



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ivo Pospíšila a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a Mgr. Sylvie Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Bohemian Marketing & Promotion a. s.**, se sídlem Těšnov 1059/1, Praha, zastoupena JUDr. Kateřinou Radostovou, advokátkou se sídlem Břehová 208/8, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 1. 2018, č. j. 4306/18/5100-41453-712140, v řízení kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 3. 2021, č. j. 14 Af 11/2018 - 46,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 17. 3. 2021, č. j. 14 Af 11/2018 - 46, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hl. m. Prahu (dále jen „správce daně“) vydal dne 28. 11. 2017 zajišťovací příkazy č. j. 8554523/17/2001-80543-108619, č. j. 8554949/17/2001-80543-108619, č. j. 8554719/17/2001-80543-108619 a č. j. 8554183/17/2001-80543-108619. Prvním z těchto zajišťovacích příkazů uložil žalobkyni, aby okamžikem vydání zajišťovacího příkazu zajistila úhradu daně, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty na uvedený depozitní účet za období od 1. 5. 2017 do 31. 5. 2017 ve výši 525.000,- Kč, druhým za období od 1. 6. 2017 do 30. 6. 2017 ve výši 2.520.000,- Kč, třetím za období od 1. 7. 2017 do 31. 7. 2017 ve výši 2.000.310,- Kč a čtvrtým za období od 1. 8. 2017 do 31. 8. 2017 ve výši 1.260.000,- Kč.

[2] Žalovaný odvolání proti zajišťovacím příkazům napadeným rozhodnutím zamítl.

[3] Městský soud v Praze žalobu proti napadenému rozhodnutí rovněž zamítl. Předně konstatoval, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, neboť z odůvodnění zajišťovacích příkazů a napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že správce daně vycházel z toho, že existují důvodné pochybnosti o zachování neutrality daně a s odkazem na všechny zjištěné skutečnosti dospěl k závěru o existenci obavy, že vybrání následně stanovené daně bude spojeno se značnými obtížemi. Tvrzení žalobkyně, že žalovaný odkazoval jak na účast žalobkyně v podvodném řetězci, tak konstatoval, že vůbec není dosud zřejmé, zda žalobkyně plnění od specifikovaných dodavatelů v deklarovaném rozsahu přijala, není přesné. Žalovaný pouze obecně vymezil případy, kdy lze odepřít daňovému subjektu uplatněný odpočet daně.

[4] Městský soud dále uvedl, že předmětem tohoto řízení není rozhodování o daňové povinnosti žalobkyně, a správní orgány tak nemusely mít postaveno najisto, že dojde k dodatečnému vyměření DPH. Pro vydání zajišťovacího příkazu postačuje možnost této události v určitém stupni pravděpodobnosti. Ten byl ve vztahu k daným zdaňovacím obdobím dle soudu dán. V zajišťovacích příkazech správce daně uvedl konkrétní okolnosti, ze kterých dovozoval, že žalobkyně se zapojila do obchodů vykazujících podvod na dani z přidané hodnoty. Společnosti zapojené do řetězců měly virtuální sídla a neměly žádné provozovny, v určitých případech existovalo personální propojení (M. S., V. B.) a nepodávaly povinná vyúčtování a daňová přiznání (YANGAMES PROMOTION a Troutinvest nepodaly vyúčtování k dani ze závislé činnosti ani daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2016). Ve většině případů se společnosti staly plátcí DPH na základě dobrovolné registrace. V roce 2017 vykazovaly nízké daňové povinnosti k DPH při rostoucích objemech přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění. Závěr správce daně o účasti žalobkyně na podvodném řetězci je dle názoru soudu dostatečně podložen zjištěnými skutečnostmi a postačuje pro účely posouzení této otázky při vydávání zajišťovacího příkazu. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí rovněž dostatečně odůvodnil, proč se ztotožňuje se závěry uvedenými v odůvodnění zajišťovacích příkazů.

[5] Soud se proto neztotožnil s žalobní námitkou, dle které správce daně neunesl důkazní břemeno, neprokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že podvod na dani objektivně existoval a že žalobkyně věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. Městský soud se rovněž neztotožnil s argumentací žalobkyně, že nebyla splněna ani jedna z podmínek vydání zajišťovacího příkazu z důvodu vědomé účasti v daňovém podvodu, tj. že není zřejmé, že plnění se bez pochyby uskutečnilo a že neexistuje chybějící daň v rámci dodavatelsko-odběratelského vztahu, a proto je irelevantní, zda žalobkyně věděla o daňovém podvodu či nikoli.

[6] Žalobkyně se nemůže dovolávat své dobré víry a toho, že její dodavatelé nebyli vedeni jako nespolehliví plátcí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48). Na problematiku nulového počtu zaměstnanců žalobkyně sice správní orgány poukázaly, ale nebyla pro posouzení věci rozhodující.

