



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Jana Kratochvíla v právní věci žalobkyně: **UNOCOM spol. s r.o.**, sídlem Plaská 622/3, Praha 5, zastoupená Mgr. Petrem Novotným, advokátem, sídlem V Jámě 699/1, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 2. 2019, č. j. 702/19/5300-22444-707622, ve znění rozhodnutí ze dne 14. 3. 2019, č. j. 11233/19/5300-22444-711887, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 4. 11. 2021, č. j. 6 Af 19/2019-62,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] V souzené věci je předmětem posouzení otázka, zda žalobkyně byla součástí řetězců společností zatížených podvodem na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a zda o své účasti mohla a měla vědět a přijala veškerá rozumná opatření, která po ní bylo možno

požadovat, aby své účasti na daňovém podvodu zabránila. Předmětem posouzení byly následující dodavatelsko-odběratelské řetězce na přeprodej firewallů a počítačových úložišť:

A: Wlaxiv International s.r.o. (ČR) – RESTGroup s.r.o. (ČR) – iC4C (ČR) – žalobkyně

A1: žalobkyně – Solobaum (Rakousko) – KOPEK-VALTO Kft (Maďarsko)

B: iCompanies (ČR) – žalobkyně – Solobaum (Rakousko)

C: RESTGroup s.r.o. (ČR) – iCompanies (ČR) – žalobkyně – Solobaum (Rakousko)

[2] Žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku změnil platební výměry za zdaňovací období měsíců října a prosince 2015 a února 2016 a dodatečný platební výměr za zdaňovací období listopad 2015 vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“). Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyni za zdaňovací období říjen až prosinec 2015 nenáleží nárok na odpočet daně a osvobození od daně, neboť se účastnila podvodu na DPH, o kterém mohla a měla vědět. V případě zdaňovacího období měsíce února 2016 žalovaný odepřel žalobkyni nárok na odpočet daně, neboť neprokázala faktickou realizaci plnění, a tím naplnění hmotněprávních podmínek dle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Změna platebních výměrů spočívala toliko v úpravě údajů o splatnosti daně, v případě dodatečného platebního výměru změna spočívala ve zvýšení doměřené daně a penále. Následně žalovaný vydal dne 7. 2. 2019 rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností č. j. 11233/19/5300-22444-711887, kterým změnil chybně uvedenou výši rozdílu mezi vyměřenou a tvrzenou daní, neboť u zdaňovacích období prosinec 2015 a únor 2016 chybou v psaní zůstala ve změnovém výroku částka rozdílu, které se týkala pouze zdaňovacího období říjen 2015.

[3] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou, kterou Městský soud v Praze v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. K argumentaci žalobkyně vztahující se k faktické realizaci sporných plnění městský soud připomněl, že se tyto pochybnosti týkaly pouze zdanitelných plnění za zdaňovací období měsíce února 2016. Městský soud se v této souvislosti věnoval výpovědím svědků, na které žalobkyně upozornila v žalobě, avšak v jejich hodnocení žalovaným neshledal pochybení. Stran podvodu na DPH se městský soud navzdory obecné argumentaci obsažené v žalobě podrobně zabýval objektivními okolnostmi a potvrdil, že finanční orgány podvod na DPH v jednotlivých řetězcích prokázaly a zároveň dostatečně doložily, že o něm žalobkyně mohla a měla vědět, přičemž neučinila dostatečná opatření. Městský soud rovněž nezjistil, že by finanční orgány žalobkyni v rámci vědomostního testu kladly k tíži skutečnosti, o kterých nemohla vědět. V této souvislosti upozornil, že finanční orgány vycházely pouze z veřejně dostupných údajů a z učiněných zjištění o průběhu obchodů. Městský soud se rovněž zabýval vlivem trestního řízení na daný případ a vlivem zajišťovacích příkazů na posouzení podvodu. Poukázal na odlišnost řízení a dále na to, že žalobkyně blíže nerozvedla, jak mělo zrušení zajišťovacích příkazů ovlivnit její zapojení do podvodem zasazených řetězců. Městský soud také nepřisvědčil žalobní námitce, že finanční orgány měly při stanovení penále přihlížet ke složení kauce žalobkyní (jako distributora pohonných hmot). Uvedl, že penále se určuje v návaznosti na doměřenou daň bez možnosti správního uvážení. Finanční orgány proto nemohly kauci při stanovení penále zohlednit. Městský soud odmítl také

