



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **IVA company s.r.o.**, se sídlem Na Folimance 2155/15, Praha 2, zastoupené JUDr. Pavlem Kačírskem, advokátem se sídlem Zenklova 66/230, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 3. 2021, č. j. 8032/21/5100-41453-712140, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 4. 2022, č. j. 11 Af 20/2021 – 61,

**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 o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) vydal zajišťovací příkazy, jimiž žalobkyni uložil povinnost složit k zajištění úhrady dosud nestanovené daně z přidané hodnoty ve výši 1.613.413 Kč. Měl za to, že se ve zdaňovacím období březen až květen a září až listopad 2020 zapojila do podvodného řetězce obchodních transakcí, ve kterém nebyla řádně odvedena daň z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění. Proti zajišťovacím příkazům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný zamítl.

[2] Toto rozhodnutí dále napadla žalobou, kterou Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) shora nadepsaným rozsudkem zamítl.

[3] Předně konstatoval, že námitky žalobkyně jsou veskrze obecné a týkají se více koncepčního a obecného přístupu k posuzování splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu než konkrétního posouzení její věci ze strany finančních orgánů. Obecně se proto vyjádřil k zajišťovacím příkazům (právní úpravě a související judikatuře správních soudů) a následně ve shodě s žalovaným uzavřel, že v posuzovaném případě byly dány důvody svědčící o budoucím stanovení daně s ohledem na možné zapojení žalobkyně do podvodného řetězce, neboť ji s vysokou pravděpodobností bude odepřen odpočet DPH. Rovněž zde byly dány důvody svědčící o budoucí nedobytnosti daně, neboť jediným zjištěným majetkem významné hodnoty byly peněžní prostředky na bankovním účtu, které však jsou často vybírány v hotovosti, a další okolnosti, jako například absence skutečného sídla společnosti, provozovny, webové prezentace obchodní společnosti apod.

## II. Důvody kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost, a to z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Předně uvedla, že soud nesprávně posoudil a vadně aplikoval § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, plně v její neprospěch. Bez dalšího převzal závěry správce daně o jejím údajné vědomé účasti v podvodných fakturačních řetězcích. Rovněž se vůbec nevěnoval jejím námitkám uplatněným v žalobě. V této souvislosti opětovně poukázala na nepřezkoumatelnost a nesrozumitelnost žalobou napadeného rozhodnutí, stejně jako nesrozumitelnost vyjádření žalovaného k žalobě.

[6] Dále namítla, že v jejím případě nebyl dán předpoklad svědčící budoucímu stanovení daně; z tohoto důvodu napadla závěry městského soudu uvedené v bodě 52 až 56 rozsudku. V této souvislosti zpochybnila své údajné zapojení do podvodného řetězce, neboť tento „slabší předpoklad“ nemohl být kompenzován jinými skutečnostmi. Nadto soud ani správce daně neidentifikovali žádné podvodem zasažené plnění, ani žádný subjekt v pozici „profit taker“ nebo „missing trader“. Z tohoto důvodu se také ohrazuje proti jejímu abstraktnímu označení jako subjektu na pozici „buffer“. Opakovaně pak napadla též závěr městského soudu, že „žalobkyně pravděpodobně poskytla služby pro odběratele jí dodávanými pracovníky, vstupy má pouze v podobě mzdových nákladů, které nejsou předmětem DPH, což by znamenalo vysoké daňové zatížení na výstupech. Proto žalobkyně pravděpodobně navyšuje vstupy plněními, která jsou zatížena daňovým podvodem, popř. jsou fakticky fiktivní. Jednotliví dodavatelé žalobkyně také neplní své povinnosti vůči správci daně a v průběhu jednotlivých zdaňovacích období se jenom střídají na různých pozicích v řetězci. Takový postup je podvodným jednáním, který má za následek daňový únik“, neboť ona sama žádné zaměstnance neměla, nemohla je tady ani nikomu poskytnout a správce daně se předmětem její činnosti vůbec nezabýval. Tyto závěry tak nemají oporu ve správním spise. Nadto toto schéma svědčí pro pozici „profit taker“, nikoliv „buffer“. Vydané zajišťovací příkazy tak působí jako jakási specifická forma „ručení“ za daň neuhrazenou odlišným subjektem, tj. opatření, které ale v českém právním řádu nemá dle ní žádnou zákonnou oporu.

[7] Stěžovatelka opakovaně trvá na tom, že žádný z jejích dodavatelů, v době, kdy probíhala obchodní spolupráce, neměl žádné daňové nedoplatky, nebyl v postavení

pokračování

nespolehlivého plátce DPH a rovněž proti němu nebyla vedena daňová exekuce. Všichni dodavatelé v daném čase plnili řádně své závazky vůči stěžovatelce a takto rovněž umožnili plnit řádně její závazky vůči jejím odběratelům.