[7] Městský soud měl za to, že na základě zjištěných skutečností byla dostatečně prokázána pravděpodobnost budoucího doměření daně a obava, že vybrání daně bude

pokračování

spojeno se značnými obtížemi. Ostatně ohledně druhé podmínky žalobkyně podle městského soudu nevznesla žádné námitky.

[8] Soud shledal jako nedůvodnou rovněž námitku, že za situace, kdy obchodní partner žalobkyně není veden jako nespolehlivý plátce, má doložitelnou historii působení v oblasti, která se týká vzájemné spolupráce, a řádně poskytne sjednaná plnění, musí mít žalobkyně možnost důvěřovat legalitě uvedených operací, aniž by riskovala, že bude společně a nerozdílně odpovědná za odvod daně splatné jinou osobou povinnou k dani, která ostatně ani není jejím obchodním partnerem, a že informace týkající se dalších společností v řetězci se nacházejí mimo její dispoziční sféru. Při vydávání příkazů k zajištění daně totiž nemusí být prokázána vědomost daňového subjektu o účasti na podvodu na DPH. Tato okolnost je předmětem hodnocení v řízení o doměření DPH, má-li správce daně za to, že nárok na odpočet DPH byl uplatněn neoprávněně z důvodu účasti v podvodném řetězci.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností a navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Napadený rozsudek je dle stěžovatelky nepřezkoumatelný. Závěr městského soudu o tom, že bylo dostatečně prokázáno, že existuje pravděpodobnost doměření daně a obava, že v té době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, je zcela nepodložený. Městský soud se žádnými důkazními prostředky nezabýval. Skutečnosti tvrzené správními orgány v zajišťovacích příkazech a napadeném rozhodnutí nejsou důkazy prokazující existenci podvodu, kterým měla být zasažena právě stěžovatelkou přijatá plnění. Už vůbec neprokazují její vědomost o tomto podvodu. Neprokazují ani důvody pro budoucí doměření daně. Údaje zjištěné z veřejně dostupných registrů, evidencí a z kontrolního hlášení nejsou důkazy, kterými by správce daně mohl prokázat tuto podmínku pro vydání zajišťovacího příkazu. Není zřejmé, z jakých důvodů městský soud dospěl k závěru, že tvrzení žalovaného o podvodném jednání byla prokázána. Stěžovatelka v žalobě uvedla podrobnou argumentaci, proč žalovaným tvrzené skutečnosti nemohou obstát, k tomu se však městský soud vůbec nevyjádřil.

[11] To dokládá i skutečnost, že až po vydání zajišťovacích příkazů začala finanční správa vůbec zjišťovat, co bylo konkrétně předmětem plnění přijatého stěžovatelkou od YANGAMES PROMOTION a.s. a KAMO AGENCY s.r.o. a zda se tato plnění vůbec uskutečnila. Dokládají to výzvy k odstranění pochybností vydané dne 1. 12. 2017 Finančním úřadem pro Pardubický kraj, který stěžovatelku vyzval podle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve vztahu k DPH za zdaňovací období květen až srpen 2017. Dne 20. 3. 2018 finanční úřad ukončil postupy k odstranění pochybností a zahájil daňové kontroly, přičemž za místo provedení daňové kontroly označil sídlo stěžovatelky (údajně virtuální). Na protokol z tohoto jednání konaného v jejím sídle odkázala stěžovatelka v žalobě. Ještě dne 11. 7. 2019 neměl finanční úřad postaveno najisto, zda se vůbec uskutečnila plnění, o nichž žalovaný dne 26. 1. 2018 tvrdil, že byla zasažena podvodem na DPH a že dobrá víra stěžovatelky je vyloučena, neboť stěžovatelku vyzval k prokázání, že skutečně přijala plnění deklarovaná na dokladech.

[12] Městský soud dle stěžovatelky nevypořádal ani další žalobní námitky, a proto je stěžovatelka v kasační stížnosti zopakovala. Konkrétně se jednalo o námitku nemožnosti odmítnout stěžovatelce přiznat nárok na odpočet daně, neboť chybějící daň nebyla detekována u jejího dodavatele.

[13] Dále soud nepřezkoumatelně vypořádal námitku nerelevantních skutečností, ze kterých správní orgány dovozují vědomost či zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce. Nelze totiž konstatovat existenci daňového podvodu, aniž by bylo postaveno najisto, že se zdanitelné plnění, které má být tímto podvodem zasaženo, fakticky uskutečnilo dle deklarace na daňovém dokladu (tj. že byly naplněny jak formální, tak hmotněprávní zákonné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně). Tato otázka byla teprve předmětem šetření finančního úřadu v rámci postupů k odstranění pochybností a navazujících daňových kontrol. Nejednalo se tedy o situaci zřejmě uváděnou městským soudem, kdy by předmětem nalézacího řízení byla již jen vědomost stěžovatelky o účasti na podvodu na DPH.

