



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **Solanisus Praga s.r.o.**, se sídlem Husinecká 903/10, Praha 3, zast. Mgr. Magdalenou Poncza, advokátkou se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 3. 2017, č. j. 15220/17/5100-41458-711929, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 7. 2020, č. j. 6 Af 30/2017 – 39,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (dále „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým byla jako nedůvodná podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti výše uvedenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále „správce daně“) ze dne 26. 1. 2017, č. j. 523762/17/2003-00540-110077 (dále „zajišťovací příkaz“). Zajišťovacím příkazem bylo stěžovatelce uloženo, aby zajistila úhradu daně z přidané hodnoty (dále „DPH“) za zdaňovací období měsíc červenec 2016, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty ve výši 34 004 253 Kč s tím, že zajišťovací příkaz je účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání.

**I. Vymezení věci a rozhodnutí městského soudu**

[2] Předmětem sporu je otázka, zda daňové orgány dostatečně a správně posoudily splnění podmínek pro vydání okamžitě účinného a vykonatelného zajišťovacího příkazu ve smyslu § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“).

[3] Městský soud s odkazem na judikaturu NSS uvedl, že daňový řád podmiňuje možnost vydání zajišťovacího příkazu existencí odůvodněných obav ve vztahu k úhradě daně. Musí být založeny na konkrétních poměrech daňového subjektu a vztaheny k výši dosud nesplatné anebo nestanovené daně. Pro vydání zajišťovacího příkazu tak musí existovat přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovená, a současně odůvodněná obava, že v době vymahatelnosti bude daň nedobytná nebo její vybrání bude spojeno se značnými potížemi. Soud zdůraznil, že po žalovaném nelze požadovat, aby v případě zajišťovacího příkazu postavil najisto a detailně prokazoval veškeré otázky, které souvisí se stanovením samotné daně. Postačí, pokud ve svém rozhodnutí přezkoumatelným způsobem odůvodní, proč je stanovení daně v budoucnu pravděpodobné, a vypořádá se s odvolacími námitkami. Těmto požadavkům žalovaný (a před ním i správce daně) dostal. Správce daně se na základě zjištění v rámci vyhledávací činnosti zabýval jak strukturou obchodního řetězce, tak mechanismem jeho fungování. Jednání stěžovatelky zhodnotil jako ekonomicky neodůvodnitelné a nevhodné a dospěl k závěru, že hlavním důvodem pro toto jednání bylo zneužití principu neutrality DPH, s cílem získání neoprávněného nároku na odpočet DPH.

[4] Městský soud přisvědčil žalovanému, že okolnosti obchodních transakcí popsané správcem daně zakládají relativně vysokou míru pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Stěžovatelka ostatně proti skutkovým zjištěním nevznesla v žalobě žádné námitky, napadala pouze jednotlivé indicie, které správce daně k vydání zajišťovacího příkazu vedly. Předpoklad budoucího stanovení daně se jeví relativně silný a postačuje k vydání zajišťovacího příkazu.

[5] Námitky týkající se otázky vzniku nároku na odpočet daně se dle městského soudu vztahují až k vyměřovacímu řízení, přičemž stěžovatelkou zmiňovaný § 72 odst. 3 zákona o DPH určuje výlučně okamžik vzniku nároku na odpočet DPH, nezakládá ale nárok na něj. To potvrzuje i rozsudek SDEU ve věci *Facet – Facet Trading*. Otázka, zda stěžovatelka byla, či nebyla v dobré víře, není předmětem zajišťovacího řízení.

[6] Městský soud neshledal důvodným ani další žalobní bod, jímž stěžovatelka brojila proti závěrům o existenci odůvodněných obav o budoucí dobytost daňové povinnosti. Uvedl, že daňové orgány podrobně poukázaly na řadu indicií, které se týkají konkrétních poměrů stěžovatelky a rovněž výše dosud nestanovené daně (indicie osvědčující podíl stěžovatelky na transakcích zasažených podvodem na DPH, hodnocení majetkové a finanční situace). K tomu se přidává jak množství podpůrných indicií, které by samy o sobě nemohly vést k vydání zajišťovacího příkazu (existence virtuálního sídla, trvalé bydliště jednatelky i prokuristy stěžovatelky v zahraničí, absence webových stránek, nezaložení účetní závěrky za rok 2014 do sbírky listin obchodního rejstříku), tak těch, z nichž vyplývá snaha stěžovatelky zamezit správci daně podrobit kontrole svou podnikatelskou činnost a toky finančních prostředků (neoznámení bankovního účtu, nenahlášení provozovny, nepodání daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2014 a 2015).

[7] Vysvětlení vytýkaných pochybení ze strany stěžovatelky je podle městského soudu nevěrohodné. Nepopírá, že je na každém daňovém subjektu, jakou má strukturu svého

pokračování

majetku a jakou povahu mají jeho obchodní operace, ale v takovém případě si musí být současně vědom důsledků případné rizikovosti takové struktury stran dobytosti daně. Podstatná jsou v této souvislosti zejména objektivní zjištění správce daně týkající se majetkové a finanční situace stěžovatelky, která navzdory trvale nízkému stavu finančních prostředků na bankovních účtech a nedostatku postižitelného nemovitého či movitého majetku záměrně hospodář tak, aby správci daně neposkytla možnost ke krytí dobytosti daně přesto, že finančními prostředky disponuje. Ze zjištění správce daně plyne, že zajišťovací příkaz byl vydán právě proto, že stěžovatelka nedisponuje dostatečným majetkem takové povahy, aby jej bylo možno postihnout a využít exekucí k úhradě vyměřené daně.