pokračování

námítku žalobkyně směřující proti vadám rozhodnutí, které žalovaný odstranil postupem pro opravu zřejmých nesprávností, tedy postupem předvídaným zákonem.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Namítala, že aniž městský soud provedl v řízení dokazování, přisoudil pravdivost závěrům žalovaného. Stěžovatelka upozornila, že podle judikatury Ústavního soudu (bez bližšího odkazu) má být v soudním řízení postupováno nejen dle dikce zákona, nýbrž i podle zásad spravedlnosti a dobrých mravů. Dle stěžovatelky by se tedy správní soudy měly detailněji seznamovat s žalobními tvrzeními a provádět dokazování ve věci samé, neboť jinou ochranu daňové subjekty proti postupu státu nemají. Městský soud však tímto způsobem nepostupoval. Stěžovatelka měla za to, že již v průběhu daňové kontroly prokázala, že doložila splnění podmínek nároku na odpočet daně. Nejednalo se o fiktivní obchody, městský soud se však nezabýval výslechy svědků. K samotnému podvodu na DPH stěžovatelka uváděla, že ji žalovaný považoval za součást řetězců společností, které neznala a nikdy s nimi neobchodovala. S těmito společnostmi nebyla personálně ani majetkově propojena a personální propojení společností v řetězci rovněž nemohla nijak ovlivnit. Stěžovatelka uvedla, že znala pouze své přímé dodavatele a odběratele, u nichž provedla prověření ve veřejně dostupných zdrojích, přičemž nezjistila, že by se jednalo o nespolehlivé plátce DPH. V rámci svých možností tedy učinila vše, co mohla, aby se ujistila o spolehlivosti přímých obchodních partnerů. Stěžovatelka se domnívala, že více ovlivnit nemohla, jednala tedy v dobré víře. Finanční orgány naproti tomu podvod na DPH a stěžovatelčinu vědomost o něm neprokázaly, vycházely pouze z nepodložených teorií ve snaze ji poškodit. V této souvislosti stěžovatelka připomněla, že finanční orgány se v případě řetězce zatíženého podvodem na DPH nemohly obrátit na kterýkoli jeho členek a zkoumat jeho možnou vědomost o podvodu. Každá transakce musí být dle stěžovatelčina názoru posuzována sama o sobě, přičemž jí nelze vytýkat zapojení do podvodu, o kterém nevěděla.

[5] Stěžovatelka také rozporovala poukaz městského soudu na fiktivní charakter jejího sídla, včetně sídel jejích obchodních partnerů. V této souvislosti uvedla, že využívání tzv. *office house* je aktuálním trendem souvisejícím se snižováním provozních nákladů. Stěžovatelka rovněž nesouhlasila s tím, že byla označena za nepoctivou a fiktivně vytvořenou společnost. Upozornila, že společnost byla založena již v roce 1994, realizuje milionové obraty a nikdy neměla daňový nedoplatek, dokonce uhradila zákonnou kauci 20 mil. Kč jako distributor pohonných hmot. Tyto okolnosti však městský soud nezohlednil. Stěžovatelka odkázala také na souvislost s jinými řízeními. Upozornila, že podala dvě trestní oznámení pro podezření ze spáchání daňově trestné činnosti, která policejní orgán odložil, neboť spáchání trestné činnosti nezjistil. Rovněž celní správa prováděla šetření, aniž zjistila pochybení stěžovatelky. Stěžovatelka dále v kasační stížnosti poukázala na vydané zajišťovací příkazy, o kterých rozhodovaly správní soudy, a sice ve snaze rozporovat závěry městského soudu, že zajišťovací příkazy nesouvisely s posuzovanou věcí.