[8] Soud se dále nijak nezabýval namítanou naprostou absencí srozumitelného a zejména důvodného vymezení příčinné souvislosti mezi jejím konáním a chybějící daní na úrovni subjektu označeného coby „*missing trader*“.

[9] Závěrem znovu zopakovala, že soud nekriticky převzal veškeré právní závěry žalovaného a nijak nerefletoval její uplatněné námitky. Napadený rozsudek je tak nepřezkoumatelný a nezákonný, neboť ani on neobsahuje smysluplný popis údajného podvodného řetězce.

[10] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí žaloby. Uvedl, že argumenty v kasační stížnosti jsou téměř totožné s námitkami, které stěžovatelka uplatnila již dříve. Z tohoto důvodu odkázal jak na své napadené rozhodnutí, tak na napadený rozsudek městského soudu, který považuje za zcela zákonný a řádně odůvodněný.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil splnění zákonných podmínek řízení o kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) přípustná. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že **není** důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud upozorňuje, že krajský (městský) soud nemá povinnost reagovat na každou dílčí žalobní argumentaci (a v žalobě obecně zmíněné tvrzení) a tu obsáhle vyvrátit. Úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. např. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné tedy je, aby se soud ve svém rozhodnutí zabýval všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33, či rovněž nálezy ÚS ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08).

[13] Napadený rozsudek kritéria přezkoumatelnosti splňuje, neboť se v něm městský soud vypořádal se stěžejní žalobní argumentací stěžovatelky a dostatečně vysvětlil, proč ji považoval za nedůvodnou. Městský soud jasně, srozumitelně a vyčerpávajícím způsobem odkázal jak na relevantní právní úpravu, tak související judikaturu správních soudů a rovněž se neopomněl vypořádat se všemi námitkami uplatněnými v žalobě. Jedná se o srozumitelné rozhodnutí a řádně odůvodněné, ze kterého je zcela zřejmé, proč městský soud žalobu stěžovatelky zamítl. Nepřezkoumatelnost nelze vnímat jako subjektivní představu o tom, jak měl městský soud o podané žalobě rozhodnout. Jde o objektivní překážku, která by Nejvyššímu správnímu soudu bránila závěry městského soudu řádně přezkoumat. Tuto překážku kasační soud neshledal. Výše uvedené dokládá i skutečnost, že proti závěrům soudu stěžovatelka obsáhle brojí v podané kasační stížnosti, z čehož lze

jednoznačně dovodit, že si je vědoma úvah, které soud vedly ke konkrétním závěrům. V tomto ohledu kasační soud odkazuje na body 45 a následující napadeného rozsudku, kde městský soud přdestřel obecná východiska a judikaturní závěry, v jejichž mezích lze zákonnost vydaných zajišťovacích příkazů posuzovat. Soud odkázal například na judikaturu, dle které v této fázi správního řízení není nutné prokazovat vědomí stěžovatelky o jejím zapojení do podvodného řetězce, ani prokazovat nadevší pochybnost veškeré aspekty tohoto řetězce, neboť tyto otázky jsou předmětem až následného nalézacího řízení. Tyto žalobní námitky, opakovaně uplatněné v kasační stížnosti jsou tedy mimoběžné s předmětem nyní souzené věci, a městský soud nemusel (ani kasační soud nyní nebude) se jimi proto nad rámec výše uvedeného zabývat.

[14] Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že námitky shodně vznesené v odvolání a žalobě lze za určitých okolností vypořádat též souhlasným odkazem na to, jakým způsobem byly vypořádány v napadeném rozhodnutí. Shodně viz například rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130 (č. 1350/2007 Sb. NSS), kde kasační soud řešil naznačenou situaci ve vztahu k přezkoumatelnosti rozsudku Krajského soudu v Brně; žalobní a odvolací námitky se shodovaly a soud zde odkázal na rozhodnutí žalovaného. Je-li rozhodnutí žalovaného přezkoumatelné a zákonné, není praktické týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou. V nyní souzeném případě soud reagoval na podstatu výtek uvedených v žalobě rovněž vlastní úvahou. V této souvislosti lze odkázat především na body 45 a následující napadeného rozsudku, kde soud podrobně rozvedl svá obecná právní východiska, která následně aplikoval na posuzovaný případ.

[15] Kasační soud proto dále poznamenává, že ani jeho úkolem není obsírně vyvracet opakující se a prolínající se argumentaci stěžovatelky, kterou se již dostatečně zabývaly správní orgány a poté městský soud v napadeném rozsudku. Místo toho bude stručně formulovat své právní závěry.