[8] Co se týče naplnění podmínek okamžité vykonatelnosti zajišťovacího příkazu podle § 103 zákona o DPH, městský soud uvedl, že existence hrozícího nebezpečí spočívala v souhrnu zjištěných skutečností týkajících se finanční a majetkové situace stěžovatelky. Ty správce daně uvedl a logicky posoudil v zajišťovacím příkazu, městský soud se s tímto hodnocením ztotožňuje. Stěžovatelka poukazovala na to, že požadovanou částku v rámci odvolacího řízení uhradila, avšak nekonkretizovala ani nedoložila, z jakých zdrojů se jí podařilo částku uhradit, respektive v čem byla skutková zjištění správce daně pro vydání zajišťovacího příkazu nedostatečná. Ani tato námitka proto není podle městského soudu důvodná.

[9] K námitce týkající se porušení zásady přiměřenosti městský soud uvedl, že v souzené věci byly splněny všechny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu. Ačkoliv vydáním zajišťovacího příkazu došlo k zásahu do majetkové sféry stěžovatelky, nemůže samotný nepříznivý dopad zajišťovacího příkazu založit jeho nezákonnost. V případě splnění všech podmínek stanovených zákonem nelze postup předpokládaný § 167 daňového řádu považovat za porušující zásadu přiměřenosti. Stěžovatelka rovněž nedoložila, že by pro ni vydání zajišťovacího příkazu mělo likvidační dopad, navíc se jednalo o zajišťovací příkaz vydaný na jedno zdaňovací období, což u reálně fungující společnosti zpravidla nepředstavuje riziko likvidace. Ani námitka protiústavnosti zajišťovacího příkazu proto není podle městského soudu důvodná.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[10] Proti rozsudku městského soudu se stěžovatelka brání kasační stížností, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Namítá, že v souzené věci nebyly splněny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, že byl vydán, aniž by u stěžovatelky byla zahájena daňová kontrola a v rozporu se zásadou proporcionality a ústavním pořádkem. Rovněž poukazuje na nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu, který se nedostatečně vypořádal s jejími argumenty uvedenými v žalobě.

[11] Nepřezkoumatelnost rozsudku spatřuje v tom, že se soud ztotožnil s názorem správce daně, který její vědomou účast na daňovém podvodu založil na hodnocení převozu cisteren s řepkovým olejem z Polské republiky do ČR a zpět jako neekonomického a iracionálního chování, aniž by se zabýval otázkou, zda toto jednání může být v rozporu s právem. Zdánlivá neekonomičnost jednání nemůže vést sama o sobě k závěru o vědomém páčání daňového podvodu. Úkolem správce daně není hodnotit ekonomickou výhodnost jednání, ale pouze správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady.

[12] Stěžovatelka nesouhlasí se závěry městského soudu, že řešení otázky vědomého zapojení do daňového podvodu je pro vydání zajišťovacího příkazu bezvýznamné. Je naopak přesvědčena, že zodpovězení této otázky je stěžejní pro učinění závěru, zda existuje přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena, a tedy zda je splněna podmínka pro vydání zajišťovacího příkazu. Správce daně na dokazování této skutečnosti rezignoval a bez dalšího dokazování se spokojil se zjištěními získanými na základě mezinárodního dožádání, a to i přesto, že v jiných řízeních týkajících se stěžovatelky akceptoval její argumenty týkající se potřeby výsledku subjektu na pozici tzv. missing tradera.

[13] Nesouhlasí rovněž se závěry správce daně ohledně odůvodněných obav o nedobytnost v budoucnu stanovené daně. Městský soud si protirečí v otázce potřebné intenzity indicií týkajících se obav o vymahatelnost daně v budoucnu. Dále rozporuje hodnocení jednotlivých indicií, které městský soud označil jako nižší relevance. Virtuální adresa sídla je běžnou a odůvodnitelnou praxí, stávající právní úprava dává správci daně možnost v případě pochybností využít delegace podle § 18 daňového řádu. Toho správce daně nevyužil, naopak účelově jednal tak, aby zvýšil intenzitu obav o dobytost daně. Navíc stěžovatelka byla pro správce daně kontaktní prostřednictvím svého zástupce. Nenahlášení provozovny bylo pouze formálním pochybením, které bylo napraveno, navíc existence provozovny v Orlové byla správci daně známa, neboť na této adrese provedl daňový exekutor zajištění majetku.

[14] Skutečnost, že jednatelka a prokurista stěžovatelky jsou cizími státními příslušníky, jí nemůže být přičítána k tíži. Domněnka správce daně směřuje k porušení zákazu diskriminace podle státní příslušnosti, přičemž i zahraniční osoby mohou na území České republiky vykonávat podnikatelskou činnost za stejných podmínek jako tuzemští občané. Pokud správce daně z této skutečnosti dovozuje komplikace s budoucí exekucí daně, nepřijatelně navozuje stav, kdy je každá společnost potenciálně považována za daňového dlužníka. Správce daně nemůže stěžovatelce vytykat ani přičítat k tíži neexistenci webových stránek, neboť taková povinnost není v právním řádu zakotvena. Navíc stěžovatelka správci daně ozřejmila, proč neměla důvod se prezentovat právě tímto způsobem.