[6] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry městského soudu. Ve vztahu ke sporným zdanitelným plněním za zdaňovací období měsíce února 2016

odkázal na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*. K podvodu na DPH žalovaný shrnul veškerá zjištění týkající se zkoumaných řetězců společností s tím, že rozsah prověřování je odvislý od konkrétních okolností případu. Za určující žalovaný nepovažoval ani výsledek trestního řízení, neboť odložení trestních oznámení nebrání tomu, aby finanční orgány konstatovaly, že se stěžovatelka účastnila podvodu na DPH, o kterém mohla a měla vědět. Za rozhodující žalovaný nepovažoval ani zrušení zajišťovacích příkazů, neboť se jednalo o rozhodnutí vydaná v typově jiném řízení s odlišným důkazním standardem.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

- [7] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.
- [8] V souzené věci je mezi účastníky řízení veden spor o to, zda ob stojí závěry daňových orgánů a městského soudu, že se stěžovatelka účastnila transakcí zatížených daňovým podvodem na DPH, o němž věděla či vědět mohla a měla.
- [9] Nejvyšší správní soud se nejprve věnoval kasační námitce, dle které městský soud nepostupoval podle zásad spravedlnosti a dobrých mravů, neboť se detailně neseznámil s žalobními tvrzeními a neprovedl dokazování ve věci samé. V této souvislosti Nejvyšší správní soud připomíná, že obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčují obsah a rozsah vlastního soudního přezkumu. Soud není oprávněn (a tím méně povinen) domýšlet a dotvářet za žalobce (zde stěžovatelku) žalobní námitky či důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Je proto odpovídající, pokud soud námitky uplatněné v obecné rovině, jako tomu bylo v nyní projednávané věci, vypořádá rovněž ve stejné míře obecnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2021, č. j. 1 As 32/2021-64). V daném případě se skutečnost, že žaloba byla formulována obecně, promítla též ve vlastním odůvodnění rozsudku městského soudu, který se však (navzdory obecnosti žaloby) řádně zabýval všemi uplatněnými žalobními námitkami, pokusil se obecná tvrzení přiřadit k jednotlivým zdaňovacím obdobím, a náležitě námitky vypořádal. Postupoval proto zcela v souladu se zásadami, jichž se stěžovatelka v kasační stížnosti dovolává.
- [10] V daném případě stěžovatelka nárokovala odpočet daně u plnění na vstupu a osvobození od daně u plnění na výstupu dodaných do jiného členského státu EU. Aby daňovému subjektu (plátcí daně) vznikl nárok na odpočet DPH, je nutno splnit hmotněprávní a formální podmínky vyplývající z § 72 a § 73 zákona o DPH. Podmínky pro přiznání osvobození při dodání zboží do jiného členského státu EU pak upravuje § 64 téhož zákona. Při splnění hmotněprávních a formálních podmínek jsou daňovému subjektu nároky na odpočet daně a osvobození od daně zpravidla přiznány, neboť představují nedílnou součást systému DPH, a tedy v principu nemají být omezeny. Výjimku z tohoto principu ovšem představují situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok podvodně nebo zneužívajícím způsobem, jak dovedil Soudní dvůr EU (dále jen „SDEU“) ve své judikatuře (viz např. rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C142/11, *Mahagében a Péter Dávid*). Jestliže tedy daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní-li zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně či osvobození od daně, může správce daně tento nárok nepřiznat pouze

pokračování

v případě, prokáže-li podvod na DPH nebo zneužití práva (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2021, č. j. 1 Afs 499/2019-68, nebo ze dne 29. 12. 2022, č. j. 2 Afs 9/2021-102). Nárok na odpočet i nárok na osvobození (či vrácení) DPH lze tedy odeprít, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že daňový subjekt věděl nebo vědět měl, že se plněním podílel na podvodu na DPH (viz rozsudek SDEU ze dne 18. 12. 2014 ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13, *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další*).