[16] Soud neshledal ani namítanou vnitřní rozpornost nebo nesrozumitelnost rozhodnutí žalovaného nebo napadeného rozsudku; tu nelze spatřovat ve „slohové nedokonalosti“, která se v textech čítajících desítky stran může objevit a na kterou se stěžovatelka vytrháváním dílčích vět snaží poukázat. Nedůvodné jsou též námitky směřující proti použití pojmu „slabší předpoklad“, neboť jej i judikatura běžně používá, viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, nebo ze dne 19. 4. 2018, č. j. 7 Afs 125/2017-27).

[17] V této souvislosti lze rovněž doplnit, že předmětem přezkumu před kasačním soudem je v nyní souzené věci napadený rozsudek městského soudu. Soud tak nemá povinnost reagovat na odchylky v argumentaci žalovaného uvedené ve vyjádření k žalobě; mimoběžné jsou tak námitky uvedené v bodě 10 – 13 kasační stížnosti, kde stěžovatelka napadá právě vyjádření žalovaného k žalobě.

[18] 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.*

## pokračování

[19] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu tak „*předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 daňového řádu, je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS). V odůvodnění zajišťovacího příkazu je proto třeba uvést důvody vztahující se jak k budoucímu stanovení daně, tak i k dobytosti této daně.

[20] Zajišťovací příkaz je zajišťovacím instrumentem ve vztahu k ještě nestanovené či dosud nesplatné dani. Jedná se o rozhodnutí předběžného a dočasného charakteru, které má napomoci zabezpečení budoucí 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 nejzávažších 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).

[21] 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 brozící 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.*“ (příčemž odkázal na již odkazovaný 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 citovaném rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104 (na který shodně odkázal městský soud). 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 „*pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat.*“

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

[23] V nynějším případě správce daně a žalovaný dovozují naplnění podmínky přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně zapojením stěžovatelky do daňového podvodu.

[24] 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).

[25] 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 správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 - 28). 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 v předpokládané výši.

[26] 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 lze legitimně usoudit 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 zjištěné 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).

[27] Stěžovatelka nicméně v žalobě na mnoha místech nerozlišuje mezi prokázáním existence přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena,

pokračování

a dokazováním, zda má být daň stanovena, ani mezi judikaturou dovozenými náležitostmi a podmínkami pro vydání zajišťovacího příkazu, oproti samotným podmínkám na odepření odpočtu na DPH. Městský soud v tomto ohledu odkázal v bodech 45 a následujících na bohatou judikaturu správních soudů, kterou však stěžovatelka ve svých podáních nereflektuje. Ostatně na to správně poukázal i městský soud v bodě 43 napadeného rozsudku, kde uvedl, že argumentace stěžovatelky je obecná a spíše souvisí s jejím subjektivním nesouhlasem s koncepčním a obecným přístupem soudů k posuzování splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu.

[28] Nelze souhlasit se stěžovatelkou, že se správce daně nedostatečně věnoval popisu podvodného řetězce, nebo že by v této souvislosti neidentifikoval chybějící daň; ostatně body 25 a následující napadeného rozsudku se věnují zcela podrobné a vyčerpávající analýze fakturačního řetězce, včetně identifikace chybějící daně. Proti těmto skutkovým zjištěním stěžovatelka nijak konkrétně nebrojí, a soud proto v podrobnostech na tyto body rozsudku bez dalšího odkazuje, stejně jako na body 15 a následující napadeného rozhodnutí žalovaného, případně shodně též bod 3 zajišťovacích příkazů. Takto uvedený popis zjištěných skutečností je zcela dostačující a přesvědčivý. Je zcela nerozhodné, že správce daně neidentifikoval článek na pozici „*profit taker*“, neboť to není nutný předpoklad pro vydání zajišťovacího příkazu; oproti tomu správce daně identifikoval jak články řetězce na pozici „*missing trader*“, tak stěžovatelku, na pozici „*buffer*“. Obdobně pak nebylo povinností správce daně detailně objasňovat předmět sporných fakturací.

