ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Michala Bobka a Lenky Krupičkové v právní věci žalobkyně: **effect-plan s. r. o.**, se sídlem Žižkova 1696/15, Jihlava, zastoupena Mgr. Danem Modlitbou, advokátem se sídlem K Horoměřicům 584/10, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 8. 2022, č. j. 29 Af 53/2020-90,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 8. 2022, č. j. 29 Af 53/2020-90, **se ruší.**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 6. 2020, č. j. 24998/20/5100-41456-711994, a jemu předcházející rozhodnutí Finančního úřadu pro Kraj Vysočina ze dne 29. 4. 2020, č. j. 559726/20/2901-00540-706645, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku **28 570 Kč**, k rukám jejího právního zástupce Mgr. Dana Modlitby, advokáta se sídlem K Horoměřicům 584/10, Praha, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a předchozí průběh řízení

[1] Spor v projednávané věci se týká *zajišťovacího příkazu* vydaného Finančním úřadem pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) dne 29. 4. 2020 pod č. j. 559726/20/2901-00540-706645. Zajišťovacím příkazem správce daně dle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) žalobkyni uložil, aby

okamžikem vydání zajistila úhradu DPH, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet správce daně, a to za zdaňovací období prosinec 2016 ve výši 2 092 436 Kč. K odvolání následně zajišťovací příkaz potvrdil žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 6. 2020, č. j. 24998/20/5100-41456-711994 (dále jen „napadené rozhodnutí“).

[2] Důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu v projednávané věci bylo, že žalobkyně neprokázala dodání zboží plátcům daně do jiného členského státu EU. Z toho důvodu podle názoru správce daně nesplnila podmínku pro osvobození od daně podle § 64 ve spojení s § 13 odst. 2 zákona o DPH. Podle správce daně tak byly naplněny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, neboť byla dána a) pravděpodobnost, že žalobkyni v budoucnu *bude stanovena předmětná daň*, tak b) předpoklad, že daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti *nedobytná*, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.

[3] Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. Projednávaný případ považoval za hraniční, jelikož v napadeném rozhodnutí shledal množství deficitů. Přesto však dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí (stejně jako zajišťovací příkaz) „*s výhradami a mezně*“ obstálo. Zjištěné slabé důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena, totiž byly soudem kompenzovány silnějšími důvody nasvědčujícími pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně.

[4] Krajský soud konkrétně považoval žalovaným zjištěné indicie nasvědčující budoucímu stanovení daně za relativně *slabé*. V tomto směru soud akceptoval pouze skutečnost, že odběratelé M+P CNC a Marker Holding z dodaného zboží oficiálně nepřiznali a neuhradili DPH, jsou nekontaktní, nepodali daňové přiznání za rozhodující období prosinec 2016 a se správcem daně nekomunikují. Rovněž jako důvod akceptoval, že reálný model fungování žalobkyně se liší od modelu, jak je zachycen v rámcových smlouvách, které uzavřela s odběrateli. Žalobkyně vykazovala poměrně velké obraty při nízké marži, podstupovala poměrně velké riziko a nevysvětlila, jak získala kontakty na dodavatele a odběratele. Žalovanému naopak soud vytkl, že odmítl relevanci čestných prohlášení dotčených subjektů a skladovatele a příkře hodnotil údaje z knihy jízd. Ve prospěch žalobkyně podle soudu navíc hovoří i další důkazy, které žalobkyně v řízení předložila (fotografie vozidla, které mělo vývoz uskutečnit, zakoupení dálniční známky aj.). Je tudíž sporné, zda by výše uvedené zjištěné slabé důvody vůbec obstály při samotném stanovení daně.

[5] Naopak krajský soud shledal důvody svědčící o pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně jako relativně *silné*. Ztotožnil se s žalovaným, že majetková struktura žalobkyně a povaha jejích disponibilních prostředků nasvědčuje obavě o budoucí vybrání daně. Žalobkyně disponuje oběžnými aktivy a jejím jediným podstatným majetkem jsou peněžní prostředky na bankovním účtu, což je majetek snadno převoditelný, vysoce likvidní a nestálý v čase. Obchodní model žalobkyně je navíc nastaven tak, že pohledávky žalobkyně hradí dřív, než je vystaven daňový doklad (a tudíž hodnota pohledávek již neodpovídá skutečnému stavu). Soud nepovažoval za určující, že žalobkyně dosahuje zisku. Výše zisku neskýtá záruku úhrady daně, přičemž je zřejmě dosahován tím, že žalobkyně přinejmenším z části nevyplácí odměny za pro ni vykonanou práci své jednatelce a zástupci. Žalobkyně naopak nevykazuje žádné okolnosti, které by mohly odůvodněnou obavu o vybrání daně oslabit nebo vyloučit. Tyto relativně silné důvody o pravděpodobnosti budoucí

nedobytnosti daně tak podle krajského soudu kompenzují zjištěné slabší důvody svědčící o pravděpodobnosti budoucího stanovení daně.