[11] Při posuzování samotného podvodu na DPH je zkoumáno naplnění následujících podmínek: 1) existence podvodu, tj. správce daně je povinen vysvětlit, v čem spočívala podstata daňového podvodu, 2) pokud správce daně prokáže, že došlo k daňovému podvodu, zkoumá subjektivní stránku účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu; v této souvislosti je správce daně povinen prokázat existenci objektivních okolností, které svědčí o tom, že daňový subjekt o podvodném charakteru obchodů věděl, anebo vědět mohl a měl (tzv. vědomostní test); 3) daňový subjekt následně může prokázat, že přijal veškerá rozumná opatření, aby účasti na podvodných obchodech zamezil (viz např. rozsudek ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43, ve věci *NURA*, bod 41, rozsudek ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39, bod 33, rozsudek ze dne 15. 12. 2020, č. j. 4 Afs 136/2020-31, bod 22, ze dne 27. 7. 2022, č. j. 10 Afs 314/2020-50, bod 14, z aktuálních např. rozsudek ze dne 25. 1. 2023, č. j. 6 Afs 82/2021-77).

[12] Nárok na odpočet daně či osvobození od DPH každého článku podvodem zasaženého řetězce je třeba posuzovat individuálně, a sice na základě objektivních okolností, jež vyjdou najevo, a s ohledem na subjektivní stránku (vědomostní test). Nároky jednotlivých osob povinných k dani jsou tedy na tom, jak byly posouzeny nároky jiných osob, závislé toliko v tom smyslu, že totožné skutkové okolnosti musejí být u všech posouzeny shodně, subjektivní aspekty se však mohou (i v případě totožných objektivních skutkových okolností) u jednotlivých osob lišit. Není tedy vyloučeno odeprání nároku na odpočet či osvobození od daně všem osobám v řetězci účastnícím se prodeje určitého zboží nebo služby, anebo naopak přiznání nároku některým z nich a jeho odeprání osobám jiným (viz k tomu shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2023, č. j. 2 Afs 92/2021-51).

[13] Podvod na DPH je možno zkoumat teprve tehdy, je-li prokázáno přijetí či poskytnutí zdanitelného plnění. Stěžovatelčina námitka, že v jejím případě se nejednalo o fiktivní obchody, se proto za zdaňovací období říjen až prosinec 2015 mívá se závěry žalovaného a městského soudu. Pokud za tato zdaňovací období daňové orgány zkoumaly podvod na DPH, z podstaty tohoto prověřování měly realizaci zdanitelných plnění za prokázanou. Faktická realizace zdanitelných plnění byla zpochybněna pouze v případě zdaňovacího období měsíce února 2016. V případě tohoto zdaňovacího období finanční orgány prokázaly pochybnosti týkající se zkoumaných plnění, čímž aktivovaly důkazní břemeno stěžovatelky. Městský soud v této souvislosti v napadeném rozsudku dovodil, že stěžovatelce se důkazní břemeno unést nepodařilo. V kasační stížnosti stěžovatelka ve vztahu k těmto závěrům žádnou konkrétní argumentaci neuplatnila, pouze obecně namítla, že se městský soud nezabýval výslechy svědků. Této námitce však Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Městský soud se hodnocením provedených svědeckých výpovědí zabýval, a sice pod body 15 a 16 odůvodnění napadeného rozsudku. Vzhledem k tomu, že

stěžovatelka konkrétní námitky směřující proti vlastnímu hodnocení svědeckých výpovědí a závěrům městského soudu neuplatnila, nebyl možný jejich přezkum ze strany Nejvyššího správního soudu.