[15] Tvorba rezerv na bankovních účtech není povinností stěžovatelky, vzhledem k jejímu podnikání to není ani jejím cílem. Z argumentace správce daně je zřejmé, že nemá povědomí o praktickém výkonu ekonomické činnosti, včetně významu pojmu „*cash flow*“. Velké objemy finančních prostředků stěžovatelka převáděla na účty svých dodavatelů, jde o odraz ekonomické činnosti stěžovatelky. Navíc držení prostředků na bankovních účtech není jediným způsobem, jak kumulovat majetek. Důkazem je skutečnost, že stěžovatelka byla schopna uhradit ve velmi krátké době jistotu určenou zajišťovacím příkazem ze dne 9. 12. 2016, týkajícím se zdaňovacího období březen 2015. Domněnky správce daně jsou odtržené od reality a vytržené z kontextu. Závěr městského soudu, že se stěžovatelka měla na obdobnou situaci finančně připravit a kumulovat finanční prostředky, nereflektuje reálnou obchodní činnost a v praxi nemůže obstát.

[16] Co se týče povinností stěžovatelky zveřejnit účetní závěrku a podat daňová přiznání z daně příjmů právnických osob, jednalo se rovněž o administrativní pochybení externí

pokračování

účetní společnosti, ke dni podání žaloby byly tyto nedostatky napraveny. Žádná z kontrol provedených u stěžovatelky neshledala pochybení. Úvahy správce daně jsou založeny na jeho představě o tom, jak by stěžovatelka měla vykonávat podnikatelskou činnost, avšak nemají žádnou oporu v právních předpisech. Stejně tak nenahlášení účtu využívaného k obchodní činnosti správcem daně bylo pouze formální chybou.

[17] Stěžovatelka je přesvědčena, že je lichá i argumentace výši předpokládané daňové povinnosti. Rozporuje, že by daňová povinnost v uvedené výši vůbec měla vzniknout. I kdyby tomu tak ale bylo, stěžovatelka by byla schopna daň uhradit, což mělo být správcem daně zřejmé i z toho, že jistotu stanovenou zajišťovacím příkazem ze dne 9. 12. 2016, za období březen 2015, již dříve uhradila i přesto, že nedisponuje hmotnými nebo nehmotnými aktivy. O ekonomické situaci stěžovatelky nevyovídá ani výše základního kapitálu.

[18] Z obdobných důvodů je přesvědčena i o tom, že nebyly splněny podmínky pro přímou účinnost a vykonatelnost zajišťovacího příkazu podle § 103 zákona o DPH. Opakovaně zdůrazňuje, že byla schopna uhradit shora zmiňovanou jistotu za období březen 2015, že výše základního kapitálu nic nevyovídá o ekonomické situaci společnosti, že kumulace finančních prostředků na účtech nikdy nebyla jejím cílem a naopak že pohyby na účtech jsou projevem reálné ekonomické činnosti stěžovatelky a v neposlední řadě že si nebyla a ani nemohla být vědoma toho, že by mohla být zapojena do podvodného řetězce. V této souvislosti uvádí, že učinila veškerá opatření, která od ní bylo možno očekávat, a tedy nemohla mít vědomost o zapojení do řetězce. Proto ani nemůže být odpovědná za neodvedení daně jiným subjektem, takový postup by byl v rozporu se zásadou neutrality. Navíc závěry o tom, že společnost IROKS je zapojena do daňového podvodu, může učinit jen příslušný správce daně v Polsku. Není přípustné, aby správce daně i městský soud údajný podíl stěžovatelky na transakcích stížených podvodem používali jako argumentaci pro splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu. Správce daně po vydání zajišťovacího příkazu postihl exekucí pouze účty a nikoliv vozidla stěžovatelky, což svědčí o tom, že zajišťovací příkaz byl vydán účelově.

[19] Podle judikatury NSS není účelem zajišťovacího příkazu ihned získat majetek daňového subjektu, nýbrž zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmezela. Proto existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí. Je-li přiměřeně pravděpodobné, že daň bude moci být uhrazena postupně, je třeba tuto variantu upřednostnit před okamžitým uspokojením s ekonomickou likvidací subjektu. Stěžovatelka má za to, že není vyloučeno, aby případnou daň zaplatila například i s pomocí úvěru, pokud nebude mít dostatek prostředků.

[20] Rozsudek je dle stěžovatelky nezákonný či nepřezkoumatelný, neboť městský soud nevysvětlil, v čem spočívá přesvědčivost podpurných indicií. Opakuje argumentaci týkající se virtuálního sídla, státní příslušnosti jednatelky a prokuristy, neexistence webových stránek, kumulace finančních prostředků, nenahlášení bankovního účtu využívaného k ekonomické činnosti a zdůrazňuje, že správce daně je povinen přistupovat k daňovým subjektům bez toho, že by automaticky předjímal jejich zlé úmysly. Na daňový subjekt je třeba primárně hledět tak, že je poctivý a není jeho úmyslem vyhybat se daňové

povinnosti, ledaže správce daně doloží opak. Správce daně neprokázal, proč je v rozporu s obchodní praxí, že stěžovatelka není registrována k dani z příjmů fyzických osob ani k dani silniční.