[6] Soud neshledal důvodné ani další žalobní body, především namítané deficity v procesu dokazování. Ačkoli bylo podle soudu možné provést důkladnější prokazování rozhodných skutečností, nebylo tomu tak s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu třeba. V rámci tohoto řízení, jež je spojeno s krátkou lhůtou pro rozhodnutí o odvolání, se zjišťují jen relevantní indicie. Potřeba obšírného dokazování by tak vedla k tomu, že správce daně by stanovoval daň dvakrát (jednou v řízení zajišťovacím, podruhé v řízení vyměřovacím).

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Rozsudek krajského soudu napadá žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížností, jejíž důvody spatřuje v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."). Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud (dále též „NSS") napadený rozsudek zrušil a přiznal jí náhradu nákladů řízení. Pokud k tomu budou shledány podmínky, navrhuje stěžovatelka rovněž zrušení rozhodnutí žalovaného a zajišťovacího příkazu.

[8] Podle stěžovatelky zjištěné důvody neopodstatňují zákonné vydání zajišťovacího příkazu. Její námitky lze rozčlenit do třech věcných okruhů.

[9] Za prvé, stěžovatelka namítla, že slabé důvody nasvědčující pravděpodobnému budoucímu stanovení daně (tj. první podmínka vydání zajišťovacího příkazu) nelze kompenzovat silnějšími důvody týkajícími se obav o budoucí vybrání daně (tj. druhou podmínkou vydání zajišťovacího příkazu). Podle jejího názoru je nutné každou z těchto podmínek posuzovat samostatně a pro vydání zajišťovacího příkazu je nutné trvat na plnohodnotném naplnění každé z nich.

[10] Za druhé, stěžovatelka zpochybňuje závěr o naplnění první zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, tj. existenci důvodů nasvědčujících pravděpodobnému budoucím stanovení daně. Svými námitkami konkrétně brojí proti dvěma klíčovým skutečnostem, na jejichž základě dospěl krajský soud k závěru, že je první podmínka splněna: a) nekontaktnost odběratelů zboží, kteří z něj nepřiznali a nezaplatili daň, a b) nestandardnost jejího obchodního modelu.

[11] Stěžovatelka v tomto směru předně namítla, že podmínkou osvobození od daně podle § 64 a § 13 odst. 2 zákona o DPH není otázka přiznání a zaplacení DPH odběratelem zboží; nepřiznání daně a její nezaplacení ze strany odběratelů zboží na Slovensku proto nemůže být důvodem neuznání osvobození a doměření daně stěžovatelce. Poukázala na to, že nepřiznání a neodvedení daně odběratelem nastává až poté, kdy mu zboží bylo dodáno, a tedy v době, kdy byly podmínky osvobození u dodavatele již splněny. Je tedy zcela mimo sféru vědomosti a možnosti ovlivnění ze strany dodavatele. Pokud by nepřiznání DPH odběratelem bylo důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu, budou riziku vydání zajišťovacího příkazu vystaveni všichni vývozci, jelikož si nemohou být jisti, že jejich

obchodní partner daň přizná a zaplatí. Sama přitom předložila správci daně důkazy prokazující dodání zboží a další důkazy navrhla provést.

[12] Pokud jde o obchodní model stěžovatelky, ten podle jejího názoru nevypovídá o neuznání dodání zboží do jiného členského státu, neboť se prokazuje, zda zboží existovalo a bylo dodáno plátci v jiném členském státě EU. Krajský soud si tak měl při konstatování některých podmínek nasvědčujících budoucímu stanovení daně nesprávně vypomoci argumentem z jiné skupiny podmínek (důvodů ohledně budoucích obtíží při vybrání daně). Stěžovatelka navíc v kasační stížnosti některé aspekty svého obchodního modelu vysvětluje. Konkrétně uvedla, že vyššímu riziku čelila z důvodu, že zboží co nejrychleji distribuovala. Odměny nevyplácela, neboť paní jednatelka a její partner měli jiný zdroj příjmů a zisky se měly kumulovat k budoucímu vyplacení. Konstatování o nevyřizování reklamací konečně bylo povšechným vyjádřením; stěžovatelka reklamace vyřizuje, a to tak že se nejprve snaží o neformální řešení. Nevyřizování reklamací samotným obchodníkem je navíc běžné i ve standardních obchodních modelech.