[14] Stran kasačních námitek vztahujících se k vlastnímu podvodu na DPH Nejvyšší správní soud nejprve připomíná, že finanční orgány posuzovaly vědomost stěžovatelky pouze ve vztahu k jejím přímým obchodním partnerům. Nikdy tedy neuváděly, že stěžovatelka znala (či musela znát) všechny články podvodem zasažených řetězců. Pokud stěžovatelka namítala, že obchodní partnery prověřovala ve veřejně dostupných zdrojích, je nutno konstatovat, že pokud by tak skutečně činila, musela by již tímto způsobem zjistit existenci podezřelých okolností, které přinejmenším měly vzbudit její pozornost [mimo jiné např. proto, že v obdobích, kdy probíhaly sporné transakce, byly obě dodavatelské společnosti (iC4C a iCompanies) propojeny (kromě jiného byl společníkem obou společností DELENOR LTD, DONCASTER 8DA, CARCROFT, OWSTON ROAN, Dept. 757, Spojené království Velké Británie a Severního Irska) a sídlily na stejné adrese]. Z ničeho zároveň neplyne a stěžovatelka to ostatně ani netvrdila, že by realizovala také nějaká jiná (rozumná) opatření, která by bylo možno považovat za projev obezřetnosti v obchodních vztazích a která měla vést k minimalizaci rizika její účasti na podvodu.

[15] V případě objektivních okolností nasvědčujících možné vědomosti stěžovatelky o zapojení do podvodných řetězců městský soud potvrdil, že se jednalo o ucelený soubor skutečností prokazujících, že stěžovatelka o podvodu mohla a měla vědět (viz bod 18 odůvodnění). Ani proti těmto zjištěním stěžovatelka v kasační stížnosti nevznesla konkrétní argumentaci, jíž by zjištěné skutečnosti vysvětlila či zpochybnila. Pouze setrvala na obecném tvrzení, že byla v dobré víře, své přesvědčení však ničím konkrétním nepodpořila. Pokud finanční orgány a posléze městský soud předešlely konkrétní zjištění (doložená důkazy) zpochybňující její dobrou víru, nepostačuje k jejich zpochybnění pouze obecné konstatování bez odpovídajících protiargumentů, které stěžovatelka neuplatnila. Na tomto závěru nic nemění ani stěžovatelčino tvrzení o složení kauce jako distributora pohonných hmot, neboť vůbec nevysvětlila, jakou souvislost má úhrada uvedené kauce a posuzované obchody s firewally a počítačovými uložišti.

[16] Neobstojí ani stěžovatelčina námitka, že finanční orgány nebyly oprávněny se na ni obrátit a zkoumat vědomost o podvodu. Jak je patrné z bodu [1] tohoto rozsudku, finanční orgány identifikovaly konkrétní řetězce společností zatížených podvodem na DPH, jichž byla stěžovatelka součástí. Proto i u ní mohly provádět tzv. vědomostní test, neboť ten je možno provádět u každého článku podvodem zatíženého řetězce. Po shromáždění a zhodnocení objektivních okolností finanční orgány vyloučily, že stěžovatelka o podvodu nemohla vědět, a tudíž nebyla v dobré víře. S tímto závěrem stěžovatelka nesouhlasila, omezila se však toliko na obecné tvrzení, že v dobré víře byla. Jak již bylo uvedeno výše, pokud stěžovatelka na většinu objektivních okolností vůbec nereagovala, nebylo možno se jimi věcně zabývat.