[21] Městský soud podle stěžovatelky zcela pominul otázku nesprávné transpozice směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“). Místo toho, aby položil předběžnou otázku SDEU ohledně souladu aplikovaného ustanovení zákona o DPH se směrnicí, uvedenou otázku zcela pominul konstatováním, že se tyto námitky vztahují až k řízení vyměřovacímu. S tím se však stěžovatelka neztotožňuje, neboť se jedná o předpoklad pro vydání zajišťovacího příkazu. Daň jí tak nemá být doměřena z důvodu účasti na daňovém podvodu, ale z důvodu změny názoru správce daně na výklad § 72 odst. 3 zákona o DPH. Městský soud vyšel z toho, že § 72 odst. 3 zákona o DPH neumožňuje stěžovateli uplatnit okamžitý odpočet DPH, jak plyne z rozsudku SDEU ve věci *Facet – Facet Trading*. Stěžovatelka je nicméně toho názoru, že § 72 odst. 3 zákona o DPH zcela jednoznačně spojuje vznik nároku na odpočet DPH se vznikem povinnosti přiznat daň. Vzhledem k jednoznačnému znění tohoto ustanovení jej nelze vykládat podle směrnice, jak to učinil správce daně. Směrnice, kterou SDEU ve svém rozsudku vyložil, stanoví povinnosti členským státům Evropské unie. Přímého účinku se mohou dovolávat pouze jednotlivci vůči státu, nikoliv orgán veřejné správy vůči jednotlivci. Pokud Česká republika provedla směrnici do českého právního řádu nedostatečně, neboť nereflektovala rozsudek SDEU ve věci *Facet – Facet Trading*, nemůže se nyní dovolávat vůči stěžovateli znění směrnice. Stěžovatelka je povinna dodržovat v prvé řadě vnitrostátní právní předpisy, dle nichž také postupovala a uplatnila nárok na odpočet. Podle směrnice lze postupovat pouze v případě, že by český právní předpis byl nejednoznačný. V daném případě je však relevantní právní úprava jednoznačná a stanovila přesná pravidla, jak měla stěžovatelka v dané situaci postupovat, což také učinila a byla v dobré víře, že postupuje *intra legem*.

[22] Stěžovatelka doplňuje, že aby vznikl nárok na odpočet DPH, musí mít plnění uskutečněné na vstupu přímou a okamžitou spojitost s plněním na výstupu. Z § 72 odst. 1 písm. c) zákona o DPH vyplývá, že plný nárok na odpočet je zachován i u přijatých zdanitelných plnění použitých pro plnění poskytnutá plátcem v rámci jeho ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by u těchto přijatých zdanitelných plnění měl plátce nárok na odpočet, jestliže by se poskytnutá plnění uskutečnila s místem plnění v tuzemsku. Stěžovatelka prokazatelně splnila podmínky zakládající nárok na odpočet DPH při pořízení zboží z jiného členského státu, neboť použila takto pořízené zboží k uskutečnění plnění s místem plnění mimo tuzemsko. Pokud by dodání takto pořízeného zboží bylo uskutečněno v tuzemsku, jednalo by se o zdanitelné plnění zakládající nárok na odpočet daně v plné výši a u souvisejících přijatých zdanitelných plnění by měla stěžovatelka nárok na odpočet DPH, podmínka přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně tak není splněna.

[23] Stěžovatelka rovněž namítá, že skutečnosti, které nastanou *ex post*, respektive jsou správcem daně zjištěny až poté, kdy k plnění došlo, nelze daňovému subjektu přičítat k tíži. Správce daně uvedl, že společnost IROKS nepodala daňová přiznání k DPH a souhrnná hlášení o uskutečněných IC transakcích. Neuvedl, za které zdaňovací období. Správce daně dále zmínil, že společnosti IROKS k lednu 2017, tedy až po sporném

pokračování

daňovém období, byla zrušena registrace k DPH. Správce daně tak stěžovatelce přikládá k tíži skutečnost, která nastala *ex post*, což je nepřipustné. S tím se městský soud nevypořádal.

[24] Navrhuje rozsudek městského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[25] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že rozsudek městského soudu, který se ztotožnil se závěry daňových orgánů, nemůže být nepřezkoumatelný, neboť stěžovatelka s jeho závěry věcně polemizuje. Předběžný závěr o vědomosti stěžovatelky o existenci podvodu na DPH je založen na jejím vlastním jednání a skutečnostech, které jí byly známy. Stěžovatelka dosud racionální vysvětlení svého neekonomického chování nenabídla. Souhlasí se závěry městského soudu, že otázku dobré víry není namístě zkoumat v řízení o vydání zajišťovacího příkazu.