[13] Za třetí, stěžovatelka zpochybňuje závěr krajského soudu ohledně provádění dokazování před vydáním zajišťovacího příkazu. Podle jejího názoru je při posuzování otázky dodání zboží do jiného členského státu zcela elementárním krokem vznést dotaz na dopravce, zda zboží převzal a na jaké místo určení jej odvezl. K tomu však správce daně nepřistoupil, a to ani formou podání vysvětlení, ačkoli jiná vysvětlení stěžovatelky v rámci své argumentace používá. Správce daně měl posuzovat, zda je nevznesení takového dotazu v proporci s provedeným velmi vážným zásahem do podnikání stěžovatelky. V tomto kontextu upozornila, že řízení bylo zahájeno v říjnu 2019, zajišťovací příkaz byl vydán až 18. 4. 2020 a v chování stěžovatelky nedošlo k žádné změně, jež by vyžadovala okamžité vydání zajišťovacího příkazu. Stejně tak měl žalovaný vyhovět návrhu stěžovatelky a oslovit orgány maďarské finanční správy ohledně přidělení čísla EKAER objednatelům zboží.

[14] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl kasační stížnost zamítnout. Odkázal na ustálenou judikaturu, podle níž lze slabší důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, kompenzovat silnými důvody svědčícími o pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (a naopak). Splněny tedy byly oba předpoklady pro vydání zajišťovacího příkazu. Uvedl, že důvodem, pro který byl zajišťovací příkaz vydán, není stěžovatelkou tvrzená skutečnost, že její odběratelé nepřiznali a neodvedli daň, nýbrž neprokázání *skutečného dodání zboží* podle § 64 zákona o DPH, tj. že zboží bylo skutečně dodáno tak, jak tvrdila stěžovatelka (nikoliv že se přepravované zboží dostalo na území cizího státu) a že došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. To v projednávané věci nebylo splněno. Obchodní model stěžovatelky má podle žalovaného relevanci jak pro obavy ohledně budoucího stanovení daně (pokud jde o organizaci a fungování stěžovatelky), tak pro obavy ohledně budoucí nedobytnosti daně (zejména pokud jde o ziskovost). Ve vztahu k otázce dokazování žalovaný uvedl, že zajišťovací příkaz byl vydán ve fázi zahájené daňové kontroly; za této situace je vyloučené užití vysvětlení namísto svědecké výpovědi. Proto nepochybil, pokud vycházel z důkazů předložených stěžovatelkou, aniž by ověřoval okolnosti přepravy u dopravce. Čísla EKAER samy o sobě neprokazují uskutečnění přepravy zboží. Pokud jde o vysvětlení, ta lze v řízení o zajištění daně použít, neboť toto řízení není založeno na dokazování, nýbrž na indiciích, které má správce daně v daný moment k dispozici. Bylo tak možné vyjít z vysvětlení podaných zástupcem stěžovatelky,

která detailně popisovala fungování stěžovatelky, včetně řešení reklamací. U stěžovatelky navíc panovalo více okolností svědčících o nestandardnosti jejího obchodního modelu, jež byly popsány na straně 9 zajišťovacího příkazu.

III. Právní posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] NSS přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přihlížel přitom k vadám uvedeným v § 109 odst. 4 s. ř. s., které by musel zohlednit z úřední povinnosti.

[16] Kasační stížnost **je důvodná**.

[17] Předmětem posouzení v právě projednávané věci je splnění podmínek pro vydání výše specifikovaného zajišťovacího příkazu, jímž bylo rozhodnuto o zajištění úhrady daně z přidané hodnota za zdaňovací období prosinec 2016. Tato daň nebyla v okamžiku vydání zajišťovacího příkazu stanovena.

[18] Důvody pro vydání zajišťovacího příkazu upravuje § 167 odst. 1 daňového řádu. Platí, že správce daně může vydat zajišťovací příkaz, 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.

[19] Z ustálené judikatury správních soudů plyne, že zajišťovací příkaz je rozhodnutím, které má pouze předběžný a dočasný charakter. Správce daně při jeho vydávání nevychází z dokazování, ale jen ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici. Aby mohl zajišťovací příkaz vydat, musí zjistit takové indicie, které a) *přiměřeně nasvědčují budoucímu stanovení daně*, a zároveň b) odůvodňují *obavu o její budoucí vybrání*. Rozhodné skutečnosti ohledně splnění obou uvedených podmínek musí být přezkoumatelným způsobem uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu, přičemž úvahy správce daně týkající se jejich naplnění podléhají soudnímu přezkumu v plném rozsahu. Důsledné trvání na obou citovaných podmínkách je pojistkou proti hrozící svévoli správce daně a projevem principu proporcionality legitimujícím zásah do vlastnického práva. Soudy tak při soudním přezkumu ověřují, zda finanční orgány identifikovaly základní rizika a přesvědčivě zdůvodnily naplnění obou citovaných podmínek vyžadovaných pro vydání zajišťovacího příkazu (např. rozsudky NSS ze dne 16. 8. 2021, č. j. 3 Afs 168/2019-38; ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104; či ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015-35).