[14] Stěžovatelka v kasační stížnosti zopakovala své žalobní námitky týkající se tvrzení, ze kterých správní orgány dovodily její vědomé zapojení do podvodného řetězce. Konkrétně se jednalo o námitky proti tomu, že je sídlo stěžovatelky pouze virtuální, že nemá žádné zaměstnance, dále o existenci jejích daňových nedoplatků, tvrzení týkající se dodavatelů YANGAMES PROMOTION a.s., KAMO AGENCY s.r.o. a dalších společností v řetězci. Městský soud na tyto námitky buď nereagoval vůbec, nebo pouze převzal tvrzení správce daně, aniž by se řádně námitkami zabýval.

[15] Soud dále nesprávně vypořádal námitku o vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí stran neprokázání přijetí zdanitelného plnění a současného odepření nároku na odpočet z důvodu podvodného jednání. Necitoval totiž úvodní větu dané části rozhodnutí žalovaného, dle které dosud nebylo uzavřeno řízení o stanovení daně a nebyla ani s konečnou platností konstatována právní kvalifikace v této věci. Tím žalovaný potvrdil, že nebylo dosud postaveno najisto, zda se daná plnění uskutečnila. Argumentace účastí stěžovatelky na tvrzeném podvodu je zcela nepodložená a irelevantní. Z napadeného rozsudku není vůbec zřejmé, zda se městský soud s námitkou stran vnitřní rozpornosti rozhodnutí žalovaného ztotožnil, ale tuto vadu nepovažuje za tak zásadní pro zrušení rozhodnutí, nebo zda se s ní neztotožnil.

[16] Městský soud se řádně nevypořádal ani s námitkou, že tvrzení žalovaného stran podvodného jednání jsou neodůvodněná. Stěžovatelka především v žalobě tvrdila, že vůbec nebyla identifikována chybějící daň v rámci obchodního vztahu s YANGAMES PROMOTION a.s. a KAMO AGENCY s.r.o. Zajišťovací příkazy byly odůvodněny nepravdivými tvrzeními (virtuální sídlo stěžovatelky) a skutečnostmi zcela irelevantními ve vztahu k odůvodnění její účasti na podvodném řetězci, jakož i skutečnostmi, které stěžovatelka reálně nemá a nemohla mít možnost jakkoliv zjistit (např. plnění daňových povinností obchodních partnerů nebo tvrzení týkající se dodavatelů jejich dodavatelů). Těmito tvrzeními se městský soud vůbec nezabýval.

[17] Městský soud vůbec nezmínil repliku k vyjádření žalovaného k žalobě. Dále nepostupoval v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, neboť neposoudil míru

pokračování

naplnění jednotlivých dvou obav (podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů), přestože tuto judikaturu citoval. Povrchně se zabýval pouze existencí prvně zmíněné podmínky.

[18] Druhou podmínku však zcela upozadil, neboť nesprávně dovodil, že nebyla předmětem žalobních námitek. Důvodné obavě, že doměřená daň bude v době její splatnosti nedobytná, se přitom stěžovatelka věnovala na str. 13 a 14 žaloby. Konkrétně uvedla, že tvrzení o odůvodněné obavě z nedobytnosti daně v době splatnosti nemůže obstát, neboť správce daně relevantním a přezkoumatelným způsobem neodůvodnil pravděpodobnost doměření daně, zjevně nemůže obstát ani tvrzení o odůvodněné obavě její nedobytnosti v době splatnosti. Dále uvedla, že již v odvolání tvrdila, že jejím záměrem je dále rozvíjet svou stávající podnikatelskou činnost. V roce 2016 vykázala zisk a s ohledem na dosavadní průběh roku 2017 předpokládala, že vykáže zisk i za rok 2017, a to řádově v desítkách milionů korun. Statutární zástupce a její jediný akcionář Ing. A. Ch. dne 6. 12. 2017 uhradil za stěžovatelku částku ve výši 341.000.000,- Kč. Jednalo se o zůstatek původního úvěru, poskytnutého Poštovní bankou. To dokazuje zájem jediného akcionáře na rozvoji stěžovatelčina podnikání. Nejvyšší správní soud opakovaně zdůrazňuje, že zajišťovací příkaz je mimořádným prostředkem použitelným toliko v případech, kdy neexistuje potenciál, že daň bude moci daňový subjekt uhradit alespoň postupně, a že úvahu ohledně dobytosti daně nelze vést výhradně ve vztahu k aktuálnímu stavu majetku, ale je třeba zhodnotit celkovou ekonomickou situaci a jednání daňového subjektu, zabývat se jeho ekonomickými vyhlídkami a určitým trendem. Správce daně ani žalovaný žádnou takovou komplexní úvahu stran budoucího ekonomického vývoje neučinili.