[26] Městský soud si v rozsudku neprotiřečí. Námitky týkající se existence indicií k obavám o budoucí dobytost daně uplatnila stěžovatelka totožně již v odvolání a žalobě, a nyní je opakuje, aniž by namítala vady napadeného rozsudku. Správce daně se v době vydání zajišťovacího příkazu obával s ohledem na neekonomické chování stěžovatelky o uhrazení daně ve správné výši, tyto obavy proto byly relevantní i ve vztahu k obavám o dobytost daně.

[27] Z kontextu napadeného rozsudku je zřejmé, že městský soud zdůraznil význam indicií, z nichž je patrná snaha stěžovatelky zamezit kontrole její podnikatelské činnosti. K argumentaci týkající se virtuálního sídla žalovaný poukazuje na existenci neohlášené provozovny, stěžovatelka se snaží zpochybnit význam jednotlivých indicií, přičemž ale zcela pomíjí jejich vzájemné souvislosti. Žalovaný se ztotožňuje s posouzením městského soudu, že zjištěné skutečnosti ve svém souhrnu a vzájemných souvislostech zakládají obavu o budoucí dobytost daně v míře potřebné k vydání zajišťovacího příkazu.

[28] Co se týče výkladu § 72 zákona o DPH, žalovaný zdůraznil, že předpoklad budoucího stanovení daně jako podmínka pro vydání zajišťovacího příkazu, plyne výlučně z účasti stěžovatelky v řetězci zasaženém podvodem na DPH. Na rozsudek ve věci *Facet – Facet Trading* bylo odkazováno ilustračně proto, že stěžovatelkou předkládaný výklad § 72 odst. 3 zákona o DPH není správný.

[29] Otázka vědomosti subjektu o tom, že je součástí podvodného řetězce, není z povahy věci předmětem přezkumu v zajišťovacím řízení, ale je zkoumána až v řízení nalézacím. Podle judikatury NSS mohou mít okolnosti nasvědčující podvodu původ jak v minulosti, tak v době transakce, nebo i v době po uzavření obchodu. Ani tyto námitky proto nejsou podle žalovaného důvodné. Navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[30] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupena. Přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Rovněž ověřoval, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel

přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[31] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou považována zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52). Soudy ale nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 – 19). Podstatné tak je, aby se soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v určitých případech zahrnout i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 – 33). V této souvislosti NSS připomíná, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. např. rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24, ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017 - 35). Nepřezkoumatelnost rozsudku nezpůsobuje ani nesouhlas stěžovatelky s jeho odůvodněním a závěry (viz např. rozsudky NSS ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30, nebo ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010 – 163).

[32] Stěžovatelka považuje rozsudek městského soudu za nepřezkoumatelný, neboť závěr o vědomém zapojení do daňového podvodu založil stejně jako daňové orgány na skutečnosti, že docházelo k ekonomicky neracionální dopravě zboží, aniž by vzal v úvahu, zda tím došlo k porušení práva. Z napadeného rozsudku je ale zřejmé, že městský soud podrobně zhodnotil závěry a postup daňových orgánů ohledně skutečností nasvědčujících existenci podvodného jednání a role stěžovatelky v řetězci. Současně poukázal na to, že stěžovatelka nijak proti skutkovým zjištěním správce daně a žalovaného nebrojila, ale napadla pouze posouzení souvisejících indicií, které správce daně vedly k závěru o nutnosti vydat zajišťovací příkaz. Sama skutečnost, že se soud ztotožnil se závěry správních orgánů, nepřezkoumatelnost jeho rozsudku nezpůsobuje (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 5. 2019, č. j. 4 Afs 387/2018-48).

[33] Co se týče namítané nepřezkoumatelnosti hodnocení jednotlivých indicií městským soudem, stěžovatelka v kasační stížnosti se závěry vyjádřenými v rozsudku věcně polemizuje, což by v případě jeho nepřezkoumatelnosti nebylo možné. Z rozsudku je seznatelné, jak soud jednotlivé indicie hodnotil a jaký význam jim přisoudil; ani v této části NSS proto nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu neshledal, a proto mohl přistoupit k věcnému posouzení dalších námitek.

[34] Důvody pro vydání zajišťovacího příkazu jsou stanoveny v § 167 odst. 1 daňového řádu, podle kterého *je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.*

pokračování

[35] Podle konstantní judikatury NSS je naplnění odůvodněné obavy třeba zkoumat individuálně, ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně (viz rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS). Při vydávání zajišťovacího příkazu není namístě podrobně prokazovat otázky související se samotným stanovením daně, ale je namístě zabývat se existencí odůvodněné obavy ve smyslu shora citovaného ustanovení. V této fázi řízení není namístě zabývat se tím, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění nezatíženého daňovým podvodem (srov. např. rozsudek ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, či ze dne 5. 12. 2019, č. j. 9 Afs 138/2018-80).

[36] Pro vydání zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň musí být kumulativně splněny dva předpoklady: 1) je přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena, a 2) ve vztahu k této dani existuje odůvodněná obava, že bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi.

[37] NSS již dříve ve své judikatuře uvedl, že odůvodněnou obavu (tj. přiměřenu pravděpodobnost) lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma prvkům zajišťovacího příkazu, tak celkově. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. 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 naopak silnými důvody nasvědčujícími pravděpodobnou nedobytnost daně v budoucnu (viz rozsudky NSS ze dne 5. 12. 2019, č. j. 9 Afs 138/2018 – 80, nebo ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, č. 3368/2016 Sb. NSS). Zajišťovací příkaz může být vydán i před zahájením řízení, kterým je samotná daň stanovována (rozsudek NSS ze dne 8. 1. 2021, č. j. 5 Afs 362/2019 – 32).