[20] Současně platí, že odůvodněnou obavu lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytnost), tak i 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 jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak (např. rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104). V každém případě je však vždy třeba zkoumání vzájemné

„proporce“ mezi oběma těmito kritérii, která musejí být naplněna souběžně, provádět přísně individuálně s ohledem na skutkové okolnosti daného případu (rozsudek NSS ze dne 29. 4. 2021, č. j. 8 Afs 128/2019-78).

[21] V projednávané věci shledal krajský soud relativně „slabé“ důvody svědčící o budoucím stanovení daně, což kompenzoval zjištěnými silnějšími důvody týkajícími se její možné budoucí nedobytnosti. Tento postup je v obecné rovině souladný s právě citovanou judikaturou správních soudů. Stěžovatelce tudíž nelze přisvědčit, že k takové kompenzaci nelze samo o sobě přistoupit. Stejně tak není důvodná kasační námitka, podle níž krajský soud naplnění každé z těchto podmínek neposuzoval samostatně. Naopak z bodů [30] až [46] napadeného rozsudku (pokud jde o předpoklad budoucího stanovení daně) a bodů [47] až [57] napadeného rozsudku (pokud jde o existenci odůvodněných obav o vybrání daně) jednoznačně plyne, že krajský soud se každou z podmínek samostatně podrobně zabýval a považoval ji za splněnou. Ke kompenzaci krajský soud přistoupil z důvodu, že shledal důvody týkající se splnění první podmínky toliko jako „relativně slabé“, stále však byly mezně dány (srov. zejména body [46] a [58] napadeného rozsudku).

[22] NSS se rovněž ztotožnil se závěrem krajského soudu, podle něhož v rámci řízení o vydání zajišťovacího příkazu se neprovádí dokazování, nýbrž se pouze zjišťují relevantní indicie svědčící o budoucím stanovení daně a možnosti jejího budoucího výběru. Tento závěr má oporu v ustálené judikatuře NSS. Z ní plyne, že při vydání zajišťovacího příkazu není na místě provádět široké dokazování otázek, které souvisí se stanovením samotné daně, neboť by v takovém případě správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím. Prokazuje se tak existence *přiměřené pravděpodobnosti* budoucího stanovení daně na základě indicií, které jsou správci daně dostupné (např. rozsudky NSS ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48; či ze dne 16. 8. 2021, č. j. 3 Afs 168/2019-38). To současně znamená, že může dojít k situaci, kdy v soudním přezkumu obstojí zajišťovací příkaz, následně však nedojde k vyměření daně, či naopak (např. rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104). Klíčové rovněž je, že krajský soud ve svém rozsudku neodmítl provádění dokazování v rámci zajišťovacího řízení absolutně. V bodě [40] naopak žalovanému vytkl, že neprováděním dokazování nesprávně odmítal argumenty stěžovatelky snažící se vyvrátit předpoklad budoucího stanovení daně. V postupu krajského soudu ohledně otázky dokazování tudíž NSS neshledal žádné pochybení.

[23] Nejvyšší správní soud se však neztotožnil se závěrem napadeného rozsudku, že zjištěné důvody nasvědčující *budoucímu stanovení daně* (tj. první podmínka) zdolaly požadovanou minimální „laťku“ k tomu, aby napadené rozhodnutí (a zajišťovací příkaz) v rámci soudního přezkumu ještě obstálo (srov. výslovně bod [33] napadeného rozsudku). NSS konkrétně přisvědčil kasační námitce nesplnění této první podmínky, a to z následujících důvodů.

[24] Správce daně a krajský soud vztáhnuli podmínku budoucího stanovení daně k nesplnění podmínek pro osvobození od daně dle § 64 ve spojení s § 13 odst. 2 zákona o DPH. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH platí, že *dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, pro kterou je pořízení tohoto zboží v jiném členském státě předmětem daně, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, pokud*

a) tato osoba sdělila plátci své daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty, b) je zboží odesláno nebo přepraveno z tuzemska do jiného členského státu plátcem, pořizovatelem nebo třetí osobou zmocněnou plátcem nebo pořizovatelem a c) plátce uvede dodání zboží v souhrnném hlášení. Dodáním zboží do jiného členského státu se přitom dle § 13 odst. 2 zákona o DPH rozumí *dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu*.