[19] Soud nesprávně převzal tvrzení žalovaného o tom, že stěžovatelka je ve špatné finanční situaci, neboť byly zajišťovací příkazy uhrazeny prostřednictvím majetku patřícího jinému subjektu. Jednalo se o zástavní práva zřízená správcem daně a bylo na správci daně, jaký majetek do zajištění přijme. Z odůvodnění zajišťovacích příkazů pak vyplývá, že je to právě správce daně, kdo majetek stěžovatelky označil za nedostatečný.

[20] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že zajišťovací příkazy byly vydávány ve fázi, kdy ještě neproběhlo důkazní řízení o stěžovatelčině tvrzených údajích, ale již existovala vysoká pravděpodobnost toho, že jí uplatněné nároky na odpočet daně se týkají plnění zatížených takovými skutečnostmi, které se vymykají běžné obchodní praxi. Jediným vhodným postupem předvídaným daňovým řádem pro faktické prověření uplatněných nároků na odpočet je výhradně daňová kontrola jako součást řízení nalézacího. Argumenty stěžovatelky týkající se konstrukce a přezkoumatelnosti daňového podvodu je proto nutné hodnotit jako bezpředmětné, směřují spíše do řízení nalézacího. V zajišťovacím příkazu správce daně jasně a zcela přezkoumatelně popsal jak samotný řetězec, tak existenci chybějící daně, další nestandardnosti a objektivní okolnosti, a to vše v míře zcela naprosto dostačující pro odůvodnění zajišťovacího příkazu, tedy vymezil důvodné obavy, že daň, která dosud nebyla stanovena, bude nedobytná či její vymáhání bude spjato s obtížemi (podmínky dané v § 167 daňového řádu).

[21] Pokud jde o námitku týkající se nespecifikování předmětu plnění žalovaný zdůraznil, že v napadeném rozhodnutí vysvětlil, že v rámci řízení o zajištění daně je

specifikace předmětu plnění, o jaké konkrétní zboží či služby se jedná, zcela irelevantní. Otázka předmětu plnění je řešena až v řízení nalézacím. Je zarážející, že sama stěžovatelka na předmět plnění stále upozorňuje, byť ona sama jej nikde nekonkretizuje a neuvádí, co bylo předmětem těchto plnění, čímž nepřispívá k přesvědčivosti své argumentace a naopak prohlubuje podezření o nestandardnosti obchodních vztahů.

[22] Dle žalovaného se městský soud přezkoumatelně vypořádal s veškerou žalobní argumentací. Stěžovatelka pouze kritizuje dílčí části rozsudku, aniž by jej zhodnotila jako celek.

[23] Žalovaný dále konstatoval, že stěžovatelka neustále zaměňuje indicie (virtuální sídlo, nulový počet zaměstnanců, existence daňových nedoplatků, skutečnosti týkající se dodavatelů), které u správce daně podporovaly spíše existenci odůvodněné obavy o budoucí nedobytnost dosud nestanovené daně, s indiciemi týkajícími se předpokladu budoucího stanovení daně a zapojení stěžovatelky do daňového podvodu. Tyto jednotlivé indicie samy o sobě nebyly jediným důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů, avšak ve spojení s dalšími zjištěnými skutečnostmi je správce daně vnímal jako dílčí objektivní okolnosti svědčící o možné účasti na daňovém podvodu, jakož i okolnosti vypovídající o existenci odůvodněné obavy o budoucí dobytnosti dosud nestanovené daně ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu.

[24] Žalovaný má za to, že ze spisového materiálu je zřejmé, že předpoklad budoucího stanovení daně u stěžovatelky je vysoce pravděpodobný. Z odůvodnění zajišťovacích příkazů plyne, že správce daně detekoval napojení stěžovatelky na řetězec obchodních společností, ve kterém docházelo, a to opakovaně, ke ztrátě daně z přidané hodnoty a tím i k narušení principu neutrality daně. Tento obchodní řetězec řádně popsal (vč. grafického znázornění) v odůvodnění zajišťovacích příkazů, popsal i chybějící daň a uvedl i základní charakteristiky jednotlivých článků v řetězci. Dále zcela jednoznačně označil stěžovatelku jako subjekt v řetězci na pozici tzv. *buffera* a uvedl i skutečnosti nasvědčující tomu, že stěžovatelka věděla nebo přinejmenším mohla a měla vědět o tom, že je účastna na podvodném řetězci. Tyto indicie nemusí jednotlivě nutně znamenat dostatečně silné podezření o podvodném jednání, avšak ve svém souhrnu tvoří jasný a logicky ucelený soubor vzájemně provázaných a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které prokazují, že stěžovatelka nebyla dostatečně obezřetná a v návaznosti na to věděla nebo vědět měla a mohla, že se účastní obchodní transakce zasažené podvodem na DPH.