[17] Ve vztahu k námitkám týkajícím se personálního propojení společností, virtuálního charakteru jejich sídel, stěžovatelčiny podnikatelské historie a jí tvrzeného dřívějšího řádného plnění daňových povinností a celního řízení pak je nutno konstatovat, že stěžovatelka tyto námitky poprvé uplatnila až v kasační stížnosti, proto se jedná o nepřijatelné námitky dle § 104 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále

pokračování

jen „s. ř. s.“). Opírá-li se kasační stížnost o nové důvody, které nebyly uplatněny v žalobě před městským soudem, ač tak stěžovatelka mohla učinit, nemůže se jimi zabývat ani Nejvyšší správní soud. Z ustálené judikatury (viz např. již rozsudek ze dne 22. 9. 2004, [č. j. 1 Azs 34/2004-49](#), [č. 419/2004 Sb. NSS](#), nebo rozsudek ze dne 25. 9. 2008, [č. j. 8 Afs 48/2006-155](#), [č. 1743/2009 Sb. NSS](#)) vyplývá, že § 104 odst. 4 s. ř. s. zavádí do řízení před Nejvyšším správním soudem koncentrační princip, který zajišťuje, aby uplatněné výhrady účastníků řízení byly pořadem práva nejprve projednány krajskými soudy, kterým byly v žalobách předestřeny, a až poté může zákonnost jejich posouzení, promítly-li se zároveň i do námitek kasačních, přezkoumat Nejvyšší správní soud. K tomu ovšem v daném případě nedošlo, neboť stěžovatelka námitky tohoto obsahu v podané žalobě vůbec nevznesla, a učinila tak poprvé až v kasační stížnosti.

[18] K vytýkaným vadám v dokazování (spočívajícím v neprovedení navrhovaných důkazů) Nejvyšší správní soud uvádí, že městský soud ve své rozhodovací činnosti vycházel z obsahu správního spisu, jímž se dokazování ve správním soudnictví neprovádí (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2022, [č. j. 2 Afs 23/2022-41](#), nebo ze dne 29. 1. 2009, [č. j. 9 Afs 8/2008-117](#), [č. 2383/2011 Sb. NSS](#)). Správně v této souvislosti upozornil, že stěžovatelka neuvedla, co konkrétně by opakováním důkazů z daňového řízení chtěla prokázat. V soudním řízení správním se uplatňuje zásada volného hodnocení důkazů, jejíž podstatou je to, že soud nemusí provést všechny navržené důkazy, avšak musí v rozhodnutí náležitě odůvodnit, proč tak neučinil (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2005, [č. j. 5 Afs 147/2004-89](#), [č. 618/2005 Sb. NSS](#), nebo nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 6. 2004, [sp. zn. III. ÚS 569/03](#), [N 87/33 SbNU 339](#), a ze dne 1. 8. 2005, [sp. zn. I. ÚS 301/02](#), [N 146/38 SbNU 159](#)). Tomuto požadavku městský soud v napadeném rozsudku dostal (viz bod 28).

[19] K odkazu stěžovatelky na odložení trestních oznámení Nejvyšší správní soud konstatuje, že předmět a kritéria daňového a trestního řízení jsou odlišná, výsledky daňového a trestního řízení ohledně prověřování jedné obchodní transakce tudíž nemusejí být shodné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 5. 2018, [č. j. 1 Afs 220/2017-28](#)). Postupy orgánů činných v trestním řízení a správce daně se nepodmiňují (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2020, [č. j. 10 Afs 43/2020-35](#)). Stěžovatelka uvedla, že podala dvě trestní oznámení, která policejní orgán odložil. Nesdělila ovšem žádné argumenty, které by se týkaly nyní přezkoumávaného daňového řízení a řízení trestního. Pro odepření nároku na odpočet daně není určující odložení trestních oznámení, je-li závěr o účasti na podvodu podepřen dokazováním v daňovém řízení. V souzeném případě finanční orgány takové dokazování v odpovídajícím rozsahu provedly a uskutečnění podvodu na DPH dostatečně prokázaly.