[25] Klíčovým východiskem pro posouzení projednávané věci tudíž je, že vydání zajišťovacího příkazu bylo založeno na *existenci zdanitelného plnění* (v důsledku nesplnění podmínek pro osvobození od daně), nikoli na *existenci možné účasti žalobkyně na podvodu na DPH*. Judikatura přitom trvá na důsledném odlišování těchto dvou situací. Jak vysvětlil NSS v rozsudku ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016-35: „*Otázkou zneužívajícího či podvodného jednání (v terminologii žalovaného „daňovými podvody“) je pak na místě zabývat se až tehdy, pokud je spolehlivě prokázáno, že ke zdanitelnému plnění, ze kterého si plátce nárokuje odpočet DPH, skutečně došlo. Pokud totiž není jisté, zda plátce vůbec nějaké zdanitelné plnění přijal, nelze posuzovat, zda toto (možná neexistující) plnění představuje zneužití práva či podvod.*“

[26] Důvody nasvědčující přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně je proto nutné vztahovat výlučně ke *splnění podmínek pro osvobození od daně* podle § 64 ve spojení s § 13 odst. 2 zákona o DPH. V tomto směru je mezi stranami sporné naplnění podmínky, že zboží bylo stěžovatelkou do jiného členského státu jejím odběratelům *skutečně* dodáno. Osvobození dodání zboží uvnitř EU od daně lze totiž uplatnit pouze tehdy, pokud právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele a dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a že v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy věc fyzicky opustila území členského státu dodání (srov. např. rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2022, č. j. 4 Afs 377/202-35 a tam citovaná judikatura). Otázka případného podvodného jednání a indicie o něm vypovídající jsou tudíž relevantní právě pouze v otázce skutečného dodání zboží do jiného členského státu EU (které mohlo být z různých důvodů fiktivní). Naopak bez významu jsou indicie, které by mohly vypovídat o existenci objektivních okolností svědčících o možné (byť nedbalé) účasti stěžovatelky na daňovém podvodu jejích odběratelů v jiných členských státech.

[27] Rovněž NSS se proto v projednávané věci zabývá výhradně otázkou pravděpodobnosti budoucího stanovení daně s ohledem na *existenci zdanitelného plnění*, v konkrétním případě z důvodu nesplnění podmínek pro osvobození od daně podle § 64 ve spojení s § 13 odst. 2 zákona o DPH. Otázka případné účasti stěžovatelky na podvodu na DPH jejích odběratelů tak není v právě projednávané věci relevantní, neboť s ní zajišťovací příkaz ani napadené rozhodnutí neoperují.

[28] Krajský soud shledal naplnění první podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu výhradně na základě dvou skutečností, které podle jeho názoru mohou vést k pochybnostem, zda se plnění (tedy dodání zboží do jiného členského státu) skutečně uskutečnilo:

1. odběratelé stěžovatelky nepřiznali a neuhradili DPH, jsou nekontaktní a komunikují se správcem daně, čímž se od nich nepodařilo získat cokoli relevantního, co by prokazovalo uskutečnění předmětných transakcí a dodání a převzetí zboží;

2. některé aspekty fungování stěžovatelky, konkrétně dosahování velkých obratů při nízké marži, čehož bylo docíleno podstupováním velkého rizika (zboží ve velkých hodnotách nebylo pojišťováno, nebyla vyplácena odměna), nedostatečnost vysvětlení, jak stěžovatelka získala kontakty na své odběratele, odlišnost skutečného fungování obchodního modelu od jeho zachycení v rámcových smlouvách a související nejasnosti (zda stěžovatelka hrála roli pouze pasivního prostředníka, zda řešila reklamace).

[29] Naopak ostatní indicie zjištěné správcem daně a žalovaným krajský soud v napadeném rozsudku zpochybnil. Konkrétně uznal určitou relevanci čestných prohlášení odběratelů a skladovatele a přisvědčil vysvětlením stěžovatelky ohledně osoby, která zboží převzala. Žalovanému také vytkl příliš příkré hodnocení údajů z knihy jízd. Předložené fotografie aut před skladem a další důkazy (dálniční známky, výpisy z účtů, doklady o dovozu na letiště v Praze) lze navíc podle soudu interpretovat ve prospěch stěžovatelky.