[25] Pokud se stěžovatelka ve své další ekonomické činnosti rozhodla jít cestou *outsourcingu*, měla se dle žalovaného ještě více zaměřit na řádném prověření obchodních partnerů a přijetí opatření, jimiž by své potenciální účasti na daňovém podvodu zabránila. Co se týče nedoplatků na daních, lze shrnout, že napomáhají představě o chování stěžovatelky, která si řádně neplní všechny své povinnosti. K námitce týkající se dodavatelů stěžovatelky žalovaný uvedl, že jí nekladl k tíži všechna zjištění ohledně rizikovosti obchodního řetězce. Popsal je pouze za účelem identifikace řetězce a nestandardností v něm. V zajišťovacích příkazech dovodil, že stěžovatelka o tom, že se účastní obchodování stíženého podvodem na DPH, vědět měla a mohla. To však pouze na základě skutečností, které se vztahují k jejím dodavatelům a k obchodování s těmito dodavateli, které jsou veřejně dohledatelné a které plynuly ze zjištěného způsobu obchodování mezi stěžovatelkou a přímými dodavateli. Stěžovatelka se tedy mýlí,

pokračování

namítá-li, že jí správní orgány kladou k tíži i ty skutečnosti, které mohou být známy jen správci daně. Nadto žalovaný připomíná, že je to právě podnikatelský subjekt, který nese určitou míru rizika za výběr svých obchodních partnerů. Prokázání toho, jak spolupráce mezi stěžovatelkou a jejím dodavatelem v rámci řetězce probíhala, je pak předmětem nalézacího řízení, neboť v řízení o zajištění daně není dán prostor pro komplexní dokazování.

[26] Žalovaný závěrem dodal, že podmínku předpokladu budoucí nedobytnosti daně je nutné považovat za splněnou, neboť je založena na neexistenci relevantního nemovitého majetku, vlastnictví pouze likvidních aktiv v podobě finančních prostředků na bankovních účtech, zbvování se majetku v podobě finančních prostředků na účtu, jež jsou po připsání vybírány v hotovosti, i skutečnosti, že většina majetku stěžovatelky je kryta cizími zdroji.

[27] Z výše uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[28] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Kasační stížnost je přípustná, včasná a podaná oprávněnou osobou, která je zastoupena advokátem.

[29] Kasační stížnost je **důvodná**.

[30] Stěžovatelka na mnoha místech kasační stížnosti namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Podle ní se městský soud opomněl vypořádat s mnoha žalobními námitkami.

[31] Má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75). Meritorní přezkum rozsudku je tak možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Současně z rozsudku musí být patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující žalobní argumentací.

[32] Kasační námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku lze přitom rozdělit do několika hlavních okruhů – nepřezkoumatelnost stran existence přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, s tím souvisejícího zapojení stěžovatelky do daňového podvodu, a stran toho, že bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Pro zodpovězení otázky, zda je rozsudek městského soudu v těchto částech přezkoumatelný, je nejprve nutné vymezit, jaké jsou kladeny požadavky na vydání zajišťovacích příkazů. Stěžovatelka vznáší také několik věcných námitek.

[33] Podle § 167 odst. 1 daňového řádu platí, *že je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.*

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

[35] K povaze a náležitostem zajišťovacích příkazů se Nejvyšší správní soud již opakovaně vyjádřil v řadě svých rozhodnutí. V rozsudku ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 - 35, k tomu kasační soud vyslovil: *„Pojistkou proti hrozící svévoli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů, na kterou upozorňovala stěžovatelka, je přitom výše zmíněná podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně ve smyslu citované judikatury správních soudů řádně specifikovat a odůvodnit. Dané úvahy jsou přitom soudně přezkoumatelné.“* (přičemž odkázal na již citovaný rozsudek rozšířeného senátu č. j. 9 Afs 13/2008 - 90) Další krok k zpřesnění výkladu zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů učinil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, č. 3368/2016 Sb. NSS. V něm soud dovodil: *„Pokud ovšem bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak.“* Současně však uvedl, že *„[p]okud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat.“*

[36] Co se týče existence přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, nelze po správci daně vzhledem k výše vymezené povaze institutu zajišťovacího příkazu na jednu stranu požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v samotném řízení o stanovení daně. Nejvyšší správní soud zdůraznil např. v rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, že *„při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoli s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu.“* Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. V opačném případě by byl správním orgánům otevřen prostor pro ničím neomezenou libovůli. Postačovalo by totiž pouze stanovit dostatečně vysokou částku

pokračování

dosud nestanovené daně přesahující majetek daňového subjektu, a tím by byla vždy založena odůvodněná obava ohledně budoucí vymahatelnosti takto vysoké částky daně.

[37] V nynějším případě správce daně a žalovaný dovozují naplnění podmínky přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně zapojením stěžovatelky do daňového podvodu. Nejvyšší správní soud připomíná, že existenci daňového podvodu nezakládá sama o sobě pouhá existence neuhrazené daně (rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60). V tomto typu případů lze odepřít nárok na odpočet DPH, pokud plnění, které daná osoba přijala od svých dodavatelů a dále je poskytla svým odběratelům, jsou součástí obchodního řetězce, v němž došlo ke ztrátě na DPH v důsledku podvodného jednání. K tomu dále musí přistoupit objektivní okolnosti, z nichž plyne, že stěžovatelka o svém zapojení do takového obchodního řetězce věděla nebo mohla a měla vědět (vědomost o zapojení do daňového podvodu). Pokud nicméně stěžovatelka prokáže, že přijala všechna opatření, která od ní bylo možné legitimně vyžadovat, aby zabránila tomu, že se bude svými transakcemi podílet na podvodu na DPH (subjektivní stránka), nelze jí nárok na odpočet DPH odepřít.

[38] Správce daně je povinen specifikovat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, a to i v řízení o zajištění daně. Pro zajišťovací řízení nicméně platí, že i pouhá indicie o možné účasti v obchodním řetězci (nikoli až prokázané vědomé zapojení) zatíženém podvodem na DPH může založit odůvodněnost vydání zajišťovacího příkazu. Otázka skutečného zapojení či nezapojení stěžovatelky v řetězci je předmětem nalézacího řízení a dokazování (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 - 29).

[39] Pro vydání zajišťovacího příkazu proto zpravidla postačí přesvědčivě nastínit složení a fungování podvodné struktury včetně zapojení daňového subjektu, aby bylo zřejmé, že se nejedná o pouhou spekulaci (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 - 28). Třetí podmínkou (subjektivní stránkou) se správce daně při vydání zajišťovacího příkazu nezabývá. Nadto je zásadní rozdíl mezi odůvodněním zajišťovacího příkazu a rozhodnutím o stanovení daně. Při vydání zajišťovacího příkazu se prokazuje existence přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena, kdežto v nalézacím řízení se dokazuje, zda má být daň stanovena (takto naposledy rozsudek ze dne 30. 6. 2021, č. j. 3 Afs 277/2019 - 58).

[40] Pokud při vydání zajišťovacího příkazu správce daně dovozuje naplnění podmínky přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně zapojením stěžovatelky do daňového podvodu, zajišťovací příkaz by měl obsahovat ucelenější popis skutkových zjištění, která by svědčila o tom, že smyslem a účelem obchodu mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli bylo podvodné vylákání odpočtu na DPH, i doložení spojení stěžovatelkou uskutečněných transakcí (u nichž došlo k zajištění částky odpovídající DPH) s chybějící daní. Indicie tvrzené správcem daně musí tvořit dostatečně přesvědčivou a provázanou mozaiku, z níž by mohlo být legitimně usuzováno na zapojení stěžovatelky do podvodného jednání. Je nutné alespoň v hrubých rysech popsat, že právě jí realizované obchody s těmito dodavateli byly zasaženy podvodem na dani. Relevantní je zkoumání bližších souvislostí obchodování mezi stěžovatelkou a právě danými dodavateli, respektive způsob obchodování těchto dodavatelů, ale i způsob obchodování samotné stěžovatelky,

například to, zda se dané obchody způsobem provedení, svým charakterem či rozsahem vymykaly obvyklé činnosti stěžovatelky či jejích dodavatelů, historie daných společností (individuální i vzájemná) a jejich daňová a platební kázeň v minulosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2022, č. j. 7 Afs 117/2020 - 27).

[41] Stěžovatelka nicméně v žalobě na mnoha místech nerozlišuje mezi prokázáním existence přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena, a dokazováním, zda má být daň stanovena. Konkrétně se jedná o žalobní argumentaci týkající se požadavků na spolehlivé prokázání, že ke zdanitelnému plnění, ze kterého si stěžovatelka nárokuje odpočet DPH, skutečně došlo; na rozložení důkazního břemene při prokazování zapojení do podvodu na DPH a kumulativní prokázání čtyř podmínek, bez kterých správce daně nemůže účast stěžovatelky na podvodu shledat. Městskému soudu nelze vyčítat, že na každou z těchto námitek týkajících se zapojení stěžovatelky do daňového podvodu nereagoval jednotlivě. Pouze konstatoval, že předmětem tohoto řízení není rozhodování o daňové povinnosti stěžovatelky a správní orgány tak nemusely mít postaveno najisto, že dojde k dodatečnému vyměření DPH. Dodal, že pro vydání zajišťovacího příkazu postačuje možnost této události v určitém stupni pravděpodobnosti. Odkázal také na citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, který se zabýval otázkou rozlišení prokazování stran účasti na daňovém podvodu v zajišťovacím a vyměřovacím řízení. Takové vypořádání výše citovaných námitek je dostatečné a přezkoumatelné.