[38] Ve vztahu k naplnění první ze shora uvedených podmínek bude významné zjistit, zda byl subjekt účastníkem podvodného řetězce, a tedy mu potenciálně může být v budoucnu doměřena DPH. Postačuje, pokud správce daně nastíní strukturu a mechanismy fungování řetězce a roli subjektu, vůči kterému je zajišťovací příkaz vydán, v něm. Z indicií správce daně musí být patrné, že účast dané osoby v podvodném řetězci není pouhou spekulací, ale je podložena konkrétními informacemi (např. rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 – 28).

[39] Ze zjištění, která správce daně podrobně popsal a graficky znázornil na str. 3 – 10 zajišťovacího příkazu, je zřejmé, že obchodní transakce s řepkovým olejem, jichž byla stěžovatelka účastna, vykazovaly znaky řetězce, v němž došlo ke ztrátě DPH z důvodu podvodného jednání. Jde o mechanismus ekonomicky nesmyslných obchodů, kdy ze strany šesti dodavatelů stěžovatelky bylo uplatněno osvobození daně na výstupu, stěžovatelka na pozici výchozího dodavatele (conduit company) v řetězci vykazovala pořízení zboží z jiného státu EU s nárokem na odpočet daně a následné osvobození daně na výstupu z titulu (formálního) dodání oleje společnosti ILUMINAX do Bulharska, která zboží a daň vykazovala totožně jako stěžovatelka, a to z titulu dodání zboží opět do Polska společnosti IROKS, která daň nepřiznala. Správce daně při vyhledávací činnosti zjistil, že řepkový olej byl v objemech cca 320 000 l/den stěžovatelkou pořizován od polských

dobavatelů, stěžovatelka jej stáčela ve své provozovně v Orlové do nádrží, aby jej následně cca po 24 hodinách načerpala do autocisteren a odvezla do Polska (fakturačně přes společnost ILUMINAX do Bulharska), kde byl dodán společnosti IROKS, která v řetězci vystupuje v roli missing tradera. Zjistil rovněž personální propojení společností řetězce, nestandardní pohyby na bankovních účtech, či naopak chybějící platby. Spolu s chybějící DPH u společnosti IROKS v Polsku svědčí tato zjištění o vytvoření řetězce za účelem krácení DPH.

[40] NSS se stejně jako městský soud i žalovaný kloní k závěru, že okolnosti zjištěné správcem daně v rámci vyhledávací činnosti založily dostatečnou míru pravděpodobnosti, že se stěžovatelka účastnila podvodného řetězce a daň jí proto bude v budoucnu stanovena.

[41] Stěžovatelka ostatně v kasační stížnosti proti těmto skutkovým zjištěním nebrojila, v převážné části žaloby napadá posouzení jednotlivých indicií, které správce daně shromáždil, a poukazuje na to, že ve smyslu judikatury SDEU učinila veškerá opatření, aby prověřila důvěryhodnost svého odběratele. V této souvislosti jí lze v obecné rovině přisvědčit, že daňový subjekt nemůže být odpovědný za to, že zboží je zatíženo podvodem na DPH, pokud o záměru spáchat podvod na DPH nevěděl, a ani, s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem, vědět nemohl. Správní orgány mu v takovém případě nemohou odmítnout přiznat nárok na odpočet DPH (srov. např. rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2015, č. j. 7 Afs 237/2015 - 33). Podrobné dokazování zaviněné účasti na podvodu ale patří až do řízení o samotné daňové povinnosti. Pro vydání zajišťovacího příkazu je tedy významná již samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH.

[42] Co se týče otázky vědomosti stěžovatelky o účasti na daňovém podvodu, jedná se o významnou skutečnost, neboť zjištění nasvědčující vědomé a aktivní účasti v podvodném řetězci bude zpravidla patřit mezi závažné indicie pro zajištění daně, resp. pro učinění závěru, že daň bude v budoucnu stanovena. To může do jisté míry kompenzovat slabší intenzitu obav ve vztahu k dobytosti daně (viz rozsudek NSS ze dne 22. 1. 2020, č. j. 10 Afs 140/2019 - 78). Správce daně a následně i žalovaný dospěli k tomu, že stěžovatelka o účasti na podvodu velmi pravděpodobně věděla. Poukázali na personální propojení stěžovatelky a dalších článků řetězce a ekonomicky iracionální chování spočívající v přepravě cisteren z Polska do České republiky a zpět. Tyto skutečnosti nicméně nebyly jediným důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu.

[43] Správce daně uvedl, že stěžovatelka je subjektem, který se podílel na transakcích zasažených podvodem na DPH, u něhož zjistil majetkovou nedobytnost a nedostatečnost s ohledem na předpokládanou výši daňové povinnosti. V kasační stížnosti stěžovatelka obsáhle brojila proti intenzitě jednotlivých zjištění a hodnocení jejich relevance, přičemž podstatná část kasační stížnosti je doslovnou kopií žaloby.