[30] NSS dospěl k závěru, že zjištěná dvojice klíčových okolností (nekontaktnost odběratelů, kteří oficiálně nepřiznali daň a obchodní model stěžovatelky) není v kontextu všech relevantních indicií, jak byly zjištěny a posouzeny ze strany krajského soudu, dostatečná k naplnění podmínky přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně nutné pro vydání zajišťovacího příkazu.

[31] Předně nelze souhlasit s krajským soudem, že relevance uvedených skutečností pro závěr o vzniku možných pochybností stran uskutečnění deklarovaného plnění v souladu se zákonem o DPH plyne z jím odkazovaného rozsudku NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104. V tomto rozsudku se NSS sice skutečně zabýval okolnostmi jako je pojistná smlouva či řádné plnění daňových povinností obchodními partnery, činil tak však v jiném kontextu. Konkrétně žalovanému vytkl, že tyto okolnosti nezohlednil, ačkoli mohly hovořit o správnosti tvrzení daňového subjektu, že místo zdanitelného plnění se v dané věci nacházelo v České republice. Tento právní závěr však v žádném případě neznamená, že opačná skutková zjištění (konkrétně *neuzavření* pojistné smlouvy a *nepodání* daňového přiznání) nutně vedou k pochybnostem o prokázání uskutečnění zdanitelného plnění. Podpůrné odkazy krajského soudu na tento citovaný rozsudek NSS, jež jsou obsaženy v bodě [43] napadeného rozsudku, tudíž nejsou přiléhavé.

[32] Závěry krajského soudu týkající se vzniklých pochybností o skutečném dodání zboží do jiného členského státu plynoucí ze skutečností, že *odběratelé stěžovatelky nepřiznali a neuhradili daň a jsou nekontaktní*, považuje navíc NSS za částečně vnitřně rozporné. Krajský soud totiž na uvedených skutečnostech založil svůj závěr o existenci pochybností svědčících o možném budoucím stanovení daně, neboť oficiální cestou se správci daně nepodařilo získat cokoli relevantního, co by dokladovalo skutečné uskutečnění dotčeného plnění (srov. body [31] a [32] napadeného rozsudku). Na druhou stranu však krajský soud přiznal relevanci čestným prohlášením odběratelů stěžovatelky (korporací M+P CNC a Marker Holding) a skladovatele, u nichž výslovně v bodě [34] napadeného rozsudku uvedl, že je zřejmé, že prohlášení učinily dotčené osoby ve vztahu k předmětnému zboží. Skutečnost, že odběratelé dotčené plnění nepřiznali řádným způsobem (tedy prostřednictvím daňového přiznání) přitom podle krajského soudu snižuje důkazní sílu čestných prohlášení odběratelů (srov. bod [34] napadeného rozsudku krajského soudu).

Krajský soud tedy na jednu stranu uznává indicie svědčící o skutečném dodání zboží (čestná prohlášení odběratelů) jako relevantní, byť oslabené z důvodu oficiálního nepřiznání plnění v daňovém přiznání, aby následně stejně dospěl k závěru, že ono oficiální netvrzení daně, neuvedení dotčených plnění prostřednictvím daňového přiznání a nekontaktnost odběratelů vyvolává pochybnost, zda zboží bylo skutečně do jiného členského státu dodáno.

[33] Podle názoru NSS může nekontaktnost odběratelů, kteří si neplní v jiném členském státě svoje daňové povinnosti, jistě může být indicií o možné účasti daňového subjektu na podvodu na DPH. Má však již menší vypovídající hodnotu, pokud jde o posouzení otázky, zda fakticky došlo k (ne)dodání zboží do jiného členského státu, jež je klíčovou otázkou v právě projednávané věci. Lapidárně řečeno, i případný podvodník může někdy učinit zdanitelné plnění. Z obecných indicií svědčících o možném podvodu na DPH tudíž nelze automaticky a paušálně dovozovat, že vůbec nedošlo ke zdanitelnému plnění, v kontextu projednávané věci ke skutečnému dodání zboží do jiného členského státu.

[34] Pokud jde o nyní projednávanou věc, relevance skutečnosti spočívající v nekontaktnosti odběratelů byla ve vztahu k obavám ohledně faktického dodání zboží stěžovatelkou do převažující míry popřena právě již uznáním čestných prohlášení. Jinými slovy, pokud krajský soud uznal relevanci předmětných čestných prohlášení ohledně skutečného dodání zboží, pomyslná miska vah se převážila spíše k závěru, že zboží bylo stěžovatelkou v dané věci fakticky dodáno. Nepřiznání daně prostřednictvím daňového přiznání sice sílu čestných prohlášení skutečně oslabuje, uvedená převažující indicie však stále přiměřeně (ač slabě) svědčí ve prospěch závěru, že zboží bylo *spíše* skutečně dodáno, a tudíž že podmínky pro osvobození od daně byly v projednávané věci naplněny.