[29] Správce daně zcela vyčerpávajícím způsobem identifikoval také jednotlivé nestandardnosti (viz bod 3.3 odůvodnění zajišťovacích příkazů), např. že všechny zapojené společnosti mají virtuální sídlo, nemají žádné zaměstnance, často neplní své daňové povinnosti, jsou u nich evidovány nedoplatky, které musely být v některých případech vymáhány exekučně, nemají žádnou internetovou prezentaci a vyjma stěžovatelky nemají tyto společnosti zapsanou provozovnu a jejich jednateli jsou osoby s bydlištěm v zahraničí. Společnosti Kopmit, Zholtubat, Hary group, Metal & Technology a Italy frigo navíc nemají v obchodním rejstříku zveřejněné aktuální účetní závěrky. Popsal též personální propojení některých subjektů v řetězci. Z těchto důvodů správce daně uzavřel, že se nejedná o ojedinělé podnikatelské selhání, ale pravděpodobně o daňový podvod. Účast stěžovatelky na tomto řetězci a možné povědomí o něm hodnotil správce daně (a nyní soud) především s přihlédnutím k množství transakcí a vysokým podílům podezřelých transakcí na celkových příjmech stěžovatelky (viz body 25 a následující napadeného rozsudku a též bod 52), rovněž pak i dle toho, že neplatila za přijatá plnění bezhotovostně na účet dodavatelů zveřejněný dle § 96 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, ale platby probíhaly buď hotovostně, započtením nebo vůbec. To sice samo o sobě nemusí být nelegální, ale v souhrnu s ostatními zjištěními tato skutečnost vzbudila u správce daně legitimní podezření na snahu o zneprůhlednění faktických finančních toků. Správce daně v této souvislosti neklade k tíži stěžovatelky skutečnosti o jednotlivých dodavatelích, které nemohla sama zjistit, tyto informace však správce daně využil k popisu fungování daného řetězce, což je postup zcela legitimní.

[30] Kasační soud znovu uvádí, že podrobné a komplexní dokazování je předmětem až nalézacího řízení. Pro účely vydání zajišťovacího příkazu je podstatné toliko splnění podmínek uvedených v § 167 odst. 1 daňového řádu, které má soud za naplněné. Správce

daně popsal pravděpodobné schéma fungování řetězce, jakožto i roli stěžovatelky. Zcela konkrétním popisem splnil míru „pravděpodobnosti“, která je v této fázi řízení na správce daně kladena. Ostatně obdobné indicie a skutečnosti jako plně dostačující hodnotil Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 28. 7. 2022, č. j. 1 Afs 90/2021-43 (byť zde soud přistoupil ke zrušení rozsudku městského soudu, to však na základě jiných skutečností), a ani v nyní souzeném případě od těchto východisek nevidí důvod se odchýlit.

[31] Pokud k tomuto pravděpodobnému nástinu fungování podvodného řetězce stěžovatelka uvádí, že „žádné své pracovníky jiným subjektům neposkytovala a ostatně tyto ani nezaměstnávala, což správce daně mohl ověřit, např. i cestou vyhledávací činnosti (napří dotazem na PSSZ aj.)“, pak této námitce nelze přisvědčit; správce daně naopak zjistil, že u stěžovatelky bylo evidováno 13 zaměstnanců, kteří tak mohli fungovat způsobem naznačeným v bodě 52 napadeného rozsudku.

[32] Je rovněž nerozhodné, že k detekované chybějící dani nedošlo u stěžovatelky, nebo jejích přímých dodavatelů (ani § 167 daňového řádu s touto podmínkou nepracuje). V rámci fakturačního řetězce se tak stalo u článků na pozici „missing trader“, kteří nejsou sice přímými dodavateli, to však nemění nic na tom, že k daňové ztrátě došlo u plnění, z nichž si stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet daně. Ostatně příčinnou souvislost mezi jednáním daňového subjektu a chybějící daní správce daně dostatečně a věrohodně popsal v částech 3. 4 zajišťovacích příkazů; další dokazování je v této souvislosti až součástí nalézacího řízení.

[33] Odhlédnout nelze ani od skutečnosti, že sám správce daně připustil, že důvody svědčící o budoucím stanovení daně jsou v posuzovaném případě „slabší“ a bude v rámci nalézacího řízení potřeba ještě rozsáhlého dokazování, to však kompenzuje silnější obava o budoucí dobytost této daně. Tento postup je souladný s judikaturou odkazovanou jak kasačním soudem v tomto rozsudku (viz například bod 17), tak městským soudem v napadeném rozsudku. Rozhodně nelze hovořit o tom, že by první podmínka (obava) nebyla dána v dostatečné míře.

[34] V souladu se shora uvedenými závěry se správce daně i soud věnovali též důvodům svědčícím budoucí nedobytnosti daně (viz body 57 a následující napadeného rozhodnutí), zde uvedené závěry však stěžovatelka v kasační stížnosti nijak konkrétně nenapadla. Kasační soud se této oblasti proto nevěnoval, mimo kontroly vad, ke kterým by musel přihlížet z úřední povinnosti (například nepřezkoumatelnost), které však neshledal.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[35] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatelky důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[36] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci

pokračování

neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 14. září 2022

JUDr. Lenka Kaniová  
předsedkyně senátu