[42] Ve vztahu ke dvěma zákonným podmínkám pro vydání zajišťovacích příkazů pak stěžovatelka v žalobě argumentovala následovně. Jednak nesouhlasila, že byla naplněna první z podmínek, přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně, neboť nebyla prokázána existence podvodu na plnění (vypořádáno viz výše) a existence chybějící daně v rámci obchodních vztahů stěžovatelky. Dále namítala, že správní orgány dovodily účast stěžovatelky na podvodu na základě irelevantních či nepravdivých skutečností (podezření, že sídlo stěžovatelky je virtuální; skutečnost, že stěžovatelka nemá zaměstnance a že má daňové nedoplatky; nedostatečná obezřetnost při vstupování do obchodních vztahů s rizikovými dodavateli), tedy že tak učinily nepřezkoumatelným způsobem.

[43] Městský soud konstatoval dostatečný stupeň pravděpodobnosti, že dojde k dodatečnému vyměření DPH, neboť společnosti zapojené do řetězců měly virtuální sídla a neměly žádné provozovny, v určitých případech existovalo personální propojení (M. S., V. B.), nepodávaly povinná vyúčtování a daňová přiznání (YANGAMES PROMOTION a Troutinvest nepodaly vyúčtování k dani ze závislé činnosti ani daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2016), ve většině případů se společnosti staly plátcí DPH na základě dobrovolné registrace a v roce 2017 vykazovaly nízké daňové povinnosti k DPH při rostoucích objemech přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění.

[44] Závěr městského soudu o tom, že správní orgány dostatečně prokázaly pravděpodobnost doměření daně, je proto podložený. Městský soud rovněž reagoval na námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, pokud jde o naplnění první podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů. A vypořádal se rovněž s námitkou ohledně irelevantnosti indicií (podezření, že sídlo stěžovatelky je virtuální; skutečnost, že stěžovatelka má daňové nedoplatky; nedostatečná obezřetnost při vstupování do obchodních vztahů s rizikovými dodavateli). Ve vztahu k nim totiž konstatoval,

pokračování

že správní orgány z těchto indicií dovozovaly vědomost stěžovatelky o zapojení do daňového podvodu (subjektivní stránka). Přitom jak uvedl městský soud a dále rozvedl Nejvyšší správní soud výše, touto podmínkou se správce daně při vydání zajišťovacího příkazu nezabývá. K počtu zaměstnanců stěžovatelky pak městský soud uvedl, že správní orgány na tuto okolnost pouze poukázaly, avšak pro závěr o zapojení stěžovatelky do daňového podvodu nebyla rozhodující.

[45] Městský soud se však v napadeném rozsudku nezabýval otázkou existence chybějící daně. Stěžovatelka v žalobě i kasační stížnosti výslovně namítá, že chybějící daň nebyla detekována mezi ní a jejími přímými dodavateli. Z toho dovozovala, že úvahy o jejím zapojení do daňového podvodu jsou nesprávné. Na tuto žalobní námitku městský soud žádným způsobem nereagoval, a napadený rozsudek je proto ve vztahu k této námitce nepřezkoumatelný.

[46] Se stěžovatelkou však nelze souhlasit v tom, že z napadeného rozsudku nelze seznat, zda městský soud námitce vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí přisvědčil, či nikoli. Z bodu 36 napadeného rozsudku jasně vyplývá, že tuto námitku shledal nedůvodnou.

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

[48] V posuzované věci správce daně vydal zajišťovací příkazy dne 28. 11. 2017. Teprve poté, dne 1. 12. 2017, vyzval Finanční úřad pro Pardubický kraj stěžovatelku podle § 89 daňového řádu k odstranění pochybností o správnosti, průkaznosti a pravdivosti údajů uvedených v přiznání k DPH za zdaňovací období květen až srpen 2017. Na tomto samotném počátku nalézacího daňového řízení má správce daně povinnost dostatečně srozumitelně vysvětlit, na základě jakých skutkových zjištění dovozuje, že lze alespoň s přiměřenou pravděpodobností předpokládat budoucí stanovení daně daňovému subjektu, a to ve vazbě na míru existence odůvodněné obavy o budoucí úhradu daně.

[49] Nelze proto přisvědčit stěžovatelce, že v okamžiku vydání zajišťovacích příkazů nebylo budoucí doměření daně pravděpodobné. V projednávaném případě správce daně přistoupil k vydání zajišťovacího příkazu v úvodu daňového řízení, a měl proto k dispozici

dosud toliko obecné indicie. Nejvyšší správní soud opakuje, že míra přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně je proto logicky nižší a pro správní orgány z toho vyplýval požadavek, aby zjištění o nedobytnosti či značných obtížích při vybrání následně stanovené daně byla natolik silná, aby při celkovém hodnocení „vykompenzovaly“ dosud slabší argumenty ke splnění prvního předpokladu.

[50] Ve vztahu k druhé podmínce pro vydání zajišťovacího příkazu (odůvodněná obava, že daň bude v době její splatnosti nedobytná) stěžovatelka v žalobě namítala, že nemůže být splněna již pro nesplnění podmínky první, a dále zopakovala tvrzení obsažená již v odvolání proti zajišťovacím příkazům ohledně své snahy dále rozvíjet stávající podnikatelskou činnost. Se závěry žalovaného vyjádřila nesouhlas, neboť jí vytýkaný postup (úhrada úvěru ze strany jediného akcionáře) svědčí právě o snaze pokračovat v činnosti.

[51] Městský soud v napadeném rozsudku konstatoval, že na základě zjištěných skutečností bylo dostatečně prokázáno, že existuje pravděpodobnost doměření daně a obava, že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, a že ohledně druhé podmínky stěžovatelka žádné námitky nevznesla. Tvrzení o absenci této námitky však není pravdivé. Stěžovatelka v žalobě jasně uvedla, že jejím záměrem bylo dále rozvíjet svou stávající podnikatelskou činnost, v roce 2016 vykázala zisk a s ohledem na dosavadní průběh roku 2017 předpokládala, že vykáže zisk i za rok 2017, a to řádově v desítkách milionů korun. Statutární zástupce a její jediný akcionář Ing. A. Ch. uhradil za stěžovatelku mnohamilionovou částku na splacení bankovního úvěru, což naopak mělo podle stěžovatelky dokazovat zájem jediného akcionáře na rozvoji jejího podnikání. Na to však městský soud v napadeném rozsudku nijak nereagoval. Naopak závěr, že na základě zjištěných skutečností byla správními orgány dostatečně prokázána existence odůvodněné obavy, že v době vyměření daně bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi, soud žádným způsobem neodůvodnil a tyto stěžovatelčiny námitky nijak nevyvrátil. Jak již navíc kasační soud zdůraznil, v případě „slabších“ důvodů pro splnění první podmínky zajištění, musí existovat o to silnější a intenzivnější důvody pro splnění podmínky druhé. Bylo proto na městském soudu, aby se splněním druhé podmínky zabýval o to podrobněji. Napadený rozsudek je proto i v této části nepřezkoumatelný.

[52] Je pak rovněž pravdou, že městský soud v napadeném rozsudku neshrnul obsah repliky stěžovatelky k vyjádření žalovaného k žalobě. Replika však neobsahovala žádnou argumentaci, která by již nebyla zahrnuta v žalobě. Proto nezahrnutí obsahu repliky do odůvodnění napadeného rozsudku nemůže představovat vadu řízení před městským soudem způsobující nezákonnost rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[53] Konečně námitka stěžovatelky, dle které údaje zjištěné z veřejně dostupných registrů, evidencí a z kontrolního hlášení nejsou důkazy, kterými by správce daně mohl prokázat první podmínku pro vydání zajišťovacího příkazu, není přípustná. Stěžovatelka ji totiž neuplatnila v žalobě, ač tak učinit mohla (viz § 104 odst. 4 s. ř. s.).

[54] Nejvyšší správní soud shrnuje, že napadený rozsudek trpí vadou nepřezkoumatelnosti, neboť se městský soud vůbec nevypořádal s dvěma žalobními námitkami, pokud jde o nesprávnost úvah o účasti stěžovatelky na daňovém podvodu, neboť chybějící daň nebyla detekována ve vztahu mezi ní a jejími přímými dodavateli,

pokračování

a dále, a to především, námitkou nesplnění druhé podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu (odůvodněná obava, že daň bude v době její splatnosti nedobytná). Ve zbytku je kasační stížnost nedůvodná.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[55] S ohledem na výše uvedené posoudil Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako důvodnou, rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm bude vázán shora vysloveným právním názorem (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[56] Městský soud v souladu s § 110 odst. 3 s. ř. s. v dalším řízení rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 28. července 2022

JUDr. Ivo Pospíšil  
předseda senátu