[35] Pokud jde konečně o některé krajským soudem uznané *nestandardní aspekty fungování stěžovatelky* (vysoké obraty při nízké marži, nepojišťování zásilek, nejasnosti ohledně skutečného fungování stěžovatelky, nevysvětlení navázání obchodních vztahů s odběrateli), ty podle názoru NSS rovněž vypovídají spíše o možné (nedbalé) účasti stěžovatelky na daňovém podvodu jejích odběratelů. Jak totiž dovozuje judikatura NSS, způsob, kterým daňový subjekt celkově přistupuje ke svému podnikání a vstupuje do obchodních vztahů, může vypovídat o tom, že dotčený daňový subjekt vedl své podnikání natolik nestandardně, že si byl či prostě musel být vědom, že se může účastnit podvodu na DPH (např. rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2022, č. j. 7 Afs 161/2022-31).

[36] Naopak u posuzování skutečného dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 ve spojení s § 13 odst. 2 zákona o DPH, jež je rozhodné v právě projednávané věci, má toliko *nestandardní* obchodní model daňového subjektu nižší vypovídající hodnotu. Stěžovatelce je nutné přisvědčit, že žádná z krajským soudem akceptovaných okolností sama o sobě nesvědčí o skutečném nedodání zboží do jiného členského státu. Jak bylo uvedeno, všechny okolnosti vypovídají spíše o možné nedbalé účasti na daňovém podvodu. Pokud by tyto okolnosti měly vypovídat o přiměřené pravděpodobnosti, že v budoucnu dojde ke stanovení daně z důvodu neprokázání skutečného dodání zboží do jiného členského státu, musely by být součástí většího balíků indicií, jež by ve svém souhrnu společně dostatečně vypovídaly o existenci přiměřené pravděpodobnosti, že zboží nebylo do jiného členského státu ve skutečnosti dodáno.

[37] Tak tomu však v projednávané věci není. Jak bylo uvedeno, kromě několika nestandardních aspektů obchodního modelu stěžovatelky krajský soud jako důvod vyvolávající pochybnost o skutečném dodání zboží akceptoval pouze nekontaktnost odběratelů, kteří oficiální cestou nepřiznali uskutečnění dotčeného plnění. Vypovídající hodnota této okolnosti však byla do značné míry popřena uznáním relevance čestných prohlášením odběratelů M+P CNC a Marker Holding. Ostatní krajským soudem akceptované indicie jsou poté buď neutrální, či svědčí spíše pro závěr, že zboží bylo do jiného členského státu skutečně dodáno, a tudíž že byly splněny podmínky pro osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH. Poukázat lze opětovně na čestná prohlášení, údaje z knihy jízd, dálniční známky, výpisy z účtů, doklady o dovozu a fotografie vozidel, jakož i podepsané (ač nečitelně) dodací listy obsažené ve správním spise.

[38] Je přitom třeba mít na paměti, že institut zajišťovacího příkazu představuje díky své mimořádné razantnosti velmi vážný zásah do majetkové sféry daňového subjektu a jedná se tak o jednu z nejzazších forem postupu, které má správce daně k dispozici. Vydání a realizace zajišťovacího příkazu může během mimořádně krátké doby všestranně paralyzovat dosud běžně fungující podnikatelský subjekt a nevratně jej poškodit či zničit (usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90; nebo usnesení NSS ze dne 20. 10. 2016, č. j. 2 Afs 108/2016-96). Logickou konsekvencí jsou tedy přísné podmínky kladené zákonodárcem na správce daně pro jeho využití (srov např. rozsudek NSS ze dne 6. 1. 2022, č. j. 9 Afs 148/2019-49), stejně jako míra možné a přípustné kompenzace mezi první a druhou podmínkou pro jeho vydání.