[20] Stěžovatelka taktéž odkázala na zrušené zajišťovací příkazy a jejich vliv na přezkoumávané řízení. Městský soud k zajišťovacím příkazům v napadeném rozsudku uvedl, že jejich zrušení nemělo vliv na posuzovanou věc, neboť byly vydány v odlišném řízení. Nejvyšší správní soud k těmto závěrům uvádí, že „*[p]ředpokladem 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*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016,

č. j. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS). Zajišťovací příkaz je samostatným rozhodnutím předběžné povahy, přičemž důvody pro jeho vydání založené na dřívějších (neúplných) poznatcích správce daně nemusejí korespondovat s důvody pro následné stanovení daně opírajícími se o později učiněná bližší a podrobnější zjištění (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2022, č. j. 2 Afs 69/2021-39). Jakkoliv se ovšem povaha řízení o vydání zajišťovacího příkazu liší od nalézacího řízení, nelze odhlížet od skutečnosti, že se stále jedná o posuzování týchž obchodních transakcí. Odchylení se od dřívějších závěrů v obdobné věci by tak mělo být řádně odůvodněno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 9. 2021, č. j. 1 Afs 129/2021-63).

[21] V návaznosti na výše uvedené je nutno částečně korigovat vyslovené závěry městského soudu. Je sice pravda, že řízení o vydání zajišťovacího příkazu představuje odlišné řízení oproti řízení nalézacímu. To však neznamená, že se tato řízení nemohou vzájemně ovlivnit. Stěžovatelčin odkaz na zrušení zajišťovacích příkazů proto nebylo možno vypořádat pouze tak, že se jedná o odlišné řízení, nýbrž se městský soud měl zabývat konkrétními důvody jejich zrušení a tím, zda mohly mít přesah do nalézacího řízení. Přestože městský soud tímto způsobem nepostupoval, Nejvyšší správní soud v daném případě nepřistoupil ke zrušení napadeného rozsudku. Z odkazovaných zajišťovacích příkazů a na ně navazujících soudních rozhodnutí je totiž patrné, že většina z nich se týkala jiných zdaňovacích období, konkrétně června 2016 až ledna 2017. Skutkově se navíc jednalo o prověřování podvodu s odlišnými články řetězce, a proto procesní vývoj v těchto zdaňovacích obdobích ani zrušení zajišťovacích příkazů nemělo vliv na posuzovanou věc. S nyní projednávaným případem souvisí pouze stěžovatelkou odkazovaný rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 28. 1. 2019, č. j. 45 Af 31/2016-81, který se zabýval právě zajišťovacími příkazy za zdaňovací období říjen a prosinec 2015 a únor 2016. Tímto rozsudkem krajský soud zrušil zajišťovací příkazy z důvodu, že finanční orgány nedostatečně posoudily otázku budoucí nedobytnosti daně. Zároveň krajský soud dospěl k závěru, že se žalovaný nedostatečně vypořádal se stěžovatelčinými námitkami, které směřovaly proti předběžnému závěru, že neprokázala dodání zboží odběrateli v jiném členském státě. Nejvyšší správní soud uvádí, že otázka budoucí vymahatelnosti daně je otázkou, které se týká placení daně, nikoli nalézacího řízení. Nevypořádání námitek stran dodání zboží se pak sice posuzované věci dotýká, žalovaný však na obdobné námitky reagoval v nalézacím řízení. Dospěl k závěru, že dodání zboží odběrateli stěžovatelka prokázala, proto se následně zabýval podvodem na DPH i ve vztahu k přeshraničním plněním na výstupu. Důvod, který vedl Krajský soud v Praze ke zrušení zajišťovacích příkazů, tedy nekorresponduje s nynějším řízením (a nejedná se tedy o situaci řešenou v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 9. 2021, č. j. 1 Afs 129/2021-63). Nejvyšší správní soud navíc doplňuje, že ani sama stěžovatelka blíže nevysvětlila, jak měly zajišťovací příkazy ovlivnit průběh nalézacího řízení a v něm zjištěné skutečnosti. Bez dalšího odkázala pouze na jejich zrušení, aniž zrušující důvody vztáhla k nyní posuzované věci.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Nejvyšší správní soud tak neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

pokračování

[23] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 2. března 2023

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu