a § 73 zákona o DPH, je třeba důsledně odlišovat mezi rámcem řízení o vydání zajišťovacích příkazů (a navazujícím soudním řízením) a nalézacím daňovým řízením, v němž bude teprve prostor pro to, aby stěžovatelka prokazovala naplnění podmínek pro uznání nároku na odpočet daně, k čemuž však některé kasační argumenty stěžovatelky míří již nyní. Výše uvedená judikturní východiska nicméně předznamenávají, kudy se mohou ubírat úvahy soudu při přezkumu zajišťovacích příkazů, resp. co může být v takovém případě předmětem jeho přezkumu. Je třeba zdůraznit, že podstata projednávané věci spočívá v tom, zda správní orgány ve vztahu ke dvěma shora vymezeným podmínkám pro vydání zajišťovacích příkazů vymezily dostatečně silné indicie svědčící o předpokladu budoucího stanovení daně a o předpokladu budoucí nedobytnosti daně či podstatného ztížení jejího výběru.

[28] Výše uvedené je určující také pro posouzení jedné ze stěžejních kasačních námitek, která se týká srozumitelnosti rozhodnutí žalovaného. Podle stěžovatelky z něj není zřejmé, zda indicie svědčící o neprokázání hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně mají spočívat v tom, že plnění nedodali deklarovaní dodavatelé, nebo v tom, že plnění nebylo uskutečněno vůbec. Nejvyšší správní soud se zde plně ztotožňuje se závěry krajského soudu, dle kterého není pro vydání zajišťovacího příkazu nezbytné, aby správní orgány v tomto směru učinily zcela jednoznačný závěr. To právě odpovídá i povaze zajišťovacího příkazu, jakožto předstižného institutu založeného často na hypotetické úvaze (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2019, čj. 2 Afs 392/2017-48, č. 3975/2020 Sb. NSS). V zajišťovacím příkazu proto na rozdíl od meritorního rozhodnutí o dani vydaného v nalézacím řízení není vždy nezbytně nutné

zcela konkrétně popsat veškeré konkrétní okolnosti dané věci, neboť ty často vyjdou najevo teprve v rámci dokazování, které při vydávání zajišťovacích příkazů neprobíhá (srov. rozsudek ze dne 11. 6. 2014, čj. 10 Afs 18/2015-48). Nezákonnost zajišťovacího příkazu proto nezpůsobuje, pokud správní orgány připustí, že v době vydání zajišťovacích příkazů nejsou schopné na základě známých skutečností učinit jednoznačný závěr, zda plnění nebylo fakticky vůbec poskytnuto, nebo zda jej neposkytli deklarovaní dodavatelé. Obstojí tedy i závěr krajského soudu, podle něhož ať by byla zjištěna kterákoli z těchto skutečností, znamenala by ve svém důsledku neprokázání nároku na odpočet daně z tvrzených přijatých plnění.

[29] Vzhledem k tomu, že se kasační soud neztotožnil s námitkami ohledně nesrozumitelnosti odůvodnění zajišťovacích příkazů, mohl následně přistoupit k posouzení otázky, zda obstojí závěry krajského soudu, dle kterého byly splněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů. Jak bylo výše již opakovaně uvedeno, první podmínka spočívá v předpokladu budoucího stanovení daně. Správce daně k této podmínce uvedl, že stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet daně z přijatých plnění od velmi rizikových dodavatelů. Ve vztahu ke každému z nich individuálně vymezila, v čem spočívá jejich rizikovost. Nejvyšší správní soud nepovažuje za nutné, aby nyní tyto skutečnosti ve vztahu ke každému z nich opakoval. Souhrnně však lze uvést, že rizikovost dodavatelů měla spočívat v tom, že dodavatelé přijaté platby obratem vybírají v hotovosti z účtů, prostřednictvím účtů neplatí za přijatá plnění, nejsou dohledatelní v sídle, neevidují provozovny, jediným dodavatelem je jiná společnost mající sídlo na stejné adrese (spolu s mnoha dalšími společnostmi), jsou evidovaní jako nespolehliví plátcí, nedisponují žádnými stálými aktivy, vykazují obrat neodpovídající personálnímu a majetkovému zajištění společnosti. Dále se týkaly sídla v budově ubytovny, kde daný subjekt nevykonává ekonomickou činnost, existence společné poštovní schránka s mnoha jinými subjekty, neprezentování činnosti na internetu, nezakládání účetní závěrky do sbírky listin. Některé subjekty se nacházely se v likvidaci, mají rizikové jednatele, hospodářské výsledky neodpovídají jejich vysokému obratu, mají zanedbatelný majetek, jsou nekontaktní a nesoučinné se správcem daně, po zahájení postupu k odstranění pochybností přestaly komunikovat a jediným jednatelem a společníkem se stala zahraniční osoba s neznámým bydlištěm, mají rizikového zahraničního společníka z Belize, resp. jsou vzájemně personálně propojeny.

[30] Vedle těchto individualizovaných rizikových faktorů pojících se k jednotlivým dodavatelům správní orgány uvedly, že jednatel stěžovatelky v minulosti působil ve společnostech BALKANTOUR a ATASTAV, ve kterých opakovaně podle totožného vzorce chování zapříčinil významné nedobytné nedoplatky vůči správci daně. Obě společnosti měly stejný předmět podnikání jako stěžovatelka (tj. pracovní agentura). U obou společností bylo výsledkem daňových kontrol významné doměření daňové povinnosti. V průběhu daňové kontroly u společnosti BALKANTOUR jednatel společnost převedl na jinou společnost, jejímž jednatelem je občan Bulharské republiky, a rovněž společnost ATASTAV převedl v průběhu odvolacího řízení na občana Bulharské republiky. V obou případech došlo k převedení aktiv společnosti na společnost DINEVA s. r. o., jejímž společníkem je matka jednatele stěžovatelky, která je také společníkem stěžovatelky. Zaměstnance a portfolio odběratelů převzala od těchto společností stěžovatelka. Vůči jednatelem je navíc vedeno trestní řízení, v němž byl obviněn ze spáchání zvláště závažného zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné platby, kterého se měl

pokračování

dopustit tím, že do účetnictví společnosti BALKANTOUR zahrnoval fiktivně vyhotovené daňové doklady, čímž měl zkrátit daň z příjmů o částku téměř 17 milionů Kč a DPH o částku převyšující 14 milionů Kč. Jak plyne z protokolu o výsledku, který je součástí správního spisu, k tomuto jednání se jednatel stěžovatelky plně doznal.

[31] Nejvyšší správní soud má i přes uplatněné kasační námitky ve shodě s krajským soudem za to, že uvedené indicie jsou dostatečné k tomu, aby nasvědčovaly existenci předpokladu budoucího stanovení daně, a to ať už jde o rizika týkající se dodavatelů stěžovatelky, tak zejm. jednání samotného jejího jednatele. Jak plyne i z výše uvedeného, námitka stěžovatelky, dle které nebyly indicie ve vztahu k jejím dodavatelům konkrétní, a ona na ně kvůli tomu nemohla reagovat, je zjevně nedůvodná. Zajišťovací příkazy obsahují ve vztahu ke každému z rizikových dodavatelů přehledné odůvodnění založené na konkrétních skutečnostech, ve kterém správce daně osvětlil, v čem rizikovost každého z nich spočívá. Stěžovatelce proto nic nebránilo, aby se mohla vůči těmto závěrům bránit, což ostatně také ve vztahu k některým učinila. Při pohledu na výše popsany způsob, jakým uvedení dodavatelé podnikají, nepovažuje Nejvyšší správní soud úvahy týkající se pochybností o faktickém dodání deklarovaného plnění za zcela nedůvodné nebo vyloučené (viz výše citovaný rozsudek sp. zn. 4 Afs 22/2015). Za skutečnost významně posilující důvodnost obav správce daně navíc kasační soud považuje dřívější působení jednatele stěžovatelky ve společnostech BALKANTOUR a ATASTAV, které vyvíjely totožnou činnost jako stěžovatelka, která je fakticky jejich nástupkyní. Způsob podnikání stěžovatelky vykazuje podobné rysy jako v minulosti u daných společností.

[32] Stěžovatelka sice obecně tvrdí, že skutečnosti svědčící o rizikovosti jsou „*zcela zjevně uměle vyselektované*“, Nejvyšší správní soud však neshledal, v čem by tato selekce měla spočívat. To, že ve vztahu ke každému z dodavatelů správce daně vymezil odlišné rizikové skutečnosti, o možné účelovosti svědčit nemůže, neboť naopak svědčí o individualizaci ve vztahu ke každému z dodavatelů. Jinými slovy, pokud správce daně upozornil na chybějící webové stránky u některých subjektů, nemůže stěžovatelkou poukazovaný fakt, že jiný dodavatel webové stránky má, vést sám o sobě k popření závěrů o rizikovosti, jestliže lze u daného dodavatele shledat řadu odlišných skutečností svědčících o jeho rizikovosti. Nejvyšší správní soud se ani neztotožňuje s tím, že by uvedené rizikové skutečnosti neměly žádný vztah k otázce prokázání nároku na odpočet, neboť přítomnost rizikových skutečností může svědčit o neschopnosti dodavatelů dodat deklarované plnění.

[33] Uvedené závěry nevyvrací ani stěžovatelkou odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 58/2017, dle kterého nezjištění skutečného dodavatele není důvodem odepření nároku na odpočet daně. Nelze totiž přehlédnout, že daný rozsudek se uvedeným závěrem odchýlil od způsobu, jakým byla tato otázka Nejvyšším správním soudem převážně vykládána (v současné době je tato nejednota rozhodovací praxe předmětem přezkumu rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 334/2017). Jestliže žalovaný vyšel z dobově převažujícího náhledu judikatury, nelze dospět k tomu, že by závěry plynoucí z rozsudku zmiňovaného stěžovatelkou mohly být samy o sobě důvodem svědčícím o nedostatečném vymezení indicí o pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. I v tomto ohledu napadený rozsudek ob stojí.

[34] Důvodná není ani námitka stěžovatelky týkající se přenesené daňové povinnosti. Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že i v režimu přenesení daňové povinnosti dle

§ 92a a násl. zákona o DPH je třeba za účelem uplatnění nároku na odpočet splnit veškeré zákonné podmínky včetně prokázání toho, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto dodavatelem uvedeným na patřičném daňovém dokladu. Protože o této skutečnosti mají správní orgány důvodné pochybnosti, nemůže uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti samo o sobě vyloučit závěr o pravděpodobném budoucím stanovení daně. Stěžovatelka tento závěr v kasační stížnosti nezpochybnila (v obecné rovině s ním dokonce souhlasí) a její námitky se nesou spíše v obecném duchu. Její otázka, jakou by měla motivaci uvádět na daňových dokladech jiného než skutečného plátce, pak není pro posouzení věci (na rozdíl od naplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů) relevantní.

[35] Stěžovatelka v této souvislosti dále namítla, že důvodnost zajišťovacích příkazů vyvrací i následný postup správce daně v rámci daňové kontroly, v níž učinil dvě výzvy k prokázání skutečností, které se ale nijak netýkaly tří dodavatelů označených v zajišťovacích příkazech za rizikové. K této námitce žalovaný již ve vyjádření v rámci řízení před krajským soudem uvedl, že se nejedná o svévolný postup. Výzva se týkala pouze některých dodavatelů, protože se vztahovala pouze k prokázání skutečnosti, zda určitá plnění slouží k ekonomické činnosti stěžovatelky. V dané době docházelo k vyhodnocení stěžovatelčiny odpovědi a teprve poté správce vydá další výzvy. Důvodem postupného vydávání výzev je rozsáhlost dokladů, které je třeba vyhodnotit. Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že případné vady postupu správce nemohou mít vliv na dříve vydané zajišťovací příkazy. Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem krajského soudu nemůže zcela ztotožnit a je na místě jej do určité míry korigovat. Je pravdou, že při přezkumu rozhodnutí soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Správní soudy již nicméně dovodily, že s ohledem na mimořádnost zásahu do vlastnických práv daňového subjektu, vůči kterému byl zajišťovací příkaz vydán, je třeba se v mantinelech daného ustanovení zabývat tím, zda je skutečně vedeno řízení směřující ke stanovení daně, na kterou byl zajišťovací příkaz vydán a zda správce daně skutečně činí úkony týkající se předmětné daně. Zjistil-li by totiž soud, sice v současnosti, ale k tehdejšímu skutkovému stavu, že správce daně vůbec nešetří transakce související s DPH, na kterou byl zajišťovací příkaz vydán, ale činí zcela jiné úkony, s předmětem zajišťovacího příkazu nijak nesouvisející, tak tato skutečnost by podstatným způsobem relativizovala podmínky vydání zajišťovacího příkazu a existenci skutečně důvodné obavy správce daně (viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, čj. 62 Af 75/2014-230, č. 3335/2016 Sb. NSS). Stěžovatelka nepopírá, že správce daně po vydání zajišťovacích příkazů zahájil daňovou kontrolu ve vztahu k dani, které se týkaly. Vadí jí však, že v jejím rámci nevydal výzvy, které by se týkaly zjištění skutečností ve vztahu ke všem dodavatelům uvedeným v zajišťovacích příkazech. V této souvislosti nelze přehlédnout, že žalovaný důvody postupného vydávání výzev ve výše uvedeném vyjádření vysvětlil. Především pak podle Nejvyššího správního soudu v kontextu dané věci popsany postup správce daně (a to jen ve vztahu k některým dodavatelům) sám o sobě nemůže zpochybnit podstatu výše již vymezených indicií svědčících vydání zajišťovacích příkazů.

[36] Stěžovatelka dále v doplnění kasační stížnosti kromě opakování dříve vznesených námitek poukázala i na obsah výzvy k prokázání skutečností vydané dne 12. 5. 2020. Vzhledem k tomu, že se jedná o skutečnost nastalou až v době po vydání rozhodnutí žalovaného i napadeného rozsudku, Nejvyšší správní soud k ní nemůže přihlížet. Totéž

pokračování

platí pro doplnění kasační stížnosti ze dne 15. 2. 2021, v němž stěžovatelka zpochybňuje závěr týkající se sídla jednoho z dodavatelů na základě seznámení se s obsahem nájemní smlouvy, kterou správce daně předložil v rámci nalézacího řízení při výslechu dne 26. 1. 2021.

[37] Další kasační námitka směřovala také proti vymezení indicíí svědčících o hrozbě nedobytnosti daně. Z odborné literatury, jejíž závěry zdejší soud přejal i do své judikatury, plyne, že *„zdrojem důvodných obav správce daně může být chování daňového subjektu v minulosti (opakované neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách), jeho aktuální ekonomická situace (např. stav majetku a závazků indikující hrozbu insolvence) apod.“* (viz rozsudek ze dne 31. 3. 2016, čj. 7 Afs 4/2016-74, a komentář k § 167 daňového řádu v BAXA, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011). Jak již v napadeném rozsudku zcela důvodně připomněl krajský soud, správce daně vydání zajišťovacích příkazů v dané věci nezaložil pouze na základě vysoké likvidity stěžovatelčina majetku. Správce daně majetkovou situaci stěžovatelky důkladně popsal a jeho závěry, které z ní vyvodil, považuje kasační soud za dostatečné. Stěžovatelka sice disponovala v určitých dnech finančními prostředky dostačujícími pro zaplacení daně, ale tyto prostředky v podstatě okamžitě po jejich připsání z účtu vybírala (na účet přicházela každý měsíc v zásadě stejná částka, jaká z něj odcházela). V této souvislosti nelze především odhlédnout od dřívějšího jednání stěžovatelčina jednatele v rámci jiných právnických osob, které správce daně popsal a které jevílo podobné znaky a skončilo nedobytností stanovené daně. Vedle toho navíc správce daně poukázal také na dluh stěžovatelky u České správy sociálního zabezpečení přesahující částku 300 tis. Kč, který vznikl v důsledku neodvážení sociálního pojištění za zaměstnance. Stěžovatelka také nedávno před vydáním zajišťovacích příkazů (v prosinci 2017 – únoru 2018) nebyla schopna plnit své daňové povinnosti v zákonem stanovených termínech. Stěžovatelka sice poukazuje na pro ni příznivou hodnotu ukazatele rentability tržeb (ROS), ale pomíjí, že správce daně v zajišťovacích příkazech popsal, proč v jejím případě tento ukazatel sám o sobě vypovídá s ohledem na další aktuální okolnosti o finanční kondici stěžovatelky pouze velmi omezeně.

III.C Nepřerázení listin z vyhledávací části spisu

[38] Nesprávné jsou podle stěžovatelky i závěry, které krajský soud učinil ve vztahu k namítané vadě řízení spočívající v nepřerázení některých listin z vyhledávací části spisu tak, aby se s nimi stěžovatelka mohla seznámit. V této souvislosti je na místě připomenout, že proti tomuto postupu správce daně se již stěžovatelka domáhala soudní ochrany zásahovou žalobou a nebyla úspěšná. V dané věci rozhodoval o její kasační stížnosti rovněž Nejvyšší správní soud (viz rozsudek ze dne 31. 10. 2019, čj. 1 Afs 469/2018-54), v němž dospěl k závěrům, od kterých nemá ani nyní důvod se odchýlovat. Konkrétně uvedl, že se stěžovatelka mýlí, *„dovozuje-li povinnost správce daně přerádit do veřejné části spisu veškeré dokumenty, o něž se opírají informace obsažené v zajišťovacích příkazech, z § 65 odst. 2 první věty daňového řádu, podle které lze písemnosti zakládající do vyhledávací části podle odstavce 1 písm. a) v této části ponechat „nejdéle do provedení hodnocení důkazů“. K hodnocení důkazů ve fázi vydání zajišťovacího příkazu nedochází. Ani z práva na spravedlivý proces nelze dovodit povinnost správce daně přerádit z vyhledávací do veřejné části automaticky všechny dokumenty, které obsahují informace zmíněné v zajišťovacím příkazu. Pokud by se některý z dokumentů týkal pouze otázky vztahující se k zajišťovacímu příkazu, která by nesouvisela s řízením nalézacím, důvod ochrany podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu by vydáním zajišťovacího*

příkazu skutku odpadl. Určitý dokument obsažený ve vyhledávací části spisu však může obsahovat informace týkající se jak důvodů pro vydání zajišťovacího příkazu, tak nalézacího řízení, důvod ochrany spočívající ve zmaření nebo obrožení cíle správy daní tedy může přetrvávat. Obsahuje-li určitý dokument informace podléhající ochraně podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu i informace, které jí nepodléhají, a tyto části nelze oddělit, je správce daně oprávněn ponechat ve vyhledávací části spisu takový dokument jako celek i po vydání zajišťovacího příkazu, nejdéle však do doby stanovené v § 65 odst. 2 daňového řádu.“

[39] Krajský soud v této souvislosti správně poukázal i na výše již citovaný rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 62 Af 75/2014, který dospěl k následujícím závěrům: „Pokud vyhledávací činností správce daně získal relevantní poznatky, které nasvědčují tomu, že jsou naplněny zákonné předpoklady pro zajištění daně (§ 167 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), pak je v této souvislosti též legitimním požadavkem zajistit, aby některé údaje týkající se probíhajícího šetření nebyly daňovému subjektu zpřístupněny. [...] Za účelem, aby soud plně dostál smyslu soudního přezkumu, pak ve fázi řízení, kdy se nemůže žalobce seznámit s obsahem vyhledávací části správního spisu (§ 66 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), soud „supluje“ procesní aktivitu žalobce a seznámí se s obsahem vyhledávací části správního spisu, a to z hlediska jeho relevance ve vztahu k odůvodnění zajišťovacího příkazu.“ S tímto přístupem se Nejvyšší správní soud zcela ztotožnil již ve své předchozí judikatuře (viz např. rozsudek ze dne 14. 2. 2018, čj. 1 Afs 367/2017-35). Je totiž třeba najít vyvážené řešení mezi zájmem na utajení některých informací v dané fázi řízení a soudní ochranou účastníka. Jak plyne z napadeného rozsudku, krajský soud se s obsahem vyhledávací části spisu seznámil, konfrontoval ji s odůvodněním správních rozhodnutí a dostál tak požadavkům, které na něj judikatura v tomto směru klade.

IV. Závěr a náklady řízení

[40] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[41] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně 29. dubna 2021

Milan Podhrázský
předseda senátu