[39] NSS považuje za důležité podtrhnout, že pravděpodobnost budoucího stanovení daně neznamená pouhou potencialitu, že v budoucnu *může být* daň vyměřena. Soud nijak nezpochybňuje, že v projednávané věci existuje jistá možnost, že po provedeném dokazování bude stěžovatelce daň vyměřena z důvodu, že neprokáže splnění podmínek pro osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH. S ohledem na mimořádnou povahu zajišťovacího příkazu, jenž představuje znatelný zásah do vlastnického práva daňového subjektu, však musí existovat takové indicie, podle kterých bude budoucí stanovení daně na první pohled *pravděpodobné* (k otázce existence zdanitelného plnění srov. např. bod [16] rozsudku NSS ze dne 13. 3. 2021, č. j. 9 Afs 154/2019-36, v němž indiciemi svědčícími o faktickém neuskutečnění deklarovaného plnění bylo mj. prohlášení přepravce, že dovolávanou přepravu zboží neprovedl, a dále vyjádření dodavatelů, že předmětné dodávky sami nikdy neposkytnuli). Tak tomu však v právě projednávané věci není. S ohledem na nyní dostupné indicie, jak byly korigovány krajským soudem v napadeném rozsudku (srov. bod [37] výše), se naopak spíše jeví, že faktické dodání zboží stěžovatelka prokáže (což je však dáno právě s ohledem na povahu nyní vedeného řízení, jež vychází toliko z dostupných indicií a nikoli z provedeného dokazování, srov. již citované rozsudky NSS ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48; či ze dne 16. 8. 2021, č. j. 3 Afs 168/2019-38).

[40] NSS proto dospěl k závěru, že s ohledem na výjimečnou povahu zajišťovacího příkazu, který představuje velmi vážný zásah do majetkové sféry daňového subjektu, a nedostatečnost zjištěných indicií svědčících o faktickém nedodání zboží do jiného členského státu stěžovatelkou, nelze v projednávané věci přijmout závěr daňových orgánů, že je budoucí stanovení daně z důvodu nesplnění podmínek § 64 zákona o DPH přiměřeně pravděpodobné. Není tedy splněna první podmínka vyžadovaná pro vydání zajišťovacího

příkazu. Důvody, které obstály v rámci soudního přezkumu před krajským soudem, nejsou dostatečné ani k tomu, aby je bylo možné považovat alespoň za „slabé“ důvody svědčící o budoucím stanovení daně, neboť v kontextu všech zjištěných indicií není budoucí neprokázání skutečného dodání zboží stěžovatelkou na první pohled pravděpodobné. Za této situace tak nelze přistoupit ani ke kompenzaci nedostatečných obav ohledně budoucího stanovení daně silnějšími důvody nasvědčujícími její možné nedobytnosti.

IV. Závěr a náklady řízení

[41] Z výše uvedených důvodů NSS v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu (výrok I. tohoto rozsudku). Jelikož navíc v posuzovaném případě byly již v řízení před krajským soudem dány důvody pro to, aby bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno, nevrátil NSS věc krajskému soudu k dalšímu řízení, neboť by při respektování názoru vysloveného v tomto rozhodnutí nemohl učinit nic jiného než rozhodnutí žalovaného zrušit. Stejný závěr přitom platí i pro samotný zajišťovací příkaz, jenž je s ohledem na nesplnění první podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu stižen stejnou vadou jako napadené rozhodnutí. NSS proto podle § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 3 s. ř. s. sám zrušil rozhodnutí správních orgánů obou stupňů a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (výrok II. tohoto rozsudku).

[42] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. rozhodne NSS v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení u krajského soudu. Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek. Nejvyšší správní soud rozhodl o jejich náhradě (výrok III. tohoto rozsudku) na základě skutečností zřejmých ze spisu dle § 60 ve spojení s § 120 s. ř. s.

[43] Stěžovatelka měla v řízení úspěch, proto jí podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. přísluší vůči neúspěšnému žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Tyto náklady tvoří zaplacené soudní poplatky v celkové výši 8 000 Kč (z toho 3 000 Kč za podání žaloby a 5 000 Kč za podání kasační stížnosti) a náhrada nákladů právního zastoupení advokátem, a to jak v řízení o žalobě, tak v řízení o kasační stížnosti. Pro určení výše nákladů spojených s tímto zastoupením se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. NSS přiznal stěžovatelce náhradu nákladů řízení za celkem pět úkonů právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu] a čtyři písemná podání (žaloba, replika, triplika a kasační stížnost) ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za každý účelně vynaložený úkon právní služby náleží stěžovatelce mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem tak za jeden úkon právní služby připadá částka 3 400 Kč. Jelikož zástupce stěžovatele je plátcem daně z přidané hodnoty, je náhrada nákladů právního zastoupení navýšena o částku, jež této dani odpovídá (21 %), na celkových 4 114 Kč za jeden úkon. Stěžovatelce tudíž za vykonaných pět úkonů právní služby náleží částka 20 570 Kč. Společně se soudním poplatkem tak činí náhrada nákladů řízení částku 28 570 Kč. Žalovaný je povinen tuto

částku zaplatit do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám právního zástupce stěžovatelky.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. července 2023

David Hipšr
předseda senátu