[44] Městský soud přehledně popsal, jaké skutečnosti správce daně a žalovaný zohlednili, a uvedl, že některé z indicií, byť by jednotlivě samy o sobě nemohly vést k vydání zajišťovacího příkazu, ve svém souhrnu již přesvědčivě pro odůvodněnou obavu z budoucí dobytosti daně vyznívají. NSS se s hodnocením městského soudu ztotožňuje. Stěžovatelka se mýlí, tvrdí-li, že si městský soud v této otázce protiřečí. Městský soud ve

pokračování

svém rozsudku nejprve uvedl obecné teze stanovené judikaturou a následně hodnotil indicie zjištěné v souzené věci. NSS žádný rozpor v jeho rozsudku neshledal.

[45] Správce daně srozumitelně a podrobně popsal majetkovou i finanční situaci stěžovatelky, kdy prověření ekonomické situace stěžovatelky bylo limitováno tím, že nevedla řádně účetnictví a nepodávala daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob. To ostatně stěžovatelka potvrzuje v kasační stížnosti, kde poukazuje na administrativní pochybení a pochybení účetní kanceláře. Správce daně proto mohl vycházet pouze z veřejných rejstříků, kdy z likvidního majetku stěžovatelky zjistil toliko tři motorová vozidla, jejichž reálná hodnota byla nepoměrně nižší, než výše předpokládané daňové povinnosti. Jiný movitý ani nemovitý majetek se správcem daně nepodařilo dohledat.

[46] Tyto zásadní skutečnosti pak správce daně doplnil dalšími podpůrnými indiciemi, jako jsou virtuální sídlo, státní příslušnost jednatelky a prokuristy, nenahlášení skutečného sídla ani provozovny, absence webových stránek, průtokový charakter bankovního účtu stěžovatelky, atd. Ačkoliv tyto skutečnosti nejsou nezákonné či nejsou správními orgány aktivně postihovány a samostatně by jistě nepostačovaly pro to, aby byl naplněn předpoklad odůvodněných obav o dobytost daně, shoduje se NSS se žalovaným i městským soudem, že jde o faktory, které spolu s dalšími zjištěnými skutečnostmi tvoří logický okruh indicií vedoucí k závěru o rizikovosti struktury stěžovatelky a tedy i rizikovosti stran případné dobytosti daně. V souhrnu odůvodňují splnění druhé z podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu. Toto vysvětlil ve svém rozhodnutí jak žalovaný, tak městský soud.

[47] I když stěžovatelka opakovaně v kasační stížnosti poukazuje na to, že by měla vůli a schopnost daň uhradit, kromě poukazu na to, že uhradila jistotu uloženou zajišťovacím příkazem ze dne 9. 12. 2016 na období březen 2015, nepředestřela, z jakých prostředků by následně vyměřenou daň uhradila. Pouze na okraj NSS podotýká, že část jistoty uložené zajišťovacím příkazem za březen 2015 stěžovatelka uhradila až poté, kdy daňové orgány přistoupily k mobiliární exekuci řepkového oleje v provozovně stěžovatelky v Orlové, přičemž na bankovní účet stěžovatelky vedený v tuzemsku přestaly být po vydání shora uvedeného zajišťovacího příkazu připisovány finanční prostředky.

[48] Smyslem a účelem aplikace § 103 zákona o DPH je rychlé a bezprostředně účinné zajištění finančních prostředků subjektu. V souzené věci byl jediný majetek, který byl u stěžovatelky zjištěn, snadno převoditelný, přičemž správce daně současně vyhodnotil jako vysoce pravděpodobné, že stěžovatelka o svém zapojení v řetězci transakcí zatíženém podvodem na DPH věděla. NSS souhlasí, že tyto důvody mohou spolu s dalšími zjištěnými skutečnostmi vést k hrozícímu nebezpečí z prodlení. V této souvislosti soud přisvědčuje stěžovatelce, že výše základního kapitálu nic nevypovídá o ekonomické situaci společnosti a nemá význam z hlediska nebezpečí z prodlení. To ale shodně konstatoval již jak žalovaný, tak městský soud.

[49] V kontextu shora uvedeného NSS posoudil námitku týkající se toho, že stěžovatelka udržovala na účtu používaném k obchodní činnosti nízký zůstatek. Správce daně nehodnotil vhodnost *cash-flow* stěžovatelky, ale poukázal na to, že na účet přicházejí značné částky ze zahraničí, které jsou obratem převáděny na účty třetích osob. Z této

skutečnosti, kterou stěžovatelka nijak nerozporovala, dovedl, že stěžovatelka na účtu disponuje zpravidla pouze velmi nízkými zůstatky. V souvislosti s tím, že se správci daně nepodařilo dohledat nemovitý majetek ani movitý majetek vyšší hodnoty, dospěl správce daně k oprávněnému závěru, že stěžovatelka pravděpodobně nedisponuje prostředky, kterými by mohla v budoucnu vysokou daňovou povinnost uhradit. Žalovaný následně zdůraznil, že po vydání zajišťovacího příkazu týkajícího se období březen 2015 stěžovatelka dokonce přeměrovala finanční toky na zahraniční účet a na český účet přestaly být položky kreditovány. Závěr městského soudu, že stěžovatelka hospodařila tak, aby snížila dobytost případných daňových nedoplatků, byl podložený. Jak již bylo shora uvedeno, i tyto skutečnosti nelze hodnotit izolovaně, ale v souvislostech s dalšími, byť podpůrnými, zjištěními.

[50] Stěžovatelka se v závěru kasační stížnosti obsáhle zabývala výkladem § 72 odst. 3 zákona o DPH. Uvedla, že městský soud měl položit Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku ohledně výkladu šesté směrnice a upozornila, že jí daň nemá být doměřena z důvodu účasti na daňovém podvodu, ale z důvodu změny názoru správce daně na výklad uvedeného ustanovení. Správce daně měl dle stěžovatelky dojít k závěru, že § 72 odst. 3 zákona o DPH neumožňuje uplatnit okamžitý odpočet DPH. Je přesvědčena, že vznik nároku na odpočet daně je spojen se vznikem povinnosti přiznat daň. Dále uvedla citaci městského soudu (částečně z rozsudku v jiné věci) a poukazovala na to, že přímého účinku směrnice se může dovolávat pouze jednotlivec vůči státu, nikoliv naopak. Namítá nedostatečné provedení šesté směrnice do českého právního řádu.

[51] Stěžovatelka se tedy domnívá, že jí znění § 72 odst. 3 zákona o DPH zakládá bez dalšího nárok na odpočet DPH. Takto ostatně námitku koncipovala i v žalobě, v níž poukazovala na změnu názoru správce daně v rámci daňové kontroly na daň z přidané hodnoty za období březen 2015. Argumentace nyní použitá v kasační stížnosti, která se shoduje s argumentací obsaženou v kasační stížnosti ve věci vedené u NSS pod sp. zn. 3 Afs 277/2019 (týkající se zajišťovacího příkazu na období březen 2015), je podstatně rozsáhlejší, než námitka uplatněná v žalobě a částečně se míjí s rozhodovacími důvody správce daně.

[52] Městský soud zcela správně upozornil, že námitky vedené tímto směrem se vztahují k vyměřovacímu řízení, v němž je meritorně rozhodováno o nároku na odpočet DPH. Jak uvádí komentářová literatura, *„je nezbytné důsledně rozlišovat mezi případy, kdy nárok na odpočet daně plátcí vůbec nevznikne, neboť nejsou naplněny výše zmíněné podmínky (např. plátce není schopen prokázat, že došlo k uskutečnění, resp. přijetí zdanitelného plnění), od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikne, avšak plátcí jej nelze přiznat, respektive je nutné mu jej odeprít (typicky např. v případě participace na daňových podvodech). To platí bez ohledu na již zmiňovanou funkci odpočtu jakožto klíčového mechanismu systému DPH, který zajišťuje plnou neutralitu daně.“* [srov. Bartejs, T., Drábová, M., Dušek, M., Holubová, O. a Tomíček, M. Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. (§ 72) Wolters Kluwer, dostupný z ASPI]. Znění § 72 odst. 3 zákona o DPH tak určuje pouze okamžik vzniku nároku na odpočet, což ale neznamená, že nárok na odpočet musí být vždy přiznán.

[53] NSS se v souzené věci zabývá výhradně zákonností žalobou napadeného rozhodnutí, resp. rozsudku, kterým je takové rozhodnutí přezkoumáváno. Rozhodnutí vydaná v jiných řízeních, resp. postup správce daně v nich nejsou předmětem přezkumu

pokračování

v projednávané věci. V této věci dospěl správce daně k závěru, že stěžovatelka byla součástí obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH a že existuje předpoklad vysoké pravděpodobnosti, že jí daň bude doměřena. Protože byla splněna i druhá z podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu (odůvodněné obavy o nedobytnost daně), přistoupil k vydání rozhodnutí podle § 167 daňového řádu. Otázka správné transpozice směrnice, resp. toho, zda má být daň doměřena z důvodu účasti na daňovém podvodu nebo z důvodu změny názoru správce daně na výklad § 72 odst. 3 zákona o DPH, se proto mívá s nynějším předmětem sporu.

[54] Námitka, že stěžovatelka uskutečnila plnění s místem plnění mimo tuzemsko, což jí má podle § 72 odst. 1 písm. c) zákona o DPH zakládat nárok na odpočet DPH na vstupu, byla poprvé uplatněna až v kasační stížnosti, a proto je ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná.

[55] Závěrem kasační stížnosti stěžovatelka namítla jeho neproporcionalitu, kterou dovozuje z toho, že nebyly splněny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu. NSS k tomu uvádí, že pokud by nebyly splněny podmínky podle § 167 daňového řádu a zajišťovací příkaz by přesto byl vydán, jednalo by se o nezákonné a nikoliv neproporcionální rozhodnutí. Obsáhlými námitkami, kterými stěžovatelka napadla zákonnost zajišťovacího příkazu, se soud již zabýval a shledal je nepřijatelnými nebo nedůvodnými.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[56] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1, větou druhou, s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2, věty první, s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[57] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti soud rozhodl podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1, větou první, s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení o kasační stížnosti nevznikly. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n**ejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. října 2022

JUDr. Radan Malík  
předseda senátu